



Derleme (Review)

Yeniden Değerleme Uygulamalarında Son Yasal Düzenlemeler ve Önceki Revizyonların Etkileri**

Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ¹

Öz

Ülkemizde yeniden değerlendirme uygulaması ilk kez 1984 yılında uygulanmış ve 2003 yılına kadar farklı düzenlemelerle uygulanmaya devam edilmiştir. 2003 yılında enflasyon düzeltme şartlarının oluşması ile 2004 yılında ilk kez enflasyon düzeltmesi uygulanmış ve yeniden değerlendirme uygulamasından kaldırılmıştır. 2005 yılında enflasyon şartları oluşmadığı için ne enflasyon düzeltmesi ne de yeniden değerlendirme uygulaması altın işi ile uğraşan işletmeler dışındaki işletmelerde uygulanmamıştır. Daha sonra VUK Geçici 31. Madde kapsamında 2018 yılında ve 2021 yılında tüm işletmelere tekrar yeniden değerlendirme olanağı tanınmış ancak devlete vergi verme zorunluluğu da getirilmiştir. Ekim 2021’de 7338 VUK Geçici 32. madde ile tek seferlik geçici yeniden değerlendirme getirilmiştir. Ocak 2022’de de VUK’a eklenen geçici 33. madde ile; 2021 ve 2022 yılı üç geçici ve hesap dönemi ile 2023 yılı üç geçici vergi dönemlerinde, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ve bu sayılan dönemlerde yeniden değerlendirme uygulamasının yapılabileceği belirtilmiştir. Bu yasal düzenleme ile yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcılara iki uygulama seçeneği sunulmuştur. 1.seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak (daha avantajlı olabilmektedir); 2.seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak.

Çalışmada amaç; geçmişten günümüze yeniden değerlendirme uygulamaları ve en son yayınlanan VUK mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32. madde kapsamındaki sürekli (298 (Ç)) ve tek seferlik (32.madde) yeniden değerlendirme uygulamalarına yönelik usul ve esasların yer aldığı 537 sıra nolu tebliğ çerçevesinde, tek seferlik (32.Madde) ve sürekli (298 (Ç)) yeniden değerlendirme uygulamalarının hangisinin, hangi durumlarda öncelikli uygulanması ve özellikle hangi hususlara dikkat edilerek uygulanmaları ve önceki uygulamaların yeni uygulamalar üzerindeki etkileri konusunda, işletmeye avantaj ve dezavantaj sağlayan durumları karşılaştırmalı ve uygulamalı olarak ortaya koymak ve analiz etmektir.

Anahtar Sözcükler: Yeniden Değerleme, Yeniden Değerleme Değer Artışı, Enflasyon.

JEL Kodları: M41.

Latest Legal Regulations on Revaluation Applications and The Effects Of Previous Revisions

Abstract

Revaluation is only applied to depreciable economic assets and immovables, and it partially reduces the effect of inflation in financial statements. Because of this, it is also called a partial inflation adjustment. The first revaluation application was put into practice in 1984 in Türkiye and was implemented until 2003. Inflation correction necessities emerged in Türkiye in 2003; the first inflation adjustment was applied in 2004, and revaluation was not applied then. However, since inflation did not occur in 2005, companies other than those dealing in gold applied neither an inflation adjustment nor revaluation. Later, within the scope of Article 31, companies that met the conditions were allowed to apply revaluation again in 2018 and 2021 but the obligation to pay taxes to the state has also been introduced. In October 2021, a one-time temporary revaluation was introduced with the 7338 Tax Procedure Law (TPL) Provisional Article 32. With the temporary Article 33 added to the TPL in January 2022, an inflation correction (regardless of whether the inflation adjustment conditions are met) will not be made in three temporary accounting periods in 2021 and 2022 and three provisional tax periods of 2023, but revaluation may be applied in these periods. This legal regulation provides practitioners with two implementation options. 1st option; first applying a one-time revaluation and then a continuous revaluation (option 1 may be more advantageous); 2nd option; only applying continuous revaluation.

This study examines revaluation practices from past to present and the revaluation application within the scope of the most recently published TPL temporary Article 298 (Ç) and provisional Article 32. Revaluation applications made within the scope of Article 298 (Ç) and Article 32, and their relationship to each other, their similarities and differences, and the effects of previous applications on the new applications were examined; additionally, key points concerning all applications are highlighted.

Keywords: Revaluation, Value Increasing in Revaluation, Inflation.

JEL Codes: M41.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ, (Dr. Öğr. Üyesi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Çanakkale, Türkiye, E-mail: sedaaslan@comu.edu.tr ORCID: 0000-0002-8392-3737.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yavuzaslan Söylemez, S. (2023). Yeniden değerlendirme uygulamalarında son yasal düzenlemeler ve önceki revizyonların etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), xx-xx. doi: <https://doi.org/>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In countries with high inflation, the structure of financial statements is deteriorating due to inflation. For this reason, financial statements should be free of inflationary effects. From past to present, the best method to remove the effect of inflation on financial statements-when inflation conditions are normally met-is an inflation adjustment. When financial statements are adjusted for inflation, this shows the actual financial position and the profitability of the business; negativities also disappear due to inflation.

Revaluation is only applied to depreciable economic assets and immovables, and it partially reduces the effect of inflation in financial statements. Because of this, it is also called a partial inflation adjustment. The first revaluation application was put into practice in 1984 in Türkiye and was implemented until 2003. Inflation correction necessities emerged in Türkiye in 2003; the first inflation adjustment was applied in 2004, and revaluation was not applied then. However, since inflation did not occur in 2005, companies other than those dealing in gold applied neither an inflation adjustment nor revaluation. Later, within the scope of Article 31, companies that met the conditions were allowed to apply revaluation again in 2018 and 2021. Companies that initiate revaluation are obliged to pay taxes to the state. However, with the temporary Article 33 added to the TPL in January 2022, an inflation correction (regardless of whether the inflation adjustment conditions are met) will not be made in three temporary accounting periods in 2021 and 2022 and three provisional tax periods of 2023, but revaluation may be applied in these periods. In May 2022, the notification, numbered 537, was published; it includes how the revaluation practices will be applied.

This legal regulation provides practitioners with two implementation options. 1st option; first applying a one-time revaluation and then a continuous revaluation (option 1 may be more advantageous); 2nd option; only applying continuous revaluation.

This study examines revaluation practices from past to present and the revaluation application within the scope of the most recently published TPL temporary Article 298 (Ç) and provisional Article 32. Revaluation applications made within the scope of Article 298 (Ç) and Article 32, and their relationship to each other, their similarities and differences, and the effects of previous applications on the new applications were examined; additionally, key points concerning all applications are highlighted. In the example application, a significant difference is shown between the net value increase that occurs when the entity applies only continuous revaluation and the net value increase that occurs when the entity applies first one-time revaluation and then continuous revaluation. It has been shown that there is a significant difference between the net value increase that occurs when the entity applies only continuous revaluation and the net value increase that occurs when the entity applies first one-time revaluation and then continuous revaluation in the example application.

Literature review

In Kotar's study (1983), the author explained the practice of revaluation, which became operational in 1983 with the amendment of Law No. 2791 and the temporary 11th article of the TPL; the study also described the technical problems involved with examples and discussed the results of revaluation as it pertained to businesses.

Çetiner (1990) stated in his study that revaluation provides self-financing opportunities to businesses. When adding value to the capital, the bond issuance limits increase, thus providing a foreign source opportunity.

Akpınar (2021) found that the number of companies applying the revaluation method to property plant and equipment and immovables had increased between 2007-2019 through research they carried out in the footnotes of BIST 100 companies.

Ulusan (2022) attempted to measure the effect of the revaluation practice on the protection of the capital invested in asset subject to depreciation and concluded that the revaluation practice significantly protected the invested capital.

Aslanoğlu and Can (2022) compared specific situations in revaluation and inflation adjustment applications and revealed the records of valuation differences resulting from revaluation and inflation adjustments.

Köse and Ağdeniz (2022) made a triple comparison by addressing the two revaluation practices introduced in 2021 under Law No. 7338 and the temporary revaluation practice introduced in 2021 under Law No. 7326.

Akçin and Kıymetli Şen (2022) examined the effects on businesses that prepared their financial statements according to Turkish Financial Reporting Standards (TFR), the temporary revaluation application introduced under Law No. 7326 in 2021, and two revaluation applications submitted within the scope of Law No. 7338 in 2021.

Research methods

This study used the document research and analysis method, one of the qualitative research methods, and the literature and legal precedents on the subject were examined. Legal regulations related to revaluation from past to present were also focused on. The continuous and one-time revaluation results were revealed within the scope of the reiterated 298 (Ç) and temporary Article 32, the most recent legal regulations. In addition, the effects of previous legal regulations on the latest legal regulation are discussed.

Research findings

If businesses benefit from the revaluation practices applied within the scope of the latest legal regulations, Articles 298 (Ç) and 32, financial statements reflect the reality, and it will be possible for firms to make the right decisions and thus benefit from tax advantages.

Businesses that apply continuous revaluation (298 (Ç)) are also allowed to enact a one-time taxable revaluation (Temporary Article 32). If enterprises need or require it, they can apply the one-time revaluation (Temporary Article 32) in the previous accounting period of the accounting period in which they will apply 298 (Ç) to immovables (including vacant land plots) and asset subject to depreciation. But one-time revaluation (Temporary Article 32) is taxed at 5%.

Only businesses deciding to apply 298 (Ç) can benefit from a one-time revaluation application for their immovables and asset subject to depreciation.

