

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ
(SIRA NO: 537)

BİRİNCİ BÖLÜM
Başlangıç Hükümleri

Amaç ve kapsam

MADDE 1- (1) 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun;

a) 31 inci maddesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,

b) 52 nci maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 32 nci maddeyle de, 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmesinde, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,

imkân sağlanmıştır.

(2) 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanuna eklenen; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin amaç ve kapsamını teşkil etmektedir.

Yasal mevzuat ve dayanak

MADDE 2- (1) 213 sayılı Kanunun;

- **Mükerrer 298 inci maddesinde**, "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Cumhurbaşkanı; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

...

7. Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

...

9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştil eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.

B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.

C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır.

Ç) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

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

2. Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

3. İktisadi kıymetlerin (2) numaralı bende göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlendirilmesinin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlendirilmede yeniden değerlendirme oranı olarak (B) fıkrasında belirtilen oran dikkate alınır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlendirilmede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen

ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.

4. Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder. İktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda söz konusu değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

5. İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.

6. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtım sayılmaz.

7. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

8. Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

9. Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirme yapılmaz.

10. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce (A) fıkrasında belirtilen enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, anılan fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır. Söz konusu bent gereği öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde bu madde kapsamındaki yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülür. Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

11. (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılmaz. Anılan fıkrada belirtilen enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, bu fıkra hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

12. Bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkra hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

13. Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması durumunda, sonraki hesap dönemlerine ilişkin olarak bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilir.

14. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,

- **Geçici 32 nci maddesinde**, “Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak;

1. Bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

2. Daha önce Kanunun geçici 31 inci maddesinin;

i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı Haziran aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu bent uyarınca dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin yeniden

değerleme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bunları, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Bu fıkra kapsamında ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Bu madde kapsamında yeniden değerlendirme sadece bir kez, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak üzere yapılabilir. Bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmakla birlikte yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında yapacakları yeniden değerlemede tekrar bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapamazlar.

Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası gereğince enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,

- **Geçici 33 üncü maddesinde**, “Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir.

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,

hükümleri yer almaktadır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasının (14) numaralı bendi ile aynı Kanunun geçici 32 nci maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, söz konusu fıkra ile geçici maddenin uygulama usul ve esasları Tebliğin izleyen maddelerinde belirlenmiştir.

Tanımlar ve kısaltmalar

MADDE 3- (1) Bu Tebliğ uygulamasında;

- a) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,
- b) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,
- c) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,
- ç) 7338 sayılı Kanun: 14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunu,
- d) Amortismanına tabi iktisadi kıymet: 213 sayılı Kanun uyarınca amortisman yoluyla ifası gereken gayrimenkul, gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler (gayrimenkullerin mütemmin cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), demirbaşlar, sinema filmleri, şerefyeler, araştırma-geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi kıymetleri,
- e) Bakanlık: Hazine ve Maliye Bakanlığını,
- f) Bilanço esasına göre defter tutan mükellef: 213 sayılı Kanunun 177 nci maddesinde sayılan mükellefleri,
- g) Değer artışı: Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farkı,
- ğ) Dönem sonu: 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesinde belirtilen hesap dönemleri sonu ile 193 sayılı Kanunun mükerrer 120 nci maddesine göre belirlenen geçici vergi dönemleri sonunu,
- h) Enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem: 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, enflasyon düzeltmesi yapılması için gerçekleşmesi öngörülen şartların oluşmadığı veya aynı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilen geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri,
- ı) Net bilanço aktif değeri: Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifinde yazılı amortismanının tenzili suretiyle bulunan değeri,
- i) Taşınmaz: 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesi uyarınca arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri,
- j) Tam mükellefiyet: 193 sayılı Kanunun 3, 4 ve 5 inci maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrası uygulamasında, gerek

Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde edilen kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmeyi,

k) Yeniden değerlendirme oranı: Tebliğin ikinci bölümü uygulaması bakımından, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca her yıl Bakanlık tarafından ilan edilen oran ile aynı maddenin (Ç) fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca geçici vergi dönemleri itibarıyla belirlenen oranı,

l) Yİ-ÜFE: Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

213 Sayılı Kanunun Mükerrer 298 inci Maddesinin (Ç) Fıkrası Kapsamında Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması

Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması

MADDE 4-(1) 7338 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltilmesi şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, fıkrada öngörülen kapsam ve şartlar dahilinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesine imkân sağlanmıştır.

(2) Söz konusu fıkranın uygulama usul ve esasları Tebliğin bu bölümünün izleyen maddelerinde belirlenmiştir.

Yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler

MADDE 5- (1) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan; kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında ve bu Tebliğin 6 ncı maddesinde belirtilen istisnalar dışında, yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadırlar.

(2) Aşağıda yer alan mükellefler, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası hükümlerinden yararlanamaz:

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler.
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler.
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler.
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler.
- Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

Yeniden değerlendirme tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler

MADDE 6-(1) 1/1/2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönem sonları itibarıyla aktife kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler bakımından, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında yazılı istisnalar hariç, söz konusu fıkra uygulamasından yararlanılabılır.

(2) 193 sayılı Kanunun mükerrer 120 nci ve 5520 sayılı Kanunun 25 inci maddeleri uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ödemeleri gereken geçici vergiye esas kazancın tespitine ilişkin açıklamalara 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasının (3) numaralı bendinde, geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranının, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda, bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirleneceği hükmüne bağlanmıştır.

Bu bağlamda, mükelleflerin geçici vergi dönem sonlarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlarını 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ve Tebliğin bu bölümü kapsamında yeniden değerleyebilmeleri mümkündür. 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemleri geçici vergi dönemleri sonları itibarıyla da bu kapsamda yeniden değerlendirme yapılabilir.

