

Yasal Mevzuat**: 530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**

Resmi Gazete Tarih & Sayı : 16 Temmuz 2021 Tarihli 31543 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 530 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Uyarınca Gayrimenkul ve Amortisman Tabi Diğer İktisadi Kıymetlerin Yeniden Değerlemesine İlişkin Düzenlemelere Yer Verildi.

31543 Sayılı 16 Temmuz 2021 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile taşınmazlar ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

İlgili genel tebliğ uyarınca özetle aşağıdaki düzenlemeler öngörülmüştür:

Tebliğ kapsamındaki mükelleflere ilişkin olarak; tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dâhil olmak üzere ferdi işletme sahibi gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerini, Kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunduğu belirtilmiştir.

Tebliğ kapsamında; aşağıda belirtilen mükelleflerin ise bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

- 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 iştigal eden mükellefler.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

7326 Sayılı Kanun kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler kapsamına ilişkin olarak söz konusu tebliğde 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktive kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortisman tabi iktisadi kıymetler için bu uygulamadan yararlanılabileceği belirtilmiştir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, amortisman tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, isteyen mükellefler boş arazi ve arsalarını da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Önemle belirtmek gerekir ki; uygulama kapsamına emtia niteliğinde kıymetler girmemektedir.

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki

kıymetler, bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilmesi mümkündür.

Yeniden değerlemenin hangi değer üzerinden yapılacağına ilişkin olarak söz konusu tebliğde; yeniden değerlemenin, iktisadi kıymetlerin ve varsa bunlara ait amortismanların 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri üzerinden yapılacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

İktisadi kıymetlerden amortismanına tabi olanlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Ek olarak, maliyet bedeline intikal ettirilen giderler ile maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamında yer almaktadır.

7326 Sayılı Uygulama kapsamında getirilen yeniden değerlendirme imkânı uyarınca, 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 iktisadi kıymetlerini, Kanunda yazılı istisnalar dışında yeniden değerlendirme hakkına sahip bulunmaktadır.

Neticeten, yeniden değerlendirme yapılması bu mükellefler için zorunlu olmayıp, yeniden değerlendirme kararı mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır.

Yeniden değerlemeye ilişkin olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetlerin tamamı veya bir kısmı için bu uygulamadan yararlanılabilmesi mümkündür.

7326 Sayılı Kanun kapsamında yeniden değerlendirme adına beyanda bulunduktan sonra, yeniden değerlemeye tabi tutulmak istenen ilave iktisadi kıymetler için ek beyanname verilebilmesi imkânı da mevcuttur.

Yeniden değerlendirme başvurusu açısından, mükelleflerin 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanlar esas alınmak suretiyle 31 Aralık 2021 tarihine kadar yapılabilmesi mümkündür.

- Daha önce yeniden değerlendirme yapılmamış iktisadi kıymetlere ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;
- En son bilançoda yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği 9 Haziran 2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya (2005 yılı Ocak ayına) ilişkin Yİ-ÜFE değerine (114,83) bölünmesi ile bulunan oranın $(666,79/114,83=5,80675)$,
- En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları için, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın,
- Daha önce yeniden değerlendirme yapılmış taşınmazlara ilişkin yeniden değerlendirme işleminde, yeniden değerlendirme oranı olarak, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 2018 yılı Mayıs ayına

ilişkin Yİ-ÜFE değerine (354,85) bölünmesi ile bulunan oranın $(666,79/354,85=1,87907)$

kullanılması gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için son olarak 2004 takvim yılı itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Bu halde, Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında ilk defa yeniden değerlendirme yapacak hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 31 Aralık 2004 tarihli bilançolarında yer alan iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), 31/12/2004 tarihli bilanço 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 iktisadi kıymetler ve bunların amortismanlarının düzeltilmesinde dikkate alınacak yeniden değerlendirme oranı ise, 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin (666,79), iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan katsayı olacaktır.

Birikmiş amortismanlar bakımından; yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlere ait birikmiş amortismanların da söz konusu iktisadi kıymetlere uygulanan katsayı ile yeniden değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir.

Devir ve tür değişme hallerine ilişkin olarak tebliğde; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen iktisadi kıymetlerin devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir eden, tür değiştiren veya bölünen işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

530 Sayılı Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve mülkiyeti devredilmiş olan iktisadi kıymetlere ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak; kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınacağı belirtilmiştir.

Maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra maliyet bedeline eklenen giderler ile maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılacak olup iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değerinin bulunacağı açıklanmıştır.

Bu kapsamda, ilgili iktisadi kıymetlerin 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, 9 Haziran 2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınması söz konusu olacaktır. İlgili iktisadi kıymetlere ait amortismanların yeniden değerlendirilmesinde ise yeniden değerlemeye esas alınan toplam amortisman rakamı içerisinde yer alan her bir maliyet unsuruna karşılık gelen amortisman tutarı için ilgili maliyet unsurunun düzeltilmesinde kullanılan oran dikkate alınarak yeniden değerlemenin yapılacağı düzenlenmiştir.

Daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki unsurların, 530 Sayılı Vergi Usul Tebliği kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, maliyeti içerisinde yer aldıkları ilgili iktisadi kıymetin ilgili Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasına bağlı olarak, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler ile 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oranın dikkate alınacağı düzenlenmesine yer verilmiştir.

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 hesaplanması gerekmektedir. Bu kapsamda, ilgili 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 açısından ise binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunacak yeniden değerlendirme oranı dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu binaların amortismanında kullanılacak yeniden değerlendirme oranı ise, binanın aktifleştirildiği tarihe göre bulunmalıdır.

Yeniden değerlemeye ilişkin olarak; daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulmuş yukarıda belirtilen kapsam dâhilindeki binaların, bu Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, daha önce yapılan söz konusu yeniden değerlendirme sonrası değerler ile 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran dikkate alınacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Geçici 31 inci madde kapsamında daha önce yapılan yeniden değerlendirme sonrasında, bina maliyetine intikal ettirilen giderler açısından bu maddenin sekizinci fıkrasında belirtilen şekilde yeniden değerlendirme sonrası tutarlar hesaplanması gerekmektedir.

530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanmaları mümkün olduğu fakat bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

7326 Sayılı Kanun kapsamına giren iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktifi, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanunda net değer artışı usulünü benimsenmiştir. Bu kapsamda; net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerin yeniden değerlemeden önceki ve yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonraki tutarları dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespit edilmesi gereklidir.

Yeniden değerlendirme kapsamında; net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutar ifade edilmektedir.

530 Sayılı söz konusu Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca; amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının tespitinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda değer artışı, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanması gerekmektedir.

İlgili düzenlemeler uyarınca; yeniden değerlendirme sonucunda hesaplanan değer artışının, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları detaylı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

Tebliğde faydalı ömür süresi tamamlanmamış amortismanına tabi iktisadi kıymetler açısından yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edileceği belirtilmiştir.

Vergilendirme bakımından söz konusu tebliğde; yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan ve pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödeneceği belirtilmiştir.

Tebliğ kapsamında ödemelere ilişkin olarak; beyan edilen miktarın tamamının ilk taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi imkânı mevcut olduğu belirtilmiş olup ikinci ve üçüncü taksitlerin toplamının ikinci taksit ödeme süresi içerisinde ödenebilmesi imkânı da sağlanmıştır.

Belirtmemiz gerekir ki; söz konusu verginin niteliği kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Bu kapsamda ilgili vergiler gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecek olup gelir ve kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde gider olarak da dikkate alınması mümkün değildir.

530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliğinde; değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin zamanında beyan edilmemesi veya tahakkuk eden verginin taksitlerinin sürelerinde ödenmemesi durumunda söz konusu uygulamadan faydalanılamayacağı belirtilmiştir.

Yeniden değerlendirme kapsamında öngörülen ilgili düzenlemeler uyarınca; pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye eklenebileceği belirtilmiştir. Fakat söz konusu fonun sermayeye eklenme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, söz konusu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Tasfiye durumu bakımından da tebliğde tasfiye halinde de bu kapsamda işlem tesis edileceği belirtilmiştir. Fakat, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na kapsamında yapılan devir ve bölünme durumlarında, fon hesabında yer alan tutarların işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacağı düzenlemesine yer verilmiştir.

7326 Sayılı Yapılandırma Kanunu kapsamında yer alan; yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması durumunda, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dâhil edilmesi mümkün değildir. Bu halde fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşülmek yoluyla enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliği'nde yeniden değerlemeye ilişkin olarak; yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sayfasında detaylı olarak gösterileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda;

- Yeniden değerlendirme esnasında bilançonun aktifinde kayıtlı iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmektedir.
- Geçici 31 inci maddeye 7326 sayılı Yapılandırma Kanunu ile eklenen yedinci fıkra uyarınca bulunan katsayıların uygulanmasından sonra her iktisadi kıymet ve amortismanlarının yeni değerleri gösterilmesi gerekmektedir.
- Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net bilanço aktif değerleri hesaplanması gereklidir.
- Sayılan işlemlerin tamamlanması akabinde her iktisadi kıymete ait değer artışları ile toplam değer artışı bulunabilecektir.

530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tebliği ile; yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin envanter defterine yapılacak kayıtlarının

- İktisadi kıymetin cinsi,
- Aktife giriş tarihi,
- Amortisman oranı,
- 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktife kayıtlı değeri,
- 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dâhil edilir).
- Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri,
- Yeniden değerlendirme oranı,
- İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden sonra bulunacak değeri,
- Birikmiş amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri
- Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri,
- Değer artışı

Hususlarına dikkat edilerek yapılması gerektiği yönünde düzenlemelere yer verilmiştir.

İlgili genel tebliğe aşağıdaki bağlantı yoluyla ulaşabilirsiniz.

[530 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği](#)

**Bu sirkülerde yer alan açıklamalar yalnızca genel bilgiler içermekte olup bu belge içeriğinden kaynaklanan ya da içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı tarafımıza herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.*