A one-time revaluation (Temporary Article 32) application allows the revaluation of asset subject to depreciation and immovables (including vacant lots and land), whereas a continuous revaluation application (298 (Ç)) allows revaluation for asset subject to depreciation and depreciable buildings but does not allow revaluation on vacant lots and land.

A one-time application (Provisional 32 items) is taxed, but a continuous revaluation (298 (Ç)) is tax-free.

When the enterprise applies a one-time revaluation (Article 32), it can reflect the inflation difference that has arisen from the date the asset subject to depreciation and immovables became active until today. In other words, it is possible to reflect the inflation increases of all past years by revaluation. However, when businesses apply 298 (Ç), only the current year's inflation difference can be reflected by revaluation. As a result, Article 32 is more effective in reflecting the inflation difference than 298 (Ç).

In the case of asset subject to depreciation sales, when the asset subject to depreciation applied to 298 (Ç) are sold, the value increases followed in the special fund account are treated exactly like depreciation. However, when the asset subject to depreciation to which Article 32 applies are sold,

the value increases followed in the special fund account are not taken into account in the calculation of income and remain in the fund account.

Conclusion

Revaluation practices, which are also referred to as partial inflation adjustments in periods when inflationary conditions are not met, allow tax advantage to be provided by partially eliminating the effect of current inflation.

Since 1984, businesses have benefited from the opportunity to apply the revaluation system, which partially eliminates the effect of inflation with various legal regulations.

With the last legislation in 2022, businesses are presented with two options when they want to apply revaluation;

1. First, one-time revaluation according to the provisional article 32, and then continuous revaluation according to the repeated 298 (Ç)
2. Only continuous revaluation according to the 298 (Ç)

As can be seen, when taxpayers choose the 1st option, they have the right to use both applications together (provided that they meet the conditions). Namely one of the points that should be especially noted is that if a continuous revaluation according to 298 (Ç) is applied first to any asset subject to depreciation, then no one-time revaluation can be applied to any asset subject to depreciation according to the provisional article 32 and the entity loses the benefits of one-time revaluation. Unless 298 (Ç) is applied first, the temporary article 32 can be applied to asset subject to depreciation and immovables at different times.

The net value increase that occurs when applying one-time revaluation and then continuous revaluation is greater than the increase in net worth that occurs when applying continuous revaluation only.

When businesses first apply one-time revaluation and then continuous revaluation (Option 1), they pay 2% tax on the increase in value. If they only apply Option 2 (continuous revaluation), no tax on value increase is calculated and they don't pay taxes. The basic application logic is the same in all legal regulations related to revaluation from past to present. However, tax is levied on the revaluation value increase from time to time. In the last regulation in 2022, those who benefit from the one-time revaluation application will pay 2% tax on the value increase amount. This is seen as a disadvantage by taxpayers. However, it is necessary to calculate whether the 1st option application to immovables and asset subject to depreciation is advantageous compared to the 2nd option application. The 1st option application may be more advantageous for the immovables and asset subject to depreciation to be sold. Therefore, businesses should apply this option if option 1 revaluation applications give them an advantage. If it does not provide an advantage, they can only choose the continuous revaluation application according to the 2nd option.

In addition, when assets subject to depreciation are revalued according to Article 32, the value increases followed in the special funds account are not taken into account in the calculation of earnings and remains in the fund account.

If taxpayers apply only continuous revaluation and add revaluation increases to the capital, in case of sale or disposal of asset subject to depreciation, value increases are not taken into account in determining the resulting profit or loss. But if the capital gains included in the capital are somehow deducted from the capital, the deducted portion is taken into account in determining the profit or loss for that period and is taxed. If the increase in value that occurs after a one-time revaluation is added to the capital, the resulting increase in value is not taxed.

Businesses, as we mentioned above, within the framework of the contingency approach; It can be stated that it will be more appropriate for them to choose one of the options that provides the highest advantage for them, taking into account the conditions such as the entry dates of the immovables and

asset subject to depreciation to the balance sheet, whether they have benefited from the previous revaluation applications, whether a sale will take place after the revaluation application.

1. GİRİŞ

Enflasyon ve muhasebe ilişkisi incelendiğinde yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde, mali tabloların bazı kalemleri ait oldukları dönemin satın alma gücünü yansıtamamaktadır. Tarihi maliyet esasına göre yapılan kayıtlar nedeni ile mali tabloların yapısında bozulma meydana gelmekte ve mali tablolar işletmelerin gerçek durumunu doğru ve güvenilir şekilde göstermekten uzaklaşmaktadır (Sağlam, 2000:106). Ayrıca yüksek enflasyon mali tabloların aktif yapısı değiştirmekte, ağır faiz yükü de bilançodaki borçları arttırmakta ve sermaye yapılarını da bozmaktadır (Yalkın ve Gürdal, 2004:13; Atasel ve Şeker, 2022:935). Dönem sonlarında da gerçeğin çok üstünde fiktif kârlar oluştuğundan ödeyecekleri vergi miktarı da artmaktadır (Arzova ve Şahin, 2022:14). Tüm bu nedenlerle mali tabloların enflasyonist etkilerden arındırılması ihtiyacı doğmaktadır. Geçmişten günümüze bu etkinin yok edilmesi için şartlar oluştuğunda enflasyon düzeltmesi, şartlar oluşmadığında kısmi enflasyon düzeltme yöntemi olan yeniden değerlendirme kullanılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili IFRS, SPK, BBDK ve VUK tarafından yapılmış birçok düzenleme bulunmaktadır. Tüm bu düzenlemelerin ortak yanı, düzeltmede Genel Fiyat Düzeyi Yönteminin (GFDY) baz alınmasıdır (Özdemir ve Arslan, 2007:89). Yeniden değerlendirme ile ilgili olarak da VUK'a eklenen maddeler ve açıklayıcı tebliğler vardır. Ayrıca enflasyon düzeltme esaslarının içeriği TMS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardında açıklanmaktadır.

Mali tablolar üzerindeki enflasyon etkisini arındıran en iyi yöntem, enflasyon düzeltmesi olarak görülür. Enflasyon düzeltmesi ile mali tablolar işletmenin gerçek finansal durum ve kârlılığını gösterir hale gelmekte (Uluslan, 2002:116) ve enflasyon nedeni oluşan olumsuzluklar da ortadan kalkmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi bir maliye politikası aracı olarak uygulamaya konulduğunda, uygulayıcılarda farklı bakış açıları oluşabilmektedir. Uygulayıcılar açısından bakıldığında; enflasyon düzeltmesinin uygulama öncesi ve uygulama sonrası iş yükü çok fazla olduğundan ve bu ilave iş yükünün bir mali karşılığı olmadığı için enflasyon düzeltmesi uygulaması ekstra bir iş yükü olarak görülebilmektedir. Özkan (2005) tarafından yapılan çalışmada da, meslek mensuplarının, mevcut enflasyon düzeltmesini, yasal zorunluluktan dolayı uyguladıkları ve mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılmasında daha basit bir yöntem geliştirilmesi gerektiğine inandıkları sonucuna ulaşmıştır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili diğer taraflar; akademisyenler, patronlar ve devlettir. Akademisyenlerin çoğunluğunun, enflasyon düzeltmesinin mali tabloların gerçek durumunu yansıtmaması nedeni ile uygulamanın yapılmasını istemeleri beklenir. Patronlar açısından ise, işletmenin enflasyon nedeni ile oluşan fiktif kârı üzerinden vergi hesaplanmasını önlediği ve gerçek kazancı üzerinden vergi hesaplaması sağlayarak öz kaynaklarının erimesinin önüne geçtiği için (Yükçü ve Özkan, 2003:15) uygulamayı istemeleri beklenir.

Enflasyon ve yeniden değerlendirme ilişkisine bakıldığında da enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı ancak enflasyonun yaşanmaya başladığı dönemlerde, enflasyon kaynaklı bozulmanın, kısmi olarak düzeltilmesi amacı ile kısmi enflasyon düzeltme uygulaması olarak yeniden değerlendirme müessesesi uygulamaya konulmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2022:88).

Kısmi olarak ifade edilmesinin nedeni yeniden değerlemenin sadece taşınmazlara ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK)'e uygulanmasıdır. Taşınmazlar ve ATİK'in enflasyon nedeni ile reel değerlerindeki artış, nominal değerlerinin üstünde gerçekleşir. Özellikle satılmaları durumunda gerçek olmayan kârlar ve ilave vergi yükümlülükleri doğar. Taşınmazlara ve ATİK'e yeniden değerlendirme uygulanması, gerçek değerleri ile kayıt altına alınmalarını sağlamaktadır. Böylece hem taşınmaz ve ATİK gerçek değeri ile kayıt altına alınmış olmakta hem fiktif kâr oluşumu önlenmekte hem de bu fiktif kârın vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır. Yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde mükelleflerin tercihine bırakılmış bir uygulamadır (Toroslu, 1995: 44).

