



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.

Adres : Ahlatlıbel Mah.1822.Sokak No:70 Çankaya / ANKARA **Y.M.M.** : Sakıp ŞEKER
Vergi Dairesi : Doğanbey V.D. **Bağlı Olduğu Oda:** Ankara YMM Odası (861)
Vergi Kimlik No: 4960020316 **Sicil No** : 06102016
Tel : (312) 417 05 96-418 68 29-418 68 43 **Mühür No** : 898
Fax : (312) 417 66 73 **E-mail** : kanit@kanitymm.com.tr

SİRKÜLER NO : 2018/10

Ankara, 16/07/2018

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATİNE!

TAŞINMAZLARIN YENİDEN DEĞERLEMESİNE TABİ TUTULMASI HAKKINDA AÇIKLAMA

25.5.2018 tarihinde yayımlanan 7144 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31 inci madde uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden değerlendirilmesi ve hesaplanan değer artış fonu üzerinden %5 oranında vergi ödenmesi halinde artırılan tutarın maliyet bedeli olarak kabul edileceğine ilişkin düzenleme hakkındaki açıklamalarımız aşağıdaki gibidir.

I-Kanun Hükmü (VUK Geçici Md:31)

“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. Amortismanına 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 düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

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

II. Genel Tebliğde Yapılan Açıklamalar

VUK'nun Geçici 31. Maddesine 7144 sayılı Kanun ile eklenen yeniden değerlemeye ilişkin düzenleme hakkında 6.7.2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 500 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde özetle aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

1.) Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif, 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 sahiptir.

2.) Yeniden Değerleme Yapamayacak Olan Mükellefler

- 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.

3.) Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek Taşınmazlar

-25/5/2018) itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar (tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları dâhil) yeniden değerlendirilebilir.

-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 değerlendirilmeye tabi tutulamaz.

-Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri taşınmazlar emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilir.

-Boş arazi ve arsalar da yeniden değerlendirilmeye tabi tutulabilecektir.

4.) Ayrılmayan Amortismanların Ayrılmış Sayılması

Amortisman tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır.

5.) Maliyete İlave Edilen Finansman Giderlerinin Durumu

Taşınmazın maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirilmeye kapsamına girmektedir. Taşınmazların maliyet bedeline eklenen giderler ile maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için **parçalı yeniden değerlendirilmeye yapılacak** ve taşınmazın yeniden değerlendirilmeye sonrası değeri bulunacaktır.

6.) Değerlemenin Zorunlu Olup Olmadığı ve Değerleme Süresi

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yeniden değerlendirilmeye yapılması zorunlu değildir. 25.5.2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların **tamamı veya bir kısmı** için **30/9/2018** tarihine kadar yeniden değerlendirilmeye işlemi yapılabilir.

7.) Yeniden Değerlemede Uygulanacak Oranın Hesabı

Yeniden değerlendirilmeye işlemi Nisan 2018 ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin söz konusu varlığın aktife girdiği **ayı izleyen aya** ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunacak oran üzerinden yapılacaktır. Örneğin 20/6/2010 tarihinde satın alınan bir binanın yeniden değerlendirilmesinde, 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 değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir. Yİ-ÜFE endeks değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlendirilmeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak dikkate alınacaktır.

8.) Yeniden Değerleme Fonunun Hesabı ve Kayıtlarda Gösterilmesi

Yeniden değerlendirilmeye işlemi sonucunda hesaplanan değer artışı, yeniden değerlendirilmeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde 522- MDV Yeniden Değerleme Fonu hesabında gösterilecektir. Amortisman tabi olan taşınmazların yeniden değerlendirilmeye sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

Örnek: 2008 yılının Eylül ayında 18.000.000 TL bedelle satın alınan binanın birikmiş amortisman tutarı 25/5/2018 tarihi itibarıyla 3.690.000 TL olup, söz konusu taşınmaz yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuştur. Yeniden değerlendirilmeye ilişkin hesaplamalar şu şekilde yapılacaktır:

Aktife Giriş Tarihi: Eylül 2008 (Ekim 2018 ayı Yİ-ÜFE: 160,54)

Değerleme Dönemi: Haziran 2018 (Yİ-ÜFE: 341,88)

Değerleme Oranı: $341,88/160,54=2,12956$

Yeniden Değerlenmiş Aktif Tutar: $18.000.000*2,12956=38.332.080$

Yeniden Değerlenmiş B. Amortisman: $3.690.000 \times 2,12956 = 7.858.076,40$

Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri: $(18.000.000 - 3.690.000) = 14.310.000$

Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri: $(38.332.080 - 7.858.076,4) = 30.474.003,60$

Değer Artış Fonu: $(30.474.003,60 - 14.310.000) = 16.164.003,60$

Hesaplanacak Vergi: $16.164.003,60 \times \%5 = 808.200,18 \text{ TL}$

9.) Verginin Hesabı Ve Ödenmesi

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda pasifte **yeniden değerlendirme fonu 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 edilecek ve aynı süre içerisinde ödenecektir. Ödene bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Hesaplanan vergi gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınmayacaktır. Değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde yasa hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

10.) Yeniden Değerleme Fonunun Kullanılması

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı fonunun 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 söz konusu fon vergilendirilecektir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edildikten sonra şirketin tasfiye edilmesi veya sermaye azaltılması durumunda da söz konusu fonun hem kurumlar vergisi hem de kar dağıtım stopajı yönünden vergilendirileceği anlaşılmaktadır.

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 sayılmayacaktır.

11.) 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 edilmeyecek ve kayıtlarda kalmaya devam edecektir.

III- SONUÇ

Mükelleflerin 25.05.2018 tarihi itibarıyla duran varlıklar hesap grubunda bulunan taşınmazlarını (bina, arsa ve araziler ile kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümler ile taşınmaz sayılan üst hakkı v.b. taşınmazların enflasyon nedeniyle kayıtlı değerlerinde meydana gelen artışların bilançoda gösterilmesini sağlayan yeniden değerlendirme uygulaması geçici bir uygulama olup, söz konusu uygulamadan **30.09.2018** tarihine kadar yararlanılabilir. Yeniden değerlendirme hakkından yararlanmak zorunlu olmayıp ihtiyaridir. Mükellefler bazı taşınmazları için bu haktan faydalanırken bazıları için yararlanmayabilir. Bu uygulama mükelleflere **ek vergi yükümlülüğü** getirmektedir. Ancak değerlendirme yapılan taşınmazın ileride satılması halinde değerlendirilmiş tutar maliyet bedeli olarak dikkate alınabilecek, diğer bir ifade ile ayrılan fon kadar daha az kazanç hesaplanacaktır. Hesaplanan fon sermayeye ilave edilebilecek, ancak işletmeden çekildiği takdirde vergilendirilecektir. Şirketin tasfiyesi halinde de söz konusu fon vergilendirilecektir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edildikten sonra şirketin tasfiye edilmesi veya sermaye azaltılması durumunda da

söz konusu fonun hem kurumlar vergisi hem de kar dağıtım stopajı yönünden vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Birkaç yıl içinde elden çıkarılması düşünülen taşınmazların yeniden değerlemeye tabi tutulması işletmelere vergi avantajı sağlayabilir. Ancak yakın zaman içinde söz konusu varlıkları elden çıkarmayı düşünmeyen mükelleflerin varlıklarını yeniden değerlemeye tabi tutmasında önemli bir avantaj olmayacaktır.

Öte yandan söz konusu değerlendirme işlemi, öz varlığı düşük olan mükelleflerin kredibilitésinin artırılması veya Kamu İhale Mevzuatı yönünden ise özvarlık/ yabancı sermaye rasyosunun yükseltilmesi yönünden yarar sağlayabilir.

Saygılarımızla.

**KANIT YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ**