

YENİDEN DEĞERLEME (VUK'un Geçici 31.Maddesi)



YMM Doğan ÇENGEL

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası 17.11.2021

VUK'un Yeniden Değerlemeye İlişkin Hükümleri

- VUK'un Enflasyon Düzeltme Hükümleri Öncesi Yeniden Değerleme **(2003 Öncesi)**
- VUK'un Mükerrer 298.Maddesinin A-B-C Fıkraları kapsamında Enflasyon Düzeltmesi **(2003 ve 2004 mali tabloları düzeltilmişti)**
- VUK'un Geçici 31.Maddesinin 1-6.Fıkraları **(Son yararlanma tarihi 30.09.2018)**
- ✓ **VUK'un Geçici 31.Maddesinin 7.Fıkrası (Son yararlanma tarihi 31.12.2021)**
- VUK'un Geçici 32.Maddesi **(Yürürlük Tarihi: 01.01.2022)**
- VUK'un Mükerrer 298/Ç Maddesi **(Yürürlük Tarihi 01.01.2022)**

Giriş

VUK'un "Enflasyon Düzeltmesi" hükmünün yürürlüğe girmesiyle "Yeniden Değerleme" uygulaması son bulmuş ancak mezkûr maddedeki koşullar oluşmadığından 2003 ve 2004 yılları dışında kuyumcular hariç olmak üzere enflasyon muhasebesi uygulanmamıştır. 2018 Yılında 7144 Sayılı Kanunun 5.maddesiyle VUK'a geçici 31. madde eklenerek yeniden değerlendirme imkanı getirilmiş ancak sürekliliği olmayan bu hüküm %5 vergi yükü nedeniyle çok da ilgi görmemiştir. 7326 Sayılı Kanunun 11.maddesiyle VUK'un Geçici 31.maddesi, taşınmazlarla birlikte amortismanına tabi varlıkları kapsayacak ve vergi yükü %2 olacak şekilde düzenlenmiş ve uygulamaya ilişkin 530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Not: VUK'un 298/1-a maddesine göre; fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolar enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

Yasal Dayanak

- ✓ VUK'UN Geçici 31/7.Maddesi (7326 Sayılı Kanununun 11.Maddesi ile İlave / Yayım – Yürürlük Tarihi 09.06.2021)
- ✓ 530 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Yayım – Yürürlük Tarihi 16.07.2021)

Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

- ✓ **Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan** kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi **gelir vergisi mükellefleri** ile **kurumlar vergisi mükellefleri** yeniden değerlendirme yapabilir.

Yeniden Değerleme Yapamayacak Mükellefler

530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinin 4/2.maddesinde;

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükelleflerin,
 - İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükelleflerin,
 - Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükelleflerin,
 - **Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin,**
 - **Şigorta ve reasürans şirketlerinin,**
 - **Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonlarının,**
 - Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükelleflerin (VUK'un mük.298.maddesine göre bu mükellefler, şartlar oluşmasa dahi enflasyon düzeltmesi uygulamasına tabidir),
 - VUK'un 215.maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını TL dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükelleflerin,
- uygulamadan yararlanamayacağı ifade edilmiştir.

Yeniden Değerlemeye Tabi İktisadi Kıymetler

09.06.2021 Tarihi itibariyle yasal kayıtlarda yer alan;

- ✓ Taşınmazlar-MK 704.Maddesi **(boş arsa ve arazi dahil ancak avantajlı mı?)**
- ✓ Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatları
- ✓ Tesisat ve makinalar
- ✓ Gemiler ve diğer taşıtlar
- ✓ Gayri maddi haklar
- ✓ Demirbaşlar, Sinema filmleri, Şerefîyeler(peştemallıklar),
- ✓ Araştırma-geliştirme harcamaları,
- ✓ Özel maliyet bedelleri,
- ✓ Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri

Amortismanlarıyla birlikte yeniden değerlemeye tabi tutulur.

Tebliğin 3/f maddesindeki “gibi” ifadesinden ise yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin sayılanlarla sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır. **Kiralamaya konu edilen ve emtia niteliğinde olmayan iktisadi kıymetlere de yeniden değerlendirme yapılabilir.**

Yeniden Değerlenemeye Tabi Olmayan İktisadi Kıymetler

- ✓ Sat-kirala-geri al işleme veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler,
- ✓ İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler (yeniden değerleme uygulaması emtia maliyetini artırma olanağı sağlamaz),
için yeniden değerleme hükümlerinden faydalanılamaz.

Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetler

VUK'un geçici 31/7.madesinde «sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler» için yeniden değerlendirme yapılamayacağı belirtilmişken **finansal kiralama yoluyla iktisap edilen iktisadi kıymetlere ilişkin bir sınırlama yapılmamıştır.**

Tebliğin 9/7.maddesinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Kanunda mülkiyeti devredilmemiş iktisadi kıymetlere ilişkin hüküm/sınırlama bulunmamakla birlikte Tebliğin bahse konu ifadesi söz konusu iktisadi kıymetlerin kapsam dışı olduğu şeklinde algıya neden olmaktadır.

VUK'un mükerrer 290/1.maddesinde; kiracının finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerleyeceği hususu düzenlenmiştir.

VUK'un mükerrer 290/2.maddesinde «Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur» hükmü mevcuttur.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde mülkiyeti devredilmemiş iktisadî kıymetlerin VUK'un geçici 31.maddesi kapsamında değerlendirme yapılmasında engel bulunmamaktadır.

Geçici 31.madde İçin Verilen Yedinci Fıkra Öncesi Özelgeler

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.08.2019 Tarih ve 27575268-105[Geç.31-2018-405]-E.281143 Sayılı Özelgesi

Tam bölünme yoluyla bölünen şirketten bölünme nedeniyle devralınarak aktife kaydedildiği belirtilen, «250 Arazi ve Arsalar» hesabında izlenen taşınmazlar ile «252 Binalar» hesabında izlenen taşınmazların, mezkûr madde ve Genel Tebliğde (500 Sıra No.lu) öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmakta olup, **söz konusu taşınmazların kiralamaya konu edilmiş olması bahse konu uygulamadan yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.**

Ancak, taşınmazların alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetleri Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutmaları mümkün olmadığından, **hasılat paylaşım sözleşmesi ile kat karşılığı inşaat kapsamında müteahhide verilmiş ve halen devam eden inşaata konu arsa için "250 Arazi ve Arsalar" hesabında izlenip izlenmediğine bakılmaksızın, bahse konu uygulamadan yararlanılamayacağı tabiidir.**

İVDB'nin 14.09.2018 Tarih ve 11395140-105[VUK-1-21361]-E.825121 Sayılı Özelgesi

Yurtdışında bulunan taşınmazın Geçici 31.maddeden yararlanılarak yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

İktisadi Kıymetin Yeniden Değerlemede Esas Alınacak Değeri

İktisadi kıymetler 9/6/2021 Tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır. Bu durumda;

- ✓ 31.12.2004 Tarihi ve öncesinde iktisap edilenlerin yine bu tarih itibarıyla düzeltilmiş değerleri
- ✓ VUK'un Geçici 31/1-6 maddesi kapsamında değerlendirilen taşınmazların değerlendirme sonrası değeri
- ✓ 31.12.2004 Tarihinden sonra iktisap edilen ve daha önce değerlendirilmeyen iktisadi kıymetlerin VUK'un değerlendirme hükümleri çerçevesindeki resmi defter değerleri

dikkate alınır.

Değerlemeye esas alınacak amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

VUK'un 272 (iktisadi kıymeti devamlı arttırıcı giderler gibi) ve 273. (nakliye, komisyon) maddeleri uyarınca **maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları** da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. **«ayırım yapılmadığından ihtiyari olarak maliyete dahil edilenler de değerlemeye tabidir »**

Yeniden Değerleme Oranı

Değerleme oranının tespiti iktisadi kıymetin ne zaman aktifleştirildiği, enflasyon d¼zeltmesine tabi tutulup tutulmadığı ve/veya daha önce VUK'un Geçici 31.maddesi kapsamında değerleme yapılıp yapılmadığı sorularının cevabına g¼re değişmektedir.

a-Daha önce enflasyon d¼zeltmesine tabi tutulan ve Geçici 31.madde kapsamında değerleme yapılmayan iktisadi varlıklar için kullanılacak oran:5,80675

2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 666,79

2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 114,83

Kullanılacak Oran = $666,79/114,83 = 5,80675$

Enflasyon d¼zeltmesi yapan ve özel hesap dönemi tayin edilen m¼kellefler 2005 yılı Ocak ayı yerine d¼zeltme yapılan aydan bir sonraki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerini dikkate alarak katsayı hesaplayacaklardır.

Yeniden Değerleme Oranı

b-Daha önce VUK'un Geçici 31.maddesi kapsamında değerlendirilen taşınmazlar için kullanılacak oran:1,87907

2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 666,79

2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değeri = 354,85

Kullanılacak Oran = $666,79/354,85= 1,87907$

c-Son Enflasyon düzeltmesi sonrasında (01.01.2005 Tarihi ve sonrasında) iktisap edilen ve daha önce Geçici 31.madde kapsamında değerlendirilmeyen iktisadi kıymetler için kullanılacak oran:

En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, **2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılmak suretiyle değerlemeye tabi tutulacaktır.**

Daha Önce Değerlemeye Tabi Tutulmamış İktisadi Kıymetler ve Amortismanları İçin Oran-Tarih Tespitine İlişkin Diğer Hususlar

- Yİ-ÜFE endeks değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayının hesabında, **kesirli (virgülden sonraki) kısım beş hane olarak dikkate alınacaktır.** *Bu hususa excel tabanlı çalışma yapılırken dikkat edilmelidir.*
- GVK'nın 81.maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile KVK'ya göre yapılan devir/bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, **söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.**
- VUK uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline eklenen giderler, kredi faizleri ve kur farkları için uygulanacak oranın tespitinde **aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri esas alınıp parçalı** yeniden değerlendirme yapılarak iktisadi kıymetlerin ve amortismanlarının yeniden değerlendirilmesi yapılacaktır.

Değer Artışının Hesaplanması

Değer artışının hesaplanmasına ilişkin açıklamalara Tebliğin 10.maddesinde yer verilmiştir.

- İktisadi kıymetler ve amortismanlara ait resmi defterlerde 9/6/2021 tarihi itibarıyla yer alan değerler yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak yeni değerler bulunur.
- İktisadi kıymetin ve amortismanının yeni değeri yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada **Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir.**
- Değer artışı, **değerleme sonrasındaki net bilanço aktif değerinden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri düşülerek bulunur. Bulunan bu tutar verginin matrahıdır.** Tebliğde Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifte yazılı amortismanının tenzili suretiyle bulunan değeri olarak tanımlanmıştır.

Net bilanço aktif değeri ile net defter değerinin aynı anlama geldiğini söyleyebiliriz.

Değer Artışının ve Verginin Hesaplanması

İktisadi kıymetin yeni değeri = Aktif (defter) değeri x Yeniden değerlendirme oranı

Amortismanın yeni değeri = Birikmiş amortisman x Yeniden değerlendirme oranı

Net bilanço aktif değeri = İktisadi kıymetin aktif değeri – İktisadi kıymetin birikmiş amortismanı

Değer artışı = İktisadi kıymetin değerlendirme sonrası net bilanço aktif değeri - İktisadi kıymetin değerlendirme öncesi net bilanço değeri (**Verginin Matrahı**)

Vergi= Değer Artışı X %2

Amortismanın Herhangi Bir Yılda Ayrılmamış Olması Durumu

- Amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda **amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır.**
- Değerleme işlemi geçmiş dönemlerde ayrılmayan amortismanların gelir/kurumlar vergisi matrahından düşülmesine imkân tanımamaktadır.
- Geçmiş dönemlerde ayrılmayan amortismanlar **resmi defterlere gider (KKEG) olarak kaydedilerek gelir/kurumlar vergisi hesaplaması aşamasında matraha ilave edilecektir.**
- Tebliğde örneğe/açıklamaya yer verilmemiş olmakla birlikte söz konusu iktisadi varlıkların elden çıkarıldığı vergilendirme döneminde daha **önce KKEG olarak işlem gören geçmiş dönem amortisman tutarının beyannamenin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan “Diğer İndirim ve İstisnalar” satırına ilave edilmesi gerektiği görüşünderiz.**

Geçici 31/a maddesindeki «...**yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir**» hükmüne daha önce ayrılmayan amortismanın hesaplamada dikkate alınması gerektiği ayrıca deftere kaydetmek gerekmediği anlamı yüklenebilir. **Tebliğin 14/1-a maddesi gereği envanter defteri-listesinde daha önce ayrılmayan amortismanlara yer vermek gerekir.**

01.01.2005 Tarihi ve Sonrasında İktisap Edilen Arsa Üzerine Bina İnşa Edilmesi ve Daha Önce Değerlemeye Tabi Tutulmaması Halinde Binaların Yeniden Değerlemesi

Bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır.

- ✓ Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için **arsanın iktisap tarihine** (ya da enflasyon düzeltmesi 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 VUK uyarınca bina **maliyet bedeline eklenen giderler, kredi faizleri ve kur farkları** için uygulanacak oranın tespitinde **aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri esas alınacaktır.**

2018 Yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki binaların, yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler ile 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Geçici 31 inci madde kapsamında daha önce yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, bina maliyetine intikal ettirilen giderler bakımından bu maddenin sekizinci fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarlar hesaplanacaktır.

Binanın inşaat maliyeti (ve birikmiş amortismanlarının) ile arsa payının farklı oranlarla yeniden değerlemeye tabi tutulması faydalı ömür tamamlandığında binaların iffa olmamasına neden olur. Yani iktisadi kıymetin aktif değeriyle birikmiş amortismanı hiçbir zaman eşitlenmez.

Örnek: Arsanın 2005 yılının Aralık ayında 500.000 TL'ye iktisap edildiğini, binanın ise 2015 yılının Aralık ayında arsa payı hariç maliyetinin 1.500.000 TL, toplamda 2.000.000 TL'ye aktifleştirildiğini ve 2018 yılında arsaya değerlendirilmediğini varsaydığımızda değerlemeye ilişkin tablo aşağıdaki gibi olacaktır. Bina idari bina olup faydalı ömrü 50 yıldır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Y.D.Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Farkı
Arsa - Aralık 2005	$(666,79/123,51)=$	5,39867	500.000,00	2.699.335,00	2.199.335,00
Bina - Aralık 2015	$(666,79/250,67)=$	2,66003	1.500.000,00	3.990.045,00	2.490.045,00
Toplam			2.000.000,00	6.689.380,00	4.689.380,00
Birik.Amort. (6 yıl üç ay)	$(666,79/250,67)=$	2,66003	250.000,00	665.007,50	415.007,50
Net Aktif Değerler			1.750.000,00	6.024.372,50	4.274.372,50



Y.D.Sonrası Aktif Değeri (üzerinden amortisman hesaplanacak tutar)=	6.689.380,00
Y.D.Sonrası yıllık hesaplanabilecek amortisman $6689.380,00 \times \%2 =$	133.787,60
Kalan faydalı ömür 43 yıl 9 ay için ayrılacak amortisman=	5.853.207,50
Y.D.Sonrası B.Amortismanı Tutar 6 yıl üç ay=	665.007,50
Faydalı ömür bitiminde toplam Birikmiş Amortisman=	6.518.215,00
Y.D.Sonrası Aktif Değeri ile Birikmiş Amortisman farkı $6.689.380 - 6.518.215 =$	171.165,00

Bu fark aşağıda da görüldüğü üzere arsanın, bina maliyetine girene kadar oluşan değerlendirme farkının amortismanına işaret etmektedir.

A-Arsanın iktisap tarihine göre yeni değeri $500.000 \times (666,79/123,51) =$	2.699.335,00
B-Arsa, binanın y.değ. oranıyla değerlendirilseydi $500.000 \times (666,79 / 250,67) =$	1.330.015,00
A-B (Fark)=	1.369.320,00
Farkın 6 yıl 3 aylık amortisman tutarı=	171.165,00



Yeniden Değerleme Sonrası Amortisman Hesaplama

VUK'un Geçici 31/c maddesine göre **iktisadi kıymetlerini** bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan **yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına** tabi tutmaya devam ederler.

2021 Yılı Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Gider Kaydedilecek Amortisman Tutarı

VUK'un Geçici 31.maddesinin birinci fıkrasının

- (a) bendine göre değerlendirme 9/6/2021 tarihli resmi kayıtlara göre yapılır ve taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutarın bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir (Tebliğ örneği incelendiğinde 2021 1.Geçici vergi dönemi de bu kapsamda değerlendirildiği anlaşılmaktadır).
- (c) bendine göre ise ...taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, *yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler,*

hükümleri birlikte değerlendirildiğinde;

2021 Yılı 1.Geçici Vergi Döneminde Gider Kaydedilebilecek Amortisman

Birinci geçici vergi döneminde eski değer üzerinde amortisman ayrılması/gider kaydedilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Zira birinci geçici vergi dönemi için ayrılan amortismanın da dahil olduğu 9/6/2021 tarihli resmi kayıtlarda yer alan birikmiş amortisman tutarı 2021 Mayıs Yİ-ÜFE endeksi dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulmuştur. Yani 1.dönem ayrılan amortisman zaten değerlendirilmiştir. **Değerleme işlemi birinci geçici vergi dönemi özelinde gider niteliği olan defter değeri üzerinden ayrılan amortisman tutarının artışına imkân sağlamaz.**

Kanun lafzındaki “...yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler” hükmüne rağmen **Tebliğ’in 1.örneğinde değerlendirme temmuz ayında yapılmasına karşılık 2.dönemin amortismanının da 3.dönemde ikmal edecek şekilde hesaplandığı ve mükellef lehine bir uygulamaya gidildiği gözlemlenmektedir.**

Birinci geçici vergi döneminde fiilen amortisman ayrılmamış olsa dahi değerlendirme tarihi itibariyle eski değer üzerinden hesaplanan amortisman tutarının gelir/kurumlar vergisi yönünden matrahtan düşülebileceği görüşündeyiz. Zira değerlendirme yapılırken birinci dönem amortisman ayrılmış gibi hesaplama yapılırsa da fiilen gider kaydedilen bir tutar olmayıp mükellefler geçici vergi dönemleri itibariyle ihtiyari olan hakkını kullanmamış olabilirler. Dönemsellik ilkesi çerçevesinde bu hakkın kullanımına kanuni bir engel bulunmadığı görüşündeyiz.

2021 Yılı 2.ve Sonraki Dönemlerde Gider Kaydedilebilecek Amortisman Tutarı

İkinci ve sonra geçici vergi dönemlerinde ise yeni değer üzerinden hesaplanan amortismandan ilk döneme ilişkin yeni değer üzerinden hesaplanan amortisman ile sonraki dönemlerde ayrılan amortisman düşülerek bulunan tutar ilgili geçici vergi döneminde gider kaydedilebilir.

Tebliğin 1.örneğindeki “213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince, yeniden değerlemede, 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınabileceğinden, 2021 yılının birinci geçici vergi dönemi için ayrılan amortisman tutarı yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, ikinci geçici vergi dönemine ilişkin amortisman tutarı yeniden değerlendirme öncesindeki değer üzerinden hesaplanmıştır” parantez içi ifadesi de bu hesaplama işaret etmektedir ki üstte belirttiğimiz üzere bu uygulama mükellef lehinedir.

Amortismanına Tabi Olup Faydalı Ömür Süresini Tamamlayan İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerleme Uygulaması

Söz konusu iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılabilir. *Yeniden değerlendirme daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması/gider kaydedilmesine imkanı sağlamaz.*

Ayrıca hem iktisadi kıymet hem de amortismanı değerlemeye tabi tutulacağından bu kıymetler için yeniden değerlendirme yapmak aktifte bir artış ya da azalışa sebep olmayacağı gibi ilave vergi yükü de getirmez.

Yeniden değerleme yapmak zorunlu mu?

Kapsam dahilindeki mükellefler, **yeniden değerleme yapmak zorunda değildirler**. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilecekleri gibi *iktisadi kıymetlerinin bir kısmına değerleme yapıp bir kısmına değerleme yapmayabilirler*. **Anlaşıldığı üzere ihtiyarilik hakkının bir bütün olarak kullanılma zorunluluğu bulunmamaktadır.**

9/6/2021 Tarihi İtibariyle Aktifte Bulunan Ancak Yeniden Değerleme/Beyan Tarihi İtibariyle Elden Çıkarılmış İktisadi Kıymetler İçin Değerleme

Kanunun lafzında 9/6/2021 tarihi itibariyle aktifte kayıtlı olan iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirilebileceği hüküm altına alınmış olmakla birlikte Kanun ve Tebliğde söz konusu tarihte aktifte bulunan ancak değerlendirileme/beyan tarihi itibariyle elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için bir belirleme yapılmamıştır. **Yeniden değerlendirme işlemi ile beyanname verme süresi aynı güne denk gelmemekte beyanname yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar verilebilmektedir. Haliyle beyanname yeniden değerlendirme işleminden sonraki bir tarihte verilmektedir.** Bu durumda;

- ✓ 9/6/2021 Tarihi itibariyle aktifte kayıtlı olan ancak değerlendirme yapılan tarih itibariyle elden çıkarılmış olan iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılamayacağı,
- ✓ 9/6/2021 Tarihi itibariyle ve yeniden değerlendirme yapılan tarih itibariyle aktifte kayıtlı olan ancak beyanname verme tarihi itibariyle elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılmasında eleştirilecek bir husus olmadığı,

görüşündeyiz.

*Benzer bir sorun Geçici 32.madde de mevcuttur. Söz konusu maddeye göre 298/Ç fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca **ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilirler.** Bu tarihte bilançoaya kayıtlı olan ancak mükerrer 298/Ç maddesine göre değerlendirilecek dönem sonundan önce elden çıkarılmış iktisadi kıymetlerin durumuna ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

Yeniden Değerleme İşleminin Kayıtlarda Gösterimi (Fon Hesabı ve Envanter)

Tebliğin 10/2.maddesinde; yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, **bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacağı,**

Tebliğin 14.maddesinde ise, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin **her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin** ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterileceği,

belirtilmiştir. *Tebliğde özellikle «envanter defteri» olarak ifade edilse de VUK'un Envanterde Amortisman başlık 189/3.maddesi gereği Tebliğde belirtilen bilgileri içeren amortisman listelerinde ilgili kayıtların tutulabileceği görüşündeyiz.*

Yeniden Değerleme İşleminin Kayıtlarda Gösterimi (Özel Fon Hesabı)

530 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde yer verilen örneklerde maddi duran varlıkların değer artışları için 522-MDV *Yeniden Değerleme Artışları* hesabının kullanıldığı görülmektedir.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarında “**522 hesap, işletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlendirilmesinden oluşan değer artışlarının izlendiği hesaptır.** Yeniden değerlendirme net değer artışı ilgili hesaplar karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Bu tutarların sermayeye ilavesi veya başka bir amaçla kullanılması durumunda bu hesaba borç kaydedilir” ifadeleri yer almaktadır.

