

## YARGI KARARLARI ÖZELİNDE TÜRK VERGİ MEVZUATINDA YENİDEN DEĞERLEME

### Revaluation in Turkish Tax Legislation Within the Scope Of Judicial Decisions

Dr. Öğr. Üyesi. Selçuk BUYRUKOĞLU

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Sivas/Türkiye

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4335-1575>

Defterdarlık Uzmanı. Serkan TEKKAHVECİ

Niğde Defterdarlığı, Niğde/Türkiye

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5595-1565>

#### ÖZET

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve hissedilir artışı ifade eden enflasyon, işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin nominal değerlerini sabit tutarken, reel değerlerini yükseltmektedir. Sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemi olan yeniden değerlendirme, enflasyondan kaynaklanan gerçek olmayan karların önlenerek, gerçek karlarının tespit edilmesine olanak tanır. Bu güncelleme ile işletmeler gereksiz vergi yükünden kurtulmakta, sabit kıymetlerinin yenilenmesi için gerekli fonları oluşturmaktadır. Mevcut sermayenin korunması, işletmelere ait mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği, gerçek olmayan kazançların vergilendirilmesinin önlenmesi gibi pek çok faydası bulunan yeniden değerlendirme kavramı ise uzun süredir enflasyonla mücadele halinde olan ülkemizdeki iktisadi işletmeler için de hayati öneme sahiptir.

Çalışmada yeniden değerlemenin hukuki kaynakları, amacı, kapsamı ve nasıl hesaplandığı açıklandıktan sonra yeniden değerlemeye ilişkin bazı Danıştay kararları ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Mevzuatı, Yeniden Değerleme, Danıştay.

#### ABSTRACT

Inflation, which represents a continuous and noticeable increase in the general level of prices, keeps nominal values of economic assets included in enterprises constant and increases their real values. The revaluation process, which is the process of raising the fixed assets to their real value, allows the real profits to be determined by preventing unrealistic profits from inflation. With this update, businesses get rid of the unnecessary tax burden and create the necessary funds to renew their fixed assets. The concept of revaluation, which has many benefits such as the protection of the existing capital, the accuracy and reliability of the financial statements of the enterprises, and the prevention of the taxation of unrealistic gains, is also vital for the economic enterprises in our country which has been struggling with inflation for a long time.

After explaining the legal sources, purpose, scope and how it is calculated in the study, some decisions of the Council of State regarding revaluation will be discussed.

**Key Words:** Turkish Tax Legislation, Revaluation, Council of State.

### 1. GİRİŞ

Dünyanın pek çok ülkesinde önemli ekonomik istikrarsızlıklara neden olan 2. Dünya Savaşı, ülkemizde de hem yatırımları olumsuz etkilemiş hem de fiyatlar genel seviyesinde sürekli ve hissedilir artışı ifade eden enflasyona neden olmuştur. Bu artışla birlikte işletmelerin envanterinde bulunan iktisadi kıymetlerin fiili değerleri ile kayıtlı değerleri arasındaki fark uçuruma dönüşmüş, bilançolar anlamını yitirmiştir.

Yeniden değerlendirme kavramının hukuk sistemimize girişi 19.2.1963 tarihli 205 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununa ilave olan geçici 11. madde ile olmuştur. Temel amacı işletmelere dahil olan iktisadi kıymetlerin güncel değerleri ile bilançolarında yer almalarını sağlamaktır. Bu sayede bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, varlıklarının gerçek durumunu gösteren bilançolara ulaşmış olacaklardır.

Yeniden değerlendirme olanağından sadece tam mükellefiyet olan ve bilanço usulüne göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabileceklerdir. Bu nedenle dar mükelleflerin yada tam mükellef olan ancak işletme hesabı usulüne göre kazancı tespit edilen mükellefler ile basit usulden yararlanan mükelleflerin taşınmazlarını yeniden değerlemelerine imkan bulunmamaktadır. Mükellefler yeniden değerlendirme konusunda serbest bırakılmış olmalarına rağmen, iktisadi devlet teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapması mecburidir.

## 2. YENİDEN DEĞERLEMEYE GENEL BAKIŞ

İşletme kayıtlarında tarihi maliyetler ile kaydedilmiş olan sabit kıymetler üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilmesine yeniden değerlendirme denir. Yani başka bir ifade ile sabit kıymetlerin gerçek değerine yükseltilmesi işlemine yeniden değerlendirme denilmektedir. Yeniden değerlendirme sayesinde, işletmelerin enflasyondan kaynaklanan gerçek olmayan karları önlenerek, gerçek karlarının belirlenmesi mümkün olmaktadır. Böylece işletmeler gereksiz vergi yükünden kurtulmakta ve sabit kıymetlerin yenilenmesi için gereken kaynaklar oluşturulmaktadır (Toroslu, 1995:34).

