



Sürekli Hale Gelen Yeniden Değerlemenin Kapsamı, Önemi, Vergisel Avantajları: Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Bir Uygulama*

Suphi Aslanoğlu**  0000-0003-4394-5541
0003-1080-5411

Sema Poyraz Can***  0000-
0003-1080-5411

Öz

Amaç: Bu çalışmada, yeniden değerlendirme konusunda yapılan değişiklikler güncel haliyle değerlendirilerek, uygulamada dikkat edilmesi gereken hususların ortaya konulması amaçlanmıştır.

Yöntem: Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi tekniği kullanılmıştır.

Bulgular: Yeniden değerlendirme uygulanmadığı takdirde işletmelerin mali tablolarının gerçeği yansıtmadığı ve bu durumun da bilgi kullanıcılarının kararlarını olumsuz yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. İşletmelerin yeniden değerlendirme yaparak iktisadi kıymetlerinin gerçeğe uygun hale getirilmesine yönelik incelemeler yürütülerek örnek uygulamalarla bu durumun işletmelere sağlayacağı olumlu katkılar tespit edilmiştir.

Sonuç: Makalede günümüzde özellikli durumlar içeren yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi uygulamaları karşılaştırılmıştır. Bilançolarda yer alan amortisman tabii iktisadi kıymetler ve taşınmazların defter değerleri ile piyasada geçerli cari fiyatlara göre oluşan değerleri arasındaki farklılıkların giderilmesine yönelik yapılan hesaplamalar ve muhasebe kayıtları ortaya konulmuştur.

Özgünlük: Yeniden değerlendirme ile ilgili VUK' da yer alan değişikliklerin güncel olması sebebiyle ilgili konuda literatürdeki çalışmaların kısıtlı olduğu gözlemlenmektedir. Ayrıca çalışmada gerçek işletme verileri kullanılmıştır. Bu bağlamda çalışmanın literatüre ve bilgi kullanıcılarına katkı sunması beklenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Yeniden değerlendirme, enflasyon düzeltmesi, yeniden değerlendirme oranı, VUK (Vergi Usul Kanunu) mükerrer 298/Ç.

* Bu makale 2022 yılında Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde hazırlanan “Güneş Enerjisinden Elektrik Enerjisi Üreten İşletmelerde Muhasebe Yapısı ve Maliyet Sisteminin İncelenmesi: Bir İşletme Uygulaması” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

** Prof. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İşletme Bölümü, s_aslanoglu@hotmail.com

***Öğr. Gör. Dr., Hitit Üniversitesi, Maliye Bölümü, semapoyrazcan@hitit.edu.tr



ISSN: 1309-3738

e-ISSN: 2791-9374

Çankırı Karatekin University Journal of Institute of Social Sciences

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/jiss>


Scope, Importance, and Tax Advantages of Continuous Revaluation: Application in a Solar Power Plant Operation *

Suphi Aslanoglu** 0000-0003-4394-5541
0003-1080-5411

Sema Poyraz Can*** 0000-

Abstract

Purpose: In this study, it is aimed to present the issues that need attention in practice by evaluating the changes made in the subject of revaluation in its current form.

Method: In the study, the document analysis technique, one of the qualitative research methods, was used.

Findings: It has been found that if revaluation is not applied, the financial statements of the enterprises do not reflect the truth and this situation affects the decisions of the information users negatively. Investigations were carried out to bring the economic assets of the enterprises into reality by revaluation, and the positive contributions of this situation to the enterprises were determined with sample applications.

Implications: In the article, revaluation and inflation adjustment applications, which include specific situations, are compared. Calculations and accounting records made to eliminate the differences between the book values of depreciable economic assets and real estates in the balance sheets and the values formed according to the current prices in the market are presented.

Originality: It is observed that studies in the literature on the subject are limited due to the fact that the changes in the TPL regarding revaluation are up-to-date. In addition, real business data was used in the study. In this context, it is expected that the study will contribute to the literature and information users.

Keywords: Revaluation, inflation adjustment, revaluation rate, TPL (Tax Procedure Law) 298/Ç

* This article was produced from the doctoral thesis titled "Examination of Accounting Structure and Cost System in Enterprises Producing Electricity from Solar Energy: A Business Application" prepared at Kirikkale University Social Sciences Institute in 2022.

** Prof., Kirikkale University, Department of Business Administration, s_aslanoglu@hotmail.com

*** Lecturer. Dr., Hitit University, Department of Finance, semapoyrazcan@hitit.edu.tr

Received : May 20, 2022

Accepted : August 19, 2022

Type : Research

Giriş

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde yer alan önemli temel kavramlardan birisi “Maliyet Esası Kavramı” dır. Bu kavrama göre, para ve alacakların dahil olmadığı aktiflerin tamamı ve giderler, elde edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilmektedir (Koç Yalkın, 2013, s. 30). Ancak enflasyonun etkisi ile işletmelerin varlıkları arasında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değeri zamanla değişebilmektedir. Enflasyon düzeltilmesi uygulaması için gerekli şartların en son 2003 ve 2004 yıllarında olduğu göz önünde bulundurulduğunda, ilgili yıllardan günümüze kadar geçen hesap dönemlerinde işletmelerin bu uygulamadan uzun yıllardır yararlanmadığı bilinmektedir. İsteğe bağlı olarak yeniden değerlendirme yapabilmeyi mümkün kılan vergi mevzuatındaki hükümler bu anlamda işletmelerin muhasebe uygulamalarını etkilemektedir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) geçici 31. ve 32. maddeleri ile uygulanan yeniden değerlendirme konusu, 01.01.2022 tarihinden itibaren VUK mükerrer 298/Ç hükmü ile sürekli hale getirilmiştir.

İşletmeler, yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlendirme yapılmadan önceki bilanço net aktif değerini, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak bulunan net bilanço aktif değerinden indirerek değerlendirme işlemini gerçekleştirmektedir. Bu yolla tespit ettikleri değer artışı, pasifte özel bir fon hesabında gösterilmektedir (Güzeloğlu, KPMG). Değerleme oranı, Türkiye İstatistik Kurumu’nun (TÜİK) Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde (Yİ-ÜFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınarak belirlenmektedir.

Bu çalışmada mevzuattaki son değişiklikler çerçevesinde yeniden değerlendirme konusu açıklanarak, güneş enerjisi santrali alanında faaliyet gösteren bir işletme örneği üzerinden, yapılması gereken muhasebe işlemlerinin gösterilmesi amaçlanmıştır.

Geçmişten Günümüze Yeniden Değerlemeye Bakış

“04.01.1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun” 19.02.1963 tarihinde kabul edilmiştir. 205 No.lu bu kanun 28.02.1963 tarihli Resmî Gazete’ de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeniden değerlendirme konusu vergi mevzuatına ilk olarak ilgili kanuna eklenen geçici 11. madde ile giriş yapmıştır. Geçici madde kapsamında uzlaşma ve yeniden değerlendirme hükümleri konusunda yeniden değerlemenin ne zaman yapılabileceği ve değerlemede dikkate alınacak emsallerin belirlenmesi hususlarında Maliye Bakanlığı’na yetki tanınmıştır. Bilanço esasına tabi Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilecekleri hüküm altına alınmıştır (205 Sayılı Kanun, Geçici md.11). Ancak konunun uygulanmasına yönelik 1982 yılının sonuna kadar bir oran yayınlanmadığı için yeniden değerlendirme yapılması söz konusu olmamıştır. 21.01.1983 tarihinde kabul edilen 2791 Sayılı Kanun’un 14. maddesi ile 205 Sayılı Kanun’la eklenen geçici 11. maddede değişiklik

