



KURUMLARIN İKİ TAM YIL SÜREYLE SAHİP OLDUKLARI TAŞINMAZLARININ SATIŞI İŞLEMLERİNİN KVK VE KDVK AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yılmaz TÜCCAR (*)

1 - GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹ "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde yapılan düzenleme ile; kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Benzer bir düzenleme 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun² "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinde yapılmış olup; kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, belirli şartlarla katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Makalemizde; kurumların iki tam yıl süreyle sahip oldukları taşınmazların satış işleminin Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirilmesi yapılacak ve

ayrıca satış işlemi ve yapılması gerekli muhasebe işlemleri örnek olay üzerinden açıklanacaktır.

2- TAŞINMAZ SATIŞININ KURUMLAR VERGİSİ KANUNU BOYUTU

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, kurumlar vergisinden istisna kazançların yer aldığı 5/1-e maddesinde;

"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar satışından doğan kazançların % 75'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.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 21.06.2006 gün ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

² 2.11.1984 gün ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

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.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, ... satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

...taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” Hükümü yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde taşınmazların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. (İlgili maddede taşınmazlarla birlikte iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları da sayılmıştır; ancak, makalemizin konusu taşınmaz satışı olduğu için diğer kıymetler belirtilmemiştir.) Düzenlenen istisnanın amacı; kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Kanun maddesinde belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazların satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı istisnadan yararlanacaktır.³

İstisna uygulamasından dar mükellef kurumlar da dahil bütün kurumlar yararlanabilecektir.

Ancak; esas faaliyeti taşınmaz ticareti olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl süreyle kurum aktifinde kayıtlı olması da durumunu değiştirmeyecektir.⁴

Taşınmaz satışından elde edilen kazançlara yönelik istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı düzenlemeler 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.⁵

2.1- İstisna Uygulamasına Konu Olacak Taşınmazlar:

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu’nda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanunu’nun 704. maddesinde;

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

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanunu’nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir taşınmazın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

³ Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi 2010, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, syf. 437,438
⁴ age. Syf. 437,438

⁵ 03.04.2007 gün ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanunu'nun 684. 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 Kanunu'nun 686. 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.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın

zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

2.2- İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar:

2.2.1- İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma:

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması gerekmektedir.

2.2.2- Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

2.2.3- İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti:

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktifte kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.

2.2.4- Satış kazancının fon hesabında tutulması:

Taşınmazların satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Taşınmaz satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir.

Taşınmaz satış kazançlarının fon hesabına alınması gereken zamanla ilgili olarak idarece 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁶ yayınlanana kadar herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak 3 No'lu tebliğ ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümü değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile; istisna kazanca isabet eden tutarın fon hesabına alınma işleminin; satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir.

Gelir İdaresi, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği görüşündedir. Fon alma işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren yapılacak ol-

ması istisna kazancın dönem sonu bilançosunda dönem kârı içerisinde yer alması anlamına gelmektedir. Bu durumda, beyanname üzerinde kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken istisna kazanç indirim konusu yapılacaktır.⁷ Kazancın fona alınma işleminin bu şekilde yapılması ile istisna kazanç ilgili dönem kârı içerisinde yer alacak olup, istisna edilen tutar kurumlar vergisi beyannamesinin Tablo-5, 38. satırına yazılmak suretiyle ticari bilanço kârından indirilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahı tespit edilecektir.

Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

⁶ 20.11.2008 gün ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷ AKYOL, M. Emin, Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Özellik Arz Eden İki Husus, Vergi Dünyası, Sayı: 332, Nisan 2009, Syf. 21

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesi kâr dağıtımı sayılacaktır.

2.2.5- Satış bedelinin iki yıl içinde tahsil edilmesi:

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, 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, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2.2.6- Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılması:

Taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan

kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralınması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükelleflerin bu amaçla inşa ettikleri taşınmazları satmalarından elde ettikleri kazançlarına istisna uygulanmayacaktır. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir. Taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir. Taşınmaz inşaatı ve ticareti ile uğraşan mükelleflerin inşa etmiş oldukları binaların bir kısmını kiraya vermeleri, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanmaları halinde, şirket faaliyetlerinde kullanılan kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

2.3- Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu:

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, fiili satış bedeli esas alınacaktır.

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

2.4- Yenilemek Amacıyla Taşınmaz Satışı:

Kurum aktifinde yer alan taşınmazların yenilenmek amacıyla satılması halinde satıştan doğan kazanç pasifte özel bir fon hesabında tutulabilir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁸ "Amortisman Tabi Malların Satılması" başlıklı 328. maddesinin 4 ve 5. fıkralarında;

"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 kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

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

Yazımızın önceki bölümlerinde açıklamış olduğumuz KVK'nın 5/1-e maddesi ile VUK'un

328. maddesi birlikte değerlendirildiğinde; kurum aktifinde iki tam yıl süreyle yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazancın % 75'lik kısmı belirtilen şartların sağlanması şartı ile kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, satış kazancının istisnadan sonra kalan % 25'lik kısmı kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ancak, VUK'un 328. maddesi gereğince taşınmazın yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa satış kazancının % 25'lik kısmı yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte azami üç yıl süre ile tutulabilecektir. Yenileme fonunda tutulan bu kâr ise, yeni iktisap edilecek taşınmaz üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Yenileme fonunda tutulan ve üç yıl içinde kullanılmayan kârların ise üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği tabiidir.

3- TAŞINMAZ SATIŞININ KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU BOYUTU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin 4. fıkrasının (r) bendinde;

"Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tes-

⁸ 10.01.1961 Tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

pitinde gider olarak dikkate alınır.” Hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r maddesi gereğince, Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bu düzenleme, makalemizin 2. bölümünde ayrıntılı olarak açıklamış olduğumuz Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan ve kurumların aktiflerinde iki tam yıl süreyle yer alan taşınmazların satışı suretiyle elde edilen kazançların % 75’lik kısmına tanınan istisnaya benzer bir düzenlemedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda, satış bedeline herhangi bir oran uygulanmaksızın, satış işleminin tamamı katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak; taşınmaz ticareti yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

Ayrıca, belirtilen kanun maddesinde, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır şeklinde yapılan düzenleme ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “*İndirilemeyecek katma değer vergisi*” başlıklı 30. maddesi ve “*Verginin gider kaydedilemeyeceği*” başlıklı 58. maddesinde yer alan düzenlemelerle paralellik sağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30-a maddesinde;

“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası

ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi”

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 58. maddesine göre;

“Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” Hükmü yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinde vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ile ilgili alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir. Açıklamış olduğumuz üzere, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler katma değer vergisinden istisna olduğu için bu taşınmazların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Bu nedenle taşınmaz satışının yapıldığı döneme ilişkin olarak verilecek katma değer vergisi beyannamesinde daha önceki dönemlerde indirilen vergilerin “İlave Edilecek KDV” olarak dikkate alınması ve indirimlerden çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca, indirilemeyecek olan ve ilgili dönem beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” olarak dikkate alınan katma değer vergisi ise Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 58. maddesinin mefhumu muhalifinden hareketle ilgili dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Taşınmaz iktisabında ödenen ve satışın yapıldığı tarihe kadar indirilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

4- ÖRNEKLER

ÖRNEK OLAY 1:

ABC AŞ. 01.02.2008 tarihinde iş yeri olarak kullanılmak üzere 100.000,00 TL + 18.000,00 TL KDV ödeyerek satın almış olduğu ve işletme aktifine kaydettiği taşınmazın; 01.03.2010 tarihinde 150.000,00 TL bedelle tapudan satışını gerçekleştirmiştir. Taşınmaza ilişkin Birikmiş Amortisman tutarı 4.000,00 TL'dir.

Satış işlemi ve yapılması gerekli diğer muhasebe kayıtları şöyledir;

01.03.2010	
102 Bankalar	150.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar	4.000,00
252 Binalar	100.000,00
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	54.000,00

Bina satış işlemi

_____ / _____

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesi gereğince iki tam yıl süreyle kurum aktifinde bulunan taşınmaz satışlarının KDV'den istisna olması nedeniyle KDV hesaplanmamıştır.

01.03.2010	
900 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Matrahtan İndirilecek Diğer Tutarlar	40.500,00
01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar	

901 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Matrahtan İndirilecek Diğer Tutarlar 40.500,00

01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar

Kurumlar vergisinden istisna edilen satış kazancının % 75'lik kısmı

01.03.2010

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 18.000,00

391 Hesaplanan KDV 18.000,00
03- İlave Edilecek KDV

KDV düzeltme ve giderleştirilmesi

_____ / _____

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30-a maddesi gereğince KDV'den istisna edilen işlemlere ilişkin yüklenilen vergiler hesaplanan KDV'den indirilemez. Bu nedenle satışın yapıldığı döneme ilişkin KDV beyannamesinde daha önceden indirim konusu yapılan vergilerin "İlave Edilecek KDV" olarak dikkate alınması gerekmektedir. İndirilemeyen KDV ise ilgili dönemde gider olarak dikkate alınacaktır.

Dönem sonunda ticari bilanço kârının 200.000,00 TL olduğu varsayıldığında yapılması gerekli diğer kayıtlar aşağıdaki gibidir.

31.12.2010

690 Dönem Kârı veya Zararı 200.000,00

691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı 31.900,00
692 Dönem Net Kârı 168.100,00

İstisna sonrası tutar üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanması ve dönem net kârının tespiti

_____ / _____

Dönem kârı 200.000,00 TL olmasına rağmen bu tutarın 40.500,00 TL'si kurumlar vergisinden

istisna edilen satış kazancına ilişkindir. Bu nedenle kurumlar vergisi (200.000 – 40.500 =) 159.500,00 TL üzerinden hesaplanmıştır. Böylece istisna kazanç dönem sonu bilançosunda dönem kârı içerisinde yer almıştır.

_____ 31.12.2010 _____	
692 Dönem Net Kârı	168.100,00
590 Dönem Net Kârı	168.100,00
_____ 01.01.2011 _____	
590 Dönem Net Kârı	168.100,00
570 Geçmiş Yıl Kârları	168.100,00
_____ / _____	

Kazancın istisnaya isabet eden tutarının fon hesabına alınma işleminin; satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu nedenle istisna tutar 25.04.2011 tarihine kadar ilgili fon hesabına alınmalıdır.

_____ / _____	
570 Geçmiş Yıl Kârları	40.500,00
549 Özel Fonlar	40.500,00
02- Kurumlar Vergisinden İstisna Edilen Tutar	
Kurumlar vergisinden istisna kazancın ilgili Fon hesabına alınması	
_____ / _____	

İstisna edilen tutarın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar, 31.12.2015 tarihine kadar, ilgili fon hesabında tutulması gerekmektedir. Satışın vadeli olarak yapılması halinde ise, satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar,

31.12.2012 tarihine kadar, tahsil edilmesi şarttır.

ÖRNEK OLAY 2:

ABC AŞ.'nin kurum aktifinde 100.000,00 TL bedelle kayıtlı olan arsası üzerine, firma genel merkezi olarak kullanılmak üzere bina inşa etme kararı verilmiştir. Bu kapsamda; inşaat maliyeti olarak toplam, 700.000,00 TL harcanmış ve 126.000,00 TL KDV ödemesinde bulunulmuştur. İnşaatı tamamlanan bina 07.07.2008 tarihinde kurum aktifine kaydedilmiş ve firma genel merkezi olarak kullanılmaya başlanmıştır. Binanın kurum adına tapuda tescil edilmesi ise 10.12.2008 tarihinde gerçekleşmiştir. Kurum binayı, 10.07.2010 tarihinde 1.000.000,00 TL bedelle satmıştır.