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan belge araştırma ve incelenme yöntemi kullanılarak konu ile ilgili literatür ve yasal dayanaklar incelenmiştir. Çalışmada öncelikle geçmişten

günümüze tarihsel sıralaması içinde yeniden değerlendirme uygulamaları açıklanmıştır. Sonrasında 2022 yılında yayınlanan 537 sıra nolu tebliğ çerçevesinde sürekli yeniden değerlendirme (VUK mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası) ve tek seferlik (geçici 32. madde) yeniden değerlendirme uygulaması ile ilgili dikkat edilmesi gereken noktalar açıklanmıştır. Tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamaları birlikte uygulandığında veya sürekli yeniden değerlendirme tek başına uygulandığında ortaya çıkan sonuçlar, birlikte ve tek başına uygularken dikkate alınmaları gereken hususlar, bu hususlara dikkat ettiklerinde elde ettikleri avantajlar, dikkate almadıklarında kayıpları; önceki yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanan ve faydalanmayanların yeni uygulayacakları sürekli ve tek seferlik yeniden değerlemeyi uygularken dikkat etmeleri gereken hususlar 537 Sıra nolu Tebliğ'de yer alan açıklamalar çerçevesinde teorik ve örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Uygulama örneğinde de, işletmenin önce tek seferlik yeniden değerlendirme sonra sürekli yeniden değerlemeyi birlikte uyguladığında ortaya çıkan net değer artışının ve hesaplanan amortisman tutarının sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulandığında ortaya çıkan sonuca göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Ancak durumsallık yaklaşımı çerçevesinde işletmelerin kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneği uygulamaları onlar için daha faydalı olacaktır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yeniden değerlendirme ile ilgili literatür incelendiğinde, geçmişte uygulanan yeniden değerlendirme uygulamaları ile son dönemde uygulanan sürekli yeniden değerlendirme ile tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarının değerlendirildiği çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Kotar (1983) çalışmasında, 1983 yılında, 2791 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Maddenin değiştirilmesi ile işlerlik kazandırılan yeniden değerlendirme uygulamasını ve teknik sorunları örneklerle açıklamış ve işletmeler açısından yeniden değerlemenin sonuçlarını tartışmıştır.

Çetiner (1990) çalışmasında, yeniden değerlendirme ile işletmelere ofofinansman imkanı sağlandığını, değer artışının sermayeye eklenmesi ile tahvil çıkarma limitlerinin arttığını böylece yabancı kaynak imkanı da sağlandığını ifade etmiştir.

Akpınar (2021) 2007-2019 yılları arasında, BİST 100 şirketlerinin, dipnotlarında yaptıkları araştırmada, ATİK'e ve taşınmazlara yeniden değerlendirme yöntemini uygulayan şirket sayısının arttığını bulmuştur.

Ulusan (2022) amortisman tabi iktisadi kıymetlere yatırılan sermayenin korunmasında yeniden değerlendirme uygulamasının etkisini ölçmeye çalışmış ve yeniden değerlendirme uygulamasının yatırılan sermayeyi önemli ölçüde koruduğu sonucuna ulaşmıştır.

Aslanoğlu ve Can (2022) yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi uygulamalarındaki özellikli durumları karşılaştırmışlar, yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerlendirme farklarının kayıtlarını ortaya koymuşlardır.

Köse ve Ağdeniz (2022) çalışmalarında 2021 yılında 7338 sayılı Kanun kapsamında getirilen iki yeniden değerlendirme uygulaması ile yine 2021 yılı 7326 sayılı Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme uygulamasını ele alarak üçlü karşılaştırma yapmışlar ve 2021 yılında yeniden değerlendirme ile ilgili yapılan düzenlemeleri anlatmışlar ve uygulama örneği koymuşlardır.

Akçin ve Kıymetli Şen (2022) çalışmalarında 2021 yılı 7326 sayılı Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme uygulaması ile 2021 yılında 7338 sayılı Kanun kapsamında getirilen iki yeniden değerlendirme uygulamasının, mali tablolarını TFRS'ye göre düzenleyen işletmelerin mali tablolarına etkileri incelenmişlerdir. Yeniden değerlemedeki endeksleme yönteminin düzeltme konusunda yetersiz kaldığı, değerlendirme yöntemlerinin TFRS'ye yakınsanması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

3. YENİDEN DEĞERLEME SÜRECİ

Ülkemizde enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin kaldırılmasına yönelik kısmi enflasyon düzeltme yöntemi olarak; yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler yöntemi, LİFO yöntemi, duran varlık yenileme fonu, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın sermayeye ilavesinde vergi istisnası, araştırma ve geliştirme fonu, yatırım indiriminde endeksleme gibi kısmi düzeltme yöntemleri kullanılmıştır (Gürdal, 1999:82; Açık, 2006:355). Ülkemizde yeniden değerlendirme, vergi mevzuatımıza ilk olarak 28.02.1963'te yayınlanan 205 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 11. madde ile girmiştir. 1982 yılına kadar bir oran yayınlanmadığı için uygulanamamıştır. 1983 yılında 2791 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Maddenin değiştirilmesi ile yeniden değerlendirme şartları belirlenmiş ve (Kotar, 1983:119) ilk uygulama 1984 yılında başlamış olup, amortisman tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi olup boş arazi ve arsalar kapsam dışında bırakılmıştır. 1987 yılında da yapılan revize ile VUK mükerrer 298. maddesi ile yeniden değerlendirme devamlı hüküm niteliği kazandırılmıştır (Özkan, 1998:2)

1998 yılına kadar kapsam dışında olan özel maliyetler, 1998 yılı itibari ile aktive kaydedilmiş olmaları koşulu ile 1999 yılı itibari ile yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Ayrıca 1999 yılından itibaren yeniden değerlemenin ara dönem uygulamaları yapılmaya başlanmıştır (Sağlam, 2000:106).

1999 yılından itibaren de enflasyon düzeltmesi şartları oluşuncaya kadar kısmi enflasyon düzeltmesi olarak ifade edilen yeniden değerlendirme uygulaması yapılmaya devam edilmiştir. 2003 yılında enflasyon düzeltmesi şartları oluşunca, 2003 yılında yapılan değişikliklerle yeniden değerlendirme kaldırılmış ve yerine enflasyon düzeltmesi getirilmiş ve ilk enflasyon düzeltmesi 2004 yılında ve sadece bir kez uygulanmıştır. 2004 yılından sonra enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için uygulamadan kalkmıştır (<https://www.tskb.com.tr/blog/kuresel-ekonomi/2023-ile-yine-yeniden-enflasyon-muhasebesi>).

2004 yılından sonra enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için de 2005'ten itibaren sadece altın işi ile uğraşanlar hariç yeniden değerlendirme uygulaması da kalkmıştır. 2018 ve 2021 yılında 31. madde kapsamında uygulanmak üzere tüm işletmelere tekrar yeniden değerlendirme olanağı tanınmış ancak yeniden değerlendirme yapacak işletmelerin devlete vergi verme zorunluluğu da getirilmiştir. İlk 2018 Mayıs'ta 7144 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31/1'e göre %5 vergi ödemesi yapmak koşulu ile taşınmazlara (boş arazi ve arsalar dahil) ve amortismanlarına yeniden değerlendirme olanağı sağlanmıştır (500 Sıra Nolu Tebliğ). Daha sonra 2021 Haziran'da 7326 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31. maddeye göre %2 vergi ödemesi yapmak koşulu ile taşınmazlara (boş arazi ve arsalar dahil) ve amortisman tabi iktisadi kıymetlere ve onların amortismanlarına yeniden değerlendirme olanağı sağlanmıştır (530 Sıra Nolu Tebliğ). Benzer olarak Ekim 2021'de 7338 VUK Geçici 32. madde ile tek seferlik geçici yeniden değerlendirme getirilmiştir. Bu uygulamada da değer artış üzerinden %2 vergi ödeme koşulu vardır.

Ülkemizde enflasyon düzeltmesi ile ilgili gerekli şartlar, 2003-2004 döneminden sonra, ilk kez 2021 yılında tekrar oluşmuştur ve 2022 yılındaki yasal düzenleme ile 2021 ve 2022 yılı için kısmi enflasyon düzeltmesi olan yeniden değerlendirme uygulaması tekrar getirilmiştir.

Ocak 2022'de de 7352 sayılı kanun 1. maddesi ile 213 sayılı VUK'a eklenen geçici 33. madde ile; 2021 ve 2022 yılı üç geçici ve hesap dönemi ile 2023 yılı üç geçici vergi dönemlerinde, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ve bu sayılan dönemlerde yeniden değerlendirme uygulamasının yapılabileceği belirtilmiştir ve yeniden değerlendirme uygulamalarının nasıl uygulanacağını anlatan 537 sıra nolu tebliğ Mayıs 2022'de yayınlanmıştır. Tebliğ'de, mükerrer 298/Ç (sürekli yeniden değerlendirme) ve geçici 32. madde (tek seferlik yeniden değerlendirme) kapsamında taşınmazların ve ATİK'in sürekli ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarına yönelik usul ve esaslar yer almaktadır. Şöyle ki (537 Sıra Nolu Tebliğ);

a) 298. madde (Ç) fıkrasıyla; enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde, uygulamadan faydalanabilen mükelleflerin ATİK'ini sürekli yeniden değerlendirme uygulaması yapılabilmesine ilişkin düzenleme ile ilgili esaslar,

b) Geçici 32. maddeyle de, mükerrer 298. (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme yapabilen mükelleflerin, bilançolarındaki taşınmazlar ile ATİK'ini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla tek seferlik yeniden değerleyebilmelerine olanak sağlayan tek seferlik yeniden değerlendirme ile ilgili esaslar

Yani 32. madde, 298 (Ç) uygulanmadan önce tek bir seferlik uygulanmak üzere verilen bir hak olup, varlığın bilançoya girdiği tarihten günümüze taşınmasını sağlayan bir yeniden değerlendirme hakkıdır. Bütün ATİK ve taşınmazlara 32. madde uygulanma zorunluluğu da yoktur.

