GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASI YANINDA YENİLEME FONUNDAN YARARLANABİLME OLASILIĞININ İNCELENMESİ

REVIEW OF POSSIBILITY TO TAKE ADVANTAGE OF SALES EXEMPTION WIDE REAL ESTATE FUND RENOVATION

Dr. Sedat APAK*

Öz

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 5/e maddesinde düzenlenmiş olan Gayrimenkul Satış Kazançları İstisnası uygulaması ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesinde yer almakta olan Yenileme Fonu'nun aynı anda uygulanmasına mani olacak bir mevcut yasa düzenlemesinden bahsetmek olanaksızdır. İkisi de yasal olarak aynı anda uygulanabilmekle birlikte, bu uygulama kanun koyucunun iki uygulamaya yönelik konuluş gerekçelerine uymayan bir yapı sergilemektedir. Bu nokta da kanunun yapılış amacına uygun olarak vergilemede adalet ilkesini sağlayıcı nitelikteki uygulama, satış kazancı istisnası ya da yenileme fonu uygulamasından, şirket hedeflerine uygun olan birinin seçilmesi yönünde olacaktır.

Anahtar Sözcükler: gayrimenkul satış kazanç istisnası, yenileme fonu, istisnalar.

Abstract

Law on Corporate Income Tax: 5520 to be effective from the date of 21.06.2006, 5 / e that are stipulated by the application of Exemption for Real Estate Sales, Tax Procedure Law numbered 213, Article 328 Renewal Fund, which is located at the same time prevent the implementation of an existing law will be impossible to talk about regulation. Both at the same time legally can be practiced, this application does not meet the legislator presents a two rationales for implementing put into practice. This point is

* İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Hukuk Bilimleri ABD Öğretim Üyesi

also the principle of fairness in taxation law, the provider of construction for the purpose of application nature, or a renovation fund capital gain exemption application, the company will have to select one that meets the objectives.

Key words: real estate sales gains exemption, renovation fund, exception

Gayrimenkul Satış Kazanç İstisnası Yanında Yenileme Fonundan Yararlanabilme Olasılığının İncelenmesi

Gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazanç istisnasına ilişkin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.06.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 5/e maddesinde Gayrimenkul Satış Kazançları İstisnası uygulaması düzenlenmiş olup; bu düzenleme ile birlikte: kanunda zikredilmiş olan gerekli koşulların sağlanması halinde; kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle en az iki tam yıl olmak üzere, sahip bulundukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmaktadır. (Demir,2012,1) Çalışmamız taşınmazlara ait satış kazancı istisnası üzerinde yoğunlaşacaktır.

Ancak şu belirtilmelidir ki; 21.06.2006 tarihine kadar olan taşınmaz satış kazançlarına istisna uygulanmasında, şu anda yürürlükten kaldırılmış olan 5422 Sayılı Kanunun 8 inci maddesinin 12 numaralı bendi, 21.06.2006 tarihinden sonraki gerçekleşecek taşınmazların satışlarından doğan kazançlara istisna uygulanmasında ise; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesi bir nolu fıkrasının (e) bendi hükümleri geçerli olacaktır. (Güler, 2012,1)

5520 Sayalı Kanun'un yukarıda zikrettiğimiz beşinci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükümlerine göre gayrimenkul satışı kazanç istisnasının geçerli olabilmesi için öncelikle; istisna hükümlerine tabi olacak gayrimenkul satış işleminin konusunu oluşturan gayrimenkulün, sahibi bulunan kurumun aktiflerinde en az iki yıl yani en az 730 gün kayıtlı halde bulunması gerekmekte, satış yapıldıktan sonra, satış bedelinin en geç satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmiş olması, ayrıca bu satış kazanç tutarının %75'nin bilançonun pasifinde yer yer verilen bir fon hesabında en az beş yıl süre ile tutulması şartlarının da birlikte sağlanmış olması gerekmektedir. (Uslu,2012,1)

