



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 17.11.2021
Sirküler No : 2021/128

7338 SAYILI KANUN'LA GETİRİLEN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELER

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı “*Vergi Usul Kanunu ile [Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)*” (“7338 sayılı Kanun”)’un;

- 31 nci maddesi ile Vergi Usul Kanunu’nun (“VUK”) mükerrer 298 nci maddesine eklenen (Ç) fıkrası ile “sürekli yeniden değerlendirme müessesesi” ve
- 52 nci maddesi ile VUK’na eklenen Geçici 32 nci madde ile sürekli yeniden değerlendirme öncesinde bir kez yapılabilecek bir yeniden değerlendirme uygulaması,

getirilmiştir.

Başta 2013 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu’nun 376 ncı maddesindeki “*teknik iflas*” olmak üzere, bankacılık düzenlemelerindeki değişiklikler ile birleşme ve devralma gibi uygulamalar, işletmelerin bilançolarındaki özkaynak tutarını son derece önemli hale getirmiştir. Ancak, vergi uygulamalarında ve VUK bilançolarında ATİK’lerin tarihi maliyet bedeli ile değerlendirilmesi, işletmeleri bu açılardan zor durumda bırakabilmektedir. Ayrıca, amortismanların tarihi maliyetler üzerinden ayrılması mükellefleri olduğundan düşük amortisman gideri yazmak durumunda bırakmaktadır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bilançolarda tarihi olarak yer alan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi ile güncellenmesi ise en son 2004 yılı sonu itibarıyla uygulanmıştı. Sabit kıymetlerin tarihi maliyet bedeli değerlendirilmesinin yarattığı sıkıntıları gidermek için 2018 ve 2021 yıllarında iki defa geçici yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir. Bunlardan birisi 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7144 sayılı “*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile VUK’na eklenen Geçici 31 inci madde uyarınca dileyen mükelleflerin aktiflerinde yer alan taşınmazları yeniden değerlemesine imkan veren düzenleme¹, diğeri ise 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7326 sayılı “*Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*”un 11 nci maddesi ile VUK’nun Geçici 31 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca taşınmazların ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine imkan veren düzenlemedir². Birinci düzenlemeden yararlanan mükelleflerin ortaya çıkan değer artış tutarı üzerinden %5 vergi ödemesi öngörülmüş iken, ikinci ve daha kapsamlı olan ikinci düzenlemede mükelleflerin %2 oranında vergi ödemesi öngörülmüştür. 7326 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeden yararlanma imkanı 31.12.2021 tarihine kadar devam etmektedir.

Esasen, sürekli yeniden değerlendirme uygulaması enflasyon düzeltmesi öncesi yüksek enflasyon dönemlerinde mevzuatımızda var olan bir müessesedir. VUK’nun Geçici 11 nci maddesinde düzenlenmiş olan yeniden değerlendirme uygulaması 2003 yılında yürürlükten kaldırılarak VUK’nda mükerrer 298 nci madde olarak ihdas edilmiş ve sonrasında enflasyon düzeltmesi olarak düzenlenmiştir. 2022 hesap döneminden itibaren uygulanmaya başlayacak olan sürekli yeniden değerlendirme uygulaması geçmişteki yeniden değerlendirme uygulaması ile önemli ölçüde benzerlik içermektedir.

Bu defa 7338 sayılı Kanun ile VUK’nun mükerrer 298 nci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla getirilen düzenleme ile yeniden değerlendirme imkanı tekraren sürekli hale getirilmiş olup, mezkur fıkranın uygulanmasına ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır. Söz konusunun fıkranın yürürlük tarihi 01.01.2022 olup, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasına 2022 hesap dönemi itibarıyla başlanacaktır.

Diğer taraftan, VUK’nun mükerrer 298 nci maddesine eklenen (Ç) fıkrası ile 2022 hesap döneminden itibaren yürürlüğe girecek olan sürekli yeniden değerlendirme uygulaması yıllık bazda bir değerlendirme yapılmasına imkan veren bir düzenlemedir. Bu durumda 2018 yılındaki ve 31.12.2021 tarihine kadar yararlanma imkanı olan devam eden geçici yeniden değerlendirme uygulamalarından yararlanamayan mükellefler açısından tarihi maliyetlerin yıllık bazda yeniden değerlemeye tabi tutulmasının bu kıymetlerin değerlerinde önemli bir değişiklik yaratmayacağı aşıkardır. Kanun koyucu geçici yeniden değerlendirme imkanından yararlanmamış mükelleflerin sürekli yeniden değerlendirme öncesi dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapabilmeleri için gene 7338 sayılı Kanun ile VUK’nda Geçici 32 nci maddeyi ihdas ederek, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanacak mükelleflere istemeleri halinde önceki dönemler değer artışlarını telafi etmek üzere bir defaya mahsus olmak üzere yeniden değerlendirme yapabilmeleri, diğer bir anlatımla ATİK’lerini sürekli yeniden değerlendirme yapacakları dönemden bir önceki dönem itibarıyla yeniden değerleyebilmelerine imkan tanımıştır. VUK Geçici 31 nci madde ile getirilen bu düzenleme esasen geçici yeniden değerlemeden yararlanma imkanının yıllık bazda sürekli yeniden değerlendirme yapılmasından önce bir defa olmak üzere yapılmasına imkan veren bir düzenleme olup, önceki geçici yeniden değerlendirme düzenlemeleri ile paralellik arz etmektedir.

