

**İstanbul, 03/07/2018**

**ALFA  
GENELGE  
2018/27**

**Konu : Taşınmazlarda Yeniden Değerleme**

Sizlere 18 Mayıs 2018 tarihinde duyurduğumuz **7144** sayılı "**Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**" 25 Mayıs 2018 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş olup, anılan Kanunun 5. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 31. madde hükmüyle, **tam mükellef** olan ve **bilanço esasına** göre defter tutan **gelir** ve **kurumlar vergisi mükelleflerinin**, kanunun yayımlandığı **25 Mayıs 2018** tarihinde aktiflerinde yer alan **taşınmazların** yeniden değerlendirilmesine imkan tanınmıştır. Bu imkan **30.09.2018 tarihine kadar** kullanılabilir olup, bu değerlemeden doğacak net artış tutarı üzerinde **% 5** oranında **vergi ödenmesi** öngörülmüştür.

Uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, konuya ilişkin düzenlemeleri içeren **500 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği** Resmi gazetede yayımlanmak üzere Başbakanlığa gönderilmiştir.

Anılan Tebliğde yapılan düzenlemelere göre, uygulamanın **usul** ve **esasları** şöyle olacaktır:

**Yeniden Değerleme Yapabilecek Mükellefler**

- Tam mükellefiyete tabi** ve **bilanço esasına** göre defter tutan
- kollektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi **gelir vergisi mükellefleri** ile
  - **kurumlar vergisi mükellefleri**

bilançolarına kayıtlı taşınmazları, kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadırlar.

Aşağıda sıralanan mükellefler ise bu uygulamadan yararlanamayacaklardır:

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler,
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler,
- Sigorta ve reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları,
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilal eden mükellefler,

- Vergi Usul Kanununun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

## Yeniden Değerlemeye Tabi İktisadi Kıymetler

**25/05/2018 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar** (*taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler bu kapsamdadır*) bakımından söz konusu madde uygulamasından yararlanılabilir. **Boş arazi** ve **arsalar** da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. (*Kurumlar Vergisi 1 nolu Tebliğde taşınmazın ne olduğuna ilişkin açıklamalar yapılırken, Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünüleyici parçası niteliğinde olan unsurların da gireceği, bütünüleyici parçanın, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünüleyici parçalarına da malik olur. Bütünüleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır."* şeklinde tanımlandığı açıklanmıştır. **Keza**, Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurların **girmeyeceği** belirtilmiş ve eklentinin, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. **Eklenti**, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan **taşınır maldır**. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlandığı açıklanmıştır. Dolayısıyla, 500 nolu Tebliğde açıklama olmasa da yapılacak yeniden değerlemede de bu açıklamalardan hareket edilebilir ve **bütünüleyici parça** niteliğindeki iktisadi kıymetler de bunların aktife alındıkları tarihler dikkate alınarak yeniden değerlemeye konu edilebilir.)

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

## Yeniden Değerlemeye Esas Değer

Yeniden değerlendirme, **taşınmazların** ve varsa **bu taşınmazlara ait amortismanların**, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (25/5/2018) itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılır.

Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi 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 değerlendirme kapsamına girmektedir.

Dolayısıyla, varsa, bu tutarlar da dahil edilmiş haliyle taşınmazlar ve varsa birikmiş amortismanları yeniden değerlendirilebilir.

Ancak, yeniden değerlendirme yapılması zorunlu olmayıp kapsama giren mükellefler dilerse, bilançolarında kayıtlı taşınmazları yeniden değerlemeye tabi tutmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

Keza, 25.05.2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilir.

### **Yeniden Değerleme Yapılabilecek Süre**

Yeniden değerlendirme **30/9/2018 tarihine kadar** yapılabilecektir. Anılan uygulamadan yararlanılması için, söz konusu tarihe kadar yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve değer artışına ilişkin verginin de **yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar** beyan edilip ödenmesi zorunludur.

Keza, bu kapsamda beyanda bulunduktan sonra, anılan madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave taşınmazlar için 30/09/2018 tarihine kadar yeniden değerlendirme yapılması ve izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar ek beyanname verilmesi mümkündür. Bu durumda da, yukarıda belirtildiği şekilde verginin aynı süre içinde ödenmesi gerekir.

