



Sirküler Tarihi : 29.07.2021  
Sirküler No : 2021/092

## 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

## TAŞINMAZLARIN VE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KİYMETLERİN YENİDEN DEĞERLENMESİNE İLİŞKİN 530 SIRA NO.LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ YAYIMLANMIŞTIR

Bilindiği üzere 09.06.2021 tarih ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7326 sayılı “[Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun](#)” (“7326 sayılı Kanun”) ile getirilen düzenlemelerden birisi de mezkur Kanun’un 11 nci maddesi ile Vergi Usul Kanununun (“VUK”) Geçici 31 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi imkanıdır.

Başta 2013 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu’nun 376 ncı maddesindeki “teknik iflas” olmak üzere, bankacılık düzenlemelerindeki değişiklikler ile birleşme ve devralma gibi uygulamalar, işletmelerin bilançolarındaki özkaynak tutarını son derece önemli hale getirmiştir. Şirketlerin aktiflerinde tarihi maliyet bedeli ile yer alan taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon nedeniyle gerçek değerlerinden çok daha düşük değerlerle yer alması, bahsedilen mevzuat hükümleri karşısında işletmeleri zor durumda bırakmaktadır.

Bilançolarda tarihi olarak yer alan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi ile güncellenmesi ise en son 2004 yılı sonu itibarıyla uygulanmıştı.

*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’den fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil 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 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.*

Bunun tek istisnası 25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile VUK’na eklenen Geçici 31 inci madde uyarınca, dileyen mükelleflerin aktiflerinde yer alan **taşınmazları** Yİ-ÜFE’ndeki artış oranı dikkate alarak yeniden değerlemesine imkan veren düzenlemedir.

**Uygulamadan yararlanan mükellefler, sadece taşınmazlarını, 30 Eylül 2018 tarihine kadar anılan Kanunda belirtilen şartlarla yeniden değerlemişlerdir.** Ancak söz konusu uygulamadan yararlanmak için ortaya çıkan yeniden değer artışı üzerinden %5 oranında vergi ödenecek olması nedeniyle birçok mükellef bu uygulamadan yararlanmamıştır.

Bu defa 7326 sayılı Kanununun 11 nci maddesi uyarınca VUK’nun Geçici 31 inci maddesinde yapılan değişiklik ile taşınmazların yanı sıra amortismanına tabi iktisadi kıymetler için de yeniden değerlendirme imkanı getirilmiş ve değer artışı tutarı üzerinden ödenecek verginin oranı %2 olarak belirlenmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı [16.07.2021 tarih ve 31543 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 530 sıra no.lu VUK Genel Tebliği](#) (“Tebliğ”) ile söz konusu düzenlemeye ilişkin usul ve esasları belirlemiş olup, Tebliğ kapsamında mezkur düzenlemenin uygulamasına ilişkin açıklamalarımız aşağıda yer almaktadır.

7326 sayılı Kanun ile taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin düzenleme, 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 5 inci maddesi ile VUK’na eklenen Geçici 31 inci maddesine bir fıkra eklenmesi suretiyle düzenlenmiştir. Bu nedenle VUK Geçici 31 nci madde hükümleri ve bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin 500 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nin 7326 sayılı Kanun’a aykırı olmayan hükümleri de 7326 sayılı Kanun’la VUK Geçici 31 inci maddesine eklenen yedinci fıkra uygulamasında geçerli olmaktadır. VUK’nun Geçici 31 nci maddesi ve 500 sıra no.lu VUK Genel Tebliği’nde yer alan düzenlemelere ilişkin detaylı açıklamalarımız 2018/067 ve 2018/97 no.lu Sirkülerlerimizde yer almaktadır.

## 1. DÜZENLEMEDEN KİMLER YARARLANABİLİR:

Yeniden değerlendirme imkanından, aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere **“tam mükellefiyete tabi olan 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”** yararlanabilecektir.

Aşağıda sayılan mükellefler ise düzenlemeden yararlanamayacaklardır;

- Dar 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 iştiğal eden mükellefler.
- 213 sayılı Kanununun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

## 2. YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULABİLECEK İKTİSADİ KIYMETLER HANGİLERİDİR:

Mükellefler, aşağıda belirtilenler hariç olmak üzere, düzenlemenin yürürlüğe girdiği **09.06.2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde kayıtlı bulunan** taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri (kapsama giren taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler bundan sonra “iktisadi kıymet” olarak anılacaktır) yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.

### 2.1. Taşınmazlar;

Türk Medeni Kanununda, 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.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu olmayıp, taşınmaz niteliğinde olan ancak amortismanına tabi olmayan boş arsa ve araziler de yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

### 2.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler;

İşletmede bir yıldan fazla süreyle kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve VUK uyarınca amortisman mevzuuna giren iktisadi kıymetleri ifade etmektedir. Taşınmazlar ile birlikte VUK uyarınca amortismanına tabi olup gayrimenkul gibi değerlendirilen kıymetler (gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), demirbaşlar, cihazlar, alet, edevat, mefruşat, sinema filmleri, şerefiyeler, araştırma-geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi kıymetlerdir.