Tekdüzen hesap planında maddi olmayan duran varlıkların değer artışlarının takip edileceği ayrı bir hesap bulunmamakla birlikte bu değer artışlarının 52-Sermaye Yedekleri grubunun altında boş bir hesapta takip edilmesi yerinde olacaktır.

Tebliğdeki 1 No.lu örnekte yeniden değerlendirme, beyan ve ödemeye ilişkin muhasebe kayıtları;
Yeniden değerlendirme işlemi: 252 (B) / 257 (A)–522 (A) şeklinde,
Beyanname sonucu tahakkuk eden vergi: 770-KKEG (B) / 360 (A) şeklinde,
Verginin ödemesi: 360 (B) / 102 (A) şeklinde,
yapılmıştır.

Yeniden Değerleme İşleminin Kayıtlarda Gösterimi (Hesaplama)



Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilir. Buna göre;

- ✓ Yeniden değerleme sırasında bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden **değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilir.**
- ✓ Geçici 31 inci maddeye 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkraya uyarınca bulunan katsayıların uygulanmasından sonra her **iktisadi kıymet ve amortismanlarının yeni değerleri gösterilir.**
- ✓ Yeniden değerlenen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak **değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanır.**

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

Not: Gelir/Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ekinde yer alan gelir tablosu dipnotlarında yeniden değerlemeden doğan amortisman giderlerine yer vermek gerektiği hususunu hatırlatmakta fayda bulunmaktadır.

Yeniden Değerleme İşleminin Kayıtlarda Gösterimi (Envanter)

Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin envanter defterine yapılacak kayıtlarının aşağıda belirtilen kapsamda yapılması gerekmektedir.

1. İktisadi kıymetin cinsi.
2. Aktife giriş tarihi.
3. Amortisman oranı.
4. 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri.
5. 9/6/2021 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dâhil edilir).
6. Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri.
7. Yeniden değerlendirme oranı.
8. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden sonra bulunacak değeri.
9. Birikmiş amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri.
10. Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri.
11. Değer artışı.

İktisadi Kıymetin Elden Çıkarılması Durumunda Özel Fonun Durumu

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dâhil edilmez. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

Her ne kadar yeniden değerlendirme uygulaması bir vergi erteleme müessesesi olsa da esasında ertelemenin süresi kanun şartlarına (başka hesaba nakletmeme/işletmeden çekmeme/tasfiye gibi) uyulduğu sürece devam etmektedir.

Özel Fonun Sermayeye İlavesi Başka Hesaba Devri İşletmeden Çekilmesi

- Özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkündür. **(Sermayeye ilave edilen tutar kar dağıtımı sayılmaz)**
- Özel fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde **başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.**
- Tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. GVK'nın 81. maddesinde sayılan **devir ve tür değiştirme** halleri ile KVK'ya göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de yukarıdaki ilk iki maddedeki hükümler geçerlidir.
- Yukarıda bahsi geçen vergileme işlemi haricinde kurumlar vergisi mükellefleri özelinde özel fonda gösterilen tutarların ortaklara dağıtılması ya da dağıtılmış sayılması halinde gelir/kurumlar vergisi açısından ortaklık yapısına göre (kar dağıtımı alanın gerçek kişi/kurum/dar mükellef gibi) kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisi yapılması gerekebilir.

Enflasyon Muhasebesi Şartlarının Oluşması Halinde Özel Fonun Akıbeti

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları **özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır.** Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Değer Artışının Beyanı

VUK'un Geçici 31.maddesinin 7.fıkrası, Tebliğin Yeniden Değerleme Yapılabilecek Süre başlıklı 8.maddesi ile Değer Artışının Vergilendirilmesi başlıklı 11. Maddesi birlikte değerlendirildiğinde yeniden değerlendirme süresi, vergi yükü ve beyan süresini;

- ✓ Yeniden değerlemenin **31/12/2021 tarihine kadar yapılabileceği**,
- ✓ Değer artışı tutarı üzerinden **%2 oranında vergi** hesaplanacağı,
- ✓ Yeniden değerlendirme **işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar** gelir/kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edileceği **(bu durumda değerlendirme 31.12.2021 tarihinde yapılırsa beyanname 31.01.2022 tarihine kadar verilebilir ve vade beyana göre tayin edildiğinden ödemede 1 aylık süre kazanılabilir !!!)**,
- ✓ Gelir/kurumlar vergisi beyannamelerini **elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından beyannameyi elektronik ortamda** verecekleri **(BDP'nin ENFLSYN kodlu Yeniden Değerlendirme Değer Artışına İlişkin Vergi Beyannamesi ile)**,
- ✓ **Diğer mükelleflerin beyanı** Tebliğ ekindeki beyannameyle ilgili vergi dairesine **kağıt ortamında** verebilecekleri,
- ✓ Beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında **yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave iktisadi kıymetler için ek beyanname verilmesinin mümkün olduğu**,

şeklinde özetleyebiliriz.

Değer Artışına İlişkin Verginin Vadesi

- ✓ Vergi, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenir.
- ✓ Beyan edilen tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi mümkün olduğu gibi, ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi de mümkündür.
- ✓ **Kanunda peşin ödemeye ilişkin indirim öngörülmemiştir.**

Beyanın / Ödemenin Süresinde Yapılmamasının Sonuçları

- Hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin/ taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde VUK'un Geçici 31/7.maddesi hükümlerinden faydalanılamaz.
- Kanun ve Tebliğde beyanın süresinde yapılarak verginin tahakkuk ettirilmesi ancak süresinde ödenmemesi halinde tahakkuk eden verginin ya da ödenen taksitlerin akıbetine ilişkin bir ifade yer almamaktadır.
- Mezkur maddede, **7326 Sayılı Kanunun matrah artırımına ilişkin 5.maddesinde olduğu gibi “Bu vergilerin bu Kanunda belirtilen şekilde ödenmemesi hâlinde, ödenmeyen vergi tutarları ilk taksit ödeme süresinin son günü vade kabul edilerek 6183 sayılı Kanunun 51.maddesine göre gecikme zammıyla birlikte takip ve tahsil edilir, ancak bu madde hükmünden yararlanılamaz” hükmü bulunmadığından verginin kanuni süresinde ödenmemesi durumunda **terkin edilmesi** gerektiği ödenen taksitlerin ise iadeye konu edilebileceği görüşünderiz.**
- **Ancak İdarenin farklı bir görüş benimsemesine karşın mükelleflerin beyan aşamasında ödemeye ilişkin yeterliliklerini de dikkate almaları yerinde olur.**

Değer Artışına İlişkin Verginin Gider Kaydı/Mahsubu

- ✓ Bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez.
- ✓ Gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz.
- ✓ Anlaşılacağı üzere ödenen vergi kanunen kabul edilmeyen giderdir.

Vuk'un Geçici 31/32 ve Mük.298/Ç Maddeleri Haricinde İktisadi Kıymetlere Değerleme Yapılabilir mi?

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19/08/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı özelgesine göre;

- İşletmeye ait iktisadi kıymetlerin bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde değerlendirme işleminin **VUK açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.**
- Öte yandan, şirket aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya değerlendirme şirketlerince vb. yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların **bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.** İktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, **piyasa fiyatıyla değerlendirme yapılamayacağından**, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır

Söz konusu özelgeye aykırı işlemin sadece özel usulsüzlük cezası gerektireceği yönünde görüşler bulursa da KVK'nın 12.maddesinde yer alan örtülü sermaye ile GVK'nın 41/9.maddesinde yer alan finansman gider kısıtlaması hükümleri göz önünde bulundurulduğunda vergi ziyaına sebebiyet verilmesi oldukça muhtemeldir.

Yeniden Değerleme İşleminin Örtülü Sermaye Hesabına Etkisi

Yeniden değerleme fonu öz sermayede altında özel fon hesabında takip edildiğinden bilançoda öz sermaye kaleminde artışa neden olur. Bilindiğı üzere KVK'nın 12.maddesine göre örtülü sermaye hesabında dönem başındaki öz sermaye dikkate alınır.

2021 yılında yapılacak yeniden değerleme işleminin 2021 yılı örtülü sermaye hesabına etkisi olmamakla birlikte 2022 yılı için mükellef lehine sonuç doğurması muhtemeldir.

Yeniden Değerleme İşleminin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabına Etkisi

GVK'nın 41/9.maddesine göre finansman gider kısıtlaması yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere yapılmaktadır.

Haliyle yeniden değerleme işleminin öz kaynaklarda artışa neden olacağından artışın yapıldığı tarihi içine alan geçici vergi dönemlerinde mükellef lehine sonuç doğurmaktadır.

Yeniden Değerleme İşleminin Binek Taşıtlarda Gider Kısıtlamasına Etkisi



7194 Sayılı Kanununun 13. ve 14.maddeleriyle GVK'nın 40. ve 68.maddelerine yapılan ilavelerle binek taşıtlara ilişkin gider kısıtlaması uygulaması 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 7/12/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda;

- **7/12/2019 Tarihinden önce** iktisap edilen binek taşıtlarda yeniden değerlendirme işlemi, **üzerinden amortisman ayrılacak tutarı artırmakta** ve gider kısıtlamasına tabi olunmadığından mükellef lehine avantaj sağlamaktadır. Elbette bu tespit faydalı ömrünü tamamlamayan binek taşıtlar için geçerlidir.
- **07/12/2019 Tarihinden sonra** iktisap edilen binek taşıtlar için üzerinden amortisman ayrılacak tutarda kısıtlama olduğundan yeniden değerlendirme sonucunda oluşacak değer kısıtlamaya tabi değerle kıyas yapılarak mükelleflerce karar verilerek işlem tesis edilmesi yerinde olur. Zira VUK'un Geçici 31/c maddesinde "... Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler" hükmünü **yeniden değerlendirme işleminin GVK'nın gider kısıtlaması hükümlerini ortadan kaldırdığı şeklinde yorumlanmaması gerekir.**

Yeniden Değerleme İşleminin Yenileme Fonu ve Taşınmaz Satış Kazancına Etkisi

VUK'un Geçici 31.maddesi kapsamında yapılan değerleme işlemi, ilgili iktisadi kıymetin daha sonra satılması halinde VUK'un 328. ve 329.maddeleri gereği yenileme fonu ve KVK 5/1-e maddesi gereği taşınmaz satış kazancı uygulamalarına engel teşkil etmez. Ancak yeniden değerleme sonucunda iktisadi kıymetin net aktif değeri artar haliyle ilgili iktisadi kıymet elden çıkarıldığında **satış kazancı azalır. Bu durumda fon hesabına alınacak tutar değerleme öncesine nazaran daha düşüktür.**

Yeniden Değerleme TTK'nın 376.maddesine Etkisi



6102 Sayılı TTK'nın,

- **376/1.maddesine göre;** son yıllık bilançodan, **sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa**, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.
- **376/2.maddesine göre;** son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.
- **376/3.maddesine göre;** şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır...

6102 Sayılı TTK'nın 376.maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğin "Esas alınacak finansal tablolar başlıklı" 13.maddesine göre; şirketlerin sermaye kaybı veya borca batık olma durumlarının, **Kanunun 88.maddesine göre hazırlanacak finansal tablolar esas alınarak belirleneceği, finansal tabloların düzenlenmesinde ihtiyari olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasının tercih edilmesi halinde, bahsi geçen durum bu şekilde hazırlanan finansal tablolar üzerinden değerlendirileceği hususu ifade edilmiştir.**

Yeniden Değerleme TTK'nın 376.maddesine Etkisi

6102 Sayılı TTK'da yeniden değerlendirme fonlarına ilişkin açıklamaya; C)Yedek Akçeler, I Kanuni Yedek Akçeler, 2. Şirketin iktisap ettiği kendi pay senetleri için ayrılan yedek akçe ve yeniden değerlendirme fonları başlığında yer verilmiştir. Bu itibarla yenileme fonları TTK açısından kanuni yedek akçe niteliğinde olup bilançoda 52-Sermaye Yedekleri hesap grubunda takip edilmesi durumunu değiştirmez.

Yukarıda hüküm ve ifadelerden hareketle **VUK'un geçici 31.maddesi kapsamında değerlendirme yapılmasının mali tablolarını TMS/TFRS/BOBİFRS'ye uygun olarak raporlayan mükelleflere etkisi olmadığını söyleyebiliriz.** Ancak ülkemizdeki işletmelerin küçük bir bölümü bu çerçevede mali tablolarını raporlamaktadır.

Yeniden Değerleme TTK'nın 376.maddesine Etkisi

VUK kapsamında mali tablo düzenleyen ve TTK'nın 376/1 ve 2.maddelerine göre borca batık görünen işletmeler genel kurul yapmak, 376/3.maddesi kapsamında muhtemel satış fiyatlarıyla bilanço hazırlamak zorundadır. Sermaye artırımını yapılmak istendiğinde mevcut öz kaynakları sebebiyle **6102 Sayılı TTK'nın 376.maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Tebliğ** çerçevesinde yeterli miktarda sermaye ödenmesi gerektiği sorunuyla karşılaşmaktadır. İç kaynakların veya ortaklara olan borçların sermayeye ilavesi kapsamında işlem tesis edilmek istenmesi halinde de mezkûr Tebliğ kapsamında artırılan sermayenin bir kısmının ödenmesi gerekmektedir. Her ne kadar satış değerleri dikkate alınarak ara bilanço hazırlansa ve bu bilançoya göre borca batıklık durumu olmasa dahi gerek yönetsel/bürokratik işlemler (yönetim kurulu kararı, genel kurul, ara bilanço ve ticaret sicil işlemleri gibi) gerekse ara bilançonun finans kurumları nezdindeki kabul edilebilirliği işletmeleri zor duruma sokmaktadır. **VUK kapsamında mali tablo düzenleyen mükellefler açısından VUK'un geçici 31.maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme işleminin özvarlıklarda artışa neden olacağından bu sorunun çözümüne katkı sağlayabileceği görüşüdeyiz.**

ÖRNEK UYGULAMA

VED A.Ş. **inşaat ve tekstil** sektöründe faaliyette bulunmaktadır. İşletme aşağıda detayları verilen iktisadi kıymetlerini **31.07.2021 tarihinde** VUK'un geçici 31.maddesi kapsamında değerlendirme yapmış/yapmak istemiştir.

A-İŞLEMİ (Fabrika Binası)

İşletme 15/11/2015 tarihinde 2.120.000,00 TL bedel ile tekstil faaliyeti için fabrika binası almış bu taşınmazı *2018 yılında değerlemeye tabi tutmuştur.* 9/6/2021 tarihinde taşınmazın aktif değeri 2.897.637,20 TL birikmiş amortismanı ise 452.755,81 TL'dir. 1 ve 2. Geçici vergi dönemlerinde aktife kayıtlı değerler üzerinden amortisman ayrılmıştır. İşletme 2020 yılında tekstil işini bırakmış ve fabrika binasını kiraya vermiştir. 05/11/2021 tarihinde 5.200.000,00 TL bedel ile fabrika binası satılmış parası bankadan tahsil edilmiştir. Faydalı ömür 40 yıldır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Y.D.Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Farkı – Net Fark
Taşınmaz	$(666,79/354,85)=$	1,87907	2.897.637,20	5.444.863,13	2.547.225,93
Birikmiş Amortisman	$(666,79/354,85)=$	1,87907	452.755,81	850.759,86	398.004,05
Net Aktif Değerler			2.444.881,39	4.594.103,27	2.149.221,88

Yeniden değerlendirme oran **2021 Mayıs ayının endeksinin** (666,79), **2018 Mayıs ayının endeksine** (354,85) bölmek suretiyle 1,87907 olarak tespit edilmiştir. İşletme 2018 yılında yeniden değerlendirme yapmamış olsaydı oran tespitinde 2018 Mayıs ayının değil 2015 Aralık ayının endeksini kullanacaktı.

(A) İşleminin Çözüm ve Açıklaması



1-Y.D.Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri (5.444.863,13 - 850.759,86) = 4.594.103,27 TL'dir.

2-Y.D.Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri (2.897.637,20 - 452.755,81) = 2.444.881,39 TL'dir.

3-Değer Artışı (4.594.103,27 - 2.444,881,39) = 2.149.221,88 TL'dir.

4-Ödenmesi Gereken Vergi (2.149.221,88 x %2) = 42.984,44 TL'dir.

5-Beyanname 31/08/2021 tarihine kadar elektronik ortam kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine gönderilecektir.

6-Ödemenin ilk taksiti 31/08/2021 tarihine kadar, ikinci taksit 31/10/2021 tarihine kadar, üçüncü taksit 31/12/2021 tarihine kadar ödenecektir. Vadeler geçmeden ödeme toplu yapılabilir. Peşin ödemeye indirim öngörülmemiştir.

7-Verginin beyan edilmemesi ya da taksitlerin süresinde ödenmemesi halinde yeniden değerlendirilme hükümlerinden faydalanılamaz.

8-Yeniden değerlemeye ilişkin muhasebe kaydı 252 (B) / 257 (A) – 522 (A) şeklinde;

Vergi tahakkuk kaydı 770-KKEG (B) ya da 689-KKEG (B) / 360 (A) 31.07.2021 şeklinde; 31.07.2021 tarihinde yapılacaktır.

9-Ödenen verginin muhasebe kaydı 360 (B) / 102 (A) şeklindedir. Bir üstteki maddede belirttiğimiz üzere KKEG niteliğine sahiptir.

10-İşletme 2021 ve sonraki dönemlerde yıllık (5.444.863,13 x %2,5) = 136.121,58 TL amortisman ayıracaktır (her bir geçici vergi döneminde bu tutarın ¼' ü)

(A) İşleminin Çözüm ve Açıklaması

11-İşletmenin 2021 yılı geçici vergi dönemlerinde hesapladığı/hesaplayacağı amortismanlar aşağıdaki gibidir.

- ✓ **1.Geçici vergi döneminde** hesaplanan amortisman $(2.897.637,20 \times \%2,5/4) = 18.110,23$ TL olup 9/6/2021 tarihinde birikmiş amortismanların içerisinde değerlemeye tabi tutulmuştur. Bu nedenden dolayı sonraki hesaplamalarda yeniden değerlendirilmiş tutar olan $(18.110,23 \times 1,87907) = 34.030,39$ TL düşülerek gider kaydedilecek amortisman hesaplanacaktır.
- ✓ **2.Geçici vergi döneminde** yeniden değerlendirme işlemi henüz yapılmadığından $(2.897.637,20 \times \%2,5/4) = 18.110,23$ TL amortisman hesaplanmış ve gider kaydedilmiştir.
- ✓ **3.Geçici vergi döneminde** $(5.444.863,13 \times \%2,5 / 4 \times 3) = 102.091,18$ TL'den 1.geçici vergi döneminde ayrılan ve değerlemeye tabi tutulan amortismanın 34.030,39 TL ile 2.geçici vergi döneminde hesaplanan 18.110,23 TL amortisman düşülerek **49.950,56** TL amortisman gider kaydedilecektir.
- ✓ **4.Geçici vergi döneminde satılmamış olsaydı** $(5.444.863,13 \times \%2,5) = 136.121,58$ TL'den önceki dönemlerde ayrılan (1.dönem için amortismanı değerlendirilmiş haliyle dikkate alınır) 102.091,18 TL düşülerek **34.030,39** TL amortisman gider kaydedilecektir.

(A) İşleminin Çözüm ve Açıklaması

12-Satış tarihinde taşınmazın kayıtlı değeri 5.444.863,13 TL birikmiş amortismanı 952.851,04 TL, fon hesabındaki tutar 2.149.221,88 TL'dir. **Ancak taşınmaz satılsa dahi fon hesabındaki tutara bir işlem yapılmayacaktır.** Satış kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Aktif değer = 5.444.863,13 TL (252 – A)

Birikmiş Amortisman = 952.851,04 TL (257 – B)

Net Aktif (Defter) Değeri = 4.492.012,09 TL

Satış Bedeli = 5.200.000,00 TL

KDV %18 = 936.000,00 TL (391 – A)

KDV Dahil Toplam= 6.136.000,00 TL (102 – B)

Satış Kazancı = 707.987,91 TL (679 – A), (Kurumlar Vergisi Matrahına yansıyacak tutar)

Kurumlar Vergisi Yükü (707.987,91 TL x 0,25) = 176.996,98 TL

(A) İşleminin Çözüm ve Açıklaması



13-Taşınmaza yeniden değerlendirme yapılmıyorsa aktif değeri 2.897.637,20 TL, birikmiş amortismanı 507.086,51 TL, net defter değeri 2.390.550,69 TL, satış kazancı 2.809.449,31 TL, kurumlar vergisi yükü ise $(2.809.449,31 \text{ TL} \times 0,25) = 702.362,33 \text{ TL}$ olacaktır. **Değerleme yapılmış haliyle yapılmamış hali arasında $(702.362,33 \text{ TL} - 176.996,98 \text{ TL}) = 525.365,35 \text{ TL}$ kurumlar vergisi farkı bulunmaktadır.**

14-Taşınmaz 2020 yılında kiraya verildiğinden satışa/kazancına KVK'nın 5/1-e maddesi ile KDVK'nın 17/4-r maddesine istinaden istisna uygulanmamıştır.



B-İŞLEMİ (Binek Taşıt)

15.01.2018 Tarihinde alınan ve 9/6/2021 tarihi itibariyle aktif değeri 200.000 TL birikmiş amortismanı 130.000 TL olan binek taşıtın yeniden değerlendirme tablosu aşağıdaki gibidir.

B	Yeniden Değerleme Oranı		Yeniden Değerleme ye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Değerleme Farkı
Binek Taşıt	$(666,79/328,17)=$	2,03184	200.000,00	406.368,00	206.368,00
Birikmiş Amortisman	$(666,79/328,17)=$	2,03184	130.000,00	264.139,20	134.139,20
Net Aktif Değerler			70.000,00	142.228,80	

Yeniden değerlendirme oran **2021 Mayıs ayının endeksinin** (666,79), **2018 Şubat ayının endeksine** (328,17) bölmek suretiyle 2,03184 olarak tespit edilmiştir.

(B) İşleminin Çözüm ve Açıklaması

- 1-**Binek taşıt 07.12.2019 tarihinden önce iktisap edildiğinden GVK'nın 40.maddesi kapsamında amortisman hesaplanacak üst sınır kısıtlamasına tabi değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden amortisman hesaplanacaktır.
- 2-**Taşıt (A) işlemindeki taşınmazla birlikte beyana konu edilecek ve tahakkuk eden vergiler yine (A) işleminde hesaplanan vergiyle birlikte ve sürelerde ödenecektir.
- 3-**2018 yılında yeniden değerlendirme ancak taşınmazlara yapılabiliyordu bu nedenden 2018 yılında istenseydi de yeniden değerlendirme yapılamazdı.
- 4-**Diğer açıklama ve muhasebe kayıtları taşınmaz ile aynıdır (değerleme farkının muhasebe kaydında 252 yerinde 254 muhasebe hesabı kullanılacaktır).

(C) İŞLEMİ (Emtia Mahiyetindeki Taşınmaz)

İşletmenin stoklarında 9/6/2021 tarihi itibarıyla 2013 yılında başladığı ve 2018 yılında tamamladığı kat karşılığı inşaat işinden maliyet bedeli 2.780.000 TL olan 10 adet bağımsız bölüm bulunmaktadır. Söz konusu taşınmazlar emtia niteliğinde olduğundan VUK'un geçici 31/7.madde kapsamında değerlemeye tabi tutulamaz.

Yeniden Değerlemenin Olumlu Yönlere

- ✓ iktisadi kıymetlere Yİ-ÜFE'ye göre değerleme yapılacağından **piyasa değeri olmasa da önceki değerine nazaran daha gerçekçi bir değerle mali tablolarda görünür.**
- ✓ **Yeni değer üzerinden amortisman ayrılacağından vergi avantajı** (ya da erteleme imkanı) sağlar.
- ✓ **Yeniden değerleme yapılan ve daha sonra elden çıkarılan iktisadi kıymete ilişkin fon satışla ilişkilendirilmez. Bu durumda yakın gelecekte elden çıkarılması düşünölen emtia niteliğinde olmayan iktisadi kıymetler için vergi planlaması sağlayabilir.** (Bu planlama yapılırken kiralamaya konu taşınmazların da değerleme hükümlerinden yararlandığı ancak KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında istisnadan yararlanmadığı hususu da göz ardı edilmemelidir.)
- ✓ Değerleme işlemleri öz kaynakları artıracığından **gelecek hesap dönemi için örtölü sermaye, değerleme yapıldığı tarihten itibaren ise finansman gider kısıtlaması** hükümlerinin uygulanmasında **avantaj sağlar.**
- ✓ **Mali tablolarını VUK'a göre düzenleyen işletmeler açısından** TTK'nın 376.maddesine göre borca batıklık durumunun **yönetimsel/bürokratik işlemlere** (yönetim kurulu, genel kurul, ara bilanço, ticaret sicil gibi) **muhatap olunmadan çözümüne katkı sağlar.**
- ✓ İşletmenin mali tablolarına ilişkin **mali tablo analiz oranları**, önceki durumuna kıyasla daha iyi olacağından işletmenin finans kurumları nezdindeki kredibilitesi artar. Sermaye artırımını baskılarını azaltır.
- ✓ Mükelleflerin yeniden değerleme zorunluluğu bulunmadığı gibi bir kısım iktisadi kıymetlere değerleme yapabilir.

Yeniden Değerlemenin Olumsuz Yönleri

- ✓ Değer artışı üzerinden alınan **%2'lik vergi** alınmaktadır. Söz konusu değer artışı özü itibariyle enflasyon kaynaklı olup gelir ya da kazanç niteliği tartışmalıdır.
- ✓ **Peşin ödemeye ilişkin indirim** öngörülmemiştir. Ayrıca ödenen vergi **KKEG** niteliğindedir.
- ✓ Değerleme işlemi, **beyan ve ödeme** zorunluluğunun belli sürelerle bağlanmış ve bu **sürelere uyulmaması halinde hükümlerinden faydalanılması engellenmiştir.**
- ✓ Uygulamadan **işletme hesabı** esasına ve **serbest meslek kazancı hesabı** esasına göre defter tutan mükellefler **yararlandırılmamıştır.**
- ✓ Değerleme işleminin amortisman ayrılmasında ve iktisadi kıymetin satışı halinde vergi avantajı sağladığı varsayılsa da **işletmenin zarar etmesi, geçmiş yıl zararlarının varlığı, indirimli kurumlar veya istisna hükümlerinin mevcudiyeti** bu durumu değiştirebilir.
- ✓ 7/12/2019 Tarihi ve sonrasında alınan **binek taşıtlarda amortisman tabi tutarda kısıtlama uygulanmaktadır.** Değerleme işlemi bu kısıtlamayı değiştirmeyeceğinden yine en fazla ilgili yıl için belirlenmiş limitler üzerinden amortisman ayrılacaktır. Haliyle mükelleflerin **her bir binek taşıt için değerlendirme konusunu ayrıca analiz etmesi gerekir.**
- ✓ Değerleme işlemi sonucunda oluşan **fon işletmenin tasarrufunda değildir.** Fonun sermayeye ilavesi haricinde başka hesaba devri/ işletmeden çekilmesi **işlemin yapıldığı dönemde zarar edilse dahi mükellefe, gelir/kurumlar ve durumuna göre kar dağıtımına ilişkin vergi yükü getirir.**

VUK'un Geçici 31.Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Yapılmalı mı ?

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için belirlenen katsayının 5,80675 olduğu ve 2018 yılında değerlendirilen taşınmazlar için belirlenen katsayının 1,87907 olduğu düşünüldüğünde enflasyon muhasebesi uygulanmayışının ülkemizde enflasyon olmadığı anlamına gelmediğini söyleyebiliriz.

Yeniden değerlendirme hakkı tanınan mükelleflere iktisadi kıymetlerinin bilanço değerlerini Yİ-ÜFE'deki değişimlere göre güncelleme imkanı sağlayan VUK'un Geçici 31.maddesinin saydığımız olumlu/olumsuz yönleri de dikkate alınarak *az yaktan daha fazladır ilkesiyle mükellef/iktisadi kıymet özelinde ve yararlanılma hakkı bulunan uygulama (indirimli kurumlar, yenileme fonu gibi) / istisnalarla (taşınmaz satış kazancı) birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.*

Zira genelleme yaparak yeniden değerlendirme hükümlerinin faydasız olduğu ya da bir nimet olduğu çıkarımı mümkün değildir.

Geçici 31/7.Madde Uygulamasının Sorunlu Yönleri



- ❖ Yeniden Değerlemenin 31.12.2021 Tarihinde yapılması durumunda beyan ve ödeme süreleri 2022 yılına uzar mı?
- ❖ 09.06.2021 Tarihinden sonra elden çıkarılmış iktisadi kıymetler için değerlendirme yapılabilir mi?
- ❖ Yeniden değerlendirme yapılarak beyanname verilmesi ancak ödeme yapılamaması ya da taksitlerin bir kısmının ödenmesi durumunda verginin terkini/ödenen vergilerin iadesi mümkün mü? Hangi yasal dayanakla mümkün? (Örneğin VUK'un Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat başlıklı bölümü dayanak olabilir mi?)
- ❖ Yeniden değerlemenin ve beyanın hatalı/eksik yapılması nedeniyle verginin eksik tahakkuk etmesinin sonradan tespiti halinde ikmal edilen/eksik ödenen vergilerin bu müesseseden yararlanmaya olan etkileri nelerdir?
- ❖ Bina maliyeti içerisinde yer alan arsanın inşaat maliyeti/birikmiş amortismandan farklı yeniden değerlendirme oranıyla değerlendirilmesi işlemi binanın faydalı ömrü sonrasında itfa olmaması hususu sorun mu? Sorunsa mevcut düzenlemeyle bu sorun çözülebilir mi?
- ❖ Herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması durumunda yeniden değerlendirme öncesinde ayrılmayan amortismanlar için muhasebe kaydı yapılmalı mı? Yapılmalıysa ilgili iktisadi kıymetin elden çıkarılması durumunda vergi matrahına olan etkisi giderilmeli mi? KV Beyannamesinin «zarar olsa dahi indirilecek istisna ve indirimler» alanı sorunun çözümü olabilir mi?

VUK'un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. Maddeleri ile Geçici 31/7.Maddesi Karşılaştırması

7338 Sayılı Kanunla gelen ve 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe girecek olan son düzenlemelerin VUK'un geçici 31.maddesi kapsamındaki yeniden değerlendirme uygulamasına etkisi bulunmamaktadır.

Ancak geçici 31.madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılması yeniden değerlendirme oranını belirleme açısından son düzenlemelere etkisi olacağı kuşkusuzdur.

7338 Sayılı Kanunun 31.madesiyle VUK'un mükerrer 298.maddesine (Ç) fıkrası ilave edilerek *enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı dönemlerde yeniden değerlendirme müessesesi bilanço hesabı esasına göre defter tutan tam mükelleflerden dileyenler için kalıcı hale getirilmiştir.*

Bahse konu düzenlemeyle vergisiz yeniden değerlendirme yapma imkânı sağlasa da fondaki tutarın elden çıkarma aşamasında birikmiş amortismanın akıbetine tabi tutulacağı (satış kazancına ilave edileceği) hükmü düzenlemenin beklentileri tam olarak karşılamamasına neden olmuştur.

VUK'un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. Maddeleri ile Geçici 31/7.Maddesi Karşılaştırması

7338 Sayılı Kanununun 52.maddesiyle ise VUK'a Geçici 32.madde eklenmiştir. **Madde VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye ilişkin bir nevi geçiş hükümlerini içermekle birlikte mükerrer 298/Ç kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin alternatif düzenlemesi değildir.** Bu düzenlemeyle daha önce VUK'un geçici 31.maddesi kapsamında vergili olarak yeniden değerlendirme yapan mükelleflerle VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında ilk defa yeniden değerlendirme yapacak mükellefler arasında **(özellikle finans/bankacılık/sigorta sektörü için)** geçiş ve vergisel eşitlik sağlanmaya çalışıldığı anlaşılmakla birlikte uygulamanın oldukça karmaşık bir hale geldiğini söyleyebiliriz.

VUK'un Geçici 32.maddesi incelendiğinde hükümlerinin Geçici 31.madde düzenlemesine daha yakın olduğu anlaşılmaktadır.

VUK'un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. Maddeleri ile Geçici 31/7.Maddesi Karşılaştırması

Gerek mükerrer 298/Ç maddesine, gerekse geçici 31.maddeye göre yeniden değerlendirme yapmak zorunlu değildir.

VUK'un geçici 32.maddesinde, mükerrer 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme yapmadan önce geçici 32.maddeye göre yeniden değerlendirme *yapılabileceği* ifade edildiğinden geçici 32.maddeye göre de değerlendirme yapmanın zorunlu olmadığı görüşünderiz.

Ancak mükellefler iktisadi kıymetlerini enflasyonun etkisini de dikkate alarak bilançolarında göstermek konusunda tercihte bulunmuşlarsa geçici 32.madde kapsamında yeniden değerlendirme yapmak durumundadırlar.

Aksi takdirde iktisadi kıymete uygulanacak yeniden değerlendirme oranı değişeceğinden geçici 31.madde kapsamında yeniden değerlendirme ile mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlendirme uygulamaları arasında kopukluk olacak ve enflasyon düzeltmesi zorunluluğu oluşuncaya kadar istenen amaca ulaşamayacaktır.

