

**SİRKÜLER TARİHİ** : 16/07/2021  
**SİRKÜLER NO** : 2021/109

**TAŞINMAZLAR VE AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLEMESİYLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞ YAYIMLANDI:**

Vergi ve diğer bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına yönelik 7326 sayılı Kanununun 11. Maddesiyle, **mükelleflere isteğe bağlı olarak bir defaya mahsus olmak üzere taşınmazlarını ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini** yeniden değerlemeye tabi tutma imkanı sağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak 16 Temmuz 2021 tarihli Resmi Gazete'de **yayımlanan 530 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** sirkülerimizin son bölümünde, ekleri ise sirkülerimiz ekinde dir.

Tebliği kendi görüşlerimizle ve anlaşılabilir olması açısından hazırladığımız örneklerle birlikte aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

**Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler:**

Tam mükellef olup bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yeniden değerlendirme hakkı tanınmıştır.

Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işgal eden mükellefler ile Vergi Usul Kanunu uyarınca kendilerine kayıtlarını döviz cinsinden tutmalarına izin verilen mükellefler yeniden değerlendirme yapamayacaktır.

**Yeniden Değerlemeye Konu Kıymetler:**

Mükelleflerin 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktifine kayıtlı taşınmazları (boş arsa ve araziler dahil) ve amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kapsama girmektedir.

Özel maliyetler, aktifleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları, haklar da bu kapsamdadır.

Ancak; sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ve iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye konu edilemeyecektir.

Öte yandan; emtia niteliği arz eden, ticareti yapılan kıymetler bu kapsama girmemektedir. Örneğin; taşınmaz ticareti yapan bir şirketin satmak üzere aktifinde bulundurduğu taşınmazları emtia niteliğinde olduğundan yeniden değerlendirme dışındadır.

#### **Yeniden Değerlemeye Esas Değer:**

Kapsama giren iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla defter kayıtlarındaki değeri esas alınacaktır.

Öte yandan; amortismanlar eksik ayrılmış veya hiç ayrılmamışsa, yeniden değerlemede bunlar tam amortisman ayrılmış halleri dikkate alınacaktır.

Genel Tebliğdeki örneklerden; yeniden değerlemede **2021 yılı birinci geçici vergi dönemi sonu itibarıyla ayrılmış amortismanlar dahil** birikmiş amortisman tutarlarının yeniden değerlemeye esas alınacağı anlaşılmaktadır.

Öte yandan; iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilen giderler, faizler, kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamındadır.

#### **İhtiyarilik:**

Yeniden değerlendirme bir defaya mahsus olarak **31 Aralık 2021 tarihine kadar** yapılabilecektir. **Zorunlu değil isteğe bağlıdır.**

Öte yandan, mükelleflerin istediği taşınmazı veya istediği amortismanına tabi iktisadi kıymeti yeniden değerlemeye tabi tutma imkanı da mevcuttur. Diğer bir ifadeyle, mükellef bilançosundaki kıymetlerin hepsini değil sadece bazılarını yeniden değerlemeye tabi tutabilecektir.

#### **Yeniden Değerleme Süresi:**

Mükellefler, 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla mevcut kıymetleriyle ilgili yeniden değerlemeyi 2021 yılı sonuna kadar yapabileceklerdir.

Yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanılabilmesi için değer artışı üzerinden hesaplanan verginin yasal süresi içinde beyan edilmesi ve ödenmesi zorunludur.

#### **Yeniden Değerleme Oranı:**

2021 yılı Mayıs ayına ait Yİ-ÜFE değeri (666,79) değeri, aşağıdaki şekilde tespit edilen başlangıç endekslerine bölünmesi suretiyle yeniden değerlendirme oranı hesaplanacaktır:

a. Vergi Usul Kanununa göre en son enflasyon düzeltmesi 2004 yılına ait bilançolarda yapılmıştır. Dolayısıyla, 2005 yılından önce iktisap edilmiş kıymetler için Ocak 2005 Yİ-ÜFE (114,83) endeksi başlangıç endeksi kabul edilecektir. Bu kıymetlerde yeniden değerlendirme oranı ( 666,79/114,83=) 5,80675 olmaktadır.

b. 2018 yılında da bir defaya mahsus sadece taşınmazlar için (isteyen mükelleflere) yeniden değerlendirme imkanı tanınmıştır. Bundan yararlananların sözkonusu taşınmazlarında başlangıç endeksi olarak 2018 Mayıs Yİ-ÜFE endeksi ( 354,85) dikkate alınacaktır.

c. Yukarıdakiler dışında kalan diğer kıymetlerde ise; iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı takip eden ayın Yİ-ÜFE endeksi başlangıç endeksi olarak esas alınacaktır.Örneğin; 2017 yılı Mayıs ayında satın alınan bir demirbaşın başlangıç endeksi olarak 2017 yılı Haziran ayı Yİ-ÜFE endeksi kabul edilecektir.

2021 yılı Mayıs ayı endeksinin yukarıdaki şekilde belirlenen başlangıç endekslerine bölünmesi suretiyle bulunacak yeniden değerlendirme katsayısının **hesabında virgülden sonra 5 hane** dikkate alınacaktır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine uygun şekilde yapılan devir, tür değiştirme ve bölünme hallerinde, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme oranının hesabında bu kıymetlerin ilk işletmedeki (devir eden, tür değiştiren, bölünen firma) iktisap tarihleri esas alınacaktır.

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 alınacaktır.

**İktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline eklenen giderler, kredi faizleri, kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacaktır. Dolayısıyla, iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, bunlara ait başlangıç endeksi olarak sözkonusu maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen ayın Yİ-ÜFE endeksi dikkate alınacaktır. Aktifteki arsa üzerine sonradan bina inşa edilmişse yine parçalı endeksleme sözkonusudur.**

Örneğin; 2017 yılının Ekim ayında 500.000 TL bedelle aktifleştirilen makineye 2018 yılının Kasım ayına değer arttırıcı bir ilave yapılmış ve makinenin maliyetine 100.000 TL ilave edilmiştir. Bu durumda; toplam 600.000 TL olarak aktifte yer alan bu makinenin 500.000 TL lık kısmı için 2017 Kasım ayı Yİ-ÜFE endeksi, 100.000 TL lık kısmı için ise 2018 Aralık ayı Yİ-ÜFE endeksi başlangıç endeksi olarak hesaplamalara dahil edilecektir.

Birikmiş amortismanlar da, esas itibariyle iktisadi kıymet için esas alınan yeniden değerlendirme oranlarıyla endeksleneyecektir. Ancak, yukarıdaki şekilde sonradan maliyete dahil edilen unsurlara ait birikmiş amortismanlarda; 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.

## Yeniden Değerleme Uygulaması:

Kapsama giren iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlarının 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla kayıtlı değerleri yukarıdaki şekilde hesaplanan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak yeni değerleri hesaplanacaktır.

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

Kıymetlerin yeniden değerlendirme sonra net değerleri ile değerlendirme öncesi net değerleri arasındaki fark değer artış fonunu oluşturmaktadır. Söz konusu fon bilanço pasifinde 522 hesapta takip edilecektir. (Net değer; iktisadi kıymetin bilanço aktif değerinden birikmiş amortismanların düşülmesindeki sonraki değerdir.) **Değer artış fonu hesabında; her kıymetin değer artışı ayrı olarak gösterilecektir.**

Amortisman süresi tamamlanmamış kıymetlerde; 2021 yılı dahil yeniden değerlendirme sonrası değerler üzerinden amortisman ayrılacaktır. **Tebliğdeki örneklere bakıldığında 2021 yılının sadece son 9 ayı için yeni değerler üzerinden hesaplanan amortismanın gider kaydının yapıldığını anlıyoruz.**

### Örnek:

Makinenin 9 Haziran 2021 itibarıyla aktif değeri 1.000.000 TL, 2020 sonu birikmiş amortismanı 600.000 TL dir. Amortisman oranı % 20 dir. Mükellef; 2021 yılının 1. geçici vergi döneminde  $(1.000.000 * 0,2 * 1/4 =)$  50.000 TL, 2. Geçici vergi döneminde de yine aynı formülle 50.000 TL olmak üzere toplam  $(50.000 + 50.000 =)$  100.000 TL daha amortisman ayırmış durumdadır.