### **Yeniden Değerleme Oranı**

Bu kapsamda yapılacak değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme **oranı** olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre **enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;**

- a) **En son bilançoda yer alan** taşınmazlar ve bunların amortismanları için, **2018 Nisan** ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, **söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin** Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,
- b) **En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen** taşınmazlar ve bunların amortismanları için, **2018 Nisan** ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, **taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin** Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın

kullanılması gerekmektedir. (*Ancak, Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesi uyarınca taşınmazların maliyet bedeline eklenen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacak ve taşınmazın yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, taşınmazların 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, 2018 Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacaktır. Söz konusu taşınmazlara ait amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise yeniden değerlemeye esas alınan toplam amortisman rakamı içerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna tekabül eden amortisman tutarı için ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlendirme yapılacaktır.*)

*En son enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço tarihinden sonra inşa edilerek aktifleştirilen binaların yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, mükelleflerce bina maliyet bedeline dâhil*

*edilen arsa payı bedeli ile diğer maliyet unsurları ayrıştırılmak sureti ile yeniden değerlendirme sonrası tutar hesaplanır. Buna göre, bu binaların yeniden değerlendirme sonrası değerlerinin hesaplanmasında, arsa payı için arsanın iktisap tarihine (arsa enflasyon düzeltmesi yapılmış en son bilanço tarihinden önce iktisap edilmiş ise enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihine) göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı, diğer maliyet unsurları için ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır. Bu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacaktır. Söz konusu binaların aktifleştirilmesinden sonra 213 sayılı Kanununun 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 yukarıdaki paragrafta belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarlar hesaplanacaktır.)*

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

Enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihinden **sonra iktisap edilen** taşınmazlar ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise, 2018 Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (**341,88**), taşınmazın **iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine** bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır.

Bu kapsamda yapılacak değerlendirme işleminde kullanılacak yeniden değerlendirme oranlarının hesabında dikkate alınacak **Yİ-ÜFE endeks değerleri** ekli listede (**Ek -1**) yer almaktadır.

Örneğin 20/6/2010 tarihinde satın alınan bir fabrika binasının 2018 yılı Nisan ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (341,88) 2010 yılı Temmuz ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (171,81) bölünmesi ile bulunan ( $341,88/171,81=1,98987$ ) katsayısı ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

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

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlara ait birikmiş amortismanlar da taşınmaz uygulamaya tabi tutulacaktır.

193 sayılı Kanununun 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 taşınmazların devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, söz konusu taşınmazların **devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin** esas alınması gerekmektedir.

**Finansal kiralama** yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan taşınmazlara ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, **kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih** esas alınır. **Mülkiyet hakkı devredilmemiş olan taşınmazları**

**kullanma hakları nedeniyle bu uygulamadan faydalanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.**

### **Yeniden Değerleme Uygulaması**

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 tanzili 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.**

### **Değer Artışının Vergilendirilmesi**

Yeniden değerlendirme neticesinde 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** gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine **beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir.**

Söz konusu beyanname gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler tarafından **elektronik ortamda**, bu zorunluluğa tabi olmayan mükellefler bakımından ise örneği anılan Tebliğ ekinde yer alan beyanname kullanılmak suretiyle **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 alınamayacaktır.

Değer artışı üzerinden **% 5** oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

### **Özel Fon Hesabındaki Tutarlar**

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen **değer artışı tutarının**, mükellefler tarafından istenildiğinde **sermayeye ilave edilmesi mümkündür. 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 tutulacaktır. Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilecektir. Ancak, 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan **devir** ve **tür değiştirme** halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan **devir** ve **bölünme** hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar da isterlerse bu fonu sermayeye ilave edebilirler. **Ancak anılan kurumlarda**, 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 tutulacaktır. Keza, anılan şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilecektir.

### **Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan Taşınmazların Elden Çıkarılması**

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, **satış kazancına dâhil edilmeyecektir**. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir. **Başka bir deyişle;** anılan taşınmazların elden çıkarılmasında, **yeniden değerlemeye tabi tutulmuş net aktif değerleri maliyet bedeli olarak dikkate alınacaktır**.

### **Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi**

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden **değer** artışları ile bunların **hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sahifesinde müfredatlı olarak gösterilecektir**.

Yeniden değerlendirilen taşınmazların envanter defterine yapılacak kayıtlarında aşağıda belirtilen şekilde gösterilmesi gerekmektedir:

1. İktisadi kıymetin cinsi,
2. Aktife giriş tarihi,
3. Amortisman oranı,
4. 25/5/2018 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri,
5. 25/5/2018 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.

**Saygılarımızla,**

**ALFA YMM LTD.ŞTİ.**

**Ek: 1 Yİ-ÜFE Endeks Değerleri**