

Yorum ve makaleler

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Not: Makaleler yazarın kişisel görüşünü ifade etmekte olup kaleme alındığı tarihteki mevzuat düzenlemeleri açısından geçerlidir. Daha sonra meydana gelecek değişimler uygulamada farklılık yaratabilir. Bu nedenle makale tarihini göz önünde bulundurunuz.

01.11.2021

Konu: Hangi Yeniden Değerleme Yöntemi Daha Avantajlı?

Bilindiği gibi Vergi Usul Kanunu'na göre taşınmaz, makine ve teçhizat, demirbaş gibi amortisman tabii iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekiyor. Dolayısıyla bunlar 5 sene önce de, 40 sene önce de alınsa alış tarihindeki iktisap bedeliyle defterde gösteriliyor.

Bu da özellikle enflasyonist ortamlarda, arsa/bina gibi iktisap tarihi eski ve değeri yüksek iktisadi kıymetlerin defterdeki değeriyle rayiç bedeli arasında önemli farklar olmasına yol açıyor.

Aslına bakılırsa VUK ve UFRS arasında "kar" kavramı farklı kurallara dayanıyor. Bu açıdan UFRS'de standartların hedeflerinden biri şirket karının yüksek gösterilmemesiyken; VUK'ta ise kar düşürülüp vergi matrahının aşındırılmaması amaçlanıyor.

Durum böyleyken de ikisi arasındaki en temel farklılıklardan biri de iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi olarak gösterilebilir. Bunların defterdeki değeri, ne ile değerlendirileceği ve amortisman uygulamaları konusunda iki düzenleme arasında zıt kurallar bulunmakta.

Ancak tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini bağlayan, yani uygulanması zorunlu olan Vergi Usul Kanunu'ndaki bu kuralın,

- Banka ve diğer kredi kuruluşlarına karşı ticari defterlerin daha zayıf görünmesi,
- Olası bir satış durumunda oldukça yüksek satış karları ile karşı karşıya kalınması olarak gösterilmesi,

gibi mükellefler tarafından istenmeyen sonuçları oluyor.

Bu olumsuzlukları en azından azaltmak için 2021 yılında üç farklı yeniden değerlendirme uygulaması getirildi.

Bunlardan ilki, matrah artırımı, ortak cari hesapların düzeltilmesi, kamu alacaklarının yapılandırılması ve stok düzeltilmesi gibi önemli konuları da kapsayan 7326 sayılı Af Kanunuyla oldu.

İkinci ve üçüncü yeniden değerlendirme uygulaması ise geçtiğimiz günlerde Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunla VUK'un 298'nci maddesi ve Geçici 32'nci maddesi ile yapıldı.

Birbirleriyle bağlantılı olması ve benzerlik/farklılıkların fazla olması nedeniyle akılları karıştırdığı için 7326 sayılı Kanunla getirilen ve halen geçerli birinci düzenlemeyi ayrı bir

Yorum ve makaleler

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

başlıkta, ikinci ve üçüncü düzenlemeleri ise ayrı bir başlıkta ele alarak bölmekte fayda bulunuyor.

A. Birinci Yeniden Değerleme Düzenlemesi, Yani 7326 Sayılı Kanunla VUK'un Geçici 31'inci Maddesine Eklenen ve Halen Geçerli Uygulama:

Bu Kanunla daha önce 2018 yılında uygulanan ve sadece taşınmazlar için geçerli olan VUK'un Geçici 31'inci maddesindeki yeniden değerlendirme uygulaması, bu sefer diğer iktisadi kıymetleri de kapsayacak şekilde yeniden düzenlendi.

Son tarihi 31.12.2021 olan uygulamada, mükelleflere iktisadi kıymetlerini ÜFE katsayısının değişim oranına göre yeniden değerlendirme imkanı verildi.

Düzenlemeyle net değerdeki artış üzerinden %2 oranında verginin ödenmesi ve artıştaki bu artışın özel bir fon hesabında takip edilmesi gerekiyor.

Uygulamanın avantajları ise;

- i. Yeni değerler üzerinden amortisman ayrılabilir olması nedeniyle daha fazla amortisman gideri yazılabilecek olması,
- ii. İktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde satış karının düşmesi ve daha az kurumlar/gelir vergisi ödenmesi,
- iii. Bu kıymetlerin defter değerinin ve özkaynakların artması nedeniyle bilançoda iyileşmenin meydana gelmesi,

Şeklinde özetlenebilir.

B. 7338 Sayılı Kanunla Getirilen Yeniden Değerleme Uygulamaları.

İkinci yeniden değerlendirme uygulaması VUK'un enflasyon düzeltmesi başlıklı Mükerrer 298'nci maddesinde eklenen fıkra ile yapıldı.

Bu düzenlemenin getirilmesindeki temel neden 31.12.2021 tarihinde sona erecek birinci değerlendirme uygulamasının geçici olması.

İktisadi kıymetlerin defterde maliyet bedeli ile gösterilmesinin yukarıdaki dezavantajlarının kalıcı bir şekilde asgari seviyeye indirmek istenmesi nedeniyle getirilen uygulamada ise **bir süre sınırı bulunmuyor.**

Önümüzdeki yıl yürürlüğe girecek olan düzenlemeye göre bilanço esasına göre vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, **belirlenen yeniden değerlendirme oranını** dikkate alınarak iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilecek.

Yorum ve makaleler

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Ayrıca bu uygulamanın zorunlu olmadığını, mükelleflerin tercihine bırakıldığını belirtmek gerekiyor. Bununla birlikte ilgili hesap döneminin sonunda enflasyon düzeltmesi şartları oluştuysa yeniden değerlemenin yapılması mümkün değil.

