

MAKALE

YENİDEN DEĞERLEME İMKANI DEVAM EDİYOR!



2022/11

Adem BİLGİLİ

28.12.2022

1. GİRİŞ

Özellikle son yıllardaki yüksek enflasyon gerçekleşmeleri, duran varlık ve sermaye kalemleri ile diğer parasal olmayan kıymetlerin bilançolarda tarihi maliyetler üzerinden yer alması nedeniyle bilançoların reel olarak küçölmesine neden olmuştur. Bu durum, ayrıca iktisadi kıymetlerin satışı durumunda yüksek tutarlarda kazanç raporlanmasına ve dolayısıyla ilave vergi yüklerine sebep olmaktadır.

Yüksek enflasyonun bilançolar üzerinde doğurduğu olumsuzlukları gidermeye imkan tanımayı teminen 2021 yılında 7326 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun geçici 31. maddesinde değişiklik yapılmak suretiyle mükelleflere 31/12/2021 tarihine kadar uygulanmak üzere yeniden değerleme imkanı tanınmıştı. Maddeye eklenen fıkra ile, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (maddede sayılan mükellef grupları hariç) 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, değer artışı tutarı üzerinden %2 vergi ödenmesi ve düzenlemede yer alan kapsam, şart ve hükümlere uyulması kaydıyla yeniden değerleme imkanı getirilmışti.

Çok sayıda mükellef, geçici 31. maddenin sağladığı avantajları dikkate alarak bilançolarındaki taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ilişkin amortismanların değerini, maddede belirlenen yöntemle Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksindeki (Yi-ÜFE) gelişimi esas alarak Mayıs/2021 tarihine kadarki değerlerine getirmek suretiyle yeniden değerleme imkanından faydalandı.

Ancak, devam eden yüksek enflasyona bağlı olarak bu düzenlemenin ihtiyacı yeterince karşılamadığı değerlendirmesinden hareketle, bu kez 7338 sayılı Kanunla VUK'un mükerrer 298. maddesine (Ç) fıkrası eklenerek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için sürekli ve vergisiz olarak yeniden değerleme imkanı getirilmıştir. Bu düzenlemeyi tamamlar mahiyette ve etkisini artıracak şekilde de taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri %2 vergili olarak yeniden değerlemeye imkan sağlamak üzere yine VUK'a geçici 32. madde eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeler 1/1/2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Düzenlemelerin usul ve esasları 14/5/2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Öte yandan, Ülkemizde son olarak 31/12/2004 tarihli bilançolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Aradan 17 yıl geçtikten sonra 2021 hesap dönemi sonu itibarıyla, VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında düzenlenen enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuş; ancak, yukarıda bahsedilen yeniden değerlendirme hükümlerinin mükelleflere geçici ve kıymet bazlı da olsa benzer imkanları sunduğu da değerlendirilmiş olacak ki 7352 sayılı Kanunla VUK'a eklenen geçici 33. madde ile enflasyon düzeltmesi 31/12/2023 tarihine ertelenmiştir.

Anılan maddeye göre, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak; 31/12/2023 tarihli mali tablolar ise enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Yine maddeye göre, yapılan söz konusu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Makalemizde, enflasyon düzeltmesinin ertelenmesine yönelik söz konusu düzenleme de göz önünde bulundurularak yeniden değerlendirme hükümleri ve 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde yapılan belirlemeler çerçevesinde VUK'un yukarıda belirtilen mükerrer 298/Ç ve geçici 32. maddelerinde düzenlenen yeniden değerlendirme uygulamalarının esaslı unsurları açıklanacak ve karar sürecinde göz önünde bulundurulması gereken hususlar belirtilecektir. 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde örneklerle birlikte detaylı açıklamalar yer aldığından, Makalemizde kapsamı genişletmemek adına, uygulamaların özüne yönelik açıklamalarda bulunulacak olup, uygulamalardan faydalanmayı düşünen mükelleflerin mezkur Tebliği de detaylı olarak incelemelerinde fayda görmekteyiz.