(3) Yeniden değerlendirme, bu hakka sahip mükelleflerin, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında yazılı istisnalar dışında, enflasyon düzeltilmesi yapılması gerekmeyen dönem sonları itibarıyla bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ile bu kıymetlere ilişkin olarak bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar hakkında uygulanır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

(4) Bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta izlendiği/kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

Kapsama giren mükelleflerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler, emtia niteliğinde olanlar hariç, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Örneğin, araç alım satımı faaliyetinde bulunan mükellefin bu amaçla aktifinde bulunan bir aracı satış öncesinde belirli bir süre ile kiralamış olması halinde, bu durum söz konusu araç için mezkûr (Ç) fıkrasından yararlanılabilmesini sağlamaz.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin, amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunduğundan, boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

(6) Yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktife kayıtlı olmayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

(7) Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife dahil edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılamaz. Diğer bir ifade ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktife dahil edildikleri hesap döneminde yeniden değerlendirme yapılamaz.

Bu kapsamda, yapılmakta olan yatırımlar veya iktisadi kıymetlerin yatırım harcamaları yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı gibi, yatırımın tamamlanmasını müteakiben ilgili hesaba aktarılan amortismanına tabi iktisadi kıymetin de aktifleştirildiği hesap döneminde yeniden değerlendirme tabi tutulması imkânı bulunmamaktadır. Örneğin, inşa edilerek aktifleştirilen binaların, aktifleştirildikleri hesap döneminde yeniden değerlendirme tabi tutulması mümkün bulunmamakta olup, bu kapsamdaki binalar ancak aktifleştirildikleri hesap döneminden sonraki hesap dönemlerinde yeniden değerlendirme tabi

tutulabilir.

Yeniden değerlendirme esas değer

MADDE 7- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasına göre yapılacak yeniden değerlemede, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, mezkûr Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır.

(2) 213 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca amortismanına tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmiş (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamına girmediğinden, (1) numaralı fıkrada belirtilen değerler, söz konusu kur farkları ve kredi faizleri ile bunlara isabet eden amortismanlar tenzil edilmek suretiyle tespit edilir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellef tarafından yabancı para cinsinden kullanılan kredi ile finanse edilerek 2021 yılında iktisap edilen makinenin maliyetine eklenen 2021 yılı sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara tekabül eden amortisman tutarları yeniden değerlendirme kapsamına girmekte, ancak 2022 ve sonraki yıllara ilişkin olarak anılan makinenin maliyetine dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları ile bunlara tekabül eden amortisman tutarları, yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.

(3) 213 sayılı Kanunun geçici 31 ve/veya 32 nci maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye esas değerinin tespitinde, daha önce aynı Kanunun geçici 31 ve/veya 32 nci maddeleri kapsamında hesaplanan yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası değerler arasındaki farkların, Tebliğin bu maddesinin (2) numaralı fıkrasında yeniden değerlendirme kapsamında olmadığı belirtilen kur farkları ve kredi faizleri ile amortismanlarına isabet eden kısmı da dikkate alınmaz.

(4) Amortismanların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, esas itibarıyla, kapsam dahilindeki iktisadi kıymetlere ilişkin olarak ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen amortismanlar yeniden değerlemede dikkate alınır. Ancak, iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

Örneğin, 2017 yılında iktisap edilen ve faydalı ömrü 10 yıl olan amortismanına tabi iktisadi kıymete 2019 ve 2020 yıllarında amortisman ayrılmamış olması halinde, 2022 yılında yapılacak yeniden değerlemede, yeniden değerlemeye esas alınacak amortisman değeri, söz konusu yıllara ilişkin ayrılmayan amortisman tutarları da ayrılmış varsayılarak belirlenir.

(5) Enflasyon düzeltmesi yapılması şartlarının olduğu dönemlerde (213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş sayıldığı dönemler hariç), aynı maddenin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılamaz. Enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların gerçekleşmediği müteakip ilk hesap döneminden itibaren, mezkûr maddenin (Ç) fıkrası hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanının herhangi bir yılda ayrılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

Yeniden değerlendirme yapılmasında ihtiyarilik

MADDE 8-(1) 5 inci maddeye göre yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapması zorunlu olmayıp, bu karar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Bu kapsamda, dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini ilgili dönemde yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilir.

(2) 6 ncı maddede yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği belirtilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için mezkûr (Ç) fıkrası uygulamasından yararlanılabilir.

Yeniden değerlendirme yapılabilme zamanı

MADDE 9-(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin fıkranın yürürlüğe girdiği 1/1/2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde, değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla, yasal defter kayıtlarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların yeniden değerlemeye esas değerleri üzerinden yapılır.

(2) Yeniden değerlemenin herhangi bir hesap döneminde yapılmaması veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı, daha sonraki hesap dönemlerinde, geçmiş hesap dönemlerine ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

Örneğin, 2022 yılı için yeniden değerlendirme oranının %15 (yüzde on beş) olarak tespit edilmesi, ancak mükellefçe %10 (yüzde on) olarak uygulanması veya yeniden değerlemenin hiç yapılmamış olması halinde, 2022 yılını takip eden yıllarda, aradaki %5 (yüzde beş)'lik fark veya hiç değerlendirme yapılmaması nedeniyle belirtilen tam oran dikkate alınarak geçmişe yönelik yeniden değerlendirme yapılması mümkün olmayacaktır.

(3) Aynı hesap dönemi içerisinde; geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi bir veya daha fazla geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmaması, sonraki geçici vergi döneminde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez.

Ayrıca, geçici vergi dönemlerinde yapılan tercih yıllık uygulamayı bağlamamaktadır. Örneğin 2022 yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerlendirme yapan mükellef isterse 2022 hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapmayabilir.

(4) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemenin herhangi bir hesap döneminde yapılmaması, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği, sonraki hesap dönemlerine ilişkin olarak mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez.

(5) 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında, öteden beri kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 2022 yılında başlayan hesap döneminden itibaren mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilir.

Yeniden değerlendirme oranı

MADDE 10-(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında; amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 7 nci maddeye göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

(2) Yapılacak değerlemede, yeniden değerlendirme oranı olarak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca ilgili yıl için Bakanlık tarafından ilan edilen oran dikkate alınır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır. Örneğin, 1/9/... – 31/8/... dönemi dikkate alınmak suretiyle kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellef, 1/9/2022 – 31/8/2023 özel hesap dönemi sonunda 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (C) fıkrasından yararlanmak istemesi halinde, Bakanlık tarafından 2022 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaktır.