### 2.1. Hukuki Süreci

Yeniden değerlendirme kavramının mevzuatımıza girişi 19.02.1963 tarihinde, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 11. madde ile olmuştur. İlgili madde ile yeniden değerlendirme oranının Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayınlanacağı ve yeniden değerlemenin bu orana göre yapılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, 1982 yılının sonuna kadar Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu oranlar yayınlanmadığı için yeniden değerlendirme hayata geçememiştir.

1983 yılında Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinde 2791 sayılı kanun ile değişiklik yapılmış ve yeniden değerlendirme uygulaması yürürlüğe girmiştir. Bu değişiklik ile 31.12.1982 tarihi itibarıyla amortisman uygulanacak sabit kıymetlerin bir defaya mahsus yeniden değerlemelerinin yapılmasına imkan tanınmıştır. Amortisman tabi sabit kıymetler için yapılacak bu değerlendirme, geçmiş yıllar için belirlenen katsayılar ile sabit kıymetlerin değerlerinin çarpımı suretiyle bulunmuştur. 1984 yılında 3094 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinde bir değişiklik daha yapılmış ve yeniden değerlendirme uygulaması süreklilik kazanmıştır. Son olarak Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesi, 1987 tarihli 3332 sayılı kanun ile değiştirilmiş, mükerrer 298. madde halini almıştır. Günümüzde yeniden değerlendirme uygulaması halen bu madde çerçevesinde yapılmaktadır (Özer, 1992: 32).

### 2.2. Amacı

Yeniden değerlemenin amacı, enflasyon nedeniyle işletmelerin bilançosunda yer alan sabit kıymetlerin nominal değerlerini piyasadaki gerçek değerlerine ulaştırmaktır. Çünkü enflasyon nedeniyle işletmelerin iktisadi kıymetlerinin nominal değerleri sabit kalırken, reel değerleri yükselir. Bu durumda ayrılacak amortismanlar nominal değerler üzerinden ayrıldığından işletmelerde fiktif karlar oluşacaktır. İşte yeniden değerlendirme; bu fiktif karların oluşumunu engelleyerek işletmelerin amortismanlarını gerçek değerleri üzerinden ayırmasını sağlamak ve gerçekçi matrahlar üzerinden vergi ödemelerini amaçlamaktadır (Kutlucan, 1993: 18).

Yeniden değerlemenin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yardımcı, 1997: 76).

- ✓ Mali tabloların homojenliğinin sağlanması,
- ✓ İşletmenin iktisadi ve mali yapısı ile faaliyet sonuçlarının doğruluğunun sağlanması,
- ✓ Mevcut sermayenin korunmasının sağlanması,
- ✓ İşletmenin kendi içinde dönemlerarası veya benzer işletmelerle karşılaştırma olanağının sağlanması,
- ✓ İşletmelerin üretim kapasitelerinin korunması,
- ✓ Enflasyon sonucu ortaya çıkan kazançların vergilendirilmesinin engellenmesi
- ✓ Kurumsallaşmasının teşvik edilmesi,
- ✓ İşletmelerin sağlıklı ekonomik ve mali yapılara kavuşması.

### 2.3. Kapsamı

Günümüz itibarıyla yeniden değerlemenin hukuki dayanağı Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31. maddedir. İlgili maddeye göre yeniden değerlendirme olanağından sadece tam mükellefiyete tabi ve bilanço usulüne göre defterini tutan gelir ve kurumlar vergisine tabi mükellefler faydalanabileceklerdir. Bu sebepten dolayı dar mükelleflerin ya da tam mükellef olmasına rağmen işletme hesabı usulüne göre kazancı belirlenen mükellefler ile basit usulden faydalanan mükelleflerin taşınmazlarını yeniden değerlemelerine olanak bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklikle; bundan böyle yeniden değerlemenin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yeniden değerlendirme oranı tespit ve ilan edilen hesap dönemleri sonu itibarıyla uygulanabilmesi olanağı sağlanmıştır. Bilanço esasına göre defterini tutan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri, maddede belirtilen sahip olmaları durumunda, yeniden

değerleme oranı tespit ve ilan edilen hesap dönemi sonunda bilançolarında kayıtlı bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini arzu ederlerse yeniden değerleyebileceklerdir. Mükellefler, yeniden değerlendirme yapıp yapmama konusunda serbest bırakılmıştır. Bununla birlikte İktisadi Devlet Teşekkülleri bu konuda serbest bırakılmamış, mecburi tutulmuştur.

