

TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCININ İSTİSNA DIŞI TUTULAN KISMI YENİLEME FONU KAPSAMINDA ÖZEL FON HESABINA ALINABİLİR Mİ?

CAN THE EXCLUSIVE PORTION OF THE REAL ESTATE SALE GAIN BE TAKEN INTO THE PRIVATE FUND ACCOUNT WITHIN THE SCOPE OF THE RENEWAL FUND?



Ahmet Selim ÇELİK*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun (VUK) 328. maddesinde düzenlenen yenileme fonu uygulaması, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi amacıyla satışından elde edilen karın dönem matrahı ile ilişkilendirilmeyerek yenileme giderlerini karşılamak için özel fona alınmasını sağlayan vergi erteleme müessesesidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen taşınmaz satış kazancı istisnası, kurumların bağlı değerlerini satarak mali yapılarının güçlenmesinde finansman kaynağı sağlamasını teşvik eder. Bu iki uygulama temelde farklı amaçlara dayanmasına karşın, birlikte uygulanabilirliği tartışılacak konular arasındadır. Çalışmamızda ilgili mevzuat hükümleri irdelenerek tartışmalara açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: yenileme fonu, istisna, özel fon, satış kazancı.

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, K30.

ABSTRACT

No. 213 of the Tax Procedure Law (VUK) 328. the Renewal Fund application provided in the article is the tax deferral institution which ensures that the profit obtained from the sale of depreciable economic assets for renewal is not associated with the period basis but taken into the special fund to cover the renewal expenses. 5 of the Corporate Tax Law No. 5520 (KVK). first paragraph of Article. the exemption for real estate sale gain in (e) clause encourages institutions to provide a source of financing for strengthening their financial structures by selling their subsidiary values. Although these two practices are based on fundamentally different purposes, their co-applicability is among the topics discussed. In our study, the provisions of the relevant legislation were examined and the discussions were tried to be clarified.

Keywords: Renewal Fund, Exception, Private Fund, Sales Gain.

Gel Classification Codes: K34, K30.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, ahmet.selim.celik@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-9559-5355.

Çelik, A. S. (Ekim 2019). Taşınmaz Satış Kazancının İstisna Dışı Tutulan Kısmı Yenileme Fonu Kapsamında Özel Fon Hesabına Alınabilir Mi?, *Vergi Raporu*, 241, (168-177).

GİRİŞ

Yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin; yenilenmesi amacıyla satışından doğan kazancın (VUK m.328) veya afetler sonucunda kısmen veya tamamen zayı olması sebebiyle alınan sigorta tazminat fazlasının (VUK m.329), söz konusu kıymetlerin yenileme giderlerine hasretilmek üzere özel fona alınmasıdır.

KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen istisna, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının, maddede belirlenen şartlar dahilinde vergi dışı bırakılmasıdır.

Uygulamalardan birlikte yararlanılıp yararlanılmayacağına ilişkin iki farklı görüş vardır. Birinci görüş, mevzuatta lafzi bir hüküm yer almadığından iki uygulamanın birlikte uygulanabileceğidir. Buna karşın ikinci görüş, düzenlemelerin amacının farklı olmasından dolayı birlikte uygulanmaması gerektiğidir. Ancak her iki düzenlemenin hükümleri irdelendiğinde, uygulamaların ortak yönünden ziyade, farklı tarafları dikkat çekmektedir.

Bu tartışmaya açıklık getirebilmek adına iki uygulamanın önemli gördüğümüz bazı noktalarını, kanun maddelerinin lafzı, gayesi ve tarihi değişimi açısından irdeledik ve bizi tarafı olduğumuz ikinci görüşe götüren nedenleri net olarak açıklamaya çalıştık. Bunu yaparken, konuyu fazla dağıtmamak için yenileme fonunda satış karını ilgilendiren VUK m.328'in hükümlerini, KVK 5/1-e maddesinde ise sadece taşınmaz satış kazancına sağlanan istisna ve şartları ele aldık.

1- YENİLEME FONU UYGULAMASININ ESASLARI

213 sayılı Kanunun 328. maddesi "Amortismanına Tabi Malların Satılması" başlığı altında aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilirler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadarki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

Yenileme fonu uygulaması, işletmelerin faaliyetleri için gerekli olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin teşviki amacı ile bunların satışından elde edilen karın dönem matrahı ile ilişkilendirilmemesi için özel fon hesabına alınmasını, bu sayede ortaya çıkan tasarrufun yenileme giderlerine sarf edilmesini sağlayan bir uygulamadır. Bu uygulama ile işletmelerin mali yapısı bozulmadan yenilenmesi gereken amortismanına tabi iktisadi kıymetler için finansman sağlanmış olacaktır.

