

## DERLEME MAKALE

YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINDA YAPILAN  
DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ*EVALUATION OF REGULATIONS MADE WITHIN THE SCOPE  
OF REVALUATION*

Prof. Dr. Tunç KÖSE\*  
Doç. Dr. Şafak AĞDENİZ\*\*

## ÖZ

Bu çalışmanın amacı, 2021 yılında yeniden değerlendirme kapsamında yapılan düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgi vermektir. 2021 yılında yapılan düzenlemeler kapsamında; VUK'un geçici 31, mükerrer 298 ve geçici 32. maddelerinin hükümleri incelendiğinde mükelleflere üç farklı seçeneğin sunulduğu görülmektedir. Bu düzenlemelerden; VUK'un geçici 31. maddesi kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin süresi 2021 yılı sonu itibariyle sona ermiştir.

Sürekli yeniden değerlendirme seçeneğinde sadece bir döneme ilişkin enflasyonist kayıplar telafi edilirken; geçici ve tek seferlik yeniden değerlemelerde ise önceki dönemlere ilişkin enflasyonist kayıplar telafi edilmeye çalışılmaktadır. Geçici, tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamalarından yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler, yeniden değerlendirme kapsamına giren varlıkların tamamını veya bir kısmını yeniden değerleyebilmektedirler. Ayrıca sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilmek için geçici ve tek seferlik uygulamalardan faydalanmak şartı bulunmamaktadır. Geçici ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamaları, mükellefe %2'lik bir vergi yükü getirmekte iken; sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında ise, böyle bir vergi yükü bulunmamaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Yeniden Değerleme, Vergi Usul Kanunu, Enflasyon

\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, [tkose@ogu.edu.tr](mailto:tkose@ogu.edu.tr), ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7578-4837>.

\*\* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman ABD, [agdeniz@ogu.edu.tr](mailto:agdeniz@ogu.edu.tr), ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0373-4694>.

## ABSTRACT

The aim of this study is to give detailed information about the regulations made within the scope of revaluation in 2021. Within the scope of the regulations made in 2021; when the provisions of the temporary 31, repeated 298 and temporary 32 articles of the TPL are examined, it is seen that three different options are offered to the taxpayers. Among these arrangements, the period of revaluation to be made under the temporary Article 31 of the TPL has expired as of the end of 2021.

In the continuous revaluation option, inflationary losses for only one period are compensated; in the case of temporary and one-off revaluations, inflationary losses of previous periods are tried to be compensated. It is not mandatory to benefit from temporary, one-time and continuous revaluation applications. Taxpayers can benefit from the relevant applications for all or some of the assets included in the scope of revaluation. Also, in order to benefit from the continuous revaluation application, there is no requirement to benefit from temporary and one-time applications. While temporary and one-time revaluation practices bring a tax burden of 2% to the taxpayer; In the application of continuous revaluation, there is no such tax burden.

**Keywords:** Revaluation, Tax Procedure Law, Inflation

## 1. GİRİŞ

Yeniden değerlendirme, Türkiye’de 2004 yılına kadar uygulanan enflasyon muhasebesi yöntemlerinden biridir. Ancak 2004 yılında yapılan düzenleme kapsamında getirilen enflasyon düzeltmesi ile uygulamadan kaldırılmıştır. Enflasyon düzeltmesi, belirli şartlar oluştuğunda uygulanabildiği için en son 2004 yılında yapılabilmıştır. İlerleyen süreçte fiyatlar genel seviyesinin artarak devam etmesi ancak enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmaması nedeniyle, yeniden değerlendirme, 2018 yılında Vergi Usul Kanunu (VUK)’na eklenen Geçici 31. Madde ile tek seferlik olmak üzere uygulanmıştır. Söz konusu düzenleme kapsamında, Gelir Vergisi (GV) ve Kurumlar Vergisi (KV) mükellefleri, aktiflerinde kayıtlı iktisadi kıymetlerinden sadece taşınmazlarının değerini, Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) artış oranı nispetinde 2018 yılı sonuna kadar yeniden değerleyebilmişlerdir.

2021 yılında yeniden değerlendirme ile ilgili olarak 7326 ve 7338 Sayılı Kanunlar olmak üzere iki kanun kapsamında düzenlemeler yapılmıştır. 7326

Sayıli Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme, 2021 yılı sonu itibariyle son bulmuştur. 7338 Sayılı Kanun kapsamında ise, yeniden değerlemeye ilişkin iki ayrı düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Kanun ile mükelleflere tek seferlik yeniden değerlendirme ve sürekli yeniden değerlendirme olmak iki ayrı düzenleme sunulmuştur. Dolayısıyla, kısa aralıklarla yapılan yeniden değerlendirme düzenlemeleri karmaşık bir hal almış ve mükellefler için hangi uygulamanın daha avantajlı olduğunun belirlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Mükelleflerin, bu uygulamalardan hangisinden yararlanıp hangisinden yararlanmayacağına ya da uygulamalardan birlikte yararlanmaya karar verebilmeleri için her seçeneğin farklı ve benzer yanlarını ayrıntılı olarak bilmeleri gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı, 2021 yılında yeniden değerlendirme kapsamında yapılan düzenlemeler hakkında ayrıntılı bilgi vermek olarak belirlenmiştir. Çalışmanın öncelikli amacı ise, 7338 sayılı Kanun kapsamında getirilen iki yeniden değerlendirme uygulamasının ayrıntılarını ele almak ve örnek iki uygulamayla sürecin anlaşılmasını sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için de ayrıca 7326 sayılı Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme uygulaması da ele alınarak üçlü bir karşılaştırma yapılmıştır. Verilen bu bilgiler ışığında çalışmanın ikinci bölümünde, yeniden değerlendirme uygulaması, üçüncü bölümde 2021 yılında yeniden değerlendirme kapsamında yapılan düzenlemeler anlatılacaktır. Dördüncü bölümde yapılan düzenlemelerin karşılaştırılması ve beşinci bölümde ise yeniden değerlendirme örnek uygulamaları ele alınacaktır.

