

## 5520 SAYILI K.V.K.\

### 5520 SAYILI K.V.K.'NUN 5/1-e BENDİ KAPSAMINDA SATIŞI YAPILACAK GAYRİMENKULLER HAKKINDA ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, DÜŞÜNCE VE ÖNERİLERİMİZ

#### Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2007

#### 1- 5520 SAYILI K.V.K. MADDE 5/1-e BENDİ KAPSAMINDA GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINDAN FAYDALANILARAK YAPILAN GAYRİMENKUL SATIŞLARINDA TAPU HARCINA DAİR BİR İSTİSNA OLMADIĞI VE K.V.K. MADDE 5/3 GEREĞİ TAPU HARCİ ÖDEMELERİNİN K.K.E.G. OLMASI GEREKTİĞİ

##### 1.1- Eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu:

5281 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan eski 5422 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinin (a) bendinin son paragrafında; "**Bu madde kapsamında yer alacak tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından, lehe kalan paraların banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna olduğu**" belirtilmiştir. Bu madde nedeniyle KVK'nın geçici 28. maddesinden yararlanarak gayrimenkullerini satan kurumlar **tapu ve kadastr**o harcı ödememekte idi.

Ancak 5281 sayılı Kanunla **eski 5422 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine eklenen 12. bentte böyle bir ibare yer almadığından ve Harçlar Kanunu'na da bu yönde herhangi bir ibare eklenmediğinden, bu bendin yürürlüğe girdiği 01.01.2005 tarihinden itibaren KVK'nun 8. maddesinin 12. maddesine göre yapılan gayrimenkul satış kazançları tapu ve kadastr**o harcına tabi tutulmaya başlanmıştı.

Eski 5422 sayılı KVK'nın 8. maddesinin 12. bendinin yürürlüğe girmesi ile birlikte gayrimenkul satışlarında, **tapu ve kadastr**o harcı istisnasının kalkması nedeniyle **satış sırasında ödenen tapu harçlarının gider yazılamama durumu gündeme gelmişti.**

Zira eski 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen **8. maddesinin son paragrafında "Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez"** denilmek suretiyle **aynı maddenin 12. bendinden yararlanarak gayrimenkullerini satan kurumların satış sırasında ödedikleri tapu harçlarının gider olma özelliği de ortadan kaldırılmıştı.**

Buna göre söz konusu istisnadan yararlanarak gayrimenkullerini satan kurumlar satış sırasında ödeyecekleri tapu harçlarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaklardı.

Bu durum, istisnadan yararlanan şirketleri zor durumda bırakmakta, bir yandan tapu harcını ödemek zorunda olan kurumlar bir yandan da ödedikleri tapu harcını K.K.E.G. yazmak suretiyle vergi matrahına ilave etmekte ve vergisini ödemek zorunda kalmaktaydılar. Özellikle büyük tutarlı gayrimenkul satışlarında ödenen tapu harçlarının miktarı da oldukça yüksek olduğundan, kanunen kabul edilmeyen gider yazılan tutar da yüksek olmakta ve mükellefler ödedikleri harç üzerinden kurumlar vergisi ödemek durumunda kalmaktaydılar.

## 1.2- Yeni 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu:

Yeni 5520 sayılı K.V.K.'nun istisnaları düzenleyen 5. maddesinin (1). fıkrasının (e) bendi kapsamında, kurumların aktiflerinde en az 2 tam yıl süreyle tutmuş oldukları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerinin satış kazancı istisnasına yine yer verilmiştir. Ancak bu defa bazı değişiklikler yapılmıştır. En önemlileri;

- Satış kazancının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır,

- İstisna edilen kazanç, satışı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmak zorundadır. Bu kazanç, fon hesabından, sermayeye ilave dışında 5 yıl içinde hiçbir şekilde çekilemez.

- Satış bedeli, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmek zorundadır.