### 2.3. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulamayacak İktisadi Kıymetler;

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanılamayacaktır. Kanunda bu kıymetlerin yeniden değerlendirilemeyeceği açıkça hükme bağlanmıştır.

Tebliğde bunlara ilaveten kapsama giren iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler için de yeniden değerlendirme yapılmayacağı açıklanmıştır. Başka bir ifade ile Tebliğe göre emtia niteliğindeki taşınmazlar için yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanılamayacaktır. Bu görüş tartışmaya açıktır. Ancak kiralamaya konu edilen iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

### 2.4. Faydalı Ömür Süresini Tamamlayan İktisadi Kıymetlerin Durumu;

Faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, faydalı ömür süresini tamamlayan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

## 3. YENİDEN DEĞERLEMEDE İHTİYARILIK:

Mezkur düzenlemeden yararlanmak zorunlu değildir. Mükellefler her bir iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme yapmak veya yeniden değerlemeye tabi tutmamak şeklinde ayrı ayrı tercih yapabileceklerdir. Bir diğer ifadeyle, yasal defter kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için uygulamadan yararlanılabilmektedir.

## 4. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİ NE ZAMAN YAPILABİLECEKTİR:

Söz konusu yeniden değerlendirme düzenlemesi geçici bir düzenleme olup, düzenlemeden yararlanmak isteyen mükelleflerin yeniden **değerleme işlemlerini 31.12.2021 tarihine kadar yapmaları gerekmektedir.**

Yeniden değerlendirme işleminin yeniden değerlendirilmesi tercih edilen tüm iktisadi kıymetler için bir defada yapılması zorunlu olmayıp, mükellefler bir kısım iktisadi kıymet için yeniden değerlendirme yapıp beyanda bulduktan sonra, yeniden değerlemeye tabi tutmak istedikleri ilave iktisadi kıymetler için 31.12.2021 tarihine kadar ek beyanname verebileceklerdir.

Yeniden değerlemeye ilişkin beyan ve ödemenin ilk taksidinin Temmuz-2021 ayı (31 Temmuz 2021 hafta sonu tatiline denk geldiğinden 02 Ağustos 2021 tarihi) itibarıyla yapılabilmektedir. Bu da en erken 30.06.2021 tarihli bilançolarda bulunan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilerek bunun Temmuz-2021 ayında beyanının yapılabileceği anlamına gelmektedir. Bu durumda 2021/2. Dönem geçici vergi beyannamesinde yeni değerler üzerinden amortisman ayrılabilmesi görüşündeyiz. Bunun yanı sıra 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktifte bulunup daha sonra (örneğin 15.06.2021 tarihinde) satılan iktisadi kıymetler için de yeniden

değerlemeden yararlanılması halinde (Temmuz-2021 ayında yeniden değerlemeye konu beyanın yapılması ve ilk taksidin ödenmesi suretiyle) yeni değerlerin maliyet olarak dikkate alınmasının mümkün olduğu görüşünderiz.

Yukarıda belirtildiği üzere mükellefler, düzenlemeden yararlanan geçici vergi döneminden başlamak üzere yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. Sirkülerimizin 10 ncu bölümünde açıklandığı üzere, bu gecikme veya düzenlemeden hangi ay içerisinde yararlandığı 2021 yılı amortisman uygulaması açısından mükellefler aleyhine bir sonuç yaratmamaktadır. Diğer bir anlatımla, düzenlemeden yararlanma tarihi 2021 yılında Kurumlar Vergisi matrahından indirilebilecek amortisman giderinde mükellefler aleyhine bir farklılık yaratmamaktadır.

Diğer taraftan düzenlemeden yararlanma tarihi geçici vergi matrahında farklılık yaratabilecektir. Bu anlamda mükelleflerin bir iktisadi kıymet için yeniden değerlemenin hangi geçici vergi döneminde yapılmasının geçici vergi açısından işletmenin avantajına olup, olmadığını değerlendirip, yararlanma tarihini buna göre belirlemeleri mümkündür.

Tebliğdeki örnekte yeniden değerlemeye birinci geçici vergi dönemi itibariyle mevcut değerlerin esas alındığını belirtmek isteriz.