Bu noktada özellik arz eden unsur; bilançonun pasifinde yer alan ve özel fon hesabında tutulan %75 gayrimenkul satış kazancının sermayeye eklenmesi, başka bir hesaba devredilmesi, ortaklara dağıtılması veya beş yıl içinde eğer söz konusu şirketin olası bir tasfiyeye uğraması veya fonun sermayeye eklenmesinden sonra sermaye azaltılması işlemine gidilmesi durumlarında, istisnadan yararlanılmasının mümkün olamayacağı hükmü olup, böyle bir durum gerçekleştiği takdirde ise ilgili şirket adına vergi zıyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte kurumlar vergisinin tarh edilmesi uygulamasının söz konusu olacağıdır. (Kavak,2012,1)

Kanunda zikredilmiş olan beş yıllık sürenin dolmasından sonra ise; istisna kazancın dağıtımı, başka bir hesaba nakli yada sermaye azaltılmasına gidilmesi hallerinde ise, artık sadece istisna kazancın matrah teşkil ettiği bir işlemle kar dağıtımına ait gelir/ kurumlar vergisi kesintisi yapılması yoluna gidilecektir. (Kavak,2012,1)

İstisna uygulamasının şartlarına ayrıntılı bir şekilde değinilmek istenirse; aşağıdaki şekilde bir sınıflama ile karşılaşılabilinir:

I. İSTİSNA UYGULAMASININ ŞARTLARI

A. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olma Şartı

İstisnayı düzenleyen 5/1-e maddesinde yer alan "kurumlar" kelimesi, düzenlenenin sadece kurumlar vergisi mükelleflerini kapsadığını göstermekte, istisna uygulaması bakımından ise kurumlar vergisi mükelleflerinin "tam mükellef" veya "dar mükellef" nitelikleri kısıtlayıcı bir anlam taşımamakta, sonuç olarak Kurumlar Vergisinin ilk maddesinde sayılmış olan kurumların tamamının istisnadan yararlanabileceği hükmü belirleyici olmaktadır. (Taş,2009,34)

21/6/2006 tarihinden önce yani 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce; yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre; sadece tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri istisnadan yararlanabiliyordu. Ancak bugün durum bu şekilde değildir ve tüm kurumlar vergisi mükellefleri istisnalardan yararlanabilmektedir. (Sönmez ve Ayaz, 2000,143)

B. İstisna Uygulamasının Ancak Aşağıda İfade Olunan Taşınmaz Satışlarından Doğmuş Olması Şartı

Taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nun 704 üncü maddesinde "taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir başka noktaya taşınması mümkün olmayan, yukarıda anılan maddede arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmış bulunmaktadır. **(** Uslu,2012,1 ve Tuncer,2005,10) Bu noktada önemli olan husus şudur ki; taşınmaz tanımına taşınmazın bütünleyici parçası durumunda olan unsurların da dahil olacağı, bununla birlikte taşınmazın eklentisi durumunda olan unsurların ise taşınmaz tanımına dahil edilemeyeceği, bu durumda tabii olarak ta taşınmazın ancak bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından doğan kazançların istisna kapsamında ele alınacağı hükmüdür. (Güler**,**2012,1) Bu bilgiler ışığı altında söylenebilecek; ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazanca istisna hükümlerinin uygulanamayacağı olmakta, ancak binaların bulunduğu arsa yada arazinin mütemmim cüz şeklinde değerlendirileceği olmaktadır. (Demir,2012,1ve Uslu,2012,1)

C. Gayrimenkul Satış Bedelinin Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim Yılının Sonuna Kadar Tahsil Edilmiş Olması Şartı

Ayrıca, kredi ile alınan ve istisna işlemine konu edilen taşınmazlarda ise, istisnaya konu olanak satış kazancının hesaplanması sırasında, finansman giderlerinin tamamının gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmekte, eğer tercihe bağlı olarak maliyet bedeline eklenmiş ve gider kaydolunmuş olan finansman giderlerinin kurum giderleri arasından çıkartılarak, oluşacak yeni duruma göre düzeltme kurumlar vergi beyannamesi vermek zorunluluk arz etmektedir. (Küçük, 2010, 20)

Eğer işletmeye kayıtlı bir gayrimenkul satışı karşılığı, nakit olarak alınmadan devir ve temliki, takası gibi işlemlerle gerçekleştirilmişse mevcut işlem, istisna kapsamı dışında tutulmaktadır. (Bahar,2005, 120)

Bu noktada diğer önemli unsur, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmiş olması şartıdır.

Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası için yeminli mali müşavir tasdik raporunun gerekliliği konusunda; VUK'nun mükerrer 227 maddesinin iki nolu bendi hükmü, ayrıca Maliye Bakanlığının 5, 25, 32, 37 sıra No'lu SMMM ve YMM Genel Tebliğlerine dayanılarak söylenebilecek olan şey; yeminli mali müşavir tasdik raporunun gerekli olduğudur. (Beşe, 2008,127) Ancak bu noktada bu raporun ancak belli bir istisna tutarının aşılması halinde söz konusu olacağını ileri süren görüşlerde mevcuttur. (Taş,2009, 35)

D. Gayrimenkulün En Az İki Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulması Şartı

İstisna uygulamasına konu olacak bir taşınmazın en az 730 gün kurumun aktifinde yer alması gerekir, ayrıca yine bu süreyi tutturmamış olmakla birlikte; inşaatı henüz tamamlanmamış ve henüz yararlanılmayan bir binanın satışının gerçekleşmesi halinde ise bu binanın sadece arsasının satış kazancına isabet eden kısmı istisnadan faydalanabilecektir. (Güler**,**2012,1 ve Uslu,2012,1)

E. Satış Kazancının %75'lik Kısmının Bilançonun Pasifinde Yer Alan Bir Fon Hesabında Tutulması Şartı

Taşınmaz satışında kazanç, satış işlemi ile meydana gelen satış vadeli de olsa istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Taşınmaz satışından elde edilecek olan kazancın istisnadan yararlanılan %75'lik kısmı pasifte özel bir fon hesabında tutulacak, beş yıl içinde başka bir hesaba devredilmesi veya şirketin tasfiyeye tabi tutulması veya fonun sermayeye ilavesinden sonra sermaye azaltılmasına gidilmesi halinde, istisnadan yararlanabilmesi mümkün olmayacaktır. (Güler**,** 2012,1 ve Kavak, 2012,1)

F. Gayrimenkul Satış İstisnasından Yararlanmak İsteyen Kurumun Menkul Kıymet ve Gayrimenkul Alım Satımı ve Kiralama İşi Yapmaması Şartı

Söz konusu satış istisnasından yararlanmak isteyen kurumların yasa gereği menkul kıymet ve gayrimenkul kıymet alım satımı ve kiralama işi ile meşgul olmamaları gerekmektedir. Bu işle meşgul olmaları durumunda;

gayrimenkul satış kazancı istisnası uygulamasından yararlanması söz konusu olmayacaktır. Ancak şirketin satmak üzere alındığı yahut inşa ettiği binalar için bu hükümler söz konusu olmakta; kendi faaliyetlerini yürüttüğü iş merkezi binası muhtemel satışı için istisnadan yararlanmak mümkün olabilmektedir. (Taş,2009,36)

II. AMORTİSMANA TABİ GAYRİMENKULLER VE YENİLEME FONU UYGULAMASI

Yenileme fonu uygulaması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328 inci maddesinde yer almaktadır. Bu uygulamaya göre; satılan veya zayii olması nedeni ile tazminatı alınmış olan iktisadi kıymetin yenilenmesine karar verilmesi ya da bu işlem zaruri bir nitelik kazanması durumunda, satıştan doğan kar, sonuç hesabına kaydettirilmeksizin bilanço pasifinde üç yıl süre ile tutulabilir ve bu fon satılan kıymetin yerine satın alınmış olan yeni sabit kıymetin amortismanlarına mahsup edilir. (Küçük, 2010, 20)

Yenileme fonunun uygulanmasında işletmenin satılmış olan gayrimenkulü tekrar edinme niyetinin varlığı ve bu konuda teşebbüse geçiş olması şartı fiili olarak aranmamakta, bu konuda yenileme kararının almış olması ve bu kararın karar defterine işlenmiş olması fon ayrılması uygulaması için yeterli olmaktadır. (Küçük, 2010, 20)

Bu noktada; ayrıca yenileme fonunun sadece amortismana tabi kıymetler için uygulanabileceği ve yenileme fonu olarak ayrılan kısmının hiçbir şekilde işletmeden çekilmesinin söz konusu olamayacağı, yenileme fonunu açısından satışın peşin, vadeli olmasının önem taşımadığı hükmü ek olarak söylenebilir. (Küçük, 2010, 20)

III. AMORTİSMANA TABİ GAYRİMENKUL SATIŞINDA İSTİSNA UYGULAMASI DIŞINDA KALAN KISIM İÇİN YENİLEME FONU AYRILABİLİR Mİ?

Çalışmamızın bu noktaya kadar olan kısmında 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun beşinci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer almış olan gayrimenkul satış kazanç istisnasının bağlı olduğu hükümler ile yenileme fonu ayrılması uygulamasına ait özellikler ayrı ayrı incelenmeye ve ana özellikleri verilmeye çalışılmıştır. Bu noktadan sonra, asıl önem

taşıyan nokta ortaya çıkmakta ve amaç olan gayrimenkul kazanç istisnası yanında yenileme fonu uygulamasından yararlanılmasının mümkün olup olmadığının tespiti yönünde ilerlemektedir.

Konuya bir sayısal örnekle açıklık getirilmek istenirse;

2005 yılında alınmış bir binanın 2011 yılında 400.000 lira karla satıldığını düşünelim. Bu binanın sahibi olan şirket acaba 400.000 liralık karın yarısını, yani 200.000 liralık kısmına kazanç istisnası hükümleri uygulayarak 200.000 x 0,75 = 150.000 lirayı fona ayırıyor, kalan 50.000 lirayı ise kar olarak Kurumlar Vergisi matrahına ekliyor. Kalan 200.000 lirayı ise, yenileme fonuna koyuyor ve 2012 de 180.000 liraya yeni bir bina alıyor. Bu işlemde görüldüğü üzere, bina satışından gelen karı, iki kısma ayırarak yarısını Kurumlar Vergisinde belirttiğimiz Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasından yararlandırıyor, diğer yarısını ise yenileme fonuna tabi tutmak isterse sonuç ne olacaktır?

Burada cevap; kanaatimize göre her iki uygulamanın konunun amacına ve gerekçesine bakmak yönünde olacaktır. Gayrimenkul satış kazancı istisnasının amacı; piyasadaki çeşitli olumsuzluklar yüzünden mali bünyesi zayıflayan işletmeler için yeni bir fon sahasının oluşması ve likiditesinin artması, bunalım dönemlerinde aktiflerde yer alan sabit değerleri daha aktif hale getirmektedir. (Tuncer,2005,12)

Zaten bu düşüncenin paralelinde istisnanın düzenlendiği madde gerekçesinde; gayrimenkul satış kazancı istisnası ayrılmasının amacının kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlaması olduğu belirtilmiştir. (Taş, 2009,34)

Öncelikle yukarıda verilmiş olan örnekle ilgili olarak söylenebilecek olan; satıştan elde edilen karın, istisnadan yararlanacak olan kurumun isteğine göre belirlenmiş bir oranda ayrılmasına yasal olanak bulunmaması hususudur. Gayrimenkul kazanç istisnası uygulaması ile yenileme fonu uygulamalarının ikisinden birden yararlanılması durumunda; uygulamanın tersini emreden bir kanunsal düzenleme bulunmamakla birlikte, söz konusu örnekte satış karının tümü üzerinden %75 oranında istisna uygulanması yoluna gidilecek, ancak kalan %25'lik oran için yenileme fonu ayrılması uygulaması yapılabilecektir. Yani 400.000 lira olan karı, eşit olarak ikiye ayırmak yolu yerine, karın tümü üzerinde %75'lik pay yani 400.000 x

0,75 = 300.000 lira istisna edilirken, ancak geri kalan %25'lik pay yenileme fonu için ayrılabilinecektir. Rakamsal olarak uygulama bu yönde iken, olgu açısından yenileme fonu ile gayrimenkul satış kazancının birlikte kullanılabilmesi yönünde kanuni yönden bir engel bulunmamaktadır. Bu noktada satış karının %75'nin istisnadan yararlandırılması, geri kalan %25'i içinde yenileme fonu ayrılmasına gidilmesinde, yani her iki uygulamadan da aynı anda yararlanılmasını engelleyen bir yasal düzenlemenin varlığından bahsetmek olanaksızdır.

