

Özel hesap dönemine tabi şirketin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32 inci maddesi kapsamında en erken hangi tarihlerde yeniden değerlendirme yapabileceği ve kayıtlara alabileceği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-64597866-105-11913
Tarih	12.06.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-105-11913

12.06.2023

Konu : Özel hesap dönemi tayin edilen şirketin Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi ile geçici 32 inci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme işlemleri hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinin incelenmesinden; 1 Ekim-30 Eylül özel hesap dönemine tabi olan şirketinizin bilançosuna kayıtlı bulunan iktisadi kıymetlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32 inci maddesi kapsamında en erken hangi tarihlerde yeniden değerlemeye tabi tutabileceği ve kayıtlara alabileceği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 174 üncü maddesinde, "Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmıyanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

...",

- 219 uncu maddesinde, "Muameleler defterlere zamanında kaydedilir. Şöyle ki:

a) Muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmesi caiz değildir.

b) Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar, muamelelerin esas defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilmesine cevaz vermez...",

- Mükerrer 298 inci maddesinin, 7338 sayılı Kanunla 1/1/2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen, (Ç) fıkrasında, "Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dâhil bulunan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

...

3. İktisadi kıymetlerin (2) numaralı bende göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

Yapılacak değerlemede yeniden değerlendirme oranı olarak (B) fıkrasında belirtilen oran dikkate alınır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 uncu aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.

...

14. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 7338 sayılı Kanunla 1/1/2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen geçici 32 nci maddesinde, "Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler, anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. ...

b) ...

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak;

1. Bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, anılan maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

2. Daha önce Kanunun geçici 31 inci maddesinin;

i) Birinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) Yedinci fıkrasında yer alan tarihe kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları için, mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılacak yeniden değerlemenin ilgili olduğu hesap döneminden önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı Haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. ...

c)...

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. ...

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanuna eklenen; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 14/5/2022 tarihli ve 31835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, söz konusu Genel Tebliğin;

- "Başlangıç Hükümleri" başlıklı birinci bölümünde, "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddenin (ğ) alt bendinde, "Dönem sonu: 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesinde belirtilen hesap dönemleri sonu ile 193 sayılı Kanunun mükerrer 120 nci maddesine göre belirlenen geçici vergi dönemleri sonunu,

...

ifade eder.",

- "213 Sayılı Kanunun Mükerrer 298 inci Maddesinin (Ç) Fıkrası Kapsamında Sürekli Yeniden Değerleme Uygulaması" başlıklı ikinci bölümünde;

* "Yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler" başlıklı 6 ncı maddede, "(1) 1/1/2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltilmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönem sonları itibarıyla

aktife kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetler bakımından, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasında yazılı istisnalar hariç, söz konusu fıkra uygulamasından yararlanılabilir

(2) ...

Bu bağlamda, mükelleflerin geçici vergi dönem sonlarında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini ve bunlara ait amortismanlarını 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ve Tebliğin bu bölümü kapsamında yeniden değerleyebilmeleri mümkündür. 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi uyarınca şartların gerçekleşmemiş sayıldığı 2022 ve 2023 hesap dönemleri geçici vergi dönemleri sonları itibarıyla da bu kapsamda yeniden değerlendirilebilir.

* "Yeniden değerlendirme yapılabilme zamanı" başlıklı 9 uncu maddede, "(1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin fıkranın yürürlüğe girdiği 1/1/2022 tarihinden itibaren, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde, değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla, yasal defter kayıtlarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanların yeniden değerlemeye esas değerleri üzerinden yapılır.

...

(5) 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında, öteden beri kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler, 2022 yılında başlayan hesap döneminden itibaren mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilebilir.",

* "Yeniden değerlendirme oranı" başlıklı 10 uncu maddede, "...

(2) Yapılacak değerlemede, yeniden değerlendirme oranı olarak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrası uyarınca ilgili yıl için Bakanlık tarafından ilan edilen oran dikkate alınır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır. Örneğin, 1/9/... - 31/8/... dönemi dikkate alınmak suretiyle kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellef, 1/9/2022 - 31/8/2023 özel hesap dönemi sonunda 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrasından yararlanmak istemesi halinde, Bakanlık tarafından 2022 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaktır.