2021 yılının Ağustos ayında bu kıymeti yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlemeye esas aktif değer 1.000.000 TL, birikmiş amortisman ise  $(600.000 + 50.000 =)$  650.000 TL dir. (Yeniden değerlemeye sadece 1. dönem amortismanı dahil ediliyor) Yeniden değerlendirme sonrası aktif değer 1.500.000 TL, birikmiş amortismanlar ise (2 geçici v. dönemi amortismanı hariç) 975.000 TL olduğunu kabul edelim. Bu mükellef; bu kıymet üzerinden 2021 yılında aşağıdaki şekilde amortisman gideri hesaplayacaktır:

**2021 yılının ilk 3. aylık amortisman gideri: 50.000 TL**

**2021 yılının son 9 aylık amortisman gideri  $(1.500.000 * 0,2 * 9/12 =)$  225.000 TL**

Mükellef değerlendirme işlemini Ağustos ayında yaptığından 3. Geçici v. dönemi amortisman giderini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır:

3. Dönem Amortisman Gideri + 2 .Dönem Değerleme Amortisman Gider Farkı = 3. Dönemde Gider Yazılacak Amortisman
--

$(1.500.000 * 0,2 * 3/12 =)$  75.000 TL +  $(1.500.000 * 0,2 * 3/12 - 50.000 =)$  25.000 TL =  
**100.000 TL**

Mükellefin 4. Geçici v. dönemi (2021 yılı sonu) amortisman giderini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır:

$$1.500.000 * 0,2 * 3/12 = \mathbf{75.000 \text{ TL}}$$
 (4. Dönemde gider yazılacak amortisman)

Buna göre 2021 yılında gider yazılan amortisman gideri aşağıdaki şekilde olmaktadır:

2021 Yılı 1. Dönem Amortisman Gideri		50.000,00
2021 Yılı 2. Dönem Amortisman Gideri		50.000,00
2021 Yılı 3. Dönemde Gider Yazılan Amortisman		100.000,00
2. Dönem Amortisman Farkının Gider Kaydı	25.000,00	
3. Dönem Amortisman Gideri	75.000,00	
2021 Yılı 4. Dönem Amortisman Gideri		75.000,00
<b>2021 YILINDA GİDER YAZILAN AMORTİSMAN</b>		<b>275.000,00</b>

2021 yılı sonu itibariyle birikmiş amortismanlar ise aşağıdaki şekilde olmaktadır:

2020 Yılı Sonu Birikmiş Amortismanlar	600.000,00
2021 Yılı 1. Dönem Ayrılmış Amortisman	50.000,00
<b>Yeniden Değerlemeye Esas Birikmiş Amortisman</b>	<b>650.000,00</b>
Birikmiş Amortisman Değer Artışı	325.000,00
<b>Değerleme Sonrası Birikmiş Amortismanlar</b>	<b>975.000,00</b>
2. Dönemde Gider Yazılmış Amortisman	50.000,00
2. Dönemde Değerleme Sonrası Amortisman Gider Farkı	25.000,00
3. Dönem Amortisman Gideri	75.000,00
4. Dönem Amortisman Gideri	75.000,00
<b>2021 Yılı Sonu İtibariyle Birikmiş Amortismanlar</b>	<b>1.200.000,00</b>

#### **Değer Artışının Vergilendirilmesi:**

Yukarıdaki şekilde hesaplanan toplam değer artışı (değer artış fonu) üzerinden % 2 oranıyla Vergi hesaplanacak ve değerlendirme işleminin yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar **elektronik beyanname ile kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecektir.**

Tahakkuk eden vergi 3 eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit beyanname verme süresi içinde, diğerleri ise beyanname verme süresine takip eden 2. ve 4. aylarda ödenecektir. Tabiatıyla peşin ödeme de mümkündür.

Söz konusu vergi gider kabul edilmediği gibi, kurumlar vergisinden de mahsup edilemez.

**Değer artışına ait verginin süresi içinde beyan edilmemesi yada tahakkuk eden verginin zamanında ödenmemesi halinde yeniden değerlendirme hükümlerinden faydalanılamayacaktır.**

#### **Pasifteki Fonun Durumu:**

Bilanço pasifinde özel fonda gösterilen değer artış tutarı, vergilendirilmeksizin sermayeye eklenebilir. Bunun dışında, bu fonun başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde (tasfiye dahil) , bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

#### **Yeniden Değerleme Tabi Tutulan Kıymetlerin Satışı:**

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

#### **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 sahifesinde müfredatlı olarak gösterilecektir:

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.
10. Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri.
11. Değer artışı.

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

**Yeniden değerlendirme sonucu oluşan değer artış fonu (net değer artışı) üzerinden % 2 oranıyla vergi hesaplanacak ve yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar beyanname ile beyan edilecektir. Söz konusu verginin ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir. (Zamanında beyan edilmez ve ödenmezse yeniden değerlendirme hakkı kaybolmaktadır)**

Bu şekilde ödenen vergi gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyeceği gibi gider olarak da kabul edilmemektedir.