yapılarak yeniden değerlendirilmesinin şartları belirlenmiştir. Çok geçmeden 04.12.1984 tarihli ve 3094 Sayılı Kanun'un 1. maddesi ile geçici 11. maddede tekrar bir değişiklik yapılmakla birlikte yeniden değerlendirilmenin devamlılığı sağlanmıştır. Daha sonra geçici 11. madde 31.03.1987 tarihinde yayımlanan 3332 Sayılı Kanun'un 16. maddesi ile 213 Sayılı VUK mükerrer 298. maddesine taşınarak uzun yıllar uygulanmıştır. 2003 yılına gelindiğinde 5024 Sayılı Kanun ile VUK'da bazı değişikliklere gidilmiştir. İlgili kanunun 2. maddesi ile enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmesi, yeniden değerlendirilmenin yerini almıştır. Bu değişiklik ile 2003 ve 2004 yılları için enflasyon düzeltmesi yapılmıştır ancak devam eden yıllarda 2018 yılına kadar enflasyon düzeltmesi yapılması için gereken şartlar oluşmadığı için yeniden değerlendirilme yapılmamıştır. 2018 yılına geçilmesi ile VUK'a 7144 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile geçici 31. madde eklenmiştir. Bu geçici madde ile yalnızca taşınmazların ve bunlara ait amortismanların kapsam dahiline alındığı sınırlı bir yeniden değerlendirilme tekrar söz konusu olsa da çok fazla uygulama alanı bulamamıştır. Özellikle pasifte özel bir fon hesabında kaydedilen değer artışı üzerinden %5 olarak hesaplanan vergi yükümlülüğü bu durumun nedenleri arasında kabul edilmektedir.

2021 yılı, yeniden değerlendirilmenin daha geniş bir etki alanına sahip olarak hayata geçirildiği bir dönem olmuştur. 03.06.2021 tarihinde kabul edilen 7326 Sayılı Kanun'un 11. maddesi ile 213 Sayılı VUK'un geçici 31. maddesine iki yeni fıkra eklenmiştir. Bu fıkralar ile yeniden değerlendirilme oranının belirlenmesine ilişkin hesaplamalarda dikkate alınacak Yİ-ÜFE değeri belirlenmiştir. Önceki fıkralarda sadece taşınmazlara dair getirilen hükümler, amortisman tabii diğer iktisadi kıymetler için de geçerli kılınarak yeniden değerlendirilmenin kapsamı genişletilmiştir. Ayrıca 11. madde ile daha önceki yıllarda pasifte özel bir fon hesabında kayıt altına alınan değer artış tutarı üzerinden hesaplanan %5'lik vergi oranı %2 olarak düzenlenmiştir. Yeniden değerlendirilmenin 31.12.2021 tarihine kadar yapılması şartı getirilmiştir. 06.07.2018 tarihinde 500 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ve daha sonra tamamlayıcı olarak 16.07.2021 tarihinde 530 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin, 14.05.2022 tarihinde de 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin yayımlanması ile düzenlemenin uygulamaya dair esasları ortaya konulmuştur.

26.10.2021 tarihinde Resmî Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe giren "7338 Sayılı Kanun" ile VUK'da tekrar bazı değişiklikler yapılmıştır. Kanunun 31. maddesi ile VUK mükerrer 298. maddesinin başlığı "Enflasyon Düzeltmesi, Yeniden Değerleme Oranı ve Yeniden Değerleme" şeklinde değiştirilmiştir. Sonuç olarak 01.01.2022 tarihi itibarıyla şartları uygun vergi mükellefleri, yeniden değerlendirilme yaparak amortisman tabii pek çok iktisadi kıymetin gerçeğe uygun değerini tespit edebileceklerdir. 2022 yılı yeniden değerlendirilmenin sürekli hale getirildiği bir yıl olarak muhasebe işlemlerine uygulanacak, işletmeler ve bilgi kullanıcıları için bu durum olumlu neticeler doğuracaktır.

Yeniden Değerleme ve Amacı

İngiliz literatüründe “revaluation” olarak kullanılan kelimenin karşılığı “yeniden değerleme” olarak dilimize girmiştir. İşletmeler parasal değerler üzerinden ticari işlemlerini muhasebeleştirdiğinden paranın zaman değerine bağlı olarak özellik arz eden durumlar ortaya çıkabilmektedir. Enflasyona bağlı olarak yaşanan konjonktürel yapıdaki gelişmeler neticesinde paranın değerinde kayıplar söz konusu olabilmekte ve işletmelerin varlık yapısı da bu durumlardan etkilenebilmektedir. Fiyatlar genel seviyesinde yaşanan sürekli artışlar olarak tanımlanan enflasyon, işletmelerin sahip olduğu taşınmazların ve iktisadi kıymetlerin cari piyasa değerine etki etmektedir. Vergi mevzuatına göre enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için öngörülen koşulların meydana gelmemesinden dolayı enflasyon düzeltilmesi yapamayan kurumların, bilançolarındaki taşınmaz ve iktisadi kıymetlerinin defter değerleri ile piyasa değerleri arasında farklılıklar oluşmaya başlamıştır. Bu farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla yeniden değerleme müessesesi 2022 yılından itibaren kalıcı hale gelerek uygulamadaki yerini tekrar almıştır.

İşletmeler varlık satın aldıklarında maliyet bedelleri üzerinden muhasebeleştirme işlemini gerçekleştirmektedirler. Tarihi maliyet sistemi olarak da bilinen bu durum zaman içinde gerçek finansal durumu ve karlılığı yansıtmadığından yeniden değerleme uygulaması hayat bulmuştur. Mali tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşması, işletmelerin başarı durumlarını tespit etmelerinde birbirleriyle karşılaştırılabilir olmasına engel teşkil etmektedir. Bu tür sakıncaları en aza indirmek amacıyla amortisman tabi iktisadi kıymetlerin defter değerlerinin yeniden değerlenmesi mümkün hale getirilmiştir (Sağlam, 2000, s. 106).

Yeniden değerleme; işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, kanuni hükümlere uygun olarak, cari piyasa fiyatları üzerinden gerçeğe uygun değerlerinin tespit edilerek değer artış tutarının bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilmesidir. Enflasyonun etkisiyle özellikle işletmelerin duran varlıklarındaki kayıtlı değerlerinin gerçek durumu yansıtmaması bilgi kullanıcılarını yanıltmaktadır. Bu durumlara neden olan olumsuzlukları sonlandırmak adına yeniden değerlendirme uygulamasına başvurulmaktadır. Paranın satın alma gücünde yaşanan azalışlar, işletmelerin mali tablo kayıtlarını düzenlemelerini gerektirmektedir (Küçük ve Küçük, 1997, s. 61-67).

Yeniden değerlemenin amacı, yukarı yönlü fiyat hareketlerinin yaşandığı piyasa koşullarında nominal değerleri sabit kalan, reel değerleri yükselen iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerine ulaştırılarak, amortismanların gerçek değerler üzerinden ayrılmasını sağlamak ve yanıltıcı olmayan vergi matrahlarını tespit edebilmektir (Tekkahveci, 2020, s. 35).