(3) Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenecektir.

(4) Yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanlar da söz konusu iktisadi kıymetlere uygulanan oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilmeye tabi tutulur.

(5) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

Bu kapsamda, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler (yeniden değerlendirilme yapılacak hesap döneminde iktisap edilenler hariç) için devredenler tarafından devir tarihine kadar geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Devralanlar tarafından ise, müteakip dönem sonlarında yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Yeniden değerlendirilme yapılacak hesap döneminde, iktisap edilme durumunun tespitinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap tarihi dikkate alınır.

(6) Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler de yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılmaz.

(7) Her yılın yeniden değerlendirilme oranı ancak o yıla ait değerlendirilmede nazara alınabilir.

Yeniden değerlendirilme uygulaması

MADDE 11- (1) Kapsama giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların, yeniden değerlendirilmeye esas değerlerinin, yeniden değerlendirilme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirilme sonucunda, bilançonun aktif, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır.

Yeniden değerlendirilme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (C) fıkrası net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlendirilmeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Bu kapsamda amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması halinde amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

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

(2) Bakanlık tarafından 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine istinaden tespit ve ilan edilen normal amortisman oranlarının tespitinde dikkate alınan (veya aynı Kanunun 320 nci maddesinin dördüncü fıkrası ya da geçici 30 uncu maddesi kapsamında belirlenen) faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Örnek 1: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 31/12/2022 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan ve 2015 yılında peşin bedelle iktisap edilmiş olan bir makinenin maliyet bedeli 200.000 TL ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda birikmiş amortismanı 60.000 TL'dir. Söz konusu makinenin faydalı ömrü 20 yıl, normal amortisman oranı ise %5 olup, 2017 yılında amortisman ayrılmamıştır.

Makinenin, 2022 yılı yeniden değerlendirilme oranı %15 varsayılarak, hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirilmeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlendirilmeye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır. (Söz konusu makinenin 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmadığı varsayılmıştır.)

Değer artışının hesabında, yeniden değerlendirilme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri olarak, değerlendirilmenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla makinenin yasal defter kayıtlarında yer alan değeri ile bu makine için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanları (önceki dönemlerde ayrılmamış olanlar dahil) arasındaki fark ve bunların yeniden değerlendirilme sonrası bulunan tutarları arasındaki fark dikkate alınacaktır.

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Makine	200.000,00	%15	230.000,00
Birikmiş Amortisman	*70.000,00		80.500,00
Net Bilanço Aktif Değeri	130.000,00		149.500,00
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			19.500,00

* 2017 yılında amortisman ayrılmamış olduğundan bilançonun pasifindeki birikmiş amortisman 60.000 TL olmakla beraber, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda söz konusu değerlerin, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenmesi gerektiğinden birikmiş amortisman 70.000 TL olarak dikkate alınmıştır.

Bu kapsamda değer artışı, makinenin;

- Yeniden değerlendirilme sonrası net bilanço aktif değerinden (230.000 – 80.500 = 149.500 TL),

- Yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (200.000 – 70.000 = 130.000 TL)

indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde (149.500 - 130.000 =) 19.500 TL olarak gerçekleşecektir.

Söz konusu değer artışına ilişkin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	30.000,00 TL
257 Birikmiş Amortismanlar	10.500,00 TL
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	19.500,00 TL
522... 213 sayılı Kanun mük.298. madde	
..... Makinesi Değer Artışı	
Mük. 298. madde kapsamında yeniden değerlendirme işlemi	

Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu makineyi yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre, söz konusu makinenin kayıtlı değeri 230.000 TL'ye çıktığından, 2022 yılı yıllık toplam amortisman tutarı da (230.000 x %5 =) 11.500 TL olacaktır.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmesinin mümkün olduğu herhangi bir hesap döneminde yeniden değerlemenin yapılmaması, sonraki hesap dönemlerinde aynı fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmesine engel teşkil etmez.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması

MADDE 12- (1) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir (193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme halleri kapsamında yapılanlar hariç), işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

Örnek 2: 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası kayıtlı değeri 500.000 TL olan makinenin birikmiş amortismanı 275.000 TL olup, yeniden değerlendirme sonucu bu makine için özel fonlar hesabına aktarılmış tutar 35.000 TL'dir. Makinenin KDV hariç 600.000 TL'ye satılması ve bedelin peşin olarak tahsil edilmesi halinde, satış işlemine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. (İşlemin muhasebe kayıtlarının yapılmasında KDV hesapları ihmal edilmiştir.)

102 Bankalar	600.000,00 TL
257 Birikmiş Amortismanlar	275.000,00 TL
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları	35.000,00 TL
522... 213 sayılı Kanun mük. 298. madde	
..... Makinesi Değer Artışı	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	500.000,00 TL
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı	410.000,00 TL
Mük. 298. madde kapsamında yeniden değerlendirilen makinenin satışı	

(2) Sermayeye ilave edilen değer artışları, satış veya herhangi bir şekilde elden çıkarmaya ilişkin kar ve zararın tespitinde dikkate alınmaz.

Ancak, elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, elden çıkarma sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, faaliyete devam edilen süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

(3) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de (1) ve (2) numaralı fıkra hükümleri geçerlidir.

Enflasyon düzeltmesi yapılması gereken dönemlerde ve şartların oluşmadığı müteakip dönemlerde yeniden değerlendirme

MADDE 13-(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve geçici 33 üncü maddesi uyarınca, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunduğu dönemlerde, aynı maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılamaz.

Ancak, enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun bulunmadığı müteakip ilk hesap döneminden itibaren, mezkûr maddenin (Ç) fıkrası hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir hesap döneminde ayrılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılan dönem sonunu müteakip dönemde, enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar yeniden değerlendirilmiş son değerleri, diğer bir deyişle en son yapılan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur ve enflasyon düzeltmesinde, söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin düzeltme işlemine esas tarih olarak, en son yeniden değerlendirme yapılan dönemin son günü dikkate alınır.