Yeniden değerlemenin mükelleflere sağlayabilecekleri avantajları ise şu şekilde sıralayabiliriz:

Taşınmazın (bina, arsa, vs) ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirme sonrası maliyetleri satış karının hesabında dikkate alınacağından, bu kıymetlerin daha sonra satışı olursa satış karı (değerleme öncesine göre) daha düşük çıkacak bu da ödenecek kurumlar vergisini azaltacaktır.

Söz konusu kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri üzerinden amortisman ayrılacağından, gider yazılacak amortisman tutarı artacaktır.

İşletme bilançosunda yer alan taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerinin enflasyon artışına göre düzeltilmesi, şirket bilançosuna olumlu etki yapacaktır. Örtülü sermaye riski olanlarda, sermaye artışı örtülü sermaye sınırını yukarıya çekecektir. Yabancı kaynakları özkaynaklarını aşan kurumlarda uygulanan finansman gider kısıtlaması açısından da bu şekildeki özkaynak artışının faydası olacaktır.

**Örnek (1):** mükellef aktife kayıtlı arsasını Temmuz (2021) ayında söz konusu düzenlemeye göre yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Arsanın değerlendirme öncesi tutarı 1.000.000 TL, iken değerlendirme sonrası tutarı 2.400.000 TL olmuştur. Aradaki 1.400.000 TL üzerinden % 2 oranıyla 28.000 TL vergi hesaplanarak beyan edilerek ödenecektir. (Ödenen bu vergi KKEG dir)

Söz konusu taşınmazın, 2022 yılında 3.000.000 TL bedelle satılması halinde, satış karı 3.000.000 TL – 2.400.000 TL= 600.000 TL olarak hesaplanacaktır. Yeniden değerlendirme yapılmamış olsa idi, satış karı 3.000.000 TL - 1.000.000 TL = 2.000.000 TL olacaktı.

## Uygulama Şekli:

Taşınmazların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değerleri ve birikmiş amortismanları; Mayıs 2021 ayına ait Yİ-ÜFE endeks tutarının bu kıymetlerin edinildikleri tarihten bir sonraki aya ait Yİ-ÜFE endeks tutarına bölünmesi suretiyle bulunan oranla çarpılmak suretiyle değerlendirme tabi tutulacaktır. (Ayrılmamış veya eksik ayrılmış amortismanlar tam ayrılmış gibi hesaplama yapılacaktır)

2005 ten önce edinilmiş olan kıymetler Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca 2004 yılı sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda olan kıymetlerin hesaplama şekli yukarıda belirtilen farklıdır. Bu kıymetlerin halen kayıtlı değerleri ve birikmiş amortismanları; Mayıs 2021 ayına ait Yİ-ÜFE endeks tutarının Ocak 2005 ayına ait Yİ-ÜFE endeks tutarına bölünmesi suretiyle bulunan oranla çarpılmak suretiyle değerlendirme tabi tutulacaktır.

Öte yandan; 2018 yılındaki yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlanan ve o yılda değerlendirme yapılmış taşınmazlar için de endeksleme sözkonusu tarihten başlayacaktır.

Taşınmazların ve amortismanına tabi kıymetlerin aktifleştirildikleri tarihten sonra maliyetine ilave edilen tutarlar (Örneğin; kur farkları yada kıymetin değerini arttırıcı harcamalar) için endeksleme ilave edildikleri aydan başlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir iktisadi kıymet için farklı tarihlerden başlamak üzere parçalı yeniden değerlendirme yapılması gerekebilecektir.

Değerleme sonrası net aktif değerle değerlendirme öncesi net aktif değer arasındaki fark değer artış fonu olmaktadır.

Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların ve diğer kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına aktarılacaktır. (522 No'lu Hesap)

Değer artış fonu, vergilenmeksizin sermayeye eklenebilir. Ancak, bunun dışında başka bir hesaba alınır yada işletmeden çekilirse vergiye tabi tutulacaktır.

