

YENİDEN DEĞERLEMeye İLİŞKİN YÜRÜRLÜKTE BULUNAN VE 01.01.2022 TARİHİNDE YÜRÜRLÜĞE GİRECEK MEVCUT DÜZENLEMELER

I- GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun “Enflasyon Düzeltmesi” hükmünün yürürlüğe girmesiyle “Yeniden Değerleme” uygulaması son bulmuş, ancak söz konusu maddedeki koşullar oluşmadığından 2003 ve 2004 yılları dışında kuyumcular hariç enflasyon muhasebesi de uygulama alanı bulmamıştır. 2018 yılında 7144 Sayılı Kanunun 5. maddesiyle VUK’a Geçici 31’inci madde eklenerek taşınmazlara yeniden değerlendirme imkânı getirilmiş, ancak sürekliliği olmayan bu hüküm %5 vergi yükü nedeniyle çok da ilgi görmemiştir.

09.06.2021 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7326 Sayılı Kanunun 11. maddesiyle VUK’un Geçici 31. maddesine yedinci fıkra ilave edilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre bilanço hesabı esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi tam mükelleflerine (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215. maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) 31.12.2021 tarihine kadar taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerine (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) %2 vergi yüküyle yeniden değerlendirme yapma imkânı sağlanmıştır.

Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar 16.07.2021 Tarihli Resmî Gazetede yayımlanmış bulunan 530 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

26.10.2021 Tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 7338 Sayılı Kanunun 31.maddesiyle VUK’un mükerrer 298.maddesine (Ç) fıkrası ilave edilerek enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı dönemlerde sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme müessesesi (bilanço hesabı esasına göre defter tutan tam mükelleflerden dileyenler için) kalıcı hale getirilmiştir. Mezkûr maddede ayırım yapılmadığından finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları da yeniden değerlendirme yapabileceklerdir. Maddenin yürürlük tarihi 01.01.2022 tarihidir.

7338 Sayılı Kanunun 52. maddesiyle de VUK’a Geçici 32.madde eklenmiştir. Mezkur maddeyle VUK’un mükerrer 298.maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükelleflere, 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) belirlenmiş şartlara göre yeniden değerlendirme yapma imkânı sağlanmıştır.

Mezkûr maddenin esas amacının VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi ile önceki değerlendirme hükümleri arasında köprü vazifesi olduğu anlaşılmaktadır. Bu maddenin diğer bir işlevinin ise finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonlarının yeniden değerlendirme yapmalarına imkân tanımak olduğu söylenebilir. Maddenin yürürlük tarihi 01.01.2022 tarihidir.

Gerek VUK'un geçici 32. maddesi gerekse mükerrer 298/Ç kapsamında henüz uygulamaya ilişkin Tebliğ yayımlanmamıştır.

II- GEÇİCİ 31. MADDE KAPSAMINDA YAPILACAK YENİDEN DEĞERLEMeye İLİŞKİN HUSUSLAR

1-VUK'un geçici 31.maddesinin yedinci fıkrasında maddenin birinci fıkrasında sayılan mükelleflerin bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (09.06.2021) aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebileceğine hükmedilmiştir.

Gerek kanunda gerekse 530 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktifte kayıtlı olan ancak değerlendirme/beyan tarihi itibarıyla ya da sonrasında elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için bir belirleme yapılmamıştır.

Dolayısıyla 09.06.2021 tarihinden sonra elden çıkarılan iktisadi kıymetlerin geçici 31. maddesinin 7. fıkrası karşısındaki durumu belirsizdir.

