

## **TAŞINMAZ DEĞERLEMESİ (500 NO.LU V.U.K. TEBLİĞİ HAKKINDA)**

### **I-GİRİŞ**

Yeniden Değerleme 7144 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 31'nci madde ile getirilmiştir. Uygulamaya ilişkin tebliğ 30470 sayılı ve 06.07.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu 500 numaralı tebliğinde yapılan açıklamalar ile uygulama devam etmektedir. Yeniden değerlendirme hükümlerinden 30 Eylül 2018 tarihine kadar yararlanılıp ödenmesi gereken %5 verginin 25 Ekim 2018 tarihine kadar ödenmesi gerekmektedir.

Tebliğ ile uygulama detayları belirlenen yeniden değerlendirme Türkiye'de 2003 ve 2004 yıllarından bu yana uygulanmayan enflasyon muhasebesi nedeniyle gerçeği yansıtmaktan uzak şirket bilançolarını güncel hale getirmek için önemli bir fırsat olduğu açıktır.

Bu husus 7144 sayılı yasanın gerekçesinde de vurgulanmıştır. Yasanın gerekliliği, vergi oranı ve uygulama süresi İstanbul YMM Odası Platformunda görüşülmüştür.

Platform aşağıda detayları belirtilecek uygulamanın yeterli ilgiyi görmediği, sürenin uzatılması ve %5 oranının düşürülmesi halinde daha yararlı olacağı görüşünü büyük çoğunlukla kabul etmiştir. Oranın %2 veya %1 gibi tespit edilmesi 30 Eylül 2018 tarihinin uzatılması halinde bilançoların güncellenmesinin mümkün olduğu vurgulanmıştır.

Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı 2004 yılı sonundaki endeksin 2.9772 katsayısı uygulayacak kadar arttığı düşünülürse bilançolarda yer alan sabit kıymet niteliğindeki gayrimenkullerin değerlerinin güncellenmesi gereği açıktır. Aksi durum ne yazık ki gerçeği yansıtmamaktadır.

Aşağıda tebliğ ile açıklanan uygulama detayları hatırlatılmaktadır.

### **II- AMAÇ VE KAPSAM**

Vergi Usul Kanununa, 16/5/2018 tarihli ve 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile eklenen geçici 31 inci madde uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanması uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin amaç ve kapsamını teşkil etmektedir.

Vergi Usul Kanununa eklenmiş bulunan;

- Geçici 31 inci maddesinde, "Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hükümlerdeki belirlemeye göre;

-Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınmakta ve amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenmektedir.

-Taşınmazların (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

-En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

-En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

-Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

### III-AMORTİSMAN VE MUHASEBE KAYIT ESASLARI

Taşınmazlarını yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam edecektir.

-Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir. Ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

-Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

### IV-TAŞINMAZ TANIMI VE KAPSAMDAKİ İKTİSADİ KIYMETLER

Tebliğin taşınmazın tanıma ve Yeniden Değerlemeye Tabi İktisadi Kıymetler ile ilgili açıklamaları şöyledir;

**Taşınmaz:** 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesi uyarınca arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri,

### **Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler**

-(25/5/2018) itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar (tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları dâhil) bakımından söz konusu madde uygulamasından yararlanılabilir.

-Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ile taşınmazların alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri taşınmazlar emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

-Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

### **Yeniden değerleme yapılmasında ihtiyarilik**

-Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yeniden değerleme yapılması zorunlu olmayıp kapsama giren mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı taşınmazları yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

- Maddenin yürürlüğe girdiğı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

### **Yeniden değerleme yapılabilecek süre**

-Yeniden değerleme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazlar ile bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 30/9/2018 tarihine kadar yapılabilecektir. Platform üyeleri bu sürenin uzatılması ve %5 oranının düşürülmesini önermişlerdir.

- Geçici 31 inci madde uygulamasından yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerleme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar beyan edilip ödenmesi zorunludur.

- Mükellefler tarafından geçici 31 inci madde kapsamında beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave taşınmazlar için ek beyanname verilmesi mümkündür. Bu durumda da, yukarıda belirtilen şartlar aranır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için son olarak 2004 takvim yılı itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Bu durumda, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 31/12/2004 tarihli bilançolarında yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88), 31/12/2004 tarihli bilanço takip eden ay olan 2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır ( $341,88/114,83=2,97727$ ). Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından ilgili tarihlerin esas alınması suretiyle yeniden değerlendirme oranının hesaplanacağı tabiidir.