Yeni 5520 sayılı K.V.K.'nun (3). fıkrasında ise şu hükme yer verilmiştir. **"İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."**

Dolayısıyla, yukarıda yer verdiğimiz eski K.V.K.'nun 8. maddesinin son paragrafı hükmü gereği, istisna kazançlara ait giderler nasıl ki K.K.E.G. olarak dikkate alınmak zorunda kalıyorsa idi, yeni K.V.K.'nun 5. maddesinin son paragrafı (yani 3. fıkrası) gereği de kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançlara ait giderler yine K.K.E.G. olarak kayıtlara alınmak zorundadır.

Bu durumda **yeni K.V.K.'na göre de, madde 5/1-e kapsamında gayrimenkul satış kazancı istisnasından faydalanılacaksa, ödenecek olan tapu harcının %75'i kayıtlara K.K.E.G. olarak alınmak zorundadır. [1]**

## 2- K.V.K. MADDE 5/1-e GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI İLE V.U.K. MADDE 328. YENİLEME FONU UYGULAMASININ GENEL OLARAK KARŞILAŞTIRILMASI

### 2.1- K.V.K. Madde 5/1-e Kapsamında İstisna Uygulaması

Yukarıda da bahsedildiği gibi, gayrimenkul satış kazancı istisnası bazı değişikliklerle birlikte yeni K.V.K.'nun 5/1-e bendinde yer almıştır. Bu kapsamda satış yapılması durumunda elde edilecek satış kazancının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır ancak, bu kazanç 5 tam yıl boyunca bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulacaktır. Bu süre içinde sadece sermayeye ilave edilebilir.

Beş yıllık süre sonunda ise mükellef bu kazanç tutarı için aşağıdaki işlemlerden herhangi birini yapmakta serbesttir:

- Sermayeye ilave edebilir,

- Gelir yazarak ticari kazancına dahil edebilir ve böylece dağıtılabilecek kâr payını yükseltebilir.

- Dilerse özel fon hesabında tutmaya devam edebilir.

### 2.1.1- Satış Kazancı İstisnası Beş Yıllık Süre İçinde Gelir Hesabına Nakledilebilir mi?

K.V.K. Madde 5/1-e bendinin 3. paragrafında yer alan hüküm yoruma açıktır. Buna göre, fon hesabına alınan tutar beş yıl boyunca sermayeye ilave dışında başka hiçbir "hesaba" çekilemez. Elbette Kanun koyucunun öncelikli olarak engellemek istediği, fon hesabında yer alan kazancın cari hesap yoluyla işletmeden çıkarılmasıdır. **Peki, söz konusu fon hesabından gelir hesabına çekiş yapılabilir mi?** Yani gelir hesabı da Kanun maddesinde yer alan "...**istisna edilen kazanç başka hiçbir hesaba nakledilemez..**" hükmüne dahil midir? Kanun maddesine göre, fona alınan istisna kazanç tutarı herhangi bir hesaba çekilirse istisna uygulaması nedeniyle zamanında alınmayan vergiler ziya uğratılmış sayılacaktır.

Eski K.V.K.'nda bu istisna sermayeye ilave şartı ile uygulanmaktaydı. Yeni K.V.K.'nda ise sermayeye ilave şartı kaldırılmış olmakla birlikte en az 5 yıl pasifte tutma şartı getirilmiştir. **Bu süre sonunda ise mükellef dilerse istisna kazancı gelir yazabilecektir ve elbette süre sonundan sonra gelir yazılan tutar yine kurumlar vergisinden istisna olacaktır.**

Peki, istisna kazancın bir kısmı süre dolmadan cari hesaba alınmayıp, yani işletme dışına doğrudan çıkarılmadan, gelir yazılırsa yine istisna uygulanacak mıdır?

