

- **AF YASALARINA GENEL BİR BAKIŞ**
- **6736 ve 7143 SAYILI KANUNLARIN KARŞILAŞTIRMASI,**
- **7144 SAYILI KANUN KAPSAMINDA
GAYRİMENKULLERDEKİ DÜZELTME HAKKI**

**AHMET ŞAHİN SAVCI, YMM
ANKARA YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLER ODASI**

**21 Haziran 2018
ANKARA**

MALİ AF-VERGİ AFFI KAVRAMLARI

Mali afların, vergi aflarını da içine alan daha geniş bir kapsamı mevcuttur.

Özellikle son yıllarda çıkarılan af yasaları vergilerin yanı sıra bir çok kurum tarafından mevzuatları çerçevesinde verilen **idari para cezalarını**, sosyal güvenlik kurumuna ait prim borç ve cezalarını, 3213 sayılı Maden Kanununa istinaden alınan Devlet hakkı ve özel idare payı ile madencilik fonunu, **mülga** 6747 sayılı Şeker Kanununa istinaden alınan şeker fiyat farkı vb. de kapsamaktadır.

Dolayısı ile özellikle son yıllardaki af yasalarını, vergi affını da kapsayan mali af yasası olarak tanımlamak daha doğru olacaktır.

VERGİ AFFI KAVRAMI

Vergi affına yönelik bir tanım yasalarımızda mevcut değildir.

Ancak afların temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Vergi afları için Kanun çıkarılması zorunludur,
- Geçmiş dönem veya olaylara ilişkindir,
- Devlet bu yasalar ile tek taraflı olarak alacağından kısmen veya tamamen vazgeçmektedir,
- Devlet cezalandırma yetkisinden kısmen veya tamamen vazgeçmektedir.

AF YASALARININ GEREKÇLERİ

Hükümetler mükelleflerin vergiye uyumunu artırmak ve kayıt dışında kalan gelirleri ekonomiye kazandırmak için farklı yollara başvurmaktadırlar.

Başvurulan en önemli yollardan biri de son dönemlerde **daha da popüler hale gelen ve adeta bir kurum haline dönüşen** vergi af kanunlarıdır.

Ancak yasalaşan af kanunlarında af kavramının nadiren kullanıldığı görülmektedir.

ÇIKARILAN AF YASALARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Af kavramı yerine 1960 yılından önce çıkarılan kanunlarda **terkin, tasfiye** ifadeleri kullanılırken, 1960 yılından sonra ise genellikle **özel uzlaşma yoluyla tahsil, alacakların tahsilinin hızlandırılması** gibi ifadeler kullanılmıştır.

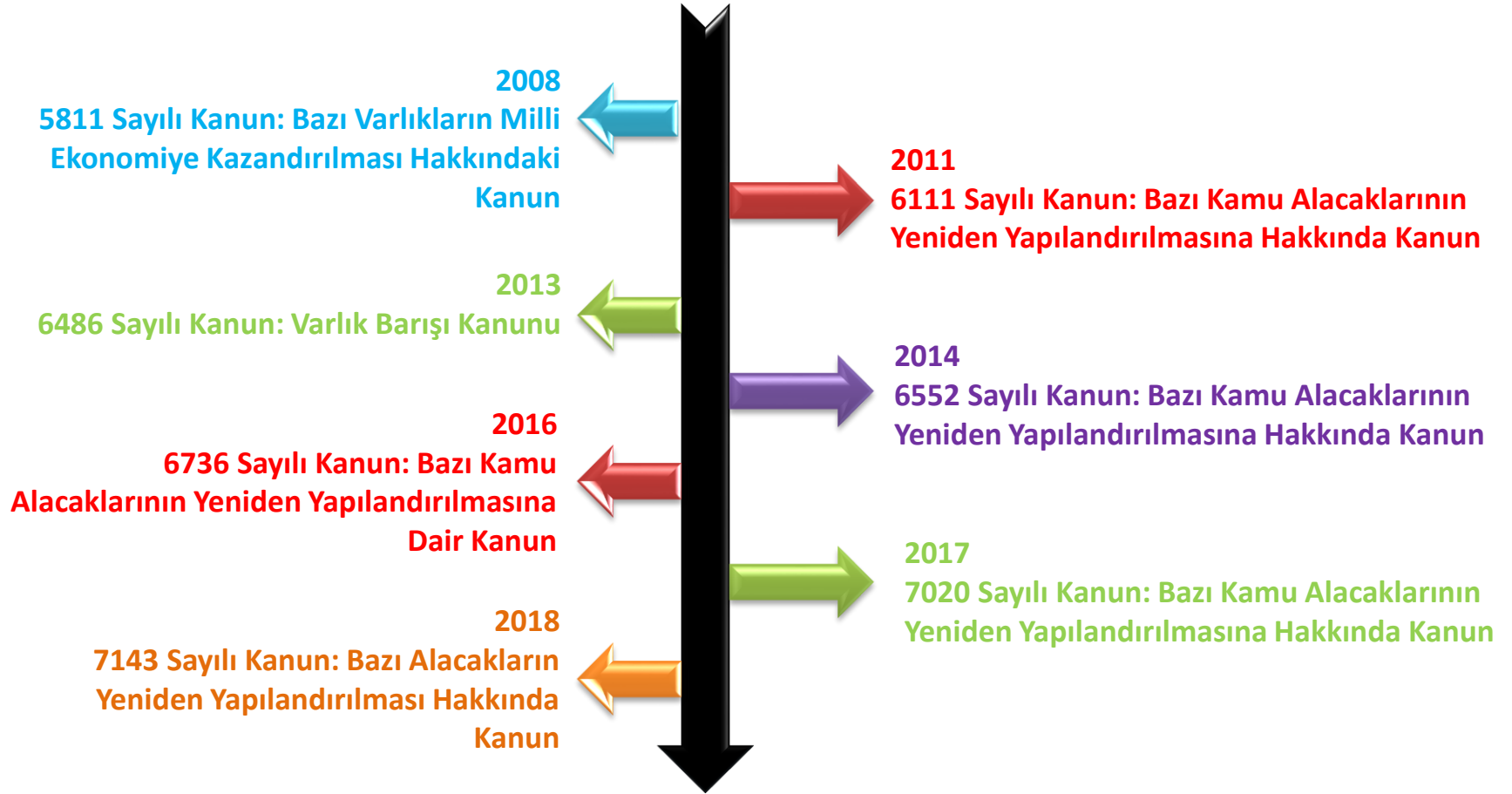
Daha sonraki dönemlerde ise vergi affı yerine **vergi barışı, tahsil edilemeyen alacakların yeniden yapılandırılması, milli ekonomiye kazandırma, torba yasa** gibi ifadeler kullanılmıştır.

Bilgi vermek gerekirse, Cumhuriyetimizin ilanından günümüze kadar, **35 adet** mali/vergi af kanunu çıkarılmıştır.

ÇIKARILAN AF YASALARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Yıllar	Çıkarılan Vergi Af Yasasının Sayısı
1924–1960	7
1961-1980	8
1981-2000	11
2001-2018	9
TOPLAM	35

YAKIN DÖNEMDE ÇIKAN AF YASALARI



VERGİ AFLARININ FAYDA VE SAKINICALARI

Faydaları	Sakıncaları
<ul style="list-style-type: none">–Hazineye gelir sağlama,–Ekonomik krizlerde ekonomiyi iyileştirme,–Vergi mevzuatının karmaşıklığının yan etkilerini azaltma,–Vergi idaresi ve yargısının iş yükünü azaltma,–Kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alıp vergileme.	<ul style="list-style-type: none">– Uzun vadede gelir azalması,– Af beklentisini sürekli hale getirmesi,– Vergilendirmede adalet duygusunu zedelemesi,– Sürekli olması durumunda vergiye uyumun azalması.

ÖNCEKİ AF YASALARINA İLİŞKİN İSTATİSTİKLER

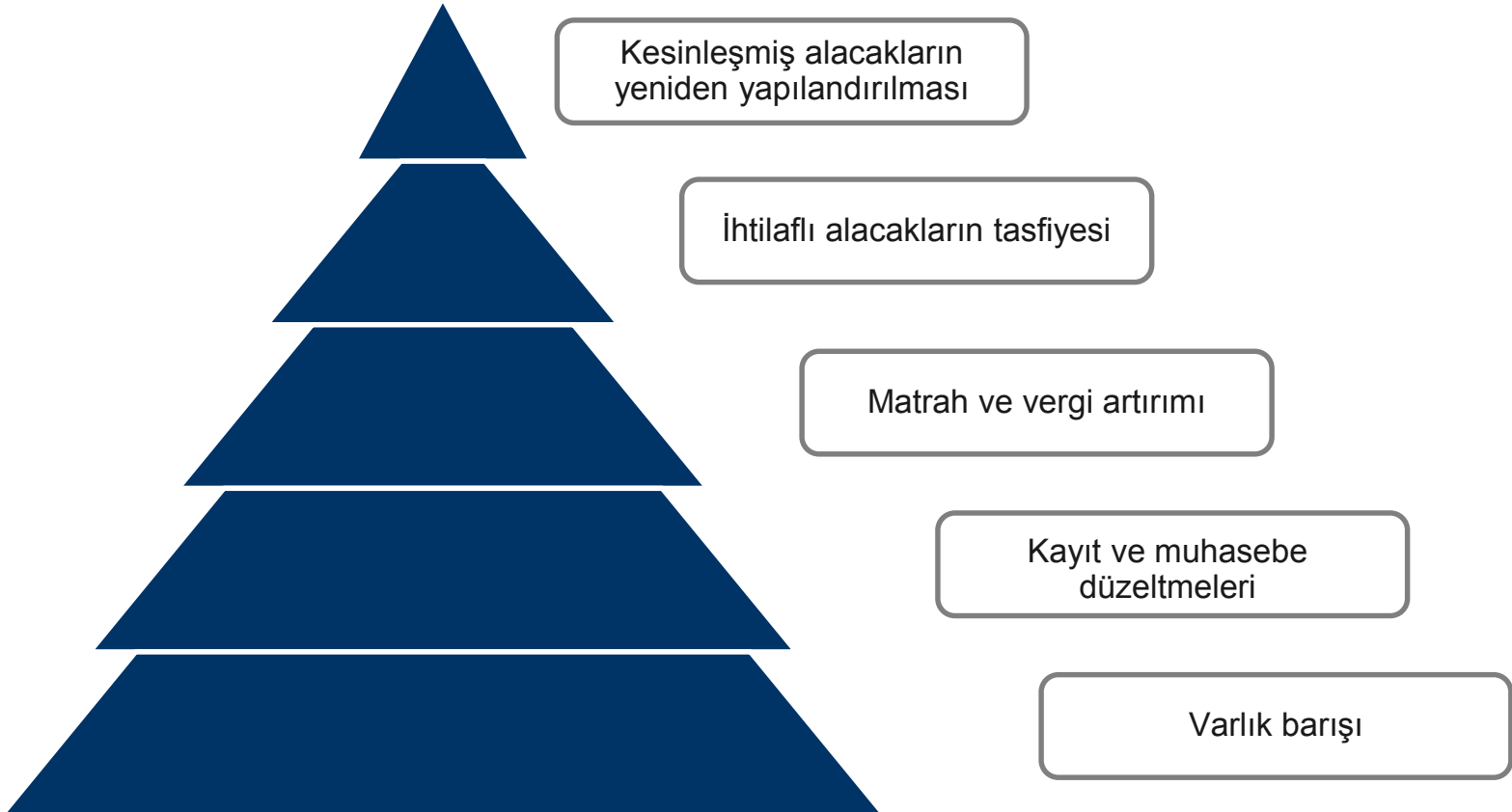
4811 Sayılı Kanun Vergi Affı (2003-2004 yılları)

Tahsil Edilen Vergi	2003-2004 Vergi Geliri Toplamı	Oran
7.568.516.430	201.228.480.000	0,0376

5811 Sayılı Kanun Varlık Barışı (2009 yılı)

Beyan Edilen Varlık	Ödenen Vergi	2009 Yılı Vergi Geliri	Oran
48.258.116.475	1.576.625.305	196.313.308.000	0,008

SON AF YASALARININ KAPSAMI



VERGİ AF YASALARINA YAKLAŞIMIMIZ

- Kesinleşmiş ancak vadesi geçmiş kamu alacaklarının taksitlendirilmesi, faiz oranlarının indirilmesi ve ihtilafli alacakların tasfiyesine yönelik düzenlemeler Odamız tarafından da desteklenmektedir.
- Ayrıca Türk vatandaşlarının çeşitli nedenlerle yurt dışına çıkardıkları varlıklarının belli dönemlerde milli ekonomiye kazandırılması şeklindeki düzenlemeler de kabul edilebilir niteliktedir.

VERGİ AF YASALARINA YAKLAŞIMIMIZ

Konu **matrah ve vergi artırımı** yönünden değerlendirildiğinde;

- Türkiye’de çıkarılan her bir af kanununun, mükelleflerde geleceğe ilişkin bir beklenti oluşturarak kendinden sonraki affın zeminini oluşturduğu,
- Vergi aflarına sürekli başvurulmasının vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getiren mükelleflerde haksızlığa uğradığı düşüncesi oluşturduğu, dolayısı ile adil vergilendirme yapısının önünde büyük bir engel yarattığı,
- Ayrıca sürekli olarak af kanunlarının çıkarılmasının vatandaşların kanunlara olan güven duygusunu da zedelediği, düşünülmektedir.

VERGİ AF YASALARINA YAKLAŞIMIMIZ

Konu **kayıt ve muhasebe düzeltmeleri** açısından incelendiğinde;

- Yapılan düzeltmelerin mali tabloların güvenilirliğini azalttığı ve kayıt dışı işlemleri özendirdiği,
- Kar dağıtım müessesesinin işlevini azalttığı,
- Belirli noktalarda TTK'na aykırılıklar oluşturduğu,
- Meslek mensuplarının işini zorlaştırarak, güvenilirliğini zedelediği,

düşünülmektedir.