Net değer artışlarının yine bir fon hesabında gösterilmesi zorunlu. Bu fon sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilirse ya da işletmeden çekilirse gelir/kurumlar vergisine tabi tutulacak.

Ancak mevcut değerlendirme uygulamasından farklı olarak bu uygulamada herhangi bir vergi ödenmiyor. Diğer bir fark ise yukarıda da belirttiğimiz gibi ÜFE oranlarındaki artış yerine yeniden değerlendirme oranının dikkate alınması gerekiyor.

Mevcut %2 vergi ödenerek yararlanılabilen değerlendirme uygulamasının avantajlarının çoğu bu uygulama için de geçerli.

Üçüncü uygulama ise yine 7338 sayılı Kanun ile getirildi ve yukarıdaki ilk iki uygulamanın bir bakıma karışımı niteliğinde.

İkinci uygulamayla ilgili çünkü bundan sadece bir kez olmak üzere ikinci yeniden değerlendirme uygulamasının yapılmasından önce yararlanılabiliyor.

İlk uygulamayla da ilgili çünkü şartları bu yeniden değerlendirme uygulamasıyla bire bir aynı. Değerleme işlemi yine ÜFE katsayısındaki değişim oranları dikkate alınıyor ve net değer artışı üzerinden %2 vergi hesaplanıyor.

Bu açıdan üçüncü değerlendirme uygulaması için ikinci değerlendirme uygulamasından daha cazip koşullarda yararlanmak için getirilen bir yöntem demek mümkün.

Bunun nedeni ise ikinci uygulama ile yapılacak olan değerlendirme öncesinde ÜFE oranları dikkate alınarak bir başka değerlendirme ile net değerde daha fazla artış olacak olması.

C. Peki Hangi Yeniden Değerleme Uygulaması Daha Avantajlı?

Öncelikle üç uygulamayı da birbirinden bağımsız bir şekilde değerlendirerek birbiri arasında tercih yapmanın doğru olmayacağını belirtmekte fayda bulunuyor. Çünkü yukarıda da açıklamaya çalıştığımız gibi üç uygulama da iç içe geçmiş durumda ve birbiriyle ilişkili.

Yakın tarihte üç uygulamanın çıkmış olması, şartların bazı noktalarda aynı bazı noktalarda ise birbirinin zıttı olması gibi nedenlerle akılları karıştırdı. Hatta bunlarla ilgili yanlış değerlendirmeler de yapılmakta.

Mesela ikinci değerlemenin vergisiz olması nedeniyle **bu yıl sonuna kadar yararlanma şartı olan birinci uygulamanın gereksiz olduğu, boş yere vergi ödeneceği şeklinde yorumları da görüyoruz.**

Yorum ve makaleler

YÖNTEM YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Bunun doğru bir yorum olduğunu savunmak zor. Çünkü birinci değerlendirme uygulamasından yararlanıp daha sonra 2022 veya sonraki yıllarda da ikinci uygulamadan yararlanıldığı durumda amortisman tabii iktisadi kıymetin defter değerinde ve net değerinde meydana gelecek artış daha yüksek olacak.

Örneğin 100.000 TL iktisap bedeli olan bir iktisadi kıymet bu yıl sonuna kadar ÜFE oranları ile yeniden değerlendirirse, ÜFE katsayısına göre 150.000 ya da 200.000 TL gibi daha yüksek bir değere ulaşacak, ikinci yeniden değerlendirme işlemi de bu 150.000 ya da 200.000 TL üzerinden yapılacak.

Yani ikinci değerlemede defter değerinde ve net değerdeki artış 1,5 veya 2 kat daha fazla olacak. Eğer ilk değerlendirme işlemi yapılmıyorsa ikinci değerlendirme esas alınacak değer 100.000 olacaktır.

İktisadi kıymet yeni bir tarihte alınmamışsa yeniden değerlendirme oranının ÜFE katsayısındaki değişim oranından daha az olacağı da kesin. **Yani bu açıdan mevcut (yani birinci değerlendirme yöntemi) özellikle eski iktisadi kıymetler için ikinci değerlendirme uygulamasına göre tutar anlamında daha fazla artış yaratıcı nitelikte.**

Üçüncü değerlendirme uygulaması ise ikinci yeniden değerlendirme uygulamasıyla bağlantılı. Getiriliş amacı yukarıda da belirttiğimiz gibi ÜFE oranları dikkate alınarak ikinci değerlemenin daha iyi şartlarda yapılabilme imkanının sağlanması.

ÜFE katsayısının dikkate alınması ve yine %2 verginin hesaplanması gibi şartlarının ilk değerlendirme uygulamasıyla aynı olması da **birinci değerlendirme işleminin önemini kaybetmediğinin göstergesi.**

Peki başlıktaki hangi değerlendirme yöntemi mükellefler için daha cazip sorusunun yanıtı ne? Aslında bazı istisnai durumlar dışında cevap "hepsi".

Görülüşü gibi üç uygulamanın da ayrı ayrı avantajı bulunuyor. Bilançoların iyileşmesi, değerlendirme uygulamaları sonucunda yeni değerler üzerinden amortisman ayrılabilmesi nedeniyle vergi avantajı yaratılması üç değerlendirme işlemi için de geçerli.

Kaldı ki **üç değerlendirme uygulaması da hiçbirinin yerini tutan, yani birbirine ikame olan uygulamalar olmadığı gibi, bunlardan sadece birinin tercih edilmesi de zorunlu değil.**

Tam tersi uygulamalardan beraber yararlanmak mükelleflerin daha lehine.

Bu nedenle önemli avantajlar sağlayan değerlendirme uygulamasının mükellefler tarafından sağlıklı planlanması önem arz ediyor.

(Hazırlayan: Aytaç AYGÜN, Yeminli Mali Müşavir)