## 2. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

İşletmenin finansal raporlarında tarihi maliyetler üzerinden gösterilen değerler üzerinde enflasyonist etkilerin giderilmesi yeniden değerlendirme olarak adlandırılmaktadır (Tekkahveci, 2020, s.34). Yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi kapsamında kullanılan yöntemlerden biri olarak ele alınmaktadır. Yeniden değerlemenin, Türkiye’de enflasyon muhasebesi kapsamında uygulanan ilk yöntem olduğu da söylenebilir. Yeniden değerlendirme uygulamasının temel amacı, finansal tabloların güncelleştirilmesi ve işletmelere vergisel avantajlar sağlanmasıdır (Hacırüstemoğlu, 1997, s.38; Yükçü, 2013 s.763). Bu temel amaçlarının yanında yeniden değerlemenin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Hacırüstemoğlu, 1997, s.43)

- İşletme bilançolarının gerçek değerlerinin belirlenmesi ve işletmelerin güçlü bir aktif yapı kazanması sağlanarak kredi değerliliklerinin artması,
- Yeniden değerlendirme uygulanan amortisman maliyetlerinin gerçek değeri üzerinden gösterilmesi ve buna bağlı olarak da işletmenin enflasyon nedeniyle elde ettiği fiktif karların vergilendirilmemesinin sağlanmasıdır.

Yeniden değerlendirme uygulaması, bilançonun aktifinde yer alan duran varlıklar ile bu varlıklara ait amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmasıyla bulunmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997, s.40). Yeniden değerlendirme, finansal raporlarda yer alan tüm kalemler üzerinde uygulanabilir ancak Türkiye’de amortisman tabi kıymetler ve bu kıymetlere ait amortismanlara uygulanabilmektedir. Yeniden değerlendirme uygulamasında, işletmenin aktifinde kayıtlı amortisman tabi varlıklar ve bu varlıkların amortismanları, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan endeksler aracılığıyla belirlenen yeniden değerlendirme oranı üzerinden düzeltilmektedir. Yeniden değerlendirme oranı, 213 Sayılı VUK’nun mükerrer 298. Maddesinde düzenlenmiştir, bu maddeye göre oran; yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Yİ-ÜFE’de meydana gelen ortalama fiyat artış oranı olarak tanımlanmaktadır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961). Yeniden değerlendirme oranı; gelir vergisi, damga vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi başta olmak üzere diğer vergi ve harçların miktarları, istisnalar, muafiyetler ile indirim tutarlarının belirlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Karakoç, 2020, s.251). Nitekim 2022 yılında da yeniden değerlemeye tabi unsurlar belirlenen oran nispetinde değerlemeye tabi tutulmuştur.

Yeniden değerlendirme, 1961 yılında kurulan Vergi Reform Komisyonu tarafından önerilmiş, 19 Şubat 1963 tarihinde VUK’a eklenen 11. Madde ile uygulamaya konulmuştur. Ancak yeniden değerlendirme oranlarının belirlenmemesi sebebiyle, yeniden değerlendirme 1982 yılı sonu itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. Yeniden değerlendirme uygulaması ile ilgili olarak 2021 yılına kadar Türkiye’de yapılan yasal düzenlemeler Tablo 1’de verilmiştir.

**Tablo 1. Yeniden Değerleme İle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler**

1963	VUK'na eklenen geçici 11. madde
1983	2791 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. madde değiştirilerek yeniden değerlendirme uygulaması yürürlüğe girmiştir.
1984	3094 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Madde değiştirilerek yeniden değerlendirme sürekli hale getirilmiştir.
1987	3332 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Madde değiştirilerek mükerrer 298. Madde olarak yerini almıştır.
2003	5024 sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme uygulaması son bulmuştur.
2018	VUK'na eklenen geçici 31. Madde
2021	7326 Sayılı Kanun ile VUK Geçici 31. Madde
2021	7338 Sayılı Kanun ile VUK Geçici 32. Madde ve Mükerrer 298 (Ç)

17.12.2003 tarih ve 5024 sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme uygulaması, 2004 yılı başından itibaren yürürlükten kaldırılmıştır ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmiştir. VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre; TÜİK tarafından Türkiye'nin geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki artış; içinde olunan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde olunan hesap döneminde ise %10'dan fazla ise mali tablolar için enflasyon düzeltmesi yapılır. Geçici vergi dönemlerinde ise, son üç hesap döneminin yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil olmak üzere önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınmaktadır. İlgili Kanun maddesinde verilen %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunda belirtilen seviyeye yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunda belirtilen seviyeye kadar indirmek Cumhurbaşkanı'nın yetkisindedir (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,1961) Enflasyon düzeltmesi, yukarıda belirtilen şartların gerçekleştiği 2003 ve 2004 yıllarında uygulanabilmiş, sonraki yıllar enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için uygulanamamıştır. Enflasyon düzeltmesi ile kaldırılan yeniden değerlendirme 2004 yılından sonra ilk defa 2018 yılında VUK'a eklenen geçici 31. Madde ile uygulanmıştır. Yapılan bu düzenleme ile mükelleflere, bir seferlik Yİ-ÜFE oranları nispetinde yeniden değerlendirme uygulaması imkânı tanınmış, bu kapsamda hesaplanan değer artış tutarı %5 vergiye tabi olmuştur.

### 3. 2021 YILINDA YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Türkiye’de son yıllarda enflasyon rakamlarının yüksek olması ve bununla birlikte enflasyon düzeltilmesi şartlarının oluşmaması, kısmi bir enflasyon muhasebesi yöntemi olan yeniden değerlendirme uygulamasını 2021 yılında tekrar gündeme getirmiştir. 7326 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle; geçici 31. Maddeye bir fıkra eklenmiş ve isteyen mükelleflerin 31.12.2021 tarihine kadar %2 vergi ödeyerek yeniden değerlendirme yapmalarına imkân verilmiştir. Bu uygulama daha yeni hayata geçirilmişken, 26.10.2021 tarihli 31640 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 7338 sayılı Kanun ile yeniden değerlendirme uygulaması tekrar düzenlenmiştir. 2021 yılında yeniden değerlendirme kapsamında yapılan düzenlemeler Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1. 2021 Yılında Yeniden Değerleme Kapsamında Yapılan Düzenlemeler

2021 yılında yapılan düzenlemeler kapsamında; VUK’un geçici 31, mükerrer 298 ve geçici 32. maddelerinin hükümleri incelendiğinde üç farklı seçenek karşımıza çıkmaktadır. 7326 sayılı Kanununun 11. maddesi aracılığıyla VUK’un geçici 31. maddesine 7. fıkra eklenmiş ve işletmelere taşınmazları ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini belirlenen şartlara uygun olarak yeniden değerlendirme imkânı sunulmuştur (*7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, 2021). Ayrıca yapılan bu uygulamada, mükelleflere yeniden değerlendirme değer artışı üzerinden %2 vergi ödemesi getirilmiştir Vergi Usul Kanunu (530 No’lu Genel Tebliği, 2021). Söz konusu uygulama, 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla son bulmuştur. Bu uygulama 2021 yıl sonu itibarıyla sona erdiğinden 7338 Sayılı Kanun ile biri uygulamanın devamı niteliğinde; diğeri ise yeni bir yeniden değerlendirme uygulaması olmak üzere iki yeni düzenleme yapılmıştır.

#### 3.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Uygulaması

7338 Sayılı Kanununun 52. maddesi aracılığıyla VUK’a geçici 32. madde eklenmiştir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması olarak anılan

düzenleme ile işletmeler ilk defa yeniden değerlendirilecek hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı olan taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (ATİK), belirlenen şartlar altında yeniden değerleyebileceklerdir (7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2021). Örneğin; mükellef 2023 yılında bu uygulamadan yararlanacaksa 2022 yılı Aralık ayı itibarıyla bilançolarında kayıtlı olan taşınmazları ve amortismanına tabi diğer kıymetlerini yeniden değerleyebilecektir.

Yeniden değerlemede; tam mükellefiyete tabi bilanço esasına göre defter tutan GV ile KV mükellefleri yeniden değerlendirileme hakkına sahip bulunmaktadır. Bu mükelleflere ek olarak; finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları da uygulamaya dahil edilmiştir. Uygulamanın yürürlük tarihi, 1 Ocak 2022 olarak belirlenmiştir. Mükellefler, sürekli değerlendirileme yapmadan önce geçici 32. madde kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirileme yapabileceklerdir. Aşağıda yer alan mükellefler ise; yeniden değerlemeye ilişkin hükümlerden yararlanamamaktadır Vergi Usul Kanunu (530 No'lu Genel Tebliği, 2021):

- Dar mükellefiyete tabi mükellefler,
- Zirai işletme hesabı dâhil olmak üzere işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- Devamlı olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işigal eden mükellefler,
- Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

Uygulamada, boş arazi ve arsalar, aktifte kayıtlı taşınmazlar ve ATİK'ler yeniden değerlendirilebilir. Ancak, sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler uygulamanın kapsamı dışında bırakılmıştır (7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2021). Maliyet bedeline eklenmiş faiz ve kur farkları, kapsam dâhilindedir. Amortisman herhangi bir yılda eksik yapılmış veya hiç yapılmamış ise, yeniden değerlendirilecek tutar, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış gibi hesaplanacaktır. Yeniden değerlendirileme oranının tespitinde ise, iktisadi kıymet ile ilgili aşağıdaki hususlar belirleyici olmaktadır:

- Edinilme tarihi<sup>3</sup>
- Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulup/tutulmadığı,
- VUK'un Geçici 31. Maddesine göre yeniden değerlendirilme yapıp yapılmadığı.

Verilen bu bilgiler ışığında, yeniden değerlemede kullanılacak yeniden değerlendirme oranları olarak Tablo 2'de verilen hesaplamalar kullanılacaktır.

**Tablo 2. Geçici 32. Madde'ye Göre Yeniden Değerleme Oranlarının Belirlenmesi<sup>4</sup>**

Yeniden Değerleme Oranı Belirlemede Dikkate Alınacak Hususlar	Yeniden Değerleme Oranının Hesaplanması
Enflasyon düzeltilmesi yapılmış ama VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise	$\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2005 \text{ Ocak Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$
VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmış ise	$\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2018 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$
01.01.2005 tarihinden sonra edinilen ve VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise	$\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{\text{İktisadi Kıymetin Edinildiği Ayı İzleyen Aya İlişkin Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$
7326 Sayılı Kanunun Geçici 31. Maddesinden yararlanılmış ise	$\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2021 \text{ Yılı Haziran Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$

**Kaynak:** 7338 Sayılı Kanundan yararlanarak yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2'de yapılan hesaplamalarda, virgülden sonraki beş hane alınacaktır. Yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin, belirlenen değerleri ile bunlara ait birikmiş amortismanları hesaplanan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak yeni değerleri hesaplanmış olacaktır. Yeniden değerlendirme sonucunda hesaplanan değer artışı, yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin her biri için ayrıntılı bir şekilde, tekdüzen hesap planındaki "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabına kaydedilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve öncesi net aktif değerleri arasındaki fark olarak tanımlanmakta; net aktif değer ise, iktisadi kıymetlerin aktif değerlerinden, amortismanlarının çıkarılması suretiyle bulunan değer olarak ifade edilmektedir (7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2021).

3 Enflasyon düzeltilmesinin gelmesi ile birlikte yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmıştır. En son enflasyon düzeltilmesi ise, 2004 yılında yapılmıştır. Bu nedenle yeniden değerlendirme oranı belirlenirken iktisadi varlığın 2004 yılından önce/sonra edinildiği dikkate alınmaktadır.

4 Tabloda yer alan formülde yer alan değerler, değerlendirilenin 2022 yılında yapıldığı varsayımı altında hesaplanmıştır.



Söz konusu bu düzenleme kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışı, %2 oranında vergiye tabidir. Yeniden değerlendirilen varlıklar elden çıkarıldığında, hesaplanan değer artışları, elde edilen kazancın tespitinde kullanılmayacaktır. Değer artışı üzerinden hesaplanan vergi, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile vergi dairesine beyan edilecektir. Beyan edilen verginin, ilk taksiti beyanname verme süresinde, kalan taksitleri ise beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir. Burada ödenen verginin; GV ve KV'nden mahsup edilemeyeceği, GV ve KV matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Hesaplanan vergi ile ilgili yükümlülükler zamanında yapılmaz ise, söz konusu uygulamadan yararlanılamayacaktır (7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 2021).

### 3.2. Sürekli Yeniden Değerleme

7338 Sayılı Kanununun 31. maddesi aracılığıyla VUK'un mükerrer 298. maddesine (Ç) fıkrası eklenmiş ve böylece enflasyon şartları oluşmayan dönemlerde sürekli yeniden değerlendirme seçeneği mükellefler için isteğe bağlı olarak sürekli hale getirilmiştir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi bu uygulamada da; tam mükellefiyete tabi bilanço esasına göre defter tutan GV ile KV mükellefleri yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır. Yine tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi bu mükelleflere ek olarak; finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları da uygulamaya dahil edilmiştir. Uygulamanın yürürlük tarihi, 1 Ocak 2022 olarak belirlenmiştir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamayan mükellefler, bu uygulama içinde aynı şekilde kapsam dışında bırakılmıştır.

Uygulamada, ATİK'ler yeniden değerlendirilebilmektedir. Ancak, sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler, boş arazi ve arsalar uygulamanın kapsamı dışında bırakılmıştır. İktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanlar yeniden değerlendirilirken, değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla kayıtlarda yer alan değerleri temel alınacaktır. Amortismanın herhangi bir yılda eksik yapılmış veya hiç yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlendirilecek tutar, bu

amortismanlar tam olarak ayrılmış gibi hesaplanacaktır. Maliyet bedeline eklenen, iktisadi kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin faiz ve kur farkları yeniden değerlendirme kapsamında iken; iktisadi kıymetin aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ilişkin faiz ve kur farkları yeniden değerlendirme kapsamında değildir.

Uygulamada değerlendirme oranı olarak; VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrasında belirtilen oran dikkate alınmaktadır. Bu madde kapsamında oran, ilgili yılın Ekim ayından bir önceki yılın aynı ayına göre Yİ-ÜFE'de meydana gelen ortalama fiyat artışı oranı olarak ele alınmaktadır. Geçici vergi kapsamında uygulama yapılacak ise oran olarak, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE'nde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı temel alınacaktır (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,1961).

Yeniden değerlendirme, geçici vergi dönemlerinde de yapılabilir, bu dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmamış olması; dönem sonu itibariyle yeniden değerlendirme yapılmasına engel değildir. Bunun yanında herhangi bir dönem yeniden değerlendirme yapılmamış olsa da, sonraki dönemlerde yeniden değerlendirme yapılabilir. Fakat burada önemli olan husus, herhangi bir yıl yeniden değerlendirme yapılmamış ise sonraki yıllarda yapılmayan dönemler için tekrar yeniden değerlendirme yapılamayacağıdır.

Yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin belirlenen değerlerinin ve birikmiş amortismanlarının değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri hesaplanmış olacaktır. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi yeniden değerlendirme sonucunda hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan ATİK'lerin her biri için ayrıntılı bir şekilde, "522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabında gösterilmektedir. Değer artışı ve net aktif değer kavramları da, tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi tanımlanmaktadır.

Sürekli yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artışı tutarı vergiye tabi değildir. Ancak yeniden değerlendirilen varlıklar elden çıkarılırsa ilgili değer artışları, henüz sermayeye ilave edilmemiş ise, kazanca eklenecektir. Değer artışları sermayeye eklenmiş ise, bu durumda hiçbir işlem yapılmayacaktır, kazanca ilave edilmeyecektir.

#### 4. YAPILAN DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

2021 yılında yapılan düzenlemeler kapsamında; VUK'un geçici 31, mükerrer 298 ve geçici 32. maddelerinin hükümleri arasındaki benzerlikler ve farklar önemli başlıklar altında Tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3.a Yapılan Düzenlemelerin Karşılaştırılması**

	Geçici yeniden değerlendirme	Tek seferlik yeniden değerlendirme	Sürekli yeniden değerlendirme
<b>Düzenlemelerin amacı</b>	Taşınmazlar ve ATİK ile bunlara ait birikmiş amortismanların 31 Mayıs 2021 tarihi itibarıyla değerlerinin güncellenmesi	Taşınmazlar ve ATİK ile bunlara ait birikmiş amortismanların değerlendirme tarihinden önceki dönem sonu itibarıyla değerlerinin güncellenmesi	ATİK ile bunlara ait birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmesini yapacağı dönem sonu itibarıyla değerlerinin güncellenmesi
<b>Düzenlemelerden yararlanabilecek mükellefler</b>	Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan GV/KV mükellefleri	Geçici yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflere ek olarak; finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları	
<b>Düzenlemelerden yararlanamayacak mükellefler</b>	Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları ile tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamayacak mükellefler.	Dar mükellefler, işletme hesabına göre defter tutanlar, serbest meslek erbabı, devamlı olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal edenler, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.	
<b>Değerleme Süresi</b>	Uygulama, 31.12.2021 tarihi itibarıyla son bulmuştur.	Uygulama, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren sürekli yeniden değerlendirme işlemi yapılmadan önce yapılabilecektir.	Uygulama, 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren enflasyon düzeltmesine tabi şartların oluşmadığı her hesap dönemi sonu itibarıyla yapılabilecektir.
<b>Yeniden değerlendirme kapsamına giren varlıklar</b>	İşletmenin 9 Haziran 2021 tarihinde aktifinde kayıtlı olan taşınmazları ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bunlara ait birikmiş amortismanları düzenlemenin kapsamına girmektedir.	Yeniden değerlendirilmenin ilk kez yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı olan taşınmazları ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bunlara ait birikmiş amortismanları düzenlemenin kapsamındadır.	Yeniden değerlendirilmenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla işletmenin aktifinde kayıtlı olan dönem içinde aktifleştirilenler ve boş arsa ile arazi hariç ATİK'ler ve bunlara ait birikmiş amortismanlar düzenlemenin kapsamına girmektedir.
<b>Düzenlemelerin kapsamı dışında kalan varlıklar</b>	Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler		

Kaynak: Sağlık, 2021, BDO, 2021 ve Çengel, Uzunsakal 2021'den uyarlanmıştır.

Tablo 3.b Yapılan Düzenlemelerin Karşılaştırılması<sup>3</sup>

	Geçici yeniden değerlendirme	Tek seferlik yeniden değerlendirme	Süreklili yeniden değerlendirme
<b>Yeniden değerlendirme oranı</b>	a) Enflasyon düzeltmesi yapılmış ama VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise= $\frac{2021 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2005 \text{ Ocak Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	a) Enflasyon düzeltmesi yapılmış ama VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise= $\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2005 \text{ Ocak Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	Yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayından bir önceki yılın aynı dönemine göre Yİ-ÜFE endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Geçici vergi kapsamında uygulama yapılacak ise oran olarak, bir önceki yılın Kasım ayında başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE'nde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı temel alınacaktır.
	b) VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmış ise $\frac{2021 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2018 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	b) VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmış ise= $\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2018 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	
	c) 01.01.2005 tarihinden sonra edinilen ve VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise $\frac{2021 \text{ Yılı Mayıs Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{\text{İktisadi Kıymetin Edinildiği Ayı İzleyen Aya İlişkin Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	c) 01.01.2005 tarihinden sonra edinilen ve VUK Geçici 31. Maddeden yararlanılmamış ise= $\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{\text{İktisadi Kıymetin Edinildiği Ayı İzleyen Aya İlişkin Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	
		d) Geçici yeniden değerlendirilmeden yararlanılmış ise= $\frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2021 \text{ Yılı Haziran Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$	

Kaynak: Sağlam, 2021, BDO, 2021 ve Çengel, Uzunsakal 2021'den uyarlanmıştır.

Tablo 3.c Yapılan Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	Geçici yeniden değerlendirme seçeneği	Tek seferlik yeniden değerlendirme	Süreklili Yeniden değerlendirme
<b>Vergi ödemesi</b>	Hesaplanan değer artış tutarı %2 vergiye tabidir.		Vergi ödemesi yok.
<b>Özel Fon hesabında gösterim</b>	Değer artışı tutarı, sermayeye ilave edilmeden farklı bir hesaba aktarılır veya işletmeden çekilirse, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeden vergilendirilir. Değer artış tutarı sermayeye eklenmiş ise, ortakların işletmeye eklediği kıymetler olarak kabul edilir.		
<b>Değerlenen varlığın elden çıkartılması</b>	Yeniden değerlendirilen varlıklar elden çıkarılırsa, elde edilen kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Sürekli yeniden değerlemeden farklı olarak, satış veya elden çıkarma durumunda, değer artış tutarları, satış kazancına eklenmeyecek ve aktarılan fon hesabında kalmaya devam edecektir.		Yeniden değerlendirilen varlıklar elden çıkarıldığında, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Satış veya elden çıkarma halinde, değer artış tutarları, a) Henüz sermayeye ilave edilmediyse kazançta ilave edilecektir. b) Sermayeye ilave edilmişse; hiçbir işlem yapılmayacaktır.