TEMEL VERGİ İSTATİSTİKLERİNDEN TAHAKKUK TAHSİLAT ORANLARI

TOPLAM VERGİ GELİRLERİ TAHAKKUK VE TAHSİLATLARI BİN TL					
	2013	2014	2015	2016	2017
Tahakkuk	423.438.661	471.415.754	549.259.835	652.160.685	760.214.267
Tahsilat	367.517.727	401.683.956	465.229.389	529.607.901	625.512.314
Oran	86,79%	85,21%	84,70%	81,21%	82,28%
	55.920.933	69.731.798	84.030.446	122.552.784	134.701.953

VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ MÜESSESESİ

Vergiye gönüllü uyumun artırılması amacıyla uyumlu gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir ve kurumlar vergisinin %5'i oranında indirim yapılması yönündeki düzenleme bizce amacına tam olarak ulaşamamıştır.

Bu indirimden yararlanmak için aranan koşullar çok fazla olup; gönüllü uyumun sağlanmasına bir anlamda engel olmaktadır.

Bu nedenle, GVK'nun mükerrer 121. maddesinde yeni düzenleme yapılarak, aranan koşullar basitleştirilmelidir.



6736 VE 7143 SAYILI KANUN ARASINDAKİ FARKLILIKLAR

KESİNLEŞMİŞ ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

ENDEKS UYGULAMASI	
7143 Sayılı Kanun	6736 Sayılı Kanun
<p>Yİ-ÜFE aylık değişim oranları tabiri;Türkiye İstatistik Kurumu'nun her ay için belirlediği aylık değişim oranlarını, 01.11.2016 tarihinden itibaren ise aylık %0,35 oranını ifade etmektedir.</p>	<p>Kanun uygulamasında, belirli bir dönem için sabit bir oran kullanılmayıp, tamamen Türkiye İstatistik Kurumu'nun her ay için belirlediği aylık değişim oranları esas alınmıştır.</p>

KESİNLEŞMİŞ ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

YAPILANDIRILACAK TUTARIN PEŞİN ÖDEMESİNDE İNDİRİM UYGULAMASI	
7143 Sayılı Kanun	6736 Sayılı Kanun
<p>Yapılandırılan Tutarın Tamamının Peşin ödenmesinde; Fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar üzerinden ayrıca % 90 indirim uygulanacaktır.</p> <p>Yapılandırılan Tutarın Tamamının İkinci Taksitin Sonuna Kadar Ödenmesinde; Fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutar üzerinden ayrıca % 50 indirim uygulanacaktır.</p>	<p>Yapılandırılan Tutarın Tamamının İlk Taksitin Sonuna Kadar Ödenmesinde; Fer'i alacaklar yerine Yİ-ÜFE aylık değişim oranları esas alınarak hesaplanacak tutarı üzerinden ayrıca %50 indirim yapılmıştır.</p>

MATRAH ARTIRIMI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

MATRAH ARTIRIMINDA ÖDEME ZORUNLULUĞU	
7143 Sayılı Kanun	6736 Sayılı Kanun
7143 sayılı kanun kapsamında yararlanılan matrah ve vergi artırımını dolayısıyla ödenecek taksitlerin zamanında ödenmemesi durumunda matrah ve vergi artırımına ilişkin avantajlardan yararlanılamayacaktır.	Mükellefin tercihte bulunduğu taksit tutarlarını süresinde ödememesi, matrah artırımını hükümlerinden yararlanmasına engel teşkil etmemekle birlikte, süresinde ödenmeyen taksitler 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre belirlenen oranın bir kat fazlası oranında gecikme zammı tatbik edilmek suretiyle takip ve tahsil edilmiştir.

MATRAH ARTIRIMI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

Taksitli ödeme seçeneğinde birinci taksitten sonraki herhangi bir taksitte aksama olur ise ilk taksitin başlangıcı ile şartın ihlal edildiği tarihe kadar olan süre kadar tarh zamanaşımı süresi uzayacaktır.

VARLIK BARIŞI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

VARLIK BARIŞINDA VERGİ ORANI

7143 Sayılı Kanun

Kanun kapsamında varlık barışından yararlanılması durumunda %2 oranında bir vergileme söz konusu.

Bunun istisnası; Yurt dışındaki varlıkların **31.07.2018 tarihine kadar getirilmesi**, yurt içindeki varlıkların da defterlere kaydedilmesi ve **31.07.2018 tarihine kadar banka ve aracı kurumlara veya vergi dairesine bildirilmesi şartıyla**, her hangi bir vergi ödenmeyecektir.

6736 Sayılı Kanun

Kanun kapsamında varlık barışından yararlanılması durumunda hiçbir vergileme söz konusu değildi.

VARLIK BARIŞI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

VARLIK BARIŞINDA VARLIKLARI TÜRKİYE'YE GETİRME KOŞULU	
7143 Sayılı Kanun	6736 Sayılı Kanun
<p>Türkiye'ye getirilmekten maksat;</p> <ul style="list-style-type: none">– Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya bu varlıkların Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,– Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi mümkün olmayan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara bildirilmesidir.	<p>Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının banka veya aracı kurumlara, kendileri veya yetkilendirdiği kişilerce bildirilmesi, söz konusu kıymetlerin Türkiye'ye getirildiğinin kabulü için yeterli kabul edilmiştir.</p> <p>Bu şekilde bildirimde bulunma seçeneğini tercih edenler bakımından söz konusu varlıkların daha sonra hesaben veya fiziken Türkiye'ye getirilmesi ihtiyaridir.</p>

VARLIK BARIŞI HÜKÜMLERİNDEKİ TEMEL FARKLILIKLAR

Tam mükellefiyete tabi kişi ve kurumların, 31.10.2018 tarihine kadar elde ettikleri; (31 Ekim 2018 tarihine kadar elde edilenler dahil)

- Yurt dışı iştirak kazançları,
- Yurt dışı iştirak hissesi satışından doğan kazançları,
- Yurt dışı şube kazançları ile
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların, 31.12.2018 tarihine kadar tasfiyesinden doğan kazançları,

31.12.2018 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmek şartıyla Gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.



GAYRİMENKULLERDE DEĞER DÜZELTME İŞLEMİ YENİDEN DEĞERLEME

6736 SAYILI KANUNA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELERİMİZ SIRASINDAKİ ÖNERİMİZ

«Yapının sağlıklı işleyebilmesi açısından bizce bu aşamada vurgulanması gereken önemli bir sorun daha mevcuttur.

Şöyle ki; her ne kadar geçmiş yıllara göre son on yılda enflasyon oranı düşük gerçekleşse de, kümülatif enflasyon oranı 2004-2016 yılları arasında %100'ü aşmıştır. 2004 yılından itibaren işletmelerin bilançolarında yer alan duran varlıklar tarihi maliyetleri (maliyet bedelleri) ile yer almaktadır.

Yüksek enflasyon ortamlarında bilançolardaki varlıkların yeniden değerlendirilmemesi, işletmelerin gizli vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

Bu nedenle işletmelerin bilançolarının yıllık enflasyon oranının gelişmiş ekonomilerde olduğu gibi %1-2'nin altına düşünceye kadar enflasyon düzeltmesi yoluyla veya yeniden değerlendirme yöntemiyle güncellenmesine imkan sağlayacak bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.»

YASAL DÜZENLEME

25.05.2018 tarih ve 30431 sayılı Resmi Gazete'de 7144 sayılı «*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*» yayımlanmıştır.

Anılan Kanun'un 5. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Geçici Madde 31 eklenmiştir.

Yayımlı tarihinde yürürlüğe giren bu madde ile mükelleflere **aktiflerinde yer alan taşınmazların değerlerini düzeltme** olanağı sağlanmıştır.

BU HAKTAN YARARLANABİLECEKLER

Bu haktan tam mükellef olup; bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

Bilanço Esasında Defter Tutmasına Rağmen Kapsam Dışında Tutulan Mükellefler

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilenler,
- 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 edenler,
- Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler,

bu haktan yararlanamayacaktır.

BİLANÇO ESASINDA DEFTER TUTMADIĞI İÇİN KAPSAMINA DAHİL OLMAYANLAR

- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dâhil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler.

DÜZELTME HAKKINDAN YARARLANMAK MÜKELLEFLERİN SEÇİMİNE BIRAKILMIŞTIR

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yeniden değerlendirilmesi zorunlu olmayıp, kapsama giren mükelleflerin tercihine bırakılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında yer alan Tebliğ Taslağında; *bu haktan yararlanmak isteyen mükelleflerin yasal defter kayıtlarında yer alan taşınmazların tamamı için uygulamadan yararlanılması gerektiği, taşınmazların sadece bir kısmı için düzeltme hükümlerinden yararlanılamayacağı* açıklanmıştır.

DEĞERLEMESYE ESAS VARLIKLAR

Değerleme işlemi, kapsamdaki mükelleflerin **bu haktan yararlanmayı seçmeleri halinde**, 7144 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan **25.05.2018 tarihi itibariyle aktiflerinde bulunan taşınmazlar** için yapılacaktır.

