

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



**Duyuru Tarihi** : 01.07.2021  
**Duyuru No** : 2021/095  
**Yayımlandığı Yer** : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Temmuz 2021 Sayı : 211

Mehmet Emek KURT  
Yeminli Mali Müşavir

## TAŞINMAZLARIN VE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KİYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİ

### ÖZET:

2018 yılında mükelleflerin aktiflerinde yer alan taşınmazların değerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak, yeniden belirlenmesine imkân sağlanmış, değer artışı üzerinden % 5 oranında vergi uygulanmıştır. 09.06.2021 tarihinde yayımlanan 7326 sayılı Kanunla taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine (güncellenmesine) yeniden olanak sağlanmıştır. Getirilen düzenleme kapsamında, sadece taşınmazlar değil, ATİK'ler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Değer artışı üzerinden alınacak vergi % 2 oranındadır. Uygulamadan yararlanmak için 31/12/2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılacaktır. Yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin satışı halinde, satış kazancı yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır. Yeniden değerlendirme uygulaması zorunlu değildir. Taşınmazların ve / veya ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

DENET DUYURU  
Sayı : 2021/095

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilişkin olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

**Anahtar Kelimeler:** Taşınmaz & ATİK, Yeniden Değerleme, Yİ-ÜFE, % 2 Vergi, Fon Hesabı, Amortisman Uygulaması ve Kıymetlerin Satışı

## 1. GİRİŞ:

Mükelleflerin kayıtlarını güncel değerlere getirmesini sağlayan enflasyon düzeltmesi en son 2004 yılında uygulanmıştı. Ancak, bu tarihten sonra Vergi Usul Kanununun “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” başlıklı mükerrer 298 inci maddesinde yer alan şartlar oluşmadığı için mükelleflerin kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler tarihi maliyetle kalmıştır.

Diğer taraftan, 7144 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen geçici 31’inci madde uyarınca, 2018 yılında mükelleflerin aktiflerinde yer alan taşınmazların değerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak, yeniden belirlenmesine imkân sağlanmıştı. Uygulamadan yararlanmak isteyen mükellefler yalnızca taşınmazlarını, 30 Eylül 2018 tarihine kadar anılan Kanunda belirtilen şartlarla yeniden değerlemişlerdi.

7326 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”<sup>1</sup> (ilerleyen bölümlerde “7326 sayılı Kanun” olarak anılacaktır) uyarınca, VUK’un geçici 31’inci maddesinde yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde, taşınmazların ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) yeniden değerlendirilmesine (güncellenmesine) yeniden olanak sağlanmıştır. Getirilen düzenleme kapsamında, sadece taşınmazlar değil, ATİK’ler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Diğer taraftan, 2018 yılındaki değer artışları üzerinden % 5 oranında hesaplanan verginin oranı, % 2’ye düşürülmüştür.

7144 sayılı Kanunla VUK’a eklenen geçici 31’inci maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlendirme uygulamasının usul ve esaslarının belirlendiği 500 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>2</sup> yayımlanmıştır. Taşınmazların ve ATİK’lerin yeniden değerlendirilmesine (güncellenmesine) yeniden olanak sağlayan 7326 sayılı Kanunda; 7144 sayılı Kanunla getirilen taşınmazlar için öngörülen hükümlerin, amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 500 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin 7326 sayılı Kanuna aykırı olmayan düzenlemeleri, geçerliliğini korumaktadır. Dolayısıyla yazımızda, 500 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğin ilgili düzenlemeleri de dikkate alınmıştır.

Yazımızda, taşınmazların ve ATİK’lerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin olarak getirilen düzenlemelere ve uygulamaya ilişkin örneklere yer verilecektir<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 06.07.2018 tarih ve 30470 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Bu yazımızın hazırlanmasında, 09.06.2021 tarih ve 2021/078 sayılı, “7326 Sayılı Kanunun Taşınmazların Ve Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlenmesine İlişkin Düzenlemeleri” başlıklı BDO DENET Sirkülerinden yararlanılmıştır.

## 2. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASININ KAPSAMI:

Yeniden değerlendirme uygulamasından, 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 işgal eden mükellefler, işletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler ile Vergi Usul Kanunu'nun 215'inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler **hariç olmak üzere, tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir.**

Getirilen düzenleme uyarınca, taşınmazlar ve ATİK'ler yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. 2018 yılında, 7144 sayılı Kanun uyarınca uygulanan yeniden değerlendirme müessesesi yalnızca taşınmazlarla sınırlıydı.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesi uyarınca taşınmazlar; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri ifade etmektedir.

ATİK'ler ise işletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve Vergi Usul Kanunu uyarınca amortisman mevzuuna giren iktisadi kıymetleri (örneğin, tesis, makine ve cihazları, alet, edevat, mefruşat, demirbaş gibi kıymetleri) ifade etmektedir.