Kaynak: Sağlam, 2021, BDO Türkiye, 2021, PwC Türkiye 2021, Çengel ve Uzunsakal 2021'den uyarlanmıştır.

<sup>3</sup> Tablo 3.b de tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında yer alan formülde yer alan değerler değerlendirilmediği takdirde 2022 yılında yapıldığı varsayımı altında hesaplanmıştır.

**Kaynak:** Sağlam, 2021, BDO Türkiye, 2021, PwC Türkiye 2021, Çengel ve Uzunsakal 2021'den uyarlanmıştır.

## 5. YENİDEN DEĞERLEME ÖRNEK UYGULAMALARI

Bu bölümde, 7338 Sayılı Kanun ile getirilen iki yeni yeniden değerlendirme uygulamasına ilişkin hesaplamalar ve muhasebe kayıtları örnekler üzerinden anlatılacaktır. Örneklerde, Tablo 4'de yer alan Yİ-ÜFE endeksleri kullanılacaktır.

**Tablo 4. 2004-2021 Yılları Arası Yİ-ÜFE Endeksleri**

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2004	104.46	106.17	108.40	111.27	111.24	110.06	108.39	109.25	111.26	114.85	115.72	115.87
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	858.43	1022.25

**Kaynak:** www.tuik.gov.tr

### 5.1. Örnek Uygulama 1

Tam mükellefiyet E A.Ş.'nin, hesap dönemi bir takvim yılıdır. İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla maliyet değeri 60.000,-TL olan makinesi vardır. Söz konusu makineye ait birikmiş amortismanı tutarı ise 33.000,-TL'dir. Makinenin aktife girme tarihi, Mayıs 2010'dur. 7338 sayılı kanunun geçici 32. Maddesine göre değerlendirme yapıldığında yeniden değerlendirme hesaplamaları ve bu hesaplamalara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (İşletme daha önce VUK geçici 31.maddeden yararlanmamıştır):

- **Yeniden değerlendirme oranının hesaplanması** = Yeniden değerlendirme oranı, Makine 2010 yılının Mayıs ayında alındığından ve 2018 yılında getirilen yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılmadığı için aşağıdaki gibi hesaplanacaktır, formülde kullanılan değerler, Tablo 4'te verilen Yİ-ÜFE endekslerinden alınmıştır.

$$YDO = \frac{2021 \text{ Yılı Aralık Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}{2010 \text{ Haziran Ayı Yİ} - \text{ÜFE Değeri}}$$

$$YDO = \frac{1022,25}{172,08} = 5,94055$$

- **Yeniden değerlendirme değer artışlarının hesaplanması** = Tablo 5'te yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar verilmiştir.

**Tablo 5. Yeniden Değerleme Değer Artışlarının Hesaplanması**

	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler (a)	Yeniden Değerleme Oranı (b)	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler (axb)	Değer Artışı ((axb)-a)
<b>Makinenin Defter Değeri</b>	60.000,00	5,94055	356.433,00	296.433,00
<b>Amortisman Tutarı</b>	33.000,00	5,94055	196.038,15	163.038,15
<b>Net Defter Değeri</b>	27.000,00	5,94055	160.394,85	133.394,85

Net Değer Artışı = Yeniden Değerleme Sonrası Defter Değeri - Yeniden Değerleme Öncesi Defter Değeri

Net Değer Artışı = 160.394,85 – 27.000,00

Net Değer Artışı = 133.394,85 TL

Yeniden değerlemeye ilişkin yapılacak yevmiye kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2022	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	296.433,00
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HS.	163.038,15
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	133.394,85

$$\begin{aligned}\text{Ödenecek Vergi} &= \text{Net Değer Artışı} \times \%2 \\ \text{Ödenecek Vergi} &= 133.394,85 \times 0,02 \\ \text{Ödenecek Vergi} &= 2.667,90 \text{ TL}\end{aligned}$$

Ödenecek verginin tahakkuk kaydı ise aşağıdaki gibidir:

31.12.2022		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	2.667,90	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		2.667,90
31.12.2022		
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER VE MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR HS.	2.667,90	
951 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR ALACAKLI HS.		2.667,90

## 5.2. Örnek Uygulama 2<sup>5</sup>

Tam mükellefiyet E A.Ş.'nin, hesap dönemi takvim yılıdır. İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihi itibariyle maliyet değeri 60.000,-TL olan makinesi vardır. Söz konusu makinenin birikmiş amortisman tutarı 33.000,-TL'dir. Makinenin aktife girme tarihi Mayıs 2010'dur. VUK'un *mükerrer 298. maddesine göre* değerlendirme yapıldığında yeniden değerlendirme hesaplamaları ve bu hesaplamalara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. (İşletme daha önce VUK geçici 31.maddeden yararlanmamıştır).

2021 yılı için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı %36,20'dir (Maliye Bakanlığı, 2021b). Tablo 4'e göre kendimiz hesaplama yapmak istediğimizde ise; Ekim/2021 dönemi 12 aylık endekslerin ortalama fiyat artışı hesaplaması aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır:

$$YDO = \frac{(\text{Ekim 2021} + \dots + \text{Kasım 2020})/12}{(\text{Ekim 2020} + \dots + \text{Kasım 2019})/12}$$

<sup>5</sup> Söz konusu uygulama 2022 yılında uygulanacaktır. Hesaplamanın gösterilebilmesi için 2021 yılı baz alınmıştır.