Dikkat edilirse, özel fona alınan satış karı ile işletmeye genel anlamda finansman kaynağı oluşturulmuyor. Sadece faaliyetini yürütebilme-

si için gerekli kıymetlerin, yenileme giderlerinin karşılanması amaçlanıyor. Bu doğrultuda yenileme fonu uygulaması genel bir amaca değil, bilakis oldukça özel bir amaca hizmet etmektedir.

2- TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ ESASLARI

5520 sayılı Kanunun 5. maddesi “İstisnalar” başlığı ile aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan ..., taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

...

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde

ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

Maddenin gerekçesine göre, temel olarak kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi amaçlandığından, ekonomik açıdan firmalara ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bu sebeple, elden çıkarılan taşınmazlardan sağlanan likiditenin, fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi, bu likiditenin tekrar atıl hale dönüşmesine neden olacağından, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca ulaşamayacaktır.

Net olarak anlaşıyor ki istisnanın amacı, kurumlara haricen sermaye getirmek yerine, atıl konumdaki duran varlıklarının nakde (sıcak para) çevrilmesi sonucunda, ek finansal kaynak sağlanmasıdır. Bunun teşviki de, elde edilen satış kazancının belirli bir oranının vergi matrahının dışında tutulması amacıyla özel fona alınması şeklindedir.

3- İKİ DÜZENLEMeye AİT MADDE HÜKÜMLERİNİN İRDELENMESİ

213 sayılı Kanunun 3. maddesinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği; lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin uygulanmasında, konuluştaki maksadın, hükümlerin kanunun yapısındaki yerinin ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önünde bulundurulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buradan hareketle, lafzı ve ruhi yorum yöntemlerinin birbirlerini tamamlayan bir bütün olduğu, vergi kanunlarının uygulanmasında her iki yöntemin birlikte kullanılması gerektiği anlaşılmaktadır.¹

Çalışmamızın bu bölümünde alt başlıklar halinde, ilgili kanun maddelerinde gizlenen anlamlara ulaşmak için bazı önemli noktalara de-

¹ Buket İlhan, Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum, (http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/2010-130-Danistay_Kararları_Isiginda_Turk_Vergi_Hukukunda_Yorum-Buket_Ilhan%20.pdf). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

ğınilecek ve bu hususlar kanunun lafzı ve ruhu dikkate alınarak yorumlanacaktır. Nitekim vergi kanunlarının yorumlanmasındaki amaç, kanun koyucunun gerçek iradesini meydana çıkartmak ve bunun adalet ilkelerine, günün koşullarına, mantığa uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır.²

3.1- Düzenlemelerin Amaçları

Vergi ertelemesine imkân sağlanan yenileme fonu uygulamasında, işletmelerin faaliyetleri için gerekli olan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kar, özel fon hesabına alınmaktadır. Özel fona alınarak dönem matrahı ile ilişkilendirilmeyen satış karından elde edilen tasarruf ise bu kıymetlerin yenileme giderlerine sarf edilmektedir. Böylece işletmeler, mali yapısı bozulmadan faaliyetlerini sürdürürken, ihtiyacı olan kıymetlerin yenilenmesi için finansman da sağlanmış olacaktır.

Taşınmaz satış kazancı istisnasında, kurumların bağlı değerlerinin satılması sonucunda elde edilen likidite ile kurumların finansman ihtiyacını karşılaması amaçlanmaktadır. Bu şekilde, kurumlar hariçten sermaye bulma külfetinden kurtulacak ve atıl olan duran varlıkları sıcak paraya çevrilerek, ekonomik faaliyetlerde daha etkin kullanılacaktır. Sağlanan finansal kaynağın belirli bir oranı, vergi matrahının dışında tutularak özel fona alınacak dolayısıyla kurumların sermayeleri güçlendirilecektir.