Satış işlemi ve yapılması gerekli diğer muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

İnşaatın tamamlandığı tarihe kadar ilgili hesaplarda oluşan tutarlar şu şekilde olacaktır;

_____ / _____	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	700.000,00
01- İnşa Halindeki Binalar	
191 İndirilecek KDV	126.000,00
102 Bankalar	826.000,00
_____ 07.07.2008 _____	
252 Binalar	800.000,00
01- Genel Merkez Binası	
250 Arazi ve Arsalar	100.000,00
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	700.000,00
Tamamlanan Binanın İlgili Hesaba alınması	

_____ 10.07.2010 _____

102 Bankalar 1.000.000,00
 257 Birikmiş
 Amortismanlar 32.000,00

 252 Binalar 800.000,00
 679 Diğer Olağandışı
 Gelir ve Kârlar 232.000,00
 _____ / _____

900 Vergiye Tabi Olmayan
 Gelirler ve Matrahtan
 İndirilecek Diğer Tutarlar 174.000,00
01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar

901 Vergiye Tabi
 Olmayan Gelirler
 ve Matrahtan İndirilecek Diğer Tutarlar
 174.000,00
01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar
Kurumlar vergisinden istisna edilen satış ka-
zancının % 75'lik kısmı
 _____ / _____

Taşınmazın kurum adına tapuya tescil edildiği tarihten itibaren iki tam yıl geçmeden satışı gerçekleştirilmiş olmasına rağmen; inşaatın tamamlanmış ve bina olarak kullanılmaya başlandığı 07.07.2008 tarihinden itibaren iki tam yıl geçmiş olması nedeniyle istisna kapsamında değerlendirilmiştir.

Kazancın ilgili fona alınması ve KDV açısından ise, birinci örneğimizde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Örneğimizde yer alan bina yenilenmek amacıyla satılmış olsa idi, satış kazancının % 75'lik istisna uygulamasından sonra kalan % 25'lik kısmı özel fonlar hesabına alınacaktı, bu halde ya-

pılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ 10.07.2010 _____

102 Bankalar 1.000.000,00
 257 Birikmiş
 Amortismanlar 32.000,00

 252 Binalar 800.000,00
 549 Özel Fonlar 58.000,00

01- Yenileme Fonu
 679 Diğer Olağandışı
 Gelir ve Kârlar 174.000,00
 _____ / _____

900 Vergiye Tabi Olmayan
 Gelirler ve Matrahtan
 İndirilecek Diğer Tutarlar 174.000,00
01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar

901 Vergiye Tabi
 Olmayan Gelirler
 ve Matrahtan İndirilecek
 Diğer Tutarlar 174.000,00
01- Fon Hesabına Alınacak Kârlar
Kurumlar vergisinden istisna edilen satış ka-
zancının % 75'lik kısmı
 _____ / _____

5- SONUÇ

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı belirli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Benzer bir düzenleme ile, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, katma değer vergisinden de istisna edilmiştir.

İstisnaya konu taşınmazların, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan kıymetler olması gerekmekte olup, bu kapsama taşınmazın bütüncü parçaları da girmektedir. Bu niteliklere sahip olan ve kurum aktifinde en az iki tam yıl (730 gün) süre ile yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı, beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartı ile kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna edilen bu tutar ise kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ticari bilanço kârından indirilecektir.

Makalemizde, KVK ve KDVK'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde kurumların aktiflerinde iki tam yıl süre ile yer alan taşınmazların satış işlemi istisna hükümler çerçevesinde değerlendirilmiş ve ayrıca örnek olaylar üzerinden özellik arz eden işlemlerin muhasebeleştirilmesi açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi 2010, Vergi Denetmenleri Derneği yayını, Ankara
2. AKYOL, M. Emin, Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Uygulamasında Özellik Arz Eden İki Husus, Vergi Dünyası, Sayı: 332, Nisan 2009