Diğer taraftan Tebliğde, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortisman tutarı hesaplanırken, birinci geçici vergi döneminde ayrılmış olan amortismanın yeniden değerlendirilmiş tutarı düşüldüğünden, birinci dönemde gider yazılmamış yeniden değerlemeye tekabül eden amortisman tutarı kadar eksik amortisman ayrılmaktadır. Yıl sonu itibariyle gider yazılması gereken toplam 2021 yılı amortisman tutarının yeni değerler üzerinden hesaplanan tutarlar olması gerektiği kanunla düzenlendiği için bu görüşe katılmıyoruz. Bu hususa ilişkin daha ayrıntılı açıklamalarımız Sirkülerin 10 ncu Bölümünde yer almaktadır.

## 5. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN YAPILMASI:

VUK Geçici 31 nci maddesi kapsamında yeniden değerlendirme düzenlemesinden yararlanabilmek için, yeniden değerlendirme işleminin 31.12.2021 tarihine kadar yapılması gerekmektedir.

Düzenleme kapsamında yeniden değerlendirme işleminin yapılması;

- İlgili iktisadi kıymet için mevzuata uygun bir şekilde yeniden değerlendirme hesaplamalarının yapılmasını;
  - o İlgili iktisadi kıymetin aktife girdiği tarihin, yeniden değerlemeye esas aktife kayıtlı değerinin, ayrılmış sayılan amortismanlar dahil birikmiş amortisman tutarının, yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin tespit edilmesini,
  - o Her bir iktisadi kıymet ve maliyet bedeline eklenen unsurları için ayrı ayrı olmak üzere, VUK'nun Geçici 31 nci maddesi'ne uygun olarak yeniden değerlendirme oranının tespit edilmesini,
  - o Belirlenen yeniden değerlendirme oranının uygulanması suretiyle, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değerinin, birikmiş amortismanlarının ve net bilanço aktif değerlerinin hesaplanmasını,

- Her bir iktisadi kıymete ait değer artışı tutarının ve toplam değer artışı tutarının hesaplanmasını,
- Yapılan yeniden değerlendirme işleminin;
  - Envanter defterine ayrıntılı olarak kaydedilmesini,
  - Yasal defterlere muhasebe kayıtlarının yapılmasını,
  - Değer artışı tutarlarının, iktisadi kıymet bazında ayrıntılı olarak gösterir şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınmasını,
- Değer artış tutarları üzerinden hesaplanacak %2 verginin;
  - İlgili muhasebe kaydının yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar beyan edilmesini,
  - Beyan edilen verginin üç eşit taksitte ödenmesini (ilk taksitin beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitlerin takip eden ikinci ve dördüncü ayda ödenmesi zorunludur.)

gerektirmektedir.

**Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde VUK'nun Geçici 31 nci Maddesi hükümlerinden faydalanılamayacaktır.**

## 6. YENİDEN DEĞERLEME HESAPLAMALARINDA UYULACAK ESASLAR:

### 6.1. Yeniden Değerlemeye Esas Değerlerin Belirlenmesi;

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların VUK'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri esas alınarak yapılacaktır.

**Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerden amortismanına tabi olanlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak birikmiş amortisman tutarı, amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.** Bunun için ayrılmamış amortismanların yeniden değerlendirme hesaplaması öncesinde ayrılarak tamamlanması (bu amortisman giderinin kazancın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekir), veya yeniden değerlendirme hesaplamasında ayrılmamış amortisman tutarlarının yasal kayıtlardaki birikmiş amortisman tutarlarına eklenerek dikkate alınması gerekir. Bu durumda değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

VUK'nun 272 nci ve 273 üncü maddeleri uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile 163 ve 334 sıra no.lu VUK Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. Ancak bir iktisadi kıymetin maliyetine iktisadi kıymetin aktife alınmasından sonraki dönemde dahil edilmiş olan söz konusu maliyetler ve amortismanları için yeniden değerlendirme hesaplamaları parçalı olarak yapılacak ve bu unsurlar için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı bu tutarların

maliyet bedeline ilave edildiği dönemler esas alınarak belirlenecektir. Bu hususa ilişkin detaylı açıklama izleyen bölümde yer almaktadır.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin yukarıda belirtilen şekilde tespit edilen değerlerinin ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki fark “değer artış tutarını” gösterecektir.

Net bilanço aktif değeri, bir iktisadi kıymetin aktif değerlerinden, birikmiş amortismanlarının düşülmesi sonrasında bulunan değeri ifade etmektedir.

## 6.2. Uygulanacak Yeniden Değerleme Oranının Tespiti;

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

Yeniden değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak Yİ-ÜFE endeks değerleri Tebliğ’in 1 no.lu eki Listede yer almaktadır.

