

## **YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI İLE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJA İLİŞKİN ÖRNEK BİR ÇALIŞMA**

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 ile 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 değerlendirme imkanı getirilmiş ancak net değer artış farkı üzerinden ödenmesi istenen yüzde 5'lik yüksek vergi oranı nedeniyle uygulama piyasadan olumlu karşılık görmemişti.

Bu kez 7326 sayılı Kanununun 11'nci maddesiyle Vergi Usul Kanununun yukarıda yer alan geçici 31 inci maddesine altıncı fıkrasından sonra gelmek üzere yeni fıkralar eklenmiş ve yeni eklenen fıkralar ile taşınmazlar dışında amortismanına tabi iktisadi kıymetler de yeniden değerlendirme kapsamına alınmış ve vergi oranı yüzde 5'den yüzde 2'ye indirilmiş, konuya ilişkin olarak ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 530 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 16.07.2021 tarih ve 31543 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu uygulamadan yararlanabileceklerdir.
- Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 9.6.2021 tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınarak yapılacaktır.
- Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.
- 31.12.2004 tarihli bilançolarında yer alan taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 31.12.2004 tarihli bilançoyu takip eden ay olan 2005 yılı Ocak ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır ( $666,79/114,83=5,80675$ ).
- Enflasyon düzeltmesi yapılmış son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise, geçici 31 inci maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (09.06.2021 bir önceki ay olan Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır.

➤ 7326 sayılı Kanun düzenlemesinde önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerli olacağına ilişkin düzenleme gereği taşınmazlarını ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini bu düzenleme kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan **yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutabileceklerdir.**

➤ 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.

➤ Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla; yasal defter kayıtlarında yer alan yeniden değerlemeden önceki ve bu değerlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasıyla ulaşılan tutarlar dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

➤ Taşınmazlar ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler ile bunların amortismanları katsayı ile çarpılarak yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değeri arasındaki fark bulunacak ve bu fark tutarı üzerinden vergi hesaplanacaktır. Anılan tutar aynı zamanda fona alınacak tutarı ifade etmektedir.

- Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.
- Yeniden değerlemede 09.06.2021 tarihi itibarıyla ayrılmış amortisman tutarı dikkate alınacaktır.
- 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 edilecek ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenecektir.
- Yeniden değerlendirme uygulaması **31.12.2021** tarihine kadar yapılabilecektir.

Aşağıda konuya ilişkin bir örnek çalışmaya yer verilmiştir.

**Örnek:**

SGA Döküm A.Ş.'nin 06 Nisan 2018 tarihinde HES santrali işletme hakkını **64.300.000,00 TL** bedelle satın almıştır. HES santrali işletme hakkının 09/06/2021 tarihi itibariyle birikmiş amortisman tutarı **13.931.666,71 TL**'dir. HES santrali işletme hakkının faydalı ömrü 15 yıldır. ( işlet hakkı için normal amortisman ayrılmıştır. (normal amortisman oranı % 6,66 )

Şirket 2021 yılı Ağustos ayında yeniden değerlendirme işlemi yapmış ve aynı ayda beyan etmiştir.

Şirketin 2018, 2019, 2020 ve 2021 yılı I. Geçici Vergilendirme Döneminde ayırdığı amortisman tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir:

<b>Yıllar</b>	<b>Amortisman Tutarı (TL)</b>
2018 Yılı Amortisman	4.286.666,67
2019 Yılı Amortisman	4.286.666,67
2020 Yılı Amortisman	4.286.666,67
2021 Yılı Amortisman İlk Üç Aylık	1.071.666,67
<b>Ayrılan Toplam Amortisman</b>	<b>13.931.666,67</b>

**Yeniden Değerleme Hesaplama Tablosu:**

<b>Taşınmaz İktisap Bedeli</b>	<b>64.300.000,00</b>	
<b>İktisap Tarihi</b>	<b>Nis.18</b>	
<b>Birikmiş Amortisman</b>	<b>13.931.666,71</b>	<b>31.03.2021</b>
<b>Değerleme Katsayısı</b>	<b>May.21</b>	<b>666,79</b>
	<b>May.18</b>	<b>354,85</b>
<b>Değerleme Katsayısı (666,79/354,85)</b>	<b>1,87907</b>	
<b>Değerlenmiş Taşınmaz Bedeli</b>	<b>120.824.201,00</b>	
<b>Değerlenmiş Birikmiş Amortisman</b>	<b>26.178.576,88</b>	
<b>Net Aktif Değer Değerleme Öncesi</b>	<b>50.368.333,33</b>	
<b>Net Aktif Değer Değerleme Sonrası</b>	<b>94.645.624,12</b>	
<b>Vergi Matrahı (Değer Artışı)</b>	<b>44.277.290,78</b>	
<b>Ödenecek Vergi %2</b>	<b>885.545,82</b>	

**Not:** Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerleri maddenin yürürlük tarihi itibarıyla dikkate alınacağı hüküm altına alındığından 31.03.2021 tarihli bilançoda yer alan amortisman tutarları diğer deyişle 2021 takvim yılı birinci geçici vergi döneminde ayrılan amortisman tutarları da dikkate alınmak suretiyle yeniden değerlendirme işlemi yapılacaktır.

Yukarıdaki tabloya göre ödenecek **885.545,82 TL**'lik vergi gelir ve kurumlar vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Beyanname Ağustos 2021 ayı içerisinde verildiğinden, ilk taksit Eylül sonuna kadar kalan iki taksit ise beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda ödenecektir.

**Yukarıda yapılan değerlendirme işlemi sonunda iktisadi kıymetin değeri (120.824.201,00-64.300.000,00=) 56.524.201,00 TL**, birikmiş amortismanın değeri ise **(26.178.576,88 -13.931.666,67=) 12.246.910,22TL** artmaktadır.

**Bu işleme ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.**

260. HAKLAR HESABI..	56.524.201,00
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR ..	12.246.910,22
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME..	44.277.290,78

Değer artış tutarı olan 44.277.290,78 TL şirketlerce sermayeye ilave edilebilecekken, yeniden değerlemeye tabi tutulan kıymetin satışı halinde bu tutar satış kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

### **Yeniden Değerleme Sonrası Amortisman Hesabı**

Yapılan değerlendirme sonucunda bulunan yeni değer üzerinden amortisman ayırmaya devam edilebileceğinden, yeniden değerlendirme sonrası yeni değer tutarı olan **120.824.565,31 TL** üzerinden **% 6,66 oranında** kalan amortisman süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Buna göre ayrılacak amortisman tutarı  $(120.824.565,31/15=)$  8.054.971,02 TL olacak olup, bu tutar kalan faydalı ömür süresi olan 12 yıl boyunca ayrılabilir. Yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanan şirket 15 yıllık faydalı ömrün süresinin kalan 12 yılında yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden amortisman ayrılacaktır.

2021	Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle (I)	Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle (II)	Kümülatif
I. Geçici Vergi	1.071.666,67	2.013.736,68	1.071.666,67
II. Geçici Vergi	1.071.666,67	1.071.666,67	2.143.333,33
III. Geçici Vergi	3.897.876,72	2.955.806,70	6.041.210,05
IV. Geçici Vergi	2.013.736,68	2.013.736,68	8.054.946,73
	8.054.946,73	8.054.946,73	

2021 yılı üçüncü geçici vergi döneminde kümülatif olarak ayrılacak amortisman tutarı  $(8.054.971,02/4)*3=)$  6.041.228,27 TL olacaktır.

Birinci ve ikinci geçici vergilendirme dönemlerinde gider yazılan tutarlar anılan tutardan düşülmek suretiyle kalan tutar gider olarak dikkate alınacaktır.

2021 yılı birinci ve ikinci geçici vergilendirme döneminde her ne kadar eski değer üzerinden amortisman ayrılmış da olsa geçici vergi kümülatif olarak ayrıldığından üçüncü ve dördüncü geçici vergi döneminde yeni değer üzerinden amortisman tabi tutulacaktır. 2021 Takvim yılı geçici vergilendirme dönemleri itibariyle ayrılacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.



Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden ayrılacak amortisman tutarı, yeniden değerlendirme yapılmamış olsaydı ayrılacak amortisman tutarı ile ilave hak kazanılan amortisman tutarlarına yer verilmiştir.

Faydalı ömür 15 yıl	1	2	3
Kalan Faydalı ömür 12 yıl	2021	2022	2023
Değerleme Sonrası Ayrılacak Amortisman	8.054.971,02	8.054.971,02	8.054.971,02
Değerleme Yapılmasaydı Ayrılacak Amortisman	4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67
İlave Hak Kazanılan Amortisman	3.768.304,35	3.768.304,35	3.768.304,35

4	5	6	7	8
2024	2025	2026	2027	2028
8.054.971,02	8.054.971,02	8.054.971,02	8.054.971,02	6.041.210,05
4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67
3.768.304,35	3.768.304,35	3.768.304,35	3.768.304,35	1.754.543,39

9	10	11	12	
---	----	----	----	--

2029	2030	2031	2032	Toplam
8.054.971,02	8.054.971,02	8.054.971,02	<b>6.041.210,05</b>	<b>94.645.624,12</b>
4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67	4.286.666,67	<b>51.440.000,00</b>
3.768.304,35	3.768.304,35	3.768.304,35	1.754.543,39	<b>43.205.624,12</b>

Yeniden değerlenmiş birikmiş amortisman tutarı ile yeni değer üzerinden ayrılan amortisman tutarının toplamı **(26.178.576,88 + 94.645.624,12=)120.824.201,00 TL** olacak bu tutarda yeniden değerlenmiş iktisadi kıymetin tutarına eşit olacaktır.

Burada dikkatinizi çekmek istediğim bir nokta var. Eęer 31.12.2020 tarihli bilançoda yer alan iktisadi kıymeti ile birikmiş amortisman tutarı dikkate alınmak suretiyle yeniden değerleme yapılmış olsaydı yeniden değerlemeden kaynaklı fazladan yazılacak amortisman tutarı normal amortisman usulünde vergi matrahına eşit olacaktı.

**“ Bilgiyi paylaşarak, insanların başarıya bizden daha kolay ulaşmalarını sağladığımız için mutluluk duyabilmeliyiz. “**

Saygılarımızla

**Soner ÜLGEN**  
**Yeminli Mali Müřavir**  
**CPA**