DENET VERGİ SİRKÜLER

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 ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili 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.

Sirküler Tarihi : 25.05.2018
Sirküler No : 2018/067

TAŞINMAZLARIN YENİDEN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2018/72 ve 2018/75 sayılı Duyurularımız ile bilgilerinize sunulan 7144 sayılı, "*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*" 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanunda yapılan değişikliklerden önemli olan bir tanesi, Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 31'nci madde uyarınca, taşınmazların yeniden değerlemesine ilişkindir.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı" başlıklı mükerrer 298 inci maddesi uyarınca, enflasyon düzeltmesi en son 2004 yılında uygulanmıştı. Ancak, bu tarihten sonra anılan maddenin aradığı şartlar oluşmadığı için mükelleflerin kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler tarihi maliyetle kalmıştır. Getirilen düzenlemeyle, mükelleflerin aktiflerinde yer alan taşınmazların değerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak, yeniden belirlenmesine imkân sağlanmaktadır.

Uygulamadan yararlanmak isteyen mükellefler taşınmazlarını, en geç **30 Eylül 2018** tarihine kadar Kanunda belirtilen şartlarla yeniden değerleyebilirler.

Taşınmazların yeniden değerlemesine ilişkin olarak getirilen düzenlemeler ve uygulamaya ilişkin örnekler, aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

1. DÜZENLEMENİN KAPSAMI :

Uygulamadan, 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 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 yeniden değerlemeye tabi tutulacak kıymetler taşınmazlar ile sınırlıdır. Taşınmazlar dışındaki kıymetlerin, getirilen düzenleme uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulması söz konusu değildir.

Türk Medeni Kanununda taşınmazlar, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olarak tanımlanmıştır. Türk Medeni Kanununun 704'üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

taşınmaz olarak sayılmıştır.

Mükelleflerin aktiflerinde birden fazla taşınmaz olabilir. Bize göre şirket aktifinde yer alan taşınmazların tamamı yeniden değerlemeye tabi tutulacağı gibi bir kısmı yahut sadece bir tanesi de yeniden değerlemeye tabi tutulabilmelidir. Ancak bu konuda Maliye Bakanlığı'nın yapacağı düzenlemenin beklenmesi gerekir.

Diğer taraftan, sat – kirala – geri al işlemi ile kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar, yeniden değerleme uygulamasına konu edilemez.

2. YENİDEN DEĞERLEME TUTARININ HESAPLANMASI :

Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların Vergi Usul Kanununda yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen ve söz konusu düzenlemenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır.

Diğer taraftan, taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda ayrılmamış olması halinde, yeniden değerleme 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 ayrılmışçasına fonun hesaplanması gerekir.

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

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerleme oranı olarak, Vergi Usul Kanununun "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı" başlıklı mükerrer 298'inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

i. En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için yeniden değerlemeye ilişkin maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan Nisan 2018 için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu 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*) bölünmesi ile bulunan oran,

ii. En son bilanço tarihinden sonra *(hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler yönünden 31.12.2004 tarihinden sonra*) iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için yeniden değerlemeye ilişkin maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan Nisan 2018 için tespit dilen Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran

dikkate alınır.

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. Bu endekslerin TÜİK web sitesindeki http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1076 adresinden tespiti mümkündür.

3. YENİDEN DEĞERLEMEYE SONUCU OLUŞACAK FON HESABI VE VERGİ KESİNTİSİ:

Yeniden değerleme 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 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 kullanılabilir.

Fon hesabına alınan ilgili tutar üzerinden, **% 5 oranında vergi** hesaplanmalıdır. Anılan % 5'lik verginin, değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25'inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekir. Buna göre değerleme işleminin yapılacağı son tarih 30 Eylül 2018 olduğuna göre bu tarihteki değerlemenin vergisi en geç 25 Ekim 2018 tarihinde ödenmelidir.

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 gerekebilir.

4. YENİDEN DEĞERLEMEYE TABİ TUTULAN TAŞINMAZLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASI VE TAŞINMAZLARIN SATIŞI :

Mükellefler, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazları (boş arsa ve araziler hariç) için amortismanı, yeniden değerleme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayırmaya devam ederler. Buna göre, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve üzerinden amortisman ayrılan taşınmazlar için 2018 ve ilerleyen yıllarda, yeniden değerlenen tutarlar üzerinden amortisman ayrılmalıdır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması halinde satış kazancı yeniden değerlenmiş tutarlar üzerinden hesaplanmalıdır. Bir diğer ifadeyle, ilgili taşınmazların değerine ilave edilen yeniden değerleme 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 değerleme farklarının maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, anılan taşınmazların satılması yahut bir şekilde elden çıkartılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında izlenen tutarlar, herhangi bir şekilde kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir. Yani satış kazancına eklenmeyecektir.

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.

5. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN YAPILABİLECEĞİ DÖNEM VE MALİYE BAKANLIĞI'NA VERİLEN YETKİ :

Yukarıda belirtilen şekilde taşınmazların yeniden değerlemesi, **en geç 30 Eylül 2018** tarihine kadar yapılabilir.