Değerlemeye tabi tutulan kıymetlerin sonrasında satışı halinde, değer artış fonu satış kazancına dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, ileride enflasyon düzeltmesi şartları oluşursa, değer artış fonu özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

**Örnek 2:** Temmuz 2016 da 1.000.000 TL bedelle satın alınmış bir makinenin 6 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktifteki değeri 1.000.000 TL, birikmiş amortismanı 525.000 TL dir. (2021 yılı 1. Geçici V döneminde ayrılmış amortisman dahildir)

Ağustos 2016 ÜFE değeri 258,01, Mayıs 2021 ÜFE değeri ise 666,79 dur.



Buna göre yeniden değerlendirme oranı ( 666,79/258,01 =) 2,58435 olmaktadır. (\*)

	Değerleme Öncesi	Değerleme Oranı	Değerleme Sonrası
Aktif Değer	1.000.000,00	2,58435	2.584.350,00
Birikmiş Amortisman	525.000	2,58435	1.356.783,75
Net Değer	475.000,00		1.227.566,25

**(\*) Değerleme katsayısı olarak virgülden sonra 5 hanenin dikkate alınacağı belirtilmiştir.**

Net değer artışı diğer bir ifadeyle değer artış fonu ( 1.227.566,25 – 475.000 =) 752.566,25 TL dir. (Üzerinden % 2 oranıyla 15.051,33 TL vergi beyan edilerek ödenecektir)

Yeniden değerlendirme sonrasında bu kıymetin yeni değeri üzerinden amortisman ayrılacaktır. (2021 yılında sadece son 9 ay için yeni değer üzerinden amortisman hesaplanarak gider kaydedilmektedir)

Satış halinde de, yeni değerler maliyet olarak kabul edilecektir.

**SAYGILARIMIZLA.**

## Resmî Gazete: 16 Temmuz 2021

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)'ndan:

### VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ

(SIRA NO: 530)

#### Amaç ve kapsam

**MADDE 1 –** (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı 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 esaslar 6/7/2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 500)'nde açıklanmıştı.

(2) 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 11 inci maddesi ile söz konusu geçici maddenin altıncı fıkrasından sonra gelmek üzere bir fıkra eklenmiş olup, bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi bu Tebliğin amaç ve kapsamını teşkil etmektedir.

#### Yasal mevzuat ve dayanak

**MADDE 2 –** (1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.",

- 265 inci maddesinde, "Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.",

- 269 uncu maddesinde, "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.",

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayrimaddi haklar.",

- 270 inci maddesinde, "Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1. Makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.",

- 271 inci maddesinde, "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.",

- 272 nci maddesinde, "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

...

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan birinci ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.",

- 273 üncü maddesinde, "Alât, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.

İmal edilen alât, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.",

- 277 nci maddesinde, "Zirai işletmelere dâhil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahal (Gezici

hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tesbit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.”,

- 282 nci maddesinde, “Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değeri lenir.

Bu değeri, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değeri leniyle değeri lenir.”,

- Mükerrer 290 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, “2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değeri lenmeye ve amortismanına tâbi tutulur.

...”,

- 313 üncü maddesinde “İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değeri lenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değeri leninin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortismanına tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortismanına tabi tutulamazlar.

Değeri 50.000.000 lirayı (1/1/2021'den itibaren 1.500 TL'yi) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı (1/1/2021'den itibaren 1.500 TL'yi) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.”,

- 314 üncü maddesinde, “Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.

Ancak:

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;

2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar;

Amortismanına tabi tutulur.”,

- 316 ncı maddesinde, “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir.”,

- 326 ncı maddesinde, “Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.”,

- 327 nci maddesinde, “Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir...”,

- 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 işigal 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.

a) 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 alınır. Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) 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;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu 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,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu 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. Bu bent uyarınca dikkate alınacak 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.

c) 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.

Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

... Bu fıkra kapsamında 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 özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

(Ek yedinci fıkra: 3/6/2021-7326/11 md., Yürürlük: 9/6/2021) Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar

yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki;

a) Birinci fıkranın (b) bendinin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen durumlarda yeniden değerlendirme oranının belirlenmesine ilişkin hesaplamada; maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri yerine, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri,

b) Bu madde kapsamında daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için bu fıkra uyarınca yapılacak değerlemede ise, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu fıkra kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortisman tabi diğer iktisadi kıymetleri için de geçerlidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.", hükümleri yer almaktadır.