Mevcut düzenlemede yeniden değerlendirme ile beyan tarihleri farklı tarihlere denk gelmektedir. Bu durumda;

a-09.06.2021 tarihi itibarıyla aktifte kayıtlı olan ancak değerlendirme yapılan tarih itibarıyla elden çıkarılmış olan iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

b-09.06.2021 tarihi itibarıyla ve yeniden değerlendirme yapılan tarih itibarıyla aktifte kayıtlı olan ancak beyanname verme tarihi itibarıyla elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılmasında eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

2-Geçici 31. maddenin yedinci fıkrasında yer alan "...31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler" ibaresi ile "hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile beyan edilir..." hükmü birlikte değerlendirildiğinde yeniden değerlendirme tarihinden sonra beyanname beyan edileceği ve 31.12.2021 tarihinde yapılan yeniden değerlemenin son beyan tarihinin 31.01.2022 tarihi olduğu, verginin taksit sürelerinin de beyan tarihine göre uzaması gerektiği anlaşılmaktadır.

3-Geçici 31. maddenin üçüncü fıkrasında “Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz” hükmü yer almaktadır.

Yeniden değerlendirme sisteminden yararlanma şartının beyana bağlanması oldukça yerinde olmakla birlikte ödeme şartının mükellefler nezdinde caydırıcı nitelikte olduğu gözlemlenmektedir. Oysa beyanın yapılması ve fakat ödemenin yapılmaması ya da yapılamaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesi verilene kadar ödenmeyen verginin gecikme faiziyle birlikte ödenmesi durumunda madde hükümlerinden yararlanılabileceğine ilişkin yapılacak bir düzenleme, söz konusu müessesenin mükellefler nezdinde cazibesini artıracaktır.

4-Geçici 31. maddeye ilişkin Kanun hükümleri ve Tebliğ açıklamaları incelendiğinde değer artışının hesaplama biçiminin oldukça karışık olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda hata yapılması kaçınılmaz olacaktır. Yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamaların/beyanın eksik ve/veya hatalı yapıldığının sonradan tespit edilmesi halinde müesseseden yararlanılmasına engel olup olmayacağı hususuna ilişkin mevcut düzenlemede hüküm bulunmamaktadır.

Eksik veya hatalı hesaplama/beyanın ikmal edilmesi/düzeltilmesi hususunun gerek düzeltme beyannamesiyle gerekse vergi inceleme sonucunda İkmal edilmesi halinde ödenmesi gereken verginin gecikme zammı/faiziyle birlikte mükelleften tahsil edilmesi halinde bu hususun Geçici 31.madde hükümlerinden yararlanmaya ya da geçmişte yararlanılmasına olumsuz etkisi olmaması gerekir.

5-Geçici 31.maddenin uygulamasına ilişkin 530 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde arsa ve diğer inşaat maliyetleri ile birikmiş amortismanlara uygulanması gereken yeniden değerlendirme oranları birbirinden farklıdır. Bu husus faydalı ömrün tamamlanmasına karşın binanın tamamen itfa olmamasına neden olabilecek nitelik taşımaktadır.

Kanun ve Tebliğde ayrılmamış amortismanlar ayrılmış gibi varsayılarak değerlendirme öncesi birikmiş amortisman hesaplandığı ve bu birikmiş amortismanların değerlemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Oysa birikmiş amortismanların binanın yeni değeri üzerinden hesaplanması sorunun çözümüne katkı sağlayacaktır.

6-Mevcut düzenleye göre değer artışı hesabında geçmiş yıllarda ayrılmayan amortismanlar ayrılmış gibi hesaplama yapılacağı belirtilmişken söz konusu ayrılmayan amortismanların resmi defterlere kaydının gerekip gerekmediği, gerekli ise yeniden değerlendirme yapılan iktisadi kıymetin elden çıkartılması durumunda geçmişte ayrılmayan ve resmi defterlere KKEG olarak kaydedilen amortismanların akıbetine ilişkin belirleme yapılmamıştır.

Geçmişte ayrılmayan amortismanların gerek %2’lik vergiye gerekse 2021 yılı gelir/kurumlar vergisine tesiri olmadığı müddetçe resmi defterlere kaydı mükellefin tercihidir. Tercihini ayrılmayan amortismanları resmi defterlere KKEG kaydı şeklinde kullanan mükelleflerin ilgili iktisadi kıymeti elden çıkarması durumunda daha önce KKEG olarak kayıtlarına aldığı tutarı Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşamasında “Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve

İndirimler-Diğer” bölümünde beyan edilmesi şeklindedir. Gelir Vergisi mükellefleri özelinde ise ticari kazanca ilişkin beyan söz konusu tutar düşülerek yapılmalıdır.

