

YENİDEN DEĞERLEME

Yeniden değerlendirme vergi hukukumuzda 19.02.1963 tarihinde 205 sayılı kanunla V.U.K.' na geçici 11. madde olarak girmiştir. Bu madde 1982 takvim yılına kadar uygulama alanı bulamamıştır. 01.01.1987 tarihinden geçerli olmak üzere 3332 sayılı kanunla mükerrer 298. madde olarak düzenlenmiştir.

Kimler yeniden değerlendirme yapabilir:

Diledikleri taktirde Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergilerine tabi tam ve dar mükellefler yeniden değerlendirme yapabilirler. Bunlarda şunlardır.

1. Şahıs işletmeleri
2. Şahıs şirketleri
3. Sermaye şirketleri
4. Kooperatifler
5. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
6. İş ortaklıklarıdır.

İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunludur.

Maliye Bakanlığı 214 sıra nolu genel tebliğinde iş ortaklığının yeniden değerlendirme yapamayacağını açıklamış olmasına rağmen yargı kararları neticesinde 231 sıra nolu tebliğ ile bu karardan daha sonra vazgeçmiştir.

Yeniden değerlendirme yapamayacak olanlar:

1. İşletme hesabına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri
2. İşletme hesabına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri
3. Bilanço esasına göre defter tutan imtiyazlı şirketler
4. Basit usulde vergilendirilen mükellefler (V.U.K. 151 sıra nolu genel tebliği)

Yeniden değerlendirme yapılamıyacak olan iktisadi kıymetler:

1. Sinema filmleri
2. Alamenti farika hakları
3. Peştamallıklar
4. İlk tesis ve taazzuv giderleri
5. Organizasyon etüt ve arama giderleri
6. İktisadi Kıymetlerin Maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri.

7. Boş arsa ve araziler V.U.K.' nun 314.üncü maddesi hükmü uyarınca amortismanına tabi olmadıkları için yeniden değerlemeye tabi tutulmazlar.
8. Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla henüz yapılmakta olan yatırımlar veya iktisadi kıymetler ancak tamamlanıp aktife alındıktan sonra hesap dönemi veya takvim yılı sonu itibarıyla yeniden değerlemeye konu olabilecektir.
9. İktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan sonraki yıllarda gerçekleşen ve maliyet bedeline eklenen kur farkları ve faiz giderleri.

Maliyete ilave edilen Kur farklarının ve kredi faizlerinin durumu:

- İktisadi kıymetlerin aktife girdiği dönemin sonuna kadar oluşan kur farkları ve kredi faizleri
- İktisadi kıymetlerin aktife girdiği dönemden sonra oluşan kur farkları ve kredi faizleri

Bu konu V.U.K.' un 151,163,270 nolu genel tebliğlerinde açıklanmıştır.

29.07.1998 tarihinden itibaren özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına almıştır. 1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişiklik öncesi hükümlere göre itfa edilecekler. İktisadi kıymetlerin aktifleştirdikleri yılda yeniden değerlendirilememeleri nedeniyle 1998 yılı içinde aktife giren özel maliyet bedelleri ancak 1999 yılında yeniden değerlendirilebilecektir.

4369 sayılı Kanunla iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirme kapsamından çıkartılmıştır. Bu nedenle 1998 yılı içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmayacak ve ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedelinden ayrı olarak aktifleştirdikleri değer üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır. Öte yandan, 1998 yılından önce iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmaya devam edilecektir.

İktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme yapılması:

Değerleme sonucu bulunan yeni net değer ile değerlendirme öncesi net bilanço değeri arasındaki fark, değer artış fonudur. Bu fon Tek düzen hesap planına göre bilançonun pasifinde 522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabında takip edilir.

Yeniden değerlendirme uygulamasındaki ihtiyarilik nedeniyle yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılamaması yada değerlendirme oranının düşük olmasından dolayı, sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin olarak yeniden değerlendirme yapılamaz(V.U.K mük. 298/11).

Yeniden değerlendirme yapabilecekler, bilançolarının aktifinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin tamamını değerleyebilecekleri gibi bir kısmında yeniden değerleyebilirler V.U.K'nun 151 sıra nolu tebliği).

Bina arsa ve araziler yeniden değerlendirme yapabilecek ancak eski değerleri üzerinden amortisman hesaplayarak gider yazılacaktır.

Değer Artış Fonunun Kullanımı:

Fonun kullanımı Kurumlar ve Gelir vergisi mükellefleri açısından ayrı şartlara bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Bilançoya kayıtlı iktisadi kıymetleri ve bunların birikmiş amortismanları yeniden değerleyen kurumlar vergisi mükellefleri pasifte özel bir fon hesabına aldıkları değer artışlarını kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edebilirler. Bu şekilde sermayeye eklenen değer artışları ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulmaz.

Değer artış fonun, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilavesi dışında herhangi bir suretle bilançoda yazılı başka bir hesaba nakledilmesi, geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya işletilmesinden çekilmesi halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirmesi gerekmektedir.

Ancak değer artış fonunun sermayeye eklenebilmesi için yeminli mali müşavir tasdiki gerekmektedir.

Gelir Vergisi Mükellefleri

Bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler ile ferdi işletmeler tarafından yapılan yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışlarının sermayeye ilavesi mümkün olmayıp değer artış fonu hesabına muhafaza edilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde sahip ve ortakları gelir vergisi mükellefi bulunan kolektif, adi komandit ve adi şirketler ile ferdi işletmelerin bilançolarında aynen muhafaza edilmesi gereken değer artış fonlarının her ne şekilde olursa olsun başka bir hesaba nakledilmesi, geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi, sermayeye eklenmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı vergilendirme döneminin kazancı sayı-larak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 81' inci maddesi hükümleri çerçevesinde meydana gelen devir dönüşümlerde Kurumlar Vergisi Kanununun 37-39' uncu maddeleri hükümlerine uygun olarak yapılan devir ve nevi değiştirmelerde devir ve dönüşümden önceki iktisap tarihleri esas alınır.

Yeniden değerlemeye esas alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin 25.000.000.000.- TL' sını aşması durumunda yeniden değerlendirme işlemlerinin yeminli mali müşavirlere tasdik ettirilmesi gerekmektedir. (20 seri nolu Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği)

İşletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin genişletilmesi ya da faydalı ömürlerinin artırılması amacıyla yapılan ve gayrimenkulün maliyetine eklenen giderlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkündür. (V.U.K' nun 151 sayılı genel tebliği)

245 nolu genel tebliğin ile özel hesap dönemi veya takvim yılı esasına geçişlerde kıst dönemde yeniden değerlendirme yapma imkânı tanınmıştır.

4008 sayılı kanunla değişen GVK' nun 41/8 maddesine istinaden dönem sonu stoklarını Lifo yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı, ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının yasa hükümlerince belirlenecek bir kısmının gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacağı esası getirilmiştir.

İştiraklerde Yeniden Değerleme Yapılması:

İştirak edilen kurumun yeniden değerleme yapması sonucunda doğan değer artış fonlarını sermayeye eklemesi durumunda iştirak eden firma bedelsiz hisse senedi almaktadır. Bedelsiz alınan

bu hisse senetleri nominal değerleri ile iştirakler hesabına alınır. Bu kayıt yapılırken aktifte meydana gelen artış pasifte ayrı bir karşılık hesabında gösterilmek zorundadır. Bu karşılık için 523

İştirakler Yeniden Değerleme Artışları hesabı ayrılmıştır.

Yeniden değerleme yapılan iktisadi kıymetlerin satılması durumu:

Yeniden değerlenen iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satılan kıymetlere isabet edilen değer artışları birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutulur.

Yeniden değerleme oranı:

V.U.K'nun mükerrer 298. Maddesinin 10 numaralı bendinde yeniden değerleme oranının her yıl aralık ayı içinde Resmi gazete ile ilan edileceği açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 267 sıra nolu V.U.K Genel tebliği ile 1998 yılı için %77.8 olarak belirlenmiştir.

27.12.1998 tarihinde yayınlanan Gelir Vergisi Kanununun 217 sıra nolu genel tebliği ile 01.01.1999 tarihinden itibaren yeniden değerleme oranları üçer aylık dönemler halinde ilan edilecektir.

Yine bu tebliği istinaden yeniden değerleme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlayabilecek ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir.

Nevzat PAMUKÇU