

DUYURU: 19.01.2023/09

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Belirlenenden Farklı Muhasebe Tekniği Kullanan Kurumlarda Yeniden Değerleme Uygulamaları Neticesinde Değer Artış Fonu Hesabının Oluşturulmasına İlişkin Olarak 547 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Yayınlanmıştır

Hatırlanacağı üzere, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un;

- ✚ Mükerrer 298/Ç maddesiyle, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini vergisiz olarak yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine (Sürekli Yeniden Değerleme),
- ✚ Geçici 32. maddesiyle de, VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmadan önce, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla %2 vergili olarak yeniden değerleyebilmelerine (Geçici Yeniden Değerleme)

imkân sağlanmıştır.

Söz konusu madde hükümlerinden, banka ve sigorta şirketleri, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları vb. finans ve sermaye piyasası kurumlarının da yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışının, yeniden değerlemeye tabi tutulan kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

Ancak, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe

teknini kullanmak durumunda bulunan mükelleflerin; belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla söz konusu Tebliğde öngörülen diğer mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan şirketlerin değer artış fonu hesabının oluşturulması konusunda belirsizlik bulunmaktaydı.

Bu nedenle, 14.01.2023 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "**547 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**" ile 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'ne "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması" başlıklı bölüm eklenmiştir.

Söz edilen Tebliğ'de yer alan düzenlemeler, özetle aşağıda bilgilerinize sunulmaktadır.

1. 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 bahse konu mükellefler de, VUK'un mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası ile geçici 32. maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme imkânlarından yararlanabilmektedir.

Mezkûr madde hükümleri ile 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinde belirlenen usul ve esaslar dahilinde yeniden değerlemenin yapılması, ancak yeniden değerlendirme işleminin **tabi oldukları mevzuat gereğince kayıtlarına mezkur Tebliğde 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 söz konusu hükümleri kapsamında da yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak) **değerleme 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;

- ✚ Daha önce özel fon hesabı oluşturulmakla birlikte eksik tutar bulunması durumunda, ilgili hesaplardan pay verilerek özel fon hesabındaki eksiklik tamamlanacak,
- ✚ 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.

2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetin Elden Çıkarılması

VUK'un mükerrer 298. maddesinin (Ç) fıkrası uygulamasına ilişkin olarak yukarıdaki hükümlere uygun olarak oluşturulan hesaplarda yer alan tutarlar, ilgili amortisman 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 uygulaması bakımından hesaplanacak kar/zararın tespitinde söz konusu değer artış tutarlarının aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır.

3. Değer Artışlarının İzlenmesi

Değer artış fonu hesabında, 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 gösterilecektir.

Farklı muhasebe tekniği kullanan ve VUK'un mükerrer 298/Ç ve/veya geçici 32. maddesi kapsamında iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmak isteyen mükellefler tarafından, hesaplanan değer artışı ile ilgili özel bir fon hesabına ilişkin olarak Tebliğ'de öngörülen istinaî duruma yönelik düzenlemeler hariç olmak üzere, Tebliğin ilgili diğer maddelerinde belirlenen usul ve esaslara uyulması zorunludur.

4. Yürürlük Tarihi

Söz konusu Tebliğ hükümleri, Resmi Gazete'de yayımlandığı 14.01.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

"547 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği"nin Resmi Gazete'de yayımlanan orijinal haline [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla.