

7144 SAYILI KANUN KAPSAMINDA TAŞINMAZLARDA YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

REVALUATION OF IMMOVABLES ACCORDING
TO THE LAW, NO. 7144



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi en son 2004 yılında yapılmış olup, bu tarihten sonra anılan maddenin aradığı şartlar oluşmadığı için mükelleflerin kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler tarihi maliyetle kalmıştır. Bu durum bilanço esasında defter tutan mükelleflerin kayıtlarında yer alan taşınmazların satışında fiktif kârların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bahsedilen sorunun çözümü kapsamında 7144 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlarında yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak yeniden belirlenebilmesine imkân sağlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Taşınmaz, İktisadi Kıymet, Değerleme, Maliyet Bedeli

ABSTRACT

Economic assets on the records, which were subject to inflation adjustment in 2004 as per the Reiterated Article 298 of Tax Procedure Law, have remained with their historical cost value because the conditions therein have not been fulfilled since then. This caused the generation of illusory profits on the books of taxpayers subject to balance sheet rule, when the immovables are disposed. In order to solve this issue, according to Article 5 of the Law, no. 7144, the full liability income and corporate taxpayers which are subject to the balance sheet rule, are allowed to revalue their immovable assets by taking into account the Yİ-ÜFE rate.

Keywords: Immovable, economic value, valuation, cost value

* Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Bilanço esasına göre kazancı tespit edilen mükellefler kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetlerin değerini vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda takdir ve tespit ederler. Bu işlem vergi hukukunda değerlendirme olarak adlandırılmaktadır. Değerleme işleminde mükellefler iktisadi kıymetlerinin değerini gelişigüzel belirleyemeyecek olup, yapılacak değerlendirme işleminde iktisadi kıymetin değerinin tespiti için vergi kanunlarında yer alan değerlendirme ölçüleri kullanılacaktır.

İktisadi kıymetlerin değerlendirme ölçüleri doğrultusunda kıymetlerinin tespiti vergi matrahının tespiti açısından önemli olmakla birlikte; bazı değerlendirme ölçüleri için, iktisadi kıymetin değerinin arttığı durumlarda gerçek değeri ortaya koyma konusunda yetersiz kaldığını söyleyebiliriz. Bu kapsamda bahsedebileceğimiz en dikkat çekici ölçü şüphesiz ki maliyet bedelidir.

Maliyet bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde "...*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.*" şeklinde tanımlanmış olup, müteakip maddelerde aşağıda yer alan tablodaki iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır:

MALİYET BEDELİ ile DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLER	
Gayrimenkuller	Demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat
Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı	Emtia
Tesisat ve makineler	Zirai mahsuller
Gemiler ve diğer taşıtlar	Hayvanlar
Gayri maddi haklar	

Söz konusu tabloda yer alan iktisadi kıymetlerden gayrimenkuller; diğer bir deyişle taşınmazlar; maliyet bedelinin gerçek değeri yansıtamadığı iktisadi kıymetlerin en belirgin örneğidir. Günümüz koşullarında mükelleflerin kayıtlarında yer alan taşınmazların değeri enflasyondan dolayı artış eğiliminde olmakla birlikte, maliyet bedeli ile tespit edilen değeri kayıtlarda sabit kalmaktadır. Bu durum mükelleflerin taşınmaz üzerinden ayırabileceği amortisman tutarını olumsuz etkilediği gibi taşınmazın satışı durumunda ise fiktif bir kârın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tespit edilen istatistiki verilere göre oluşturulan bölgelere göre belirlenmiş iş yeri sayısına, ortaya çıkabilecek fiktif kârın büyüklüğü açısından bir fikir edinebilmek için çalışmamızda yer verilmiş olup, bağımsız bölüm ve arsaların bu çalışmada dikkate alınmadığının altını özellikle çizmek isteriz:

Bölgelere Göre Bina Niteliği İstatistiği¹			
Bölge	Kamu İşyeri	Özel İşyeri	Toplam
Akdeniz Bölgesi	36.958	234.620	271.578
Doğu Anadolu Bölgesi	36.388	111.886	148.274
Ege Bölgesi	49.510	307.618	357.128
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	27.134	167.264	194.398
İç Anadolu Bölgesi	66.084	311.510	377.594
Karadeniz Bölgesi	68.516	203.882	272.398
Marmara Bölgesi	49.309	601.087	650.396
Genel Toplam	333.899	1.937.867	2.271.766

Taşınmazların cari piyasa değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farkın açılmasını azaltmak adına getirilen enflasyon düzeltilmesi uygulaması da en son 2004 yılında yapılmış olup, bu tarihten sonra anılan maddenin aradığı şartlar oluşmadığı için mükelleflerin kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler tarihi maliyetle kalmıştır.

