



For the latest from BDO Turkey, follow us



**Sirküler Tarihi** : 16.05.2022  
**Sirküler No** : 2022/048

## **VERGİ USUL KANUNUNUN MÜKERRER 298-Ç VE GEÇİCİ 32 NCİ MADDELERİNDE DÜZENLENEN YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMALARINA İLİŞKİN AÇIKLAMALARI İÇEREN 537 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ RESMİ GAZETE'DE YAYIMLANMIŞTIR**

7338 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması konularında açıklamalar içeren 537 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ("Tebliğ")14/5/2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu yeniden değerlendirme uygulamalarına ilişkin detaylı açıklamalarımız [2021/128](#) sayılı Sirkülerimizde yapılmıştır.

Tekrara düşmemek adına bu Sirkülerimizde sadece Tebliğ ile getirilen önemli düzenlemeler hakkındaki açıklamalarımıza yer verilecektir.

Sirkülerimizde VUK'un mükerrer 298-Ç maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme "sürekli yeniden değerlendirme", aynı Kanunun geçici 32 nci maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme ise "tek seferlik yeniden değerlendirme" olarak anılacaktır.

### **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](http://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 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, 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.*

**1. VUK'UN MÜKERRER 298-Ç MADDESİNDE DÜZENLENEN SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME :**

**1.1. Sürekli Yeniden Değerleme Yapabilme Zamanı :**

**1.1.1. Genel Olarak :**

Sürekli yeniden değerlendirme 1/1/2022 tarihinden itibaren enflasyon düzeltilmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde ve bu dönem sonları itibariyle yasal kayıtlardaki değerler dikkate alınarak yapılabilmektedir.

VUK'un geçici 33 üncü maddesi uyarınca 2022 yılı enflasyon düzeltilmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak kabul edildiğinden, ilk olarak 2022 yılında sürekli yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

2022 yılı özelinde belirtmek gerekirse, sürekli yeniden değerlemenin yapılabilme zamanıyla ilgili olarak aşağıdaki seçenekler mümkündür:

**a) 2022 yılında sürekli yeniden değerlendirme hiç yapılmayabilir :**

Bu durum takip eden 2023 yılının geçici vergi dönemlerinde veya enflasyon düzeltilmesi uygulanmayan sonraki dönemlerde sürekli değerlemenin yapılmasına engel olmaz. Ancak sonraki dönemlerde bir daha 2022 yılına ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

**b) 2022 yılında olması gerekenden daha düşük oran uygulanmak suretiyle değerlendirme yapılabilir :**

Bu durumda, eksik oran uygulanması nedeniyle geçmişe dönük yeniden değerlendirme yapılamaz. Örneğin, 2022 yılı için yıllık yeniden değerlendirme oranının %100 olarak tespit edilmesi ancak mükellefçe %50 olarak uygulanması halinde, 2022 yılını takip eden yıllarda aradaki %50'lik fark dikkate alınarak geçmişe yönelik yeniden değerlendirme yapılması mümkün olamayacaktır.

**c) 2022 yılında geçici vergi dönemlerinin hiçbirinde ya da herhangi bir veya daha fazla geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmayıp, yıl sonunda yapılabilir :**

Bu durum, sonraki geçici vergi döneminde veya ilgili hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılmasına engel teşkil etmez. Yani 2022 yılı birinci geçici vergilendirme döneminde yapılmayıp, ikinci geçici vergilendirme döneminde değerlendirme yapılabilir. Yahut hiçbir geçici vergilendirme döneminde yapılmayıp, sadece yıl sonunda yapılması tercih edilebilir.

**d) 2022 yılında geçici vergi dönemlerinde değerlendirilme yapıp, yıl sonunda yapılmayabilir :**

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 yapmamayı tercih edebilecektir.

Öte yandan, böyle bir durumda, geçici vergi dönemlerinde yapılan sürekli yeniden değerlemenin bağlayıcı olup olmayacağı konusunda Tebliğde bir açıklama yer almamaktadır. İşbu Sirkülerimizin 1.5. bölümünde belirttiğimiz üzere sürekli yeniden değerlendirme kararı tek seferlik yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi üzerinde önemli sonuçlar doğurmaktadır. Bu nedenle, bu yönde yapılacak bir tercihin de iyi analiz edilmesi gerekir.

Ancak uygulamanın asıl olarak yıllık olduğu göz önüne alınırsa, daha önce geçici vergi dönemlerinde sürekli yeniden değerlendirme yapıp yıl sonunda yapılmadığı durumda, asıl bağlayıcı tercihin yıllık tercih olması gerektiğini ve geçici vergi dönemlerinde yapılan tercihin bağlayıcı olarak değerlendirilmemesi gerektiğini düşünüyoruz.

**1.1.2. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Uygulama :**

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 2022 yılında başlayan özel hesap döneminden itibaren sürekli yeniden değerlendirme yapabileceklerdir.

Örneğin, 1/5-30/4 özel hesap dönemini kullanan bir mükellefin 1/5/2022 tarihinde başlayan özel hesap döneminden itibaren sürekli yeniden değerlendirme yapabilmesi mümkündür.

Bu kapsamda, söz konusu mükellef 30/4/2022 tarihi itibarıyla aktive kayıtlı kapsama giren taşınmaz va ATİK'leri için de ilk kez sürekli yeniden değerlendirme yapmadan önce VUK'un geçici 32 nci maddesinden faydalanabilecektir.

**1.2. Sürekli Yeniden Değerlemede Kullanılacak Oran :**

**1.2.1. Genel Olarak :**

Sürekli yeniden değerlendirilmede **yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı** kullanılacaktır.

Uygulamadan geçici vergi dönemlerinde de yararlanılabildiğinden, 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 (Yİ-ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenecektir.

Buna göre, 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde esas alınacak oran Kasım, Aralık ve Ocak aylarına ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamasının Ağustos, Eylül ve Ekim aylarına ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamasına bölünmesi suretiyle aşağıdaki şekilde hesaplanarak **Maliye Bakanlığı tarafından 59 sıra no'lu VUK Sirküleriyle %33,63 olarak duyurulmuştur. Dolayısıyla, 2022 yılı birinci geçici vergi döneminde yapılacak sürekli yeniden değerlemede bu oran kullanılacaktır.**

$$\frac{\text{Kasım Yİ-ÜFE+Aralık Yİ-ÜFE+Ocak Yİ-ÜFE}}{\text{Ağustos Yİ-ÜFE+Eylül Yİ-ÜFE+Ekim Yİ-ÜFE}} = \frac{858,43 + 1022,25 + 1129,03}{730,28 + 741,58 + 780,45} = 1,3363$$

2022 yılı ikinci geçici vergilendirme döneminde uygulanacak oranın hesaplanmasında ise bu defa 2021 yılı Kasım ayından 6 ay sonrasına ve 6 ay öncesine ait Yİ-ÜFE değerlerinin ortalamaları dikkate alınarak hesaplama yapılacaktır:

$$\frac{\text{Kasım Yİ-ÜFE+Aralık Yİ-ÜFE+Ocak Yİ-ÜFE+Şubat Yİ-ÜFE+Mart Yİ-ÜFE+Nisan Yİ-ÜFE}}{\text{Mayıs Yİ-ÜFE+Haziran Yİ-ÜFE+Temmuz Yİ-ÜFE+Ağustos Yİ-ÜFE+Eylül Yİ-ÜFE+Ekim Yİ-ÜFE}}$$

Buna göre, 2022 yılı ikinci geçici vergilendirme döneminde yapılacak sürekli yeniden değerlemede uygulanacak yeniden değerlendirme oranı **%61,12** olacaktır.

$$\frac{858,43 + 1022,25 + 1129,03 + 1210,60 + 1321,90 + 1423,27}{666,79 + 693,54 + 710,61 + 730,28 + 741,58 + 780,45} = 1,6112$$

### 1.2.2. Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Uygulama :

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için ise özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait yeniden değerlendirme oranı hesaplamalarda dikkate alınacaktır.

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 sürekli yeniden değerlemeden yararlanmak istemesi halinde, Maliye Bakanlığı tarafından 2022 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaktır.

### 1.3. Özel Hesap Dönemi-Takvim Yılı Değişikliğinde Oluşan Kıst Dönemde Sürekli Yeniden Değerleme :

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 değerlendirme yapılabilecektir.

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 değerlendirme yapabilecektir.

#### 1.4. Sürekli Yeniden Değerleme Sonrası Enflasyon Düzeltmesi :

VUK'un mükerrer 298-Ç maddesinin 12 nci fıkrasına göre; sürekli yeniden değerlendirme yapılan dönem sonunu müteakip dönemde enflasyon düzeltmesi yapılması durumunda, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan ATİK'ler ile bunlara ilişkin amortismanlar yeniden değerlendirilmiş son değerleri, diğer bir deyişle en son yapılan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve enflasyon düzeltmesinde, söz konusu amortismanlara tabi iktisadi kıymetlere ilişkin düzeltme işlemine esas tarih olarak, en son yeniden değerlendirme yapılan dönemin son günü dikkate alınacaktır.

**Bu yasal düzenlemeye göre; sürekli yeniden değerlendirme sonrasında yapılacak enflasyon düzeltmesi sadece değerlendirme sonrası dönem için bir güncelleme sağlayacak; değerlendirme öncesi döneme ilişkin olarak ise bir düzeltme sağlamayacaktır.**

Bu şekildeki bir uygulama daha önce VUK'un geçici 31 inci ve/veya geçici 32 nci maddelerinden yararlanılmış olan ATİK'ler için herhangi bir olumsuz etki oluşturmayacaktır. Çünkü, ATİK'lerin aktife girdikleri tarihten yeniden değerlemelerin yapıldığı yılın başına kadar olan kümülatif güncelleme bu değerlemelerle zaten yapılmıştır. Ancak daha önce bu uygulamalardan yararlanılmamış kıymetler için bu kümülatif güncelleme hiç yapılmamış olduğundan, sürekli yeniden değerlendirme bu kümülatif güncellenmenin dikkate alınmamasına sebebiyet verecektir.

Örneğin, 2005 yılında satın aldığı kapsama giren ve 50 yıllık faydalı ömre sahip olan bir ATİK için daha önce VUK'un geçici 31 ve/veya 32 nci maddelerinden yararlanmamış olan bir mükellef, bu ATİK için 2022 yılı ve 2023 yılı üçüncü geçici vergilendirme döneminde sürekli yeniden değerlendirme yapması halinde, sadece 1 yıl 9 aylık bir güncelleme elde edecektir. Ancak hiç sürekli yeniden değerlemeden yararlanmayıp 2023 yılı sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesini yapmayı tercih ederse, çok daha yüksek bir güncelleme sağlayacaktır.

Dolayısıyla, sürekli yeniden değerlendirme her koşulda mükelleflerin lehine bir sonuç yaratmayabilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin sürekli yeniden değerlendirme kararlarını verirken bu hususu da dikkate almalarını tavsiye ederiz.

### 1.5. Sürekli Yeniden Değerlemeden Yararlanılmalı Mı ?

Sürekli yeniden değerlendirme kararı işbu Sirkülerimizin 1.4. ve 2.1. bölümlerinde bahsettiğimiz iki konu açısından oldukça önem arz etmektedir. **Bir defa sürekli yeniden değerlendirme ilk kez yapıldıktan sonra, tüm kıymetlere ilişkin tek seferlik yeniden değerlendirme hakkı tamamen yitirilmekte ve bu iktisadi kıymet için enflasyon düzeltmesine esas alınacak değer değişmektedir.**

**Bu nedenle, mükelleflerin bu hususları göz önünde bulundurarak sürekli yeniden değerlemeden yararlanma kararlarını vermelerini öneriyoruz.**

Bu noktada, geçici vergi dönemlerinde sürekli yeniden değerlemeden yararlanılıp, yılsonunda bu tercihin değiştirilerek uygulamadan faydalanılmaması uygun bir politika olarak akla gelebilir. Çünkü böylece sürekli yeniden değerlemenin bahsettiğimiz dezavantajlarına maruz kalınmadan geçici vergi dönemlerinde yaratacağı vergisel faydalardan yararlanılabilmesi mümkün olacaktır.

Sirkülerimizin 1.1.1/(d) bölümünde belirttiğimiz üzere böyle bir uygulamanın mümkün olduğunu değerlendirmekle birlikte, Tebliğde geçici vergi dönemlerinde yapılan tercihin bağlayıcı olup olmadığı konusunda bir açıklama yer almadığından ve İdare'nin aksi bir uygulama benimseyebileceği de dikkate alınarak İdare'nin bu konudaki yaklaşımını netleştirene kadar böyle bir tercih için sürekli yeniden değerlemeden yararlanma kararının bekletilebileceğini düşünüyoruz.

## 2. VUK'UN GEÇİCİ 32 NCI MADDESİNDE DÜZENLENEN TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME :

### 2.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Yapılabilme Zamanı :

VUK'un geçici 32 nci maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme, kanun hükmü gereği **ilk kez yapılacak sürekli yeniden değerlendirme öncesinde olmak kaydıyla yalnızca bir defa yapılabilmektedir.**

Sürekli yeniden değerlendirme ilk kez 2022 yılının birinci geçici vergi dönemi itibarıyla yapılabileceğinden, bu dönemde sürekli yeniden değerlendirme yapılmadan önce geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılabilmeye mümkündür.

Sürekli yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra, VUK'un geçici 32 nci maddesinde düzenlenen yeniden değerlemeden yararlanılabilmesi mümkün değildir. Buna göre, örneğin 2022 yılında geçici 32 nci madde uygulanmayıp mükerrer 298-Ç maddesi kapsamında yeniden değerlendirme yapılırsa, bu tarih sonrasında artık geçici 32 nci maddeden yararlanılamayacaktır.

Bununla birlikte Tebliğ'e göre, buradaki uygulama iktisadi kıymet bazında değil, toplu olarak dikkate alınacaktır. Daha açık deyişle, Tebliğ'e göre örneğin 2022 yılında sadece bir ATİK için bile sürekli yeniden değerlemeden yararlanılmış olsa, müteakip yıllarda artık kapsama giren tüm kıymetler için VUK'un geçici 32 nci maddesi hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.

Bu nedenle, ilerleyen dönemlerde tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanmak isteyen mükelleflerin sürekli yeniden değerlendirme kararlarını verirken bu hususu da dikkate almalarını tavsiye ederiz.

Bu noktada, esasen kanunda aksi yönde bir belirleme yapılmadığından, buradaki uygulamanın iktisadi kıymet bazında olması gerektiğini ve bu çerçevede kapsama giren bir kıymet için sürekli yeniden değerlendirme uygulanmadığı müddetçe bu kıymetin tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesinin mümkün olduğunu; bu nedenle, Tebliğ'deki bu açıklamaları isabetli bulmadığımızı belirtmek isteriz.

## 2.2. Sürekli Yeniden Değerleme Yapılmadan da Tek Seferlik Yeniden Değerlemeden Yararlanılabilir :

Tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanabilmek için sürekli yeniden değerlendirme yapmak zorunlu değildir.

VUK'un geçici 32 nci maddenin birinci fıkrasında mükerrer 298-Ç maddesine yapılan atıflar, sürekli yeniden değerlemenin tek seferlik yeniden değerlemeden yararlanılabilmesinin zorunlu bir ön koşuluymuş gibi anlaşılabilmesine neden olabiliyordu.

Tebliğ'deki açıklamalarla bu konu açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kapsama giren bir kıymet için sürekli yeniden değerlemeden yararlanılmadan da tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanabilmek mümkündür. Örneğin kapsama giren bir mükellef, kapsama giren bir kıymeti için 2022 yılında sürekli yeniden değerlemeden yapmadan tek seferlik yeniden değerlemeye tabi tutabilecektir.

## 2.3. Tek Seferlik Yeniden Değerlemeden Yararlanılmalı mı ?

Bilindiği gibi, 7352 sayılı Kanun gereğince, ilgili şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın 2023 yılı sonunda enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Yapılacak bu düzeltme 2023 yılında vergisel bir sonuç yaratmayacak ancak düzeltme sonucu bulunan değerler 2024 yılı başından itibaren vergi etkisi yaratmaya başlayacaktır.

Dolayısıyla, 2022 yılında yapılacak tek seferlik yeniden değerlendirme, sadece 2022 ve 2023 yıllarında vergisel bir fayda yaratabilecektir. Bu nedenle, tek seferlik yeniden değerlendirme ile 2022 ve 2023 yıllarında sağlanacak vergisel avantajların ödenecek %2 vergi ile karşılaştırılarak, uygulamadan yararlanıp yararlanmamaya karar verilmesinin en uygun yöntem olacağını değerlendiriyoruz.

Diğer taraftan, tek seferlik yeniden değerleme sonucu bulunacak değerler, vergisiz olarak yapılabilecek sürekli yeniden değerlemenin bazını oluşturacağından, tek seferlik yeniden değerlemenin yarattığı faydayı hesaplarken, sürekli yeniden değerleme üzerinde yaratacağı bu etkinin de dikkate alınması gerekir.

Saygılarımızla.