Taşınmaz niteliğinde olan ancak amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Diğer taraftan, sat - kirala - geri al işlemi ile kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ve iktisadi kıymetler, yeniden değerlendirme uygulamasına konu edilemez. Ayrıca taşınmazların alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Ancak, kapsama giren işletmelerin kiralama konu ettikleri taşınmazlar ve iktisadi kıymetler emtia niteliğinde olmayıp, bir diğer ifadeyle maddi duran varlık niteliğinde olduğundan, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Yeniden değerlendirme yapılması zorunlu olmayıp, kapsama giren mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazları ve ATİK'leri yeniden değerlemeye tabi tutmayarak, mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

Ayrıca, yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların ve / veya ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

500 seri no.lu VUK Genel Tebliğinde, finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan taşınmazlara ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Ancak, mülkiyet hakkı devredilmemiş olan taşınmazları kullanma hakları nedeniyle VUK'un geçici 31'inci madde uygulamasından (yeniden değerlendirme müessesesinden) yararlanmanın mümkün olmadığı açıklanmıştır. Yukarıda açıklandığı üzere, 7326 sayılı Kanun ile ATİK'lerde yeniden değerlendirme uygulamasının kapsamına alınmıştır. Finansal kiralama kapsamında yapılan ödemeler nedeniyle Haklar hesabına aktarılan ilgili tutarlar, finansal kiralamaya konu kıymetin tabi olduğu oranda, amortismanına tabidir. Dolayısıyla, ilgili haklar hesabı, mükellefler açısından amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğindedir. Özetle, 7326 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler uyarınca, finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyet hakkı devredilmemiş olan taşınmazları kullanma haklarının da yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz.

### 3. YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILACAĞI SÜRE:

Mükellefler, 7326 sayılı Kanununun 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 taksitinin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir.

Mükellefler tarafından VUK'un geçici 31 inci madde kapsamında beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında 31/12/2021 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave taşınmazlar & ATİK'ler için ek beyanname verilmesi mümkündür. Bu durumda da yukarıda belirtilen şartlar geçerli olacaktır.

### 4. YENİDEN DEĞERLEME ORANININ 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 vergi matrahının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması 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 taşınmazlar<sup>4</sup> 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.

<sup>4</sup> 7411 sayılı Kanun uyarınca yalnızca taşınmazlar için yeniden değerlendirme yapılması mümkündür.

Yeniden değerlendirme yapılırken, Vergi Usul Kanununun 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.

## 5. 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 alınmaz.



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 (bir diğer ifadeyle mali zarar olsa dahi)**, 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.

#### **6. 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. Buna göre, 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.

#### **7. DÜZENLEMeye İLİŞKİN ÖRNEKLER:**

##### **Örnek 1:**

(EGE) 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'dir<sup>5</sup>. Söz

<sup>5</sup> 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 x % 2 x ¼ =) 50.000 TL tutarındaki amortisman da değerlendirme uygulamasında dikkate alınmıştır.

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 Yİ-ÜFE Değeri	A	666,79
Ocak 2012 Dönemi Yİ-ÜFE 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
Ödenmesi 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:**

(DENİZ) 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 TL<sup>6</sup> tutarındadır. Anılan taşınmazı yeniden değerlemeye konu eden şirketin, ilgili taşınmaz için hesaplayacağı değer artışı aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibidir:

Mayıs 2021 Dönemi Yİ-ÜFE Değeri	A	666,79
Mayıs 2018 Dönemi Yİ-ÜFE 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
Ödenmesi 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)		

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

<sup>6</sup> 5 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 uygulamasında dikkate alınmıştır.

**Örnek 3:**

(EGE DENİZİ) 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 itibariyle toplam birikmiş amortisman 4.500.000 TL<sup>7</sup> 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 Yİ-ÜFE Değeri	A	666,79
Şubat 2019 Dönemi Yİ-ÜFE 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
Ödenmesi Gereken Vergi	$K = J \times \% 2$	62.476

<sup>7</sup> 5 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.

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 (Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)	3.123.780

689 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)	62.476
360 - Ödenecek Vergi ve Fonlar (Vergi Tahakkuku)	62.476

(EGE DENİZİ) A.Ş. 2021 yılında toplam olarak (15.679.600 x % 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>
<b><u>KAR</u></b>	<b><u>1.512.140</u></b>

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 (Makine & Teçhizat satışı)	1.512.140

## 8. SONUÇ:

7326 sayılı Kanunla taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine (güncellenmesine) yeniden olanak sağlanmıştır. Getirilen düzenleme kapsamında, sadece taşınmazlar değil, ATİK'ler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilir. Değer artışı üzerinden alınacak vergi % 2 oranındadır. Uygulamadan yararlanmak için 31/12/2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması gerekmektedir.

Yeniden değerleme yapılması zorunlu olmayıp, kapsama giren mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazları ve ATİK'leri yeniden değerlemeye tabi tutmayarak, mevcut durumlarını muhafaza edebilirler. Ayrıca, yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların ve / veya ATİK'lerin tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

Yeniden değerleme 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. 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.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanı, yeniden değerleme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılacaktır. Yeniden değerlenmiş kıymetlerin satışı halinde, satış kazancı yeniden değerlenmiş tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır.

#### KAYNAKÇA:

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun
- 500 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 09.06.2021 tarih ve 2021/078 Sayılı, “7326 Sayılı Kanunun Taşınmazların Ve Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlenmesine İlişkin Düzenlemeleri” başlıklı BDO DENET Sirküleri