Kanunla Kapsam Dışında Tutulan Taşınmazlar

- Sat-kirala-geri al işlemine,
- Kira sertifikası ihracına konu edilen, taşınmazlar için değerlendirme yapılmayacaktır.

DEĞERLENECEK UNSURLARIN TESPİTİ

Taşınmazların tanımı 7144 sayılı Kanunda yapılmamış ve uygulamaya yönelik olarak da Bakanlık tarafından henüz Tebliğ yayımlanmamakla birlikte Tebliğ Taslağı GiB'nin web sayfasında yer almaktadır.

Taslağın Tanımlar başlıklı 3. maddesinde taşınmaz kavramının;

«Taşınmaz: 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 edeceği belirtilmiştir.

DEĞERLENECEK UNSURLARIN TESPİTİ, 1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

1 Seri Nolu KVG'T'nde, KVK'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış istisnasının uygulamasına ilişkin olarak yapılan açıklamaların, taşınmazların kapsamının daha ayrıntılı olarak ortaya konulması açısından kullanılabileceği düşünülmektedir.

«Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.»

DEĞERLENECEK UNSURLARIN TESPİTİ, 1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince **kurum adına tapuya tescil edilmiş olması** gerekmektedir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir.

Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, “Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.

Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; “Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.” şeklinde tanımlanmıştır.

DEĞERLENECEK UNSURLARIN TESPİTİ, TEBLİĞ TASLAĞI

- Gelir İdaresi Başkanlığının *web* sayfasındaki «*Tebliğ Taslağında*»
- Taşınmazların **alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların** bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamayacağı,
 - 7144 sayılı Kanun kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, 213 sayılı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, **boş arazi ve arsaların** da yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği, açıklanmıştır.

DEĞERLENECEK TAŞINMAZLARIN DEĞERİNİN TESPİTİ

Yeniden değerlemede, **taşınmazların ve bunlara ait amortismanların**, VUK'nda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve **bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla** (25.05.2018) yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınacaktır.

Bu işlem her bir taşınmaz için ayrı ayrı yapılacaktır.

VUK'nun 269. maddesi gereği iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Aynı madde gereği aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar.

VUK'nun 313-321. maddeleri arasında amortismanlara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

321. Madde gereği; hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek şartıyla ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması caizdir.

DEĞERLENECEK TAŞINMAZLARIN DEĞERİNİN TESPİTİ

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında yer alan Tebliğ Taslağı'nda;

- Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesi uyarınca maliyet bedeline intikal ettirilen giderlerin,
- 163 ve 334 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dâhil edilen kredi faizleri ve kur farklarının,

da yeniden değerlendirme kapsamına gireceği açıklanmıştır.

Taslakta ek açıklama olmamakla birlikte; VUK'nun 272. maddesi çerçevesinde taşınmazın değerine ilave edilen bu tür unsurların değerlendirme sırasında bağımsız olarak dikkate alınması gerekir.

Taslakta VUK Genel Tebliğlerine gönderme yapılırken; bu uygulamanın zorunlu olduğu durumlar ile ihtiyari olarak maliyet bedeline ekleme yapılan haller arasında bir ayırım yapılmamıştır.

DEĞERLENECEK TAŞINMAZLARIN DEĞERİNİN TESPİTİ

KISACASI, 25.05.2018 tarihli mizanlardan yola çıkarak mükelleflerin aktiflerinde yer alan **her bir taşınmazın**,

- Maliyet bedeli,
- Birikmiş amortismanı,

Aktife giriş tarihi de dikkate alınarak ayrı ayrı listelenecektir.

Sıra	Taşınmaz	Aktife Giriş Tarihi	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Birikmiş Amortismanı	Net Değeri
...	...	12.10.2003	1.350.000,00	-	0,00	1.350.000,00
...	...	06.07.2010	8.900.000,00	0,02	1.468.500,00	7.431.500,00

Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın **herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda** yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir.

Geçmişte amortisman ayrılmayan bir dönem varsa; düzeltme sırasında bu işlem nedeniyle bizce herhangi bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek yoktur.

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİ AÇISINDAN İLK ADIM AKTİFE GİRİŞ TARİHİNİN BELİRLENMESİ

Yeniden değerlendirme oranının tespiti açısından taşınmazın ne zaman iktisap edildiği önemlidir.

Yeniden değerlendirme oranının hesaplamasına esas alınacak endeksin başlangıç tarihinin belirlenmesi açısından Kanunda ikili ayırımı gidilmiştir.

Şöyle ki; VUK'nun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi yapılan 2004 yılı ve öncesinden mi yoksa sonrasında mı edinildiği dikkate alınarak ilk endeks belirlenecektir.

AKTİFE GİRİŞ TARİHİ/ENDEKSİN BAŞLANGICININ BELİRLENMESİ AÇISINDAN İKİLİ AYIRIM

Taşınmaz İçin Enflasyon Düzeltmesi Yapılıp Yapılmadığı

Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan;

- **En son bilançoda yer alan taşınmazlar,**
 - **En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar için,**
- yeniden değerlendirme oranlarının nasıl belirleneceği ayrı ayrı tanımlanmıştır.

Bu yöntem izlenmemiş olsaydı aktifte yer alan ve geçmişte VUK kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olan taşınmazlar için düzeltilmiş değerler dikkate alınmadan, sıfırdan düzeltme yapmak gerekirdi ki; bu yaklaşım VUK'na aykırılık oluştururdu.

ENDEKSLERİN BELİRLENMESİ AÇISINDAN İKİLİ AYIRIMIN SOMUTLAŞMASI VE YENİDEN DEĞERLEME ORANIN TESPİTİ

	Ölçüt	Son Endeks	İlk Endeks
A	Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan taşınmazlar	Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yi-ÜFE değeri (Nisan 2018)	Söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yi-ÜFE değeri (Ocak 2005)
B	Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer almayan taşınmazlar	Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yi-ÜFE değeri (Nisan 2018)	Taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yi-ÜFE değeri (iktisap tarihine göre belirlenecek)

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİNDE KULLANILACAK ENDEKSLER

Madde uygulamasında dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

Bu konuda ÜFE, Yİ-ÜFE endeks değişimlerine ilişkin açıklama yapılmayacaktır.

Şöyle ki; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasında yer alan Tebliğ Taslağı'nda değerlendirme işlemi sırasında kullanılacak endeks değerleri Ocak 2005- Nisan 2018 arasında yer almaktadır.

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİ

Her bir taşınmaz için aktife giriş tarihlerine göre endeksler belirlendikten sonra, bölme işlemi yapılarak oran hesaplanacaktır.

Yeniden Değerleme Oranının Tespiti Son Endeks / İlk Endeks

31.12.2004 tarihli bilançoda yer alan bir taşınmaz için oran aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ocak 2005 Endeksi	114,83
Nisan 2018 Endeksi	341,88
Düzeltilme Oranı	2,97727075

Tebliğ Taslağı gereği kesirli kısım 5 (beş) hane olarak dikkate alınacaktır.

2,97727

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR – TEBLİĞ TASLAĞI

- 193 sayılı Kanununun 81 inci maddesinde sayılan; devir ve tür değiştirme halleri ile
- 5520 sayılı Kanuna göre yapılan; devir ve bölünme hallerinde, devrolunan veya bölünen işletmeler/şirketler tarafından iktisap edilen taşınmazların **devralanlar tarafından yeniden değerlendirilmesinde** kullanılacak yeniden değerlendirme oranının hesabında söz konusu taşınmazların;
 - **devir eden,**
 - **tür değiştiren,**
 - **bölünen****işletme/şirket tarafından iktisap edildiği tarihin** esas alınması gerekmektedir.

YENİDEN DEĞERLEME ORANININ TESPİTİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR – TEBLİĞ TASLAĞI

Finansal kiralama yoluyla iktisap edilen ve **mülkiyeti devredilmiş** olan taşınmazlara ait yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde iktisap tarihi olarak, kiracının kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih esas alınır.

Mülkiyet hakkı **devredilmemiş olan** taşınmazları kullanma hakları nedeniyle Geçici 31 inci madde uygulamasından faydalanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN YÖNTEMİ

Taşınmazların ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunacaktır.

Ancak bu işlemin her bir taşınmaz için ayrı ayrı yapılması gerektiğini öneminden dolayı tekrar vurgulamak isteriz.

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.

YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN YÖNTEMİ-ÖRNEK

Gayrimenkul	Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortismanı	Net Değeri
.. Ada .. Parsel Bina	8.900.000,00	1.468.500,00	7.431.500,00
Düzeltilme Oranı		1,76	
Düzeltilmiş Değerler	15.664.000,00	2.584.560,00	13.079.440,00
FARKLAR-Değer Artışı	6.764.000,00	1.116.060,00	5.647.940,00

MUHASEBE KAYDI

Binalar	6.764.000,00	
Br. Amortisman		1.116.060,00
FON		5.647.940,00

Değer artışı pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Tebliğ Taslağında, bu fon için 522 MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabı uygun görülmüştür.

DÜZELTME HAKKINI KULLANIM SÜRESİ VERGİNİN BEYAN VE ÖDEMESİ

Mükellefler en son **30.9.2018 tarihine kadar** bu haktan yararlanabilecek ve 25 Ekim 2018 tarihine kadar sonuçlarını gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan ederek, aynı süre içinde tahakkuk edecek vergisini ödeyecektir.

Vergi Tutarı; **pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden** %5 oranında hesaplanacaktır.

Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Bu kapsamda ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

ÖRNEK

Tam mükellefiyet esasında vergilendirilen (X) A.Ş. **11.09.2012** tarihinde 18.000.000 TL bedelle satın aldığı ve amortisman oranı (1/50=) 0,02 olan taşınmazın birikmiş amortisman tutarı 25/5/2018 tarihi itibarıyla muhasebe kayıtlarında 1.890.000,00 TL olup, söz konusu taşınmaz için 2009 yılında yasal amortisman (360.000,00 TL) ayrılmamıştır. 2018 yılının ilk geçici vergi döneminde de amortisman hesaplanmıştır.

İlk Endeks-Ekim 2012	204,15	
Son Endeks-Nisan 2018	341,88	
Düzeltilme Katsayısı	1,674650992	1,67465

Gayrimenkul	Maliyet Bedeli	Olması Gereken Birikmiş Amortismanı	Net Değeri
.. Ada .. Parsel Bina	18.000.000,00	2.250.000,00	15.750.000,00
Düzeltilme Oranı		1,67465	
Düzeltilmiş Değerler	30.143.700,00	3.767.962,50	26.375.737,50
FARKLAR	12.143.700,00	1.517.962,50	10.625.737,50

ÖRNEK

MUHASEBE KAYDI

----- , -----		
Binalar	12.143.700,00	
	Br. Amortisman	1.517.962,50
	FON	10.625.737,50
----- . -----		

VERGİ HESAPLAMASI

Matrah	10.625.737,50
Vergi Oranı	0,05
Vergi Tutarı	531.286,88

UYGULAMANIN AVANTAJLARI

Bu düzenleme ile bilançolarda; hesaplanan fon tutarında bir büyüme gerçekleşecektir.

Böylece bilançolar taşınmazlar açısından gerçek değere yaklaşacaktır.

Diğer taraftan içinde bulunduğumuz dönemlerde oluşan zararlar nedeniyle öz kaynaklarını yitiren işletmeler açısından bu düzeltme öncelikle bu açıdan büyük bir avantaj sağlayacaktır.

UYGULAMANIN AVANTAJLARI

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

Örnek dikkate alındığında, mükellef X izleyen 44 yıl içinde 10.625.737,50 TL daha fazla amortisman ayırma hakkına sahip olacaktır.

Farklı bir ifade ile her yıl 241.494,03 TL daha fazla amortisman ayırma hakkına sahip olup; karlı olacağı varsayımı ile her yıl 48.298,81 TL daha az vergi ödeyecektir.

UYGULAMANIN AVANTAJLARI

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

Dolayısı ile söz konusu gayrimenkulün satışı halinde; satıştan elde edilen kazanç gayrimenkul için hesaplanan fon kadar düşük hesaplanacaktır.

Özellikle kısa vadede taşınmazlarını elden çıkarmayı düşünen mükellefler için bunun çok önemli bir avantaj olduğu açıktır.

FONUN KULLANIMI

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.

UYGULAMAYA YÖNELİK AYRINTI

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 özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Tebliğ Taslağı çerçevesinde; yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri, envanter defterlerinin ayrı bir sahifesinde müfredatlı olarak gösterilecektir.

TEBLİĞDEKİ ÖRNEK

Gayrimenkul	Aktife Giriş Tarihi	Maliyet Bedeli	Amortisman Oranı	Birikmiş Amortismanı	Net Değeri
...	5.7.2005	1.000.000,00 ₺	0,02	270.000,00 ₺	730.000,00 ₺

	13 yıl 2 çeyrek		
İlk Endeks-Haziran 2005	121,4		
Son Endeks-Nisan 2018	341,88		
Düzeltilme Katsayısı	2,816144975	2,81614	

Gayrimenkul	Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortismanı	Net Değeri
.. Ada .. Parsel Bina	1.000.000,00	270.000,00	730.000,00
Düzeltilme Oranı	2,81614		
Düzeltilmiş Değerler	2.816.140,00	760.357,80	2.055.782,20
FARKLAR	1.816.140,00	490.357,80	1.325.782,20

56.322,80
20.000,00
36.322,80

MUHASEBE KAYDI

Binalar	1.816.140,00	
Br. Amortisman		490.357,80
FON		1.325.782,20

	Hesaplanan	Taslak	FARK
Vergi Matrahı	1.325.782,20	1.339.862,90	14.080,70
Vergi Oranı	0,05	0,05	0,00
Vergi Oranı	66.289,11	66.993,15	704,04

TEŞEKKÜR EDERİZ.

AHMET ŞAHİN SAVCI
Yeminli Mali Müşavir