VUK'un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. Maddeleri ile Geçici 31/7.Maddesi Karşılaştırması

Söz konusu madde hükümleri incelendiğinde bir birlerinin devamı nitelikleri ve benzerlikleri bulunsa da yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler, yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler, yeniden değerlendirme oranları, maliyete ilavesi zorunlu olmayan faiz/kur farkları, beyan ve vergileme, fonun satış aşamasında dikkate alınması/alınmaması gibi hususlarda farklılıklar bulunmaktadır. Bu nedenle yeniden değerlemeye ilişkin benzer ve farklı yönlerin aşağıdaki gibi bir tablo halinde gösteriminin konuyu daha anlaşılır hale getirebileceğini söyleyebiliriz.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Yürürlük Tarihi	9.06.2021	1.01.2022	1.01.2022
Zorunluluk	İhtiyari (530 Sıra No.lu VUKGT'ne göre ihtiyarilik her bir iktisadi kıymet için ayrı ayrı kullanılabilir)	İhtiyari (ihtiyariliğin sınırları muhtemelen tebliğde belirlenecek)	İhtiyari (ihtiyariliğin sınırları muhtemelen tebliğde belirlenecek)
Y.değerleme yapabilecekler	Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gv/kv mükellefleri	Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gv/kv mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları dahil)	Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gv/kv mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları dahil)
Y.değerleme yapamayacaklar	Dar mükellefler, bilanço hesabına göre defter tutmayanlar, finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları , şartlar oluşmasa dahi enf. muhasebesi uygulayacak olanlar (kuyumcular), TL dışında para birimiyle defter tutanlar.	Dar mükellefler, bilanço hesabına göre defter tutmayanlar, şartlar oluşmasa dahi enf. muhasebesi uygulayacak olanlar (kuyumcular), TL dışında para birimiyle defter tutanlar.	Dar mükellefler, bilanço hesabına göre defter tutmayanlar, şartlar oluşmasa dahi enf. muhasebesi uygulayacak olanlar (kuyumcular), TL dışında para birimiyle defter tutanlar.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Y.değerlemeye yapılacak iktisadi kıymetler	Taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler (Boş arazi ve arsalar dahil)	Taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler (Boş arazi ve arsalar dahil)	Amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK)
Y.değerlemeye yapılamayacak iktisadi kıymetler	Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler.	Bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler.	Bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler. Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi olmadığından değerlendirilemez. Yeniden değerlendirilecek hesap dönemi içinde iktisap edilen ATİK'ler için değerlendirilemez.
Esas alınacak aktifte bulunma tarihi/dönemi ve değeri	9.06.2021 tarihinde aktifte kayıtlı değerler.	VUK'un mükerrer 298/Ç kapsamında ilk kez y.değerleme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançodaki değerler.	Değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Yeniden değerlendirme oranı	Mayıs 2021 Yİ-ÜFE değerinin enflasyon düzeltmesi yapılmış kıymetler için Ocak 2005 Yİ-ÜFE değerine - 2018 yılında değerlendirme yapılmışsa Mayıs 2018 Yİ- ÜFE değerine - 31.12.2004 tarihinden sonra aktife girmiş ve daha önce değerlendirme yapılmamışsa aktife girdiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE değerine bölünmesi suretiyle bulunur.	VUK'un 298/Ç maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ait Yİ-ÜFE değerinin 2004 yılında enflasyon düzeltmesi yapılmış kıymetler için Ocak 2005 Yİ-ÜFE değerine - daha önce değerlendirme yapılmışsa değerlemede dikkate alınan aydan bir sonraki ayın Yİ-ÜFE değerine - 31.12.2004 tarihinden sonra aktife girmiş ve daha önce değerlendirme yapılmamışsa aktife girdiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE değerine bölünmesi suretiyle bulunur.	VUK'un mükerrer 298/B maddesine atıf vardır. Bu maddeye yapılan atıflarla oranın yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı ayına göre Yİ-ÜFE'de meydana gelen ortalama fiyat artışı oranıdır. Özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oranı esas alır. Geçici vergi dönemleri itibarıyla y.değerleme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9. aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre TÜİK'in Yİ-ÜFE'de meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.
İktisadi kıymetin yeni değeri/amortismanı	Yeniden değerlemeye esas değer ile yeniden değerlendirme oranının çarpılmasıyla bulunur.	Yeniden değerlemeye esas değer ile yeniden değerlendirme oranının çarpılmasıyla bulunur.	Yeniden değerlemeye esas değer ile yeniden değerlendirme oranının çarpılmasıyla bulunur.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
İşletmenin arsa üzerine bina inşa etmesi durumunda arsa ve diğer maliyetler için kullanılacak y.değerleme oranı	Binaların y.değerleme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa enflasyon düzeltmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır.	Tebliğde belirleme yapılacağı beklenmektedir.	Tebliğde belirleme yapılacağı beklenmektedir.
Önceki yılların herhangi birinde amortisman ayrılmamışsa hesaplama	Yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.	Yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.	Yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.
Maliyete dahil kur farkı/faizler	Zorunlu olan olmayan ayrımı yapılmaksızın değerlemeye tabidir.	Yayımlanacak tebliğde ayrık hüküm bulunmadığı sürece zorunlu olan olmayan ayrımı yapılmaksızın değerlemeye tabidir.	VUK'un 262.maddesine göre zorunlu olarak maliyete ilave edilen tutar ve amortismanları değerlemeye dahildir. Bu durumda 7338 Sayılı Kanunla VUK'un 262.maddesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi (26.10.2021) dikkate alınmalıdır.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Y.değerleme sonrası amortisman ayırma	Yeni değer üzerinden amortisman ayrılır.	Yeni değer üzerinden amortisman ayrılır.	Yeni değer üzerinden amortisman ayrılır.
Değer artışlarının gösterimi	Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. MDV için 522 hesap - Maddi Olmayan Duran Varlıklar için uygun bir hesap kullanılır.	Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. MDV için 522 hesap - Maddi Olmayan Duran Varlıklar için uygun bir hesap kullanılır.	Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. MDV için 522 hesap - Maddi Olmayan Duran Varlıklar için uygun bir hesap kullanılır.
Fonun sermayeye ilavesi- işletmeden çekilme	Sermayeye ilave edilebilir. Madde hükmünde olmasa dahi sermayeye ilave kar dağıtımı sayılmaz.	Sermayeye ilave edilebilir. Madde hükmünde olmasa dahi sermayeye ilave kar dağıtımı sayılmaz.	Sermayeye ilave edilebilir. Eklene değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz. GVK 38.madde???
Sermayeye ilave dışında başka hesaba nakil / işletmeden çekme	Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir / kurumlar vergisine tabi tutulur.	Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir / kurumlar vergisine tabi tutulur.	Sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir / kurumlar vergisine tabi tutulur.

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
İktisadi kıymetlerin elden çıkarılması	İktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.	İktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.	ATİK'lerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur. Satılan ATİK'e ait olan ve satıştan önce sermayeye ilave edilen fonun akibeti belirsiz olup tebliğde açıklanabilir!
Enf.muhasabesi şartlarının oluşması halinde fonun akibeti	Y.değerlemeye tabi tutulan ikt.kıymetler elden çıkarılmadan önce enf. düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. *Satılanlar???	Y.değerlemeye tabi tutulan ikt.kıymetler elden çıkarılmadan önce Mük. 298/Ç madde uyarınca yeniden değerlendirilmeden önce enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. *Satılanlar???	Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde y değer artış fonu öz sermayeden düşülür. Ayrıca sermayeye ilave nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Satılanlara ilişkin fon geçmişte kara ilave edilmişti!

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Beyan	Değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar. 31.12.2021 'de yapılan değerlemede beyan!	Değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar.	Beyan yükümlülüğü yok ancak tebliğle bildirim yükümlülüğü getirilebilir.
Vergi	Değerleme sonrası net aktif değerinden değerlendirme öncesi net aktif değeri düşülerek vergi matrahı ve bu matrahın üzerinden %2 vergi hesaplanır.	Değerleme sonrası net aktif değerinden değerlendirme öncesi net aktif değeri düşülerek vergi matrahı ve bu matrahın üzerinden %2 vergi hesaplanır.	Vergisiz
Verginin ödenmesi - niteliği	İlk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Ödenen vergi GV/KVK'dan mahsup edilemez KKEG niteliğindedir.	İlk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Ödenen vergi GV/KVK'dan mahsup edilemez KKEG niteliğindedir.	Vergisiz

Hükümler	VUK'un Geçici 31/7.Maddesi	VUK'un Geçici 32.Maddesi	VUK'un Mük.298/Ç Maddesi
Beyanın yapılmaması ve/veya verginin ödenmemesi	Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz. Vergi borcu ödemenin durumu!	Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz. Vergi borcu ödemenin durumu!	Beyan yükümlüğü yok. Vergisiz
Hangi tarihe/döneme kadar yapılabilir - sürekli yapılabilir mi	31.12.2021 tarihine kadar yapılabilir. Sürekliliği yok.	VUK'un 298/Ç maddesi öncesi yeniden değerlendirme yapmadan öncesinde bir kez yapılabilir sonrasında yapılamaz. Sürekliliği yok.	Enflasyon düzeltmesi şartları oluşmayan dönemlerde yapılabilir. Şartların oluşması halinde enflasyon düzeltmesi yapılır. Enf. düzeltmesi şartlarının oluşmadığı dönemlerde tekrar yeniden değerlendirme yapılabilir. Sürekliliği var.
Geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme ve amortisman	Her bir iktisadi kıymet için bir kez yapılabilir.2021 1.dönem hariç geçici vergi dönemlerinde yeni değerler üzerinden amortisman ayrılır.	Bir kez yapılabilir. Yeniden değerlendirme yapılan hesap dönemi ve sonraki geçici vergi dönemlerinde yeni değerler üzerinden amortisman ayrılır.	Enflasyon düzeltme şartları oluşmamışsa geçici vergi dönemlerinde de yeniden değerlendirme yapılabilir ve her yeniden değerlendirme yapıldığında yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılır.

Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi ve Değişim Oranı

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haz.	Tem.	Ağus.	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2005	114,83	114,81	117,25	119,62	119,23	119,64	119,33	121,40	123,40	124,22	121,40	121,14
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45		

31.12.2022 Tarihinde Enflasyon Düzeltme Şartları Oluşmadığı Varsayımı

31.12.2022 tarihinde enflasyon düzeltmesine ilişkin şartlarının oluşmadığını varsaydığımızda hangi yeniden değerlendirme hükümlerinden hangi oranla yararlanılabilir?

- **Önce VUK'un geçici 32.maddesi** "Aralık 2021 / ...-" dönemlerine ilişkin Yİ-ÜFE değerlerine göre bulunacak oranla daha **sonra mükerrer 298/Ç maddesi** kapsamında 2022 için yayımlanacak yeniden değerlendirme oranıyla **(bu durumda daha sonraki dönemlerde geçici 32.madde kapsamında değerlendirme yapılamaz),**
- **Sadece geçici 32.madde kapsamında** "Aralık 2021 / ...-" dönemlerine ilişkin Yİ-ÜFE değerlerine göre bulunacak oranla **(bu durumda daha sonraki dönemlerde geçici 32.madde kapsamında değerlendirme yapılamaz),**
- **Sadece mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında** 2022 için yayımlanacak yeniden değerlendirme oranıyla **(bu durumda da daha sonraki dönemlerde geçici 32.madde kapsamında değerlendirme yapılamaz),**

değerleme yapabileceklerdir. **Geçici 31.maddenin son yararlanma tarihi 31.12.2021 olduğundan 2022 yılında bu madde kapsamında değerlendirme yapılamaz. Değerleme ihtiyari olduğundan hiç değerlendirme yapılmayabilir.** Geçici 32.madde iktisadi kıymetlerin mükerrer 298/Ç maddesine göre yapılacak yeniden değerlendirme dönemi öncesine hitap etmekte ve değerlendirme işleminin sürekliliğini sağlamakla birlikte bir kez uygulanabilir niteliktedir.

VUK'un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32. Maddeleri ile Geçici 31/7.Maddesi Karşılaştırması

Geçici 31.maddenin uygulamasına ilişkin 500-530 Sıra No.lu VUKGT'leri yayımlanarak yürürlüğe girmişken henüz Geçici 32.madde ile Mükerrer 298/Ç maddelerine ilişkin VUKGT'leri yayımlanmamıştır. Söz konusu maddeler 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe gireceğinden yılbaşından önce bu tebliğlerin yayımlanmayacağı görüşündeyiz. İlgili tebliğler yayımlandığında uygulamaya ilişkin tereddütlerin önemli bir kısmı giderilmiş olacaktır. **Geçici 32.madde hükümlerinin geçici 31.maddeye yakınlığı dikkate alındığında geçici 32.maddenin uygulamasına ilişkin tebliğin 530 Sıra No.lu VUKGT'nin bir benzeri olacağını söyleyebiliriz.**

Sonuç

İktisadi kıymetlerin net aktif değerlerinin gerçek değerlerle uyumlu olarak mali tablolarında gösterimi elbette işletme ilgililerine en doğru bilgiyi sağlar. Ancak gerçek değere ulaşma sorunu ve maliyeti bu uygulamayı oldukça güç hale getirmektedir. Aynı iktisadi kıymete aynı ölçütlerle dahi farklı değerlendirme şirketlerince yaptırılacak değerlemede bir birlerinden farklı değerlere ulaşılabileceği, bu farklı değerlerin ise vergilemede esas alınmasının mükellefler arasında adil olmayan sonuçlar doğuracağı, söz konusu uygulamanın belirgin hale getirilmesinin güçlüğü ve suiistimale açık olduğu, yasal düzenlemelerin ise bu sonuca müsaade etmesinin beklenemeyeceği hususları göz ardı edilmemelidir.

Ayrıca son dönemlerde taşıtlarda olduğu gibi iktisadi kıymetlerde enflasyon oranının çok üstünde değer artışları olabilir. Bu durumda ise ilgili iktisadi kıymetler elden çıkarıldığında enflasyondan arındırılmış kazancın vergilendirilmesi gerekeceği kuşkusuzdur. Zira kâr gerçektir ve vergilendirilmelidir. «Geçici 31 ve geçici 32.maddelerde bu amaca hizmet eden hükümler mevcuttur.»

Sonuç



Karşılaştırmalı tablodan da anlaşılacağı üzere kısmen de olsa geçici 32.madde, geçici 31.maddenin alternatifi olabileceken bu maddeler mükerrer 298/Ç maddesinin, mükerrer 298/Ç maddesi ise geçici 31 ve geçici 32.maddenin alternatifleri olamaz.

Söz konusu düzenlemelerin temel amacının iktisadi kıymetlerin gerçek/rafiç/piyasa değerleriyle bilançoya yansıtılması olduğu ya da bu amaca hizmet etmesi gerektiği düşünülse de düzenlemeler incelendiğinde **amacın iktisadi kıymetlerin, enflasyon hali dikkate alınarak bilançolara yansıtılması şeklinde olduğu anlaşılmaktadır.**

Esasında bu anlayış yeniden değerlendirme müesseselerinin özünde bir kazanç oluşturmadığı bu nedenle de değer artış farklarının vergilendirilmemesi gerektiği sonucunu doğurur.

Mükerrer 298/Ç maddesinin yeniden değerlendirme aşamasına ilişkin hükümleri bu görüşle uyumlu olmakla birlikte yeniden değerlendirilmiş ATİK'lerin elden çıkarılması aşamasında fonun kazanca ilave edilmesine ilişkin hükmü bu görüşten oldukça uzaktır.

Geçici 31. ve geçici 32.madde uygulamalarında ise iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde fondaki tutarın satış kârıyla ilişkilendirilmemesi bu görüşle uyumluyken net değer artışının vergiye tabi tutulması yine bu görüşten uzak olduğunu söyleyebiliriz. **Haliyle bu düzenlemelerin her biri ayrı ayrı ya da birlikte değerlendirildiğinde enflasyon kaynaklı gerçek olmayan karların/kazançların vergilendirilmesinin önüne geçmediği görülmektedir.**

Gündem Dışı: Bilgi Yazılarında Defter Beratlara Ait ETTN Bilgisine Yer Verilmesi

29 Seri No'lu Sm, Smmm Ve Ymm Kanunu Genel Tebliği'nin III-Ortak Hükümler Bölümünün 1.maddesinde; aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

Bilgi istemlerinin tasdik konusu ile sınırlı olması ve yeminli mali müşavirin tasdik hizmeti verdiği mükellef ile hakkında bilgi istenen mükellef arasındaki ticari ilişki ile doğrudan bağlantılı olması gerekir.

Kendisinden bilgi istenen yeminli mali müşavirler tam tasdik hizmeti verdikleri mükelleflere ilişkin yukarıda belirtilen nitelikte ve harici bir araştırmayı gerektirmeyen bilgileri vermekle yükümlüdürler.

YMM cevap yazılarında hakkında bilgi verilen mükellefin yevmiye defteri onay bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

45 Seri No'lu Sm, Smmm Ve Ymm Kanunu Genel Tebliğinin 3/5-a maddesinde;

«İade talebinde bulunan veya nezdinde karşıt inceleme yapılan alt mükellefin ilgili dönem için e-defter uygulamasına yüklenmiş berat dosyaları var ise YMM tasdik raporları/ karşıt inceleme tutanakları ve teyit-bilgi isteme cevap yazılarında, yeminli mali müşavirlerce, mükellefin ilgili dönemde e-defter uygulaması kapsamında kanuni defter kayıtlarını tutmakta olduğunun belirtilmesi ve ilgili aya ait **Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) onaylı berat dosyalarının “Defterin Nev’i ve Dönemi, Berat Dosyasının Tekil No’su ve Oluşturma Tarihi, 2017 yılının Mayıs ayından itibaren yüklenecek Berat Dosyaları için Evrensel Tekil No’su (ETTN)” bilgisine ayrı bir tabloda yer verilmesi gerekmektedir»** ifadelerine yer verilmiştir.

Elektronik Defter Genel Tebliğinde belirlenen sürenin dolmamış olması nedeniyle e-defter sistemine henüz yüklenmemiş olması halinde rapor, tutanak veya yazılarda, **“Mükellef e-defter uygulamasına dahil olmuş olup ilgili döneme ilişkin e-defter ve berat dosyasının oluşturulma ve berat dosyalarının GİB sistemine yüklenme süresi, işbu rapor/tutanak/yazı tarihi itibarıyla dolmadığından, GİB sistemine yüklenmemiştir.”** bilgisine yer verilmesi gerekmektedir.

YMM bilgi yazılarında ETTN bilgisine ya da yukarıdaki ifadeye yer verilmemesi durumunda ilgili vergi dairesi eksiklik yazısı göndermektedir.

7338 SAYILI KANUNLA VERGİ MEVZUATINDA YAPILAN BAZI DEĞİŞİKLİKLER

YMM Doğan ÇENGEL

**İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
17.11.2021**



7338 SAYILI KANUNLA VERGİ MEVZUATINDA YAPILAN BAZI DEĞİŞİKLİKLER



- ✓ **GVK'ya mük. 20/A maddesi** ilave edilerek kazançları **basit usulde tespit olunan mükelleflerin 46.maddeye göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur.** Bu çerçevede GVK'nın bazı maddelerinde (indirim-beyan-ödeme gibi) ve KDVK 17/4-a maddesinde değişiklikler olmuştur. **(1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir).**
- ✓ **GVK'ya mük. 20/B maddesi** ilave edilerek **01.01.2022 tarinden itibaren elde edilen Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar için Uygulama Geliştiriciliği faaliyetlerinden doğan kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.** Söz konusu faaliyetlerden elde edilen hasılatlar bu amaçla açılan banka hesabına yatacak bankaca %15 vergi kesintisi **yapılacaktır.** GVK'nın 103.maddede yazılı tarifinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile söz konusu hasılatı belirtilen banka hesabı aracılığıyla tahsil etmeyenler istisnadan yararlanamaz. KDVK'nın 17/4-a maddesine yapılan ilaveyle konusu GVK istisnasına paralel KDV istisnası gelmiştir.
- ✓ **GVK'ya mük. 20/C maddesi** ilave edilerek **kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.** Ayrıca söz konusu destekler için 94/11-d maddesi kapsamında kesinti yapılması engellenmiş daha önce yapılan kesintilerin iadesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

- ✓ **GVK'nın mük. 120.maddesi değiştirilerek geçici vergi üçer aylık dönemlerde ilk dokuz ay için uygulanacaktır.** 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere **26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girdi. Ancak 2022 yılı beyannamelerine uygulanacak.**
- ✓ **GVK'nın mük. 121/2.maddesi değiştirilerek vergiye uyumlu mükelleflere kolaylık sağlanmıştır.** Söz konusu değişiklikle birlikte; İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki iki yılda haklarında tarhiyat yapılmamış olması koşulu, **yapılan tarhiyatların kesinleşmesine bağlanmıştır.** Kesinleşen tarhiyatın indirim tutarı üst sınırının (bu sınır 2021 yılı için 1.5 milyon TL'dir) %1'inden az olması halinde indirim hakkının kaybedilmemesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. **1/1/2022 Tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un mükerrer 227.maddesinde yapılan düzenlemeyle** muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılması **ymm raporuna bağlanması şart koşulmuş ve süresinde raporlar ibraz edilmemişse mükellefe tebliğ edilmek suretiyle 60 günlük bir mühlet verilir.** Rapor yine ibraz edilmemişse haktan yararlanılamaz. Bu hükümle ilişkili olarak VUK'un 353.maddesine ilave yapılarak tasdik raporu ibraz şartı getirilen mükellef adına **50.000 TL'den az ve 500.000 TL'den fazla olmamak üzere, yararlanılması tasdik raporunun ibrazı şartına bağlanan tutarın %5'i nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceğine** dair düzenleme yapılmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- ✓ **VUK'un 234.maddesinde Gider Pusulasıyla** ilgili düzenleme süresinin 7 gün olduğu, ödemenin/iadenin banka, PTT, Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları üzerinden yapılması durumunda belirlenmiş bilgileri içermesi kaydıyla gider pusulası yerine geçebileceği, VUK'a tabi olmayan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınca düzenlenen belgelerin gider pusulası yerine geçeceğine dair düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede VUK'un 353.maddesindeki özel usulsüzlük ve cezalarına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. **01.11.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un 261.maddesine «Alış Bedeli»** değerlendirme ölçüsü ilave edilmiş, **VUK'un 268/A maddesinde «Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir»** alış bedelinin tanımı yapılmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un 262.maddesine** ilave yapılarak **maliyet bedeline zorunlu olarak ilavesi gereken unsurlar** belirlenmiştir. Daha önce bu belirlemeler VUK Tebliğlerinde (163, 238, 334) yapılmıştı. Böylelikle maliyet bedeli değerlendirme ölçüsü tek bir maddede toplanmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un 320.maddesine ihtiyari uygulanmak üzere gün esasına ve faydalı ömre ilişkin ilaveler** yapılmıştır. Gün hesabına göre amortismanla iktisadi kıymetin kullanıma hazır olduğu tarihte başlanacaktır. Mükellefler, tespit ve ilan edilen faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispette olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. **Bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz.** Belirtilen şekilde amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şeklinden vazgeçilemez. Bu düzenlemeyle ilişkili olarak VUK'un **315 ve 318.maddelerinde değişiklik/ilaveler yapılmıştır. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- ✓ **VUK'un Yenileme Fonuna ilişkin 328.maddesinde değişiklik yapılarak satıştan doğan kârın, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabileceği; yenilenme gerçekleşmezse satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleyeceği; bir veya birden fazla kıymete ilişkin amortismanın fondan mahsup edilebileceği; kârın, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalığın satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına ekleneceğine dair düzenleme yapılmıştır.**
- ✓ **VUK'un Geçici 30.maddesine** yapılan ilaveyle **imalat sanayi/teknoloji geliştirme/ar-ge/YTB** kapsamında **26.10.2021 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar iktisap edilecek yeni makine teçhizatlar için faydalı ömrün yarısı dikkate alınarak amortisman hesaplanması** hususunda düzenleme yapılmıştır. Hatırlanacağı üzere söz konusu uygulama 31.12.2019 tarihinde son bulmuştu. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un Tekerrür Başlıklı 339.maddesi** aşağıdaki gibi yenilenmiştir.
Vergi ziyanına sebebiyet vermekten veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, **vergi ziyayı cezasında cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren beşinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar, usulsüzlükte cezanın kesinleştiği tarihi izleyen günden itibaren ikinci yılın isabet ettiği takvim yılının sonuna kadar tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle uygulanır.**

Şu kadar ki, artırım tutarı kesinleşen cezadan **(kesinleşen birden fazla ceza olması durumunda bunlardan tutar itibarıyla en yüksekinden)** fazla olamaz.

Birinci fıkrada yer alan beş ve iki yıllık sürelerin hesabında, artırıma esas alınan cezaların kesinleşme tarihi dikkate alınır." **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi**

- ✓ **VUK'un Ek-1 maddesi, ve VUK'un Ek-11.maddesi değiştirilerek 5.000 TL'yi aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat sonrası ve tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamına alınmıştır.** Ayrıca VUK'un Ek-1.maddesine «Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacağı ve 5.000 Türk lirasını aşmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için VUK'un 376. maddesindeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanacağı», VUK'un Ek-11.maddesine «Uzlaşmaya konu edilebilecek usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının tespitinde, cezayı gerektiren fiil bazında kesilecek toplam ceza tutarı dikkate alınacağı», hükümleri ilave edilmiştir. Bu düzenlemeye paralel olarak VUK'un 376.maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "vergi ziyai cezasının" ibaresi "vergi cezalarının" şeklinde değiştirilmiştir. **26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

- ✓ **KVK'nın İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı 32/A** maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiş ve diğer fıkralar buna göre teselsül ettirilmiştir.

(8) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan **yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı,**

- KV Bey'nin **verilmesi gereken ayı takip eden 2. ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla,**
- **özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir.**


Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, **hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz.**

Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın **bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir,**

diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz.

Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz." **1/1/2022 Tarihinden itibaren yapılacak yatırımlarına uygulanmak üzere 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**

- ✓ **Konaklama Vergisinin yürürlük tarihi 01.01.2023 tarihine ertelenmiştir.**
- ✓ **KV'nın 10/1-ı maddesine "Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır" ilavesi yapılmıştır. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi ve bu tarihten sonraki sermaye artırımlarında uygulanacaktır.**
- ✓ **VUK'un 4.maddesine ilave yapılarak Hazine ve Maliye Bakanlığına; «Elektronik ortamda kurulanlar dahil olmak üzere vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya, vergi dairelerini diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlemeye, şubelerin yetki, görev ve sorumluluklarını tespit etmeye, vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye, bağlı olunan vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin diğer vergi daireleri tarafından yapılabilmesine ve vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirleme» hususlarında yetki verilmiştir. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un 5.maddesine ilave yapılarak GİB'in görev alanındaki işlerde hizmet alımı yoluyla çalıştırılanlar ile hizmet alımı yapılanların ortak ve yöneticileri öğrendikleri sırlar ve gizli kalması gereken diğer hususlar bakımından vergi mahremiyeti kapsamına alınmıştır. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- 
- ✓ **VUK'un 97.maddesine** ilave yapılarak **yabancı memlekette bulunan Türk vatandaşlarına tebliğe** ilişkin düzenleme yapılmıştır. Aynı maddede vergi dairesi başkanlıkları; vergi dairesi başkanlığı bulunmayan yerlerde ise defterdarlıklar tarafından tebligatın doğrudan Türkiye elçilik veya konsoloslğuna gönderileceği hüküm altına alınmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
 - ✓ **VUK'un 104.maddesine** «ilan yolu ile yapılan tebliğın konusu her biri için ayrı ayrı olmak üzere **3.600 TL'den fazla** vergi/vergi cezasına taalluk ettiği takdirde ilan ayrıca **HMB'ye bağlı vergi daireleri açısından GİB'in, diğerleri için ilgili idarenin resmi internet sitesinde de duyurulabilir»** hükmü ilave edilmiştir. **01.06.2022 Tarihinde yürürlüğe girecek.**
 - ✓ **VUK'un 120.maddesine yapılan ilaveyle GİB'e düzeltme yetkisinin devredilmesi ile düzeltmenin bağlı olunan vergi dairesi dışındaki vergi daireleri tarafından yapılmasına izin vermeye ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilişkin yetkisi verilmiştir. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
 - ✓ **VUK'un 139.maddesi değiştirilmiş incelemenin esas itibariyle dairede yapılacağı** ancak bu durumun işyerinde tespit yapılmasına engel olmayacağı, mükellefin/sorumlunun talebi ve işyerinin müsait olması durumunda incelemenin işyerin de yapılabileceğine dair düzenleme yapılmıştır. **Yürürlük tarihi 01.07.2022**

- ✓ **VUK'un 226.maddesine** belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde elektronik ortamda tutulan defterler için **berat alınması ve onaylanması VUK uygulamasında tasdik hükmünde olduğu**, berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması/yapılmaması durumunda defterler tasdik ettirilmemiş sayılacağına dair hükümler ilave edilmiştir. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un 227.maddesinin** üçüncü fıkrası **«Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır»** şeklini almıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un mük. 242.maddesinde** bazı değişiklikler ve ilaveler yapılarak söz konusu maddeye **«elektronik defter beratı» ve «elektronik muhasebe fişi»** tanımları ilave edilmiştir.

Elektronik defter beratı, elektronik ortamda tutulan defterlere ilişkin olarak, GİB tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve GİB tarafından onaylanmış elektronik dosyayı ifade eder.

Elektronik muhasebe fişi, şekil hükümlerinden bağımsız olarak GİB tarafından belirlenen standart ve içeriğe uygun olarak elektronik ortamda düzenlenen, imzalanan, muhafaza ve ibraz edilebilen muhasebe fişine ait elektronik kayıtlar bütünüdür. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- ✓ **VUK'un 323.maddesindeki “dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük” ibaresi “ve 3.000 Türk lirasını aşmayan” şeklinde değiştirilmiştir.** Ayrıca; **«İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler,** yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler» hükmü ilave edilmiştir. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un Usulsüzlük dereceleri ve cezaları başlıklı 352.maddesinin** I.derece usulsüzlüklerle ilgili (6) numaralı bendinde yer alan “(Madde 215 – 219)” ibaresi “(Madde 215 – 219 ile **mükerrer madde 242)**” şeklinde değiştirilmiştir. Hatırlanacağı üzere Mükerrer 242.madde başlığı *«Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme»* şeklinde olup aykırı işlem I.derece usulsüzlük cezası gerektirmektedir. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un Mük. 355.maddesinin başlığı** «Bilgi vermekten çekinenler ile 107/A, **mükerrer 242,** 256, 257, mükerrer 257 nci madde ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi hükmüne uymayanlar için ceza» şeklinde değiştirilmiştir. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **VUK'un Özel Usulsüzlük ve Cezaları Başlıklı 353.maddesinde** yapılan değişiklik/ilaveyle «belge basımı ile ilgili bildirim görevini belirlenen sürede yerine getirmeyen/eksik/hatalı yapan matbaa işletmecilerine 1.400 TL ÖUC kesileceği, bildirim belirlenen sürenin sonundan başlayarak 30 gün içinde yapılması/tamamlanması/düzeltilmesi durumunda 1/2 oranında uygulanacağı» konusunda düzenleme yapılmıştır. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- ✓ **VUK'a Ek-14, Ek-15, Ek-16, Ek-17 ve Ek-18 «Karşılıklı Anlaşma Usulü» ne ilişkin maddeler ilave edilmiştir.** Söz konusu düzenleme, mükelleflerin, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmak üzere Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru ve sonrasında ilişkindir. **1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere 26.10.2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.**
- ✓ **488 Sayılı DVK'nın Resmi Daireler Başlıklı 8.maddesine «yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları» ilave edilerek bu kurumlarla taraf olunan işlemlere ilişkin kağıtlarda damga vergisi yükümlülüğü karşı tarafa bırakılmıştır. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **488 Sayılı DVK'da yapılan değişiklikle SPK'nın 31/B maddesi kapsamında** teminat yöneticisinin taraf oldukları dahil bu ihraca konu teminatlar, ile genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak bağışlara ilişkin olarak ilgili idare ile bağışlayanlar arasında düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir. **26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**
- ✓ **4760 Sayılı ÖTV Kanuna ekinde yer alan II Sayılı listeye ATV (her türlü arazide kullanılan araç) ve UTV (çok amaçlı hizmet aracı) için düzenleme yapılmıştır. 26.10.2021 Tarihinde yürürlüğe girdi.**

- ✓ **7338 Sayılı Kanununun 58.maddesiyle 5411 Sayılı Bankacılık Kanununun 143. maddesinin altıncı fıkrasında düzenleme yapılarak Varlık Yönetim Şirketlerinin** yaptıkları işlemler ve bununla ilgili olarak düzenlenen kâğıtların;
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre ödenecek damga vergisinden,
 - 492 sayılı Harçlar Kanununa göre ödenecek harçlardan,
 - kaynak kullanımını destekleme fonuna yapılacak kesintilerden,
 - 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanununun 39. uncu maddesi hükmünden süresiz istisna tutulması sağlanmıştır. **(01.01.2022 Tarihine kadar devam eden istisnaları mevcuttur).**

Ayrıca yine bu şirketlerin 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu gereği ödenecek banka ve sigorta muameleleri vergisinden sağlanan istisna son bulmuştur.
01.01.2022 Tarihinde yürürlüğe girdi.

Teşekkür ederim. Sağlıklı
günler.