¹ 25.05.2018 tarih ve [2018/067](#) sayılı sirkülerimiz ile 09.07.2018 tarih ve [2018/97](#) sayılı sirkülerimiz.

² 29.07.2021 tarih ve [2021/092](#) sayılı sirkülerimiz.

Buna göre 7338 sayılı Kanun’la getirilen sürekli yeniden değerlendirme uygulamasına ve bu uygulamadan yararlanacak mükellefler için yine aynı Kanun’la bir defalık getirilen yeniden değerlendirme uygulamasına ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

Sirkülerimizde 7338 sayılı Kanun’la VUK’un mükerrer 298 nci maddesine eklenen (Ç) fıkrası ile getirilen yeniden değerlendirme müessesesi “sürekli yeniden değerlendirme” ve VUK’un Geçici 32 nci maddesi ile getirilen düzenleme “tek seferlik yeniden değerlendirme” olarak anılacaktır.

1. 7338 SAYILI KANUNLA VUK’UN MÜKERRER 298 NCI MADDESİNE EKLENEN (Ç) FIKRASI İLE GETİRİLEN “SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME” UYGULAMASININ ESASLARI

1.1. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMEDEN KİMLER YARARLANABİLİR:

Yeniden değerlendirme imkanından, aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere “tam mükellefiyete tabi olan ve bilanço esasına göre defter tutan (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil) gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri” yararlanabilecektir.

Aşağıda sayılan mükellefler ise düzenlemeden yararlanamayacaklardır;

- Dar mükellefler.
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) 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.
- 213 sayılı Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

1.2. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİ NE ZAMAN YAPILACAKTIR:

Söz konusu yeniden değerlendirme düzenlemesi sürekli nitelikte bir düzenleme olup, yeniden değerleme işlemleri 2022 yılından başlamak üzere (özel hesap dönemine tabi olanlar 2022 yılında başlayan özel hesap döneminden başlamak üzere) her hesap dönemi sonu itibarıyla yapılabilecektir.

Ayrıca, geçici vergi dönem sonları itibarıyla yeniden değerlendirme yapmak imkan dahilindedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerlendirme yapılmamış olması, yıl sonu itibarıyla yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez.

1.3. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMEDEN TABİ TUTULABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER:

1.3.1. Sürekli Yeniden Değerleme Kapsamına Dahil İktisadi Kıymetler;

Amortisman tabi iktisadi kıymet, işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve VUK uyarınca amortisman mevzuuna

giren iktisadi kıymetleri ifade etmektedir. Bunlar, taşınmazlar ile birlikte VUK uyarınca amortismanına tabi olup gayrimenkul gibi değerilenen kıymetler (gayrimenkullerin müttemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), demirbaşlar, cihazlar, alet, edevat, mefruşat, sinema filmleri, şerefiyeler, araştırma-geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi kıymetlerdir.

Mükellefler, aşağıda 1.3.2 bölümünde belirtilenler hariç olmak üzere, her **hesap dönemi sonu itibarıyla bilançolarına dahil bulunan** amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.

Finansal kiralama kapsamında yapılan ödemeler nedeniyle “*Haklar*” hesabında yer alan tutarlar, finansal kiralamaya konu kıymetin tabi olduğu oranda, amortismanına tabidir. Dolayısıyla, **finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyet hakkı devredilmemiş olan iktisadi kıymetlerin kullanma hakları da amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olup yeniden değerlendirilmesinden yararlanabilecektir.**

Faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, faydalı ömür süresini tamamlayan ATİK’lerin yeniden değerlendirilmesinde bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirilmez. Bunun yanı sıra;

- Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devralınmış olan iktisadi kıymetler için; yeniden değerlendirilmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu’nun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme ile intikal eden iktisadi kıymetlerde; söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.

1.3.2. Sürekli Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulamayacak İktisadi Kıymetler;

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için (bu niteliklerini korudukları müddetçe) yeniden değerlendirilmesinden yararlanılamayacaktır. Ayrıca amortismanına konu olmayan taşınmazlar (boş arsa, arazi) da sürekli yeniden değerlendirilme tabi tutulamayacaktır.

1.4. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMEDE İHTİYARILIK:

Mezkur düzenlemeden yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler her bir iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme yapmak veya yeniden değerlemeye tabi tutmamak şeklinde ayrı ayrı tercih yapabileceklerdir. Bir diğer ifadeyle, mükellefler ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için uygulamadan yararlanabilirler.

Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması, sonraki hesap dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmasına engel değildir.

Ancak, 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.

1.5. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME YAPILMASI NEDENİYLE HERHANGİ BİR VERGİ ÖDENMEYECEKTİR:

Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması nedeniyle tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarından farklı olarak herhangi bir vergi ödenmeyecektir.

1.6. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME VE ENFLASYON DÜZELTMESİ İLİŞKİSİ:

VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, sadece enflasyon düzeltmesi yapılacak ve yeniden değerlendirme yapılmayacaktır.

Devamında, enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye esas değerleri olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınacaktır.

Yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra tekrar enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce VUK'nun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasının söz konusu olması halinde; öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı fonu tutarları özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Ayrıca yeniden değerlendirme kaynaklı değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları söz konusu ise bu tutarlar da sermaye artışı olarak dikkate alınmayacak ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

1.7. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME HESAPLAMALARINDA UYULACAK ESASLAR:

1.7.1. Yeniden Değerlemeye Esas Değerlerin Belirlenmesi ve Hesaplamalar;

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve yeniden değerlendirme tarihi (hesap dönemi sonu ve geçici vergi dönem sonları) itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.

VUK uyarınca ATİK maliyet bedeline eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç olmak üzere) kredi faizleri ve kur farkları ve bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Ancak, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline sonradan ilave edilen diğer maliyet unsurları yeniden değerlendirme hesaplamalarına dahil edilecektir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin amortismanın herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Bunun için ayrılmamış amortismanların yeniden değerlendirme hesaplaması öncesinde ayrılarak tamamlanması (bu amortisman giderinin kazancın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekir), veya yeniden değerlendirme hesaplamasında ayrılmamış amortisman tutarlarının yasal kayıtlardaki birikmiş amortisman tutarlarına eklenerek dikkate alınması gerekir. Bu durumda değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerlerinin ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki fark "değer artış fonu tutarını" gösterecektir. Net bilanço aktif değeri, bir iktisadi kıymetin aktif değerlerinden, birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonrasında bulunan değeri ifade etmektedir.

1.7.2. Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranının Tespiti;

Yeniden değerlendirme işleminde VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (B) fıkrası uyarınca ilgili yıla ilişkin belirlenecek yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır. Buna göre, yeniden

değerleme oranı, yeniden değerlendirilecek yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Üretici Fiyatları Genel Endeksinde (“Yİ-ÜFE”) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilmektedir.

Geçici vergi dönemlerinde kullanılacak yeniden değerlendirilecek 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’de meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenecektir.

Özel hesap dönemine tabi mükellefler, özel hesap döneminin başladığı yıla ilişkin yeniden değerlendirilecek oranını esas alacaklardır.

1.8. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME SONRASI AMORTİSMAN UYGULAMASI:

Faydalı ömür süresini tamamlamamış olan iktisadi kıymetler için amortisman; yeniden değerlendirilecek sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılmaya devam edilecektir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman uygulamasına; yeniden değerlendirilecek işleminin yasal defterlere kaydedildiği dönem itibarıyla başlanabilecektir.

Faydalı ömür süresini tamamlamış olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilecek uygulamasından yararlanmaları mümkündür. Ancak, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilecek sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

1.9. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME SONUCU OLUŞACAK DEĞER ARTIŞ FONU:

Yeniden değerlendirilecek neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, her bir iktisadi kıymete isabet eden değer artışı ayrıntılı görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Söz konusu özel fon hesabı olarak, Tek Düzen Hesap Planı uyarınca Öz Kaynaklar grubunda yer alan “522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” hesabı kullanılmalıdır.

Değer artışı, ilgili iktisadi kıymetin yeniden değerlendirilecek sonrası ve yeniden değerlendirilecek öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifte yazılı amortismanlarının tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı bu şekilde tutulmaya devam edilebilir veya sermayeye ilave edilebilir.

- Yeniden değerlendirilecek tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye, vb.) halinde, bunlara isabet eden ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen (sermayeye ilave edilmemiş olan) değer artış fonları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

- Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.
- Söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.
- Söz konusu değer artış fonunun ortaklara dağıtılması halinde, ortağın hukuki statüsüne göre, ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması da gerekebilecektir.
- Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu işletmeler fonun kullanımına ilişkin düzenlemelere uymaya devam edeceklerdir.

1.10. SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULAN İKTİSADİ KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASI:

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Ancak, söz konusu kıymete ilişkin olarak yeniden değerlendirme sonucu oluşmuş ve henüz sermayeye ilave edilmemiş değer artış fonu birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınacak, diğer bir ifadeyle kazanca ilave edilecektir. Söz konusu iktisadi kıymetin elden çıkartılmasından önce sermayeye ilave edilmiş değer artış fonları için ise hiçbir işlem yapılmayacak, diğer bir anlatımla kazanca ilave edilmeyecektir.

Şayet, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde belirtilen % 50'lik taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanması söz konusu olursa, istisna kazanç tespit edilirken de, yeniden değerlendirme farklarının maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

2. 7338 SAYILI KANUNLA VUK'NA EKLENEN GEÇİCİ 32 NCI MADDE İLE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINDAN YARARLANACAK MÜKELLEFLER İÇİN GETİRİLEN TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

Mevzuatımızda tek seferlik yeniden değerlendirme müessesesi 2018 yılında ve bu yıl olmak üzere iki defa düzenlenmiş olup, İdare bu düzenlemelere ilişkin usul ve esasları yayımladığı genel tebliğlerde düzenlemiştir. Bu defa VUK'nun Geçici 32 nci maddesi ile getirilen düzenleme de önceki düzenlemeler ile teknik olarak paralellik arz etmektedir. Bu nedenle Sirkülerimizin hazırlanmasında önceki düzenlemelere ilişkin genel tebliğ hükümleri dikkate alınmıştır.