Buna ilaveten madde metninde finans ve bankacılık alanında faaliyette bulunanlar, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran devamlı suretle işlenmiş altın, gümüş ticareti ve üretimi ile uğraşan mükellefleri ile Vergi Usul Kanununun 215. maddesi gereğince kendilerine kayıtlarını Türk para birimi haricinde farklı bir para birimi ile tutmalarına müsaade edilen mükelleflerin yeniden değerlendirme uygulamasından faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır (Arslanoğlu, 2018: 89). Bu maddeye göre; bahsedilen mükellefler tam mükellef olup bilanço usulüne göre defter tutular bile taşınmazlarını yeniden değerleyemeyeceklerdir. İlaveten sat-kirala-geri al faaliyetine yada kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazlar, taşınmaz sahibinin bilanço usulüne göre defter tuttuğu veya tam mükellef olup olmadığı hususunda bakılmaksızın uygulama dışında tutulacaktır (Gündüz, 2018:11).

### 3. YENİDEN DEĞERLEMENİN UYGULANMASI

#### 3.1. Yeniden Değerleme İle Meydana Gelen Değer Artışının Hesaplanması

Vergi Usul Kanunu, değer artışı hesabında net değer artışı yöntemini benimsemiştir. Bu yüzden yeniden değerlemeye esas alınan 25 Mayıs 2018 itibariyle defter kayıtlarında olan yeniden değerlemenin öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir. Değer artışı ve net bilanço aktif değerinin hesaplanma yöntemi aşağıda gösterilmektedir (Uysal ve Eroğlu, 2009: 532).

Net Bilanço Aktif Değeri: Bilanço Aktif Değeri – Birikmiş Amortismanlar

Değer Artışı: [(Taşınmazın Aktif Değeri x Yeniden Değerleme Oranı) - (Taşınmazın Birikmiş Amortismanları x Yeniden Değerleme Oranı)] – [Taşınmazın Bilanço Aktif Değeri – Taşınmazın Birikmiş Amortismanları]

Başka bir deyişle; değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri ile değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin arasındaki fark değer artışıdır.

#### 3.2. Yeniden Değerlemede Değer Artışının Vergilendirilmesi

Yeniden değerlendirme sonrasında pasifte bulunan özel bir fon hesabında belirtilen değer artış tutarından %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi takip eden ayın 25. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi açısından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve aynı süre zarfında ödenmektedir.

500 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden indirilmeyecek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak da değerlendirilemeyecektir. Beyan edilen verginin ödenmemesi kuralların ihlali anlamına gelmektedir. Değer artışından %5 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi yada tahakkuk eden verginin zamanında ödenmemesi durumunda yeniden değerlemeden yararlanılamayacaktır.

#### 3.3. Yeniden Değerleme Oranının Tespiti

Vergi Usul Kanununun (mükerrer) 298. maddesinin (B) fıkrasına göre, yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlemenin yapılacağı yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde gerçekleşen ortalama fiyat artış oranı olup, bu oranın Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile duyurulması gerekmektedir. Bu madde gereğince yeniden değerlendirme oranı 2019 yılı için % 22,58 olarak belirlenmiştir. Bu oran, aynı zamanda 2019 yılına ait son geçici vergi dönemi için de tatbik edilecektir. Diğer taraftan, bu konuda daha önce yayımlanmış olan tebliğler de halen yürürlüktedir.

Fiyat artış oranında kullanılan endeks öteden beri TEFE iken, 5479 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile 01/01/2006 tarihinden itibaren ÜFE olarak belirlenmiştir. 6527 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 1 Mart 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 14. maddesi ile 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanununun 58. maddesine "Muhtelif mevzuatta Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) yapılmış olan atıflar, Kurumca hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıflar Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış

sayılır.” fıkrası eklenmiştir. Buna göre genel olarak Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) kullanılacaktır (Sezgin, 2010:229).

Ortalama fiyat artış oranı; mevcut yıl ile geçen yılın ortalama endeks sayılarının oranlanması ile ortaya çıkan değişim oranıdır. Bu oran, yıl içinde diğer aylara ait fiyat değişim oranlarını da yansıttığı için yıllık ortalama enflasyon oranını daha anlaşılabilir gösterdiği söylenebilir. Enflasyon oranının düşük seviyede olduğu ülkelerde 12 aylık ortalamalara göre veya geçen yılın aynı ayına göre değişim oranı kullanmak ortaya çıkan sonuçları değiştirmeyecektir (Arslanoğlu, 2018: 89).