Mükellefler kısmi olarak aynı yıl içinde bazılarının geçici 32. madde bazılarının 298 (Ç) uygulayabilmektedir. Ancak önce geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Çünkü ATİK'den birine önce 298 (Ç) uygulayan mükellefler Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme hakkını kaybetmektedir (517 nolu tebliğ 20.madde 1, 2.ve 6.fıkra)

Aslında bu düzenleme ile uygulayıcılara iki seçenek sunulmuştur. 1- önce tek seferlik (Geçici 32. madde) yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; ardından sürekli yeniden değerlemeyi (298(Ç) uygulamak; 2- Sadece sürekli yeniden değerlendirme (298(Ç) uygulamak,

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının ise, VUK'a eklenen geçici 33. madde ile, 31/12/2023 tarihli mali tablolara uygulanacağı, mükerrer 298. maddede yer alan enflasyon düzeltmesi ile ilgili şartlar oluşsa da oluşmasa da mali tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılacağı ifade edilmiştir.

4. 2022 YILI SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

2022 yılı son yasal düzenlemeleri çerçevesinde yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcıların önünde iki uygulama seçeneği vardır (537 Sıra Nolu Tebliğ).

1. Seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; tek seferliği uyguladıktan sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak. (daha avantajlı olabilmektedir)

2. Seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak

Mayıs 2022'de 537 sıra nolu tebliğin yayınlanması ile sürekli yeniden değerlendirme uygulaması ile ilgili usul ve esaslar belli olmuştur. 537 sıra nolu tebliğde 4. maddeden 14. madde dahil, Mükerrer 298 (Ç) kapsamında uygulanacak **"Sürekli Yeniden Değerleme"** ile ilgili açıklamalar ve dikkat edilmesi gereken hususları ve örnek uygulamaları içermektedir. 15. madde ile 24. madde dahil geçici 32. madde kapsamında uygulanacak **"Tek Seferlik Yeniden Değerleme"** uygulaması ile ilgili açıklamaları, dikkate alınması gereken hususları ve örnek uygulamaları içermektedir.

298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon şartlarının oluşmadığı dönemlerde ATİK'e ve amortismanlarına uygulanır.

298 (Ç)'yi uygulayacak işletmelere, ayrıca tek seferlik, vergiye tabi yeniden değerlendirme olanağı da tanınmıştır. Şöyle ki, işletmeler, 298 (Ç)'yi uygulayacakları hesap döneminin bir önceki hesap döneminde, taşınmazlarına (boş arazi arsalar dahil) ve ATİK'ine, isterlerse tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayabilmektedirler

298 (Ç) kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1- Enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, tebliğde 5. maddede tanımlanan mükellefler, 298 (Ç) fıkrasında öngörülen şartlar çerçevesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve amortismanlarını 2022 yılı 3 geçici vergi dönemi ile hesap dönemi ve 2023 yılı 3 geçici vergi döneminde 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

2- Sürekli yeniden değerlendirme yapabilecek ve yapamayacak mükellefler açıklanmıştır. 298 (Ç) maddesine göre tam mükellef olup bilanço usulüne göre defter tutan şahıs işletmeleri, kolektif, adi komandit ve adi şirket gibi gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ATİK'ini sürekli yeniden değerlemeye (6.maddedeki istisnalar dışında) tabi tutabilirler.

298. maddesinin (Ç) fıkrasından (sürekli yeniden değerlendirme) ve 32. madde (tek seferlik) uygulamasından yararlanamayacak mükellefler de 5.maddede belirtilmiştir;

- a) Dar mükellef olarak vergilendirilen mükellefler,
 b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler,
 c) Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
 ç) Devamlı olarak altın, gümüş imalatı ve işlenmiş altın gümüş alım-satımı ile uğraşan mükellefler,
 d) Kayıtlarını Türk para biriminden başka bir para birimi ile yapmalarına müsaade edilen mükellefler.

3-Sürekli yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi uygulamasına benzemekle birlikte daha sınırlı kalemleri kapsamaktadır. Çünkü yeniden değerlendirme uygulamasında sadece ATİK ve birikmiş amortismanları sürekli yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

4-Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması zorunlu olmayıp, ihtiyaridir, vergi ödenmediği için de mükellefler açısından cazip olarak görülmektedir. Mükellefler ister bir, ister birkaç, ister bütün iktisadi kıymetlerini ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeye tabi tutabilirler. İstedikleri dönemde yeniden değerlendirme yapıp, istemedikleri dönemde yeniden değerlendirme yapmama esnekliğine sahiptirler.

5- Tebliğ'de 298 (Ç) çerçevesinde yeniden değerlemeden faydalanabilecek ve faydalanamayacak iktisadi kıymetler ve değerlemenin uygulanacağı tarihler tanımlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta, taşınmazlar ve özellikle boş arazi ve arsalar sürekli yeniden değerlendirme müessesesinden faydalanamamaktadır. 298 (Ç)'ye göre, ATİK ve amortismanlarına yeniden değerlendirme uygulanabilmesi için, yeniden değerlemenin uygulanacağı tarihten önceki hesap dönemi sonu itibari ile aktife kaydedilmiş ve yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibari ile hala aktife kayıtlı olmaları gerekmektedir. Yeniden değerlemeye konu olamayacak istisnai durumlar Tebliğ'in 6. maddesinde yer alan yeniden değerlemeye konu olamayacak (istisna) iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir;

-Sürekli olarak sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile uğraşanlar, aktiflerinde kayıtlı faaliyet konuları ile ilgili emtia niteliğindeki kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutamazlar.

- Boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

-Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife kaydedilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılamaz.

- Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktifte kayıtlı olmayıp satılmış ATİK için de yeniden değerlendirme yapılmaz.

Benzer şekilde inşaat firmalarının da yaptığı binalar emtia kabul edildiği için yeniden değerlemeden faydalanamamaktadır. Faydalanamamaları vergileme açısından dezavantaj sağlar, ancak satılmayan binalarda enflasyon düzeltmesini uyguladıklarında vergi avantajı sağlayabilirler.

6- Tebliğde yeniden değerlemeye esas tutar açıklanmıştır; ATİK'in maliyet bedeline, iktisadi kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin kur farkları ve kredi faizleri ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Sonraki dönemde oluşan kur farkı ve kredi faizleri maliyete eklenmeyecek ve bu tutarlara tekabül eden amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Örneğin; Dolarla borçlanılarak 2021 yılında satın alınan bir makinenin kur farkları ve kredi faizleri maliyet bedeline eklenirken ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan birikmiş amortisman yeniden değerlendirme kapsamında iken 2022 ve sonraki yıllarda kur farkları ve kredi faizi maliyete eklenmez ve yeniden değerlemeye tabi tutulmaz.

Amortisman hesaplaması yapılırken de, iktisadi kıymetin amortismanını herhangi bir dönemde eksik ayrılmış veya hiç ayrılmamış olsa da, tam olarak ayrılmış varsayılır ve bu tutar üzerinden yeniden

değerlemeye tabi tutulur. Örneğin 2017 yılında satın alınan ve faydalı ömrü 10 yıl olan ATİK'e 2019 ve 2020 yıllarında amortisman ayrılmadığında, yeniden değerlemeye esas alınacak amortisman tutarı ayrılmayan yılların da dahil edilmesi ile bulunan tutara uygulanır.

7- 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemeden yararlanma hakkına sahip mükellefler, 01.01.2022 tarih itibari ile enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde, yeniden değerlemeyi dönem sonu itibari ile kayıtlarında olan ATİK ve amortismanlarına uygulayabileceklerdir. 2022 yılı ve sonrasında yeniden değerlemenin yapılmaması veya oranın düşük uygulanmasından dolayı geçmişe dönük düzeltme yapılamayacaktır. Ayrıca geçici vergi dönemlerinden birinde yeniden değerlendirme yapılmamış olması, devam eden geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmasına engel değildir. Ya da bir dönemde yeniden değerlendirme yapılmış olması diğer dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmemektedir. Yine mükelleflerin geçici vergi dönemi ya da yıllık vergi döneminde uygulama ya da uygulamama tercihleri birbirini etkilememektedir.

8. 298 (Ç)'ye göre 1.2.3. geçici vergi dönemi ve hesap dönemlerinde, yeniden değerlendirme uygulaması için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yİ-ÜFE'de meydana gelen artışlara bağlı olarak açıklanacak orandır ve uygulama bu oran üzerinden yapılacaktır. Özel hesap dönemi ile çalışan mükelleflerde, özel hesap dönemlerinin başladığı yılın yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır.

9. Devir ve tür değiştirme, devir ve bölünme durumlarında devrolunan veya bölünen işletmelerin devrettiği ATİK ve birikmiş amortismanlar, devralanlar tarafından yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulabilmektedir. Buradaki istisnai durum, devredenlerin devir tarihine kadar geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapabilmeleri, devralanların da devam eden dönem sonlarında yeniden değerlemeye devam edebilmeleridir.

Ayrıca faydalı ömrünü tamamlayan ATİK'e de yeniden değerlendirme uygulanabilmektedir. Ancak yeniden değerlendirme uygulamasından sonra hesaplanan ATİK'in yeni değeri üzerinden, ayrılmamış yıllara ait amortisman hesaplanamamaktadır.

10. Enflasyon düzeltme şartları ortadan kalktığı anda, enflasyon düzeltme zorunluluğu olmadığı anda, devam eden ilk hesap döneminden itibaren 298 (Ç) uygulamaya devam edilebilecek, yeniden değerlemeye esas değer de, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı son bilançodaki değer olduğu belirtilmiştir. Bir de 298 (Ç)'nin uygulandığı dönemi takip eden dönemde enflasyon düzeltmesi yapılacaksa, enflasyon düzeltmesine esas değer, en son uygulanan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler olacağı ifade edilmiştir.

11. Özel hesap dönemi olan işletmeler, kıst hesap dönemleri için, bir önceki yıl kasım ayı itibari ile kıst dönem ay sayısı kadarlık dönemde, bir önceki dönemin Yİ-ÜFE değeri ile değerlendirme yapabileceklerdir.

4.1. Sürekli Yeniden Değerlemeye (298 (Ç)) Göre Uygulama Örneği

298 (Ç) kapsamı içinde olan ATİK ve amortismanlarının, yeniden değerlemeye esas tutarlarının yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucu bulunan değer, yeniden değerlendirilmiş tutardır. Net değer artışı ise; yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net aktif değerlerinin tespiti ve farklarının hesaplanması ile bulunur. (Hesaplamalarda ayrılmamış yıllara ait birikmiş amortismanların da tam ayrılmış olduğu varsayılır). Her bir ATİK için hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde "522. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabında ayrıntılı olarak kaydedilir.

Faydalı ömrünü tamamlamayan ATİK'in amortismanları yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan yeni değerleri üzerinden ayrılır.

Örneğin; Tam mükellef (X) A.Ş. şirketinin 2015 yılında iktisap ettiği ve hala bilançosunda bulunan 400.000 TL maliyetli taşıtına 31/12/2022 tarihinde 298 (Ç) uygulama kararı almıştır. (X) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda birikmiş amortisman tutarı 200.000 TL'dir. Taşıtın faydalı ömrü de 10 yıl olup normal amortisman oranı da %10'dur, 2018 yılı için amortisman kaydını olmadığı görülmüştür. 2022 yılı hesap dönemi için yeniden değerlendirme oranı %15 varsayılırsa;

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar
254. Taşıtlar	400.000
257.Birk.Amort.	200.000
Net Aktif Değeri	200.000

HESAPLAR	Yeniden Değerleme Öncesi Değer	Yen. Değ. Oranı	Yeniden Değ. Sonrası Değer	Yen. Değ. Farkı
254. Taşıtlar	400.000	0.15	460.000	60.000,00
257.Birk.Amort.	240.000	0.15	276.000	36.000,00
Net Aktif Değeri	160.000	0.15	184.000	24.000,00

Uygulamada da görüldüğü gibi uygulama öncesi ve uygulama sonrası net değer artışı 24.000 TL'dir.

----- 31/03/2022 -----		
254.Taşıtlar Hes.	60.000,00	
257.Birikmiş Amort. Hes.		36.000,00
522.MDV Yen.Değ.Değ.Artışları Hes.		24.000,00
-VUK Mük.298 (Ç) Değ.Artışı		
Mük.298.(Ç) yeniden değerlendirme		

4.2. Sürekli Yeniden Değerlemesi Yapılan ATİK'in Satılması ve Devredilmesi ile İlgili Uygulama Örneği

298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirilmesi yapılan ATİK elden çıkarıldığında ya da devredildiğinde (193 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanuna göre yapılan devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumları hariç) (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1) İlgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulacaktır.

2) Değer artış fonunda izlenen değer artışları, sermayeye eklenirse, ATİK'in satışı veya bir şekilde elden çıkarılması sonucu oluşacak kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Amortisman gibi değerlendirilmeyip sermayeye dahil edilen değer artış kazançları, bir şekilde sermayeden çıkarılırsa, çıkarılan kısım o dönemin kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınır ve vergilendirilir.

3) 193 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanuna göre yapılan devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumlarında devrolunan kurum açısından özel fonlardaki tutar yukarıda belirtilen 1 ve 2 hükmündeki şekli ile uygulanır.

Her iki durum da aşağıda örneklerde gösterilmiştir.

Yukarıdaki örnekten devam edecek olursak, taşıt Ocak 2023 yılında 900.000TL+KDV'ye satıldığında;

a. Sermayeye eklenmeyen ve amortisman gibi muamele gören değerlendirme artışının kâr zarara aktarılması vergisinin ödendiği durum;

----- 10/01/2023-----		
102.Bankalar Hesabı	1.062.000,00	
257.Birikmiş Amort. Hes.	276.000,00	
522.MDV Yen. Değ. Değ. Artışları Hes.	24.000,00	
-VUK Mük.298 (Ç) Değ. Artışı		
254.Taşıtlar Hes.		460.000,00
391.Hes.Kdv		162.000,00
679.Olağandışı Gelir ve Kârl. Hes.		740.000,00
Taşıttın Satışı (900.000 x 0.18KDV=162.000TL)		

b. Sermayeye eklenen ve amortisman gibi muamele görmeyen değerleme artışının kâr zarara aktarılmadığı durum;

----- 10/01/2023-----		
102.Bankalar Hesabı	1.062.000,00	
257.Birikmiş Amort. Hes.	276.000,00	
254.Taşıtlar Hes.		460.000,00
391.Hes.Kdv		162.000,00
679.Olağandışı Gelir ve Kârlar		716.000,00
900.000 x%18 KDV = 162.000		

5. 2022 TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması Mayıs 2022 yılında 537 sıra nolu tebliğin yayınlanması ile uygulanmaya başlamıştır.

Geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasını sadece 298 (Ç)'yi ilk kez uygulamaya karar veren mükellefler uygulayabilir. Bu mükellefler 298 (Ç)'yi uygulayacakları hesap döneminin bir önceki hesap döneminde, taşınmazlarına (boş arazi arsalar dahil) ve ATİK'ine, isterse tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayabilmektedirler. Örneğin 2022 yılında 298 (Ç) uygulayacak mükellef isterse 2021 yılı hesap döneminde geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme yapabilir.

Ayrıca 2023 yılı sonunda enflasyon düzeltmesi uygulayan mükellefler, geçici 32. madde ve mükerrer 298 (Ç)'ye göre hiç yeniden değerlendirme yapmamışlarsa, enflasyon düzeltmesi yaptıkları dönemden sonraki dönemde enflasyon düzeltme şartları oluşmadığında ve ilk kez 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme kararı aldıklarında da, kararın alındığı dönemden önceki hesap dönemi sonu itibari ile de geçici 32'ye göre yine tek seferlik yeniden değerlendirme yapılabilirler (537 Sıra Nolu Tebliğ).

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında; yeniden değerlemenin yapılacağı tarihten önceki hesap dönemi sonu itibari ile aktive kayıtlı bulunan tüm taşınmazlar (boş arazi ve arsalar dahil) ile ATİK'in, hesaplamaların yapılacağı dönemde de aktiften çıkarmamış olmaları gerekmektedir. Ancak devamlı olarak iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile uğraşanların emtia niteliğindeki iktisadi kıymetleri ile sürekli olarak sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlara ve iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirme uygulanamayacaktır

2- Tek seferlik yeniden değerlemeye esas tutar olarak; tüm taşınmazlar ve ATİK ile amortismanlarının, uygulamanın yapılacağı tarihten önceki hesap dönemindeki kayıtlı değerleri, esas

değer olarak alınır ve bu değerler üzerinden yeniden değerlendirme yapılır. Ayrıca eksik ayrılmış amortisman varsa tam ayrılmış gibi kabul edilerek yeniden değerlemeye tabi tutulur.

3- Tek seferlik yeniden değerlendirme mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Yeniden değerlendirme belirli taşınmaz ve ATİK'e uygulanabilir, hepsine uygulanma zorunluluğu yoktur.

4- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulama zamanı, mükellefin 298 (Ç)'yi uygulayacağı dönemden bir önceki hesap döneminin sonudur ve sadece bir kereye mahsus olmak üzere yapılabilir.

ATİK ve taşınmazların tamamına ya da kısmi olarak bir kısmına 298 (Ç) uygulandıktan sonra hiçbir şekilde geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamaz. 298 (Ç) uygulanmadığı sürece geçici 32. madde kısmı kısmı farklı zamanlarda ATİK ve taşınmazlara uygulanabilir.

5- Geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme uygulanmasından sonra meydana gelen yeniden değerlendirme değer artışının hesaplanmasında, **net değer artış yönteminin** benimsendiği ifade edilmiştir. Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde kayıtlarda yer alan değer ile yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan değer arasındaki fark **net bilanço aktif değeri** olarak hesaplanacaktır. Aşağıdaki örneklerde gösterilmiştir.

6. Geçici 32. maddeye göre uygulanan yeniden değerlendirme sonucu oluşan ve özel fonlarda izlenen değer artış tutarı üzerinden hesaplanan %2'lik vergi, yeniden değerlemenin yapıldığı ayı izleyen ayın son günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine gelir veya kurumlar vergisi açısından beyan edilir ve ilk taksit beyan tarihinde ikinci taksit ikinci ayda, üçüncü taksit de dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

7. 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapılan taşınmazlar ve ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmaz ve fon hesabında kalmaya devam eder. Ayrıca bir diğer önemli husus devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumunda da, devrolunan kurum açısından, özel fonlarda bekletilen değer artışları kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

5.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Oranının Belirlenmesinde 2018 Ve 2021 Yılı Yeniden Değerleme Uygulamalarının Etkileri

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında **yeniden değerlendirme oranı belirlenirken**; taşınmazlara, ATİK'e ve amortismanlarına en son ne zaman enflasyon düzeltilmesi veya yeniden değerlendirme yapıldığı, yapıldıysa en son ne zaman yapıldığı dikkate alınarak oran hesaplanmaktadır. Ve taşınmazlar ile ATİK'i ve amortismanlarını, en son enflasyon düzeltilmesinin ya da yeniden değerlemenin yapıldığı tarihlerden günümüze taşıyacak oranlar hesaplanmaktadır. Şöyle ki ;

a. Eğer mükellef 2018 yılı VUK Geçici 31. madde kapsamındaki yeniden değerlemeden faydalanmışsa, yeniden değerlendirme oranı, 2018 Mayıs ayı baz alınarak hesaplanmakta günümüze taşınmaktadır yani yeniden değerlendirme oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır ;

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2018 Mayıs Yİ-ÜFE Oranı(354,85) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Yİ-ÜFE aylık oranları; TÜİK'in sitesinde TÜİK tarafından ilan edilen “Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi” tablosundan alınmaktadır.

b. Eğer mükellef Yürürlük Tarihi 09.06.2021 olan VUK Geçici 31. maddeden faydalanmışsa, Geçici 32. madde çerçevesinde yeniden değerlendirme uygularken, yeniden değerlendirme oranı hesaplanırken 2021 Haziran ayı baz alınarak hesaplanmakta ve günümüze taşınmaktadır.

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2021 Haziran Yİ-ÜFE Oranı(693,54) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

c. Eğer mükellef hem Mayıs 2018 tarihli VUK Geçici 31. madde hem de Haziran 2021 tarihli VUK Geçici 31. maddeden faydalanarak yeniden değerlendirme yapmışsa b şıkında olduğu gibi Haziran 2021'den taşıma yaparak yeniden değerlendirme oranını hesaplayacaktır.

d. Mükellef hem Mayıs 2018 tarihli VUK Geçici 31. maddeden hem de Haziran 2021 tarihli VUK Geçici 31. maddeden faydalanmamış ve sadece 2004'de yılındaki zorunlu enflasyon düzeltmesini yapmışsa yeniden değerlendirme oranını hesaplarken 2005 Ocak ayı itibarı ile taşıma yapacak yani yeniden değerlendirme oranını aşağıdaki gibi hesaplayacaktır;

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2005 Ocak Yİ-ÜFE Oranı(114,83) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Ayrıca devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme hallerinde yeniden değerlendirme oranı hesaplanırken ilgili iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği tarih esas alınır. Bir de finansal kiralama ile iktisap edilmiş ve mülkiyeti işletmeye geçmiş ya da geçmemiş taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme oranının hesaplanmasında, kiracı işletmenin kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih dikkate alınır.

32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılırken, maliyet bedeline eklenen tüm dönemlere ait kredi faizleri ve kur farkları dahil edilerek, yeniden değerlemeye esas değer hesaplanır, kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılır ve yeniden değerlemeden sonraki değeri bulunur.

Yeniden değerlendirme oranı da esas alınacak hesap döneminin son ayına ait Yİ-ÜFE değeri, kredi faizleri ve kur farklarının aktifleştirildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunur.

Enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço döneminden sonra inşa edilen ve aktifleştirilen binalara yeniden değerlendirme uygulanırken; binanın maliyet bedelinin içinde olan arsa payı ve diğer maliyetler ayrıştırılır ve hem ayrıştırılan değerlerin hem de arsa payının yeniden değerlemesi farklı hesaplanan yeniden değerlendirme oranları ile yapılır. Bina ve amortismanı için oran hesaplanırken, aktifleştirildikleri yıl baz alınır. 2004 enflasyon düzeltmesi yapılmışsa Ocak 2005, 2018 Mayıs ve 2021 Haziran 31. madde yeniden değerlendirme yapılmışsa, 2018 Mayıs ve 2021 Haziran tarihleri dikkate alınır. Eğer binaların aktifleştirilmesinden sonra kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler varsa tebliğde 6 nolu fıkrada açıklandığı gibi hesaplanır.

6. SÜREKLİ VE TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLAR

İki uygulama arasındaki farklar 537 sıra nolu tebliğde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

1. Geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında, ATİK ve taşınmazlara (boş arsalar ve araziler dahil) yeniden değerlendirme yapılabilir. 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemede ise ATİK ve amortismanına tabi binalara yeniden değerlendirme uygulanabilir, arsa ve arazilere yeniden değerlendirme uygulanamamaktadır.

2. Tek seferlik uygulama (Geçici 32 madde) vergili iken sürekli yeniden değerlendirme (298 (Ç) vergisizdir.

3. Geçici 32. madde ile ATİK ve taşınmazların aktive girdiği tarihten bugüne kadar oluşan enflasyon farkı, yeniden değerlendirme ile bugüne yansıtılabilmekte yani geçmişe dönük tüm yılların enflasyon artışlarını yeniden değerlendirme ile yansıtılması yapılabilmektedir. 298 (Ç) ile ise sadece içinde bulunulan yılın enflasyon farkı yeniden değerlendirme ile yansıtılabilmektedir. Sonuç olarak 32. maddenin etkisi 298 (Ç)'nin etkisine göre çok daha yüksektir diyebiliriz.

4. 298 (Ç)'de ATİK'in maliyet bedeline, ATİK'in aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin kur farkları ve kredi faizleri ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutulur. Sonraki dönemde oluşan kur farkı ve kredi faizleri maliyete eklenmez ve bu tutarlara tekabül eden amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulmaz kapsam dışı bırakılır (Madde 7(2)).

Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme hesaplanırken ise, maliyet bedeline eklenen tüm dönemlere ait kredi faizleri ve kur farkları dahil edilir, kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılarak yeniden değerlemeden sonraki değeri bulunur. Yeniden değerlendirme oranı da esas alınacak hesap döneminin son ayına ait Yİ-ÜFE değeri, kredi faizleri ve kur farklarının aktifleştirildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunur (21.madde (6)).

5. ATİK'in satışı halinde farklılıklar vardır. Şöyle ki; 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemesi yapılan ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulacaktır. Ancak 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapılan ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmayacak ve fon hesabında kalmaya devam edecektir.

6. 298 (Ç)'ye göre (1.2.3. geçici vergi dönemi ve yıllık) yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca açıklanır ve uygulama bu oran üzerinden yapılır. Geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme oranı mükellef tarafından taşınmaza ya da ATİK'e özel hesaplanmaktadır ve yeniden değerlendirme oranı; taşınmazlara, ATİK'e ve amortismanlarına en son ne zaman enflasyon düzeltmesi veya yeniden değerlendirme yapıldığı, yapıldıysa en son ne zaman yapıldığı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sonuç olarak taşınmazlar, ATİK ve amortismanları için, en son enflasyon düzeltmesinin ya da yeniden değerlemenin yapıldığı tarihler baz alınarak, yeniden değerlendirme oranları hesaplanmaktadır. 10. madde ve 21. madde açıklamalarında oran hesaplamaları detaylı ve örnek verilerek açıklanmıştır.

Yeniden değerlemede işletmeler Geçici 32. madde ve 298 (Ç) ile ilgili uygulama kararı alırken; bu farklılıklar nedeni ile 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemeyi seçer ve uygularlarsa bir daha Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme yapamazlar; eğer avantajlı ise ATİK ve taşınmazlara önce Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme yapmaları önerilebilir. Ondan sonra 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme yapılmaya devam edilmesi ile ilgili bir engel yoktur.

7. TEK SEFERLİK VE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINI BİRLİKTE UYGULAYACAK İŞLETMELERİN DİKKAT ETMESİ GEREKEN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Özellikli durumlar 537 sıra nolu tebliğ referans alınarak aşağıdaki gibi sonuçlar doğurmaktadır;

1- Taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanmasını sadece 298 (Ç) uygulama kararı olan işletmeler uygulayabilir. Taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlemenin uygulanmasının, işletme için avantajlı olup olmadığını hesaplanması gerekir. Satışı olacaklar için önce tek seferlik uygulama daha avantajlı olabilmektedir.

2- Aktifte kayıtlı taşınmazlardan ya da ATİK'den birinin satışı nedeni ile tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanır ve ardından 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme de uygulanırsa, aynı dönemde dahi olsa diğer taşınmazlar ya da ATİK'den birinin satışı nedeni ile tekrar 32. madde kapsamındaki tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamaz. Çünkü satılan ilk ATİK'e geçici 32. madde ve mükerrer 298 (Ç) uygulanmıştır.

3- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanması sonrasında ortaya çıkan değer artışı, sermayeye eklenirse, ortaya çıkan değer artışı vergilendirilmez. Çünkü 537 Sıra nolu tebliğ 2. maddeye göre değer artışlarının sermayeye eklenmesi, ortakların sermayeye ilave ettiği kıymetler olarak değerlendirildiği, bu işlemin kâr dağıtımı sayılmadığı ve vergilendirilmediği ifade edilmiştir. Ancak işletmenin faaliyete devam ettiği dönemde, değer artışı başka bir hesaba aktarılır ya da işletmeden çekilirse ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

4- 298 (Ç) vergisiz olduğu için tercih ederek uygulayan mükellefler devamında Geçici 32. madde uygulama hakkını kaybetmektedirler.

8. İŞLETMENİN TEK SEFERLİK VE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMİYİ BİRLİKTE UYGULAMASI İLE SADECE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI DURUMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

2022 son yasal düzenlemeler çerçevesinde yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcıların önünde iki uygulama seçeneği vardır.

1. Seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; tek seferliği uyguladıktan sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak. (daha avantajlı olabilmektedir)

2. Seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak

Aşağıdaki örnek uygulama her iki seçeneği kapsayacak şekilde senaryolaştırılmıştır. Örnekte;

A) İşletme 1. seçeneği yani önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ve ortaya çıkan sonuç gösterilmiştir.

B) İşletme 2. seçeneği yani sadece sürekli yeniden değerlendirme yapmayı seçtiğinde ortaya çıkan sonuç gösterilmiştir.

Her iki seçenek için yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışları hesaplanmış ve iki seçenek arasında uygulama sonrası ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışında anlamlı fark ortaya çıkmıştır.

ÖRNEK: NSN A.Ş Nisan /2000’de aktifine kaydettiği makinasına 2004 hesap dönemi sonunda zorunlu uygulama olan Enflasyon düzeltmesi uygulamıştır. Ancak Yürürlük Tarihleri 25.05.2018 ve 09.06.2021 olan VUK Geçici 31. madde yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanmamıştır. (Makinanın Amortisman Süresi: 40 Yıldır.)

2021 yıl sonu bilanço değerleri aşağıdaki gibidir:

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar
253. Makinalar	500.000
257.Birk.Amort.	275.000
Net Aktif Değeri	225.000

1.Seçeneği uygularsa;

NSN A.Ş. 2022 yılında VUK Mükerrer 298 (Ç)’yi yani **sürekli yeniden değerlemeyi** uygulama kararı almışsa ve Geçici 32. maddeye göre **tek seferlik yeniden değerlemeden** de faydalanmak da istiyorsa, 2021 yılı sonunda 2021 yıl sonu kayıtlarında yer alan değerlere tek seferlik yeniden değerlendirme yapabilir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan yeniden değerlendirme artış fonuna aktarılan miktar üzerinden %2 vergi ödeyecektir. Tek seferlik yeniden değerlemeyi uygulamak istemiyorsa sürekli yeniden değerlendirme ile uygulamaya başlayabilir. 2023 yılında da geçici vergi dönemlerinde 298 (Ç)’yi uygulayabilir.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı (Aralık 2021 ÜFE/Ocak 2005 ÜFE)	Yeniden Değerlenmiş Değ.	Yen.Değ. Farkı
253. Makinalar	500.000	8,90229	4.451.145,00	3.951.145,00
257.Birk.Amort.	275.000	8,90229	2.448.129,75	2.173.129,75
Net Aktif Değeri	225.000	8,90229	2.003.015,25	1.778.015,25

A. İşletme önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme yaptığında ve ortaya çıkan sonuç

Önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme uygulama aşamaları;

1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Uygulanır;

a. Yeniden Değerleme Oranının Hesaplanması

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2005 Ocak Yİ-ÜFE Oranı(114,83) = 8.90229

b. 15 Aralık 2022'de yapılacak kayıt: İşletmenin 2021 yılı bilançosunda yer alan değerler baz alınarak; bu değerler, 2004 yılında zorunlu enflasyon düzeltmesi yapıldığı için, Geçici 32. maddeye göre 2005 yılından 2021'e taşınacak ve ortaya çıkan değer artışı 522 hesabına kaydedilecek ve %2 vergisi beyan edilerek üç eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit beyanname verme döneminde; son iki taksit de takip eden ikinci ve dördüncü aylarda ödenecektir.

Kayıtlar aşağıdaki gibidir;

----- 15/12/2022 ----- 253.Makinalar Hes. 257.Birikmiş Amort. Hes. 522.MDV Yeniden Değ.Değ.Artışı Hes. -VUK Geçici 32.madde Değ.Artışı Geçici 32.Madde Yen. Değer.	3.951.145,00	2.173.129,75 1.778.015,25
----- 31/12/2021 ----- 770.5. Vergi gider Hesabı(KKEG) 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar %2 Vergi ödemesi -----	11.853,44	11.853,44

Değer Artış tutarı üzerinden hesaplanan % 2 oranındaki vergi tutarı = 1.778.015,25 x 0.02 = 35.560,31TL

3 eşit taksitte ödeme yapılacaktır.35.560,31 /3 = 11.853,44 TL

2. İkinci Aşamada Sürekli Yeniden Değerleme Uygulanır

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayan işletmenin uygulama sonrası verileri aşağıdaki gibidir:

2022 yılı 1.geçici vergi döneminde VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi yani **sürekli yeniden değerlemeyi** uyguladığında; (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca 1.Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı % 33.63'dür) **yeniden değerlendirme oranı** = % 33,63 uygulanacaktır.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı	Yeniden Değerlenmiş Değer (1.Vergi Dönemi)	Düzeltilme Farkı
253. Makinalar	4.451.145,00	1,3363	5.948.065,06	1.496.920,06
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	1,3363	3.271.435,78	823.306,03
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	1,3363	2.676.629,28	673.614,03

2022.1.Geçici Vergi Dönemi Kaydı

----- 31/03/2022 ----- 253.Makinalar Hes. 257.Birikmiş Amort. Hes. 522.MDV Yen.Değ.Değ.Artışları Hes. -VUK Mük.298 (Ç) Değ.Artışı Mük.298.(Ç) yeniden değerlendirme	1.496.920,06	823.306,03 673.614,03
--	--------------	--------------------------

1.Vergi döneminde ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışı 673.614,03 TL'dir.

2022 1. Geçici Vergi Dönemi Amortisman Kaydı

----- 31/03/2022 ----- 770.Amort.Gideri 257.Birikmiş Amort. Hes.	37.175,41	37.175,41
--	-----------	-----------

Amortisman Tutarı= 5.948.065,06 x 0.025 = 148.701,63; 148.701,63/ 4 dönem = 37.175,41 TL

2022 yılı 2. geçici vergi döneminde VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi uygularken 2. geçici vergi döneminde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2. Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı = % 61,12'dir.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı	Yeniden Değerlenmiş Değer (2.Vergi Dönemi)
253. Makinalar	4.451.145,00	1,6112	7.171.684,82
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	1,6112	3.944.426,65
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	1,6112	3.227.258,17

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Değer (2.Vergi dönemi)	Yeniden Değerlenmiş Değer (1.Vergi dönem)	2. Dönem ile 1. Dönem Farkı
253. Makinalar	4.451.145,00	7.171.684,82	5.948.065,06	1.223.619,76
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	3.944.426,65	3.271.435,78	672.990,87
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	3.227.258,17	2.676.629,28	550.628,89

2022.2.Geçici Vergi Dönemi Kaydı

----- 30/06/2022 -----		
253.Makinalar Hes.	1.223.619,76	
257.Birikmiş Amort. Hes.		672.990,87
522.MDV Yeniden		550.628,89
Değ.Değ.Artışları Hes.		
Mük.298. (Ç) yeniden değerlendirme		
.....		

*7.171.684,82- 5.948.065,06=1.223.619,76 TL

*3.944.426,65- 3.271.435,78= 672.990,87 TL

2022 2. Geçici Vergi Dönemi Amortisman Kaydı

----- 31/06/2022 -----		
770.6.Amort.Gideri	52.470,21	
257.Birikmiş Amort. Hes.		52.470,21

Amortisman Tutarı= 7.171.684,82 x 0.025 = 179.291,22; 179.291,22/ 4

dönem = 44.822,81 TL

2. Geçici vergi dönemi için 2 dönem kümülatif amortisman tutarı = 2x

44.822,81 = 89.645,62 TL

2. Geçici vergi dönemi için amortisman tutarı = 89.645,62– 37.175,41 (*)

= 52.470,21TL

* 1. Geçici vergi döneminde hesaplanan amortisman tutarı, 37.175,41

TL'dir. Bu tutar, son yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan 2 dönemlik kümülatif amortisman tutarından düşülür.

Yukarıdaki hesaplamalarda da görüldüğü gibi tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme ile hesaplanan amortisman tutarı da artmakta ve daha yüksek amortisman gider kaydı yapılabilmektedir.

B. İşletme Sadece Sürekli Yeniden Değerleme Uyguladığında Ortaya Çıkan Sonuç

İşletme 2022 yılı 1. geçici vergi döneminde sadece VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi yani sürekli yeniden değerlemeyi uyguladığında;

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 1. Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı % 33.63'dür) yeniden değerlendirme oranı = % 33,63 uygulanacaktır

HESAPLAR	Yen. Değ. Öncesi Değer	Yen.Değ.Oranı	Yen. Değ. Sonrası Değer	Yen.Değ. Farkı
254. Taşıtlar	500.000	1,3363	668.150	168.150,00
257.Birk.Amort.	275.000	1,3363	367.483	92.482,50
Net Aktif Değeri	225.000	1,3363	300.668	75.667,50

Uygulamada da görüldüğü gibi uygulama öncesi ve uygulama sonrası yeniden değerlendirme değer artışı 75.667,50 TL'dir

----- 31/03/2022 -----		
254.Taşıtlar Hes.	168.150	
257.Birikmiş Amort. Hes.		92.482,50
522.MDV Yen. Değ. Artışları Hes.		75.667,50
-VUK Mük.298 (Ç) Değ.Artışı		
Mük.298.(Ç) yeniden değerlendirme		

Oysa işletme 1. seçeneğe göre uygulama yaptığında sadece 1.Vergi döneminde ortaya çıkan uygulama öncesi ve uygulama sonrası yeniden değerlendirme değer artışı 673.614,03 TL'dir.

