

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-16022 26.02.2016

Konu : Şirket aktifinde bulunan arsanın satışından doğan kazancın sermayeye eklenmesi ile yenileme fonuna eklenip eklenmeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile ek dilekçenizin tetkikinden; kurumunuzun .../.../20.. tarihinde iktisap ederek aktifine kaydettiği arsayı bir inşaat firmasına parçalı olarak satmak istediğinizi, elde edilen kazancın sermayeye ekleneceğini, tahsilat riski dikkate alınarak toplam arsa bedelinden tahsil edilen oranda arsa hissesinin devri yapılarak satışın gerçekleştirileceğini ve tahsilatın .. yıl içerisinde kısım kısım gerçekleşeceğini, bir kısım tahsilat işlemi gerçekleştiğinde yine aynı oranda arsa payının firma adına tapudan devredileceğini belirterek, söz konusu arsanın satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanıp yararlanmayacağı, satış işleminde istisna hükmü ile ilgili hangi tarihin esas alınacağı, %25 satış karının yenileme fonuna alınarak kullanılmasının mümkün olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşlerinin talep edildiği anlaşılmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar bentler halinde sayılmış olup bu fıkranın (e) bendinde; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının 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.

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 bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması” başlıklı bölümünde; “Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

(3) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 1. maddesiyle değişen paragraf) Bu değerlerin 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. Bu çerçevede, 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 yansıtacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. 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 ziyai 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.

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. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı da tabiidir. ...” denilerek Tebliğin “5.6.2.3.3. Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi” başlıklı bölümünde de; “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 ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

...

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımı sayılacağı tabiidir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için satışa konu taşınmazın kazanç sağlamak amacıyla iktisap edilmemiş olması ya da kiralamak suretiyle değerlendirilmemesi ve kurumunuzun aktifinde iki yıldan fazla süreyle kayıtlı bulunan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar fon hesabına alınması, dolayısıyla bu kazancın satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılması gerekmektedir. Fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilavesi ancak bu işlem sonrasında mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, taşınmazlarda mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden sahip olunan taşınmazın satış bedelinin bir kısmı veya tamamı satış tarihinden önce avans olarak tahsil edilmiş olsa dahi satış işlemi gerçekleşmeden yani taşınmaz alıcı adına tapuya tescil edilmeden bu istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Amortisman Mevzuu*” başlıklı 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında; “*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*”, 314 üncü maddesinde de; “*Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir...*” hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun 328 inci maddesinde; “*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 kaydederler.*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Ŗu kadar ki satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, iŖin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta iŖletmeyi idare edenlerce karar verilmiŖ ve teŖebbse geilmiŖ olursa bu takdirde, satıŖtan tahassül eden kr, yenileme giderlerini karŖılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami  yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamıŖ olan krlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir.  yıldan önce iŖin terki, devri veya iŖletmenin tasfiyesi halinde bu krlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kr, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiŖ olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur." hükmüne yer verilmiŖtir.

Bu hükümlere göre yenileme fonunun ayrılabilmesi amortismana tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ile bu kıymetin satılmasından oluŖan krın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır.

Bu itibarla, kurumunuz aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliği arsa olarak gözüktüğünden amortismana tabi tutulması mümkün değildir.

Bu nedenle; kurumunuza ait amortismana tabi olmayan arsanın satıŖından elde edilecek kazancın yeni yatırım giderlerinin karŖılanması amacına yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması da mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.