2. GENEL OLARAK YENİDEN DEĞERLEMENİN SAĞLADIĞI AVANTAJLAR

Gerek amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine imkan sağlayan VUK'un mükerrer 298/Ç maddesinde gerekse amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yanı sıra amortismanına tabi olmayan taşınmazların da yeniden değerlemesine imkan tanıyan VUK'un geçici 32. maddesinde, ilgili kıymetin defter değeri ile amortisman tutarları birlikte değerlendirilmekte, böylelikle kıymetin bilançoda görünen net defter değeri artırılmaktadır. Bu artış tutarı kadar da maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonuna kayıt yapılarak özkaynaklar tutarında da artış sağlanmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerden faydalanılması halinde, böylelikle;

- ◆ İlave amortisman gideri,
- ◆ İktisadi kıymetin satışında yüksek maliyet bedeli dikkate alınabilmesi,
- ◆ Finansman Gider Kısıtlaması ve Örtülü Sermaye uygulamalarında dikkate alınan Özkaynak (Özsermaye) tutarının artırılması yoluyla kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) tutarının azaltılması,
- ◆ Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler için Türk Ticaret Kanunu'nun 376. maddesi kapsamındaki Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık hesaplamalarında avantaj,
- ◆ Bağımsız Denetime Tabi Olmayan Şirketler için bilançoların gerçek değere yakınlştırılması yoluyla finans kurumları nezdinde kredibilite artışı,
- ◆ Ticari ilişkide bulunulan taraflara muhtelif nedenlerle (örneğin, kamu ihaleleri için) bilançolarını sunmak zorunda olan firmaların, üçüncü kişiler nezdinde finansal yeterliliğinin muteberliğine katkı

gibi imkanlar sağlanmaktadır.

3. VERGİSİZ - SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME (VUK MÜK. MD. 298/Ç) UYGULAMASI

3.1. Kimler Yararlanabilir?

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil) uygulamadan ihtiyari olarak yararlanabilmektedir.

3.2. Kimler Yararlanamaz?

Aşağıdaki mükellef grupları uygulamadan faydalanamayacaktır.

- ◆ Dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler,
- ◆ İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler,
- ◆ Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbapları,
- ◆ Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler,
- ◆ Kayıtlarını TL dışındaki başka para birimi üzerinden tutanlar.

3.3. Hangi Kıymetler İçin Yararlanılabilir?

Dönem içinde aktife girenler hariç olmak üzere, değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktifte bulunan; amortismanına tabi iktisadi kıymetler (amortismanına tabi taşınmazlar, gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatları, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaşlar, şerefiyeler, aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri) için uygulamadan yararlanılabilir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) tamamı için uygulamadan faydalanılabileceği gibi, tercih edilen bir kısmı için de faydalanılabilir.

Boş arsa ve araziler, yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarlar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler, niteliklerini korudukları

müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikasına konu edilen kıymetler yeniden değerlendirilmesinden faydalanılamayacaktır.

Ayrıca, iktisadi kıymetlerin alım, satım, inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde bulunan emtia niteliğindeki kıymetler de izlendiği hesaba bakılmaksızın bu uygulama dışındadır. Buna göre, gayrimenkullerin inşaatı faaliyetinde bulunan mükelleflerin, satmak amacıyla inşa ettikleri bağımsız bölümler için bu uygulamadan faydalanılamayacaktır.

3.4. Hangi Dönemler İçin Yararlanılabilir?

Uygulamadan, 2022 geçici vergilendirme dönemleri ile 2023/1-2-3. geçici vergilendirme dönemlerinde yararlanılabilir.

VUK geçici md. 33 gereği 31/12/2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılacağından bu dönemde ve enflasyon düzeltmesi şartlarının olduğu müteakip dönemlerde yeniden değerlendirilmesinde yapılamayacaktır. 31/12/2023 tarihinden sonra enflasyon düzeltmesinin oluşmadığı dönemler için de uygulamadan faydalanılabilecektir.