7-Maddenin yedinci fıkrasında 09.06.2021 tarihinde resmi kayıtlarda yer alan iktisadi kıymetlerin ve amortismanlarının yeniden değerlemeye tabi tutulabileceğine hükmedilmiştir. Bilindiği üzere bir kısım mükellefler amortismanlarını aylık olarak hesaplamakta ve resmi defterlerine kaydetmektedir. Haliyle resmi kayıtlarında 09.06.2021 tarihi itibarıyla Mayıs 2021 dönemine ilişkin ayrılan amortismanlar da yer almaktadır. Söz konusu mükelleflerin Nisan-Mayıs aylarına ilişkin ayırdığı amortismanların hangi değer üzerinden gider kaydedileceğine dair net belirleme bulunmamaktadır.

530 Sıra No.lu Tebliğde söz konusu duruma ilişkin açıklama/belirleme yapılmamakla birlikte örneklerde 2.geçici ve sonraki geçici vergi dönemlerinde iktisadi kıymetlerin yeni değeri üzerinden amortisman hesaplandığı, bu değerden 1.dönem hesaplanan amortismanın yeni değerinin ve sonraki dönemlerde eski değer üzerinden hesaplanan amortismanın düşülerek cari geçici vergi dönemde gider kaydedilecek amortismanın bulunduğu görülmektedir. Bu durumda Nisan-Mayıs aylarına ilişkin olarak gider kaydedilecek amortismanların yeni değer üzerinden hesaplanması gerekir.

Mükelleflerin ihtiyari olarak Nisan-Mayıs aylarında hesapladığı amortismanların gider kaydedilebilme niteliğine etkisi olmamalıdır. Aksi görüş mükellefler arasında eşit olmayan haksız bir uygulamaya neden olacaktır.

8-1. geçici vergi döneminde ayrılmayan amortismanların akıbetine ilişkin belirleme olmamakla birlikte 530 Sıra No.lu Tebliğde ayrılmış gibi addedildiği görülmektedir. Söz konusu amortismanların 09.06.2021 tarihinden ya da yeniden değerlendirme öncesinde/sonrasında gider kaydedilip edilemeyeceği hususu netleştirilmelidir.

Yeniden değerlendirme hükümleri 2021 yılında gider kaydedilebilecek tutara etkili iken bu dönemde ayrılacak amortismanların gider niteliğine etkisi bulunmamaktadır. Amortisman ayırmak ihtiyari olup bu ihtiyariliğin geçici vergi dönemlerinde kullanılmasının önünde yasal bir engel bulunmamaktadır. Haliyle iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme öncesindeki değerleri üzerinden ayrılması gereken ve 1.geçici vergi döneminde ayrılmayan amortismanların 09.06.2021 tarihinden sonra ayrılarak gider kaydedilmesi mümkündür.

9-Geçici 31. maddenin uygulamasına ilişkin 530 Sıra No.lu Tebliğde “iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamaz” ifadesi yer almaktadır. Bilindiği üzere inşaat işletmeleri söz konusu varlıkların bir kısmını inşa ederek satmakta, bir kısmını kiraya vermek üzere elinde tutmakta bir kısmını ise şirket merkezi-idari/irtibat bürosu olarak kullanabilmektedir. Gerek Kanun gerekse Tebliğde söz konusu taşınmazların yeniden değerlendirme yapılmasına ilişkin engel

bulunmamakla birlikte yeniden değerleme oranının belirlenmesinde hangi tarihin esas alınması gerektiğine ilişkin belirleme yapılmamıştır.

Emtia niteliğinde olmayan söz konusu taşınmazların değerleme oranının belirlenmesinde inşa/aktifleştirme/kullanım amacının ne zaman değiştiiğine bakılmaksızın inşaatın tamamlanma tarihi ve/veya iktisap etme tarihinin dikkate alınması gerekir. Zira amaç mali tabloların üzerindeki enflasyon etkilerini gidermektir.

10-Geçici 31.madde ile 530 Sıra No.lu Tebliğdeki düzenlemelerin 31.12.2021 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların gerçekleşmemesi üzerine kurulu olduğu anlaşılmaktadır. Oysa 17/11/2021 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşması oldukça muhtemeldir. 31.12.2021 tarihinde enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşması halinde bilanço hesabı esasına göre defter tutan ve yeniden değerleme yapan/yapmayan tüm gelir/kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapacaktır. Bu durumun %2'lik vergi yüküne katlanarak yeniden değerleme yapan mükellefler nezdinde adil olmayan sonuçlar doğuracağı kuşkusuzdur.

2021 yılı itibariyle enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşması halinde söz konusu düzenlemeden yararlanarak değerleme yapan ve %2'lik vergi yüküne katlanan mükelleflere iade ya da gelir/kurumlar vergisinden mahsup imkânı getirilmelidir.

III- GEÇİCİ 32.MADDE İLE MÜKERRER 298/Ç MADDESİNE İLİŞKİN DÜZENLENECEK TEBLİĞDE AÇIKLANMASI GEREKEN HUSUSLAR

1-Mükerrer 298/Ç maddesine göre değerleme yapacak mükelleflerin öncesinde Geçici 32.maddeye göre değerleme yapmak zorunda olup olmadığı hususunun açıklığa kavuşturulmasında yarar bulunmaktadır.

2-Geçici 32.madde kapsamında en erken hangi tarihte yeniden değerleme yapılabileceği hususu net değildir. Bu hususun açıklığa kavuşturulması gerekir.

3-Gerek geçici 32. madde gerekse mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemede ihtiyariliğin sabit kıymet bazında mı yoksa bir bütün olarak mı kullanılacağı konusu açıklanmalıdır.

4-Geçici 32. maddeye göre, mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılabilecek hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarda kayıtlı bulunan taşınmazlar ile ATİK'ler için değerleme yapılması öngörülmüştür. Kanunda, bu tarihte bilançoaya kayıtlı olan ancak değerleme yapılacak dönem sonundan önce elden çıkarılmış iktisadi kıymetlerin durumuna ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Örneğin 31.12.2023 yılında enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığını varsaydığımızda Geçici 32.maddeye göre değerleme yapılabilmesi için 31.12.2022 tarihi itibariyle aktifte kayıtlı bulunması gereklidir. Ancak 31.12.2022 tarihinde aktifte yer alan ancak

01.01.2023-31.12.2023 tarihleri aralığında elden çıkarılan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulup tutulamayacağı belirsizdir.

5-Geçici 32. maddede yer alan “yeni den değ erlemeye tabi tutulan taş ınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon dü zeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluş ması halinde, bu madde gereğince oluş an değ er artışı fonu özsermayeden düş ülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon dü zeltmesi yapılır” hükmü uyarınca enflasyon dü zeltme tarihinde işletmede bulunan iktisadi kıymetler için ayrılan fona ilişkin bir açıklama söz konusu olmakla birlikte enflasyon dü zeltmesi tarihinden önce elden çıkarılan iktisadi kıymetlere ilişkin belirleme yapılmamıştır. Benzer bir hüküm de geçici 31.maddesinde yer almakta ancak 530 Sıra No.lu Tebliğ de bu hususa ilişkin açıklama bulunmamaktadır.

6-Mükerrer 298/Ç maddesinde “Sermayeye eklenen değ er artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir” hükmü yer almaktadır. Bu durumda sermayeye ilave edilen fonların daha sorasında iş in terki, tasfiye ya da sermaye azaltması durumunda vergilendirilip vergilendirilmeyeceğ i vergilendirilecekse hangi esaslara göre vergilendirileceğ i hususunda tereddütler hasıl olmuştur.

7-Geçici 32. madde ile mükerrer 298. maddeye göre bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için yeniden değ erleme yapılamayacağı açıktır. Ancak bu kıymetlerin bahsi geçen niteliklerini kaybettiklerinde (tekrar işletme mülkiyetine döndüklerinde) değ erlemenin hangi değ er/oran dikkate alınarak yapılması gerektiğ i hususunun netleştirilmesinde yarar bulunmaktadır.

8-Mükerrer 298/Ç maddesinde maliyete ilavesi zorunlu olmayan unsurlar için değ erleme yapılamayacağı belirtilmiştir. Ancak maliyete ilavesi zorunlu olmayan unsurların Geçici 32.madde karş ısındaki durumu belirsizdir. Geçici 31.maddede ise zorunlu olup olmadığı na bakılmaksızın maliyete ilave edilen unsurlar için yeniden değ erleme yapma imkânı sağ lanmıştır. Bu durumda daha önce VUK’un geçici 31.maddesine göre maliyete ilavesi zorunlu olmayan ancak maliyete ilave edilerek yeniden değ erleme yapılmış olması halinde geçici 32.madde ile mükerrer 298/Ç maddesinin uygulanması aş amasında ayıklama yapıp yapılmayacağı hususu netleştirilmelidir.

9-Yeni den değ erlemeye ilişkin her üç düzenlemede de yurtdış ındaki iktisadi kıymetlerin durumuna ilişkin belirleme yapılmamıştır. Bu hususun açıklığ a kavuşturulmasında yarar bulunmaktadır.

10-Yine her üç düzenlemede de 07.12.2019 tarihinden sonra iktisap edilen binek taşıtlara yeniden değ erleme yapılması durumuna ilişkin belirleme yapılmamıştır. Geçici 31. madde ve geçici 32. madde kapsamında yeniden değ erleme yapılan binek taşıtların değ er artışlarına ilişkin %2’lik vergi yüküne katlanılırken alış yılına ilişkin belirlenen limitlerin üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmektedir. Bu hususla ilgili düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

IV- GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Konunun Platformda görüşülmesi ve tartışılması sonucunda aşağıda belirtilen değerlendirmeler yapılmıştır;

Mali Tablolardan enflasyonun etkilerini azaltacak düzenlemelerin yerinde ve gerekli olduğu, ancak yapılan/yapılacak düzenlemelerin mükelleflere artı vergi maliyeti getirmemesi gerekmektedir.

İnşaat maliyetlerindeki hızlı artışlar ve iki yıldan uzun süredir devam eden salgın hastalığın etkileri nedeniyle birçok proje tamamlanamamış ya da tamamlanması olağanın üzerinde süreler gerektirmiştir. Bu projeler inşaat firmalarının stoklarında maliyet bedeliyle yer almaktadır. Gerek üzerine inşaat yapmak için iktisap edilen arsalarla gerek satışa hazır taşınmazlara gerekse söz konusu maliyetlere emtia niteliği taşımalarından dolayı VUK'un geçici 31. maddesi ile geçici 32. maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir. Bu tür emtia niteliğindeki varlıklara da geçici 31. ve geçici 32.maddeler kapsamında değerlendirme yapma imkânı sağlanmasının sektöre katkı sunacağı ve Kanunun etkinliğini arttıracığı, ayrıca peçeleme yapılmasının önüne geçeceği düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanununun geçici 31.maddesi ile geçici 32.maddesi kapsamında binek taşıtlara yeniden değerlendirme yapılması halinde üzerinden amortisman ayrılacak tutarın yeniden değerlendirme yapılan yıla ilişkin limitlerin esas alınacağına dair düzenleme yapılması yerinde olacağı gibi müesseseye olan ilgiyi arttıracaktır.

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanununun geçici 31. maddesine ilişkin değerlendirmeler ile geçici 32 ve mükerrer 298/Ç maddesine ilişkin yazımızda yapılan değerlendirmelerin birlikte dikkate alınması ile çözüme kavuşturulması uygulamadan doğabilecek birçok sorunun/uyuşmazlığın önüne geçecek ve başarılı bir şekilde sistemin uygulanmasını sağlayacaktır.