Yeniden değerleme yapmak için gerekli şartları taşıyan işletmeler, isteğe bağlı olarak yeniden değerleme uygulamasından kısmen veya tamamen

yararlanabileceklerdir (Bilici, 2003, s. 67). Yeniden değerlendirme uygulamasının işletmelere sağlayacağı pek çok avantaj vardır. Örneğin gelecekte bir tarihte satılması planlanan bir taşınmaz, daha az vergi ödeyerek elden çıkartılabilecektir, değer artış tutarının ayrı bir fon hesabında takip edilmesi, satış kazancının daha az hesaplanması neticesini doğurarak Kurumlar Vergisinden avantaj sağlayabilecektir. Benzer şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulan kıymetlerin amortisman gideri artacağı için işletmeler daha az vergi ödeyebileceklerdir. Yeniden değerlendirme artışları öz kaynaklara eklenebilmektedir. Böylece bilançodaki kaynak yapısı daha güçlü görüneceği için sermaye yapıları güçlenen işletmelerin lehine bir yapı da ortaya çıkacaktır ve işletmelerin kredibilitesi artacaktır (Doğan ve Köksal, 2019, s. 10-21; Doğrusöz, 2021). Sigorta yapılan varlıklar için de yeniden değerlendirme yapılması önemlidir. Yeniden değerlendirilerek sigorta ettirilen bir kıymet, risk gerçekleştiği takdirde daha yüksek bir tazminat alınması sonucunu doğuracaktır (Yağcı, 1996, s. 18).

Son Değişiklikler Çerçevesinde Yeniden Değerlemenin Kapsamı

2018 yılında kabul edilen 7144 Sayılı Kanun'un 5. maddesi ile VUK'a geçici 31. madde eklenmiştir. Bu geçici madde ile birlikte yeniden değerlendirme kapsamındaki mükellefler ve yeniden değerlendirme yapılabilecek taşınmazlar hakkında hükümler getirilmiştir. Kanun'un uygulanmasına yönelik 500 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde yeniden değerlemenin 30.09.2018 tarihine kadar yapılabileceği ifade edilmiştir. İlerleyen yıllarda 03.06.2021 tarihinde kabul edilen 7326 No.lu Yapılandırma Kanunu'nun 11. maddesi ile VUK geçici 31. maddesine altıncı fıkrayı takiben gelmek üzere yeni bir fıkra eklenmiştir. İlgili yenilik çerçevesinde yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin 31.12.2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme yapabilecekleri kararı alınmıştır (530 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği, md.2,8). Fıkranın beraberinde getirdiği yeniliklerden birisi de yeniden değerlendirme sonrası pasifte gösterilecek değer artış tutarları üzerinden hesaplanacak vergi konusunda olmuştur. 2018 yılında %5 olarak uygulanması öngörülen vergi oranı %2'ye düşürülmüştür. Ayrıca yalnızca taşınmazlar değil aynı zamanda amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler de yeniden değerlemenin kapsamına alınmıştır. Sonuç olarak 2018 yılında bir defaya özgü getirilen yeniden değerlendirme uygulaması, 2021 yılı bitimine kadar bir kez daha yapılabilir hale getirilmiştir. Daha sonra 14.10.2021 tarihinde 7338 Sayılı Kanun'un kabul edilmesi ile, VUK'un bazı hükümlerinde değişikliğe gidilerek yeniden değerlendirme konusunda tekrar revizyonlar yapılmıştır. Kanunun 31. maddesi ile 213 Sayılı VUK mükerrer 298. maddeye "Ç" fıkrası eklenmiştir. Mükerrer 298. maddenin başlığı da "Enflasyon Düzeltmesi Yeniden Değerleme Oranı ve Yeniden Değerleme" şeklinde değiştirilmiştir. 7338 Sayılı Kanun'un uygulanmasına 01.01.2022 hesap dönemi itibarıyla başlanabilecektir. Uygulamaya geçiş için VUK'a geçici 32. madde eklenmiştir ve yeniden değerlendirme sürekli hale getirilmiştir.

Yeniden Değerleme Yapabilecek Kişiler

7338 Sayılı Kanun'un 31. maddesine göre yeniden değerleme yapabilecek mükellefler; tam mükellef şartlarını taşıyan, bilanço esasına tabi olarak defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri olarak açıklanmıştır. Bu nedenle dar mükelleflerin veya kazançlarını işletme hesabı esasına göre belirleyen mükelleflerin sahip olduğu iktisadi kıymetler ve amortismanları yeniden değerleme kapsamına girmemektedir. Kolektif, adi komandit ve adi şirketler bu kapsama dahil edilirken yabancı para birimi ile defter tutmalarına izin verilenler bu kapsamdan hariç tutulmuştur. Daha önce enflasyon düzeltmesi yapan kişiler, yeniden değerleme uygulamasından yararlanabilmektedir.

Yeniden değerleme hükümlerinden faydalanamayacak mükellefler ise uygulama tebliğinde aşağıdaki gibi belirtilmiştir (530 Sıra No.lu VUK Tebliği, md. 4):

- a) "Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler"
- b) "İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler"
- c) "Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler"
- ç) "Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler"
- d) "Sigorta ve reasürans şirketleri"
- e) "Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları"
- f) "Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işigal eden mükellefler"
- g) "213 Sayılı Kanun'un 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler"

Yeniden Değerlemeye Tabi Kıymetler ve Amortismanları

Faydalı ömrünü henüz tamamlamamış olan iktisadi kıymetlere amortisman ayrılırken yeniden değerlemenin uygulanmak istendiği hesap dönemi sonu itibariyle kanuni defter kayıtlarındaki değerleri dikkate alınmaktadır. Faydalı ömrünü dolduran iktisadi kıymetler için de yeniden değerleme yapmaya devam edilebilmektedir.

VUK mükerrer 298/Ç' ye göre yeniden değerleme yapılacak iktisadi kıymetlerin amortismanının herhangi bir yılda kısmen ayrılmış ya da hiç ayrılmamış olması halinde, yeniden değerleme için geçerli olacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış gibi kabul edilerek belirlenecektir.

Değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler ve amortismanları ile ilgili kanununda geçerli hükümlerden bazıları aşağıdaki gibidir (VUK, mükerrer 298/Ç):

* “İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dâhil) yeniden değerlendirme kapsamına girmez”.

* “İktisadi kıymetlerin 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 belirtilen oran dikkate alınır”.

* “Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır”.

* “İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir”.

* “Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz”.

* “Hesap dönemi içinde aktife giren iktisadi kıymetler için aktife girdiği hesap döneminde, yeniden değerlendirme yapılmaz”.

Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Karşılaştırması

Genel anlamı ile enflasyon düzeltmesi, “paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır” (VUK, 328 Seri No.lu Genel Tebliği). Vergi Usul Kanunu’nun “5024 Sayılı Kanun’la değişik mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında” enflasyon düzeltmesi, “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması” olarak ifade edilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi, mali tabloların içerdiği kıymetlerin TL cinsinden değerlerinin mali tablonun ait olduğu tarihteki güncel değerine yükseltilmesidir. Düzeltme işlemi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi yapılırken esas alınacak tutarlarının düzeltme katsayılarıyla çarpılması yoluyla yapılmaktadır (VUK, 328 Seri No.lu Genel Tebliği). Enflasyon düzeltmesinin temel amacı, finansal tabloların paranın satın alma

gücüne göre güncellenmesidir. Bunu gerçekleştirmek için izlenmesi gereken adımlar uygulama tebliğinde açıklanmıştır:

- * Mali tablolardaki kıymetler; parasal ve parasal olmayan kıymetler şeklinde ayrıştırılacaktır.
- * Belirlenen parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları hesaplanacaktır.
- * Bulunan tutarlar kendi düzeltme katsayılarıyla çarpılacaktır.
- * Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi olmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

17.12.2003 tarihinde 5024 Sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 298. maddesini “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” olarak değerirmiştir. 298. madde ile uygulama sürekli hale getirilmiştir. 5024 Sayılı Kanun’un amacı; mali tabloları enflasyonun yarattığı etkilerden arındırmak ve böylece vergiler üzerindeki olumsuzlukları gidermektir. Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak söz konusu kanunla ikili bir yaklaşım getirilmiştir. Süreklilik arz eden ve düzeltme ile ilgili temel hususların belirlendiği kısım VUK mükerrer 298. maddede; “31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler” VUK geçici 25. maddede yer alacak şekilde düzenlenmiştir (VUK, 328 Seri No.lu Genel Tebliği). Bu değeriklikle beraber VUK mükerrer 298/A maddesi çerçevesinde 2003 ve 2004 yılı enflasyon düzeltmesi için şartların sağlandığı ve uygulamanın yapıldığı yıllar olmuştur.

Enflasyon düzeltmesinden yararlanabilmenin şartı ilgili kanunda (parasal olmayan kıymetler için) “*Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekteşmemesi halinde sona erer*” hükmüyle ifade edilmektedir (VUK, mükerrer 298/A-1). şartları taşıyan mükelleflerin geçici vergi dönemlerinin sonu itibari ile finansal tablolarını düzenleyerek, enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunlu tutulmuştur.

En son 2004 yılında şartlar gerçekteştiği için uygulanması söz konusu olan enflasyon düzeltmesi, 18 yıldır uygulanmamaktadır. Bunun nedeni ÜFE’deki artışın son üç yılda %100’ü ve son on iki aylık dönemde %10’u aşmaması durumudur. 31.12.2021 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesi için gereken şartlar yıllar sonra gerçekteşmiştir. TÜİK’ in verilere göre 12/2018-12/2021 tarihleri arasındaki son üç hesap döneminin Yİ-ÜFE değerimi %141,70; 2021 yılı Yİ-ÜFE yıllık değerim oranı %79,89 olarak açıklanmıştır. Ancak 29.01.2022 tarihinde 7352 Sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar

Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 1. maddesine göre, “2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298. madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulamaz” hükmü getirilmiştir. Devam eden 3. fıkrada ise “31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur” demek suretiyle süre sınırları çizilmiştir. İlgili kanunda VUK mükerrer 298. maddenin 9. fıkrası hükmü de aynen korunmuştur. Diğer bir ifade ile işlenmiş altın, gümüş imalatı ve ticareti yapan, bilanço esasına tabi kuyumcuların geçici hesap dönemleri ve dönem sonu itibariyle koşulsuz olarak enflasyon düzeltmesi yapması zorunluluğu devam etmektedir. Yasadan da anlaşıldığı üzere, enflasyon düzeltmesi uygulaması bir süre yapılamayacaktır.

VUK mükerrer 298/Ç-11. maddesine göre enflasyon düzeltmesi yapabilmenin şartları olduğu dönemlerde yeniden değerlendirme uygulaması değil enflasyon düzeltmesi uygulaması yapılacağı açıklanmıştır. Enflasyon düzeltmesine dair koşulların gerçekleşmediği ilk hesap döneminden başlayarak yeniden değerlendirme uygulamasına devam edilebileceği ve yeniden değerlemeye esas olan değer olarak enflasyon düzeltilmesi yapılan son bilanço değerlerinin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Benzer şekilde yeniden değerlendirme uygulanmış bir hesap dönemini takiben enflasyon düzeltmesinin koşulları yeniden oluşursa, o halde de yeniden değerlendirme yapılmış iktisadi kıymetler ve amortismanlarının son değerleri üzerinden enflasyon düzeltmesi yapılacağı kabul edilmiştir.

Vergi kanunları incelendiğinde, geçici 31. madde, geçici 32. madde ve mükerrer 298/Ç hükümlerinin yeniden değerlendirme konusunun yasal çerçevesini oluşturduğu görülmektedir. Bu nedenle, yeniden değerlendirme konusunun daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak ve genel bir karşılaştırma yapabilmek için aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo1: Yeniden Değerlemenin VUK Hükümleri Kapsamında Karşılaştırılması

Yeniden Değerleme	VUK Geçici 31.	VUK Geçici 32. madde	VUK Mükerrer 298/Ç
Uygulama	Tek seferlik	Tek seferlik	Sürekli hale getirilmiştir.
Süre	31.12.2021 tarihine kadar yapılabilecektir.	Mükerrer 298/Ç kapsamında 01.01.2022 itibariyle sürekli yeniden değerlendirme yapılmadan önce	Enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibariyle

		bir kez yapılabilecektir.	2022 yılından itibaren yapılabilecektir.
Vergi	Yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan değer artış tutarı üzerinden %2 oranında vergi alınmaktadır. (3 taksitte ödenebilmektedir)	Yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan değer artış tutarı üzerinden %2 oranında vergi alınmaktadır. (3 taksitte ödenebilmektedir)	Vergi alınmamaktadır.
Zorunluluk değerlendirmesi	Zorunlu değil	Zorunlu değil	Zorunlu değil
Yeniden değerlendirme kapsamındaki iktisadi kıymetlerin kapsamı	Kapsam dahilindeki iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için yeniden değerlendirme yapılabilmektedir. Sürekli yeniden değerlendirme yapabilmek için önceki yıllarda geçici 31. ve 32. maddelere göre değerlendirme yapılmış olması şartı yoktur.		
Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler	09.06.2021 tarihi itibarıyla defter kayıtlarında yer alan taşınmazlar ve amortismanları yeniden değerlemenin kapsamındadır. (Boş arsa ve araziler de yeniden değerlemeye tabidir)	Mükerrer 298/Ç kapsamında ilk kez yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler için bir önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarında kayıtlı taşınmazlar ve amortismanları yeniden değerlemeye tabidir.	Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoya dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemenin kapsamındadır. (Amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler kapsam dışındadır)
Maliyet bedeline eklenmiş kur farkları ve kredi faizleri	Yeniden değerlendirme kapsamına dahildir.	Yeniden değerlendirme kapsamına dahildir.	*İktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği döneme ilişkin olanlar yeniden değerlendirilenin kapsamındadır. *İktisadi kıymetin maliyet

			bedeline eklenmiş bulunanlar yeniden değerlendirilmenin kapsamı dışındadır.
--	--	--	---

Yeniden Değerleme ile Oluşan Değer Artış Fonu

Yeniden değerlendirme sonrası değer artışı, öz kaynaklar grubunda yer alan yeniden değerlendirme değer artışı hesabında toplanmalıdır (Bozkurt, 2013, s.50). Yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra meydana gelen değer artışları, iktisadi kıymetlerin her birinin değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde bilançonun pasif kısmında yer alan özel bir fon hesabında (522 MDV Yeniden Değerleme Artışları) gösterilmektedir. Değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde bu hesap borç çalıştırılarak kapatılır (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2019, s.561).

VUK, geçici 31. maddeye göre “*Değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır*” şeklinde açıklanmıştır. Net bilanço aktif değeri iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yer alan kayıtlı değerlerinden söz konusu varlığa ait birikmiş amortismanlarının düşürülmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

Değer artış tutarı sermayeye ilave edilmek dışında herhangi bir şekilde farklı bir hesaba aktarılırsa ya da işletmeden çekilirse, ilgili kısım işlemin gerçekleştiği dönemin kazancıyla ilişkilendirilmeksizin Gelir ve Kurumlar Vergisi’ne tabi tutulmaktadır (VUK, mükerrer 298/Ç-6).

Sürekli hale gelen yeniden değerlendirme uygulaması, yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetin devir, satış, bölünme, tasfiye gibi sebeplerle elden çıkarılması durumunda pasifte özel bir fon hesabındaki değer artışlarının tıpkı amortismanlar gibi muameleye tabi tutularak kazançta ilave edileceğini hüküm altına almaktadır (VUK, mükerrer 298/Ç-7). Bu konuda karşılaştırma yapıldığında VUK’ un geçici 31. ve 32. maddelerinin, yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetin satış veya elden çıkarılması durumunda değer artış tutarlarının satış kazancına dahil edilmeyerek fon hesabında tutulmaya devam etmesini öngördüğünü belirtmek gerekmektedir. Değer artışları ortaklara, ortaklık payları oranında dağıtılabilmektedir. Bu işlem vergiye tabidir.

Yeniden Değerleme Oranının Tespiti

Yeniden değerleme oranı; TÜİK tarafından açıklanan yurt içi üretici fiyat endeksine (Yİ-ÜFE) göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla aylar bazında gerçekleşen fiyat hareketleri yeniden değerleme oranını belirlemektedir. Yİ-ÜFE, kasım ayında ilan edildiği için, yeniden değerleme oranı tespit edilerek yıl sonunda resmî gazetede yayınlanmaktadır (Karakoç, 2020, s. 251).

a) VUK Geçici Madde 31 (7326 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler)

213 Sayılı VUK' un mükerrer 298. maddesi kapsamında hesap dönemi olarak bir takvim yılını benimseyen mükellefler açısından en son 2004 takvim yılı itibarıyla enflasyon düzeltilmesi zorunlu olarak gerçekleştirilmiştir.

-2005 yılından önce iktisap edilen yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin yeniden değerlemesinde (Enflasyon düzeltilmesi yapılmış son bilanço tarihinden sonra); 2021 yılı mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya (2005 yılı ocak ayına) ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan oran $(666,79/114,83=5,80675)$ yeniden değerlemede esas alınacak oranlardır.

-2005 yılından sonra iktisap edilen yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin yeniden değerlemesinde; 2021 yılı mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran yeniden değerlemede esas alınacak oranlardır.

-7144 Sayılı Kanun ile 2018 Mayıs ayına kadar yeniden değerleme tabi tutulan değerlemeye tabi kıymetlerin yeniden değerlemesinde; 2021 yılı mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 2018 yılı mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,85) bölünmesi ile bulunan oran $(666,79/354,85=1,87907)$ yeniden değerlemede esas alınacak oranlardır.

Yeniden değerleme yapılan iktisadi kıymetlerin birikmiş amortismanlarına da bu iktisadi kıymetler için uygulanan katsayı ile yeniden değerleme yapılacaktır. Yİ-ÜFE endeks değerleri baz alınarak bulunan ve yeniden değerlemeye esas olan katsayının hesabı yapılırken, kesirli kısım beş hane şeklinde dikkate alınmaktadır.

b) VUK Geçici Madde 32 (7338 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler)

VUK, mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerleme yapılacak kıymetlerin, bu değerlemeden önce;

-2005 yılından önce iktisap edilen yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin yeniden değerlemesinde; en son bilançoda yer alan varlıklar ile bunların amortismanları için, 2021 Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (1022,25), 2005 Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan oran, yeniden değerlemede esas alınacak orandır.

-2005 yılından sonra iktisap edilen yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin yeniden değerlemesinde; en son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen varlıklar (2005 ve sonrası) ile bunların amortismanları için, 2021 yılı aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (1022,25), bunların iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran, yeniden değerlemede esas alınacak orandır.

-7144 Sayılı Kanun’la gelen yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanlarının değerlemesinde; 2021 aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (1022,25), 2018 yılı mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,85) bölünmesi ile bulunan oran yeniden değerlemede esas alınacak orandır.

-7326 Sayılı Kanun’la gelen yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanlarının değerlemesinde; 2021 aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2021 yılı haziran ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran yeniden değerlemede esas alınacak orandır.

c) VUK Mükerrer Madde 298/Ç (7338 Sayılı Kanun’la Eklenen Hükümler)

Yeniden değerlemede, TÜİK tarafından açıklanan Yİ-ÜFE oranına göre yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır. Özel hesap dönemine tabi olanlar için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran geçerli olacaktır.

Yeniden Değerlemenin Bir Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Uygulanması ve Muhasebe Kayıtları

Bu bölümde, gerçek bir Güneş Enerji Santrali (GES) işletmesinin mali verilerinden yararlanılarak yeniden değerlendirilmesinin uygulanmasına yer verilmiştir. Bu tür işletmelerin kurulum maliyetleri ve gelirleri dövize endeksli olduğu için fiyat değişimlerinden fazlasıyla etkilenmektedirler. Hal böyle olmakla, yeniden değerlendirilmesinin bu işletmelerde uygulanması daha da önem taşımaktadır.

Uygulama kapsamında yer alan ve tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen X şirketi 31.12.2017 tarihi itibarıyla kurulumu tamamlanan Güneş Enerji Santrali’ni “253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR” hesabında 3.472.725,20 TL maliyet bedeli ile aktifleştirmiştir. Faydalı ömrü VUK’ a göre 10 yıl olan Güneş Enerji Santrali’nin birikmiş amortisman tutarı 09.06.2021 tarihi itibarıyla 1.475.908,21 TL’dir. Mükerrer 298/Ç-1 maddesine göre amortismanına tabi iktisadi kıymetin (ATİK) maliyet bedellerine eklenen (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ile kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dahil) yeniden değerlendirme kapsamına dahil değildir. GES’ in yeniden değerlemeye esas tutarının tespitinde bu durum göz önünde bulundurulmuştur.

a) Geçici Madde 31 (7326 Sayılı Kanun’la Eklenen Hükümler) Kapsamında Yeniden Değerleme;

GES 2021 yılı ağustos ayında 7326 Sayılı Kanun’la gelen geçici 31. maddeye göre 31/12/2017’de aktifleştirilen yeniden değerlemeye tabi kıymet bir sonraki ay olan ocak/2018 ile kanunun açıklandığı haziran/2021’den bir önceki ay olan mayıs/2021 Yİ-ÜFE değerlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.

Tablo 2: Yeniden Değerleme Hesaplaması

Geçici Madde 31 Kapsamında Yeniden Değerleme	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yeniden Değerleme Artışı Tutarı
Güneş Enerji Santrali	(666,79/319,60)	3.472.725,20	7.245.239,16	3.772.513,96
Birikmiş Amortisman	(666,79/319,60)	1.475.908,21	3.079.226,64	1.603.318,43
Net Aktif Değeri		1.996.816,99	4.166.012,52	2.169.195,53

Geçici madde 31’e göre yeniden değerlendirme yapıldığında değer artışı;

- Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden (7.245.239,16 – 3.079.226,64 = 4.166.012,52), yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (3.472.725,20 – 1.475.908,21 = 1.996.816,99) indirilmesi suretiyle hesaplanan, güneş enerji santralinin net aktif değerindeki artış; 4.166.012,52 – 1.996.816,99 = 2.169.195,53 TL olarak gerçekleşmiştir.

- Yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 2.169.195,53 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi 43.383,91 TL’dir. Ödenmesi gereken vergi talep halinde 3 taksitte ödenebilecek iken uygulama kapsamında yer alan X şirketi tek seferde ödemeyi tercih etmiştir.

Güneş Enerji Santraline ilişkin yeniden değerlendirme işlemlerine ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

31.08.2021	BORÇ	ALACAK
253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR 253.01 GES tesisi 3.772.513,96	3.772.513,96	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.01 GES Amortismanı 1.603.318,43		1.603.318,43
522 MAD. DUR. VAR. YEN. DEĞERLEME ARTIŞI 522.01 GES Yen. Değ. Artışı 2.169.195,53		2.169.195,53
GES Yeniden Değerleme (VUK Geçici 31’e göre)		

31.08.2021	BORÇ	ALACAK
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 770.00 Genel Yönetim Gideri KKEG 43.383,91	43.383,91	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.05 VUK Geçici 31 % 2 YDA 43.383,91		43.383,91
Vergi Tahakuku		
31.08.2021	BORÇ	ALACAK
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.05 VUK Geçici 31 % 2 YDA 43.383,19	43.383,91	
102 BANKALAR 102.01 "A" Bankası 43.383,91		43.383,91
Verginin ödenmesi		

Yeniden değerlemeye tabi tutulan GES için X şirketinin "257 Birikmiş Amortismanlar" hesabına 2021 yılında yaptığı kayıtlar aşağıdaki gibidir (Geçici madde 31'e göre 31.05.2021 tarihindeki amortisman tutarı dikkate alınarak yeniden değerlendirilmiştir):

Tablo 3: Amortisman Hesaplaması

2021 Açılış Fişi Amortisman Bakiyesi (01.01.2021)	1.389.090,08
2021 1. Dönem Amortisman (3.472.725,20/10/4) (31.03.2021)	86.818,13
2021 2. Dönem Amortisman (3.472.725,20/10/4) (30.06.2021)	86.818,13
2021 Ağustos Ayında Yapılan Yeniden Değerleme Artışı (31.08.2021)	1.603.318,43
2021 2.Dönem (181.130,98-86.818,13) Yeni Net Değere Göre Ek Amortisman (31.08.2021)	94.312,85
2021 3. Dönem Amortisman (7.245.239,16/10/4) (30.09.2021)	181.130,98
2021 4. Dönem Amortisman (7.245.239,16/10/4) (31.12.2021)	181.130,98
2021 Sonu Birikmiş Amortisman Bakiyesi (257 No.lu Hesap)	3.622.619,58

b) VUK Geçici Madde 32 (7338 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler) Kapsamında Yeniden Değerleme;

VUK 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirilecek kıymetlerin, bu değerlemeden önce ihtiyari olarak VUK geçici 32'ye göre yapabilecekleri yeniden değerlendirilmede; yukarıdaki güneş enerji santrali için, 2021/05 dönemine kadar yeniden değerlendirilme daha önceden yapılmıştır. Bu kez 2021/06 – 2021/12 arası için yeniden değerlendirilme işlemi yapılacaktır. Yeniden değerlemeye esas oran 2021/12 Yİ-ÜFE oranının (1022,25), 2021/06 Yİ-ÜFE oranına (693,54) bölünmesi ile ortaya çıkan (1022,25/693,54) 1,47395 oranıdır.

Yukarıda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen X şirketi 31.12.2017 tarihi itibarıyla kuruluşu tamamlanan ve aktifine kaydettiği Güneş Enerji Santrali'ni "geçici madde 31 (7326 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler)" kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutmuştur.

Geçici madde 31'e göre yeniden değerlemeye tabi tutulan GES' in değeri 7.245.239,16 TL'ye, amortisman tutarı ise 3.079.226,64 TL'ye yükselmişti. 7338 Sayılı Kanun'la eklenen 32. maddeye göre amortismanın herhangi bir yılda ayrılmamış olması halinde, yeniden değerlemeye tabi tutar belirlenirken bu amortismanlar tam ayrılmış gibi varsayılarak belirlenmektedir. 31.12.2017'de aktifleştirilen ve yeniden değerlemeye tabi tutulan GES' e 31.12.2021 itibariyle normal amortisman uygulandığında amortisman tutarı $7.245.239,16 \times \%10 \times 5 \text{ yıl} = 3.622.619,58$ TL olarak gerçekleşmektedir.

Tablo 4: Yeniden Değerleme Hesaplaması (VUK, Geçici Madde 32)

Geçici Madde 32 Kapsamında Yeniden Değerleme	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yeniden Değerleme Artışı Tutarı
Güneş Enerji Santrali	(1022,25/693,54)	7.245.239,16	10.679.190,43	3.433.951,27
Birikmiş Amortisman	(1022,25/693,54)	3.622.619,58	5.339.595,22	1.716.975,64
Net Aktif Değeri		3.622.619,58	5.339.595,22	1.716.975,64

Geçici madde 32'ye göre yeniden değerlendirme yapıldığında değer artışı;

- Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden (10.679.190,43 – 5.339.595,22 = 5.339.595,22), yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (7.245.239,16 – 3.622.619,58 = 3.622.619,58) indirilmesi suretiyle hesaplanan, güneş enerji santralinin net aktif değerindeki artış, $5.339.595,22 - 3.622.619,58 = 1.716.975,64$ TL olarak gerçekleşmiştir.

- Yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 1.716.975,64 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi 34.339,51 TL'dir. Ödenmesi gereken vergi şirket tarafından tek seferde ödenmiştir.

Güneş Enerji Santraline ilişkin VUK geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme işlemlerine ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

31.12.2021	BORÇ	ALACAK
253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR 253.01 GES tesisi 3.433.951,27	3.433.951,27	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.01 GES Amortismanı 1.716.975,64		1.716.975,64
522 MAD. DUR. VAR. YEN. DEĞERLEME ARTIŞI 522.01 GES Yen. Değ. Artışı 1.716.975,64		1.716.975,64
GES Yeniden Değerleme (VUK Geçici 32'e göre)		

31.12.2021	BORÇ	ALACAK
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ 770.00 Genel Yönetim Gideri KKEG 34.339,51	34.339,51	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.05 VUK Geçici 31 %2 YDA 34.339,51		34.339,51
Vergi Tahakuku		

31.12.2021	BORÇ	ALACAK
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR 360.05 VUK Geçici 31 %2 YDA 34.339,51	34.339,51	
102 BANKALAR 102.01 "A" Bankası 34.339,51		34.339,51
Verginin ödenmesi		

c) VUK Mükerrer Madde 298/Ç (7338 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler) Kapsamında Yeniden Değerlemesi

VUK mükerrer madde 298/Ç ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi 01.01.2022 tarihi itibarıyla sürekli hale gelmiştir. Enflasyon düzeltilmesine ilişkin şartların oluşmadığı dönemlerde, istenilirse yeniden değerlendirilebilir. Enflasyon düzeltilmesi zaruri iken yeniden değerlendirilme ihtiyaridir. Yeniden değerlemeye tabi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, aktife girdiği hesap döneminden sonraki hesap dönemlerinde değerlendirilebilir. Yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait olan Yİ-ÜFE oranı ile yeniden değerlendirilme tabi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin çarpılması suretiyle yeniden değerlendirilme hesaplaması yapılmaktadır.

İsteğe bağlı olarak geçici vergi dönemlerinde de yeniden değerlendirilme yapılabilmektedir. Bu durumda, bir önceki yılın kasım ayından başlamak üzere; 3, 6 ve 9 aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre TÜİK'in Yİ-ÜFE endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle oran belirlenmektedir. Yapılan hesaplama sonucu net aktif değerindeki artış geçici madde 31 ve geçici madde 32'de olduğu gibi vergilendirilmeye tabi tutulmamaktadır.

Yeniden değerlendirilme tabi kıymetin satılması durumunda geçici madde 31 ve geçici madde 32'den farklı olarak bunlara isabet eden "522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI" hesabında takip edilen değer artışları aynen amortismanlar gibi satış kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır.

Tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen X şirketi 31.12.2017 tarihi itibarıyla kuruluşu tamamlanan ve aktifine kaydettiği Güneş Enerji Santrali'ni a ve b maddelerinde gösterildiği üzere geçici madde 31 (7326 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler) ve VUK Geçici 32 (7338 Sayılı Kanun'la Eklenen Hükümler) kapsamında yeniden değerlendirilme tabi tutmuştu. Bu kez VUK mükerrer madde 298/Ç'ye göre yeniden değerlendirilme yapılacaktır. 2022

yılında uygulanacak yeniden değerleme oranının %40 olduğu kabul edilerek yeniden değerleme hesabı yapılmıştır. Yeniden değerleme hesabı yapılırken yeniden değerlemeye esas alınacak amortisman tutarının tam olarak ayrılmış kabul edilip hesaplanacağı unutulmamalıdır. Guneş enerji santralının 2021 yılı sonu itibariyle yeniden değerlemeye esas tutarı ve amortismanı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 5: Yeniden Değerleme Hesaplaması (VUK, Mükerrer 298/Ç)

VUK Mükerrer Madde 298/Ç Kapsamında Yeniden Değerleme	Yeniden Değerleme Oranı (Varsayım)	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar	Yeniden Değerleme Artışı Tutarı
Güneş Enerji Santrali	1,4	10.679.190,43	14.950.866,60	4.271.676,17
Birikmiş Amortisman	1,4	5.339.595,22	7.475.433,30	2.135.838,09
Net Aktif Değeri		5.339.595,22	7.475.433,30	2.135.838,09

Yeniden değerleme sonrasında hesaplanan 2.135.838,09 TL değer artışı üzerinden herhangi bir vergi hesaplanmayacaktır. Ancak değerlenen varlığın elden çıkartılması halinde fon, amortisman gibi dikkate alınacaktır. Mükerrer madde 298/Ç-7 “Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur” şeklinde hüküm ifade etmektedir. Buradan hareketle Güneş Enerji Santralının 10.000.000 TL + KDV’ye satılması durumunda elde edilecek kar ve bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtları řu şekilde gerçekteşecektir:

31.12.2021	BORÇ	ALACAK
253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR 253.01 GES tesisi 4.271.676,17	4.271.676,17	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 257.01 GES Amortismanı 2.135.838,09		2.135.838,09
522 MAD. DUR. VAR. YEN. DEğERLEME ARTIŞI 522.02 VUK 298/Ç Yen. Değ. Ar 2.135.838,09		2.135.838,09
GES Yeniden Değerleme (VUK 298/Ç maddesine göre)		

31.12.2021	BORÇ	ALACAK
120 ALICILAR	11.800.000,00	
120.01 (X) Alıcısı 11.800.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	7.475.433,30	
257.01 GES Amortismanı 7.475.433,30		
522 MAD. DUR. VAR. YEN. DEĞERLEME ARTIŞI	2.135.838,09	
522.02 VUK 298/Ç Yen. Değ. Ar 2.135.838,09		
253 TESİS MAKİNA CİHAZLAR		14.950.866,60
253.01 GES tesisi 14.950.866,60		
391 HESAPLANAN KDV		1.800.000,00
391.18 Hesaplanan KDV % 18 1.800.000		
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR		4.660.404,79
679.01 Tesis Mak. Cih. Satış. Karı 4.660.404,79		
VUK 298/Ç'ye göre değerlendirilmiş sabit kıymet satışı		

Güneş enerji santrali “geçici madde 31 (7326 Sayılı Kanun’la Eklenen Hükümler)” ve “geçici madde 32 (7338 Sayılı Kanun’la Eklenen Hükümler)” kapsamında %2 vergi ödeyerek yeniden değerlendirilmiştir. VUK 298/Ç kapsamında ise vergi ödemediği için yeniden değerlendirilmesini gerçekleştirmiştir. Mükerrer madde 298/Ç-7’de “Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur” denilmektedir. 298/Ç maddesine göre pasifte “522.02 VUK 298/Ç Yen Değ. Ar.” hesabında gösterilen değer artışı, iktisadi kıymetin satışında amortismanlar gibi muameleye tutulmuş ve bu satıştan elde edilen karın 2.135.838,09 TL daha fazla olması sonucunu doğurmuştur. Vergi mükellefi (X) şirketinin vergi matrahı hesaplanırken güneş enerji santralinin VUK geçici 31 ve 32’ye göre yeniden değerlendirilen kısmı vergi matrahına dahil edilmezken VUK 298/Ç maddesine göre değerlendirilen 2.135.838,09 TL’lik kısmı Kurumlar Vergisi matrahına eklenecektir. Ancak yeniden değerlendirilme artış tutarının sermaye hesabına eklenmesi halinde yeniden değerlendirilmiş kıymetin satış kazancı hesabında bu tutar dikkate alınmamaktadır (VUK, 537 Sıra No.lu Genel Tebliği).

Sonuç

Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmelerin mali tablolarının gerçek değerlerini yansıtmaktan uzaklaşması pek çok sorunu beraberinde getirmektedir. Bilançolarda yer alan amortismanlara tabi iktisadi kıymetler ve taşınmazların defter değerleri ile piyasada geçerli cari fiyatlara göre oluşan değerleri arasında zamanla farklar oluşabilmektedir. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması için vergi kanunlarında çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Enflasyon düzeltilmesi uygulamasının beraberinde getirdiği koşulların Türkiye’de 2004 yılından itibaren bir daha oluşmaması, yeniden değerlendirilmenin

yapılmasını ve işletmelerin yasal koşullara uygun olarak uygulamadan yararlanabilecekleri bir zemini yeniden hazırlamıştır.

Yeniden değerleme uygulaması 14.10.2021 tarihinde kabul edilen “7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile kalıcı hale getirilmiştir. Böylece 01.01.2022 tarihinden itibaren işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri, sürekli ve vergisiz olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

İşletmelerin yeniden değerleme yaptıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için bilançonun pasifinde özel bir değer artış fonu hesabı oluşturulmaktadır. Bu durum öz kaynakları artırarak işletmelere fayda sağlamaktadır. Yeniden değerleme yapıldığında, amortismanına tabi iktisadi kıymetler gerçek değerlerine yaklaştırıldığı için mali tabloların işletmenin durumunu doğru bir şekilde yansıtmayı mümkün olmaktadır. Bu durum mali tablo verilerinden hareketle yeni projeler üretecek şirket ortaklarını, yatırımcıları, kredi temini sağlayan finansal kuruluşları ve kararlarını etkilemektedir.

Çalışmanın uygulama bölümünde muhasebe verilerinden yararlanan GES işletmesi gibi kuruluşların maliyetleri genellikle dövize bağlıdır. Kurulum maliyetleri için sıklıkla döviz kredisi ile finansman sağlamaktadırlar. Bu tür işletmeler ilerleyen dönemlerde yeniden değerleme veya enflasyon düzeltmesi yapmadıklarında bilançolarında görülen değerler üzerinden bilgi kullanıcılarına kendilerini ifade etmekte zorlanmaktadırlar. Yatırımcıların ve kredi kuruluşlarının işletmeye ilişkin görüşleri olumsuz olursa geleceğe dair olumlu bir planlama yapılamayacaktır. Örneğin bir işletmenin kullanmış olduğu döviz kredisinin kur değerlemesine tabi tutularak 400 BANKA KREDİLERİ hesabının Türk Lirası karşılığının artırıldığı, 253 TESİS MAKİNA ve CİHAZLAR hesabının değerleme yapılmadığı için aynı kaldığını varsayalım. Bu durumdan işletmenin mali yapısı olumsuz etkilenecek, işletmenin borçları değerlenirken, varlıklarının aynı kalması söz konusu olacaktır. Benzer durumlarla karşı karşıya kalan işletmeler finansman temininde zorlanmaktadırlar.

