

YENİDEN DEĞERLEME VE THP'NA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - I

Serdar DAĞÜSTÜN*

GİRİŞ

Ülkemizde, yüksek enflasyon sonucu fiyatlar sürekli bir şekilde artmakta, buna paralel olarak da alım gücü azalmaktadır. Bu da, işletmelerin bilançolarının aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesini gerektirmektedir.

205 sayılı Kanunla VUK'na eklenen geçici 11. madde ile vergi sistemimize giren yeniden değerlendirme müessesesinin getiriliş amacının, işletmelerin bilançolarında maliyet bedelleri ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlerinin fiyatlar genel seviyesindeki artışlar nedeniyle bilançoda gerek durumu gösterir niteliklerini kayb ettikleri ve getirilen bu sistemle işletmelerin bilançolarına dahil sabit kıymetleri yeniden değerlemeleri sonucunda, bir taraftan sabit kıymetlerin rayiç değerle ya da buna yakın değerle gösterilmesi sağlanırken, diğer taraftan işletmelerin birbirleriyle karşılaştırılmasının olanaklı hale geleceği olduğu anılan kanunun gerekçesinde belirtilmiştir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi yeniden değerlemeden beklenen, bilançonun aktifinde kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon sonucu uğradığı değer kayıplarının giderilmesi, bir başka deyişle amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin güncel değerlerle yer almasının sağlanması ve amortisman uygulamasıyla da mükelleflere vergisel avantajlar sağlanmasıdır.

1. Yeniden Değerlemenin Kapsamı

Yeniden değerlendirme, VUK'un (Vergi Usul Kanunu) mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiştir.

1.1. Yeniden Değerleme Uygulamasının Kapsadığı Mükellefler

1.1.1. Yeniden Değerleme Yapması Zorunlu Mükellefler

Yeniden değerlendirme, mükelleflerin seçimine bırakılmıştır. Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyip değerlememekte serbesttirler. Bunun tek istisnası, İktisadi Devlet Teşekküllerinde görülmektedir. VUK'un mükerrer 298. maddesine göre, İktisadi Devlet Te-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

şekillerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunludur.

1.1.2. Yeniden Değerleme Hakkına Sahip Mükellefler

Yeniden değerlendirme hakkına sahip mükellefler şunlardır :

Bilanço esasına göre defter tutan:

- Şahıs işletmeleri (Ferdî işletme sahibi tüccarlar, çiftçiler).

- Şahıs şirketleri (Kollektif, adi komandit ve adi şirketler).

- Sermaye şirketleri (Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler).

- Kooperatifler.

- İktisadi Kamu Müesseseleri.

- Derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.

- Gerek Türk Ticaret Kanunu, gerekse özel kanun hükümlerine göre kurulan ve sermayesinin yarısından fazlası Hazine'ye veya İktisadi Devlet Teşekküllerine ait olan kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan ortaklıklar.

- 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ile, Petrol Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre kurulmuş olan ve yabancı ortağı bulunan kurumlar (Tam mükellef olmaları şartıyla).

- Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ile kooperatiflere

ve İktisadi Devlet Teşekküllerine ait iştirak payları ve hisse senetleri (İştirak edilen kurumların bilançolarını yeniden değerlemeleri ve değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde).

- İş ortaklıkları (1).

- Dar mükellefler (2).

Yukarıda sayılan mükellefler istedikleri takdirde yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

1.1.3. Yeniden Değerleme Kapsamı Dışında Tutulan Mükellefler

Aşağıda sayılan mükelleflerin bilançolarının aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları mümkün değildir :

- İmtiyazlı şirketler.

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler.

- Basit usulde vergilendirilen mükellefler.

- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı.

- Zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tespit edilen çiftçiler.

- Sermayesinin tamamı Hazine'ye ait olan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında kalan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan, kanun'la kurulan ve galip vasfı kamu hizmeti görmek olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri.

- Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyette bulunan döner sermayeli kurumlar.

1.2. Yeniden Değerleme Uygulamasının Kapsadığı İktisadi Kıymetler

1.2.1. Yeniden Değerleme Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler

Yeniden değerlendirme kapsamına giren iktisadi kıymetler şunlardır :

- Gayrimenkuller (Boş arazi ve boş arsalar hariç).

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı mahiyetinde olup müstakilen amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler.

- Tesisat ve makinalar.

- Gemiler ve diğer taşıtlar.

- Demirbaşlar.

- İktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar doğan ve esasen maliyet bedeli içinde yer alan kur farkları.

- İktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda doğan ve maliyete eklenen faizler ile gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetini devamlı olarak artırması amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler, aktifleştirildikleri yıllara bakılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

1.2.2. Yeniden Değerleme Kapsamına Girmeyen İktisadi Kıymetler

Yeniden değerlendirme sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetlere uygulanabilmektedir. Dolayısıyla, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmuştur.

Buna göre, boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi olmadığından (VUK mad. 314) yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır.

Yukarıda belirtilenler dışında :

- 4369 sayılı Kanunun 81/A-12. maddesiyle, yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen iktisadi kıymetlerin belirlendiği VUK'nun mükerrer 298. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan "değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler" ibaresi çıkarılmıştır. Yapılan bu değişiklikle, mükerrer 298. maddenin 1 numaralı bendi kapsamına girmeyen bütün amortismanına tabi iktisadi kıymetler, değerine bakılmaksızın yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları (iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları, esasen maliyet bedeli içinde olması nedeniyle değerlendirme kapsamına girmektedir (151 Sıra No'lu VUK GT)).

- Maliyet bedellerine eklenen kredi faizler, (3)

- Sinema filmleri,
- Alameti farika hakları,
- Peştemallıklar,
- 1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri (4)
- İlk tesis ve taazzuv giderleri,
- Organizasyon etüd ve arama giderleri,
- Gayri maddi haklar ve mahiyetleri itibarıyla bunlara benzeyen sair iktisadi kıymetler,
- İtfâ süresi tamamlanmış bulunan iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.

2. Yeniden Değerlemenin Şartları

- Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilebilirler.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

- Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllar geçmiş dönemlere

ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

- Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanı tabi iktisadi kıymetler için aktife girdiği dönem, yeniden değerlendirme yapılmaz.

2. Yeniden Değerleme Oranı

Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlemenin yapılacağı yılın ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır.

Bu oran Maliye Bakanlığı'nca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilmektedir.

Daha önce de değinildiği gibi, her yılın yeniden değerlendirme oranı, ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılamamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllar, geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamamaktadır.

Örneğin; 1993 yılında değerlendirme oranını %58.4 yerine %50 uygulayan bir mükellef, 1994 yılında aradaki %8,4'lük fark dolayısıyla yeniden değerlendirme yapamamaktadır.

Yeniden değerlendirme oranları yıllar itibarıyla aşağıda gösterilmiştir :

Yıllar	Yeniden Değerleme Oranı (%)	VUK Genel Tebliği Sıra No
1982	(6)	151
1983	(7)	---
1984	37.5	160
1985	35.9	166
1986	21.7	174
1987	29.1	178
1988	63.2	187
1989	70.4	201
1990	55.5	207
1991	54.1	214
1992	61.5	219
1993	58.4	223
1994	107.6	233
1995	99.5	245
1996	72.8	252
1997	80.4	259
1998	77.8	267
1999	52.1	279

NOTLAR

- 1) 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (E) bendi ve aynı Kanun'un mükerrer 6. maddesinde sayın iş ortaklıkları, belli bir işin birlikte yapılmasını taahhüt eden kuruluşlar olduklarından uzun süreli bir faaliyetleri olmaması nedeniyle 214 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile yeniden değerlendirme kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Ancak, mükelleflerce yaratılan ihtilaflar sonucunda yargı organlarınca iş ortaklıklarının yeniden değerlendirme yapabilecekleri yönünde karar verilmekte olup, bu kararların müstakar hale gelmesi nedeniyle 231 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'yle, 214 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 1 numaralı bendi 18.11.1994 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bir başka deyişle, iş ortaklıkları tekrar yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.

- 2) VUK'un mükerrer 298. maddesinin 1. fıkrasının parantez içinde bulunan "... ve dar mükellefler ..." ibaresi, 3824 sayılı Kanun'un 1. Maddesiyle 1.1.1992 tarihinden geçerli olarak metinden çıkarılmıştır. Böylece, dar mükellefler de, yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.

3) 4369 sayılı Kanunla iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle 1998 yılı içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmayacak ve ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedelinden ayrı olarak aktifleştirildikleri değer üzerinden amortismanla tabi tutulacaktır. Ancak 1998 yılından önce iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmaya devam edecektir.

4) 4369 sayılı Kanunla, VUK'nun mükerrer 298. Maddesinde yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.

1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişiklik öncesi hükümlere göre itfa edilecekler, bir başka ifade ile yeniden değerlendirilemeyeceklerdir.

İktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri yılda yeniden değerlendirilememeleri nedeniyle 1998 yılı içinde aktive giren özel maliyet bedelleri ise ancak 1999 yılından itibaren yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilmektedir.

5) İtfa süresi içinde tamamlanmış bulunan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmaları halinde süresiz olarak amortisman uygulanması gibi bir sonuç ortaya çıkacağından, bu tür iktisadi kıymetler 214 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile

yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmıştır.

6) 1982 takvim yılı veya 1982 özel hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenen bilançolara göre yapılacak yeniden değerlemede yıllar itibarıyla esas alınacak katsayılar 2791 sayılı Kanun'da ayrı ayrı tespit edilmiştir. Yeniden değerlendirme, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin noterlerce tasdik edilmiş resmi defterlerde yazılı aktif değerleri ile bunların birikmiş amortismanlarının aşağıdaki katsayılarla çarpılması suretiyle gerçekleştirilmekteydi.

1982 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	1
1981 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	2
1980 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	3
1979 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	4
1978 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	5
1977 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	6
1976 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	7
1975 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	8
1974 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	9
1973 yılında bilançonun aktifine dahil edilen iktisadi kıymetler için	10
1972 ve daha önceki yıllar için	11

7) 1983 yılına ait yeniden değerlendirme oranı, VUK G.T.'nde net olarak belirlenmemekle beraber, 1983 yılında da 1982 yılına ait katsayıdır.