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

### 6.2.1. Yeniden değerlendirme oranının tespitinde genel esaslar;

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranları aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir;

- **31.12.2004 tarihinden sonra iktisap edilmiş ve daha sonra hiçbir şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olan iktisadi kıymetlerde;** Mayıs-2021 için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran kullanılacaktır.
- VUK’nun Mükerrer 298 inci maddesi uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler son olarak 2004 takvim yılı sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmıştır. Buna göre daha önce VUK’nun “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” başlıklı Mükerrer 298inci maddesine göre **enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolarda yer alan, ancak daha sonra VUK’nun Geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmamış iktisadi kıymetlerde;** 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 değeri olan 114,83’e) bölünmesi ile bulunan oran  $(666,79 / 114,83 = 5,80675)$  kullanılacaktır. Özel hesap dönemine tabi mükellefler ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilanço tarihini esas almak suretiyle yeniden değerlendirme oranını tespit edeceklerdir.

- 7144 sayılı Kanunla VUK Geçici 31 inci madde kapsamında **2018 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş taşınmazlarda**; Mayıs-2021 için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin (666,79), Mayıs-2018 ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,35) bölünmesi ile bulunan oran  $(666,79/354,85=1,87907)$  kullanılacaktır.

#### **6.2.2. Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı;**

Tebliğ’de finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlerde; yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacağı belirtilmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere, 7326 sayılı Kanun ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 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 iktisadi kıymetlerin kullanma haklarının da yeniden değerlendirme uygulamasına tabi tutulabileceği görüşündeyiz.

#### **6.2.3. Devir, tür değiştirme ve bölünme ile intikal eden iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı;**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan devir ve bölünme ile intikal eden iktisadi kıymetlerde; söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır. Ancak, söz konusu iktisadi kıymetleri devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından enflasyon düzeltmesine veya VUK Geçici 31 inci madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olması hallerinde, yeniden değerlendirme oranının yukarıda belirtilen ilgili esaslara göre tespit edileceği tabiidir.

#### **6.2.4. Maliyet bedeline sonradan ilave edilen unsurlarda yeniden değerlendirme oranı;**

VUK uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 sıra no.lu VUK Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacaktır. Buna göre;

- İlgili iktisadi kıymetlerin 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. Söz konusu iktisadi kıymetlere 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 olduğu maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan yeniden değerlendirme oranı kullanılacaktır.

- Ancak, anılan maliyet bedeline dahil edilmiş unsurların daha önce 31.12.2004 tarihli bilançolarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması veya VUK'nun Geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş (taşınmazlar için) olması halinde; yukarıda belirtilen ilgili esaslar dikkate alınarak yeniden değerlendirme uygulaması yapılacaktır.

#### **6.2.5. Enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binalarda yeniden değerlendirme oranı;**

Enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlendirilmesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır;

- Bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurlarının ayrıştırılması suretiyle yapılacaktır. 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 maliyet bedeline ilave edilen unsurlar bulunması halinde ise bu maliyet unsurları için yukarıda belirtilen şekilde parçalı yeniden değerlendirme yapılacaktır.
- Daha önce VUK'nun Geçici 31 nci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki binaların, yeniden değerlemeye tabi tutulmasında; bu iktisadi kıymetlerin daha önce yapılmış yeniden değerlendirme sonrası değerlerine; Mayıs-2021 için tespit edilen Yİ-ÜFE değerinin (666,79), Mayıs-2018 ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,35) bölünmesi ile bulunan oranın  $(666,79/354,85=1,87907)$  uygulanması suretiyle yeniden değerlendirme yapılacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline ilave edilen unsurlar bulunması halinde bu maliyet unsurları için yukarıda belirtilen şekilde parçalı yeniden değerlendirme yapılacağı tabiidir.

#### **7. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN KAYITLARDA GÖSTERİLMESİ:**

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin her birine ilişkin hesaplamaların ve tespit edilen değer artışlarının envanter defterinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilmesi zorunludur. Envanter defterine yapılacak kayıtlarının aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir.

- İktisadi kıymetin cinsi.
- Aktife giriş tarihi.
- Amortisman oranı.
- 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri.
- 09.06.2021 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılan amortismanlar dâhil edilir).
- Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri.
- Yeniden değerlendirme oranı.
- İktisadi kıymetin yeniden değerlendirme ile bulunan değeri.
- Birikmiş amortismanın yeniden değerlendirme ile bulunan değeri.
- Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri.
- Değer artışı.

#### **8. YENİDEN DEĞERLEMeye SONUCU OLUŞACAK DEĞER ARTIŞI VE FON HESABI:**

Değer artışı, ilgili iktisadi kıymetin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışları, her bir iktisadi kıymete isabet eden değer artışlarını ayrıntılı gösterecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Söz konusu özel fon hesabı olarak, Tek Düzen Hesap Planı uyarınca Öz Kaynaklar grubunda yer alan “522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerlendirme Artışları” hesabı kullanılmalıdır.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı bu şekilde tutulmaya devam edilebilir veya sermayeye ilave edilebilir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Tasfiye halinde de bu şekilde vergilendirilir.

