



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

SİNERJİ SİRKÜLER RAPOR

Sirküler Tarihi: 10.08.2021

Sirküler No : 2021/24

MÜKELLEFLERE AKTİFLERİNDE KAYITLI BULUNAN TAŞINMAZLAR İLE AMORTİSMANA TABİ DİĞER İKTİSADİ KIYMETLERİNİ YENİDEN DEĞERLEME İMKANI GETİRİLDİ

09.06.2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 11. maddesi ile Vergi Usul Kanununun geçici 31. maddesine eklenen fıkra hükmü ile tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (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 iştilgal eden mükellefler ile kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) **09.06.2021 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini** (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 31.12.2021 tarihine kadar yeniden değerlendirme imkanı getirilmiştir.

1. Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler:

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.

Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca:

a) Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler,



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- c) Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- ç) Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler,
- d) Sigorta ve reasürans şirketleri,
- e) Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları,
- f) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilal eden mükellefler,
- g) Vergi Usul Kanununun 215. maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler yeniden değerleme imkanından yararlanamayacaklar.

2. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulabilecek İktisadi Kıymetler:

Yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler mükelleflerin 09.06.2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde kayıtlı bulunan iktisadi kıymetleri bakımından söz konusu olacaktır.

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

İmkandan faydalanmak isteyen mükellefler aktiflerine kayıtlı boş arazi ve arsaları da yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

3. Yeniden Değerlemeye Esas Değer:

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların 09.06.2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılacaktır.

İktisadi kıymetlerden amortismanına tabi olanlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

İktisadi kıymetlerin maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile maliyet bedeline dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.

Mükelleflere sunulan yeniden değerlendirme imkanı isteğe bağlı bir hak olup herhangi bir zorunluluğu bulunmamaktadır.

4. Yeniden Değerleme Yapılabilecek Süre:

Yeniden değerlendirme, uygulamadan yararlanma hakkını haiz mükelleflerin 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 31/12/2021 tarihine kadar yapılabilecektir.

Bahse konu uygulamadan yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenmesi zorunludur.

Beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave iktisadi kıymetler için ek beyanname verilmesi mümkündür.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

5. Yeniden Değerleme Oranı:

1. Daha önce yeniden değerlendirilmemiş iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

a) En son bilançoda yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için 9/6/2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya (2005 yılı Ocak ayına) ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan oranın $(666,79/114,83=5,80675)$,

b) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,

2. Daha önce yeniden değerlendirilmiş taşınmazlara ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,85) bölünmesi ile bulunan oranın $(666,79/354,85=1,87907)$

kullanılması gerekmektedir.

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

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanlar da söz konusu iktisadi kıymetlere uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin de yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

6. Yeniden Değerleme Uygulaması:

Kapsama giren iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktifi, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerin yeniden değerlemeden önceki ve yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonraki tutarları dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır. 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.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Hazine ve Maliye Bakanlığınca 213 sayılı Kanununun 315 inci maddesine istinaden tespit ve ilan edilen oranların tespitinde dikkate alınan faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

7. Değer Artışının Vergilendirilmesi:

Yapılan yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenir. Beyan edilen tutarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi mümkün olduğu gibi, ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi de mümkündür.

Söz konusu beyanname, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise kağıt ortamında ilgili vergi dairesine verilecektir.

Bu vergi gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak da dikkate alınamaz.

Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde yeniden değerlendirme imkanlarından yararlanılamaz.

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 yeniden değerlemeye tabi tutulması halinde, yeniden değerlemeye

Mustafa Kemal Mah. 2152. Sok. Kent İş Mrk. No: 2/5 - ANKARA Tel: (0312) 437 04 47-57-67
Faks: (0312) 447 04 89

BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

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.



BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

.../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 I. 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.

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 $(44.319.600 - 18.835.830 = 25.483.770)$,



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- 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 dahil) ödenecektir.

8. 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.

9. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan İktisadi Kıymetlerin Elden Çıkarılması:

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dahil edilmez. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

10. Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi:

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında ayrıntılı olarak gösterilir.

Buna göre;



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

- a) Yeniden değerlendirme sırasında bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilir.
- b) Geçici 31 inci maddeye 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra uyarınca bulunan katsayıların uygulanmasından sonra her iktisadi kıymet ve amortismanlarının yeni değerleri gösterilir.
- c) Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanır.
- ç) Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra her iktisadi kıymete ait değer artışları ile toplam değer artışı bulunur.

Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin envanter defterine yapılacak kayıtlarının aşağıda belirtilen kapsamda yapılması gerekmektedir.

1. İktisadi kıymetin cinsi.
2. Aktife giriş tarihi.
3. Amortisman oranı.
4. 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri.
5. 9/6/2021 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dâhil edilir).
6. Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri.
7. Yeniden değerlendirme oranı.
8. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden sonra bulunacak değeri.
9. Birikmiş amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri.



BAGIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

10. Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri.

11. Değer artışı.

Saygılarımızla,

SİNERJİ
Bağımsız Denetim
Danışmanlık ve Yeminli
Mali Müşavirlik Ltd. Şti.