**Bize göre, kesinlikle Kanun maddesinde aranan asgari beş yıl pasifte tutma şartı yerine getirilmediği için gelir hesabına çekilen bu tutar vergi matrahına da dahil edilecektir.** Vergi matrahına dahil edilerek vergisi ödenen bir kazanç için ise vergisel yönden bir eleştiri yapılmayabileceğini düşünüyoruz. Ancak, bu da oldukça zorlama bir yorum olup Kanunun lafzından çıkarılabilecek bir sonuçtur. 5520 sayılı Kanunun ilgili maddesinin **gerekçesinde** aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazların.....en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması **VE** bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının (%75'inin) beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır. **İstisnanın temel amacı,** kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamında olmayacaktır. Aynı şekilde, elden çıkarılan taşınmazdan sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, **istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir.**"

Görüldüğü gibi, her ne kadar Kanunun lafzından belki de gelir hesabına (vergisini ödemek pahasına da olsa) çekilebilir mi şeklinde bir görüş oluşsa da, Kanunun gerekçesi söz konusu istisnanın amacını gayet net bir şekilde açıklamıştır. Kaldı ki bir önceki Kanunda yer alan sermayeye ilave şartı bu amacı en iyi açıklayan düzenlemeydi.

Ancak, **yeni K.V.K.'nunda sermayeye ilave şartı kaldırıldığı için sadece beş yıl süreyle satış kazancının bilançonun pasifinde tutulması işletmelerin mali yapısına, sürekli ve kalıcı bir şekilde nasıl etki edecektir elbette burası tartışmalıdır. Sonuçta işletmelerin mali yapısını kalıcı ve sürekli bir şekilde güçlendirmek demek, bu satış kazancının sermayeye ilavesi ile olabilir.** Yoksa, beş yılın sonunda, işletme sahiplerinin isteği üzerine satış kazancı gelir yazılarak ticari kazançta dahil edilip, daha sonra da oluşan kâr dağıtımı sırasında dağıtılırsa böylece işletmeden çekilmiş olacaktır.

**2.1.2- Beş Yılın Sonunda Gelir Yazılmasına Karar Verilen Satış Kazancı Tutarı Kurumlar Vergisi Matrahına Dahil Edilecek midir, Edilmeyecek midir?**

Yukarıda, beş yıllık süre içinde fon hesabından çekilerek gelir yazılacak tutarların, Kanunda aranan beş yıl pasifte bulunma şartının ihlal edilmesi gerekçesi ile Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilecek bir kazanç olacağını düşündüğümüzü açıkladık.

Peki, beş yılın sonunda işletme sahipleri pasifte özel bir fon hesabında duran satış kazancı tutarının gelir yazılmasına kara verilerse, kanunda aranan beş yıllık sürenin sonunda gelir yazılan bu tutar vergi matrahına dahil edilmeyerek yine istisna kazanç işlemi mi görecektir yoksa vergi matrahına dahil olacak mıdır?

Yeni 5520 sayılı K.V.K.'nunda sermayeye ilave şartı kaldırılmıştır. Ancak, Kanunun 5/1-e bendinin 2. paragrafında yer alan ilk cümle şu şekildedir; "**Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır** ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur."

Acaba Kanun koyucu, "**Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır...**"ibaresi ile ne açıklamak istemiştir? Yorumumuzu lafzi olarak yaptığımızda bu ibareden anladığımız, satışın yapıldığı hesap dönemi içinde (Örneğin; 14.07.2006'da bina satıldıysa, 2006 hesap döneminde) bu kazanç mutlak olarak özel bir fon hesabına çekilmelidir. Çünkü söz konusu satış kazancının vergiden istisna olabilmesinin iki şartı vardır ve bu şartlar birbirine bağlıdır. İlki satış kazancının özel fon hesabına alınması, ikincisi ise özel fon hesabında asgari beş yıl tutulmasıdır.

Bu noktada Kanunun gerekçesinde yer alan ifadelerde de görüldüğü gibi, asıl amaçlanan "**kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşvikidir.**" Bize göre, fon hesabından ister beş yılın içinde ister beş yılın sonunda sermayeye ilave dışında çekilecek bir tutar bu amaca hizmet etmeyecektir. Ancak, Kanunun lafzı bunun aksine yorumlar yapılmasına müsaittir.

**Söz konusu teşvik, asıl amacına uygun bir şekilde, yıllarca sermayeye ilave şartı ile uygulanırken, son Kanun değişikliği ile sermayeye ilave şartının kaldırılmasını anlayabilmiş değiliz.**

**Bizce K.V.K.'nun 5/1-e bendinde, satış kazancının sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna olabileceğine dair hüküm yeniden eklenmelidir.**Gerekçede açıklanan asıl amacın (işletmelerin mali yapılarının güçlendirilmesi) sürekli ve kalıcı bir şekilde sağlanması, ancak satış kazancının sermayeye ilave edilmesi şartı ile olabilir.

### **2.1.3.- Madde Metninde yer alan "Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır..." İfadesi Net Değildir**

Acaba Kanun koyucu, "**Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır...**"ibaresi ile ne açıklamak istemiştir? Yorumumuzu lafzi olarak yaptığımızda bu ibareden anladığımız, satışın yapıldığı hesap dönemi içinde (Örneğin; 14.07.2006'da bina satıldıysa, 2006 hesap döneminde) bu kazanç mutlak olarak özel bir fon hesabına çekilmelidir. Çünkü söz konusu satış kazancının vergiden istisna olabilmesinin iki şartı vardır ve bu şartlar birbirine bağlıdır. İlki satış kazancının özel fon hesabına alınması, ikincisi ise özel fon hesabında asgari beş yıl tutulmasıdır.

Biz göre vergi mevzuatımızda ilk defa herhalde, uzun vadeli bir istisna uygulaması getirilmiştir. İstisna kavramından anlaşılması gereken; verginin konusuna giren bir işlemin vergileme dışı tutulması, vergi matrahına dahil edilmemesi, mali zarar var ise de zararı arttırıcı bir unsur olmasıdır. Ancak burada vergiden istisna tutma beş yıl sonra gerçekleşecektir. Sanırız Kanun maddesi daha açık bir şekilde yazılabilirdi. Örneğin; "satış kazancı, satış işlemi takip eden takvim yılından başlamak üzere asgari beş tam yıl boyunca bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulmalıdır. Bu süre içinde sermayeye ilave edilmesi mümkündür ve bu işlem vergilendirilmez. Ancak bu süre içinde başka hiçbir hesaba nakledilemez, gelir yazılamaz. Beş tam yıl sonunda ise gelir yazılması mümkün olup bu tutar vergiye tabi kazançtan istisna tutulacaktır."

Aslında genel teamüller, vergileme ilkeleri ve muhasebe ilkeleri ile birlikte düşünülüğünde mevcut metinden de bu sonuca ulaşılmaktadır. Ulaşılması gerekir. Çünkü olması gereken budur. Çünkü başka türlü istisna bir kazançtan bahsedilemez. Bizce Maliye Bakanlığı'nda konuyu bu derece net anlatan bir görüşü sirküler veya genel tebliğ bazında açıklamadır. Özellikle bu husus olası bazı tereddütleri ve mukteza isteklerini önleyecektir.

## 2.2- Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) Madde 328 Kapsamında Yenileme Fonu Uygulaması

V.U.K.'nun 328. maddesinin 4. fıkrası aşağıdaki gibidir.

"Şu kadar ki, **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 karlar 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."

Yukarıdaki Kanun maddesi bir **vergi erteleme müessesesidir**. Mükellefe satıştan elde ettiği kârı vergi matrahına dahil etmeyerek, işi gereği alması gereken yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin finansmanında kullanabilmesi sağlanmaktadır. **Yenile fonu uygulamasının amacı**; işletmelerin faaliyetleri için gerekli olan yeni amortismanına tabi iktisadi kıymetleri satın alabilmeleri amacıyla satış gelirini veya sigorta tazminatı gelirini vergi matrahı ile ilişkilendirmeyerek, **ödenecek vergiden sağlanacak tasarrufun yatırıma aktarılması** suretiyle mükelleflerin teşvik edilmesi, desteklenmesidir. **Kanunun getiriliş amacı budur.**

Kanun maddesinde yer alan ibare, "...**satıştan tahassül eden kâr**, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir." şeklindedir. Kanunun lafzi olarak yorumu yapılacak olursa, **elde edilen kâr bir bütün olarak değerlendirilmek zorundadır.**

Diğer bir ifadeyle, **elde edilen satış kazancının bir kısmı yenileme fonuna alınıp bir kısmı gelir yazılmak suretiyle değerlendirilebilir mi?** şeklindeki bir görüş, **Maliye İdaresi tarafından kabul görmeyebilir.** Çünkü böyle bir işlem **keyfi bir uygulama** olmaktadır ve mükellef **Kanunun amacı dışında bir vergi erteleme**si yapmaktadır.