Bahsedilen sorunun çözümü kapsamında 25 Mayıs 2018 tarihli ve 30431 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7144 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlarında yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak yeniden belirlenebilmesine imkân sağlanmıştır. Yeniden değerlendirme imkânı ile bilanço esasına göre defter tutan tam mükellefler ifade edilen olumsuz durumu ortadan kaldıracabileceklerdir.

2- YENİDEN DEĞERLEMENİN KAPSAMI

Yeniden değerlemenin yasal dayanağı 7144 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle, Vergi Usul Kanunu-na eklenen geçici 31'inci maddedir. Söz konusu madde hükmüne göre yeniden değerlendirme imkânından yalnızca tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir. Dolayısıyla dar mükelleflerin veya tam mükellef olmakla birlikte işletme hesabı esasına göre kazancı tespit edilen mükelleflerle basit usulden faydalanan mükelleflerin taşınmazlarını yeniden değerlemelerine imkân bulunmamaktadır.

Yeniden değerlendirme imkânı yalnızca tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin kayıtlarında yer alan taşınmazlar için söz konusu olacak olup, bu mükelleflerin kiraladıkları veya aktifine henüz almadıkları taşınmazlar için geçerli değildir.

Taşınmaz, Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmış olup, bilanço esasında kazancı tespit edilen tam mükellef kurumlar en başta iktisadi faaliyetlerini yürüttükleri yer olmak üzere çeşitli amaçlarla iktisap ettikleri bu türden iktisadi kıymetlerini kayıtlarında yer almak koşulu ile 30.09.2018 tarihine kadar yeniden değerleyebileceklerdir.

¹ Söz konusu veri İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmış olup, 01.03.2013 tarihi itibarı ile elde edilmiştir. En güncel veri konumundadır. <https://www.nvi.gov.tr/> Erişim: 28 Mayıs 2018

Bununla birlikte madde metninde 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 Vergi Usul Kanunu'nun 215'inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükelleflerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre söz konusu mükellefler tam mükellef olup bilanço esasına göre defter tutulsalar dahi taşınmazlarını yeniden değerleyemeyeceklerdir. Yine sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar, taşınmaz sahibinin bilanço esasına göre defter tuttuğu veya tam mükellef olup olmadığı hususuna bakılmaksızın uygulama dışında tutulacaktır.

3- UYGULAMA İÇERİĞİ

Yeniden değerlendirme düzenlemesi, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak yeniden belirlenebilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu kapsamda söz konusu mükellefler kayıtlarında yer alan taşınmazlarını 30.09.2018 tarihine kadar aşağıda yer alan alt başlıklar altında bahsedilen şartlarla yeniden değerleyebileceklerdir.

Bununla birlikte söz konusu düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, bu kapsamda ilerleyen günlerde bir Tebliğ çalışmasının yapılacağını tahmin etmekteyiz. Söz konusu Tebliğ ile Maliye Bakanlığı tarafından ilave şart ve açıklamalar yapılabileceği göz önüne alınmakla birlikte düzenlemenin yasal çerçevesinin okuyucuya fikir vermesi ve Tebliğ ile yapılan düzenlemenin normlar hiyerarşisine uygunluğunun test edilmesi adına kanun metninin getirdiği imkânların salt bir şekilde anlatılmasının faydalı olduğunu düşünüyoruz.

3.1- Yeniden Değerlemede Taşınmazların ve Bunlara Ait Amortismanların, Yasal Defter Kayıtlarında Yer Alan Değerleri Dikkate Alınacaktır

Yeniden değerlendirme, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 25 Mayıs 2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınacaktır. Söz konusu tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmaz değeri Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesi kapsamında belirlenmelidir. Söz konusu madde hükmüne göre taşınmazın kayıtlarda yer alacak değeri olan maliyet bedeli, satın alma bedeline ilaveten (taşınmazın işletmede imal ve inşa edilmesi halinde bunlar için yapılan inşa ve imalat giderleri satın alma bedeli yerine geçmektedir.) normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında taşınmazı genişleten ve iktisadi kıymetini devamlı artırmak amacıyla yapılan giderlerden oluşacaktır. Taşınmazın satın alınarak yıkılması ve ihtiyaçlara uygun yeni bir taşınmaz yapılması durumunda maliyet bedeline, satın alma bedeline ilaveten yıkım ve arsa tesviye giderlerinin ilave edilmesi suretiyle ulaşılabilecektir. Noter giderleri, mahkeme giderleri, kıymet taktirine ilişkin giderler, komisyon giderleri, tellaliye (aracılık) giderleri, emlak alım vergisi (Tapu harcı) ve özel tüketim vergilerinde ise mükelleflerin maliyet bedeline ithal etme veya kurum kazancının tespitinde doğrudan gider yazma yönünde seçimlik hakları bulunmaktadır.

163 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde taşınmazın alımında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarından taşınmazın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının taşınmazın maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu, aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemleri ait

olanlarının ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete eklenmesinin ihtiyari olduğu açıklanmıştır. 334 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ise lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesinin zorunlu olduğu, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Söz konusu düzenlemelerden de görüleceği üzere taşınmazların iktisabında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarının, taşınmazın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının taşınmazın maliyetine eklenmesi zorunludur. Taşınmazın aktifleştirildiği dönemden sonraki dönemlere ait faiz ve kur farklarının ise gider yazılması veya maliyete dahil edilmesi konusunda mükelleflere seçimlik hak tanınmıştır. Ancak, seçimlik hakkın kullanılacağı ilk vergilendirme döneminde hangi yöntem kullanılmışsa, izleyen vergilendirme dönemlerinde de o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Diğer taraftan yeniden değerlendirme uygulamasının düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun geçici 31'inci maddesinde, amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutarın bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

3.2- Taşınmazların Yeniden Değerleme Sonrası Değerleri, Taşınmazların Tespit Edilen Değerleri ve Bunlara İlişkin Amortismanların Yeniden Değerleme Oranı ile Çarpılması Suretiyle Bulunacaktır

Taşınmazların (3.2.) bölümünde bahsettiğimiz şekilde tespit edilecek değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 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,² 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 alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olup, kapsama giren mükellefler tarafından 2004 yılında uygulanmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil;

- 1- Son üç hesap döneminde %100'den ve
- 2- İçinde bulunan hesap döneminde %10'dan

fazla olması halinde mükellefler, mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadırlar. Bu iki koşulun birlikte gerçekleşmemesi durumunda ise enflasyon düzeltmesi uygulaması sona ermektedir.

² 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 eder.

Öte yandan 2005 yılının ilk geçici vergi dönemi olan Mart 2005 sonunda; yıllık TEFE'nin yüzde 8.16, son 36 aylık TEFE'nin ise yüzde 57,83 olduğu ve bu dönemden sonra günümüze kadar enflasyon düzeltilmesi şartlarının her ikisinin birlikte gerçekleşmediği hususları göz önüne alındığında enflasyon düzeltilmesinin sona erdiği görülecektir. Konuya bu açıdan bakıldığında aktifte kayıtlı taşınmazların yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının tespiti için gerekli olan "enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan en son bilanço"nun 31.12.2004 tarihli bilançoları olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu bilanço dikkate alınarak yeniden değerlendirme oranının tespitine ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

Örnek 1:

(A) A.Ş.'nin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş 31.12.2004 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan 2 yıllık işletme yönetim binasının kayıtlı değeri 200.000 TL olup, bu binaya ilişkin olarak birikmiş amortisman tutarı 20.000 TL'dir.

(A) A.Ş.'nin işletme yönetim binası 31.12.2004 tarihli dönem sonu bilançosunda yer aldığı için, kayıtlı değeri ve amortisman tutarı Nisan/2018 Yİ-ÜFE değerinin Ocak/2005 Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunacak yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilecektir. Nisan/2018 tarihinde Yİ-ÜFE: 341,88;³ Ocak/2005 Yİ-ÜFE 114,83⁴ olduğu göz önüne alındığında yeniden değerlendirme işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Yeniden Değerleme Oranı=341,88/114,83= 2,9772

Taşınmazın Yeniden Değerlenmiş Kıymeti= 200.000 x 2,9772= 595.440 TL

Yeniden değerlendirme oranı ile çarpılacak amortisman tutarının tespitinde 31.12.2004 tarihi itibarıyla ayrılmış olan 2 yıllık amortisman ilaveten, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 30'uncu maddesinin yürürlüğe girdiği tarihe kadar geçen (25.05.2018 ile 31.12.2004 arası) 13 yıl ve bir geçici dönemde ayrılan amortisman süresinin dikkate alınması gerekmektedir. Diğer taraftan 5024 sayılı Kanun'la değiştirilen Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesi ile iktisadi kıymetler için faydalı ömür esasını benimsenmiş olduğundan, 31.12.2004 tarihli bilançoda faydalı ömüre göre amortisman ayırma durumu söz konusu değildir. 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ndeki açıklamalara göre 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler için 5024 sayılı Kanundan önce yürürlükte bulunan hükümlere göre amortisman ayırmaya devam edilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki 315'inci maddesinde, mükelleflerin amortisman tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok edecekleri belirtilmiştir. Bu kapsamda örneğimizde mükellefin %5 amortisman oranını belirlediği göz önüne alındığında işletme yönetim binasının geçen 15 yıl ve bir geçici vergi dönemi içerisinde [(10.000 x 15)+ 10.000/4]= 152.500 TL'sinin itfa edildiği görülecektir. Bu durumda

Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Kıymeti= 152.500 x 2,9772=454.023 TL

olarak dikkate alınacaktır.

³ www.tuik.gov.tr/ Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018

⁴ www.tuik.gov.tr/ Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018

Örnek 2:

(A) A.Ş.'nin 22.02.2010 tarihinde iktisap ettiği ve aktifine kaydettiği işletme yönetim binasının kayıtlı değeri 300.000 TL'dir.

Bu durumda (A) A.Ş.'nin işletme yönetim binası 31.12.2004 tarihli dönem sonu bilançosundan sonra iktisap edildiği için, kayıtlı değeri ve amortisman tutarı Nisan/2018 Yİ-ÜFE değerinin Mart/2010 Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunacak yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirilecektir. Nisan/2018 tarihinde Yİ-ÜFE: 341,88;⁵ Mart/2010 Yİ-ÜFE 170,94⁶ olduğu göz önüne alındığında yeniden değerlendirme işlemi aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir:

Yeniden Değerleme Oranı=341,88/170,94= 2

Taşınmazın Yeniden Değerlenmiş Kıymeti= 300.000 x 2= 600.000 TL

333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde taşınmazlar için amortisman faydalı ömrünün 50 yıl olarak belirlendiği göz önüne alındığında, amortisman yeniden değerlemesi aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

Amortisman Süresi (22.02.2010-31.03.2018 arası)= 7 yıl bir geçici vergi dönemi

Amortisman Tutarı= [(300.000/50) x 7 +(300.000/50/4)]= 43.500 TL

Amortismanın Yeniden Değerlenmiş Kıymeti= 43.500 TL x 2= 87.000 TL

olarak dikkate alınacaktır.

Yukarıda yer alan örneklerde Kanun maddesinin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla verilen geçici vergi dönemi bilançosunda gösterilecek amortisman tutarı da dikkate alınmıştır. Bununla birlikte Kanun maddesinde amortisman tutarının geçici vergi dönemlerinde ayrılan tutarları da kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Bu belirlemenin çıkarılacak idari bir düzenleme ile netleştirileceğini düşünmekteyiz. Bu nedenle söz konusu geçici vergilendirme dönemine ilişkin amortisman tutarının vergi idaresi tarafından çıkarılacak bir Tebliğ düzenlemesi ile kapsam dışı bırakılabileceği hususunun altını çizmek isteriz.

3.3- Yeniden Değerleme Neticesinde Taşınmazların Değerinde Meydana Gelecek Değer Artışı, Bilançonun Pasifinde Özel Bir Fon Hesabında Gösterilecektir.

