



No : 2021-070
Tarih : 6 Temmuz 2021
Konu : Taşınmaz ve ATİK değerlemesi avantajlı!

Türkiye gibi enflasyonist geçmişi olan ülkeler maalesef enflasyonist sarmaldan kolay kolay kurtulamıyor. O yüzden mevzuatımızda tarihi maliyetler ile kaydedilen varlıkların yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi veya UFRS değerlendirme sistematığında olduğu gibi gerçeğe uygun değer yaklaşımı Maliye Hazinesi tarafından pek kabul görmüyor.

Ama, bilançolarda yer alan ve gerçek değerinin altında olan taşınmazlar, demirbaş, makine ve varlıkları gerçek değerine çıkarmak için ne yapmalı? Gayrimenkul değerlendirme şirketlerinden alınan raporlarla bu değerleri artırmanın sonuçları neler, finansal tabloya eklenebilir mi ve vergi çıkar mı? Tüm bu tartışmalara Maliye 2018’de başlattığı tek seferlik “taşınmaz değerlendirme” yöntemine bu kez “ATİK’leri de dahil ederek ve vergi oranını %5’ten %2’ye düşürerek yanıt verdi, bakalım firmalarımız ne yapacak.

- Bizim tavsiyemiz güzel bir matematiksel analiz, bu varlıkların orta vadede satılma/kullanılma durumunu değerlendirerek karar vermeniz.

Enflasyon muhasebesi şartlarının oluşmadığı son 15 yıl içinde getirilen bu imkânın iyi değerlendirilmesi, bu kazancın sermayede tutulup tutulmayacağı, işletmeden çekme ihtiyacının olup olmayacağı %2 vergi maliyeti ile mukayese edilip karar verilmeli.

Uygulama yeni, Maliye yakında Taslak Tebliği finalize edip başvuru ekranlarını açıp beyanname almaya da başlayacak, ama acele etmeye de gerek yok, 31 Aralık’a kadar başvurabilirsiniz.

Konunun özünü, firmalarımız için önemini, kanun maddesi ve tebliğ düzenlemesi ile Gelir İdaresi tarafından daha önce verilen özgelere ele alacağız.

Konunun Özü

2018 yılında Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 31. Madde ile; isteyen mükelleflere aktiflerindeki (sadece) taşınmazları bir defaya mahsus olmak üzere 2018 yılı Eylül ayı sonuna kadar yeniden değerlemeye tabi tutmaları imkânı sağlanmıştı. Konuyla ilgili uygulama usul ve esasları da 500 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştı.

Bu defa, vergi ve diğer bazı kamu alacaklarının yeniden yapılandırılmasına yönelik 7326 sayılı Kanunun 11. maddesiyle söz konusu Geçici 31. maddeye eklenen fıkralar ile mükelleflere

isteğe bağılı olarak bir defaya mahsus olmak üzere taşınmazlarını ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutma imkânı sağlanmıştır.

Yeniden değerlendirme bir defaya mahsus olarak 31 Aralık 2021 tarihine kadar yapılabilecektir. Uygulama zorunlu değil isteğe bağılıdır. Bu nokta önemli, yani herkes için şart değil.

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 ya da işletmeden çekilirse vergiye tabi tutulacaktır.

Değerlemeye tabi tutulan kıymetlerin sonrasında satışı halinde, değer artış fonu satış kazancına dahil edilmeyecektir. Bu açıdan taşınmaz satış kazancı istisnası şartları açısından da konu mutlaka değerlendirilmelidir. 2 yıldan fazla elde tuttuğu taşınmazları %50 kurumlar ve %100 KDV istisnası ile satabilen türde işletmelere göre bu şartları haiz olmayan firmaların değerlendirme şartlarını bu gözle de değerlendirmeleri gerekecek.

Ayrıntılara bakalım

Kanun maddesini de ayrıca paylaşalım;

Vergi Usul Kanunu Geçici Madde 31 – (Ek: 16/5/2018-7144/5 md.)

*...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 öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

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 amortisman 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 kıymetler için de geçerlidir.”

Vergileme nasıl oluyor?

Daha önce %5 ile vergilenen bu değer artış tutarı bu seferlik %2 ile vergileniyor ve vergi 3 eşit taksitte ödenebiliyor olacak. Peki, bu vergi yeterli mi, yani fonda duran bu kazanç öz kaynak artışına neden olmasına ve amortisman giderinin değerlendirilmiş tutar üzerinden ayrılmasına izin veren bu yöntemde hiç vergi yok mu?