Kaldı ki, böyle bir yol izlenecek olsa dahi; yani elde edilen satış kazancının bir kısmı gelir yazılıp bir kısmı yenileme fonuna alınırsa, yenileme fonuna alınan tutar kesinlikle bir bütün olarak kullanılmak zorundadır. Bu tutarın ertesi yıl bir kısmını yine gelir yazıp, kalan kısmını yenileme fonu hesabında bırakmak ve son yılda kalan kısmını gelir yazmak kesinlikle Maliye İdaresi nezdinde kabul görmeyecektir görüşündeyiz.

**Bize göre, satış kazancının tamamı, bölünmeden, bir bütün olarak V.U.K. Madde 328 kapsamında yenileme fonu uygulamasında dikkate alınmalıdır.**

## 2.3- Bina Satış Kazancına Yenileme Fonu Uygulanabilir mi?

Örneğin; ana faaliyet konusu ticaret olan (mal alım ve satım) bir işletme sahip olduğu fonlar ile zamanında yatırım amaçlı olarak aldığı bir binayı satarsa, bu bina satışından elde edilen kazanç yenileme fonuna

alınabilir mi? Kanun maddesinde yer alan "...satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur..." hükmüne bu durum ne kadar uygundur?

Bize göre, yenileme fonunun da getiriliş amacı ortadadır. Kanun koyucunun, işletmelerin her türlü amortismanına tabi iktisadi kıymet satış kazancının yenileme fonuna alarak (yenileme niyeti olmasa dahi ve işi gereği yenilenmesi zorunlu değilse dahi) vergilerini erteleme imkanına sahip olmalarını amaçladığını düşünmüyoruz.

Bize göre, böyle bir işletme (**satılan bina içinde ana faaliyetlerini veya yan faaliyetlerini dahi gerçekleştirilmeyen bir işletme**) bina satış kazancını yenileme fonuna alamaz. Lafzi olarak mümkün olsa dahi bu uygulama, Kanunun amacına, özüne aykırıdır. Bu işletmeye eğer yenileme fonu uygulamasından yararlanma imkanı verilecek olursa, Kanunun amacına, özüne aykırı olarak söylenebilecek şu olur ki; "İçinde ana faaliyetini veya yan faaliyetini dahi gerçekleştirmediğin, yatırım amaçlı aldığın bu binanın satış kazancı ile yeniden yatırım amaçlı bir bina alabilirsin." Olaya bu açıdan bakıldığında ne kadar Kanunun özüne aykırı bir imkan sağlanabildiği sanırsanız daha iyi görülmektedir.

#### **2.4- Gayrimenkul Satış Kazancının %75'i K.V.K. 5/1-( e ) Kapsamında Vergiden İstisna Tutulup, Kalan %25 Kazanç İse Yenileme Fonu Olarak Dikkate Alınabilir mi?**

Burada cevap aranacak soru (2.3) numaralı kısımda yer verdiğimiz görüşlerimiz ile yakın alakalıdır. Satışı yapılan gayrimenkul işletme ticari faaliyetleri açısından yenilenmesi zaruri olan bir iktisadi kıymet midir? Ayrıca yine yukarıda ele aldığımız (2.2. numaralı kısım) konuda yer verdiğimiz fikirlerimize göre, satış kazancı yenileme fonunda bir bütün olarak dikkate alınmalıdır. Ayrıca Kanun koyucu yıllardır satış kazancının tamamını (çeşitli şartların yerine getirilmesi sonucunda) vergiden istisna tutarken, şimdi neden %75'lik kısmını istisna tutmaktadır sorusuna verilecek yanıtta önemlidir. Buradan şu şekilde bir sonuca da varılabilir; Kanun koyucu satış kazancının %25'lik kısmının vergiye tabi kazanca dahil edilmesini istemektedir.