Çalışmamızın (3.2.) bölümünde yapılan açıklama ve örneklerdeki şekilde yapılan 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 gösterilecektir. 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 www.tuik.gov.tr/ Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018

⁶ www.tuik.gov.tr/ Erişim Tarihi: 28 Mayıs 2018

Örnek 3:

Örnek 1'de (A) A.Ş.'nin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31.12.2004 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan 2 yıllık işletme yönetim binasının kayıtlı değeri 200.000 TL olduğu, bu binaya ilişkin olarak %5 amortisman oranından 15 yıl ve bir geçici vergilendirme döneminde 152.500 TL amortisman ayrıldığı ifade edilmiştir. Taşınmazın ve amortisman oranının yeniden değerlendirilmesi sonucunda ise bu değerler sırasıyla 595.440 TL ve 454.023 TL olarak tespit edilmiştir. Bu durumda yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net bilanço aktif değerleri ile bilançonun pasifinde ayrılacak fon hesabı tutarı aşağıdaki şekilde bulunacaktır:

Yeniden Değerleme Öncesi Net Bilanço Aktif Değeri: $200.000 - 152.500 = 47.500$ TL

Yeniden Değerleme Sonrası Net Bilanço Aktif Değeri: $595.440 - 454.023 = 141.417$ TL

Ayrılacak Fon Tutarı= $141.417 - 47.500 = 93.917$ TL

(A) A.Ş.'nin yeniden değerlemeye ilişkin hakkını 30.07.2018 tarihinde kullanması durumunda yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

1	30.07.2018		
252-BİNALAR		395.440	
252.01.Yeniden Değerleme (595.440-200.000)=395.440			
258-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(454.023-152.500)=301.523		301.523	
549-ÖZEL FONLAR		93.917	
<i>Taşınmaz Yeniden Değerlemesi</i>			
		/	

Taşınmazlarını bu şekilde yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman tabi tutmaya devam edeceklerdir.

Diğer taraftan 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 edilecek ve aynı süre içerisinde ödenecektir. Bu şekilde ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyecektir. Bununla birlikte beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamayacaktır.

Örnek 4:

Örnek 3'te (A) A.Ş., 30.07.2018 tarihi itibarıyla yaptığı yeniden değerlendirme kaydı sonucunda 93.917 TL tutarında değer artışı hesaplayıp bu tutarı pasifte fon hesabına atmıştır. Bu tutar üzerinden hesaplanacak $(93.917 \times \%5) = 4.695,85$ TL vergiyi 01-25.08.2018 tarihine kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edecek ve aynı süre içerisinde ödeyecektir. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde taşınmazların yeniden değerlendirilmesine ilişkin hükümlerden faydalanılamayacaktır.

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 tutulacaktır.

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

Öte yandan yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce Vergi Usul Kanunu'nun 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 yapılacaktır.

4- SONUÇ

7144 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin kayıtlarında yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınarak yeniden belirlenebilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu kapsamda kanundaki yer alan düzenlemeler tarafımızca yorumlanarak örnekler vasıtasıyla okuyucuya aktarılmaya çalışılmıştır.

Diğer taraftan madde metninde düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, bu kapsamda ilerleyen günlerde bir Tebliğ çalışmasının yapılacağını tahmin etmekteyiz. Söz konusu Tebliğ ile Maliye Bakanlığı tarafından ilave şart ve açıklamalar yapılabileceği göz önüne alınmakla birlikte düzenlemenin yasal çerçevesinin okuyucuya fikir vermesi ve Tebliğ ile yapılan düzenlemenin normlar hiyerarşisine uygunluğunun test edilmesi adına kanun metninin getirdiği imkânların salt bir şekilde anlatılmasının faydalı olduğunu düşünürüz.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5024 sayılı Kanun
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 163 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 333 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 334 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- İçişleri Bakanlığı Nüfus ve Vatandaşlık İşleri Genel Müdürlüğü Bölgelere Göre Bina Niteliği İstatistiği, <https://www.nvi.gov.tr/> Erişim Tarihi : 28 Mayıs 2018
- www.tuik.gov.tr/ Erişim Tarihi:28 Mayıs 2018