

No: 2018/71**Tarih:** 06.07.2018

Konu: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (Sıra No : 500) 06/07/2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Özet: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (Sıra No : 500) ile; 7144 sayılı Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 31 inci madde ile bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ- ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanması uygulamasına ilişkin usul ve esaslar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

Söz konusu Tebliğde;

- Yeniden değerlendirme yapabilecek mükelleflerin kimler olduğu,
- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetlerin neler olduğu,
- Yeniden değerlemeye esas değerlerin nasıl tespit edileceği,
- Yeniden değerlendirme uygulamasının mükellefin isteğine bağlı olduğu ve zorunluluk arz etmediği,
- Yeniden değerlemenin hangi süreler arasında yapılabileceği,
- Yeniden değerlemenin nasıl yapılacağı,
- Yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışının pasifte özel fonda gösterileceği ve % 5 oranında vergilendirileceği,
- Yeniden değerlendirme sonrası iktisadi kıymetin yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutulacağı

hususlarında açıklamalar bulunmaktadır.

1. Yasal mevzuat ve dayanak

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”,
- 269 uncu maddesinde, “İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir...”,
- 270 inci maddesinde, “Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda

yazılı giderler girer:

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”,

- 271 inci maddesinde, “İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.”,

- 272 nci maddesinde, “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir...”,

- Geçici 31 inci maddesinde, “Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanı tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) Taşınmazların (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu bent uyarınca dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden,

pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir. Bu fıkra kapsamında ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,
hükümleri yer almaktadır.

2. Tanımlar ve kısaltmalar

Bu Tebliğ uygulamasında;

- a) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,
- b) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,
- c) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,
- ç) Bilanço esasına göre defter tutan mükellef: 213 sayılı Kanunun 177 nci maddesinde sayılan mükellefleri,
- d) Değer artışı: Taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farkı,
- e) Net bilanço aktif değeri: Taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri,
- f) Taşınmaz: 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesi uyarınca arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri,
- g) Tam mükellefiyet: 193 sayılı Kanunun 3, 4 ve 5 inci maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrası uygulamasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde

edilen kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmeyi,

ğ) Yİ-ÜFE: Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini,

ifade eder.

3. Yeniden değerlendirme yapabilecek mükellefler

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı taşınmazları, kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.

Aşağıda sıralanan mükellefler 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi uygulamasından yararlanamaz;

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler,
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler,
- Sigorta ve reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları,
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler,
- 213 sayılı Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

4. Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler

213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarih (25/5/2018) itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar (tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları dâhil) bakımından söz konusu madde uygulamasından yararlanılabilir.

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ile taşınmazların alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri taşınmazlar emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, 213 sayılı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

5. Yeniden değerlemeye esas değer

Yeniden değerlendirme, taşınmazların ve varsa bu taşınmazlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda

yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (25/5/2018) itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır.

Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerleme kapsamına girmektedir.

6. Yeniden değerleme yapılmasında ihtiyarilik

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yeniden değerleme yapılması zorunlu olmayıp kapsama giren mükelleflerin tercihin  bırakılmıştır. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazları yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

Maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

7. Yeniden değerleme yapılabilecek süre

Yeniden değerleme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 30/9/2018 tarihine kadar yapılabilecektir.

Geçici 31 inci madde uygulamasından yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerleme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar beyan edilip ödenmesi zorunludur.

Mükellefler tarafından geçici 31 inci madde kapsamında beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave taşınmazlar için ek beyanname verilmesi mümkündür. Bu durumda da, yukarıda belirtilen şartlar aranır.

8. Yeniden değerleme oranı

Bu madde kapsamında yapılacak değerleme işleminde, yeniden değerleme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

a) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, geçici 31 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25/5/2018) bir önceki aya ilişkin Y  FE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Y  FE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,

b) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, geçici 31 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25/5/2018) bir önceki aya ilişkin Y  FE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Y  FE değerine bölünmesi ile bulunan oranın

kullanılması gerekmektedir. Ancak bu maddenin sekiz ve dokuzuncu fıkrası hükümleri saklıdır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için son olarak 2004 takvim yılı itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Bu durumda, hesap

dönemi takvim yılı olan mükellefler için 31/12/2004 tarihli bilançolarında yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88), 31/12/2004 tarihli bilançoysu takip eden ay olan 2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır ($341,88/114,83=2,97727$). Maliye Bakanlığınca özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından ilgili tarihlerin esas alınması suretiyle yeniden değerlendirme oranının hesaplanacağı tabiidir.

Enflasyon düzeltilmesi yapılmış son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise, geçici 31 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (25/5/2018) bir önceki ay olan Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88), taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır. Bu madde kapsamında yapılacak değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak Yİ-ÜFE endeks değerleri Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No : 500) ekli listede (Ek -1) yer almaktadır.

Örneğin 20/6/2010 tarihinde satın alınan bir fabrika binasının bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88) 2010 yılı Temmuz ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (171,81) bölünmesi ile bulunan ($341,88/171,81=1,98987$) katsayısı ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Yİ-ÜFE endeks değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak dikkate alınacaktır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlara ait birikmiş amortismanlar da taşınmaza uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Ancak bu maddenin sekiz ve dokuzuncu fıkrası hükümleri saklıdır.

193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen taşınmazların devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında söz konusu taşınmazların devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan taşınmazlara ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır. Mülkiyet hakkı devredilmemiş olan taşınmazları kullanma hakları nedeniyle geçici 31 inci madde uygulamasından faydalanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca taşınmazların maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacak ve taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, taşınmazların 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Söz konusu taşınmazlara ait amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise yeniden değerlemeye esas alınan toplam amortisman rakamı içerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna tekabül eden amortisman tutarı için ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.

En son enflasyon düzeltilmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı

bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır. Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa enflasyon düzeltmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır. Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca bina maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için ise sekizinci fıkrada belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarların hesaplanacağı tabidir.

9.Yeniden değerlendirme uygulaması

Kapsama giren taşınmazların ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktifi, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla; yasal defter kayıtlarında yer alan yeniden değerlemeden önceki ve bu değerlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasıyla ulaşılan tutarlar dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Ayrıca, amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır. Bu durumda değer artışı, taşınmazın yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu şekilde hesaplanarak bulunan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına aktarılır.

Amortismanına tabi olan taşınmazların yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

10. Değer artışının vergilendirilmesi

Yeniden değerlendirme neticesinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir.

Söz konusu beyanname gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek

zorunda olan mükellefler tarafından 30/9/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 3/3/2005 tarihli ve 25744 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise örneği Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (Sıra No : 500) ekinde (Ek 2) yer alan beyanname kullanılmak suretiyle kağıt ortamında ilgili vergi dairesine verilecektir.

Bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz.

Değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Örnek 1: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.’nin 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında maliyet bedeli 25.540.000 TL ve birikmiş amortismanı 3.192.500 TL olan ve 31/12/2004 tarihinden beri aktifinde yer alan taşınmazının 2018 yılı Haziran ayında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar şu şekilde olacaktır;

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Taşınmaz	$(341,88/114,83= 2,97727)$	25.540.000	76.039.475,80
Birikmiş Amortisman	$(341,88/114,83= 2,97727)$	3.192.500	9.504.934,48

Bu durumda, değer artışı taşınmazın yeniden değerleme sonrası net bilanço aktif değerinden $(76.039.475,8 - 9.504.934,48 = 66.534.541,32)$, yeniden değerleme öncesi net bilanço aktif değerinin $(25.540.000 - 3.192.500 = 22.347.500)$ indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde $(66.534.541,32 - 22.347.500 = 44.187.041,32 \text{ TL})$ olarak gerçekleşecektir. Yapılan yeniden değerleme sonrasında 44.187.041,32 TL değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan 2.209.352,07 TL verginin kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar beyan edilip ödenmesi gerekecektir.

Örnek 2: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (B) A.Ş.’nin 2008 yılının Eylül ayında 18.000.000 TL bedelle satın aldığı taşınmazın birikmiş amortisman tutarı 25/5/2018 tarihi itibarıyla 3.690.000 TL olup, söz konusu taşınmaz Haziran/2018 döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulacak olursa yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar şu şekilde olacaktır;

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Taşınmaz	$(341,88/160,54= 2,12956)$	18.000.000	38.332.080
Birikmiş Amortisman	$(341,88/160,54= 2,12956)$	3.690.000	7.858.076,40

Bu durumda değer artışı, taşınmazın yeniden değerleme sonrası net bilanço aktif değerinden

(38.332.080 - 7.858.076,40 = 30.474.003,60) yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (18.000.000 - 3.690.000 = 14.310.000) indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde (30.474.003,60 - 14.310.000 = 16.164.003,60 TL) olarak gerçekleşecektir. Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında 16.164.003,60 TL değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan 808.200,18 TL verginin 25/7/2018 tarihine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekecektir.

Örnek 3: Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (C) Ltd. Şti. nin 2005 yılı Temmuz ayında 1.000.000 TL bedelle satın alarak idari faaliyetlerde kullandığı binanın 25/5/2018 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı 265.000 TL'dir. Mükellefçe, 50 yıl faydalı ömür ve %2 amortisman oranı dikkate alınarak normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmaktadır. Mükellef tarafından söz konusu taşınmaz için 2018 yılı ikinci geçici vergi döneminde de amortisman ayrılmış ve 2018 yılı Ağustos ayında mevcut taşınmaz yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Bina, yeniden değerlemenin yapıldığı 2018 yılı Ağustos ayı itibarıyla birikmiş amortisman tutarı ise 270.000 TL'dir. Söz konusu taşınmaz, yeniden değerlendirme sonrasında amortisman ayrılmaya devam olunarak 2022 yılı Ocak ayı içerisinde 4.000.000 TL bedelle satılmıştır.

Buna göre, mezkûr binanın yeniden değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalar şu şekilde olacaktır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Bina	(341,88/121,4= 2,81614)	1.000.000	2.816.140,00
Birikmiş Amortisman	(341,88/121,4= 2,81614)	265.000 ¹	746.277,10

Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri (2.816.140,00 - 746.277,10 = 2.069.862,90 TL)

Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri (1.000.000 - 265.000 = 735.000 TL)

Değer Artışı (2.069.862,90 – 735.000 = 1.334.862,90 TL)²

Ödenmesi Gereken Vergi (1.334.862,90 x 0,05 = 66.743,15 TL)

Mükellef kurum, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu taşınmazını yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu taşınmazın maliyet bedeli 2.816.140 TL'ye çıktığından, 2018 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak toplam amortisman tutarı da (2.816.140 x %2 = 56.322,80 TL)³ olacaktır.

2022 yılı Ocak ayında elden çıkarılan kıymete ilişkin ortaya çıkan kazanç ise şu şekilde hesaplanacaktır;

Satış Bedeli:	4.000.000,00
Maliyet Bedeli (-):	(2.816.140,00)
<u>Birikmiş Amortisman (+):</u>	<u>957.487,60</u>
Kar:	2.141.347,60

Yukarıda gösterilen işlemlere ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır;

..8/2018		Borç	Alacak
252 Binalar		1.816.140,00	
257	Birikmiş Amortismanlar		481.277,10
522	MDV Yeniden Değerleme Artışları		1.334.862,90
Ağustos 2018 döneminde yapılan yeniden değerlendirme işlemi			
...9/2018		Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)		66.743,15	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		66.743,15
Vergi tahakkuku			
...1/2022		Borç	Alacak
102 Bankalar		4.000.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		957.487,60	
252 Binalar			2.816.140,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			2.141.347,60
Taşınmaz satışı			

12. Özel fon hesabındaki tutarlar

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de birinci fıkra hükümleri geçerlidir.

13. Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dâhil edilmez. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşülmek suretiyle

enflasyon düzeltilmesi yapılır. Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapılır.

14. Yeniden değerlendirme işlemlerinin kayıtlarda gösterilmesi

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sahifesinde müfredatlı olarak gösterilir.

Buna göre;

- a) Yeniden değerlendirme sırasında bilançonun aktifinde kayıtlı taşınmazların her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilir.
- b) Geçici 31 inci madde uyarınca bulunan katsayıların uygulanmasından sonra her taşınmazın ve amortismanın yeni değerleri gösterilir.
- c) Yeniden değerlendirilen taşınmazlar ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanır.
- d) Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra her taşınmaza ait değer artışları ile toplam değer artışı bulunur.

Yeniden değerlendirilen taşınmazların envanter defterine yapılacak kayıtlarında aşağıda belirtilen şekilde gösterilmesi gerekmektedir.

1. İktisadi kıymetin cinsi,
2. Aktife giriş tarihi,
3. Amortisman oranı,
4. 25/5/2018 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri,
5. 25/5/2018 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dâhil edilir),
6. Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri,
7. Yeniden değerlendirme oranı,
8. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden sonra bulunacak değeri,
9. Birikmiş amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri,
10. Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri,
11. Değer artışı.

15. Cezai müeyyide

213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi uygulamasında, söz konusu maddede yer alan değerlendirme hükümleri ile bu Tebliğdeki düzenlemelere uyulmaması durumunda mükellefler hakkında Vergi Usul Kanununun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilir.

16. Yürürlük

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ (Sıra No : 500) yayımı tarihi olan 6.7.2018 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Ekleri için tıklayınız

¹ Her ne kadar yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki birikmiş amortisman tutarı 270.000 TL olsa da, yeniden değerlemede Geçici 31 inci maddenin yürürlük tarihi itibarıyla ayrılmış amortisman tutarı olan 265.000 TL dikkate alınacaktır.

² Değer artışının hesabında, yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri olarak, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla taşınmazın yasal defter kayıtlarında yer alan bedeli ile birikmiş amortismanları arasındaki ve bunların yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarları arasındaki fark tutarlar dikkate alınmaktadır.

³ 2018 yılının üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman rakamına dâhil edilecek tutar $([56.322,80 \times \frac{3}{4}] - 14.080,70 - 5.000 = 23.161,40 \text{ TL})$, 2018 yılının dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman rakamına dâhil edilecek ilave tutar ise $(56.322,80 - 14.080,70 - 5.000 - 23.161,40 = 14.080,70 \text{ TL})$ olacak ve böylece 2018 yılı üçüncü geçici vergi döneminde ayrılmış toplam amortisman rakamı 42.242,10 TL ve dördüncü geçici vergi dönemi için de 56.322,80 TL olacaktır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.