Buna benzer bir uygulama ve tartışma konusu bir dönem maliyet artış fonu uygulanarak satış kazancı tespit edilen iktisadi kıymetin satış kazancının yenileme fonuna alınıp alınmayacağı yönünde gündeme gelmekteydi. Her iki müessesede uygulanabilmekteydi. Çünkü her biri birbirinden bağımsız amaçlar içeren müesseselerdi. Burada ise hem V.U.K. Madde 328 ve hem de K.V.K. 5/1-( e ) ile amaçlanan işletmelere finansman kaynağı yaratmak olmakla birlikte, yenileme fonunda mutlak olarak yeni bir iktisadi kıymetin alınması zaruridir. Gayrimenkul satış kazancı istisnasında ise mutlaka yeni bir gayrimenkul alınması şart değildir. Hatta aksine elde edilen likidite işletme faaliyetlerinde kullanılmalıdır. KVK 5/1-e hakkında madde gerekçesinde, "elden çıkarılan taşınmazdan sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir" açıklamasına yer verilmiştir. Bu ifade ise yenileme fonunun özü ile tamamen aykırıdır. Lafzi olarak kalan %25'lik kısma yenileme fonu uygulanması mümkün gözükmekle birlikte bizce yenileme fonu uygulamasında gayrimenkul satış kazancı bir bütündür ve bölünmemelidir. Kalan %25'lik kazanca yenileme fonu uygulanamaz.

#### **3- 21.06.2006 TARİHİNDEN ÖNCE SATIŞI YAPILAN GAYRİMENKULLER HAKKINDA 5520 SAYILI KANUNUN 5/1-e BENDİ HÜKMÜ UYGULANABİLİR Mİ?**

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi gereği, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren yeni düzenleme bu tarihten önce satışı yapılan gayrimenkullerle ilgili işlemlere uygulanamaz. Dolayısıyla, 21.06.2006 tarihinden önce satışı yapılan gayrimenkullerden elde edilen kazançlara istisna uygulanacaksa eski K.V.K. Madde 8/12 hükmü uygulanmalıdır ve bunun da en önemli şartı sermayeye ilave şartı olacaktır.

#### **4- MALİ ANALİZLERDE SÖZ KONUSU ÖZEL FON HESABI NE ŞEKİLDE DİKKATE ALINMALIDIR?**

Örneğin, öyle bir şirket öz varlık yapısı düşünelim ki, gayrimenkul satış kazancının özel bir fon hesabına alınması neticesinde öz varlıkları olumlu bir duruma gelmektedir. Ancak bu tutar öz varlıklardan düşüldüğünde öz varlıklar eksiye dönmektedir.

Bu analizin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için tekdüzen hesap planında bizce 54 numaralı kâr yedekleri hesap grubunda yeni bir ana hesap tanımlanmalıdır. Örneğin; "548-Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancı Fon Hesabı" gibi. Bu şekilde bir hesap tanımlanmazda 549-Özel Fonlar hesabı içinde izlenecek olursa mutlaka dip notlarda bu husus açıklanmalıdır. Bilançoyu analiz edecek ilgililer aradan beş yıl geçtiğinde Kanun lafzına göre mümkün olan bir şekilde bu fonun işletme dışına çıkarılabilir bir fon olduğunu bilmeleri gerekir.

#### 5- K.V.K. MADDE 5/1-e HAKKINDA MUHASEBE KAYITLARINA DAİR BİR ÖRNEK

2006 yılı içinde işletme aktifine kayıtlı gayrimenkulün satışı sonucunda 500.000,00.- YTL satış kazancı elde edilmiştir.

----- 2006 -----	
102 BANKALAR	2.900.000,00.-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	600.000,00.-
252 BİNALAR	3.000.000,00.-
548 G.MENKUL SATIŞ KAZANCI	500.000,00.-
FON HESABI	
----- 2012 -----	
548 G.MENKUL SATIŞ KAZANCI	500.000,00.-
FON HESABI	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR KÂRLAR	500.000,00.-
----- / -----	

Bu noktada akla şu şekilde bir soruda gelebilir. Fon hesabındaki tutarın işletme dışına çıkarılmasının tek yolu sadece ticari kâra ilave etmek midir? Örneğin; 331-Ortaklara Borçlar hesabına çekilebilir mi? Çünkü Kanun maddesi sadece beş yıllık süre içinde başka bir hesaba devri yasaklamaktadır. Bu durumda beş yıllık süre dolduktan sonra istenen hesaba devredilebilir mi fon hesabı?

Bilindiği gibi bilanço esasında ticari kazanç işletme öz sermayesinin dönem sonundaki tutarı ile dönem başındaki tutarı arasındaki olumlu farktır. Bu hesaplamada işletmeden çekilen değerler bu farka ilave olunur. Peki, gayrimenkul satış kazancı fon hesabında yer alan tutar öz sermayenin bir unsuru mudur? Elbette. Eğer, Kanunda bu şekilde bir istisna hükmü olmasaydı söz konusu 500.000,00 YTL daha 2006 yılı içinde ticari kâra ve dolayısıyla mali kâra ilave edilecekti. Buna bağlı olarak ta bilanço pasifine etki edecek olan dönem kârını arttıracak ya da dönem zararını azaltacaktı. İşletmeye ait bir iktisadi kıymetin elden çıkarılması sonucunda oluşan bir değer bilanço esasına göre ticari kazanç tespit usullerini hiçe sayarak ve ayrıca vergileme dışı bırakılarak işletme dışına çıkarılması mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu fon tutarı beş yılın sonunda ancak gelir yazılabilir ya da sermayeye ilave edilebilir ya da fon hesabında tutulmaya devam edilir. Gelir yazılan tutar ise elbette kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Yoksa, kalkıpta vergi matrahına dahil edilirse bu durumda vergiden istisna edilmiş bir tutar olmaz. Hiçbir vergi istisnası da belirli bir süre için uygulanıp süre sonunda tekrar vergi matrahına dahil edilmez.

## 6- SONUÇ

Çalışmamızda, vergi mevzuatımızda yıllardır uygulanmakta olan gayrimenkul satışlarında elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmasına dair yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan hükümler hakkında özellik arz eden konularda görüşlerimiz açıklanmış ve istisna müessesesi V.U.K. Madde 328'de yer alan ve bir vergi erteleme müessesesi olan yenileme fonu hükümleri ile karşılaştırılmıştır.

Bize göre, K.V.K. Madde 5/1-e'de yer alan düzenlemenin gerekçesinde yer verilen asıl amacın gerçekten, sürekli ve kalıcı bir şekilde sağlanabilmesi ancak bu satış kazançlarının sermayeye ilave şartının tekrar Kanun maddesine eklenmesi ile sağlanabilir. Bunun dışında mevcut hali ile Kanun maddesi lafzi yönden çok farklı işlemler yapılmasına dair yorumlamalar neden olabilecek durumdadır. Maliye Bakanlığı genel tebliğ bazında yapacağı bir düzenleme ile bu gibi sakıncalı yorumlamaların önüne geçmeye çalışsa dahi hukuki ihtilafları önlemenin en kesin yolu sermayeye ilave şartının tekrar getirilmesidir.

Ayrıca, işletmelerin ana veya yan faaliyetleri açısından **yenilenmesi zorunlu olmayan**, işletmelerin yatırım amaçlı elde ettikleri ve uzun vadeli dahi olsa al-sat şeklinde işleme tabi tuttukları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin (Örneğin; işletmenin hiçbir biriminin içinde yer almadığı bina satış kazancı) satış kazancına yenileme fonu uygulaması imkanı verilmemelidir.

### **HAZIRLAYAN:**

**Güray ÖĞREDİK**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir  
Mazars/Denge Denetim YMM A.Ş.  
Vergi Departmanı, Müdür Yardımcısı  
[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

---

[1] ÖĞREDİK, Güray; "KVK Madde 5-e Kapsamında Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasında Tapu Harcı Ödemeleri", **Mali Pusula**, Ekim 2006, sayı:22, sayfa: 68-69