Kanunun ruhu (amaçları) itibarıyla iki uygulamadan yararlanılamayacağı ortadadır. Çünkü bir taraftan ekonomik faaliyetler için gerekli iktisadi kıymetlerin yenilenmesini sağlayan vergi ertele-

me uygulaması ile diğer taraftan atıl kıymetlerin nakde dönüşmesini teşvik eden istisna birbiri ile çelişmektedir.³

3.2- Düzenlemelerin Kanun Yapısındaki Yeri

Yenileme fonu uygulaması 213 sayılı Kanunun değerlendirme bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümdaki hükümler;⁴ gelir vergisinde ticari kazancın, kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde referans alınan öncelikli hükümlerdir. Yenileme fonu ihtiyari bir uygulama olsa da kanunda düzenlendiği yer itibarıyla temel bir konuma sahiptir.

Taşınmaz satış kazancı istisnası, 5520 sayılı Kanunun istisnaları arasında düzenlenmiş olup sadece kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak olan bir uygulamadır. Bu uygulama da ihtiyari olmakla birlikte kanunda düzenlendiği yer itibarıyla daha özel konumdadır.

Taşınmaz satışı yapan kurumlar, değerlendirme hükümlerinin önemine binaen öncelikli olarak yenileme fonu uygulamasından yararlanıp yararlanmayacağına karar vermelidir. Bu uygulamadan yararlanmayı tercih ederlerse, satış karının bütünü iktisadi kıymetin yenileme giderlerini karşılamak için özel fona alacaklardır. Şayet bunun yerine istisna uygulamasından yararlanmak isterlerse, satış kazancının yarısını özel fona aktaracaklar. Fakat istisna hükmünden yararlandıktan sonra tekrar Usul Kanunu hükümlerine dönmemelidir. Aksi halde, safi kurum kazancına ulaşırken temel alınan değerlendirme hükümleri arka plana atılarak, istisnaya öncelik verilmesi durumu ortaya çıkacaktır.

² Buket İlhan, Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum, (http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/2010-130-Danistay_Kararlari_Isiginda_Turk_Vergi_Hukukunda_Yorum-Buket_Ilhan%20.pdf). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

³ Mahmut Yüksel, Bir Vergi Erteleme Aracı Olarak Yenileme Fonu Müessesesi ve Güncel Görüşler Dâhilinde Uygulama Hatları, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2015

⁴ Değerleme bölümündeki hükümler, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti bakımından oldukça önemlidir.

Bununla birlikte, “*usul esastan önce gelir*” kaidesi kanunların işlevsellik kazanarak amacına ulaşması bakımından hukukta vazgeçilemez bir yere sahiptir. Bu önemli kaide göz ardı edildiğinde, taşınmaz satışı kazancına, istisna hükümleri uygulandıktan sonra istisna dışında kalan tutarın, yenileme fonu kapsamında özel fon hesabına alınmasının mümkün olabileceği düşünülebilir. Ancak olaya Usul Kanununda düzenlenmiş yenileme fonu uygulaması tarafından bakmak gerekir. Bu durumda satıştan elde edilen karın yarısının satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi için özel fona alınması, diğer yarısının ise kurumun finansman ihtiyacını karşılamak ve mali yapısını güçlendirmek için istisna kapsamında özel fona alınması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu davranış, ne yenileme fonu uygulamasının ne de taşınmaz satış kazancı istisnasının amacıyla bağdaşmayacaktır.

3.3- Satış Bedelinin Tahsil Şekli

Yenileme fonunun düzenlendiği 328. maddenin üçüncü fıkrasındaki “*Devir ve trampa satış hükmündedir.*” ifadesi, iktisadi kıymetin satışı sonrasında işletmeye mutlaka nakit girişinin gerekmediğini göstermektedir. Ancak aynı durum taşınmaz satış kazancı istisnasında söz konusu değildir.

İstisna uygulamasında, taşınmazların satılması sonucunda kurumlara ilave likidite sağlanması ve böylece satış yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması şart koşulmuştur. Bu nedenle, satışa konu olan taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği düzenlenmiştir. Buradan, devir ve trampa işlemlerinin satış hükmünde olmadığı anlaşılmaktadır.

Bilançonun oluşturulmasında, aktifinde yer alan varlıkların paraya dönüşme hızlarına göre en

çok likitten en az likit değere doğru sıralanması kuralı uygulanmaktadır.⁵ Likit, ekonomi alanında “nakit” anlamına gelmekle birlikte satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerektiği kurumlar vergisi genel tebliğinde de düzenlemiştir. Nakit olarak tahsil edilmese de, *altın, Devlet tahvil, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar* ile de tahsilin mümkün olduğu belirtilmiştir. Sayılanların, Tek Düzen Hesap Planının “10-Hazır Değerler” ile “11-Menkul Kıymetler” grubu içerisindeki hesaplarda muhasebeleştirildiğine dikkat edilirse, her an nakde dönüştürülmesi kolay kıymetler olduğunu daha net anlaşılabacaktır. Buna rağmen tebliğde bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi şartı özellikle vurgulanmıştır. Bu da satış hasılatının nakit olarak tahsilinin istisna uygulamasının önemli bir şartı olduğunu göstermektedir.