Söz konusu değer artış fonunun ortaklara dağıtılması halinde, ortağın hukuki statüsüne göre, ayrıca kar dağıtımına bağlı stopaj yapılması gerekebilecektir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 81inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu işletmeler fonun kullanımına ilişkin düzenlemelere uymaya devam edeceklerdir.

## 9. DEĞER ARTIŞ TUTARI ÜZERİNDEN ÖDENECEK VERGİ:

Yapılan yeniden değerlendirme neticesinde ortaya çıkan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen toplam değer artış tutarı üzerinden hesaplanacak % 2 oranındaki vergi; değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecek ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.

Örneğin, değerlendirme işleminin Aralık-2021 ayı içerisinde yapılması halinde, beyannamesinin Ocak-2021 ayı sonuna kadar verilmesi, hesaplanan verginin ilk taksitinin 31 Ocak 2022, ikinci taksitinin 31 Mart 2022, üçüncü taksitinin ise 31 Mayıs 2022 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, beyan edilen tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenmesi veya ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenmesi mümkündür. Erken ödeme hali için herhangi bir indirim öngörülmemiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler söz konusu beyannameyi elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler ise Tebliğ'in 2 no.lu ekinde yer alan beyanname örneğini kullanılmak suretiyle kağıt ortamında ilgili vergi dairesine vereceklerdir.

**Değer artış tutarı üzerinden beyan edilerek ödenecek vergi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz ve gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Ödenen vergilerin Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.**

**Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde VUK'nun Geçici 31nci maddesi hükümlerinden faydalanılmayacaktır.**

## 10. YENİDEN DEĞERLEME SONRASI AMORTİSMAN UYGULAMASI

Faydalı ömür süresini tamamlamamış olan iktisadi kıymetler için (boş arsa ve araziler hariç) amortisman; yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerler üzerinden ayrılmaya devam edilecektir. Yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden amortisman uygulamasına; yeniden değerlendirme işleminin yasal defterlere kaydedildiği ay itibarıyla başlanabilecektir.

Faydalı ömür süresini tamamlamış olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkündür. Ancak, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Tebliğ'de yer alan örnekler Sirkülerimizin 13 ncü bölümünde sunulmuştur. Örneklerde yeniden değerlendirme sonrası amortisman uygulamasına da yer verilmiştir. Tebliğ'deki örneklere göre 3 ncü Geçici Vergi dönemi içerisinde

yapılacak yeniden değerlemeden sonraki amortisman uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır;

- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 09.06.2021'den önce ayrılmış amortismanlar (ayrılmış sayılan amortismanlar da bu kapsamda değerlendirilmelidir) yeniden değerlendirilmiştir. Aynı şekilde 1 nci Geçici Vergi döneminde ayrılan amortisman tutarı da yeniden değerlendirilmiştir. 1 nci Geçici Vergi döneminde ayrılan amortisman yeniden değerlendirilme sonrası amortisman tutarı olarak birikmiş amortisman toplamına dahil olduğundan, yeniden değerlendirilme sonrası amortisman hesabında bu tutar dikkate alınacaktır.
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 09.06.2021'den sonra ayrılan 2 nci Geçici Vergi dönemi amortismanı ise hem yeniden değerlendirilme öncesi tutardan ayrılmış, hem de yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olduğundan, kayıtlarda yer alan ayrılmış amortisman gideri dikkate alınacaktır.
- Buna göre yeniden değerlendirilme sonrası amortisman hesaplaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır;
  - i. 3 ncü Geçici Vergi döneminde ayrılacak amortisman tutarı, iktisadi kıymetin yeniden değerlendirilme sonrası değeri üzerinden hesaplanacaktır (iktisadi kıymetin yeniden değerlendirilme sonrası bulunan aktif değeri üzerinden faydalı ömür süresine göre bulunacak amortisman tutarının  $\frac{3}{4}$ 'ü),
  - ii. Bu tutardan; bu tutarın  $\frac{1}{4}$ 'ü 1 nci Geçici Vergi Dönemi için ayrılmış olan amortismanın yeniden değerlendirilme tutarı düşülecektir,
  - iii. Bu tutardan; 2 nci Geçici Vergi Dönemi için ayrılmış ve kayıtlarda yer alan amortisman gideri düşülecektir,
  - iv. Kalan tutar 3 ncü Geçici Vergi dönemi amortisman gideri olarak dikkate alınacaktır.

