

Sirküler No: 063

İstanbul, 25 Mayıs 2018

Konu: Gayrimenkullerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin hükümleri de içeren 7144 sayılı Kanun Resmi Gazete’de yayımlandı.

Özet: 7144 sayılı Kanun, 25 Mayıs 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlandı. Söz konusu Kanun’un gayrimenkullerde yeniden değerlendirilme yapılmasına imkan tanıyan düzenlemesine ilişkin açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

- Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kırala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) **30 Eylül 2018 tarihine kadar** yeniden değerleyebileceklerdir.

Ancak; 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 kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler (VUK md. 215) bu imkandan yararlanamayacaklardır.

- Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır.

- Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır.

- Amortisman, gayrimenkullerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden ayrılacaktır.

- Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı **üzerinden % 5 oranında vergi** hesaplanması gerekmektedir.

- Bu vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın **25. 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 edilmesi mümkündür. Bunun dışında söz konusu fonun 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.

Kanun, yayım tarihinde **(25 Mayıs 2018)** yürürlüğe girmiştir.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

7144 sayılı “Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 25 Mayıs 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlandı. Söz konusu Kanun’un 5. maddesiyle Vergi Usul Kanunu’na eklenen geçici 31. madde kapsamında, aktife kayıtlı gayrimenkullerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasına ilişkin **örnekli** açıklamalarımız aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

1. Kapsama giren mükellefler

Tam mükellefiyete tabi ve **bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri** 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) **30 Eylül 2018 tarihine kadar** yeniden değerleyebileceklerdir.

Ancak; **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 kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler (VUK md. 215) bu imkandan yararlanamayacaklardır.

2. Gayrimenkullerin yeniden değerlendirilmesinde dikkate alınacak değer

Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, 25 Mayıs 2018 tarihi 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.

Taşınmazların yukarıdaki şekilde tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur.

3. Değerlemede kullanılacak endeksler

Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak **enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;**

- En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, 2018/Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88), 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, 2018/Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88), taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınacaktır.

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

TÜİK’in internet sitesinde Ocak 2006 döneminden günümüze kadar Yİ-ÜFE listesi yer almaktadır. Söz konusu liste sirkülerimiz ekinde bilgi amaçlı dikkatinize sunulmuştur. Kanun hükmüne ilişkin Maliye Bakanlığınca çıkarılacak olan ikincil mevzuatta Ocak 2005’ten Nisan/2018’e kadar olan endeks listesinin açıklanması beklenmektedir. Bakanlık tarafından endeks listesi açıklanmadan önce herhangi bir işlem tesis edilmemesi doğru bir yaklaşım olacaktır.

4. Değer artış tutarının hesabı

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.

5. Üzerinden amortisman ayrılacak değer

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

6. Vergi oranı, beyan ve ödeme

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen **değer artışı tutarı üzerinden % 5 oranında vergi hesaplanması gerekmektedir.**

Hesaplanan bu vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25. 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.

7. Fon hesabını işletmeden çekilmemesi

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının sermayeye ilave edilmesi mümkündür. Bunun dışında söz konusu fonun 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.

8. Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması

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

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce VUK'un mükerrer 298. 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. Enflasyon düzeltmesi uygulamasının 2 şartı vardır. Bunlardan ilki, son bir yıla ilişkin fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın % 10'u geçmesi, ikincisi ise son 3 yıla ilişkin fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın % 100'ü geçmesidir. Enflasyon düzeltmesinin uygulanabilmesi için bu iki şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.

9. Yürürlük

7144 sayılı Kanun'un 22. maddesi uyarınca, yukarıdaki hükümler Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihte (25 Mayıs 2018) yürürlüğe girmiştir.

Örnek:

Aşağıdaki örnek genel bilgi vermek amacıyla 7144 sayılı Kanun'daki hükümler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Uygulama yapılmadan önce Maliye Bakanlığınca çıkarılacak Tebliğ ve diğer ikincil mevzuat beklenmelidir.

2009/Haziran ayında 1.000.000 TL'ye alınan betonarme bir bina şirketin idare binası olarak halen kullanılmaktadır. Alındığı yıldan 31.12.2017 tarihine kadar tüm yıllar (9 yıl) amortisman ayrılmış olup, 31.12.2017 tarihli bilançoda birikmiş amortisman tutarı 180.000 TL'dir ($1.000.000 * \% 2 * 9$). Bu gayrimenkulün VUK'un geçici 31. maddesinde yer alan düzenleme çerçevesinde 2018/ Eylül ayında yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda; yapılması gereken muhasebe kayıtları ile oluşan fon tutarı ve ödenmesi gereken vergi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kanun'un yürürlük tarihinden bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE (2018/Nisan)	341,88
Taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE (2009/Temmuz)	158,74
Yeniden değerlemede dikkate alınacak oran (341,88 /158,74)	2,15371

	Gayrimenkul	Birikmiş Amort.	Net Aktif Değeri
31.12.2017 tarihli bilanço değerleri (TL)	1.000.000	180.000	820.000
Yeniden değerlendirme oranı	2,15371	2,15371	
Yeniden değerlendirilmiş değer (TL)	2.153.710,47	387.667,88	1.766.042,59
Değer artışı	1.153.710,47	207.667,88	946.042,59

Değer artışı= Yeniden değerlendirme sonrası net bilanço aktif değeri – Yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değeri
Değer artışı= 1.766.042,59 – 820.000 = 946.042,59 TL

Mükellef kurum tarafından; 1.153.710,47 TL ($2.153.710,47 - 1.000.000$) binalar hesabına, 207.667,88 TL ($387.667,88 - 180.000$) birikmiş amortisman hesabına, 946.042,59 TL'lik ($1.766.042,59 - 820.000$) değer artışı ise bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına kaydedilecektir.

Ödenmesi gereken vergi tutarı= Fon tutarı * $\% 5$ = $946.042,59 * \% 5$ = 47.302,13 TL

Yeniden değerlendirme işlemi bu örneğimizde Eylül ayında yapılmış olduğundan, yukarıda hesaplanan 47.302,13 TL'lik verginin de bu işlemi izleyen ayın 25'ine kadar (25 Ekim 2018 tarihine kadar) beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Bu gayrimenkulün 2018/Aralık ayında 2.000.000 TL'ye satıldığını varsayalım. Fon tutarı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Satış kazancı; satış bedelinden net aktif değerinin düşülmesi sonucu 233.957,41 TL ($2.000.000 - 1.766.042,59$) olarak hesaplanacaktır. Bu kazancın $\% 50$ 'sinin istisna olup olmayacağı da KVK'nın 5/1-e maddesindeki şartlar dahilinde ayrıca değerlendirilecektir.

Söz konusu gayrimenkul satılmadığı durumda ise mükellef kurum tarafından 2018 yılından itibaren amortisman yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden ayrılabilir. Buna göre 2018 yılına ilişkin yıllık amortisman gideri bu örnek için 43.074,21 TL ($2.153.710,47 * \% 2$) olacaktır.

Saygılarımızla.

Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.

Erdal Çalikoğlu

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 51 79 numaralı telefondan M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.