...",

- "213 Sayılı Kanunun Geçici 32 nci Maddesi Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulaması" başlıklı üçüncü bölümde;

* "Yeniden değerlemeye esas değer" başlıklı 18 inci maddede, "(1) Yeniden değerlendirme, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer

alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılacak tarihten önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılabilir. ...",

* "Yeniden değerleme yapılabilme zamanı" başlıklı 20 nci maddede, "(1) 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerleme, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin () fıkrası uyarınca ilk kez yapılacak yeniden değerleme öncesinde olmak kaydıyla, yalnızca bir defa yapılabilir.

...

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin () fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerleme, en erken 2022 yılının birinci geçici vergi dönemi itibarıyla yapılabileceğinden, söz konusu dönemde mezkûr fıkra kapsamında yeniden değerleme yapılmadan önce geçici 32 nci madde kapsamında yeniden değerleme yapılabilmesi mümkündür.

...",

* "Yeniden değerleme oranı" başlıklı 21 inci maddede "(1) ...

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerce, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin () fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlemenin 2022 takvim yılı için yapılmaması ancak bu takvim yılında aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi kapsamında yeniden değerleme yapılmak istenmesi halinde, söz konusu oran tespitine ilişkin hesaplamalarda, "geçici 32 nci madde kapsamındaki yeniden değerlemeye esas önceki hesap döneminin son ayına ilişkin Y  FE değeri" olarak 2021 takvim yılının Aralık ayına ilişkin Y  FE değeri dikkate alınacaktır.

Bakanlık tarafından özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından ilgili dönemlerin esas alınması suretiyle yeniden değerleme oranının hesaplanacağı tabiidir.

...",

* "Değer artışıının vergilendirilmesi" başlıklı 23 üncü maddede, "(1) Tebliğin bu bölümü kapsamında yapılan yeniden değerleme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden (kollektif, adi komandit ve adi şirketlerce katma değer vergisi yönünden) bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, ..."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre;

1- 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin () fıkrası hükmünden, ancak 2022 yılı

içerisinde başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi sonu itibariyle yararlanabilmeleri mümkün olup, söz konusu tarihten önce bahse konu imkândan yararlanabilmeleri mümkün değildir.

Dolayısıyla, 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında Bakanlığımızca "1 Ekim-30 Eylül" özel hesap dönemi tayin edildiği belirtilen şirketinizce mezkûr fıkra dâhilinde yeniden değerlendirme imkânından ancak 2022 yılı içerisinde başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi (Ekim-Kasım-Aralık/2022) sonu itibariyle yararlanabilmeniz mümkün bulunmaktadır.

2- 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme imkânından, en erken 2022 yılı içerisinde başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergi dönemi sonu itibariyle yararlanabileceğinizden, en erken söz konusu dönem içerisinde aynı Kanunun geçici 32 nci maddesi dâhilinde yeniden değerlendirme yapabilmemiz mümkün olup, 2022 yılı içerisinde başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergi döneminden önceki bir tarihte bu madde kapsamında yeniden değerlendirme yapabilmemiz imkân dâhilinde bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, 213 sayılı Kanunun geçici 32 nci maddesi imkanından en erken 2022 yılı Ekim ayında yararlanmanız mümkün olup, 2022 yılı Ekim ayında yapılan yeniden değerlendirme işlemi neticesinde değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü (30/11/2022) akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğunuz vergi dairesine beyan edilip yasal süresi içerisinde ödenmesi icap etmektedir.

3- Özel hesap döneminizin sonu olan 30/9/2022 tarihi itibarıyla bilançonuzda yer alan, kapsamdaki kıymetlerin, 213 sayılı Kanunun geçici 32 inci maddesi kapsamında yapabileceğiniz yeniden değerlendirme işleminin en erken 1/10/2022 tarihinden itibaren yapılabileceği dikkate alındığında, söz konusu kayıtların, en erken yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarih itibariyle, yasal süre dahilinde cari dönem kayıtlarınıza intikal ettirilmesi gerekmekte olup, önceki özel hesap dönemi kayıtlarına, dolayısıyla yeniden değerlendirme sonrası tutarların önceki özel hesap dönemine ait bilançoya intikal ettirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.