Yukarıdaki hesaplama göre, Ekim/2021 ile Kasım/2020 dönemleri arası endeks toplamlarının aritmetik ortalamasının, Ekim/2020 ile Kasım/2019 dönemi arası endeks toplamlarının aritmetik ortalaması oranı, yeniden değerlendirme oranını verecektir. Tablo 4'deki endeksler temel alındığında yeniden değerlendirme oranı aşağıdaki gibi olacaktır:

$$YDO = \frac{(7.877,16)/12}{(5.783,63)/12}$$

$$YDO = \frac{656,43}{481,96917} = 1,36198$$

Yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar, Tablo 4'e göre hesapladığımız oran temel alınarak Tablo 6'daki gibi olacaktır:

**Tablo 6. Yeniden Değerlemeye İlişkin Hesaplamalar**

	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler (a)	Yeniden Değerleme Oranı (b)	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler (axb)	Değer Artışı ((axb)-a)
<b>Makinenin Defter Değeri</b>	60.000,00	1,36198	81.718,80	21.718,80
<b>Amortisman Tutarı</b>	33.000,00	1,36198	44.945,34	11.945,34
<b>Net Defter Değeri</b>	27.000,00	1,36198	36.773,46	9.773,46

Net Değer Artışı = Yeniden Değerleme Sonrası Defter Değeri - Yeniden Değerleme Öncesi Defter Değeri

Net Değer Artışı = 36.773,40 – 27.000,00

Net Değer Artışı = 9.773,46 TL

Yeniden değerlemeye ilişkin yapılacak yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır

31.12.2021	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HS.	21.718,80
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	11.945,34
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS.	9.773,46



## SONUÇ

Türkiye’de son yıllarda enflasyon rakamlarının yüksek olması; kısmi bir enflasyon muhasebesi yöntemi olan yeniden değerlendirme uygulamasını 2021 yılında tekrar gündeme getirmiştir. 2021 yılında yapılan düzenlemeler kapsamında; VUK’un geçici 31, mükerrer 298 ve geçici 32. maddelerinin hükümleri incelendiğinde; geçici yeniden değerlendirme seçeneği (VUK geçici 31. Madde), tek seferlik yeniden değerlendirme seçeneği (VUK geçici 32. Madde) ve sürekli yeniden değerlendirme seçeneği (VUK mük.298(Ç) olmak üzere üç farklı seçenek mükelleflerin karşısına çıkmıştır. Bu seçeneklerden geçici yeniden değerlendirme uygulaması, 2021 yıl sonu itibariyle son bulmuştur. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasının ise, kaldırılan bu uygulamanın devamı niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz. Bu nedenle çalışmada her üç yöntem de anlatılmıştır.

Yeniden değerlemeye esas değerler belirlenirken, geçici ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarında maliyet bedeline eklenmiş faiz ve kur farkları kapsam dâhilinde iken; sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında, iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ait olan ve maliyet bedeline eklenmiş faiz ve kur farkları kapsam dâhilinde, sonraki dönemlere ait olanlar ise kapsam dışında tutulmuştur.

Geçici ve tek seferlik yeniden değerlemede hesaplanan değer artışı, %2 vergiye tabidir. Verginin, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan edilerek, üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Verginin ve taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde uygulamalardan yararlanılamaz. Ödenecek vergi, kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında ise, değer artışı vergiye tabi değildir.

Geçici, tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamalarında; hesaplanan değer artışları, yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin her birine ait olan değer artışlarının ayrıntılı bir biçimde gösterilmek üzere, “522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” hesabında izlenmesi ve envanter defterinin ayrı bir sayfasında gösterilmesi gerekmektedir. Geçici ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarında; yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler satılır veya elden çıkarılırsa, hesaplanan değer artışı tutarları, satış kazancına eklenmeyecek aktarılan fon hesabında kalacaktır.

Tek seferlik yeniden değerlemede; yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler elden çıkarılmadan önce ve sürekli yeniden değerlendirme yapılmadan enflasyon düzeltmesi şartları oluşmuş ise, değer artışı fonu öz sermayeden düşülerek enflasyon düzeltmesi yapılmaktadır. Sürekli yeniden değerlemede ise, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşması halinde sadece enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Geçici, tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamaları, VUK'a göre raporlama yapan mükellefler için yeniden değerlendirme sonucu pasifte özel bir fon hesabında izlenen değer artışının öz kaynaklarını arttırması suretiyle bir avantaj oluşturmaktadır. Finansal tablolarını TMS/TFRS/BOBİ FRS'ye göre raporlayan mükellefler için ise; yeniden değerlendirme yapılması, herhangi bir olumlu ya da olumsuz bir etki yaratmayacaktır.

Geçici ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamaları, kümülatif bir düzenleme öngörürken; sürekli yeniden değerlendirme uygulaması sadece ilgili yıla ait bir düzenleme içermektedir. Dolayısıyla sürekli yeniden değerlendirme seçeneğinde sadece bir döneme ilişkin enflasyonist kayıplar telafi edilirken; geçici ve tek seferlik yeniden değerlemelerde ise önceki dönemlere ilişkin enflasyonist kayıplar telafi edilmeye çalışılmaktadır. Bu bağlamda; sürekli yeniden değerlendirme, geçici ve tek seferlik yeniden değerlemenin alternatifi olarak görülmemelidir. Bununla birlikte geçici ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamaları birbirlerinin alternatifi olarak değerlendirilebilir.

İlgili Kanun'da, tek seferlik yeniden değerlemenin, sürekli yeniden değerlemenin bir önkoşulu olduğu anlamı çıkarılsa da aslında tek seferlik yeniden değerlendirme bir önkoşul olarak değerlendirilmemelidir. Tek seferlik yeniden değerlendirme yapılmamış olsa bile sürekli yeniden değerlendirme yapılabilmektedir. Bunun yanında tek seferlik yeniden değerlemenin yapılması sürekli yeniden değerlemenin yapılmasını da zorunlu kılmamaktadır. Örneğin; mükellef sürekli yeniden değerlemeyi ilk kez 2023 sonu itibariyle yapmayı planlıyorsa, tek seferlik yeniden değerlemeyi de yapmak istemesi durumunda 31.12.2020 tarihinden önceki herhangi bir tarihte ve 31.12.2022 tarihi itibariyle bu uygulamayı yapabilecektir.

Geçici, tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamalarından yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler yeniden değerlendirme kapsamında giren varlıkların tamamı veya bir kısmı için tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamalarından yararlanabilirler. Sürekli yeniden değerlendirme

uygulaması, her yıl yapılabildiği için; herhangi bir yıl yeniden değerlendirme yapılmaz ise bu durum sonraki hesap dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmasına engellemez. Ayrıca herhangi bir yıl yeniden değerlendirme yapılmaz ise sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamamaktadır.

Son gelişmeler çerçevesinde; Meclise sunulan Kanun teklifi ile 213 sayılı VUK'na Geçici Madde 33 eklenmesi teklif edilerek kabul edilmiştir. Söz konusu teklifle yapılan değişiklik doğrultusunda, 2023 yıl sonuna kadar enflasyon düzeltilmesine tabi şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesine uygulanacaktır. Bu durumda, mükellefler geçici yeniden değerlendirme uygulamasının sağlayacağı vergi avantajı ile %2'lik vergi yükünü karşılaştırmalı ve ona göre karar vermeleri gerekmektedir.

Tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamalarında mükellefler önemli vergi avantajları elde edebileceklerdir. Yüksek tutarda amortisman gideri yazılabilmesi, maliyete etkisi, örtülü sermaye uygulamasına etkisi, finansman gider kısıtlamasına etkisi vb. konularda yeniden değerlendirme uygulamalarının avantajları görülebilmektedir. Bu avantajlar ayrı bir çalışma konusu olarak ele alınmalıdır.

## KAYNAKÇA

*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu* (1961, 10 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705).

*7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun* (2021, 09 Haziran). Resmi Gazete (Sayı: 31506)

*7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.* (2021, 26 Ekim). Resmi Gazete (Sayı: 31640)

BDO. (17.11.2021). *Vergi 2021-128. BDO Türkiye Sirküleri: Vergi, Sirküler No: 2021-128* [y.y.] : BDO

BDO. (2021b). *Türkiye, 7338 Sayılı Kanun: Tek Seferlik ve Sürekli Yeniden Değerleme Uygulamasına Yönelik Değişiklikler adlı sunum*, Erişim Adresi: <https://www.youtube.com/watch?v=wlkLiB46i2s&list=LL&index=8&t=3892s> /Erişim Tarihi: 22.01.2022.

Çengel, D. ve Uzunsakal, S. (2022). *Yeniden–Yeniden Değerleme–VUK’un Mükerrer 298/Ç ve Geçici 32.Maddeleri İle Geçici 31/7 Maddesi Karşılaştırmalı*, Erişim Adresi: <https://www.alomaliye.com/2021/11/08/yeniden-degerleme-vuk-mukerrer-298-c-ve-gecici-32-maddeleri-ile-gecici-31-7-madde/> Erişim Tarihi:20.01.2022

Hacırüstemoğlu, R. (1997). *Enflasyon muhasebesi uygulamaları*. İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri.

Karakoç, İ. (2020). Yeniden Değerleme Oranı Uygulaması ve Vergisel Etkileri. *Mali Çözüm*, 30 (159), 251-260.

PwC. (2021, 26 Ekim). *2021/70 Sayılı Türkiye Vergi Bülteni*. Erişim Adresi: <https://www.pwc.com.tr/tr/Hizmetlerimiz/vergi/vergi-bultenleri/2021/7338-sayili-kanun-resmi-gazetede-yayimlandi.pdf/> Erişim Tarihi: 21.01.2022

Sağlam, E. (2021). *Yeniden Değerleme Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Bazı Uyarılarım*. Erişim Adresi: <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/yeniden-degerleme-uygulamalarinin-karsilastirilmesi-ve-uygulamaya-dair-bazi-uyarilarim,33152/> Erişim Tarihi: 27.12.2021

Tekkahveci, S. (2020). *Türk Vergi Sisteminde Yeniden Değerleme*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), T.C. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde.

*Vergi Usul Kanunu 530 No’lu Genel Tebliği*. (2021, 16 Temmuz) Resmi Gazete (Sayı: 31543 )

*Vergi Usul Kanunu 533 No’lu Genel Tebliği* (2021, 27 Kasım). Resmi Gazete (Sayı: 31672)

Yükçü, S. (2013). *Genel muhasebe*. İzmir : Altın Nokta.