### **Tanımlar ve kısaltmalar**

**MADDE 3 –** (1) Bu Tebliğ uygulamasında;

a) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,

b) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,

c) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,

ç) 7326 sayılı Kanun: 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunu,

d) Bilanço esasına göre defter tutan mükellef: 213 sayılı Kanunun 177 nci maddesinde sayılan mükellefleri,

e) Değer artışı: İktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farkı,

f) İktisadi kıymet: Bu maddede tanımlanan taşınmazlar ile taşınmaz mahiyetinde olmamakla birlikte 213 sayılı Kanun uyarınca amortisman yoluyla itfası gereken gayrimenkul gibi değeri kıymetler (gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), demirbaşlar, sinema filmleri, şerefiyeler, araştırma-geliştirme harcamaları, özel maliyet bedelleri, aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri gibi kıymetleri,

g) Net bilanço aktif değeri: İktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden, pasifte yazılı amortismanının tenzili suretiyle bulunan değeri,

ğ) 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,

h) Tam mükellefiyet: 193 sayılı Kanunun 3 üncü, 4 üncü ve 5 inci maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrası uygulamasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde edilen kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmeyi,

ı) Yİ-ÜFE: 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 yapabilecek mükellefler**

**MADDE 4 –** (1) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdî işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerini, Kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.

(2) Aşağıda yer alan mükellefler, 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra hükümlerinden yararlanamaz:

a) Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler.

b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) 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) Mnhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile itigal eden mükellefler.

g) 213 sayılı Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

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

**MADDE 5 –** (1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrasının yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktive kayıtlı bulunan iktisadi kıymetler bakımından söz konusu fıkra uygulamasından yararlanılabilir.

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

(3) Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, 213 sayılı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

### **Yeniden değerlemeye esas değer**

**MADDE 6 –** (1) Yeniden değerleme, iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen ve mezkûr Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrasının yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır.

(2) 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 belirlenir.

(3) 213 sayılı Kanunun 272 nci ve 273 üncü maddeleri uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerleme kapsamına girmektedir.

### **Yeniden değerleme yapılmasında ihtiyarilik**

**MADDE 7 –** (1) Tebliğin 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında yeniden değerleme yapabileceği belirtilen mükelleflerin, yeniden değerleme yapması zorunlu olmayıp, bu karar mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Bu kapsamda, dileyen mükellefler bilançolarında

kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

(2) Tebliğin 5 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

### **Yeniden değerleme yapılabilecek süre**

**MADDE 8 –** (1) Yeniden değerleme, 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.

(2) Bahse konu uygulamadan yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerleme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerleme 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.

(3) Beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave iktisadi kıymetler için ek beyanname verilmesi mümkündür. Bu durumda da, yukarıda belirtilen şartlar aranır.

### **Yeniden değerleme oranı**

**MADDE 9 –** (1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında;

a) Daha önce yeniden değerleme yapılmamış iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerleme işleminde, yeniden değerleme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

i- En son bilançoda yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği 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  $(666,79/114,83=5,80675)$ ,

ii- 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,

b) Daha önce yeniden değerleme yapılmış taşınmazlara ilişkin yeniden değerleme işleminde, yeniden değerleme 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. Ancak bu maddenin sekiz ve dokuzuncu fıkrası hükümleri saklıdır.

(2) 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, Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında ilk defa yeniden değerlendirme yapacak hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 31/12/2004 tarihli bilançolarında yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 31/12/2004 tarihli bilanço takip eden ay olan 2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır ( $666,79/114,83=5,80675$ ). Hazine ve Maliye Bakanlığınca özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler açısından ilgili tarihlerin esas alınması suretiyle yeniden değerlendirme oranının hesaplanacağı tabiidir.

(3) Enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır.

(4) Bu Tebliğ kapsamında yapılacak değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak Yİ-ÜFE endeks değerleri Tebliğe ekli listede (EK 1) yer almaktadır. Yİ-ÜFE endeks değerlerine göre bulunacak ve yeniden değerlemeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım beş hane olarak dikkate alınacaktır.

(5) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanlar da söz konusu iktisadi kıymetlere uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır. Ancak bu maddenin sekiz ve dokuzuncu fıkrası hükümleri saklıdır.

(6) 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

(7) 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.

(8) 213 sayılı Kanun uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra 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 iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, iktisadi kıymetlerin 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği

9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, 9/6/2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. 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 maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki unsurların, bu Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, maliyeti içerisinde yer aldıkları ilgili iktisadi kıymetin bu Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasına bağlı olarak, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler ile 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır.

(9) En son enflasyon düzeltilmesi 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 düzeltilmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltilmesi 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 bu maddenin sekizinci fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarların hesaplanacağı tabidir.