Sadece tek vergi dönemi için iki uygulama seçeneği arasındaki yeniden değerlendirme değer artışı farkı = 673.614,03 – 75.667,50 = 597.946,53 TL'dir. Görüldüğü gibi 1.seçenek uygulandığında yeniden değerlendirme değer artışı daha yüksektir. Bu bir avantajdır. Dezavantaj gibi görünen tek seferlik yeniden değerlendirilmenin değer artışı üzerinden %2 vergi ödenmesidir.

Yeniden değerlendirme değer artışı açısından 1. seçenek ve 2. seçenek arasında ortaya çıkan fark çok belirgin olduğu için 2. ve 3. vergi dönemleri için hesaplama yapılmamıştır.

Yine 1. seçenek uygulandığında daha yüksek amortisman gideri yazılabilmektedir. Amortisman gideri 1. seçenekte daha yüksek ikinci seçenekte daha düşük hesaplanmaktadır.

Ancak işletmeler durumsallık yaklaşımı çerçevesinde ellerinde bulunan taşınmazlar ve ATİK'in bilançoya giriş tarihlerini, önceki yeniden değerlendirme uygulamalarında faydalanıp faydalanmadıklarını, yeniden değerlendirme uygulaması sonrası bir satışın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği gibi durumları dikkate alarak, kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneği uygulamayı seçmeleri onlar için daha faydalı olacaktır.

9. SONUÇ

Enflasyon nedeni ile mali tabloların özellikle belirli kalemlerinin satın alma gücünde meydana gelen bozulmalar, enflasyon düzeltme şartlarının olduğu dönemlerde, dönem sonları itibari ile paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi (enflasyon düzeltmesi), enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini elimine etmektedir. Enflasyon şartlarının oluşmadığı dönemlerde kısmi enflasyon düzeltmesi olarak da ifade edilen yeniden değerlendirme uygulamaları bu olumsuz etkinin kısmi olarak giderilerek vergi avantajı sağlanmasına olanak vermektedir.

1984 yılından bu yana çeşitli yasal düzenlemelerle işletmeler, enflasyonun etkisini kısmen gideren yeniden değerlendirme müessesini uygulama olanağından faydalanmışlardır. 2022'deki son yasal düzenleme ile yeniden değerlemeyi uygulamasını seçen işletmelere iki seçenek sunulmuştur;

1. Önce geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme, sonrasında mükerrer 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulama olanağı

2. Sadece mükerrer 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulama olanağı

Görüldüğü gibi mükellefler 1. seçeneği tercih ettiklerinde her iki uygulamayı da (şartları sağlamaları koşulu ile) birlikte kullanma hakları vardır. Şöyle ki, burada özellikle dikkat edilmesi gereken noktalardan biri, herhangi bir ATİK'e önce 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulandığında, daha sonra hiçbir ATİK'e geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamamasıdır ve işletme tek seferlik yeniden değerlendirilmenin sağladığı avantajları kaybetmektedir. Önce 298 (Ç) uygulanmadığı sürece geçici 32. madde kısmı kısmı farklı zamanlarda ATİK ve taşınmazlara uygulanabilir.

Önce tek seferlik yeniden değerlendirme sonra sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan net değer artışı, sadece sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan net değer artışından daha fazladır.

İşletmeler 1. seçeneği yani önce tek seferlik yeniden değerlendirme, sonra sürekli yeniden değerlendirme uyguladıklarında oluşan değer artışı üzerinden %2 oranında vergi ödemektedirler. Sadece 2. seçeneği yani sürekli yeniden değerlendirme uyguladıklarında ise değer artışı üzerinden bir vergi hesaplanmamakta ve vergi ödememektedirler. Geçmişten günümüze yeniden değerlendirme ile ilgili tüm yasal düzenlemelerde temel uygulama mantığı aynı olmakla birlikte zaman zaman yeniden değerlendirme değer artışı üzerinden vergi alınmıştır. 2022 yılındaki son düzenlemede de tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayanlar için değer artış tutarı üzerinden %2'lik vergi hesaplanması, mükellefler tarafından dezavantaj olarak görülmektedir. Oysa taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonra sürekli yeniden değerlendirme uygulanmasının, sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulayanlara göre avantajlı olup olmadığı hesaplanması gerekir. Satış olacaklar için önce tek seferlik sonra sürekli yeniden değerlendirme uygulaması daha avantajlı olabilmektedir.

Dolayısıyla işletmeler yaptıkları hesaplamalar sonucunda eğer önce 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamaları ve sonra 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulamaları kendilerine avantaj sağlıyorsa bu seçeneği uygulamalıdır. Eğer avantaj sağlamıyorsa sadece 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulamasını seçebilirler.

Ayrıca ATİK'in satışı durumunda, 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemesi yapılan ATİK'in özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulurken, 32. maddeye göre yeniden değerlendirilen ATİK'in özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmaz ve fon hesabında kalmaya devam eder.

Bunların dışında eğer mükellefler, sadece sürekli yeniden değerlendirme uygularlarsa ve yeniden değerlendirme değer artışlarını sermayeye eklerlerse, ATİK'in satışı veya elden çıkarılması durumunda, değer artışları ortaya çıkan kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınmazken; sermayeye dahil edilen değer artış kazançları, bir şekilde sermayeden çıkarılırsa, çıkarılan kısım o dönemin kâr ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınır ve vergilendirilir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanması sonrasında da ortaya çıkan değer artışı, sermayeye eklenirse, ortaya çıkan değer artışı vergilendirilmez.

İşletmeler, yukarıda da belirttiğimiz gibi durumsallık yaklaşımı çerçevesinde; taşınmazlar ve ATİK'in bilançooya giriş tarihleri, önceki yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanıp faydalanmadıkları, yeniden değerlendirme uygulaması sonrası bir satışın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği gibi durumları dikkate alarak, kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneklerden birini seçerek uygulamalarının kendileri için daha uygun olacağı ifade edilebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ (% 100)

KAYNAKÇA

Açık, S. (2000). “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi Ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, (2), 345 – 360.

Akçin, O. ve Kıymetli Şen, İ. (2022). “7326 Ve 7338 Sayılı Kanunlar Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulamaları Ve TFRS Finansal Tablolarına Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,24, Modavica Özel Sayısı, Ös19- Ös56.

Akpınar, A. (2021). “Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebeleştirme ve Değerleme-BIST 100 Endeksindeki Firmaların Yeniden Değerlemeye İlişkin Uygulamaları”, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, (24), 354-374.

Arzova, S.B. ve Şahin, B.Ş. (2022). “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri Ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm*, 32(170), 13-31.

Aslanoğlu, S. ve Can, S.P. (2022).” Sürekli Hale Gelen Yeniden Değerlemenin Kapsamı, Önemi, Vergisel Avantajları: Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Bir Uygulama”, *ÇAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 239-263

Atasel, O.Y. ve Şeker, Y. “Enflasyon Oranları İle Likidite Oranları Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği”, Karadeniz 11.Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi,1-18 Aralık 2022, Rize, 934-939.

Çetiner, E. (1990). Konaklama İşletmelerinde Yeniden Değerleme, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*,27-30.

Gündüz, N. (YMM), <https://www.youtube.com/watch?v=JeI-ikf8A64>

Gürdal, K. (1999). “Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardının Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”, *Ankara SBF Dergisi*, 54(1),81-96.

Hacırüstemoğlu, R. (1992). “Enflasyonun Muhasebeye Etkisi”. *Marmara İletişim Dergisi*,1,85-87.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı VUK Genel Tebliğ Taslağı (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vukt_ebligtaslak19042022.pdf

Kotar, E. (1983). “Yeniden Değerlemenin Muhasebeleştirilmesi ve Teknik Sorunlar”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, IV(2), 119-140

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2022). “Yeniden Değerleme Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm*, 32(172), 83-102.

Özdemir, F.S. ve Arslan, S. (2007). “Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırmalı Analizi”, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*,2,87-104

Özkan, A. (2005). “Bağımsız Çalışan Muhasebecilerin Yaptığı Dönem Sonu Muhasebe Uygulamalarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*,7(2),95-119.

Özkan, Ö. (1998). “Anonim Ortaklıklarda Yeniden Değerleme Suretiyle Esas Sermaye Artırım”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,2(2),1-20.

Sağlam, N. (2000). Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Ve Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanması, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1),105-127.

Toroslu, M. V. (1995). Yeniden Değerleme, *Mali Çözüm*, Sayı :33,35-44.

Uluslan, H. (2002). “Yeniden Değerleme Uygulamasının Sermayeyi Koruyucu Etkisi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3 (2),11-128.

Yalkın, K.Y. ve Gürdal, K. (2004). Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulaması, Turhan Kitabevi, Ankara

Yükçü, S.ve Özkan, S. (2003). SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesi, Ankara.

7144 sayılı kanun kapsamında VUK Gecici 31/1 (Mayıs 2018)

7326 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31. Madde (Haziran 2021)

7338 VUK Geçici 32. Madde ile tek seferlik (Ekim 2021’de)

7352 sayılı kanun 213 sayılı VUK’ eklenen geçici 33. Madde (Ocak 2022)

213 sayılı VUK’A eklenen mükerrer 298 /Ç

213 sayılı VUK’A eklenen geçici 32.madde

VUK Mükerrer 298. Madde (A)

500 Sıra Nolu Tebliğ

530 Sıra Nolu Tebliğ

537 Sıra Nolu Tebliğ

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

<https://www.gib.gov.tr/node/159516>

<https://www.tskb.com.tr/blog/kuresel-ekonomi/2023-ile-yine-yeniden-enflasyon-muhasebesi>

<https://www.universalpartners.com.tr/dosyalar/7338-yd-270422114728.pdf>