- ✓ Mesela, bu fon sermayeye ilave edilebilir mi?
- ✓ Taşınmaz veya değerlemeye tabi ATİK satılırsa, hurdaya çıkarsa veya aynı sermaye olarak konulursa ne olur?
- ✓ Birleşme, bölünme veya tasfiye halinde ne olur?
- ✓ Taşınmaz satış kazanç istisnasında olduğu gibi fonda tutulması için asgari bir süre var mı?
- ✓ Ortaklara dağıtılması halinde ayrıca stopaja da tabi mi?

Kısa kısa değinelim,

- 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.** Kanunda elden çıkarma kavramı açıklanmamış olmakla birlikte, her türlü satış, aynı sermaye olarak konulması düşünülebilir.

Yani iktisadi kıymet satılsa da fon hesabında yer alan değerlendirme farkı vergiye tabi değil, fon hesabı yerinde durmaya devam edecek, ama pasifte yer alan bu fon rakamı işletmeden çekilirse, başka bir yere nakledilirse vergiye tabi. Bölünme, tasfiye vb durumlara veya sermaye azaltışına yer verilmemiş ama bu durumda da vergiye tabi olması gerekiyor.

Sermayeye eklenmesi ise genel hüküm gereği (GVK 94-6 ve geçici 31) vergiye tabi değil.

Maliye'nin yaklaşımı

Gelir İdaresi bu konuda birkaç tane özelge vermişti 2018'deki uygulama sırasında. Onları da ilgi duyanlar için buraya bırakalım.

- [Yurt dışında şirketlerimiz](#) adına taşınmaz varsa onlar da tabi.
- [Tapuya tescil edilmemiş](#) olsa da değerlemeye tabi.
- Önceki uygulamadaki kapsam ile temel farkı, [taşınmaz dışındaki ATİK'ler](#) de tabi.

Konuyla ilgili VUK Genel Tebliği taslak olarak GİB web sayfasında yayımlandı ve yakında yayımlanması bekleniyor.

[Tebliğ Taslağı](#) ekinde [beyanname örneği ve bildirim ekini](#) de görebilirsiniz. Beyanname ekinde yer alan bildirim örneği incelendiğinde çok ayrıntılı bir şekilde, her bir kıymet için iktisap tarihi ve tutarı, amortisman oranı, net defter değerinin tespitine ilişkin bilgiler, kıymetin vasfı ve net değer artışı rakamlarının doldurulacağı kısımlar yer almaktadır.

Yeniden değerlendirme, iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme 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.

1. Tebliğ Taslağında yer alan en önemli düzenleme ayrılmamış amortisman tutarlarıdır. 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. Bu konuda ikinci önemli açıklama ise 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 Tebliği uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir.
3. Taslakta yer alan üçüncü önemli açıklama ise amortismanına tabi olmayan arsa vb yerlere ilişkindir. 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.

Faydası ne?

Faydası nedir, faydası çok fazla.

En önemli faydası, yenilenen değer üzerinden amortisman ayrılması, bu yıl %25 kurumlar vergisi uygulandığını düşününce çok anlamlı bir gerekçe bu.

- ✓ Öz kaynak kuvvetlendiği için borca batık olma, teknik iflas vb durumlara bir merhem olabilir.
- ✓ Bu yıl başlayan finansman gider kısıtlaması açısından, öz kaynakların kuvvetli olması, borçlardan fazla olması sizi bu uygulamadan kurtarıyor, yani faiz, kur farkı vb giderlerinizi KKEG yapmak zorunda kalmıyorsunuz.
- ✓ Varlıklar gerçeğe uygun değerine yaklaştırıldığı için VUK-UFRS finansal tablo açığı (gap) azalıyor ve böylece olası alıcı, uluslararası yatırımcı ve M&A süreçleri için faydası oluyor.
- ✓ Satsanız dahi fon hesabında yer alan değerlendirme farkı üzerinden vergi ödemiyorsunuz, tek yapmanız gereken fonda tutmak veya sermayeye eklemek.

Taşınmaz ve ATİK'ler için hazırlamış olduğumuz hesaplama tablosuna [buradan](#) ulaşabilirsiniz.

Bu bülten ile ilgili sorularınız için danışmanlarımızla iletişime geçebilirsiniz.

Sevgi ve saygılarımızla,

Tax & International Advisory | Taxia & Taxademy