Hesap dönemi içindeki bir geçici vergi dönemi için uygulamadan faydalanılmaması, diğer geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi için uygulamadan faydalanmaya mani değildir.

Uygulamadan bir hesap dönemi için faydalanılmaması durumunda diğer yıllarda söz konusu hesap dönemi için faydalanılamayacaktır. Buna göre 2022 hesap dönemi için süresi içinde yeniden değerlendirilmesinde yapılmaması durumunda, örneğin 2023 yılında ya da 2025 yılında bu yıl için geçmişe dönük olarak yeniden değerlendirilmesinde yapılamayacaktır.

3.5. Değerleme Hangi Tutarlar Üzerinden Yapılır?

ATİK ve amortismanlarının değerlemenin yapılacağı dönem sonu (geçici vergi dönemleri için geçici vergi dönemi sonu) itibarıyla aktife kayıtlı değerleri dikkate alınır.

ATİK'in maliyetine eklenmiş olan (aktife girdiği yıla isabet edenler hariç) kur farkı ve faiz giderleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirilmeyecek, bunlar hesaplama öncesinde tenzil edilecektir. ATİK'in aktife girdiği yılda maliyete eklenen kur farkı ve faiz giderleri ise yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Amortismanların herhangi bir yılda eksik ayrılmış ya da hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirme hesabında amortismanlar tam ayrılmış gibi dikkate alınacaktır.

3.6. Değerleme Nasıl Yapılır?

Öncelikle ATİK'lerin ve bunlara isabet eden amortismanların (varsa ayrılmamış amortismanlar da ayrılmış gibi kabul edilerek tespit edilecek) değeri ilgili dönem (geçici vergi dönemleri dahil) için açıklanan yeniden değerlendirme oranında artırılır.

Bu suretle bulunan değerlendirilmiş net bilanço aktif değerinden, değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri düşülür. Bulunan fark değer artışı olarak bilançonun pasifinde özel fon hesabına (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabına) alınır.

Geçici vergi dönemlerinde bir önceki geçici vergi dönemindeki değer artışı tutarı ilgili geçici vergilendirme dönemi için (kümülatif açıklanan) yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan değer artışından düşülür.

Örneğin, 2022/I geçici vergi döneminde bu uygulama kapsamında yeniden değerlendirme yapmayıp, 2022/II geçici vergi dönemi için yeniden değerlendirme yapacak mükellefler, ATİK'lerinin ve amortismanlarının dönem başı (yılbaşı) değerini ilgili dönem için açıklanan yeniden değerlendirme oranı olan %61,12 oranında artıracaktır. Bu suretle değeri %61,2 oranında artmış tutar üzerinden içinde bulunulan 6 ay için ve sonrasında gelecek 6 aylık dönemlerde (ve kalan amortisman süresinde) yüksek amortisman ayırma imkanına kavuşacaklardır.

3.7. Değerleme İşleminin Vergisel Neticeleri Nelerdir?

Bu değerlendirme işlemi için herhangi bir vergi ödenmeyecek ve beyanname verilmeyecektir. İşlemler kayıtlar üzerinden yürütülecektir.

Amortismanlar, yeniden değerlendirme sonrası bulunan defter değerine göre ayrılacaktır. Dolayısıyla ilgili dönemde önce yeniden değerlendirme yapıp daha sonra bulunan yeni tutarlar üzerinden amortisman kayıtları yapılacaktır. Değerlenmiş tutar, ATİK'in kalan faydalı ömrü içinde itfa olunabilecektir.

ATİK'in satış, devir (Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre istisna kapsamındaki devirler hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde özel fon hesabı amortisman gibi muameleye tabi tutulur. Dolayısıyla bu işlemlerin yapılması halinde, fondaki kısmın kapatılması yoluyla satış kazancını artırıcı etki oluşur.

ATİK elden çıkarılmadan önce, değer artışı sermayeye ilave olunursa, elden çıkarmaya ilişkin kar/zarar hesabında sermaye içindeki fon dikkate alınmaz. Ancak, sermayeye ilave edilen kısım, faaliyetin devamı süresince herhangi bir suretle işletmeden çekilirse, bu takdirde çekiş tarihi itibarıyla vergiye tabi tutulur.

4. %2 VERGİLİ - GEÇİCİ YENİDEN DEĞERLEME (VUK GEÇİCİ MD. 32) UYGULAMASI

4.1. Kimler Yararlanabilir, Kimler Yararlanamaz?

Makalemizin (II) bölümünde detaylarına yer verilen VUK mük. md. 298/Ç'de düzenlenen sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanma imkanı olan mükellefler bu uygulamadan faydalanabilmektedir. Uygulamadan faydalanamayacak mükellefler bakımından da kapsam aynıdır.

Öte yandan, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi, bu uygulama da ihtiyaridir.

4.2. Hangi Kıymetler İçin Yararlanılabilir?

VUK mük. md. 298/ kapsamında sadece ATİK'ler için yeniden değerleme mümkünken geçici md. 32'nin kapsamına amortismanına tabi olmayan taşınmazlar da dahildir. Dolayısıyla boş arsa ve araziler için de uygulamadan faydalanılabilir.

Yapılmakta olan yatırımlar hesabında takip edilen tutarlar, niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikasına konu edilen kıymetler ve iktisadi kıymetlerin alım, satım, inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde bulunan emtia niteliğindeki kıymetler için bu uygulamadan faydalanılamayacaktır.

Uygulamadan yeniden değerlemenin yapılacağı tarihten önceki dönem sonu itibarıyla aktive kayıtlı olup, yeniden değerleme tarihi itibarıyla de aktive bulunmaya devam eden kıymetler için faydalanılabilir.

Kıymetlerin seçilecek bir kısmı veya tamamı için uygulamadan faydalanılması mümkündür.

4.3. Hangi Dönemler İçin Ne Zaman Yararlanılabilir?

Uygulamadan, değerlemenin yapılacağı hesap döneminden önceki hesap dönemine ait bilançoda yer alan ve değerlemenin yapıldığı tarih itibarıyla halen aktive kayıtlı olan kıymetler için, ilk kez VUK mük. md. 298/ hükümlerinden faydalanılmadan önce yalnızca bir defa faydalanılabilir.

Buna göre, eğer;

- ◆ 2022/III geçici vergi döneminde (dönemi için) ilk kez mük. md. 298/ kapsamında vergisiz yeniden değerleme yapılacaksa, bu işlem yapılmadan önce 31/12/2021 tarihli bilançoda bulunan kıymetler için vergili yeniden değerleme yapılabilir.
- ◆ 2023/I geçici vergi döneminde (dönemi için) ilk kez mük. md. 298/ kapsamında vergisiz yeniden değerleme yapılacaksa, bu işlem

yapılmadan önce 31/12/2022 tarihli bilançoda bulunan kıymetler için vergili yeniden değerlendirilebilir.

- ◆ VUK mük. md. 298/Ç hükümlerinden bazı kıymetler için kısmen de olsa faydalanılırsa geçici md. 32 kapsamında yeniden değerlendirileme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak, VUK mük. md. 298/Ç hükümlerinden faydalanılmadan önce geçici 32. maddeden farklı iktisadi kıymetler için birden fazla beyanname ile faydalanılması mümkündür.

4.4. Değerleme Hangi Tutarlar Üzerinden Yapılır?

ATİK ve amortismanlarının değerlemenin ait olduğu dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı değerleri dikkate alınır.

İlgili ATİK için yeniden değerlendirileme yapılması halinde, ATİK'in maliyetine eklenmiş olan tüm kur farkı ve faiz giderleri ile bunlara isabet eden amortismanların da yeniden değerlendirilmesi zorunludur. VUK mük. md. 298/Ç uygulamasında sadece iktisadi kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşan ve maliyete intikali zorunlu olan kur farkı ve faiz giderlerinin vergisiz yeniden değerlemeye tabi tutulması gerekli, bu tarihten sonra oluşup ihtiyari olarak maliyete eklenen faiz ve kur farklarının yeniden değerlemeye tabi tutulması ise mümkün değilken, geçici 32. madde uygulamasında maliyete intikal ettirilen tüm kıymetler için aktifleştirildikleri dönemler dikkate alınarak (parçalı) yeniden değerlendirileme yapılması gerekmektedir.

Daha önce de belirtildiği üzere, amortismanların herhangi bir yılda eksik ayrılmış ya da hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirileme hesabında amortismanlar tam ayrılmış gibi dikkate alınır.

4.5. Değerleme Nasıl Yapılır?

ATİK'lerin ve bunlara isabet eden amortismanların değeri, ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yi-ÜFE değerinin;

- ◆ 31/12/2004 öncesi dönemde aktifte bulunan ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulan kıymetler için Ocak/2005,
- ◆ 2018 yılında geçici 31/1 madde kapsamında %5 vergili değerlendirilen taşınmazlar için Mayıs/2018,
- ◆ 2021 yılında geçici 31/7 madde kapsamında %2 vergili değerlendirilen taşınmaz ve ATİK'ler için Haziran/2021,
- ◆ 1/1/2005 sonrası aktifte girmiş olup geçici 31. madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmayan kıymetler için kıymetin aktifte girdiği ayı takip eden aya ilişkin

Yi-ÜFE değerine bölünmesi suretiyle tespit edilecek oranda artırılır.

Buna göre, örneğin, faydalı ömrü 20 yıl olan ve Ocak/2005'de aktifte girmiş olan bir makinenin, 31/12/2021 tarihli defter değeri ve amortismanlarının yeniden değerlendirilmesi durumunda 6,48 katlık ilave net değer artışı oluşacaktır. Söz konusu değer artışları dahil edilmiş yeni defter değeri ise iktisadi kıymetin kalan 3 yıllık amortisman süresinde tamamıyla iffa olunabilecektir.

Maliyet bedeline eklenmiş olan kur farkları ve faiz tutarları ile bunlara isabet eden amortisman tutarları da ayrı bir iktisadi kıymet kabul edilerek ve aktifleştirildikleri dönemler dikkate alınarak aynı şekilde değerlendirilir.

İnşa edilen binalar için arsaya isabet eden kısmın arsanın iktisap edildiği tarih dikkate alınarak yeniden değerlendirme hesabı yapılması gerekir. Arsaya isabet eden amortismanlar içinse binanın aktifleştirildiği tarih dikkate alınacaktır.

Bu suretle bulunan değerlendirilmiş net bilanço aktif değerinden, değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri düşülür. Bulunan fark değer artışı olarak bilançonun pasifinde özel fon hesabına (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabına) alınır.

4.6. Değerleme İşleminin Vergisel Yükümlülükleri:

Pasifte özel bir fon hesabına alınan değer artışı üzerinden %2 vergi hesaplanacak ve değerlendirme işleminin (kayıtların) yapıldığı ayı takip eden ayın

sonuna kadar beyan edilecektir. Tahakkuk eden vergi, ilki beyan süresinde olmak üzere, ikişer aylık dönemler itibarıyla üç eşit taksitte ödenecektir.

Ödenen vergi gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek olup, matrahın tespitinde gider olarak da dikkate alınamayacaktır.

Beyan ve ödeme yükümlülüklerine uyulmaması halinde, yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

4.7. Değerleme İşleminin Vergisel Neticeleri:

Amortismanlar, yeniden değerlendirme sonrası bulunan defter değerine göre ayrılmaya devam olunacaktır. Değerlenmiş tutar, ATİK'in kalan faydalı ömrü içinde itfa olunabilecektir. Bu nedenle örneğin 8. yılında değerlemeye tabi tutulan ATİK'in yeni değeri kalan 2 yıl içinde itfa olunacaktır.

ATİK'in satış, devir (Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre istisna kapsamındaki devirler hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde özel fon hesabı vergilendirmede dikkate alınmayacaktır, dolayısıyla uygulama net bir vergi avantajı sağlamaktadır. VUK mük. md. 298/Ç'de düzenlenen vergisiz yeniden değerlemeye göre en önemli farklılıklardan ve avantajlardan biri de budur.

Özel fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka hesaba nakledilmesi ya da işletmeden çekilmesi halinde, bu tarih itibarıyla (dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin) vergiye tabi tutulacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılması halinde, özel fon (sermayeye eklense de) özsermaye hesabından düşülerek düzeltme yapılacaktır.

5. VUK MÜK. MD. 298/Ç - VUK MD. GEÇİCİ 32 VE ENFLASYON DÜZELTMESİ İLİŞKİSİ

VUK mük. md. 298/Ç'ye göre vergisiz yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin, bu uygulamadan faydalanmadan önce, VUK geçici md. 32. kapsamında vergili yeniden değerlendirme yapması zorunlu değildir. Geçici 32. madde hükümlerinden faydalanılması da mük. md. 298/Ç hükümlerinden faydalanmayı zorunlu kılmamaktadır.

Mük. md. 298/Ç kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, geçici 32. madde imkânından yararlanılması mümkün değildir. Bu yönüyle vergili yeniden değerlendirme, ilk kez yapılacak vergisiz yeniden değerlendirme öncesinde önemli bir imkandır.

31/12/2023 tarihli bilançolar vergisiz olarak enflasyon düzelmesine tabi tutulacaktır. Bunun neticesinde, enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilebilecektir.

Enflasyon düzeltmesinde, yapılmış en son yeniden değerlendirme (VUK mük md. 298/Ç veya geçici 31 veya geçici 32) sonrası dönem/değerler dikkate alınarak düzeltme yapılacaktır.

6. YENİDEN DEĞERLEME KARARINDA GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULMASI GEREKEN FAKTÖRLER

Vergili veya vergisiz yeniden değerlendirme yapmayı değerlendiren mükelleflerin;

- ◆ 2022 ve 2023 yıllarına dair gelir/kurumlar vergisi ödeme (matrah) potansiyeli/beklentisi,
- ◆ Yakın dönemde ATİK veya taşınmaz satışı planlanıp planlanmadığı,
- ◆ Finansman Gider Kısıtlaması ve Örtülü Sermaye uygulamaları karşısındaki durum,

- ◆ Mevcutta Sermaye Kaybı ve Borca Batıklık durumu olup olmadığı ya da yakın gelecekte bu risklerin bulunup bulunmadığı, yapılabilecek bir yeniden değerlendirilmenin kreditorler ya da bilançoların sunulacağı diğer üçüncü kişiler nezdinde oluşturabileceği etki

gibi çok sayıda faktörü göz önünde bulundurması faydalı olacaktır.

Ayrıca hesaplamada dikkate alınması gereken en önemli faktörlerden birisi de 31/12/2023 tarihli bilançolar üzerinden vergisiz enflasyon düzeltmesi yapılacağı ve bu enflasyon düzeltmesinde, yapılmış en son yeniden değerlendirme (VUK mük. md. 298/Ç veya geçici 31 veya geçici 32) sonrası dönem/değerlerin kabul edileceğidir. Buna göre, 2021 öncesinde aktife giren ve 2023 yılı sonuna kadar itfa süresi bitmeyecek olan iktisadi kıymetler için geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmadan mük. md. 298/Ç kapsamında vergisiz yeniden değerlendirme yapmak efektif sonuçlar doğurmayacaktır. Çünkü, bu takdirde, 2023 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak değerlerin bazı düşük kalacak ve vergisiz olarak kıymetlerin değerini daha fazla artırabilme şansı kaybedilecektir.