Yeniden değerlemenin 4 ncü Geçici Vergi dönemi içerisinde yapılması halinde de yukarıdaki usul uygulanacak, 2021 yıllık amortisman tutarı, iktisadi kıymetin yeniden değerlendirilme sonrası değeri üzerinden hesaplanacak ve bu tutardan; bu tutarın  $\frac{1}{4}$ 'ü 1 nci Geçici Vergi Dönemi için ayrılmış olan amortisman tutarı olarak kabul edilecek ve düşülecek, 2 nci Geçici Vergi Dönemi ve 3 ncü Geçici Vergi dönemi için ayrılmış ve kayıtlarda yer alan amortisman gideri tutarı düşülecek, kalan tutar 4 ncü Geçici Vergi dönemi amortisman gideri olarak kayıtlara alınacaktır.

Tebliğde yer alan örneklerdeki amortisman hesaplama usulüne katılmak, 2021/1. Dönem geçici vergi beyannamesinde gider yazılmayan yeniden değerlemeye tekabül eden amortisman tutarının gider yazılmış gibi kabul edilmesi nedeniyle mümkün değildir. Bu anlayışa göre 2021 yılında, yeniden değerlendirilme sonucunda oluşan aktif değer üzerinden tam olarak amortisman ayrılmamakta, 2021/1. Dönem geçici vergi beyannamesinde gider yazılmamış olan yeniden değerlemeye tekabül eden amortisman tutarı gider yazılmış gibi kabul edilmektedir. Bize göre yapılması gereken, 2021/3 ve 4. Dönem geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannamesinde yeniden değerlendirilme

sonrası oluşan değer üzerinden ilgili amortisman oranının uygulanması sonucu bulunan tutardan, daha önce eski değer üzerinden ayrılmış fiilen gider yazılmış amortisman tutarlarının düşülmesi ile bulunan amortismanın gider yazılmasıdır. Bu durum kayıtlardaki birikmiş amortisman tutarında mükerrerlik yaratacağından, söz konusu farkın beyanname üzerinde “indirim” olarak dikkat alınması ile bu sorun çözülebilir.

Azalan bakiyeler usulünde amortisman ayrılan iktisadi kıymetler için de uygulama yukarıdaki esaslara paralel olarak yapılacaktır.

Yeniden değerlendirme sonrası amortisman uygulamasının yukarıda açıklanan şekilde yapılacak olması nedeniyle, yeniden değerlendirme işleminin hangi tarihte yapıldığı 2021 yılı amortisman gideri açısından bir farklılık yaratmamaktadır. Diğer bir anlatımla, düzenlemeden yararlanma tarihi, 2021 yılında Kurumlar Vergisi matrahından indirilebilecek amortisman giderinde bir farklılık yaratmamaktadır.

Diğer taraftan düzenlemeden yararlanma tarihi geçici vergi matrahında farklılık yaratabilecektir. Bu anlamda mükelleflerin bir iktisadi kıymet için yeniden değerlemenin hangi geçici vergi döneminde yapılmasının geçici vergi açısından işletmenin avantajına olup, olmadığını değerlendirip, yararlanma tarihini buna göre belirlemeleri mümkündür.

#### **11. YENİDEN DEĞERLEMeye TABİ TUTULAN İKTİSADİ KIYMETLERİN ELDEN ÇIKARILMASI:**

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Diğer bir ifadeyle, ilgili taşınmazların & amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerine yeniden değerlendirme ile ilave edilen tutarlar maliyet olarak, birikmiş amortismanlara dahil edilen tutarlar ise birikmiş amortisman olarak dikkate alınacaktır.

Satış veya elden çıkarma halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları satış kazancına dâhil edilmeyecek ve fon hesabında kalmaya devam edecektir. Diğer bir anlatımla, yeniden değerlendirme sonucu ödenen %2 vergi, değer artış tutarı üzerinden ödenen nihai vergi olmaktadır. Bu anlamda özellikle elden çıkartılması düşünülen iktisadi kıymetler için düzenlemeden yararlanılması son derece avantajlı olmaktadır.

Şayet, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde belirtilen % 50’lik taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanması söz konusu olursa, istisna kazanç tespit edilirken de, yeniden değerlendirme farklarının maliyet olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce VUK’nun Mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasının söz konusu olması halinde; pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Fon hesabının sermayeye eklenmiş olması halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

## 12. DÜZENLEMeye İLİŞKİN ÖRNEKLER:

Tebliğ’de düzenlemeye ilişkin örnekler yer almakta olup, aşağıda da sunulmuştur.

