

Sirküler No: 012

İstanbul, 14 Ocak 2023

**Konu: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda yeniden değerlendirme değer artış fonu oluşturulmasına ilişkin usul ve esaslar belirlendi.**

**Özet:** 537 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ile VUK'un mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası ve geçici 32. madde kapsamında yapılan yeniden değerlendirme uygulamalarının usul ve esasları belirlenmiştir.

14 Ocak 2023 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 547 sıra numaralı Tebliğ ile 537 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'ne "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Buna göre yukarıdaki Kanun hükümleri çerçevesinde yeniden değerlemenin yapılması, ancak yeniden değerlendirme işleminin tabi oldukları mevzuat gereğince kayıtlarına bu Tebliğ'de öngörülen şekilde yansıtılmasının, dolayısıyla hesaplanan değer artışına ilişkin **doğrudan değer artış fonu hesabı oluşturulmasının mümkün olmaması halinde**, tabi oldukları muhasebe ve finansal raporlama standartları kuralları çerçevesinde (VUK'un belirtilen hükümleri kapsamında da yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak) değerlendirme yapmış olmaları durumunda, bu işlem neticesinde **hesapladıkları değer artışlarını izledikleri fon hesabından ve/veya yedek akçelerden pay verilmek suretiyle**; mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası ve geçici 32. madde kapsamında bilançonun pasifinde özel bir fon hesabının oluşturulması şartının, **en geç yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar sağlanması mümkün olacaktır.**

547 sıra numaralı Tebliğ, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Hatırlanacağı üzere, 7338 sayılı Kanun'la (RG: 26.10.2021), VUK'un mükerrer 298. maddesine (Ç) fıkrası eklenmiş ve enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde dileyen mükelleflere, bilançolarında bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutma imkânı getirilmiştir.

Aynı Kanun'la VUK'a eklenen geçici 32. madde uyarınca da yukarıdaki kapsamda yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler, istemeleri halinde ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir. Bu yeniden değerlendirme işlemi sonucunda bilançonun pasifinde gösterilen fon tutarı üzerinden %2 oranında vergi hesaplanması gerekmektedir. Bu vergi 3 taksitte ödenebilmektedir.

Yukarıda özetlenen yeniden değerlendirme hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 537 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Kuzey YMM ve Bağımsız  
Denetim A.Ş.  
Maslak Mahallesi  
Eski Büyükdere Cad.  
Orjin Maslak Plaza  
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer  
İstanbul - Turkey  
Tel: +90 (212) 315 30 00  
Fax: +90 (212) 234 10 67  
[www.vergidegundem.com](http://www.vergidegundem.com)  
[www.ey.com](http://www.ey.com)

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

Bu kez 14 Ocak 2023 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 547 sıra numaralı Tebliğ ile 537 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’ne, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının nasıl oluşturulacağına dair bir bölüm eklenmiştir.

Söz konusu Tebliğ’de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle belirlenen mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmayan mükellefler de VUK’un mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32. maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme imkânlarından yararlanabilmektedir.

Yukarıda özetlenen Kanun hükümleri ve 537 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nde belirlenen usul ve esaslar dahilinde yeniden değerlemenin yapılması, ancak yeniden değerlendirme işleminin tabi oldukları mevzuat gereğince kayıtlarına bu Tebliğ’de öngörülen şekilde yansıtılmasının, dolayısıyla hesaplanan değer artışına ilişkin **doğrudan değer artış fonu hesabı oluşturulmasının mümkün olmaması halinde**, tabi oldukları muhasebe ve finansal raporlama standartları kuralları çerçevesinde (VUK’un belirtilen hükümleri kapsamında da yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak) değerlendirme yapmış olmaları durumunda, bu işlem neticesinde **hesapladıkları değer artışlarını izledikleri fon hesabından ve/veya yedek akçelerden pay verilmek suretiyle**; mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası ve geçici 32. madde kapsamında bilançonun pasifinde özel bir fon hesabının oluşturulması şartının, **en geç yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** sağlanması mümkündür.

Söz konusu mükellefler tarafından mezkûr düzenlemeler kapsamında hesaplanan değer artışına ilişkin bilançonun pasifinde özel bir fon hesabı oluşturulmasında, yukarıda belirtilen hesapların yetersiz olması halinde, öncelikle mevcut tutarlar mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrasına ve/veya geçici 32. maddeye ilişkin özel fon hesabına alınacak, eksik kalan fark tutarlar ise hesabın oluşturulma nedenine ilişkin açıklamayı da içerecek şekilde nazım hesaplarda izlenip, bilanço dip notlarında belirtilecektir.

Ancak, sonraki dönemlerde tabi olunan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde yukarıda belirtilen mahiyette fon hesabı oluşturulması ve/veya aktarıma konu edilebilecek yedek akçe ayrılması halinde;

a) Daha önce özel fon hesabı oluşturulmakla birlikte eksik tutar bulunması durumunda, ilgili hesaplardan pay verilerek özel fon hesabındaki eksiklik tamamlanacak,

b) Daha önce ilgili hesaplarda pay verilecek tutarın yer almaması nedeniyle özel fon hesabının oluşturulamamış olması durumunda ise, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak bahse konu özel fon hesabı oluşturulacak, müteakiben de eksik tutar bulunması halinde eksiklik tamamlanacaktır.

Özel fon hesabının oluşturulmasına veya bu hesaptaki eksikliğin tamamlanmasına bağlı olarak, özel fon hesabına aktarılması/pay verilmesi gereken tutarların takibi için daha önce oluşturulan nazım hesaplara, kaydın mahiyetine ilişkin açıklamayı içerecek şekilde ters kayıt yapılacaktır.

### **Yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması**

VUK'un mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası uygulamasına ilişkin olarak yukarıdaki kapsamda oluşturulan hesaplarda yer alan tutarlar, ilgili amortismanına tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bu hesaplardan daha önce pay aktarımında kullanılan hesaplara aktarılacak veya nazım hesaplardan ters kayıtla çıkarılacaktır.

Ancak, bu durumda elden çıkarmaya ilişkin olarak VUK'un uygulaması bakımından hesaplanacak kâr/zararın tespitinde söz konusu değer artış tutarları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır.

### **Defterlere kayıt usulü**

Tebliğ'in bu maddesi kapsamında oluşturulan hesapta mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrasına ve geçici 32. maddeye ilişkin değer artış tutarları ve iktisadi kıymetlere ilişkin hesaplanan değer artışlarının ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde izlenmesi gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları en geç yeniden değerlemenin yapıldığı dönem sonuna kadar envanter defterinde gösterilir.

VUK'un mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası ve/veya geçici 32. maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak isteyen Tebliğ'in kapsamındaki mükellefler tarafından, hesaplanan değer artışı ile ilgili özel bir fon hesabına ilişkin olarak bu maddede öngörülen istinai duruma yönelik düzenlemeler hariç olmak üzere, Tebliğ'in ilgili diğer maddelerinde belirlenen usul ve esaslara uyulması zorunludur.

Tebliğ, yayım tarihinde (14 Ocak 2023) yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.  
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.  
İhsan Akar

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 52 23 numaralı telefondan Melike Kılınc (melike.kilinc@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.