Ancak ilk bakışta iki uygulamadan birden aynı anda yararlanmak mümkün gibi gözükse de, iki uygulamadan şirketlerin önceliklerine ve hedeflerine göre sadece bir uygulamaya yönelmeleri daha adaletli bir seçim olarak belirlenmektedir. Söz konusu bölümde de değindiğimiz üzere, gayrimenkul satış kazancı istisnanın amacı, bir kriz, buhran yada değişim dönemlerinde, şirketin varlıklarına bir likidite kazandırmak olmaktadır. Buna karşılık yenileme fonunun amacı ise taşınmazları, şirketin mali yapısını bozmadan değiştirmenin yolları ve kolaylıkları üzerine olduğu söylenebilir. Bu iki uygulamanın temelinde birbirinden çok farklı anlamlar yatmaktadır. Bu amaçların ışığı altında olası en adaletli ve anlaşılabilir uygulama, şirketlerin iki uygulamadan aynı anda sadece birini tercih etmeleri yönünde olacaktır. Eğer şirketin amacı amortismana yani yıpranmaya tabi bir taşınmazın yenilenmesi yolumu karlı yada zorunlu bulması halinde, sadece yenileme fonu uygulamasına gidilecek, bir kriz yada yeni bir mali anlayış yolunda bir karar alınmış ise, kendi likidite olanaklarını artırmak amacıyla, sadece gayri menkul satış kazancı istisnası uygulaması yoluna gidilmesi olacaktır.

IV. SONUÇ

Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası ile Yenileme fonunun aynı anda uygulanmasına mani olacak bir mevcut yasa düzenlemeden bahsetmek olanaksızdır. İkisi de yasal olarak aynı anda uygulanabilmekle birlikte, bu uygulama kanun koyucunun iki uygulamaya yönelik konuluş gerekçelerine uymayan bir yapı sergilemektedir. Bu nokta da kanunun yapılış amacına uygun olarak vergilemede adalet ilkesini sağlayıcı olduğu düşündüğümüz uygulama, satış kazancı istisnası yada yenileme fonu uygulamasından, şir-

ket hedeflerine uygun olan birin seçilmesi yönünde olacaktır. Bu uygulama ile birlikte hem vergide adalet ilkesine daha yaklaşılmış olunacak, hem de gereksiz vergi ihtilaflarının önüne geçilmiş olunacaktır.

KAYNAKÇA

Bahar, Cevdet OKAN, (2005). "Gayrimenkullerin ve İştirak Hisselerinin Trampa Yoluyla Satışına, Satış Karı İstisnası Uygulanabilir mi?" **Yaklaşım**.156(2005):118-120.

Beşe, Tayfun, (2008). "Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası İçin yeminli Mali Müşavir tasdik Raporu Gerekli mi?" **Yaklaşım**.187(2008):126-127

Demir, Muzaffer,(2010). "5520 Sayılı KVK'na göre Gayrimenkul, İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnası Uygulaması", **http://www.erciyesymm.com./makaleoku** [erişim tarihi: 09.01.2012].

Güler, İbrahim,(2008). "Kurumlarda Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası ve Uygulaması", **httt://wwwmuhasebe.net** .[erişim tarihi: 09.01.2012].

Kavak, Ahmet,(2011). "Gayrimenkul Satış Kazanç İstisnası Yanında Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanması Mümkün müdür?; **http://www.dünya.com/vergi-portal** .[erişim tarihi: 09.01.2012].

Küçük, Muzaffer, (2010). "Kredi İle Alınan Taşınmazlarda Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Uygulaması", **Vergi Dünyası**.347(2010):17-20.

Küçük, Muzaffer, (2010). "Yenileme Fonu Tutarının Tespitinde Cari dönem Kıst Amortisman Tutarı Dikkate Alınabilir mi?", **Vergi Dünyası.**350(2010):19-22.

Sönmez, Erdal ve Ayaz ,Garip, (2000)."İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İstisna Uygulaması", **Vergi Dünyası**.232(2000):141-153.

Taş, Metin, (2008). "Kurumlarda Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası", **Yaklaşım**.189(2008):33-36.

Tuncer, Salahattin, (2005). "Kurumlarda İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası, **Yaklaşım**.154(2005):9-12

Uslu, Ozan,(2008). "Kurumların Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası", **http://www.muhasebetr.com** .[erişim tarihi: 09.01.2012].