Taşınmaz satışının, mutlaka nakit veya hemen nakde dönüşebilen varlıklar karşılığı yapılmasının yanında dikkat edilecek önemli bir husus daha vardır. Tahsilatın bu şekilde yapılması şartı; sadece satış kazancının istisna edilen ve özel fona alınacak olan kısmına veya satış kazancının tamamına münhasır kılınmamış, satış hasılatının tamamı için getirilmiştir. Yine belirlenen süre içerisinde tahsil edilmeyen veya nakde dönüştürülmeyen varlıklar sebebiyle satış hasılatına isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin zıya uğramış sayılacağına hüküm altına alınması ile kurumların mali yapısındaki iyileşmenin nasıl olacağı bir kez daha vurgulanmıştır.

3.4- İstisna Oranının Zaman İçinde Azaltılması

Vergi kanunları, tarihi yorum yöntemiyle de

⁵ 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

yorumlanabilir. Belli bir hükmün zaman içinde geçirdiği değişikliklerin incelenmesi ile bazı sonuçlara varılması, tarihi yorum yönteminin kapsamına girer.⁶

Taşınmaz satış kazancına uygulanacak istisna oranı; 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanununda %100 iken; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesi ile %75'e ve son olarak 28/11/2017 kabul tarihli ve 7061 sayılı Kanunun 89. maddesi ile %50'ye düşürülmüştür.

Taşınmaz satış kazancı istisnası için uygulanan oranın zamanla azaltılması ile kurumların mali yapılarını güçlendirme amacıyla taşınmazlarını satması yönündeki teşvik azaltılmıştır. Bu tutum ile kanun koyucunun iradesinin kurumlar vergisi genel tebliğinde de belirtildiği üzere, istisna dışı tutulan satış kazancının vergilendirilmesi yönünde olduğu anlaşılmaktadır.⁷ İstisnadan kalan kısmın vergilendirilmesi de, istisnanın satışın olduğu dönemde uygulandığı gibi, ertelenmeyecek aynı dönemde yapılmak istenmiştir.

3.5- Özel Fona Alınan Tutarın Belirlenmesi

VUK 328. maddenin birinci fıkrasında geçen *"...iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına*

geçirilir." hükmü ile dördüncü fıkrasında geçen *"...satıştan tahassül eden kar..."* ifadelerinden kastedilen mananın aynı; yani satış karının tamamı olduğu anlaşılmaktadır. Arapça kelime olan "hâsıl " sözcüğünden türetilen "Tahassül etme"; meydana gelme, ortaya çıkma, elde edilme;⁸ Farsça bir sözcük olan "kâr ", maliyet fiyatıyla satış fiyatı arasındaki fark⁹ anlamlarına gelmektedir.

Yapılan lafzi yoruma göre, yenileme fonu uygulamasında satıştan elde edilen karın tamamının, bölünmeden bir bütün olarak özel fona alınması gerektiği anlaşılmaktadır.¹⁰ Kaldı ki madde lafzında, bunun aksine bir hüküm olmadığı gibi maddenin düzenleniş amacı doğrultusunda satış karının bölünebileceğine dair zımni bir anlam da çıkmamaktadır.

Bununla birlikte yenileme fonu uygulamasının mükelleflerce kullanılmasının ihtiyari olmasının, satıştan elde edilen karın özel fon hesabına alınmasında ayrıca bir muhayyerliği gerektirmeyeceği de dikkate alınmalıdır.¹¹

Satış kazancının bir bütün olarak dikkate alınması gerektiği hususu, taşınmaz satış kazancı istisnası için söz konusu değildir. Çünkü taşınmaz satış kazancının özel fona alınacak kısmı, kanunda hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte kurumlar vergisi genel tebliğinde özel fona alınacak tutarın kanun maddesinde belirlenen kısmın altında olabileceği ayrıca düzenlenmiştir.

