

TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINDA İSTİSNA DIŞINDA KALAN TUTARIN YENİLEME FONUNA AKTARILMASI

Hayrettin KARTAL*

ÖZ

Vergi kanunlarımızda mükellefler lehine istisna, muafiyet, erteleme vb. düzenlemeler bulunmaktadır. Bahsi geçen düzenlemelerden biri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde düzenlenen "taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna edilmesi", diğeri de Vergi Usul Kanunu 328. madde de amortisman tabi taşınmazların satılması halinde vergi ertelemesinden yararlanılabileceğini belirten "yenileme fonu" müessesesidir. Makalede her iki kanunun aynı satış işleminde uygulanabileceği belirtilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Taşınmaz satış kazancı istisnası, yenileme fonu, taşınmaz kârının paylaşılması

1.GİRİŞ

Amortisman tabi taşınmazların satışından doğan kazançta yönelik istisna, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının e bendinde anlatılmıştır. Buna göre; 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 kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yenileme fonu uygulaması ise Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili kanun hükmüne göre; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kârın, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulmasına imkan tanınmıştır.

Makalemizde amortisman tabi taşınmazların satışından doğan kazancın istisna dışında kalan tutarının efektif bir vergi planlaması aracı olarak yenileme fonu uygulamasına konu edilip edilemeyeceği üzerinde durulacaktır. Bu kapsamda sırasıyla Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi kanunlarında

* SMMM Stajyeri- İÜ Mali Hukuk Yüksek Lisans Öğrencisi

taşınmaz satış kazancı istisnası üzerinde durulacak ve son olarak da taşınmaz satışlarında elde edilen kazancın vergiye tabi olan %50'lik kısmı için yenileme fonuna konu edilip edilmeyeceği anlatılacaktır.

2.KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

28.11.2017 tarihinde yapılan değişiklikten önce KVK 5/1-e maddesine göre, kurumların en az iki yıl süreyle aktiflerinde bulunan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı sürede sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'i kanunda yer alan şartları taşıdığı takdirde kurumlar vergisinden istisna edilmişti.

Ancak 28.11.2017 tarihinde 7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle KVK 5/1-e maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve madde kapsamındaki taşınmazların satışından elde edilen kazancın istisna tutarı %50 'ye düşürülmüştür.

“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 kısmı.” istisnaya tabidir.

7061 sayılı Kanun ile KVK 5/1-e'de yapılan düzenlemenin yürürlük tarihi 05.12.2017 olduğu için taşınmaz satış kazancı istisnasında satış tarihi eğer 05.12.2017 tarihinden önce ise alınacak istisna oranı % 75 sonra ise % 50'dir. Bunun dışında iştirak hisseleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarda 05.12.2017 tarihinden sonra da %75'lik istisna uygulamasına devam edilecektir. Burada istisna uygulamasının taşınmazın alış tarihine göre değil de satış tarihine göre belirlenmesi Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Şöyle ki;

Örneğin 04.12.2015 tarihinde taşınmaz satın alan mükellef A, taşınmazını 04.12.2017 tarihinde satması halinde,%75 istisnadan yararlanacak iken; yine aynı tarihte taşınmaz satın alan mükellef B, taşınmazını 06.12.2017 tarihinde satarsa %50 istisnadan yararlanacaktır.

Bu durumun taşınmazı aldığı tarihte yürürlükte olan kanun uygulamasına güvenerek(taşınmaz satışında %75 istisna uygulayacağını düşünerek) vergi politikasını belirleyen şirketler için olumsuz bir durum oluşturduğu açıktır. İdarenin taşınmazın satış tarihini esas alarak yaptığı düzenleme, mükellefler

açısından hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Buna ilişkin olarak 2009 yılında verilen bir Anayasa Mahkemesi kararı aşağıdaki gibidir:

'Hukuk güvenliğinin sağlanması, hukuk devletinin ön koşullarındandır. Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerektirir. Yasaların geriye yürütülmesi ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrıksı durumlar dışında ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir.' (Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2007/44, K.S. 2009/148, K.T. 15.10.2009)

Yasanın çıktığı ilk dönemde eşit konumda olan iki mükellef için sonradan yürürlüğe giren yasal düzenlemeler sebebiyle bir tarafın olumlu etkilenip diğer tarafın olumsuz etkilenmesi Anayasa madde 73'te belirtilen en temel vergileme ilkelerinden olan vergilemede adalet ve ödeme gücüne göre vergileme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Bu sorunun çözümü için taşınmazın satış tarihine göre farklı istisna oranlarını uygulayan mali idarenin, ya taşınmazlar için %50 istisna tutarını yeniden %75'e çekmeli ya da taşınmazın "alış tarihine" göre 2 yıllık süreyi belirlemelidir. Aksi durumda konunun hak ihlali sebebiyle Anayasa Mahkemesi'ne taşınması ihtimal dahilindedir.

Öte yandan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de, istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesini teşvik etmek olduğu belirtilmiş ve bu kapsamda ekonomik açıdan şirketlere ilave değer sağlamayan işlemlerin istisna kazanç olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu kanun maddesinin gerekçesinde de, satış kazancının vergiden müstesna tutulmasındaki amacın, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olduğu ifade edilmiştir.

Nitekim idarenin vermiş olduğu bir özeldede kurumları mali açıdan güçlendirmeyen veya ekonomik olarak şirketlere katkı sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında tutulacağı belirtilmiştir. İstisna uygulamasına ilişkin şartlar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir.

2.1. Taşınmaz İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisselerinin en az iki tam yıl (730 gün) kurumun aktifinde yer alması ve sahip olması gerekmektedir. Örneğin 14 Temmuz 2016 tarihinde alınmış ve aktife kaydedilmiş bir taşınmazın 14 Temmuz 2018 tarihinden sonra satılması ve diğer şartlarda sağlandığı takdirde bu satıştan doğan kazancın %50'si kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması

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.

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.

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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örneğin: 07.11.2018 tarihinde gerçekleştirilen taşınmaz satışından 400.000,00 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %50'si olan 200.000,00 TL için 2018 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31.12.2023 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

2.3. Satış Bedelinin İki Yıl İçinde Tahsil Edilmesi

Satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içerisinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Bu duruma özellikle vadeli satışlarda dikkat edilmelidir. Örneğin; maliyet bedeli 1.200.000,00 TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 3.600.000,00 TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 1.200.000,00 TL, 2019 yılında 1.200.000,00 TL, 2020 yılında 600.000,00 TL, 2021 yılında 600.000,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Mükellef kurum satıştan elde edilen kazanç olan 2.400.000,00 TL'nin %50'sini alarak yani 1.200.000,00 TL istisnadan yararlanırsa hakkında cezalı tarhiyata gidilecektir. Çünkü KVK 5/1-e'de belirtilen iki yıl içinde tahsil edilme şartı 2021 yılına sarkması sebebiyle ihlal edilmiştir. Bu sebeple mükellef kurumun istisnadan yararlanabileceği tutar için 600.000 TL'ye isabet eden istisna tutarının kazançtan düşülmesi gerekmektedir. $(600.000 * (2.400.000 / 3.600.000)) * \%50 = 200.000,00 \text{ TL}$

$$1.200.000 - 200.000 = 1.000.000 \text{ TL}$$

2020 kurumlar beyannamesinin verilmesi sırasında mükellef tarafından satıştan elde edilen kazanç 2.400.000 TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarını 1.200.000 TL yerine 1.000.000 TL uygulaması halinde vergi ziyayı cezası oluşmayacaktır.

2.4. Menkul Kıymet ve Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Ancak ofis, depo gibi kendi faaliyetleri için kullandıkları taşınmazlarının satışında bu kapsamda istisnadan yararlanabilirler.

Özetle; Kurumlar vergisinde istisnadan yararlanmak için kanun koyucu iki temel şartın gerçekleşmesini hedeflemektedir. Bunlar; satış anında olması gereken şartlar yani cari şartlar ve satıştan sonra süreye bağlı olarak gerçekleşmesi gereken şartlar yani süreç şartları olarak iki ana sınıfa ayrılabilir. Cari şartlar taşınmazın iki tam yıl aktifte bulundurulması ve menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyetinde bulunulmamasıdır. Süreç şartları ise satışa ilişkin bedelin satışın gerçekleştiği yılı izleyen ikinci yıl sonuna kadar tahsil edilmesi ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yıl sonuna kadar işletmeden çekilmemesi, sermayeye ilave dışında başka bir hesaba alınmamasıdır.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

3065 sayılı Kanun'un 17/4-r maddesi uyarınca, *“Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV’den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.”*

Diğer taraftan madde hükmüne göre, 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.