### Örnek 1:

*Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.’nin 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında maliyet bedeli 50.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 30.250.000 TL olan ve 1991 yılından itibaren aktifinde yer alan binanın 2021 yılı Temmuz ayında bu Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır. Mükellef daha önce 2018 yılında 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi uygulamasından yararlanmamıştır.*

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Taşınmaz	$(666,79/114,83)=5,80675$	50.000.000	290.337.500,00
Birikmiş Amortisman	$(666,79/114,83)=5,80675$	30.250.000	175.654.187,50

*Değer artışının hesabında, yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri olarak, Kanunun yürürlük tarihi (9/6/2021) itibarıyla binanın yasal defter kayıtlarında yer alan bedeli ile birikmiş amortismanları arasındaki ve bunların yeniden değerlendirme sonrası bulunan tutarları arasındaki fark tutarlar dikkate alınacaktır.*

*Bu kapsamda değer artışı, taşınmazın;*

- Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden (290.337.500,00 - 175.654.187,50 = 114.683.312,50),
- Yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (50.000.000 - 30.250.000 = 19.750.000)

*indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde (114.683.312,50 - 19.750.000=) 94.933.312,50 TL olarak gerçekleşecektir.*

*Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında 94.933.312,50 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan 1.898.666,25 TL verginin kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü (31/8/2021) akşamına kadar beyan edilip aynı sürede ilk taksiti (632.888,75 TL), 31/10/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) ikinci taksiti ve 31/12/2021 tarihine kadar da (bu tarih dâhil) üçüncü taksiti ödenecektir.*

*Yukarıda gösterilen işlemlere ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.*

.../7/2021	Borç	Alacak
252 Binalar	240.337.500	
257 Birikmiş Amortismanlar		145.404.187,50
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		94.933.312,50
2021 yılı Temmuz ayında yapılan yeniden değerlendirme işlemi		
.../8/2021	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	1.898.666,25	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.898.666,25
Vergi tahakkuku		
.../8/2021	Borç	Alacak
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	632.888,75	
102 Bankalar		632.888,75
Yeniden değerlendirme değer artışı vergisi 1. taksit ödemesi		

*Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu binayı yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu binanın maliyet bedeli 290.337.500 TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık toplam amortisman tutarı da  $(290.337.500 \times \%2 =) 5.806.750$  TL olacaktır.*

*2021 yılının ikinci geçici vergi döneminde de, söz konusu bina için aktifte kayıtlı yeniden değerlendirme öncesi değer üzerinden  $[(50.000.000 \times \%2) / 4 = 250.000]$  amortisman ayıran mükellef tarafından (213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrası gereğince, yeniden değerlemede, 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınabileceğinden, 2021 yılının birinci geçici vergi dönemi için ayrılan amortisman tutarı yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, ikinci geçici vergi dönemine ilişkin amortisman tutarı yeniden değerlendirme öncesindeki değer üzerinden hesaplanmıştır.);*

*- 2021 yılının üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilecek tutar  $[(5.806.750 \times \frac{3}{4}) - 1.451.687,50$  (birinci geçici vergi dönemi) - 250.000 (ikinci geçici vergi dönemi) =] 2.653.375 TL,*

*- 2021 yılının dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilecek ilave tutar ise  $(5.806.750 - 1.451.687,50 - 250.000 - 2.653.375 =) 1.451.687,50$  TL olacak ve böylece 2021 yılı üçüncü geçici vergi döneminde ayrılmış toplam amortisman tutarı 4.355.062,50 TL ve dördüncü geçici vergi döneminde ayrılmış toplam amortisman tutarı ise 5.806.750 TL olarak gerçekleşecektir.*

## Örnek 2:

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (B) A.Ş.'nin 15/8/2017 tarihinde KDV hariç 20.000.000 TL bedelle satın aldığı faydalı ömrü 10 yıl olan jeneratörün birikmiş amortisman tutarı 9/6/2021 tarihi itibarıyla 8.500.000 TL olup, söz konusu jeneratör 2021 yılı Ağustos ayında yeniden değerlemeye tabi tutulacak olursa yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Jeneratör	$(666,79/300,90=)$ 2,21598	20.000.000	44.319.600
Birikmiş Amortisman	$(666,79/300,90=)$ 2,21598	8.500.000	18.835.830

Bu durumda değer artışı;

- Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden (44.319.600 - 18.835.830 = 25.483.770),

- Yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin (20.000.000 - 8.500.000 = 11.500.000)

indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde (25.483.770 - 11.500.000 =) 13.983.770 TL olarak gerçekleşecektir.

Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında hesaplanan 13.983.770 TL değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan 279.675,40 TL verginin 30/9/2021 tarihine kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip aynı sürede ilk taksiti (93.225,13 TL) ödenecektir. İkinci ve üçüncü taksitler de sırasıyla 30/11/2021 ve 31/1/2022 tarihlerine kadar (bu tarihler dâhil) ödenecektir.

### 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.

a) Mükellef tarafından 2018 yılı Ağustos ayında söz konusu taşınmaz 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi ve 500 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olup, 2018 yılındaki söz konusu yeniden değerlendirme sonrası tutarlar aşağıdaki gibidir.