2.1. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINDAN KİMLER YARARLANABİLİR:

VUK'na eklenen Geçici 32 nci madde ile getirilen tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması 7338 sayılı Kanunla VUK'nun 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme imkanından faydalanacak mükellefler için getirilmiştir. Bu uygulama, sürekli yeniden değerlendirme uygulamasına başlarken bir defaya mahsus olmak üzere ve yeniden değerlendirme yapılmamış geçmiş dönemlere ilişkin değer artışlarını telafi etmek amacıyla getirilmiş bir uygulama olup, söz konusu uygulamadan **sadece sürekli yeniden değerlendirme imkanı tanınan mükellefler** (Sirkülerimizin 1.1 bölümünde yer verilmiştir) yararlanabilecektir.

2.2. "TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME" UYGULAMASINA TABİ OLAN TAŞINMAZLAR VE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLER HANGİLERİDİR:

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması, sürekli yeniden değerlendirme uygulaması kapsamındaki ATİK'ler için (Sirkülerimizin 1.2. bölümünde yer verilmiştir) ve ilave olarak sabit kıymet niteliğinde olup amortismana tabi olmayan taşınmazlar (boş arsa ve arazi) için yapılabilecektir.

Her ne kadar ilgili düzenlemede taşınmazların ATİK olup/olmamasından bağımsız olarak yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabileceği belirtilmiş olmasına rağmen, hem emtia niteliğindeki taşınmazların VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında olmaması hem de geçici yeniden değerlendirme uygulamasına ilişkin genel tebliğlerde açıkça belirtilmiş olduğu üzere, kapsama giren iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler ve taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması, kapsama giren ve VUK'nun 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer alan ATİK'ler için yapılabilecektir.

2.3. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI NE ZAMAN YAPILABİLECEKTİR:

Söz konusu yeniden değerlendirme düzenlemesi tek seferlik yapılabilecek olup, VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme yapılacak hesap dönemi sonu itibarıyla (sürekli yeniden değerlendirme işleminden önce) ve sürekli yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla kayıtlı varlık ve tutarlar esas alınarak sadece bir kez yapılabilecektir.

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 yapamayacaklardır. Diğer bir anlatımla, VUK'nun Geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme sadece bir kez yapılabilir. Örneğin bir mükellef sürekli yeniden değerlemeyi ilk kez 2022 sonu itibarıyla yapacaksa Geçici 32 madde kapsamındaki tek seferlik yeniden değerlemeyi sürekli yeniden değerlemeyi yapmadan önceki bir tarihte ve 2021 yıl sonu itibarıyla kayıtlı değerleri esas alarak yapabilecektir. Bu mükellef sürekli yeniden değerlemeyi ilk kez 2023 sonu itibarıyla yapacaksa, Geçici 32 madde kapsamında bir kez yapabileceği yeniden değerlemeyi 2023 sonundan önceki herhangi bir tarihte ve 2022 sonu itibarıyla kayıtlı varlıklar ve değerleri esas alarak yapabilecektir. Bu çerçevede aynı yılda hem tek seferlik hem de sürekli yeniden değerlendirme yapılabilmesi mümkündür. Örneğin, 2022 yılında 31.12.2021 tarihli değerler esas alınarak yapılacak tek seferlik yeniden değerlemenin ardından yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden yine 2022 yılında bir de sürekli yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

2.4. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEMEDE İHTİYARİLİK:

VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılsa bile Geçici 32 nci maddesi kapsamındaki tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmak ihtiyaridir. Mükellefler her bir iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme yapmak veya yeniden değerlemeye tabi tutmamak şeklinde ayrı ayrı tercih yapabileceklerdir. Bir diğer ifadeyle, mükellefler ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için uygulamadan yararlanabilirler. Ayrıca tek seferlik yeniden değerlendirme imkanından yararlanabilmek için ardından bir de sürekli yeniden değerlendirme yapmanın şart olmadığı görüşündeyiz.

2.5. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEMEDE OLUŞACAK DEĞER ARTIŞ TUTARI ÜZERİNDEN ÖDENECEK VERGİ:

Yapılan yeniden değerlendirme neticesinde ortaya çıkan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen toplam değer artış tutarı üzerinden hesaplanacak % 2 oranındaki vergi; değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecek ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

Örneğin, değerlendirme işleminin Aralık-2022 ayı içerisinde yapılması halinde, beyannamesinin Ocak-2023 ayı sonuna kadar verilmesi, hesaplanan verginin ilk taksitinin 31 Ocak 2023, ikinci taksitinin 31 Mart 2023, üçüncü taksitinin ise 31 Mayıs 2023 tarihine kadar ödemesi gerekmektedir. Söz konusu taksitlerin erken ödeme hali için herhangi bir indirim öngörülmemiştir.

Değer artış tutarı üzerinden beyan edilerek ödenecek vergi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz ve gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Ödenen vergilerin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde VUK'nun Geçici 32 nci maddesi hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

2.6. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME HESAPLAMALARINDA UYULACAK ESASLAR:

2.6.1. Yeniden Değerlemeye Esas Değerlerin Belirlenmesi;

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir. Bunun için ayrılmamış amortismanların yeniden değerlendirme hesaplaması öncesinde ayrılarak tamamlanması (bu amortisman giderinin kazancın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekir), veya yeniden değerlendirme hesaplamasında ayrılmamış amortisman tutarlarının yasal kayıtlardaki birikmiş amortisman tutarlarına eklenerek dikkate alınması gerekir. Bu durumda değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerlerinin ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki fark "değer artış tutarını" gösterecektir.