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından her ay yayımlanan tabloda "On iki aylık ortalamalara göre %" bölümünde görülen hesaplama VUK Mük. Md 298/B ile tanımlanan ortalama fiyat artış oranıdır. Bu hesaplama yapılırken geriye doğru 12 aylık dönem endekslerinin aritmetik ortalaması, bir yıl önceki geriye doğru 12 aylık dönem endekslerinin aritmetik ortalamasına bölünmektedir.

#### 4. YENİDEN DEĞERLEMEYE İLİŞKİN BAZI DANIŞTAY KARAR ÖRNEKLERİ

##### 4.1. İş Ortaklıklarının Yeniden Değerleme Yapabilmesine Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No: 1993/163

Karar No: 1994/223

Karar tarihi: 17.06.1994

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, davacı şirket tarafından açılan ve Danıştay 4. Dairesinin 22.6.1993 gün ve 1992/668 E., 1993/3172 K. sayılı kararı ile kabul ettiği karara karşı davalı idare olan Hazine ve Maliye Bakanlığının yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Dava konusu olayda davacı şirket tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 214 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ilgili kısımlarının iptaline yönelik talepte bulunulmuş, bu talep Danıştay 4. Dairesi tarafından kabul edilmiştir. Tebliğdeki iptali istenen kısımda; yeniden değerlemeye dair konuları tespit etmeye, devretmeye ve tür değiştirmelerine ilişkin engelleyici kurallar koymaya Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu, bu yetkiye istinaden bakanlık tarafından getirilen düzenlemede iş ortaklıklarının, bir işin yapılmasını taahhüt eden birliktelikler olduğundan ve uzun süreli bir birliktelik olmadığından dolayı yeniden değerlemeden yararlanamayacakları hükmü bulunmaktadır.

Bakanlık tarafından yapılan bu düzenlemeyle iş ortaklıkları; belirli bir işi birlikte yapmayı taahhüt eden ve uzun süreli faaliyetleri bulunmayan kuruluşlar olarak değerlendirilmiş ve yeniden değerlendirilme yapamayacakları yönünde karar verilmiştir.

Bu düzenlemenin iptali talebi ile açılan dava, Danıştay 4. Dairesi tarafından kabul edilmiş ve uyuşmazlık konusu bölüm iptal edilmiştir. Kararda; Vergi Usul Kanununun (mükerrer) 298. maddesinde gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin yeniden değerlemeden yararlanabilecekleri ifade edilirken kolektif, adi komandit ve adi şirketlerin de yeniden değerlemeden yararlanabilecek kuruluşlar içinde belirtildiği, (mükerrer) 298. maddenin son fıkrasında; yeniden değerlemeye dair diğer konuları tespit etmek, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri için maddedeki esaslar dışına çıkan uygulamalar ile devir ve tür değiştirmeleri engelleyici düzenlemeler getirmek konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verildiği, bakanlığın tebliğ ile yeni bir düzenleme yaptığı, bakanlığa yeniden değerlendirme yapabilecek gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin kapsamını daraltma imkanının verilmediği, esasen anayasa ile parlamentoya tanınmış olan kanunun kapsamını daraltma, genişletme konusundaki yetkinin, kanunla da olsa devredilemeyeceği, kanunla iş ortaklıklarına tanınan yeniden değerlendirme imkanının alt mevzuatla (tebliğle) kaldırılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı ifade edilmiştir.

Hukuk sistemimizde bir verginin konulması ya da kaldırılması yalnızca yasa ile olabileceğinden vergi alınması yada buna sebep olacak türde düzenlemeler yapma yetkisi yürütme organında bulunmamaktadır. O halde yasanın belirlediğinden daha çok vergi tarhına sebep olacak, yeniden değerlendirme müessesesinin amortisman uygulaması yoluyla sağladığı vergi avantajından iş ortaklarının faydalanmasını önleyici hükümler içerecek şekilde yasaya konu hususlarda idarece genel düzenleyici bir idari işlem gerçekleştirildiğinde bu işlemin fonksiyon gaspı sebebiyle yoklukla malul olması ve yetkisizlik nedeniyle iptali gerekmektedir.

Normlar hiyerarşisi olarak da adlandırılabilen ve hukukun yazılı kuralları arasındaki astlık üstlük ilişkisini ifade eden sistematîğe de aykırı olduğu açıkça görülen bu düzenleme, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca da incelenmiş ve bakanlık tarafından yapılan temyiz istemi reddedilmiştir.

#### 4.2. Devrolan İşletmelerde Yeniden Değerlemeye İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire

Esas No: 1996/5573

Karar No: 1998/1502

Karar tarihi: 30.04.1998

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, Konya Vergi Mahkemesi tarafından 7.5.1996 tarih ve 1995/833 E., 1996/280 K. numaralı kararına karşı vergi idaresinin yapmış olduğu temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Olayda, bir adi ortaklık ve iki ferdi işletme 31.12.1993 tarihli bilançolarına göre mahkemece öz sermaye tespiti yaptırılarak Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen hususlar kapsamında, davacı şirkete aynı sermaye olarak tüm aktif ve pasifi ile devrolunmuş ve bu husus 17.2.1994 tarihinde tescil ettirilmiştir, 1994 yılı sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi değerler üzerinden amortisman ayrılıp gider yazılmıştır.

1994 senesinde ilgili şirket tarafından düzenlenen defterlerin ve belgelerin kontrolü neticesinde hazırlanan vergi inceleme raporunda, devrolunan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki değerler üzerinden amortisman ayrılması gerektiği görüşü üzerine ikmalen kurumlar vergisi ve bu vergiye istinaden kesilen kaçakçılık cezası ile geçici vergi ve bu vergiye bağlı olarak ağır kusur cezası tarhiyatı yapılmıştır.

İnceleme raporuna istinaden yapılan cezalı tarhiyatın terkinine ilişkin talep Konya Vergi Mahkemesi tarafından kabul edilmiştir. Kararda; Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarındaki amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılıp bilançolarına dahil pasifte gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerleyebileceklerinin ifade edildiği, kurumlar vergisi yükümlüsü olduğu açık olan davacı şirketin Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesi uyarınca devir yoluyla kurulması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 298. maddesinden yararlanamayacağı yolunda bir hüküm bulunmadığı belirtilmiş ve cezalı tarhiyatın terkinine karar verilmiştir.

Vergi inceleme raporuna istinaden vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyatın yerinde olduğu, 151 ve 155 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 138 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde bu hususa dair açık hükümler bulunduğu iddia edilerek kararın bozulması talep edilmiştir.

Temyiz isteminde bulunan vergi dairesi müdürlüğü tarafından Vergi Usul Kanununun 151 ve 155 nolu Genel Tebliği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 138 nolu Genel Tebliğlerinde konuya ilişkin açık hükümler bulunduğu ileri sürülmekte ve temyiz talebinde bulunmaktadır. Ancak yeniden değerlemeye ilişkin hususları düzenleyen 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (mükerrer) 298. maddesinde; *bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin bilançolarında bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasif tarafında yer alan amortismanları, her hesap dönemi sonunda itibarıyla yeniden değerlendirilecekleri* belirtilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu 81. madde uyarınca devir yoluyla kurulan şirketin Vergi Usul Kanununun 298. maddesinden yararlanamayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır.

Temyiz isteminde bulunan vergi dairesinin belirttiği hususların aksine, kanunda düzenlenmeyen bir konuda genel tebliğ, iç genelge, sirküler veya özgelgeye dayanılarak işlem yapılmasının uygun olmadığı, konuya ilişkin vergi inceleme raporunda yapılan tarhiyatın terkinine ilişkin açılan davayı kabul eden Konya Vergi Mahkemesi kararının ve bununla birlikte temyiz istemini görüşen Danıştay 3. Dairenin vermiş olduğu red kararının yerinde olduğu değerlendirilmektedir.

#### 4.3. Özel Maliyet Bedelleri ve Yeniden Değerlemeye İlişkin Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 1999/1358

Karar No: 1999/2880



Karar tarihi: 24.06.1999

Yukarıda belirtilen davanın konusunu; 27.12.1998 günlü ve 23566 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yeniden Değerleme Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler" başlıklı 1.2. bölümünde yer alan 1998 yılı öncesinde aktifte kayıtlı özel maliyet bedelleri değişiklikten önceki hükümlere göre itfa edilecekleri başka bir deyişle yeniden değerlendirilmeyeceğine ilişkin düzenleme oluşturmaktadır.

İlgili tebliğin özel maliyet bedellerini düzenleyen 1.2. numaralı bölümünde; 29.07.1998'den sonra özel maliyet bedellerinin yeniden değerlendirilmesinin kapsamına alındığını, 1998 öncesi aktifte kayıtlı özel maliyet bedellerinin değişiklikten önceki düzenlemelere göre itfa edilecekleri yani yeniden değerlendirilmeyecekleri, aktifte alındıkları yıl yeniden değerlemeye tabi tutulamayan kıymetlerin ancak 1999'da yeniden değerlendirilebilecekleri belirtilmiştir.

Serbest meslek kazancından dolayı mükellefiyet kaydı bulunan ve serbest muhasebeci mali müşavir olan davacı, 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin Yeniden Değerleme Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler" başlıklı 1.2. bölümünde yer alan, 1998 öncesi dönemde aktifte kayıtlı bulunan özel maliyet bedelleri değişiklikten önceki hükümlere göre itfa edileceklerine, başka bir deyişle yeniden değerlendirilmeyeceklerine ilişkin düzenlemenin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle iptal davası açmıştır.

İdare tarafından icra edilen yürütülmesi zorunlu ve kesin işlemlerden dolayı kişisel, yasal ve aktüel bir hakkı ihlal edilenler tarafından açılabilen davalar iptal davalarıdır. Bu dava yoluna başvurulabilmesi için genel anlamdaki ehliyet yanında menfaatin ihlal edilmesi diye de ifade edilebilen ilave bir şart aranmıştır. Bu şartın getirilmesindeki en önemli amaç her isteyen her istediği idari bir işleme karşı dava açmasını önlemek içindir. Menfaat ihlali ile ilgili sınır, her olayda yargı yerleri içtihatlarıyla ayrı ayrı belirlenir. Bir idari işleme ilgili dava açılabilmesi için davacının bu işlemde ivedilikle sonuç doğurabilecek ve zarar göreceği şekilde etkilenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle; idari işlemin iptali ile ilgili idari yargı yerlerinde dava açacak kişilerin (gerçek yada tüzel kişi) dava açma ehliyetine sahip olması gerekir. Medeni hakları kullanma ehliyetinden daha farklı bir anlam ihtiva eden dava açma ehliyeti, davaya konu işlem ile davacı arasındaki menfaat ilişkisinin varlığını ifade etmektedir. Subjektif ehliyet diye de tabir edilen bu menfaat ilişkisinde, menfaat ihlalinin bulunmaması halinde açılan dava subjektif dava ehliyetinin bulunmaması nedeniyle kabul edilmez.

Unutulmamalıdır ki; verginin asli kaynaklarından bir tanesi de genel tebliğlerdir. Vergi mükellefleri asli kaynaklara uymak zorunda olup bu kaynakların mükellefler üzerinde bağlayıcılığı vardır. Dolayısıyla 270 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği de bir asli kaynak olup hukuka aykırılık teşkil etmemektedir. Nitekim yüksek mahkemenin kararında da, "kesin ve yürütülmesi gerekli bu idari işlemin uygulanması sonucu hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen meşru, şahsi ve güncel bir menfaat alakasının varlığı tespit edilememektedir." denilmektedir. Menfaat ihlali kavramı, iptal davasının subjektif ehliyet şartı olarak yer almışken; bu şart, 4001 sayılı yasayla; kültürel değerlerin, çevrenin ve tarihin korunması ve imar uygulamalarına benzer kamu yararını yakından ilgilendiren konular hariç olmak üzere "kişisel hak ihlali" olarak değiştirilmiştir. Davaya konuyu olayda davacının hukukunun etkilendiği ve zarara uğradığı şeklinde belirlenebilen menfaat ihlali yüksek mahkeme tarafından tespit edilememiştir. Danıştay tarafından verilen bu karar ile 1998 öncesinde aktifte kayıtlı olan özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaklardır.

#### 4.4. Finansman Giderlerinin Gider Kaydı ve Yeniden Değerleme İlişkisine Dair Karar Örneği

T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire

Esas No: 2009 / 6691

Karar No: 2011 / 5215

Karar Tarihi: 14. 06. 2011

Yukarıda belirtilen davanın konusunu, .... Deri Konfeksiyon Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi'nin İstanbul 9. Vergi Mahkemesi tarafından 09.03.2009 tarihli, 2007/3534 E. ve 2009/951 K. numaralı kararıyla reddettiği davaya ilişkin temyiz başvurusu oluşturmaktadır.

Davacı şirketin açmış olduğu davanın konusunu 2002 yılı işlemlerinin denetlenmesi sonucunda, amortisman uygulanacak iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmasına rağmen; finansman



giderlerini, gider kısıtlaması uygulamadığı iddia edilerek tanzim edilen inceleme raporuna istinaden ikmalen salınan kurumlar vergisi, hesaplanan fon payı ve kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması talebi oluşturmaktadır.

Davayı inceleyen Vergi Mahkemesi tarafından, davacı şirketin aktifinde bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerini her sene yeniden değerlemeye tabi tuttuğu, amortisman hesaplanırken sabit kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden hareket edildiği, yeniden değerlemeden doğan artışları bilançonun pasifinde sermaye yedekleri içinde kabul edilen yeniden değerlendirme artışları hesabına kaydetmiş olmasına rağmen davacı şirketin yeniden değerlendirme ile sağlanan vergisel avantajlardan yararlanılmadığını ileri sürerek finansman giderlerini gider kısıtlamasına tabi tutmadığı tespit edilmiştir. Davacı şirket hakkında yapılan dava konusu tarhiyatın, amortisman tabi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi sebebiyle ilgili dönemde finansman giderlerinin bir kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekirken dikkate almadığı iddia edilerek inceleme raporu ile tespiti yapılan matrah farkı üzerinden yapıldığı anlaşılmıştır. Mahkeme tarafından, finansman giderlerinin gider kısıtlamasına tabi tutulmaması sebebiyle davacı şirket hakkında yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık olmadığı gerekçesiyle davanın reddine hükmedilmiştir. Davacı şirket tarafından, yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu iddia edilerek hükmün bozulması talep edilmektedir.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 55 sıra numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; “İktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen ve bu uygulama nedeniyle doğabilecek olanaklardan faydalanmamaları şartıyla gider indirimi kısıtlaması açısından mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmamış kabul edileceği belirtilmiştir.” Tebliğde net bir şekilde yeniden değerlendirme yapmalarına rağmen vergisel avantajlardan yararlanmayan mükelleflere gider indirimi kısıtlaması yapılmamasının önünü açmıştır. Yani yeniden değerlendirme yapmamış gibi kabul edilecektir.

Bununla birlikte gerek davacı şirket hakkında inceleme yapan ve yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı bulunduğu matrah farkı üzerinden tarhiyatta bulunan vergi dairesi müdürlüğü, gerekse davacı şirketin açtığı davayı ilk derece mahkemesi sıfatıyla görüşen ve talebi reddeden İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, davacı şirketin hem yeniden değerlendirme yaptığını ve vergisel avantajlardan yararlandığını hemde gider kısıtlamasına gitmediğini ileri sürmüştür. Oysaki uyuşmazlığın yaşandığı dönemde, amortisman tabi kıymetler davacı şirket tarafından yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olup, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmiş hali üzerinden hesaplanan amortisman giderleri ile aynı iktisadi kıymetlerin kayıtlarda bulunan yeniden değerlendirilmeden önceki değerleri üzerinden hesaplanan giderleri arasındaki fark tespit edilmiş ve bu fark kurumlar vergisi matrahına eklenmiştir. Bu açıklamalar ışığında davacı şirketin 2002 senesinde yapmış olduğu yeniden değerlemenin sağladığı amortisman gideri farkının belirlenmesinde, amortisman uygulanan kıymetlerin alış bedeli yerine yeniden değerlendirilmeden önceki değerlerinin dikkate alınması sebebiyle yeniden değerlendirilmenin getirdiği vergisel avantajlardan faydalanıldığını ileri sürmek doğru değildir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından yapılan detaylı inceleme neticesinde davacının temyiz istemi kabul edilmiş, yerel mahkemenin kararının bozulmasına hükmedilmiştir.

## 5. SONUÇ

Vergi matrahına ulaşmada esas olmak üzere işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin (mevcutlar, alacaklar ve borçlar) takdir ve tespiti olarak ifade edilen değerlendirme kavramına ilişkin tüm hususlar, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda bulunmakla birlikte farklı vergi kanunlarında da değerlemeye ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin; kurumlar vergisi mükellefleri açısından tasfiye giriş sürecinin başlangıcı, tasfiye sürecinin bitişi, birleşme, devir ve bölünme işlemlerinin başladığı günler değerlendirme günü olabilmektedir. Değerleme günü, değerlemenin konusu olan iktisadi kıymetin işletmeye konulduğu, işletmeden çekildiği, edinildiği, elden çıkarıldığı, üretim ya da inşasının bittiği gün veya hesap döneminin son günü olabilmektedir. Bundan dolayı vergi matrahının belirlendiği günden farklı bir günde değerlendirilmenin yapılması durumunda, değerlendirme günü yerine, iktisadi kıymete ait vergi kanunlarında belirtilen tarihlerdeki değer dikkate alınır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı yeniden değerlemede kullanılacak oranı her senenin aralık ayında ilan etmekte ve resmi gazetede yayımlamaktadır. Buna göre, yeniden değerlendirme yapılırken esas alınacak oran, yeniden değerlendirilmenin yapılacağı yılın ekim ayında, (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Fiyat artış oranında kullanılan endeks öteden beri TEFE iken, 01 Ocak 2006'dan sonra ÜFE olarak

belirlenmiştir. 5429 sayılı Türkiye İstatistik Kurumu Kanununun 58. maddesi; “Çeşitli mevzuatlarda Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) ve Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) yapılmış olan atıflar, kurum tarafından hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE’ye yapılan atıflar ise Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış kabul edilir” şeklindedir. Buna göre genel olarak Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) kullanılacaktır.

Hangi mükelleflerin yeniden değerlendirilmesinden yararlanacağı hangilerinin ise yararlanamayacağı hususu ise Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31. madde ile düzenlenmiştir. İlgili madde de; “bireysel işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri (Tam mükellefiyete tabi ve bilanço usulüne göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de olmak üzere) ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarında bulunan taşınmazları, yasa da belirtilen istisnalar haricinde yeniden değerlendirilme imkanına sahip bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirilme müessesesi doğrudan ya da dolaylı olarak pek çok kez yargı organlarının önüne hukuki mesele olarak çıkmış; ilgili yargı mercii tarafından bazen şekil yönünden bazen ise esastan incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde Danıştay Başkanlığının bazı konularda ilk derece mahkemesi olarak bazı konularda ise idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri kararlarının temyiz mercii olarak verdiği kararlar eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir.

Yapılan incelemelerde normlar hiyerarşisi olarak da adlandırılabilen ve hukukun yazılı kuralları arasındaki astlık üstlük ilişkisini ifade eden sistematığe aykırı olduğu açıkça görülen bazı düzenlemelerin, Danıştay tarafından yüksek mahkeme sıfatıyla incelendiği ve iptal edildiği; bununla birlikte bir üst hukuki norma aykırı olmamakla birlikte kanunda düzenlenmeyen bir konuda genel tebliğ, iç genelge, sirküler veya özelgeye dayanılarak işlem yapılmasının uygun olmadığı yönünde kararlar verdiği görülmüştür.

Yeniden değerlendirilme hususunda en çok karşılaşılan yargı kararları ise, yeniden değerlendirilme sonucunda vergi daireleri tarafından ikmalen tarhiyatların yapılması ve yapılan bu tarhiyatlar sonucunda cezai yaptırımların uygulanmasıdır. Bu durumda mükellefler ek tarhiyatları ve cezaları yargıya taşımakta ve yargı organları da gerekli yasal düzenlemeleri ayrıntılı olarak inceledikten sonra kararlarını vermektedir. Bu kararlar mükelleflerin lehine olabileceği gibi vergi dairelerinin de lehine sonuçlanabilmektedir. Nitekim, kararların alınmasındaki temel göstergeler yeniden değerlendirilmelerin düzenlenmiş olduğu yasal dayanaklardır. Ayrıca bu dayanakların asli veya tali nitelikli olması da yargı kararlarını etkilemekte ve tali kaynaklara dayalı yapılan itirazların mükelleflerin aleyhine sonuçlanmasına sebep olabilmektedir.

## KAYNAKÇA

- Arslanoğlu, D. E. (2018). “7144 Sayılı Kanun İle Taşınmazların Yeniden Değerlemesi”. Vergi Raporu Dergisi, 231: 87-91.
- Gündüz, N. (2018). “7144 Sayılı Kanun Kapsamında Taşınmazlarda Yeniden Değerleme Uygulaması”. Vergi Raporu Dergisi, 226: 9-17.
- Kutlucan, H. (1993). “Yeniden Değerleme”. Vergi Raporu Dergisi, 5: 18-34.
- Özer, M. S. (1992). “Yeniden Değerleme”. Vergi Dünyası, 126.
- Sezgin, B. (2010). “Limited Şirket Hisse Devirlerinden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, 97: 225-234.
- Toroslu, M. V. (1995). “Yeniden Değerleme”. Mali Çözüm Dergisi, 33: 35-44.
- Uysal, A. & EROĞLU, N. (2009). Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu. Sözkese Matbaası. Ankara.
- Yardımcı, A. A. (1997). “Yeniden Değerleme ve Muhasebeleştirilmesi”. Vergi Raporu Dergisi, 27: 75-82.
- T.C. Danıştay Başkanlığı - Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 1993/163, Karar No: 1994/223
- T.C. Danıştay Başkanlığı - 3. Daire, Esas No: 1996/5573, Karar No: 1998/1502
- T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire, Esas No: 1999/1358, Karar No: 1999/2880
- T.C. Danıştay Başkanlığı - 4. Daire, Esas No: 2009 / 6691, Karar No: 2011 / 5215