

26/12/2019 tarihinde şirket adına tapuda tescil ettirilen ve ofis olarak kullanım amacıyla tadilat-dekorasyon işlemleri yapılarak 28/2/2021 tarihi itibarıyla kullanıma hazır hale getirilen bağımsız birimin Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine, 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra hükümleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmasında hangi tarihin esas alınması gerektiği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-11395140-105[VUK3-7326-71]-119677
Tarih	01.02.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup müdürlüğü

Sayı : E-11395140-105[VUK3-7326-71]-119677

01.02.2022

Konu : Vergi Usul Kanunu Geçici 31 inci Madde Kapsamında Yeniden
Değerleme

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınız ve eklerinin incelenmesinden;

- Şirket ofisi olarak kullanılmak üzere, 26/12/2019 tarihinde tapuda tescil işlemi yapılarak satın alınan bağımsız birimlerin, yapılması planlanan mimari tasarım ve tadilat işlemleri nedeniyle kullanıma hazır halde olmadığından "258- Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabına kayıt edildiği,

- Bağımsız birimlerin, tadilat ve dekorasyon işlemlerinin sona ermesi ve ofis olarak kullanıma hazır hale gelmesi üzerine 28/2/2021 tarihinde "252- Binalar Hesabı"na aktarıldığı ve aynı yıl içerisinde amortisman ayırmaya başlandığı,

- Söz konusu taşınmaz ve taşınmazın maliyetine ilave edilen diğer tüm giderler ile taşınmazın satın alımı, mimari tasarım ve tadilatı için yurtdışı ilişkili firmanızdan temin edilen kredi faizine ilişkin tutarların, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra kapsamında değerlemeye tabi tutulması işlemlerinde hangi tarihin esas alınması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği

anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği,

- 272 nci maddesinde, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği, gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,

- 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktifte girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı ise, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına

geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderler niteliğine göre maliyet bedeline dahil edilir veya genel gider olarak kaydedilirler.

Aktifte bulunan iktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler değer artırıcı giderler olarak sayılmakta ve maliyete eklenen bu giderlerin amortisman süreleri de iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenmektedir. İktisadi kıymet için yapılan normal bakım, onarım ve temizlik gibi giderlerin ise maliyet olarak kabul edilmeyip doğrudan gider olarak yazılması gerekmektedir.

Ayrıca, 163 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 31 inci maddesine 9/6/2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen yedinci fıkrada, *"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 amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri için de geçerlidir." hükümlerine yer verilmiştir.

Bahse konu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 16/7/2021 tarihli ve 31543 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 530 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiş olup, söz konusu Genel Tebliğin;

- "Tanımlar ve kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinde, "(1) Bu Tebliğ uygulamasında;

...

ğ) Taşınmaz: 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesi uyarınca arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri,

...

ifade eder."

- "Yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek iktisadi kıymetler" başlıklı 5 inci maddesinde, "(1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrasının yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla aktive kayıtlı bulunan iktisadi kıymetler bakımından söz konusu fıkra uygulamasından yararlanılabilir.

(2) 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 tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri iktisadi kıymetler emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

(3) 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."

- "Yeniden değerlemeye esas değer" başlıklı 6 inci maddesinde, "(1) 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.

(2) 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 belirlenir.

(3) 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.",

- "Yeniden değerlendirme oranı" başlıklı 9 uncu maddesinde; "(1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi kapsamında;

a) 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;

...

ii- 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,

...

kullanılması gerekmektedir. Ancak bu maddenin sekiz ve dokuzuncu fıkrası hükümleri saklıdır.

...

(8) 213 sayılı Kanun uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra 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 iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonrası değeri bulunacaktır. Buna göre, iktisadi kıymetlerin 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesine 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkranın yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan maliyet bedeline dâhil edilen her bir maliyet unsurunun yeniden değerlemeye tabi tutulmasında, 9/6/2021 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 alınacaktır. Söz konusu iktisadi kıymetlere 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.

..."

- "Yeniden değerlendirme uygulaması" başlıklı 10 uncu maddesinde ise; "(1) Kapsama giren iktisadi kıymetler ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 9/6/2021 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktif, pasifinden daha

yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve 9/6/2021 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 tespiti gerekmektedir.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

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.

....",

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, esas itibarıyla, işletmeler tarafından satın alınarak aktife kaydedilen ve emtia mahiyetinde olmayan iktisadi kıymetlerin, mezkûr maddeye 7326 sayılı Kanunla eklenen yedinci fıkra ve bahse konu Genel Tebliğde öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmakla birlikte, söz konusu iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetlerin (hangi hesapta kayıtlı olduğu önemli olmaksızın), bahse konu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bu kapsamda;

- 26/12/2019 tarihinde şirketiniz adına tapuda tescil ettirdiğiniz söz konusu taşınmazın, tapu tescil tarihinden itibaren aktifinize kaydedilerek genel hükümler çerçevesinde amortismanına tabi tutulmaya başlanmış olması,
- 26/12/2019 tarihinde şirketiniz adına tapuda tescil ettirdiğiniz ve 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yedinci fıkrasının yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihi itibarıyla şirketiniz aktifinde kayıtlı olan söz konusu taşınmazın yeniden değerlendirilmesinde, bahse konu taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya (Ocak/2020) ilişkin Yİ-ÜFE değeri ile mezkur fıkranın yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin dikkate alınması,
- Amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanların tam olarak ayrılmış varsayılması,

- Söz konusu taşınmaza ilişkin maliyet bedeline sonradan ilave edilen maliyet unsurlarının yeniden değerlendirilmesinde ise, ilgili maliyet unsurunun aktifleştirildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri ile mezkur fıkranın yürürlüğe girdiği 9/6/2021 tarihinden bir önceki ay olan 2021 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerinin dikkate alınması

icap etmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026