Ayrıca, Kanunun son fıkrasında taşınmazların yeniden değerlemesine ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca konuyla ilgili olarak ikincil mevzuat yayımlandığında, ayrıca Sirkülere konu edilecektir.

6. DÜZENLEMEYE İLİŞKİN ÖRNEKLER:

Örnek 1:

(X) A.Ş. Aralık 2004 ayında 1.000.000 TL'ye fabrika binası satın almıştır. Şirket tarafından anılan bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmış olup, 2017 yılı sonu itibariyle ayrılan toplam amortisman 280.000 TL'dir. Anılan taşınmazı yeniden değerlemeye konu eden şirketin, ilgili taşınmaz için hesaplayacağı değer artışı aşağıdaki tabloda hesaplandığı gibidir:

Nisan 2018 Dönemi Yİ-ÜFE Değeri	A	341,88
Ocak 2005 Dönemi Yİ-ÜFE Değeri	B	114,83
Yeniden Değerleme Oranı	C = A / B	2,977271
Taşınmazın Maliyet Bedeli	D	1.000.000
Birikmiş Amortismanlar	E	280.000
Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri	F = D - E	720.000
Yeniden Değerleme Sonrası Taşınmazın Değeri	G = D X C	2.977.271
Yeniden Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman Değeri	H = E X C	833.636
Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri	I = G - H	2.143.635
Yeniden Değerleme Değer Artış Tutarı	J = I - F	1.423.635
Ödenmesi Gereken Vergi	K = J X % 5	71.182

Yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir.

_____ / / _____

252 – Binalar 1.977.271

{Taşınmazın bedeline dâhil edilen değer artış tutarı (2.977.271 – 1.000.000)}

257 Birikmiş Amortismanlar 553.636

{Birikmiş Amortismanlara dâhil edilen değer artış tutarı (833.636 – 280.000)}

522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 1.423.635

(Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)

_____ / / _____

689 – Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 71.182

(Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)

360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar 71.182

Diğer taraftan, 2018 yılında ve ilerleyen yıllarda, taşınmazın yeniden değerleme sonrası değeri olan 2.977.271 TL üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Örnek 2:

(Y) A.Ş. 2012 yılının Mart ayında, yatırım amacıyla, 750.000 TL'ye boş bir arsa satın almıştır. Söz konusu arsa, halen şirketin aktifinde yer almaktadır. VUK'un 314'üncü maddesi uyarınca, boş arsa ve araziler için amortisman ayrılmaz. (Y) A.Ş.'de anılan düzenleme uyarınca boş olan arsası için amortisman ayırmamıştır.

Yeniden değerleme uygulamasına konu edilen söz konusu arsa için ilgili hesaplamalar, aşağıdaki tabloda olduğu gibidir:

Nisan 2018 Dönemi Yİ-ÜFE Değeri	A	341,88
Nisan 2012 Dönemi Yİ-ÜFE Değeri	B	203,81
Yeniden Değerleme Oranı	C = A / B	1,677445
Taşınmazın Maliyet Bedeli	D	750.000
Birikmiş Amortismanlar (	E	0
Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri	F = D - E	750.000
Yeniden Değerleme Sonrası Taşınmazın Değeri	G = D X C	1.258.084
Yeniden Değerleme Sonrası Birikmiş Amortisman Değeri	H = E X C	0
Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri	I = G - H	1.258.084
Yeniden Değerleme Değer Artış Tutarı	J = I - F	508.084
Ödenmesi Gereken Vergi	K = J X % 5	25.404

İlgili muhasebe kayıtları şu şekildedir.

/ /

250 – Arsa ve Araziler 508.084
{Taşınmazın bedeline dâhil edilen değer artış tutarı (1.258.084 - 750.000)}

522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları 508.084
(Değer Artış Fonunun Özel Fon Hesabına Alınması)

/ /

689 – Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 25.404
(Ödenecek Verginin KKEG hesabına alınması)
360 – Ödenecek Vergi ve Fonlar 25.404

Örnek 3:

Örnek 2'de belirtilen (Y) A.Ş. sahip olduğu boş arsayı, 2019 yılının Şubat ayında KDV hariç 1.500.000 TL'ye satmıştır. Mükellefin, Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan taşınmaz satış kazancına ilişkin % 50'lik istisnadan yararlanamadığı varsayımında, ortaya çıkan satış kazancı ve ilgili muhasebe kayıtları şu şekildedir:

/ /

102 – Bankalar 1.770.000
(% 18 KDV dâhil satış tutarının, Şirketin banka hesabına yatırılması)

250 – Arsa ve Araziler 1.258.084
(Yeniden değerleme sonrası bulunan tutar maliyet olarak dikkate alınır)
391 – Hesaplanan KDV 270.000

679 – Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 241.916

Anılan taşınmazın satışı durumda, 522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabına kaydedilen 508.084 TL tutarındaki değer artış tutarıyla ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmaz. Bir diğer ifadeyle, 522 – Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabına kaydedilen değer artışı, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

Saygılarımızla.