Net bilanço aktif değeri, bir iktisadi kıymetin aktif değerlerinden, birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonrasında bulunan değeri ifade etmektedir.

Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışlarını ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.

2.6.2. Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranının Tespiti;

Yeniden değerlendirme işleminde Yİ-ÜFE kullanılacaktır. Yİ-ÜFE ibaresi, Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 01.01.2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE)

değerlerini, 01.01.2014 tarihinden itibaren ise yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade etmektedir. Yİ-ÜFE endeks değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayının hesabında, **kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) haneye kadar dikkate alınacaktır.**

2.6.2.1.Yeniden değerlendirme oranının tespitinde genel esaslar;

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranları aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir;

- VUK'nun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler son olarak 2004 takvim yılı sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmıştır. Buna göre daha önce VUK'nun mükerrer 298inci maddesine göre **enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolarda yer alan, ancak daha sonra yeniden değerlemeye tabi tutulmamış iktisadi kıymetlerde;** anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine (hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler açısından Ocak-2005 ayı için tespit edilen Yİ-ÜFE değeri olan 114,83'e) bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır. Özel hesap dönemine tabi mükelleflerde ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançonun tarihi esas alınmak suretiyle yeniden değerlendirme oranı tespit edilecektir.
- **Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş en son bilanço tarihinden sonra iktisap edilmiş ve daha sonra hiçbir şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olan iktisadi kıymetlerde;** anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır.
- VUK'nun Geçici 31 inci maddesi kapsamında **2018 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş taşınmazlarda;** VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, Mayıs-2018 ayına ilişkin tespit edilen Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır.
- VUK'nun Geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamında **2021 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerde;** VUK'nun mükerrer 298 nci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, Haziran-2021 ayına ilişkin tespit edilen Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır.

2.6.2.2. Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı;

Finansal kiralama kapsamında yapılan ödemeler nedeniyle “Haklar” hesabında izlenen tutarlar, finansal kiralamaya konu kıymetin tabi olduğu oranda, amortismanına tabidir. Dolayısıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olan bu haklar için de yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılabilmektedir.

Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlerde; yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacaktır.

2.6.2.3. Devir, tür değiştirme ve bölünme ile intikal eden iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı;

Gelir Vergisi Kanunu’nun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme ile intikal eden iktisadi kıymetlerde; söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır. Ancak, söz konusu iktisadi kıymetleri devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından daha önce enflasyon düzeltmesine veya yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması hallerinde, yeniden değerlendirme oranının yukarıda belirtilen ilgili esaslara göre tespit edileceği tabiidir.

2.6.2.4. Maliyet bedeline sonradan ilave edilen unsurlarda yeniden değerlendirme oranı;

VUK uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra VUK’nun 262 nci ve 273 üncü maddeleri ile 163 ve 334 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen giderler ile kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. Ancak bir iktisadi kıymetin maliyetine iktisadi kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemde dâhil edilmiş olan söz konusu maliyetler ve amortismanları için yeniden değerlendirme hesaplamaları parçalı olarak yapılacak ve bu unsurlar için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı bu tutarların maliyet bedeline ilave edildiği dönemler esas alınarak belirlenecektir. Buna göre;

- İlgili iktisadi kıymetin yeniden değerlemeye esas defter değerine dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında; ilgili iktisadi kıymetin değil, maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri esas alınacaktır. 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 olduğu maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır.

- Ancak, anılan maliyet bedeline dahil edilmiş unsurların daha önce enflasyon düzeltilmesine veya tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması halinde; yukarıda belirtilen ilgili esaslar dikkate alınarak yeniden değerlendirme oranı hesaplanacaktır.

2.6.2.5. Enflasyon düzeltilmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binalarda yeniden değerlendirme oranı;

Enflasyon düzeltilmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

- Bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurlarının ayrıştırılacak, 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 alınacaktır.
- Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline ilave edilen unsurlar bulunması halinde ise bu maliyet unsurları için yukarıda belirtilen şekilde parçalı yeniden değerlendirme yapılacaktır.
- Daha önce tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki binaların, yeniden değerlemeye esas değerlerine; anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, daha önce en son tek seferlik yeniden değerlemenin yapıldığı döneme göre Mayıs-2018 veya Haziran-2021 ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın uygulanması suretiyle yeniden değerlendirme yapılacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline ilave edilen unsurlar bulunması halinde bu maliyet unsurları için yukarıda belirtilen şekilde parçalı yeniden değerlendirme yapılacağı tabiidir.

2.7. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME SONRASI AMORTİSMAN UYGULAMASI:

Faydalı ömür süresini tamamlamamış olan iktisadi kıymetler için amortisman; yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılmaya devam edilecektir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden

amortisman uygulamasına; yeniden değerlendirme işleminin yasal defterlere kaydedildiği ay itibarıyla başlanabilecektir.

Faydalı ömür süresini tamamlamış olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkündür. Ancak, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

2.8. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME SONUCU OLUŞACAK DEĞER ARTIŞ FONU:

Değer artışı, ilgili iktisadi kıymetin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışları, her bir iktisadi kıymete isabet eden değer artışlarını ayrıntılı gösterecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Söz konusu özel fon hesabı olarak, Tek Düzen Hesap Planı uyarınca Öz Kaynaklar grubunda yer alan “522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” hesabı kullanılmalıdır. İlgili sabit kıymetlerin satışı halinde bu hesapta duran sürekli yeniden değerlendirme fonunun kazanca eklenmesi, tek seferlik yeniden değerlendirme fonunun ise eklenmemesi nedeniyle bu hesabın alt kırılımlarında tek seferlik yeniden değerlendirme fonu ile sürekli yeniden değerlendirme fonunun ayrıştırılarak takibi doğru olacaktır.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı bu şekilde tutulmaya devam edilebilir veya sermayeye ilave edilebilir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabii tutulur. Tasfiye halinde de bu şekilde vergilendirilir.

Söz konusu değer artış fonunun ortaklara dağıtılması halinde, ortağın hukuki statüsüne göre, ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekebilecektir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 81inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu işletmeler fonun kullanımına ilişkin düzenlemelere uymaya devam edeceklerdir.

Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabii tutulan taşınmazlar ve amortisman tabii diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası gereğince enflasyon

düzeltilmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

2.9. TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEMEYE TABİ TUTULAN İKTİSADİ KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASI:

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Diğer bir ifadeyle, ilgili taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerine yeniden değerlendirme ile ilave edilen tutarlar maliyet olarak, birikmiş amorsitmanlara dahil edilen tutarlar ise birikmiş amortisman olarak dikkate alınacaktır.

Satış veya elden çıkarma halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları satış kazancına dâhil edilmeyecek ve fon hesabında kalmaya devam edecektir. Diğer bir anlatımla, yeniden değerlendirme sonucu ödenen %2 vergi, değer artış tutarı üzerinden ödenen nihai vergi olmaktadır. Bu anlamda özellikle elden çıkartılması düşünülen iktisadi kıymetler için düzenlemeden yararlanılması son derece avantajlı olmaktadır.

Şayet, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde belirtilen % 50'lik taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanması söz konusu olursa, istisna kazanç tespit edilirken de, yeniden değerlendirme farklarının maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması ile tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması arasındaki en önemli farklılık; sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında değer artışı üzerinden bir vergi ödenmemekte, diğer taraftan sermayeye eklenmemiş değer artış fonu ilgili iktisadi kıymetin elden çıkartılmasında kazançta eklenmektedir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında ise değer artışı üzerinden % 2 vergi ödenmekte, diğer taraftan değer artış fonu ilgili iktisadi kıymetin elden çıkartılmasında kazançta eklenmemektedir.

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasının özellikle elden çıkartılması planlanan varlıklar için ve elden çıkarma tarihinden hemen önce yapılması halinde daha avantajlı olduğunu, buna karşılık elden çıkartılması düşünülmeyen ve yeniden değerlendirme sonrası gider yazılabilecek amortisman tutarının önemli olduğu işletmelerde ise tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasının erken bir tarihte yapılmasının ve sürekli yeniden değerlemelerin de düzenli olarak yapılmasının avantajlı olacağı söylenebilir.

3. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINDA USUL:

3.1. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN YAPILMASI:

VUK mezkur hükümleri kapsamında yeniden değerlendirme işleminin yapılması;

- İlgili iktisadi kıymet için mevzuata uygun bir şekilde yeniden değerlendirme hesaplamalarının yapılmasını;
 - o İlgili iktisadi kıymetin yeniden değerlemeye esas aktife kayıtlı değerinin, (ayrılmış sayılan amortismanlar dahil) birikmiş amortisman tutarının, yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin tespit edilmesini,
 - o Her bir iktisadi kıymet ve maliyet bedeline eklenen unsurları için ayrı ayrı olmak üzere, yeniden değerlendirme oranının tespit edilmesini,
 - o Belirlenen yeniden değerlendirme oranının uygulanması suretiyle, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değerinin, birikmiş amortismanlarının ve net bilanço aktif değerlerinin hesaplanmasını,
 - o Her bir iktisadi kıymete ait değer artışı tutarının ve toplam değer artışı tutarının hesaplanmasını,
- Yapılan yeniden değerlendirme işleminin;
 - o Envanter defterine ayrıntılı olarak kaydedilmesini,
 - o Yasal defterlere muhasebe kayıtlarının yapılmasını,
 - o Değer artışı tutarlarının, iktisadi kıymet bazında ayrıntılı olarak gösterir şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınmasını,
- İlave olarak, tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında değer artış tutarı üzerinden hesaplanacak %2 verginin;
 - o İlgili muhasebe kaydının yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar beyan edilmesini,
 - o Beyan edilen verginin üç eşit taksitte ödenmesini (ilk taksitin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin takip eden ikinci ve dördüncü ayda ödenmesi zorunludur.)

ifade eder.

3.2. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN KAYITLARDA GÖSTERİLMESİ:

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin her birine ilişkin hesaplamaların ve tespit edilen değer artışlarının bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında ve envanter defterinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilmesi zorunludur. Envanter defterine yapılacak kayıtlarının iktisadi kıymet bazında aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir.