⁶ Buket İlhan, Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum, (http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/2010-130-Danistay_Kararlari_Isiginda_Turk_Vergi_Hukukunda_Yorum-Buket_Ilhan%20.pdf). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

⁷ Güray Öğrendik, 5520 Sayılı K.V.K.'nın 5/1-e Bendi Kapsamında Satışı Yapılacak Gayrimenkuller Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Düşünce Ve Önerilerimiz, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray20075520Sayil.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

⁸ (<https://www.luggat.com/index.php#ceviri>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

⁹ (<http://tdk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

¹⁰ Güray Öğrendik, 5520 Sayılı K.V.K.'nın 5/1-e Bendi Kapsamında Satışı Yapılacak Gayrimenkuller Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Düşünce Ve Önerilerimiz, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray20075520Sayil.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

¹¹ Güray Öğrendik, 5520 Sayılı K.V.K.'nın 5/1-e Bendi Kapsamında Satışı Yapılacak Gayrimenkuller Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Düşünce Ve Önerilerimiz, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray20075520Sayil.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

3.6- Özel Fona Alınan Tutarın Fonda Bekleme Süresi

Yenileme fonunda satış karının, yenileme giderlerini karşılamak için pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulacağı ve bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın sonunda vergi matrahına ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Düzenlemenin amacı düşünüldüğünde; bu hüküm ile satıştan elde edilen karın yenilenmesi istenen iktisadi kıymet için kullanılmasında, ivedilik istenmiştir.

Taşınmaz satış kazancı istisnasında, satış kazancının istisna olan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması ve bu fonun aynı süre içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmemesi veya işletmeden çekilmemesi şart koşulmuştur.

Bilançonun oluşturulmasında, pasifinde yer alan kaynakların en kısa vadeli kaynaktan en uzun vadeli kaynağa doğru sıralanması kuralı uygulanmaktadır.¹² İstisna olan satış kazancının tutulacağı özel fon hesabının bilançodaki yeri ile bu tutarın sadece sermayeye eklenmesine izin verildiği düşünüldüğünde, nakit olarak elde edilen satış kazancının kurumların bünyesinde kaldığı sürece gerçek manada mali yapılarının güçlenmesinde etkili olabileceği görülmektedir. Ayrıca özel fondaki tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi ile istisna uygulanan kısımlar için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hüküm altına alınarak bu durum daha da pekiştirilmiştir.

3.7- Düzenlemeler Kapsamında Değerlendirilecek Varlıklar

213 sayılı Kanunun 328. maddesinde düzenlenen yenileme fonu kapsamında değerlendirilebi-

lecek iktisadi kıymetler, Tek Düzen Hesap Planında “25-Maddi Duran Varlıklar” grubu içerisindeki hesaplarda izlenen amortismanına tabi ve özellikle yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerdir.¹³

5520 sayılı Kanunun 5/1-e maddesinde düzenlenen istisnası kapsamında değerlendirilebilecek iktisadi kıymetler, Tek Düzen Hesap Planında “24-Mali Duran Varlıklar” ile “25-Maddi Duran Varlıklar” grubu içerisindeki hesaplarda izlenen ve özellikle kurum için atıl durumda olan iktisadi kıymetlerdir.

İki düzenleme kapsamında değerlendirilebilecek iktisadi kıymetlerin, “252-Binalar” hesabında kesiştiği görülmektedir. Bu durum dahi uygulamaların esasen birbirlerinden çok farklı amaçlar güttüğünü göstermektedir. Dolayısıyla kesişim noktalarında dahi şartlarının tamamı sağlansa, mükelleflerin iki uygulamadan birlikte yararlanmaya çalışmak istemesi, önceki bölümlerde ayrıntılı olarak yapılan açıklamalar da dikkate alındığında, zorlama bir tavır olacaktır.

4- ÖZELGELER

Yenileme fonu uygulaması ile taşınmaz satış kazancı istisnasının bir arada kullanılmasına ilişkin görüş ayrılıklarının yanında, konu ile ilgili verilen özelgelere dahi görüş ayrılıkları vardır.

İki düzenlemeyi birlikte yararlanılabileceği yönünde görüş bildiren özeldede;¹⁴ şirkete ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın, taşınmaz satış kazancı istisnasına konu edilmesinin ve kazancın istisna dışında kalan kısmının yeni fabrika binası alınması amacıyla yenileme fonuna aktarılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. KVK 5/1-e maddesinin gerekçesinde “... şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda

¹² 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

¹³ 213 sayılı Kanun m.314 gereğince, boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.

¹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 9.12.2011 tarih ve .4.35.16.01-176300-716 sayılı özeldesi.

ise, firma faaliyetleri açısından *açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun olduğu ...*” örneği yer alsa da, biz özelgede verilen görüşe katılmıyoruz.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, taşınmaz satış kazancı istisnasında özellikle atıl olan kıymetlerin satışı söz konusu olup yenileme fonundaki gibi faaliyetler için gerekli bir varlığın satılıp sonrasında yenilenmesi gibi bir anlayış söz konusu değildir.¹⁵ İkinci olarak, gerekçedeki örnekte olduğu gibi ne satılan fabrika binasının şehrin kenar mahallesinde olduğu, ne de yeni alınacak fabrika binasının şehir merkezinde olduğu özelge isteyen mükellef tarafından bildirilmemiştir. Son olarak, aktifteki bir taşınmazın satılıp yerine şehir merkezinden başka bir taşınmaz alınması, aktifte yer alan bir iktisadi kıymetin yenilenmesi anlamına gelmekle birlikte, taşınmaz satışı sonrasında kuruma ilave likidite sağladığı söylenemeyecektir. Bu durumda kurumun sağlayacağı ekonomik katkı açık olarak değil, olsa olsa dolaylı biçimde sağlanacaktır.¹⁶

İstisnanın amacı doğrultusunda, taşınmaz satışının kurumlara doğrudan ilave likidite sağlaması, satış bedelinin nakit olarak tahsilinin yanında, bu nakdin tekrar atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde benzer sabit kıymetlere harcanmamasını da gerektirecektir. Aksi halde yapılan satış işlemi istisnanın amacına uygun düşmeyecektir. İstisna uygulamasındaki bu durum, yenileme fonunda satıştan elde edilen kar ile mutlak olarak yeni bir iktisadi kıymetin alınması zarureti ile büyük bir çelişki oluşturmaktadır.¹⁷

Ortada böyle net bir çelişki varken, istisna dışı kalan kazanç tutarının yenileme fonu kapsamında özel fon hesabına alınması, ticari icaplara uymayan ve mutat olmayan bir davranış olacaktır. Dolayısıyla bu durumun mümkün olabilmesi, pekte iddia edilemeyecektir. Buna örnek teşkil eden diğer bir özelgede verilen görüş;¹⁸ “...taşınmazların satışından elde edilecek kazancın şirketinizce yine taşınmaz alımında kullanılması, bağlı bir değer (taşınmaz) başka bir bağlı değere (taşınmaza) dönüştürülmesi sonucunu doğuracaktır. Bu durum söz konusu istisnanın getiriliş amacına aykırı olacağından anılan taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklindedir.

Dikkat edilecek olursa istisnanın amacına uymayan durum; bağlı bir değer başka herhangi bir bağlı değere dönüştürülmesidir. Böyle kapsamlı bir yasağı olan istisna uygulaması, pek tabii bağlı değer satılıp yerine aynı neviden bir kıymet alınmasını teşvik eden yenileme fonu uygulaması ile bir arada kullanılamayacaktır.

Yine aynı özelgede, fabrika binasının satışı neticesinde ortaya çıkan kârın, sadece yeni bir fabrika binasının iktisabı amacıyla yenileme fonuna alınmasının mümkün olabileceği, başka yatırım giderlerinin karşılanması amacına yönelik olarak yenileme fonuna aktarılmasının mümkün bulunmadığı görüşüne yer verilmiştir. Burada da çalışmamızın 3.5. bölümündeki açıklamalarda olduğu gibi, yenileme fonunun bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği hususuna vurgu yapılmıştır.

¹⁵ Mahmut Yüksel, Bir Vergi Erteleme Aracı Olarak Yenileme Fonu Müessesesi ve Güncel Görüşler Dâhilinde Uygulama Hatları, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 2015

¹⁶ Gündoğan Durak, 5527 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen Taşınmaz Ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2006

¹⁷ Güray Öğrendik, 5520 Sayılı K.V.K.’nın 5/1-e Bendi Kapsamında Satışı Yapılacak Gayrimenkuller Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Düşünce Ve Önerilerimiz, (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray20075520Sayil.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.7.2014 tarih ve 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-1896 sayılı özeldesesi.

SONUÇ

Taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanılıp istisna dışı kalan satış kazancının yenileme fonu kapsamında özel fon hesabına alınıp alınamayacağına ilişkin mevzuatta lafzi (açık) bir hüküm yoktur. Ancak sadece kanunun lafzına bakarak, bu iki uygulamadan birlikte yararlanılmasına engel olmadığı düşünülmemelidir.

Vergi kanunlarının sadece lafzı ile değil, ruhu ile de hüküm ifade ettiği hatırlandığında iki uygulamayı düzenleyen hükümlerin irdelenmesi ihtiyacı doğmaktadır. Bunun sonucunda ise, iki düzenlemenin amaçlarının, uygulama şartlarının ve süreçlerinin birbirlerinden tamamen farklı, hatta çeliştiği gözlemlenecektir.

Yenileme fonu uygulamasında, satıştan elde edilen karın bütün olarak özel fona alınması gerekmektedir. İstisna uygulamasında, satış kazancının belirlenen kısmı veya bundan daha azı özel fona alınabilecektir. Uygulamaların amaçları doğrultusunda, bu tutarların özel fonda bekleme süreleri ise yenileme fonunda azami, istisna da ise asgari olarak belirlenmiştir.

İstisnanın amacı, taşınmaz satışının kurumlara doğrudan ilave likidite sağlaması olduğundan sadece özel fona alınacak kısmın değil, satış bedelinin tamamının nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Yine bağlı bir değer satış kazancının, başka bir bağlı değere dönüştürülmesi istisnanın amacına uymayacaktır. Böyle kapsamlı bir yasağı olan istisna uygulaması, elbette bağlı değer satış yerinde aynı neviden bir kıymet alınmasını teşvik eden yenileme fonu uygulaması ile bir arada kullanılamayacaktır. Hatta nakit karşılığı olmayan devir ve trampa işlemlerinin yenileme fonunda satış hükmünde olması, iki uygulamanın birbiri ile çeliştiğini göstermektedir.

Bunlara ilaveten; değerlendirme hükümleri arasında düzenlendiğinden yenileme fonu daha öncelikli ve temel; sadece kurumlar vergisini etkilediği için istisna uygulaması daha özel bir konuma sahiptir.

Bu sebeplerle; iki uygulamadan birlikte yararlanılmaması, somut olaylarda gerçek mahiyette daha uygun düşecek ve vergi matrahı açısından daha doğru sonuçlar doğuracaktır.

KAYNAKÇA

- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 1 sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 5422 sayılı (mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- AKYOL M.E. Amortisman Tabi Taşınmaz Satışında Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Uygulaması. Yaklaşım Dergisi. Ekim 2017.
- APAK S. Gayrimenkul Satış Kazanç İstisnası Yanında Yenileme Fonundan Yararlanabilme Olasılığının İncelenmesi, (http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/109malicozum/6_sedat_apak.pdf). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- ÇEKİCİLER C., GÖK O. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e Maddesi ve Yenileme Fonu Müessesesi Arasındaki Çatışma. (<http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/ekim%202016be1102.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- DURAK G. 5527 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen Taşınmaz Ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası. Vergi Dünyası Dergisi. Kasım 2006.
- İLHAN B. Danıştay Kararları Işığında Türk Vergi Hukukunda Yorum. (http://vergiraporu.com.tr/uplImage/org/2010-130-Danistay_Kararlari_Isiginda_Turk_Vergi_Hukukunda_Yorum-Buket_Ilhan%20.pdf). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.7.2014 tarih ve 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-1896 sayılı özelgesi.

- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 9.12.2011 tarih ve .4.35.16.01-176300-716 sayılı özelgesi.
- Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı ve Gereği.
- NAS T., KAYA H. Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Bir Durum. Vergi Dünyası Dergisi. Mayıs 2016.
- ÖĞRENDİK G. 5520 Sayılı K.V.K.'nın 5/1-e Bendi Kapsamında Satışı Yapılacak Gayrimenkuller Hakkında Özellik Arz Eden Durumlar, Düşünce Ve Önerilerimiz. (<http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray20075520Sayil.pdf>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- Türk Dil Kurumu. (<http://tdk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.
- YÜKSEL M. Bir Vergi Erteleme Aracı Olarak Yenileme Fonu Müessesesi ve Güncel Görüşler Dâhilinde Uygulama Hatları. Vergi Sorunları Dergisi. Aralık 2015.
- (<https://www.luggat.com/index.php#cevi-ri>). Erişim tarihi: 12 Nisan 2019.