(3) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri kapsamında enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, öz sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır.

Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye eklenmiş olması halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek enflasyon düzeltmesi yapılır. Diğer bir ifade ile mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

Özel hesap dönemine geçiş veya özel hesap döneminden takvim yılı esasına dönüşte ortaya çıkan kıst hesap dönemi için yeniden değerlendirme

MADDE 14- (1) Takvim yılı içinde kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin, özel hesap dönemine geçmeleri ya da özel hesap

döneminden takvim yılı esasına dönmeleri sırasında ortaya çıkan kıst hesap dönemi için, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere, söz konusu kıst dönem dahilindeki ay sayısı kadarlık dönemde, kıst dönem dahilindeki ay sayısı kadarlık bir önceki döneme göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle yeniden değerlendirilebilir.

Örneğin, mevcut hesap dönemi takvim yılı olan ve kendisine 1/7/2022 tarihinden geçerli olmak üzere, 1 Temmuz-30 Haziran tarihleri arası özel hesap dönemi olarak tayin edilen bir mükellef, 1/1/2022-30/6/2022 tarihleri arasındaki kıst hesap dönemi için, 2021 yılı Kasım ayından başlamak üzere 6 aylık dönemde, bir önceki 6 aylık döneme göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranını esas alarak yeniden değerlendirilebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

213 Sayılı Kanunun Geçici 32 nci Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulaması

Geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirilecek uygulamaları

MADDE 15- (1) 7338 sayılı Kanunun 52 nci maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 32 nci maddeyle; aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirilecek mükelleflerin, istemeleri halinde söz konusu fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirileme öncesinde, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini, önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerlendirilebilmelerine imkân sağlanmıştır.

(2) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) Tebliğin bu bölümünün izleyen maddelerinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

Yeniden değerlendirilecek mükellefler

MADDE 16-(1) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi ile tanınan imkândan, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilecek olanlar yararlanabilir.

Dolayısıyla, 5 inci maddede belirtilen kapsam 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi uygulaması için de geçerlidir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler

MADDE 17- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilenin yapılacağı tarih itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler bakımından mezkûr madde uygulamasından yararlanılabilir.

(2) Bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, hangi hesapta kayıtlı olduğu önemli olmaksızın, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaz.

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

(3) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirilmeye tabi tutulacak taşınmazların, aynı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

Ancak, bu kıymetler aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında, ilk kez veya sonraki dönemlerde yapılmasına bakılmaksızın, yeniden değerlendirilmeye tabi tutulamaz.

Yeniden değerlendirilmeye esas değer

MADDE 18-(1) Yeniden değerlendirileme, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirileme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirileme yapılacak tarihten önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılabilir.

(2) Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirilmeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

(3) 213 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirileme kapsamına girmektedir.

Yeniden değerlendirileme yapılmasında ihtiyarilik

MADDE 19-(1) 5 inci maddeye göre yeniden değerlendirileme yapabilecek mükelleflerin, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirileme yapması zorunlu olmayıp, bu karar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Bu kapsamda, dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini mezkûr madde dahilinde yeniden değerlendirilmeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

Bu durumda, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirileme yapılmak istenmemekle birlikte, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirileme yapılmak istenmesi halinde, kapsam dahilindeki amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanlar, mezkûr fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirilemede, değerlendirilenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri (7 nci maddeye göre belirlenecek değer) dikkate alınarak yeniden değerlendirilmeye tabi tutulur.

(2) 17 nci maddede yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabileceği belirtilen iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi uygulamasından yararlanılabilir.

Yeniden değerlendirileme yapılabilme zamanı

MADDE 20-(1) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirileme, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yapılacak yeniden değerlendirileme öncesinde olmak kaydıyla, yalnızca bir defa yapılabilir.

(2) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirileme yapmakla birlikte, yeniden değerlendirilenin ilgili olduğu hesap döneminden sonraki hesap dönemi için aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirileme yapmayan mükellefler, daha sonraki dönemlerde mezkûr fıkra kapsamında ilk kez yeniden değerlendirileme yapmak istemeleri halinde, aynı iktisadi kıymet için Kanunun geçici 32

nci maddesi kapsamında tekrar yeniden değerlendirme yapamazlar.

(3) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası kapsamında enflasyon düzeltilmesi yapılması, geçici 32 nci madde imkânından yararlanılmasına engel teşkil etmez.

(4) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi imkânından yararlanılmadan ve mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapılmadan, enflasyon düzeltilmesi yapılması ve enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı hesap dönemini müteakip hesap döneminde enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının tekrar oluşmamasına rağmen, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemenin yapılmaması halinde, sonraki dönemlerde ilk kez (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde, önceki hesap dönemi sonu itibarıyla geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilir.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme, en erken 2022 yılının birinci geçici vergi dönemi itibarıyla yapılabileceğinden, söz konusu dönemde mezkûr fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılmadan önce geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkündür.

(6) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi imkânından yararlanılamaz. Kapsam dahilindeki amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden bir kısmının mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması, geçici 32 nci madde imkânından kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından tamamen veya kısmen yararlanılmamış olması, daha önce mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlemede dikkate alınmayan iktisadi kıymetlerin sonraki dönemlerde ilk kez yeniden değerlemeye tabi tutulacak olması gibi durumlar, mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılan yeniden değerlendirme sonrasında geçici 32 nci madde imkânından yararlanılabilmeyi sağlamaz.

Örneğin, 2022 yılı ikinci geçici vergi dönem sonu itibarıyla mezkûr fıkra kapsamında ilk kez iktisadi kıymetlerin kısmen veya tamamen yeniden değerlemeye tabi tutulması, ancak öncesinde geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılmamış olması halinde, izleyen dönemlerde geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılması mümkün değildir.