	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	746.277,10

b) Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu taşınmazını yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam etmiştir. Buna göre söz konusu taşınmazın yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 2.816.140 TL olarak hesaplandığından, 2018 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık amortisman tutarı da  $(2.816.140 \times \%2=)$  56.322,80 TL olacaktır. 2018 yılı sonu itibarıyla (2018 dahil) birikmiş amortisman tutarı  $(746.277,10 + 5.000 + 23.161,40 + 14.080,70=)$  788.519,20 TL'dir.



c) 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında söz konusu binanın maliyet bedeli 2.816.140 TL, birikmiş amortismanı (788.519,20 + 56.322,80 (2019 yılı amortisman tutarı) + 56.322,80 (2020 yılı amortisman tutarı) + 14.080,70 (2021 yılı birinci geçici vergi dönemi amortisman tutarı) =) 915.245,50 TL olarak yer almaktadır.

2021 yılının ikinci geçici vergi döneminde, söz konusu taşınmaz için aktifte kayıtlı değer üzerinden amortisman ayıran mükellef bu defa 7326 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine eklenen yedinci fıkra ve bu Tebliğ kapsamında söz konusu taşınmazı 2021 yılının Eylül ayında yeniden değerlemek istemektedir. Bu durumda, 2021 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE değerinin 2018 yılı Mayıs ayı Yİ-ÜFE değerine bölünmesi sonucu bulunacak olan oran  $(666,79/354,85=1,87907)$  yeniden değerlemede kullanılacaktır.

Buna göre, 2021 yılı Eylül ayında yapılacak yeniden değerlendirme ve değer artışı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Bina	$(666,79/354,85=)1,87907$	2.816.140,00	5.291.724,19
Birikmiş Amortisman	$(666,79/354,85=)1,87907$	915.245,50*	1.719.810,36

\* Her ne kadar yeniden değerlemenin yapıldığı tarihte birikmiş amortisman tutarı 929.326,20 TL olsa da, yeniden değerlemede, 7326 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defterlerde kayıtlı amortisman tutarı olan 915.245,50 TL dikkate alınacaktır.

Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri (5.291.724,19 - 1.719.810,36 =) 3.571.913,83 TL

Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri (2.816.140,00 - 915.245,50 =) 1.900.894,50 TL

Değer Artışı (3.571.913,83 - 1.900.894,50 =) 1.671.019,33 TL

Ödenmesi Gereken Vergi (1.671.019,33 x %2 =) 33.420,39 TL

Mükellef, yeniden değerlemeye tabi tuttuğu binayı yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutabilecektir. Buna göre söz konusu binanın maliyet bedeli 5.291.724,19 TL'ye çıktığından, 2021 yılı ve müteakip yıllarda ayrılacak yıllık toplam amortisman tutarı da  $(5.291.724,19 \times \%2 =)$  105.834,48 TL olacaktır.

Diğer taraftan, mükellefin üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri için ayırabileceği (birikmiş amortisman tutarına dâhil edebileceği) amortisman tutarları şu şekilde olacaktır:

- İkinci geçici vergi döneminde gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilen tutar:  $[(2.816.140 \times \%2) / 4 =]$  14.080,70 TL

- Üçüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar:  $[(105.834,48 \times \frac{3}{4}) - 26.458,62$  (birinci geçici vergi dönemi) - 14.080,70 (ikinci geçici vergi dönemi) =] 38.836,54 TL

- Dördüncü geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortisman tutarına dâhil edilebilecek tutar: (105.834,48 - 26.458,62 - 14.080,70 - 38.836,54 =) 26.458,62 TL.

ç) Söz konusu taşınmaz, yeniden değerlendirme sonrasında amortisman ayrılmaya devam olunarak 2023 yılı Ocak ayı içerisinde 5.000.000 TL bedelle satılmıştır. 2023 yılı Ocak ayında elden çıkarılan taşınmaza ilişkin ortaya çıkan kazanç şu şekilde hesaplanacaktır:

Satış Bedeli: 5.000.000,00 TL

Maliyet Bedeli (-): (5.291.724,19 TL)

**Birikmiş Amortisman (+): 1.905.020,70 TL**

Kar: 1.613.296,51 TL

Yukarıda gösterilen işlemlere ait muhasebe kayıtları ise aşağıdaki şekilde olacaktır.

.../9/2021	Borç	Alacak
252 Binalar	2.473.584,19	
257 Birikmiş Amortismanlar		804.564,86
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		1.671.019,33
2021 yılı Eylül ayında yapılan yeniden değerlendirme işlemi		
.../10/2021	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	33.420,39	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		33.420,39
Vergi tahakkuku		
.../10/2021	Borç	Alacak
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.140,13	
102 Bankalar		11.140,13
Yeniden değerlendirme değer artışı vergisi 1. taksit ödemesi		
.../1/2023	Borç	Alacak
102 Bankalar	5.000.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	1.905.020,70	
252 Binalar		5.291.724,19
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		1.613.296,51
Bina satışı		

Saygılarımızla.