KDVK’da yapılan istisna düzenlemesi KVK’da yapılan düzenlemeden süreç şartlarının olamaması yönünden ayrılmaktadır. Kanun koyucu istisnadan yararlanılabilmesi için kurumun aktifinde en az iki yıl süreyle taşınmazların ve iştirak hisselerinin bulunmasını yeterli görmüştür.

KVK 5/1-e’de düzenlenen istisna hükmü ile KDV 17/4-r’de düzenlenen istisna hükmü birlikte değerlendirildiğinde KVK’da düzenlenen istisna şartlarının hepsi gerçekleştiğinde KDV açısından da istisnadan yararlanılacağı aşikârdır. Ancak süreç şartlarının biri yerine getirilmezse örneğin satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yılı takip eden iki yıl içinde tahsil edilmediği halinde tahsil edilemeyen kısma isabet eden istisna tutarı için taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanılmayacaktır. Bu durumun KDV 17/4-r’de belirtilen istisna düzenlemesini etkileyip etkilemeyeceği konusu belirsizdir. KVK 5/1-e’de belirtilen süreç şartları, KDV 17/4-r’de düzenlenmemiştir. Nitekim verginin ancak kanunla koyulup kanunla değiştirebileceği ilkesinden hareketle istisnaya ilişkin şartın KDV kanununda geçmemesi öne sürülerek kanunilik ilkesine aykırı olacak şekilde mükelleflerin istisnadan yararlanmaları engellenmemelidir.

Öte yandan cari şartlardan birinin gerçekleşmemesi durumunda KDV istisnasından yararlanabileceğini beklemek doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Nitekim 2020 yılında verilen bir özalgede bu durum şu şekilde belirtilmiştir. *“Şirketiniz tarafından satılacak taşınmazların taşınmaz ticaretine konu edilecek nitelikte olduğu anlaşıldığından, bu taşınmazların satışının 3065 sayılı*

Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.” (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.06.2020 tarih ve 93767041-125[4140072370]-E.44701 sayılı Özelgesi)

4. TAŞINMAZ SATIŞLARINDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİYE TABİ OLAN %50'LİK KISMI İÇİN YENİLEME FONU AYRILMASI

Vergi Usul Kanunu 328/4'de yenileme fonu konusu düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre; *“Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin özelliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi yönetenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.”* Yenileme fonunda tutulan kâr, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Yenileme fonu, fon ayrılmak suretiyle satın alınan iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup edilerek yok edilir. Yenileme fonu bitinceye kadar mahsup işlemine devam edilir. Yenileme fonu tamamen yok edildikten sonra iktisadi kıymete ilişkin amortismanlar ilgili olduğu yıllarda gider veya maliyet unsuru olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilir.

Binalar, amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olup, taşınmaz satış kazancı istisnasında konu olabilmektedir. Satıştan doğan kazancın %50'si KVK 5/1-e hükmü gereği kurumlar vergisinden istisnadır. Vergiye tabi olan %50'lik kısım için yenileme fonu ayrılıp ayrılamayacağı konusunda kanunda bir düzenleme yapılmamıştır. İstisna dışında kalan kazancın satışa konu edilen taşınmazın yerine aynı mahiyette bir taşınmaz alınmasına karar verilirse yenileme fonu ayrılabilir. Ancak bu konuda Gelir İdaresi tarafından farklı özelgeler verilmiştir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.12.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-716 sayılı Özelgesi *“Yeni bir fabrika binasının iktisabı amacıyla, mevcut fabrika binasının satışından elde edilen kârın anılan Kanun hükmü kapsamında pasifte oluşturulacak bir hesapta üç yıl süreyle izlenmesi mümkündür. Diğer taraftan, şirketinize ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır.”*

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 17.07.2014 tarih ve 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-1896 sayılı Özelgesi “*Taşınmaz satışından elde edilecek kazancın şirket tarafından yine taşınmaz alımında kullanılmasının, bağlı bir değer (taşınmaz) başka bir bağlı değere (taşınmaza) dönüştürülmesi sonucunu doğuracağı ve bu durumun da istisnanın getiriliş amacına aykırı olacağından anılan taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.*”

KVK 5/1-e maddesinde yer alan istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Buna karşılık VUK’un 328. maddesinde düzenlenen yenileme fonunun amacı ise, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesini teşvik etmek ve desteklemektir. Yenileme fonu müessesesi ile mükelleflere bir vergi erteleme sağlanmaktadır. Bu uygulama ile kanun koyucu oluşacak fonun üç yıl süre içerisinde yapılacak yeni yatırımlara yönlendirilmesini şart koşmuştur. Bu süre zarfında hedeflediği gibi satılan iktisadi kıymetle aynı vasıfta yeni bir iktisadi kıymet alırsa, yeni alınacak bu kıymetin amortismanı daha önce fonda bekletilip vergilendirilmeyen tutardan karşılanacaktır.