(7) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde olmak kaydıyla; kapsama giren iktisadi kıymetler bakımından geçici 32 nci madde imkânından kısmen olarak, diğer bir ifade ile farklı zamanlarda farklı iktisadi kıymetler bakımından yararlanılabilir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan, kapsam dahilindeki bir mükellef, aktifindeki 6 adet makine, 2 adet bina, 4 adet binek otomobili için 30/6/2022 tarihi (2022 yılı ikinci vergi dönem sonu) itibarıyla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapmak istemektedir. Bu durumda söz konusu fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde, aktifindeki makineleri 2022 yılı Ocak ayında, binaları 2022 yılı Mart ayında, binek otomobillerin iki tanesini 2022 yılı Nisan ayında, diğer iki binek otomobili ise 2022 yılı Mayıs (veya söz konusu fıkra kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemeden önce Haziran) ayında 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutabilmesi mümkündür. Ancak, sadece aktifindeki söz konusu iktisadi kıymetlerden 4 adet makineyi 2022 yılı Ocak ayında geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutması ve 2022 yılı ikinci vergi dönem sonu itibarıyla da mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapması halinde, müteakip dönemlerde aktifindeki bahse konu diğer iktisadi kıymetleri geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutabilmesi mümkün değildir.

Yeniden değerlendirme oranı

MADDE 21- (1) Taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve varsa bunlara ilişkin amortismanların maddede öngörülen şekilde tespit edilen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Bu kapsamda, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak;

a) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

b) Sonraki dönemlerde enflasyon düzeltilmesi yapılmamış olmasına bağlı olarak, daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin;

i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

kullanılır. Ancak Tebliğin bu maddesinin (6) ve (7) numaralı fıkraları saklıdır.

Müteakip hesap dönemi için mezkûr (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapılmaması halinde, söz konusu oran tespitine ilişkin hesaplamalarda, “anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri” yerine “geçici 32 nci madde kapsamındaki yeniden değerlemeye esas önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri” dikkate alınır.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerce, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemenin 2022 takvim yılı için yapılmaması ancak bu takvim yılında aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapılmak istenmesi halinde, söz konusu oran tespitine ilişkin hesaplamalarda, “geçici 32 nci madde kapsamındaki yeniden değerlemeye esas önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri” olarak 2021 takvim yılının Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri dikkate alınacaktır.

Bakanlık tarafından özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından ilgili dönemlerin esas alınması suretiyle yeniden değerlendirme oranının hesaplanacağı tabiidir.

(2) Tebliğin bu bölümü (213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi) kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak Yİ-ÜFE değerleri, söz konusu endeksi yayınlayan Türkiye İstatistik Kurumunun resmi internet sayfasından temin edilebilir. Yİ-ÜFE değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayımın hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak dikkate alınır.

(3) Yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanla tabi iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanlar da ilgili oldukları iktisadi kıymetlere uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak bu maddenin (6) ve (7) numaralı fıkraları saklıdır.

(4) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınır. Ayrıca, bu durumda bunlar tarafından daha önce yapılmış; enflasyon düzeltilmesi ve geçici 31 inci madde kapsamındaki yeniden değerlendirme de oran hesaplamasında dikkate alınır.

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

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

(6) 213 sayılı Kanun uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra, aynı Kanun ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler için Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında parçalı yeniden değerlendirme yapılır ve iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunur.

Buna göre, taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin, ilgili hesap döneminin son ayna ilişkin yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dahil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede esas alınması gereken hesap döneminin son ayna ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği aya izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınır. Söz konusu iktisadi kıymetlere ait amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise yeniden değerlemeye esas alınan toplam amortisman rakamı içerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna tekabül eden amortisman tutarı için, ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılır.

Daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dahilindeki unsurların, aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, maliyeti içerisinde yer aldıkları ilgili iktisadi kıymetin Tebliğin bu bölümü kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasına bağlı olarak, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlemeler sonrası değerler (geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmışsa bu değerlendirme sonrası değerler) ile aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme esas alınması gereken hesap döneminin son ayna ilişkin Yİ-ÜFE değerinin;

- Geçici 31 inci madde kapsamında 2018 yılında yeniden değerlendirme yapılması ancak, aynı maddenin yedinci fıkrası kapsamında 2021 yılında yeniden değerlendirme yapılmaması halinde, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,

- Geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılması halinde, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine, bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınır.

(7) En son enflasyon düzeltilmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dahil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır.

Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa, enflasyon düzeltilmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltilmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınır. Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunur. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra 213 sayılı Kanun ve ilgili ikincil mevzuat uyarınca bina maliyet bedeline intikal ettirilen kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler için ise bu maddenin (6) numaralı fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarların hesaplanacağı tabiidir.

Daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında (2018 veya 2021 yılında) yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dahilindeki binaların, Tebliğin bu bölümü kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler (geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmışsa bu değerlendirme sonrası değerler) ile aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme esas alınması gereken hesap döneminin son ayna ilişkin Yİ-ÜFE değerinin;

- Geçici 31 inci madde kapsamında 2018 yılında yeniden değerlendirme yapılması ancak, aynı maddenin yedinci fıkrası kapsamında 2021 yılında yeniden değerlendirme yapılmaması halinde, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine,

- Geçici 31 inci maddenin yedinci fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılması halinde, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine, bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınır. Geçici 31 inci madde kapsamında daha önce yapılan yeniden değerlemeler sonrasında, bina maliyetine intikal ettirilen giderler bakımından Tebliğin bu maddesinin (6) numaralı fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarlar hesaplanır.

(8) Amortismanla tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetler bakımından da bu yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabilir. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılamaz.

Yeniden değerlendirme uygulaması

MADDE 22-(1) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi uygulamasında, yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada net değer artışı usulü benimsenmiştir.

Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan değerlerin (yeniden değerlendirme esas alınması gereken hesap

döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerin), yeniden değerlemeden önceki ve yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonraki tutarları dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Bu kapsamda amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

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

(3) Bakanlık tarafından 213 sayılı Kanunun 315 inci maddesine istinaden tespit ve ilan edilen normal amortisman oranlarının tespitinde dikkate alınan (veya aynı Kanunun 320 nci maddesinin dördüncü fıkrası ya da geçici 30 uncu maddesi kapsamında belirlenen) faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Değer artışının vergilendirilmesi

MADDE 23-(1) Tebliğin bu bölümü kapsamında yapılan yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden (kollektif, adi komandit ve adi şirketlerce katma değer vergisi yönünden) bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenir. Beyan edilen tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi mümkün olduğu gibi, ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi de mümkündür.

(2) Söz konusu beyanname, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini (kollektif, adi komandit ve adi şirketlerde katma değer vergisi beyannamesini) elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise örneği bu Tebliğ ekinde (**Ek-1**) yer alan beyanname kullanılmak suretiyle kâğıt ortamında ilgili vergi dairesine verilir.

(3) Bu vergi; gelir ve kurumlar vergilerinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergileri matrahlarının tespitinde gider olarak da dikkate alınmaz.

(4) Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi halinde 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi hükümlerinden faydalanılamaz.

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

Örnek 3: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellef (C) A.Ş.'nin Eylül/2019 döneminde bedelini peşin ödeyerek KDV hariç 1.000.000 TL bedelle satın aldığı faydalı ömrü 10 yıl olan makinenin 31/12/2021 tarihi itibarıyla defter değeri aynı olup, söz konusu tarih itibarıyla birikmiş amortisman tutarı 300.000 TL'dir. Normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmaktadır.

(C) A.Ş. 2022 yılında, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ve geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapmak istemektedir.

Söz konusu makinenin 2021 yılı sonu (31/12/2021) itibarıyla geçici 32 nci madde kapsamında ve müteakiben 2022 yılı için mezkûr fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, makinenin yeniden değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalar ve bu hesaplama sonrası kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

Makine daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır.

Hesaplamalarda, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi uygulamasına ilişkin olarak Aralık/2021 ayı Yİ-ÜFE değerinin (1.022,25), Ekim/2019 ayı Yİ-ÜFE değerine (451,31) bölünmesi suretiyle bulunan yeniden değerlendirme oranı 2,26507'dir. Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulamasına ilişkin olarak yeniden değerlendirme oranının ise 2022 yılı birinci geçici vergi dönemi itibarıyla %5, ikinci geçici vergi dönemi itibarıyla (altı aylık) %9 olarak ilan edildiği varsayılmıştır.

a) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme:

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Makine	1.000.000,00	2,26507	2.265.070,00
Birikmiş Amortisman	300.000,00		679.521,00
Net Bilanço Aktif Değeri	700.000,00		1.585.549,00
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			885.549,00

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 885.549 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan 17.710,98 TL verginin izleyen ayın sonuna kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip aynı sürede defaten tamamı veya ilk taksiti (5.903,66 TL) ödenecektir. İkinci ve üçüncü taksitler de sırasıyla, beyanı izleyen ikinci ve dördüncü aylarda ödenecektir.

Söz konusu yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan tutarlar ile beyan üzerine tahakkuk eden vergi aşağıdaki şekilde kayıtlara intikal ettirilir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	1.265.070,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		379.521,00
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 522. ... 213 sayılı Kanun Geçici 32. Mad.* Makinesi Değer Artışı		885.549,00
Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme işlemi		
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	17.710,98	

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	17.710,98
Vergi tahakkuku	

* Makinenin satışı veya herhangi bir nedenle elden çıkarılması halinde, geçici 32 nci madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan ve pasifte fon hesabına alınan değer artışı kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

b) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında 2022 yılı birinci ve ikinci geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme ve muhasebe kayıtları:

i- 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde yeniden değerlendirme ve muhasebe kaydı:

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Makine	2.265.070,00	%5	2.378.323,50
Birikmiş Amortisman	679.521,00		713.497,05
Net Bilanço Aktif Değeri	1.585.549,00		1.664.826,45
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			79.277,45

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 79.277,45 TL değer artışı üzerinden herhangi bir vergi ödenmeyecek, değer artışı pasifte özel bir fon hesabına alınacaktır. Ancak bu tutar, makinenin satışında amortismanlar gibi kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Söz konusu yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan tutarlara ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	113.253,50
257 Birikmiş Amortismanlar	33.976,05
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 522. ... 213 sayılı Kanun Mük. 298. Mad.* Makinesi Değer Artışı	79.277,45
Mük. 298. madde yeniden değerlendirme – 2022 yılı 1. geçici vergi dönemi	

* Makinenin satışı veya herhangi bir nedenle elden çıkarılması halinde, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan ve pasifte fon hesabına alınan değer artışı kazancın tespitinde birikmiş amortisman gibi dikkate alınır.

(C) A.Ş., yeniden değerlemeye tabi tuttuğu makineyi 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu makinenin kayıtlı değeri 2.378.323,50 TL'ye çıktığından, birinci geçici vergi döneminde ayrılacak amortisman tutarı da [(237.832,35 x ¼ =) 59.458,09 TL olacaktır.

ii- 2022 yılı ikinci geçici vergi döneminde yeniden değerlendirme ve muhasebe kaydı:

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Makine	2.265.070,00	%9	2.468.926,30
Birikmiş Amortisman	679.521,00		740.677,89
Net Bilanço Aktif Değeri	1.585.549,00		1.728.248,41
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			142.699,41

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 142.699,41 TL değer artışı üzerinden herhangi bir vergi ödenmeyecek, (birinci geçici vergi döneminde hesaplanan tutarı aşan) değer artışı da pasifte özel fon hesabına alınacaktır. Ancak bu tutar da makinenin satışında amortismanlar gibi kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Söz konusu değerlendirme sonrası hesaplanan tutarlardan, **birinci geçici vergi döneminde kayıtlara intikal ettirilen tutarları aşan tutarlara** ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki şekildedir.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	90.602,80
257 Birikmiş Amortismanlar	27.180,84
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 522. ... 213 sayılı Kanun Mük. 298. Mad.* Makinesi Değer Artışı	63.421,96
Mük. 298. madde yeniden değerlendirme – 2022 yılı 2. geçici vergi dönemi	

(C) A.Ş.'nin, 2022 yılı ikinci geçici vergi dönemi için ayrabileceği amortisman, makinenin amortismanına esas değeri 2.468.926,30 TL'ye çıktığından, [(246.892,63 x 2/4) - 59.458,09 =] 63.988,23 TL, ikinci geçici vergi dönem sonu itibarıyla kümülatif 123.446,32 TL olacaktır.

Örnek 4: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen ve bilanço esasına göre defter tutan mükellef Bay (D), yeni açtığı şubesinde kullanılmak üzere 2016 yılı Mart ayında KDV hariç 100.000 TL bedelle isim hakkı iktisap etmiştir. Faydalı ömrü 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 olan söz konusu gayrimaddi hak için daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi imkânlarından yararlanılmadığı gibi, 2022 hesap döneminde enflasyon düzeltmesi yapma şartları gerçekleşmemesine rağmen aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

Söz konusu gayrimaddi hakkın 31/12/2022 tarihli bilançoya göre, bilanço aktif değeri 100.000 TL, birikmiş amortisman tutarı ise 46.620 TL'dir.

Bay (D)'nin, 2023 hesap dönemi birinci geçici vergi dönemi sonu itibarıyla mezkûr fıkra ve geçici madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmak istemesi halinde, yeniden değerlendirme işlemlerine ilişkin hesaplamalar ve bu hesaplama sonrası kayıtlar aşağıdaki şekildedir.

a) Mükellef 2023 hesap döneminde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yapılacak yeniden değerlendirme öncesinde geçici 32 nci madde kapsamında da yeniden değerlendirme yapabilecektir.

b) 2023 hesap döneminde 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme ve muhasebe kaydı:

Geçici 32 nci madde kapsamında yapılacak yeniden değerlemede 31/12/2022 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınacaktır.

2016 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE = 252,47

2022 yılı Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE = 1.262,48 (**Varsayım**)

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Gayrimaddi hak	100.000,00	(1.262,48 /252,47=)	500.051,00
Birikmiş Amortisman	46.620,00	5,00051	233.123,78
Net Bilanço Aktif Değeri	53.380,00		266.927,22
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			213.547,22

260 Haklar	400.051,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		186.503,78
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 522. ... 213 sayılı Kanun Geçici 32. Mad. İsim Hakkı Değer Artışı		213.547,22
Geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme işlemi		
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	4.270,94	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar (%2)		4.270,94
Vergi tahakkuku		

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 213.547,22 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan 4.270,94 TL verginin izleyen ayın sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip aynı sürede defaten tamamı veya ilk taksiti (1.423,65 TL) ödenecektir. İkinci ve üçüncü taksitler de sırasıyla en geç beyanı izleyen ikinci ve dördüncü aylarda ödenecektir.

c) 2023 hesap dönemi birinci geçici vergi dönemi sonunda 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme ve muhasebe kaydı:

2023 hesap dönemi birinci geçici vergi dönemi yeniden değerlendirme oranının %4 olarak ilan edildiği varsayımı altında yeniden değerlemeye ilişkin hesaplama ve kayıtlar aşağıdaki gibidir

BAŞLIK	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar (A)	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlenmiş Tutar (B)
Gayrimaddi hak	500.051,00	%4	520.053,04
Birikmiş Amortisman	233.123,78		242.448,73
Net Bilanço Aktif Değeri	266.927,22		277.604,31
Net Değer Artışı [Net Bilanço Aktif Değeri (B)-Net Bilanço Aktif Değeri (A)]=			10.677,09

260 Haklar	20.002,04	
257 Birikmiş Amortismanlar		9.324,95
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları 522. ... 213 sayılı Kanun Mük. 298. Mad. İsim Hakkı Değer Artışı		10.677,09
Mük. 298. madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme işlemi		

Mükellef Bay (D), yeniden değerlemeye tabi tuttuğu hakkı, 2023 hesap döneminde yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu hakkın kayıtlı değeri 520.053,04 TL'ye çıktığından, 31/3/2023 tarihi itibarıyla 2023 hesap dönemi birinci geçici vergi dönemi için ayrılacak amortisman tutarı [(520.053,04 x %6,66) x 1/4 =] 8.658,88 TL olacaktır.

Yeniden değerlendirme tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması

MADDE 24- (1) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi nedenlerle elden çıkarılması halinde, bunlara isabet eden ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz ve fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

(2) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri kapsamında enflasyon

düzeltilmesi yapma zorunluluğunun oluşması halinde, öz sermaye kalemlerinin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasında, yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltilmesi yapılır.

Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye eklenmiş olması halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek enflasyon düzeltilmesi yapılır. Diğer bir ifade ile mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaz.

(3) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de (1) ve (2) numaralı fıkra hükümleri geçerlidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM **Ortak Hususlar**

Özel fon hesabındaki tutarların başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi

MADDE 25-(1) Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı, değer artış fonu hesabında tutulabileceği gibi mükellefler tarafından istenildiğinde kısmen veya tamamen sermayeye ilave edilebilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

Sermayeye eklenen değer artışları işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Böylece sermayeye eklenen değer artışlarının vergilendirilmemesi de sağlanmış olur. Zira işletme/kurum kazancının tespitinde dönem sonu ve dönem başı öz sermayeleri arasındaki farktan işletmeye ilave edilen kıymetler indirilmekte, işletmeden çekilen kıymetler ise eklenmektedir.

(2) Söz konusu fon hesabındaki tutarların sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

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

(3) Tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak, tasfiye nedeniyle satılan, devredilen veya işletmeden çekilen iktisadi kıymetlere ait, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artış fonuna ilişkin olarak bu Tebliğin 12 nci maddesi doğrultusunda işlem tesis edileceği tabiidir.

(4) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının devrolunduğu kurumlar için de (1), (2) ve (3) numaralı fıkralar hükümleri geçerlidir.

Yeniden değerlendirme işlemlerinin kayıtlarda gösterilmesi

MADDE 26-(1) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları (213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi ve mükerrer 298 inci maddesinin Ç fıkrası kapsamında hesaplananlar ayrı ayrı) ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilir. Buna göre;

a) Yeniden değerlendirme sırasında bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemede dikkate alınan tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilir.

b) Yeniden değerlendirme oranının uygulanmasından sonra her iktisadi kıymet ve amortismanlarının yeni değerleri gösterilir.

c) Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanır.

ç) Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra her iktisadi kıymete ait değer artışları ile toplam değer artışı bulunur.

(2) Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin envanter defterine yapılacak kayıtların aşağıda belirtilen kapsamda yapılması gerekmektedir. İktisadi kıymetin;

a) Cinsi,

b) Aktife giriş tarihi,

c) Amortisman oranı,

ç) Yeniden değerlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla aktife kayıtlı değeri,

d) Yeniden değerlemeye esas değeri,

e) Yeniden değerlemenin yapılacağı dönemin son günü itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dahil edilir),

f) Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri,

g) Yeniden değerlendirme oranı,

ğ) Yeniden değerlemeden sonraki değeri,

h) Birikmiş amortismanın yeniden değerlemeden sonraki değeri,

ı) Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri,

i) Değer artışı.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması

MADDE 26/A-(Ek:RG-14/1/2023-32073)

(1) 213 sayılı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkilerle dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar ve düzenlemeler, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama

Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğ uyarınca, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan mükelleflerin; belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla söz konusu Tebliğde öngörülen diğer mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

(2) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle belirlenen mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmayan bahse konu mükellefler de, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme imkânlarından yararlanabilmektedir.

Mezkr madde hükümleri ile bu Tebliğin ilgili bölümlerinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde yeniden değerlemenin yapılması, ancak yeniden değerlendirme işleminin tabi oldukları mevzuat gereğince kayıtlarına bu Tebliğde öngörülen şekilde yansıtılmasının, dolayısıyla hesaplanan değer artışına ilişkin doğrudan değer artış fonu hesabı oluşturulmasının mümkün olmaması halinde, tabi oldukları muhasebe ve finansal raporlama standartları kuralları çerçevesinde (213 sayılı Kanunun mezkr hükümleri kapsamında da yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak) değerlendirme yapmış olmaları durumunda, bu işlem neticesinde hesapladıkları değer artışlarını izledikleri fon hesabından ve/veya yedek akçelerden pay verilmek suretiyle; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ve geçici 32 nci madde kapsamında bilançonun pasifinde özel bir fon hesabının oluşturulması şartının, en geç yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar sağlanması mümkündür.

Söz konusu mükellefler tarafından mezkr düzenlemeler kapsamında hesaplanan değer artışına ilişkin bilançonun pasifinde özel bir fon hesabı oluşturulmasında, yukarıda belirtilen hesapların yetersiz olması halinde, öncelikle mevcut tutarlar mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrasına ve/veya geçici 32 nci maddeye ilişkin özel fon hesabına alınacak, eksik kalan fark tutarlar ise hesabın oluşturulma nedenine ilişkin açıklamayı da içerecek şekilde nazım hesaplarda izlenip, bilanço dip notlarında belirtilecektir.

Ancak, sonraki dönemlerde tabi olunan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde yukarıda belirtilen mahiyette fon hesabı oluşturulması ve/veya aktarımına konu edilebilecek yedek akçe ayrılması halinde;

a) Daha önce özel fon hesabı oluşturulmakla birlikte eksik tutar bulunması durumunda, ilgili hesaplardan pay verilerek özel fon hesabındaki eksiklik tamamlanacaktır.

b) Daha önce ilgili hesaplarda pay verilecek tutarın yer almaması nedeniyle özel fon hesabının oluşturulamamış olması durumunda ise, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak bahse konu özel fon hesabı oluşturulacak, müteakiben de eksik tutar bulunması halinde eksiklik tamamlanacaktır.

Özel fon hesabının oluşturulmasına veya bu hesaptaki eksikliğin tamamlanmasına bağlı olarak, özel fon hesabına aktarılması/pay verilmesi gereken tutarların takibi için daha önce oluşturulan nazım hesaplara, kaydın mahiyetine ilişkin açıklamayı içerecek şekilde ters kayıt yapılacaktır.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uygulamasına ilişkin olarak Tebliğin bu maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında oluşturulan hesaplarda yer alan tutarlar, ilgili amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bu hesaplardan daha önce pay aktarımında kullanılan hesaplara aktarılacak veya nazım hesaplardan ters kayıtlarla çıkarılacaktır.

Ancak, bu durumda elden çıkarmaya ilişkin olarak 213 sayılı Kanun uygulaması bakımından hesaplanacak kar/zararın tespitinde söz konusu değer artış tutarlarının aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacağı tabiidir.

(4) Tebliğin bu maddesi kapsamında oluşturulan hesapta mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrasına ve geçici 32 nci maddeye ilişkin değer artış tutarları ve iktisadi kıymetlere ilişkin hesaplanan değer artışlarının ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde izlenmesi gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları en geç yeniden değerlemenin yapıldığı dönem sonuna kadar envanter defterinde gösterilir.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ve/veya geçici 32 nci maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak isteyen Tebliğin bu maddesi kapsamındaki mükellefler tarafından, hesaplanan değer artışı ile ilgili özel bir fon hesabına ilişkin olarak bu maddede öngörülen istinai duruma yönelik düzenlemeler hariç olmak üzere, Tebliğin ilgili diğer maddelerinde belirlenen usul ve esaslara uyulması zorunludur.

Cezai müeyyide

MADDE 27-(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddesinin uygulamalarında, söz konusu fıkra ve maddede yer alan değerlendirme hükümleri ile bu Tebliğdeki düzenlemelere uyulmaması durumunda mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilir.

Yürürlük

MADDE 28- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 29- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

[Eki için tıklayınız.](#)

Tebliğ'in Yayınlandığı Resmî Gazete'nin		
Tarihi	Sayısı	
14/5/2022	31835	
Tebliğde Değişiklik Yapan Tebliğlerin Yayınlandığı Resmî Gazetelerin		
Tarihi	Sayısı	
1.	14/1/2023	32073