31/12/2023 tarihli bilançoların vergisiz olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı da dikkate alınarak, salt vergili yeniden değerlendirilmenin maliyeti ve (ilgili dönemlerde yeterli matrah oluşacağı kabulüyle) kazanılacak avantajın kıyaslanması suretiyle değerlendirme yapıldığında;

- ◆ Yeniden değerlendirme işlemleri sonucunda oluşacak yeni değerler üzerinden 2022 ve 2023 yılı ilave amortisman gideri ile aynı yıllarda finansman gider kısıtlaması ve örtülü sermaye müesseseleri kapsamında azalması öngörülen KKEG tutarının oluşturacağı vergi avantajı, geçici md. 32. kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme neticesinde ödenen vergi tutarından daha yüksek ise yeniden değerlemeler nettle lehe sonuç doğuracaktır. Yeniden değerlendirme neticesinde; bu işlem için ödenecek verginin, işlem neticesinde oluşması öngörülen gider etkisinin vergi avantajından yüksek olması halinde ise 31/12/2023 tarihinde yapılacak vergisiz enflasyon düzeltmesi beklenebilecektir.

- ◆ VUK geçici md. 32 kapsamında ATİK ya da taşınmazların bir kısmının yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün olduğundan, 2022 ve 2023 yılları için beklenen vergi matrahının tutarı dikkate alınarak seçilecek bazı kıymetler için söz konusu madde hükmünden faydalanılabilecektir.
- ◆ 31/12/2023 tarihine kadar ATİK ya da taşınmaz satışı söz konusu olursa, gelir/kurumlar vergisine tabi tutulacak satış kazancını azaltmayı teminen, öncelikle VUK md. geçici 32. kapsamında, sonrasında da (ATİK'ler için) mük. md. 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirilebilecektir. Pek tabii ki bu durumda da ödenen vergi ile sağlanan avantajın karşılaştırılması gerekecektir. Öte yandan, mük. md. 298/Ç kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan ATİK'in satışı durumunda, ATİK'e isabet eden fon, satış kazancının hesabında (kazancı artırıcı unsur olarak) dikkate alındığından, bu durumu engellemeyi, dolayısıyla vergiye tabi kazancı düşürmeyi teminen satış öncesinde fonun sermayeye ilave edilmesi faydalı olacaktır.

7. SONUÇ

Makalemizin ilgili bölümlerinde detaylı olarak belirtildiği üzere, VUK'un gerek mük. md. 298/Ç kapsamındaki vergisiz yeniden değerlendirme uygulaması, gerekse geçici md. 32 kapsamındaki %2 vergili yeniden değerlendirme uygulaması mükelleflere başta vergisel avantajlar olmak üzere önemli imkanlar sağlamaktadır.

Bununla birlikte, her iki uygulamaya ilişkin kanun maddelerinin satır aralarında önemli ve sonradan telafisi güç neticeler doğurabilecek çok sayıda düzenleme bulunmaktadır.

Bu nedenle, mükelleflerin, uygulamalardan faydalanıp faydalanmayacakları ile hangi kıymetler için, ne zaman ve ne şekilde faydalanmaları gerektiği hususlarını, söz konusu düzenlemeleri dikkatle irdeleyerek, 31/12/2023 tarihinde

vergisiz enflasyon düzeltmesi yapılacağını da göz önünde bulundurarak ve ATİK ve taşınmazlarının durumu (edinim tarihi, faydalı ömrü, kalan itfa süresi, defter değeri, ayrılmış amortisman tutarı, vb.) ile beklenen vergi ödeme/matrah pozisyonlarına yönelik kapsamlı bir analiz neticesinde karar vermelerinin faydalı olacağını değerlendirmekteyiz.

Adem BİLGİLİ

Ortak, YMM

adem.bilgili@centrumdenetim.com

 [LinkedIn](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42

DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ

MEMBER OF

EIL
GLOBAL