Daha önce 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki binaların, bu Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler ile 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Geçici 31 inci madde kapsamında daha önce yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, bina maliyetine intikal ettirilen giderler bakımından bu maddenin sekizinci fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarlar hesaplanacaktır.

(10) Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin 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 ayrılmasının söz konusu olamayacağı tabiidir.

## Yeniden değerlendirme uygulaması

**MADDE 10 –** (1) Kapsama giren iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerinin, 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.

(2) 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.

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

## Değer artışının vergilendirilmesi

**MADDE 11 –** (1) Bu Tebliğ kapsamında 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.

(2) Söz konusu beyanname, gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından 30/9/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî

Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 340 ile 3/3/2005 tarihli ve 25744 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 346)'nde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise örneği bu Tebliğ ekinde (Ek 2) yer alan beyanname kullanılmak suretiyle kağıt ortamında ilgili vergi dairesine verilecektir.

(3) Bu vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyeceği gibi, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespiti için gider olarak da dikkate alınmaz.

(4) Değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi halinde 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi hükümlerinden faydalanılamaz.

**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
<b>2021 yılı Temmuz ayında yapılan yeniden değerlendirme işlemi</b>			
...	8/2021	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)		1.898.666,25	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar			1.898.666,25
<b>Vergi tahakkuku</b>			
...	8/2021	Borç	Alacak
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		632.888,75	
102 Bankalar			632.888,75
<b>Yeniden değerlendirme değer artışı vergisi 1. taksit ödemesi</b>			

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  $(788.519,20 + 56.322,80 (2019 \text{ yılı amortisman tutarı}) + 56.322,80 (2020 \text{ yılı amortisman tutarı}) + 14.080,70 (2021 \text{ yılı birinci geçici vergi dönemi amortisman tutarı}) =)$  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  $(1.671.019,33 \times \%2 =)$  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:  $[(105.834,48 \times \%4) - 26.458,62$  (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	2.475.584,19	
257 Birikmiş Amortismanlar		804.564,86
522 MDV Yeniden Değerleme Artışları		1.671.019,33
<b>2021 yılı Eylül ayında yapılan yeniden değerlendirme işlemi</b>		
.../10/2021	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	33.420,39	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		33.420,39
<b>Vergi tahakkuku</b>		
.../10/2021	Borç	Alacak
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	11.140,13	
102 Bankalar		11.140,13
<b>Yeniden değerlendirme değer artışı vergisi 1. taksit ödemesi</b>		
.../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
<b>Bina satışı</b>		

### Özel fon hesabındaki tutarlar

**MADDE 12 –** (1) 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.

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

### Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması

**MADDE 13 –** (1) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dâhil edilmez. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

(2) Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanununun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin

şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşölmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşöülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

### **Yeniden değerlendirme işlemlerinin kayıtlarda gösterilmesi**

**MADDE 14 –** (1) 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;

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 fıkraya 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.

(2) 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 değerlendirilmeden sonraki değeri.

10. Yeniden değerlendirilmeden sonraki net bilanço aktif değeri.

11. Değer artışı.

### **Cezai müeyyide**

**MADDE 15 –** (1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkranın uygulamasında, söz konusu fıkra ve bu fıkraya aykırı olmayan, maddenin diğer fıkralarında yer alan değerlendirme hükümleri ile bu Tebliğdeki düzenlemelere uyulmaması durumunda mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri çerçevesinde işlem tesis edilir.

### **Yürürlük**

**MADDE 16 –** (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Yürütme**

**MADDE 17 –** (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

### **Ekleri :**

**<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210716-9-1.pdf>**

## Vergi Usul Kanunu

### Geçici Madde 31

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 iştilgal 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.

a) 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 alınır. Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) 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;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu 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,

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu 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. Bu bent uyarınca dikkate alınacak 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.

c) 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.

Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

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. Bu fıkra kapsamında 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 özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

**Yeni eklenen hükümler (7326 sy Kanun, Resmi Gazete:9 06.2021):**

**MADDE 11- 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine altıncı fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.**

**"Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki;**

**a) Birinci fıkranın (b) bendinin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen durumlarda yeniden değerlendirme oranının belirlenmesine ilişkin hesaplamada; maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri yerine, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri,**

b) Bu madde kapsamında daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için bu fıkra uyarınca yapılacak değerlemede ise, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu fıkra kapsamında yapılan yeniden değerleme sonrası pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerlidir.