

Sirküler Tarihi : 01/07/2021

Sirküler No : 2021 / 114

7326 SAYILI KANUNUN TAŞINMAZLARIN VE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

Getirilen düzenleme uyarınca, yalnızca taşınmazlar değil, ATİK'ler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Hesaplanan vergi %2'dir.

1. DÜZENLEMENİN KAPSAMI:

Uygulamadan, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir.

2. YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILACAĞI SÜRE:

Mükellefler, 7326 sayılı Kanunun 11'inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarih olan 09/06/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazları & ATİK'leri ve bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 31/12/2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme işlemini yapabilecektir.

VUK'un geçici 31 inci madde uygulamasından yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin aşağıda belirtilen şekilde hesaplanan verginin de değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve ilk taksitin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

3. YENİDEN DEĞERLEME TUTARININ HESAPLANMASI:

Yeniden değerlemede, taşınmazların & ATİK'lerin ve bunlara ait amortismanların Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih olan 09/06/2021 itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır.

Diğer taraftan, taşınmazlar & amortismanına tabi iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda ayrılmamış olması halinde, yeniden değerlendirme tutarını tespit ederken, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır. Bunun için ayrılmamış amortismanların değerlemeden önce ayrılarak tamamlanması (buradan doğan giderin kazancın tespitinde dikkate alınmaması gerekir) veya ayrılmamış amortisman ayrılmış gibi fonun hesaplanması gerekir.

Taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, yukarıda belirtilen değerlerinin ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Değer artış tutarı, taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesine ait net bilanço aktif değerleri arasındaki faktan oluşur. Net bilanço aktif değeri, taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların düşülmesi sonrasında bulunan değeri ifade etmektedir.

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak,

- Vergi Usul Kanununun “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” başlıklı mükerrer 298’inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan taşınmazlar & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde 7326 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan **Mayıs 2021** için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin **(666,79)**, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine *(hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler açısından, Ocak 2005 ayı için tespit edilen Yİ-ÜFE değerine **(114,83)**)* bölünmesi ile bulunan oran,
- 31.12.2004 tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar & amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için yeniden değerlemeye ilişkin 7326 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan **Mayıs 2021** için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin **(666,79)**, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,
- 7144 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31’inci madde kapsamında taşınmazlar¹ için **daha önce değerlendirme yapıldıysa; 7326 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan Mayıs 2021 için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354, 35) bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınmalıdır.**

Yeniden değerlendirme yapılırken, Vergi Usul Kanunun 272’nci maddesi **uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderler** ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca **maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları** da dikkate alınacaktır. Ancak, söz konusu kredi faizleri ve kur farkları için yeniden değerlendirme, parçalı olarak yapılacaktır. Buna göre, taşınmazların 09/06/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, **Mayıs 2021** dönemine ait Yİ-ÜFE değerinin **(666,79)**, **ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı** izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır. Ancak, anılan maliyet bedellerinin 31 Aralık 2004 tarihli bilançolarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması yahut 7144 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31’inci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olmaları halinde, yukarıda belirtilen esaslar dâhilinde yeniden değerlendirme uygulaması yapılmalıdır.

Yİ-ÜFE ibaresi, Türkiye İstatistik Kurumunun her ay belirlediği 01.01.2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 01.01.2014 tarihinden itibaren ise yurt içi fiyatları endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade etmektedir.

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

4. YENİDEN DEĞERLEMeye SONUCU OLUŞACAK FON HESABI VE VERGİ KESİNTİSİ:

Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilmelidir. Söz konusu özel fon hesabı olarak, Tek Düzen Hesap Planı uyarınca öz kaynaklar grubunda yer alan “522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” hesabı kullanılmalıdır.

Fon hesabına alınan ilgili tutar üzerinden, **% 2 oranında vergi** hesaplanmalıdır. Anılan % 2'lik verginin, değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve ilk taksitinin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Buna göre değerlendirme işleminin yapılacağı son tarih 31 Aralık 2021 olduğuna göre değerlendirme nedeniyle hesaplanan verginin ilk taksitinin 31 Ocak 2022, ikinci taksitinin 31 Mart 2022, üçüncü taksitinin ise 31 Mayıs 2022 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek olup, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde de gider olarak dikkate alınamaz.

Özel bir fon hesabında gösterilen değer artış tutarının, sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, bu işlemin yapıldığı **dönem kazancıyla ilişkilendirilmeksizin**, gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Ayrıca, anılan hesaba kaydedilen değer artış tutarının ortaklara dağıtılması halinde, ortağın hukuki statüsüne göre (örneğin gerçek kişi ortaklara dağıtılması halinde), kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekir.

5. YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULAN KIYMETLERDE AMORTİSMAN UYGULAMASI VE KIYMETLERİN SATIŞI:

Mükellefler yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazları (boş arsa ve araziler hariç) & amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için amortismanı, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayırmaya devam ederler.

Buna göre, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve üzerinden amortisman ayrılan taşınmazlar & amortismanına tabi iktisadi kıymetler için 2021 ve ilerleyen yıllarda, yeniden değerlendirilen tutarlar üzerinden amortisman ayrılmalıdır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde satış kazancı yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır. Bir diğer ifadeyle, ilgili taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerine ilave edilen yeniden değerlendirme farkları, maliyet olarak dikkate alınacaktır. Şayet, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde belirtilen % 50'lik taşınmaz satışı istisnasına ilişkin koşullar sağlanıyorsa, istisna kazanç tespit edilirken de, yeniden değerlendirme farklarının maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, anılan taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması yahut bir şekilde elden çıkartılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında izlenen tutarlar, herhangi bir şekilde kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir. Yani satış kazancına eklenmeyecektir. Bu durumda, fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir.

Diğer taraftan, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce VUK'un mükerrer 258'inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, özel bir fon hesabına alınan değer artış tutarları özsermayeden / özkaynaklardan düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi uygulanır.

6. DÜZENLEMeye İLİŞKİN

ÖRNEKLER: Örnek 1:

(A) A.Ş. Aralık 2011 ayında 10.000.000 TL'ye fabrika binası satın almıştır. Şirket tarafından anılan bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmış olup, 09/06/2021 tarihi itibarıyla ayrılan toplam amortisman 2.050.000 TL'dir². Söz

konusu taşınmaz için 7144 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31'inci maddesi kapsamında, 2018 yılında yeniden değerlendirilmiştir. Anılan taşınmazı yeniden değerlemeye konu eden şirketin, ilgili taşınmaz için hesaplayacağı değer artışı aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibidir:

Mayıs 2021 Dönemi YI-UFE Değeri	A	666,79
Ocak 2012 Dönemi YI-UFE Değeri	B	203,1
Yeniden Değerleme Oranı	$C = A / B$	3,28306
Taşınmazın Maliyet Bedeli	D	10.000.000
Birikmiş Amortismanlar	E	2.050.000
Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri	$F = D - E$	7.950.000
Yeniden Değerleme Sonrası Taşınmazın Değeri	$G = D \times C$	32.830.600
Yeniden Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman Değeri	$H = E \times C$	6.730.273
Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri	$I = G - H$	26.100.327
Yeniden Değerleme Değer Artış Tutarı	$J = I - F$	18.150.327
Odenmesi Gereken Vergi	$K = J \times \% 2$	363.007

Yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.

_____/ / _____ 252 – Binalar
22.830.600

{Taşınmazın bedeline dâhil edilen değer artış tutarı (32.830.600 – 10.000.000)}

257 Birikmiş Amortismanlar 4.680.273
{Birikmiş Amortismanlara dâhil edilen değer artış tutarı (6.730.273 – 2.050.000)}

522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 18.150.327
(Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)

_____/ / _____ 689 – Diğer
Olağandışı Gider ve Zararlar 363.007
(Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)

360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar 363.007
(Vergi Tahakkuku)

2021 yılında ve ilerleyen yıllarda, taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası değeri olan 32.830.600 TL üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Örnek 2:

(A) A.Ş. Aralık 2004 ayında 10.000.000 TL'ye fabrika binası satın almıştır. Şirket tarafından anılan bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmıştır. Söz konusu şirket, anılan taşınmazını 7144 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31'inci maddesi kapsamında, 2018 yılında yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutmuştur. 09/06/2021 tarihi itibarıyla, söz konusu taşınmazın yasal defterdeki kayıtlı değeri 29.772.700 TL, birikmiş amortisman ise 10.271.582 TL³ tutarındadır. Anılan taşınmazı yeniden değerlemeye konu eden şirketin, ilgili taşınmaz için hesaplayacağı değer artışı aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibidir:

Mayıs 2021 Dönemi YI-UFE Değeri	A	666,79
Mayıs 2018 Dönemi YI-UFE Değeri	B	354,85
Yeniden Değerleme Oranı	$C = A / B$	1,87908
Taşınmazın Maliyet Bedeli	D	29.772.700
Birikmiş Amortismanlar	E	10.271.582
Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri	$F = D - E$	19.501.119
Yeniden Değerleme Sonrası Taşınmazın Değeri	$G = D \times C$	55.945.285
Yeniden Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman Değeri	$H = E \times C$	19.301.123
Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri	$I = G - H$	36.644.162
Yeniden Değerleme Değer Artış Tutarı	$J = I - F$	17.143.043
Odenmesi Gereken Vergi	$K = J \times \% 2$	342.861

252 – Binalar 26.172.585
 {Taşınmazın bedeline dâhil edilen değer artış tutarı (55.945.285– 29.772.700)}

257 Birikmiş Amortismanlar 9.029.542
 {Birikmiş Amortismanlara dâhil edilen değer artış tutarı (19.301.123 – 10.271.582)}

522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 17.143.043
 (Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)

689 – Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 342.861
 (Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)

360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar 342.861
 (Vergi Tahakkuku)

(B) A.Ş., 2021 yılında ve ilerleyen yıllarda, taşınmazın yenisinden değerlendirme sonrası değeri olan 55.945.285 TL üzerinden amortisman ayırmaya devam edecektir.

Örnek 3:

(B) A.Ş. üretim faaliyetleri nedeniyle 2019 yılının Ocak ayınca 10.000.000 TL tutarında makine & teçhizat almıştır. Söz konusu makine & teçhizatlar üzerinden 2019 ve 2020 yıllarında % 20 oranında amortisman ayırmış olup, 09/06/2021 tarihi itibarıyla toplam birikmiş amortisman 4.500.000 TL⁴ tutarındadır. Anılan makine & teçhizat yeniden değerlemeye konu edilmiş olup, yeniden değerlendirme sonrasında amortisman ayrılmaya devam olunarak 2022 yılı Mart ayında 7.000.000 TL bedelle satılmıştır.

Buna göre, Anılan makine & teçhizat yeniden değerlendirilmesine ilişkin hesaplamalar şu şekilde olacaktır.

Mayıs 2021 Dönemi YI-UFE Değeri	A	666,79
Şubat 2019 Dönemi YI-UFE Değeri	B	425,26
Yeniden Değerleme Oranı	$C = A / B$	1,56796
Makine & Teçhizatın Maliyet Bedeli	D	10.000.000
Birikmiş Amortismanlar	E	4.500.000
Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri	$F = D - E$	5.500.000
Yeniden Değerleme Sonrası Makine & Teçhizatın Değeri	$G = D \times C$	15.679.600
Yeniden Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman Değeri	$H = E \times C$	7.055.820
Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri	$I = G - H$	8.623.780
Yeniden Değerleme Değer Artış Tutarı	$J = I - F$	3.123.780
Odenmesi Gereken Vergi	$K = J \times \frac{\%}{2}$	62.476

		//		
253 – Tesis, Makine ve Cihazlar			5.679.600	
{Makine & Teçhizatın bedeline dâhil edilen değer artış tutarı (15.679.600– 10.000.000)}				
257 Birikmiş Amortismanlar			2.555.820	
{Birikmiş Amortismanlara dâhil edilen değer artış tutarı (7.055.820 – 4.500.000)}				
522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	3.123.780			
(Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)				
		//		
689 – Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar			62.476	
(Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)				
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar			62.476	
(Vergi Tahakkuku)				

(C) A.Ş. 2021 yılında toplam olarak $(15.679.600 \times \% 20 =)$ 3.135.920 TL tutarında amortisman ayıracaktır. Buna göre 2021 yılı sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulan söz konusu makine & teçhizata ait birikmiş amortisman tutarı $(7.055.820 + 3.135.920 =)$ 10.191.740 TL olarak hesaplanır.

2022 yılı Mart ayında satılan söz konusu makine & teçhizata ilişkin olarak hesaplanan kazanç ise şu şekildedir:

<u>Satış Bedeli</u>	<u>7.000.000</u>
<u>Maliyet Bedeli (-)</u>	<u>15.679.600</u>
<u>Birikmiş Amortisman (+)</u>	<u>10.191.740</u>
<u>KAR</u>	<u>1.512.140</u>

		//			102 – Bankalar
			7.000.000		
257 Birikmiş Amortismanlar			10.191.740		
253 – Tesis, Makine ve Cihazlar			15.679.600		
679 - Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar			1.512.140		
<i>(Makine & Teçhizat satışı)</i>					

¹ 7411 sayılı Kanun uyarınca yalnızca taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılması mümkündür.

² 500 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, ilgili düzenlemenin yürürlüğe girdiği 09.06.2021 tarihine kadar 2021 yılına & hesap dönemine ait geçici vergi dönemlerinde ayrılan amortismanların da dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olanlar için 2021 yılının 1. Geçici vergi döneminde ayrılan amortismanlar da yeniden değerlendirme uygulamasında dikkate alınmalıdır. Yukarıdaki örnekte 2021 yılının 1. geçici vergi döneminde ayrılan $(10.000.000 \times \% 2 \times \frac{1}{4} =)$ 50.000 TL tutarındaki amortisman da değerlendirme

³ 2 no.lu dipnotta açıklandığı üzere, 2021 yılının 1. Geçici vergi döneminde ayrılan $\{29.772.700 \times \% 2 \times \frac{1}{4} =\}$ 148.864 TL tutarındaki amortisman yeniden değerlendirme

⁴ 2 no.lu dipnotta açıklandığı üzere, 2021 yılının 1. Geçici vergi döneminde ayrılan $\{10.000.000 \times \% 20 \times \frac{1}{4} =\}$ 500.000 TL tutarındaki amortisman yeniden değerlendirme uygulamasında dikkate alınmıştır.