İşletmeler, 2022 yılında VUK mükerrer 298/Ç’ ye göre yeniden değerleme yapmadan önce tek seferliğine VUK geçici 32. madde ’ye göre %2 vergi ödeyerek yeniden değerleme yapabileceklerdir. VUK 298/Ç, 2022 öncesi geçmiş dönemlere yönelik yeniden değerleme uygulamasına izin vermemektedir. Kalıcı hale gelen yeniden değerleme uygulamasından VUK mükerrer 298/Ç hükümlerine göre 2022 yılından itibaren yararlanmadan önce, geçmişteki dönemler için geçici 32. maddeye göre bir kez yeniden değerleme yapılabileceği anlaşılmaktadır. Böylece mevcut amortismanına tabi iktisadi kıymetler, gerçek değerlerine uygun hale getirilebilecektir.

Yeniden değerleme uygulaması, enflasyon düzeltmesi için gereken şartların oluşmadığı durumlarda isteğe bağlı olarak uygulanabilecektir. Ancak

enflasyon düzeltmesi yapabilmenin koşulları oluşursa enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur. Enflasyon düzeltmesi parasal olmayan tüm kıymetleri kapsamına dahil ettiği için (153 Ticari Mallar gibi) yeniden değerlemeye kıyasla etki alanı daha geniştir. 31.12.2021 itibariyle enflasyon düzeltmesinin uygulanma koşulları yıllar sonra oluşmuştur. Ancak 29.01.2022 tarihli 7352 Sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 2021 ve 2022 hesap dönemleri (geçici vergi dönemleri dahil) ve 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mali tabloların VUK mükerrer 298. maddedeki enflasyon düzeltmesi hükümlerine tabi tutulamayacağı kararı getirilmiştir. Enflasyon düzeltmesinin koşullarının olduğu dönemlerde uygulamanın kanun koyucu tarafından ertelenmemesi gerektiği kanaatindeyiz. Belirtilen süreye kadar yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon düzeltmesi uygulanmaksızın işletmelerin muhasebe işlemlerine konu olacaktır.

İşletmeler; VUK geçici 32. maddeye göre %2 vergi ödeyerek yeniden değerledikleri kıymeti satmak istediklerinde satış kazancı yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. VUK mükerrer 298 Ç’ ye göre vergi ödmeden yeniden değerlendirilen kıymetin satışında ise özel fon hesabında tutulan artış tutarı birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilerek satış kazancı tespit edilecektir. Bu durum işletmelerin fiktif kar elde etmesine ve fazla vergi ödemelerine neden olacaktır. Ancak yeniden değerlendirme değer artış tutarının sermaye hesabına eklenmesi halinde yeniden değerlendirilmiş kıymetin satış kazancı hesabında bu tutar dikkate alınmamaktadır. Özel bir fon hesabında (522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI) tutulan değer artış tutarının sermaye (500 SERMAYE) hesabına ilave edilmesi durumunda, vergilendirme söz konusu olmamaktadır. 14.05.2022 tarihinde çıkartılan 537 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği’nin 12. maddesine göre birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları, sermayeden çekilirse, çekilen kısım dönem kazancı sayılarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Kaynaklar

- Atabey, N.A., Parlakkaya, R. ve Alagöz, A. (2019). *Genel muhasebe*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Bilici, N. (2003). Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak için Türkiye’de uygulanan önlemler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (1-2), 65-85.
- Bozkurt, İ. (2013). *Türkiye muhasebe standartları*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Doğan, Z. ve Köksal, A. (2019). Taşınmazlara ilişkin yeniden değerlendirme uygulamasının vergilendirmeye etkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 364, 9-21.

- Doğrusöz, B. (2021). Yeniden değerlemede başarı şansı. Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/yeniden-degerlemede-basari-sansi/632510>
- Güzeloğlu, H. Taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesi. KPMG. Erişim adresi: <https://home.kpmg/tr/tr/home/hizmetlerimiz/tax/tasinmaz-ve-amortismanina-tabi-iktisadi-kiymetlerin-yeniden-degerlemesi.html>
- Karakoç, İ. (2020). Yeniden değerleme oranı uygulaması ve vergisel etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30 (159), 251.
- Koç Yalkın, Y. (2013). *Genel muhasebe*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Küçük, S. ve Küçük, M. (1997). Yeniden değerleme müessesesi ve amacı aşan uygulamalar. *Vergi Dünyası*, 15, 61-67.
- Sağlam, N. (2000). Maddi duran varlıklarda yeniden değerleme ve geçici vergi dönemlerinde uygulanması. *Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (1), 105-127.
- Tekkahveci, S. (2020). *Türk vergi sisteminde yeniden değerleme* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Niğe Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğe.
- TÜİK. (2021). Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi. Erişim adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yurt-Ici-Uretici-Fiyat-Endeksi-Aralik-2021-45849>
- Yağcı, S. (1996). *Yeniden değerleme ve amortismanların işletmelerin finansal yapılarına etkileri ve bir örnek uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- 205 Sayılı 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki Kanun (1963, 19 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı 11343). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/11343.pdf>
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı 10705). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf>
- 328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği (2004, 28 Şubat). *Resmî Gazete* (Sayı 25387). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=9011&MevzuatTertip=5>
- 3332 Sayılı Sermaye Piyasasının Teşviki, Sermayenin Tabana Yaygınlaştırılması ve Ekonomiye Düzenlemede Alınacak Tedbirler ile 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 3182 Sayılı Bakanlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında

- Kanun (1987, 31 Mart). *Resmî Gazete* (Sayı 19417). Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3332.pdf>
- 4.01.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 21.02.1963 Tarih ve 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (1983, 21 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı 2791). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/17936.pdf>
- 500 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2018, 06 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı 30470). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180706-23.htm>
- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2003, 30 Aralık). *Resmî Gazete* (Sayı 25332). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031230.htm>
- 530 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2021, 16 Temmuz). *Resmî Gazete* (Sayı 31543). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210716-9.htm>
- 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (2022, 14 Mayıs). *Resmî Gazete* (Sayı 31835). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220514-5.pdf>
- 7144 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2018, 25 Mayıs). *Resmî Gazete* (Sayı 30431). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180525-18.htm>
- 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (2021, 09 Haziran). *Resmî Gazete* (Sayı 31506). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/06/20210609-1.htm>
- 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı kanunlarda Değişiklik yapılmasına Dair Kanun (2021, 26 Ekim). *Resmî Gazete* (Sayı 31640). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm>
- 7352 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022, 29 Ocak). *Resmî Gazete* (Sayı 31734). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220129-9.htm>

Atıf için:

Aslanoğlu, S. ve Poyraz Can, S. (2022). Sürekli hale gelen yeniden değerlemenin kapsamı, önemi, vergisel avantajları: Güneş enerji santrali işletmesinde bir uygulama. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 239-263. doi: 10.54558/jiss.1119111

Etik Beyanı: Bu çalışmanın tüm hazırlanma süreçlerinde etik kurallara uyulduğunu yazarlar beyan eder. Aksi bir durumun tespiti halinde Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi'nin hiçbir sorumluluğu olmayıp, tüm sorumluluk çalışmanın yazarlarına aittir.

Yazar Katkıları: “Sürekli hale gelen yeniden değerlemenin kapsamı, önemi, vergisel avantajları: Güneş enerji santrali işletmesinde bir uygulama” başlıklı çalışmada yazar Suphi Aslanoğlu fikir, tasarım, kaynaklar, işletme verilerinin temini, analiz ve yorum, literatür araştırması, yazım kuralları ve eleştirel inceleme aşamalarına katkı sağlamıştır. Yazar Sema Poyraz Can, çalışmada fikir, tasarım, kaynaklar, işletme verilerinin temini, işletme ile görüşme, analiz ve yorum, literatür araştırması, yazım kuralları aşamalarında katkı sağlamıştır. 1. yazarın katkı oranı %50, 2. yazarın katkı oranı %50'dir.

Çıkar Beyanı: Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.