- İktisadi kıymetin cinsi.
- Aktife giriş tarihi.
- Amortisman oranı.
- Yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri ve yeniden değerlemeye esas aktif değeri.
- Yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılan amortismanlar dâhil edilir).
- Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri.
- Yeniden değerlendirme oranı.
- İktisadi kıymetin yeniden değerlendirme ile bulunan değeri.
- Birikmiş amortismanın yeniden değerlendirme ile bulunan değeri.

- Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri.
- Değer artışı.

Sürekli yeniden değerleme uygulamasının usul ve esaslarının belirlenmesi konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş olup, konuya ilişkin olarak yayımlanacak Genel Tebliğ ile uygulamaya açıklık getirilmesi beklenmektedir.

VUK Geçici 31 nci madde, VUK Geçici 32 nci madde ve VUK mükerrer madde 298 (Ç) fıkrası uyarınca yapılacak yeniden değerleme uygulamalarına ilişkin karşılaştırma tablosunu Sirkülerimizin ekinde bulabilirsiniz.

Saygılarımızla.

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Uygulamanın Amacı	Mükelleflerin aktiflerinde tarihi maliyet bedeli ile yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) enflasyon nedeniyle gerçek değerlerinden çok daha düşük değerlerle yer almasının yarattığı olumsuz durumların engellenmesi amaçlanmaktadır.	Sürekli yeniden değerlendirme imkanından faydalanabilecek mükelleflere, kapsama giren ATİK'ler için sürekli yeniden değerlendirme uygulamasına başlamadan önce ve bir defaya mahsus olmak üzere, yeniden değerlemesi yapılmamış dönemlere ilişkin değer kayıplarını telafi etmek amacıyla getirilmiş bir uygulamadır.	Mükelleflere aktiflerinde tarihi maliyet bedeli ile yer alan ATİK'lerini düzenli olarak her yıl değerleyerek enflasyon nedeniyle bilançolarında gerçek değerlerinden çok daha düşük değerlerle yer almalarının engellenmesine yönelik bir düzenlemedir.
Kimler Yararlanabilir?	<p>Sürekli ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilecek olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri uygulamadan faydalanabilir.</p> <p>Ancak sürekli ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamayacak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ek olarak aşağıdaki mükellefler de bu uygulamadan yararlanamazlar:</p> <p>a) Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler</p> <p>b) Sigorta ve reasürans şirketleri</p> <p>c) Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları</p>	<p>Aşağıda belirtilenler dışında şu mükellefler uygulamadan yararlanabilir:</p> <p>a) Tam mükellefiyete tabi olan ve bilanço esasına göre defter tutan (kollektif, adi komandit ve adi şirketler dâhil) gelir vergisi mükellefleri</p> <p>b) Kurumlar vergisi mükellefleri</p> <p>Aşağıda sayılan mükellefler ise düzenlemeden yararlanamazlar:</p> <p>a) Dar mükellefler</p> <p>b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler</p> <p>c) Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler</p> <p>d) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler</p> <p>e) 213 sayılı Kanununun 215 inci maddesi uyarınca kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler</p>	

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Ne Zaman Yapılabilir?	Tek seferlik bir uygulamadır. 31.12.2021 tarihine kadar yapılabilir.	Tek seferlik bir uygulamadır. 1.1.2022 tarihinden itibaren başlamak üzere sürekli yeniden değerlendirme işlemi yapılmadan önce sadece bir kez yapılabilir.	Sürekli nitelikte bir düzenleme olup, hesap dönemi takvim yılı olanlar için 2022 yılından başlamak üzere VUK mükerrer 298 inci madde kapsamında enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı her hesap dönemi sonu itibarıyla yapılabilir. Ayrıca, geçici vergi dönem sonları itibarıyla yeniden değerlendirme yapmak imkan dahilindedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerlendirme yapılmamış olması, yıl sonu itibarıyla yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez. Aynı şekilde herhangi bir dönem yeniden değerlendirme yapılmamış olması, sonraki dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez. Ancak yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.
Hangi İktisadi Kıymetler Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilir?	Aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere, 7326 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan taşınmaz ve ATİK'ler kapsama girmektedir. Aşağıdaki iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılmaz: a) Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için (bu niteliklerini korudukları müddetçe) Kapsama giren iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler ve taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.	Aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere, sürekli yeniden değerlemenin ilk kez yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan taşınmaz ve ATİK'ler kapsama girmektedir. Aşağıdaki iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılmaz: a) Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için (bu niteliklerini korudukları müddetçe) Kapsama giren iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler ve taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.	Aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere, yeniden değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı bulunan ATİK'ler kapsama girmektedir. Aşağıdaki iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılmaz: a) Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için (bu niteliklerini korudukları müddetçe) b) Amortismanına konu olmayan taşınmazlar (boş arsa, arazi) Kapsama giren iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler ve taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Yeniden Değerlemeye Esas Değerler Nasıl Belirlenecektir?	<p>Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.</p> <p>VUK uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline dâhil edilen giderler ile kredi faizleri ve kur farkları ve bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. Ancak bir iktisadi kıymetin maliyetine iktisadi kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemde dahil edilmiş olan söz konusu maliyetler ve amortismanları için yeniden değerlendirme hesaplamaları parçalı olarak yapılacak ve bu unsurlar için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı bu tutarların maliyet bedeline ilave edildiği dönemler esas alınarak belirlenecektir.</p> <p>Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.</p>	<p>Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.</p> <p>VUK uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline dâhil edilen giderler ile kredi faizleri ve kur farkları ve bunlara isabet eden amortismanlar yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. Ancak bir iktisadi kıymetin maliyetine iktisadi kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemde dahil edilmiş olan söz konusu maliyetler ve amortismanları için yeniden değerlendirme hesaplamaları parçalı olarak yapılacak ve bu unsurlar için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı bu tutarların maliyet bedeline ilave edildiği dönemler esas alınarak belirlenecektir.</p> <p>Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.</p>	<p>Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve yeniden değerlendirme tarihi (hesap dönemi sonu ve geçici vergi dönem sonları) itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.</p> <p>VUK uyarınca ATİK maliyet bedeline eklenmiş kredi faizleri ve kur farkları ve bunlara isabet eden amortismanlardan; iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar için yeniden değerlendirme uygulanabilecek ancak sonraki dönemlere ilişkin olanlar yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Ancak, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline sonradan ilave edilen diğer maliyet unsurları yeniden değerlendirme hesaplamalarına dahil edilecektir.</p> <p>Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.</p>

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Ödenmesi Gereken Vergi Var mıdır?	Yapılan yeniden değerlendirme neticesinde ortaya çıkan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen toplam değer artış tutarı üzerinden % 2 oranında vergi hesaplanır ve üç taksitte ödenir. Değer artış tutarı üzerinden beyan edilerek ödenecek vergi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz ve gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemez.		Herhangi bir vergi ödenmez.
Zorunlu Mudur?	Uygulamadan yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler kapsama giren taşınmaz ve ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için uygulamadan yararlanabilirler. Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilmek için bu uygulamadan faydalanmak şartı yoktur.		Uygulamadan yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler kapsama giren ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için uygulamadan yararlanabilirler. Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması, sonraki hesap dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmasına engel değildir. Ancak, 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.
Yeniden Değerleme Sonrası Amortisman Uygulaması	Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasıyla aynıdır.		Faydalı ömür süresini tamamlamamış olan iktisadi kıymetler için amortisman; yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılmaya devam edilecektir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman uygulamasına; yeniden değerlendirme işleminin yasal defterlere kaydedildiği dönem itibarıyla başlanabilecektir. Faydalı ömür süresini tamamlamış olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkündür. Ancak, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Yeniden Değerleme Sonucu Oluşacak Değer Artış Fonu	<p>Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, her bir iktisadi kıymete isabet eden değer artışı ayrıntılı görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.</p> <p>Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.</p> <p>Söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu işletmeler fonun kullanımına ilişkin düzenlemelere uymaya devam edeceklerdir.</p> <p>Söz konusu değer artış fonunun ortaklara dağıtılması halinde, ortağın hukuki statüsüne göre, ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması da gerekebilecektir.</p> <p>Uygulama kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce sürekli yeniden değerlendirme yapılmadan enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde, değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır.</p> <p>Ayrıca, enflasyon düzeltmesinin yapılmasına dair şartların oluşması halinde, değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınır ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.</p>	<p>Genel olarak geçici & tek seferlik yeniden değerlendirme ile aynıdır.</p> <p>Ancak, enflasyon düzeltmesinin yapılmasına dair şartların oluşması halinde, değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.</p>	
Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması	<p>Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır.</p> <p>Satış veya elden çıkarma halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları satış kazancına dâhil edilmeyecek ve fon hesabında kalmaya devam edecektir.</p>	<p>Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır.</p> <p>Ancak, söz konusu kıymete ilişkin olarak yeniden değerlendirme sonucu oluşmuş ve henüz sermayeye ilave edilmemiş değer artış fonu birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınacak, diğer bir ifadeyle kazançta ilave edilecektir.</p> <p>Söz konusu iktisadi kıymetin elden çıkartılmasından önce sermayeye ilave edilmiş değer artış fonları için ise hiçbir işlem yapılmayacak, diğer bir anlatımla kazançta ilave edilmeyecektir.</p>	

	7326 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 31 (Geçici Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK geçici 32 (Tek Seferlik Yeniden Değerleme)	7338 sayılı Kanunla eklenen VUK mük. 298 (Ç) (Sürekli Yeniden Değerleme)
Kayıtlarda Gösterilmesi	Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasıyla aynıdır.		<p>Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin her birine ilişkin hesaplamaların ve tespit edilen değer artışlarının bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında ve envanter defterinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilmesi zorunludur.</p> <p>Envanter defterine yapılacak kayıtlarının iktisadi kıymet bazında aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir.</p> <ul style="list-style-type: none">- İktisadi kıymetin cinsi- Aktife giriş tarihi- Amortisman oranı- Yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri ve yeniden değerlemeye esas aktif değeri- Yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılan amortismanlar dâhil edilir)- Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri- Yeniden değerlendirme oranı- İktisadi kıymetin yeniden değerlendirme ile bulunan değeri- Birikmiş amortismanın yeniden değerlendirme ile bulunan değeri- Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri- Değer artışı