### **Maliyet Bedeline Eklenen Faiz ve Kur Farkları ile Yeni İnşa Olunan Sabit Kıymet Niteliğindeki Binalar**

213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca taşınmazların maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacak ve taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, taşınmazların 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Söz konusu taşınmazlara 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 maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.

En son enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dâhil edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır. 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 213 sayılı Kanunun 272 nci maddesi uyarınca bina maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için ise sekizinci fıkrada belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarların hesaplanacağı tabiidir.

## Değer Artışının Vergilendirilmesi

Tebliğ içerisinde yer alan aşağıdaki örnek vergilemenin uygulanmasını anlatmaktadır. Örnekte ki 2.9772 katsayısına bir kez daha dikkat çekmek yararlı olacaktır. Enflasyon endekslerine göre bilançolar bu katsayı kadar günceliğini yitirmiştir. Bu yüzden vergi oranı düşürülerek yeniden değerlemenin süresi uzatılmalıdır görüşü büyük çoğunlukla platform üyelerince önerilmektedir. Örnek şu şekildedir.

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında maliyet bedeli 25.540.000 TL ve birikmiş amortismanı 3.192.500 TL olan ve 31/12/2004 tarihinden beri aktifinde yer alan taşınmazının 2018 yılı Haziran ayında yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlemeye ilişkin hesaplamalar şu şekilde olacaktır;

	Yeniden Değerleme Oranı	Yeniden Değerlemeye Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Tutar
Taşınmaz	$(341,88/114,83=2,97727)$	25.540.000	76.039.475,80
Birikmiş Amortisman	$(341,88/114,83=2,97727)$	3.192.500	9.504.934,48

Bu durumda, değer artışı taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değerinden  $(76.039.475,8 - 9.504.934,48 = 66.534.541,32)$ , yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerinin  $(25.540.000 - 3.192.500 = 22.347.500)$  indirilmesi suretiyle hesaplanacak olup, örneğimizde  $(66.534.541,32 - 22.347.500 = 44.187.041,32)$  TL olarak gerçekleşecektir. Yapılan yeniden değerlendirme sonrasında 44.187.041,32 TL değer artışı üzerinden %5 oranında hesaplanan 2.209.352,07 TL verginin kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar beyan edilip ödenmesi gerekecektir.

## Özel Fon Hesabındaki Tutarlar

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Platform bu gibi durumlarda ödenen %5 verginin gelir veya kurumlar vergisinden düşülmesini önermiştir.

Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar Őletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de birinci fıkra hükümleri geçerlidir.

Tebliğin bu maddesinin 2.nci paragrafı kanunda bulunmamaktadır. Tebliğin bu maddesi ile yorumla kanunun uygulama alanı genişletilmektedir. Vergi İhtilaflarına yol açma potansiyeli ve ileriki yıllarda süresi dahi belli olmayan tasfiye veya sermaye azaltımlarında ki yaratacağı sorunlar nedeniyle tebliğin bu bölümünün kanundaki lafzi hükümle yeterli kalacak Şekilde düzeltilmesi önerilmektedir. Platform yeleri büyük çoğunlukla bu öneriyi yapmış bulunmaktadır.

## **V-SONUÇ**

Taşınmaz değerlendirmesi başlıklı platform toplantısında 7144 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 31'nci madde ve konuya ilişkin uygulamaya ilişkin 500 numaralı V.U.K. genel tebliği ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Toplantı sonunda katılımcılar büyük çoğunlukla aşağıdaki konular hakkında görüş birliğine varmışlardır.

7144 sayılı kanun ile getirilen Yeniden Değerleme uygulamasının yerinde olduğu, katsayılardan da görüleceği üzere değerlerin 2004 yılı sonunda yapılan enflasyon değerlemesi sonrası en az 2.9772 değeri ile çarpıldığı ortadadır.

Bilançoların güncellenmesi için uygulama yerindedir, gereklidir ve hatta bütün bunlara rağmen güncel değerleri yakalayamadığı görülmektedir.

Bu itibarla enflasyon katsayısı yerine dileyenlerin gayrimenkulleri gerçek değerlerine yükseltmeleri, alınan verginin %5'den, %1 veya %2 seviyelerine düşürülmesi ve sürenin uzatılması tavsiye edilmektedir.

Ayrıca kanunda yer almayan ancak yorumla tebliğe dahil edilen " Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir" cümlesinin tebliğden çıkarılmasının yerinde olduğu vurgulanmıştır.

Dr. Ercan İsmail nal  
Yeminli Mali Müşavir