Dolayısıyla istisna uygulaması belli bir kazanç kısmının vergi dışına çıkartılması anlamı taşımaktayken yenileme fonu uygulamasında ise kazancın vergi dışına çıkarılması değil, vergi erteleme durumu söz konusudur. Yani istisna uygulamasında olduğu gibi kazancı vergileme dışına çıkarma yoktur.

Yukarıdaki açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde ve yasal düzenlemelerde iki müessesenin birlikte uygulanabileceği yönünde bir hüküm olmaması sebebiyle taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanan kurumların vergiye tabi olan %50’lik kısım için de yenileme fonu müessesesinden yararlanması sonucu çıkmaktadır. Ayrıca her iki müessesenin de aynı anda uygulanabilmesi için yenilecek taşınmazla satın alınacak taşınmaz aynı türde olması gerekmektedir. Aşağıda verilen örnek konunun daha iyi anlaşılmasına katkı sağlayacaktır.

X A.Ş. aktifine kayıtlı olan ve 30.08.2018 tarihinde satın aldığı maliyeti 1.000.000,00 TL olan taşınmazını 30.08.2020 tarihinde 2.500.000,00 TL’ye peşin satmıştır. Kurum bu satıştan elde ettiği 1.500.000 TL’nin KVK 5/1-e’de yararlanacağı %50 istisna tutarı düşüldükten sonra geriye kalan 750.000,00 TL ile VUK 328. madde hükümlerine uygun olacak şekilde yenileme giderlerini karşılaması için, pasifte geçici bir hesapta tutularak yenileme fonu ayrıla-

bilir. Bu durumda kurumun 750.000,00 TL tutarındaki kârı en az 3 yıl başka bir fon hesabında tutarak vergi erteleme müessesinden yararlanması ile vergi maliyetini öteleme imkanı bulunmaktadır.

Örnekte KDV ihmal edilmiştir. KDVK’da taşınmaz satış kazancı istisnasının anlatıldığı bölümde geçtiği üzere kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların devir ve teslimleri KDV’den istisnadır.

5. SONUÇ

Bu makalede KVK 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmaz satış kazancı istisnası ile VUK 328. maddede düzenlenen yenileme fonunun birlikte aynı vergi uygulamasına konu olup olmayacağı üzerinde durulmuştur.

KVK’nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirmek, finansman sıkıntılarını gidermek ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamaktır. Yenileme fonu ise işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yenilemelerini kolaylaştırmayı amaçlayan ve özünde vergi erteleme avantajı sağlayan bir düzenlemedir. KVK’da istisnaya konu olan kanun gerekçesinin (‘*şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.*’) Bu denli geniş tutulması ve yasal düzenlemelerde bu iki müesseseden yararlanılamayacağı yönünde bir düzenlemenin olmaması taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanan kurumların vergiye tabi olan %50’lik gelirleri için yenileme fonu müessesinden yararlanabilecekleri sonucu ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

Akyol, M. E.(2017). Amortismanına Tabi Taşınmaz Satışında Satış Kazancı İstisnası ve Yenileme Fonu Uygulaması, *E-Yaklaşım*, 298.

Azak, S. T. ve Bizimyer, M.(2019). Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Şartlarının İhlali ve Katma Değer Vergisi Hesaplanması. *Vergi Dünyası* 455.

Batkitar A. ve Gökçe, M.(2016). Amortismanına Tabi Taşınmazların Satılmasında Elde Edilen Satış Kazancının Yenileme Fonu İle Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası Arasında Paylaştırılmasının Değerlendirilmesi. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi* 145.

Beyanname Düzenleme Klavuzu(2019). İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Çıkrıkçı, Adem(2018). Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasının Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi, *E-Yaklaşım*. 311.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı(03.06.2011). B.07.1. GİB.4.34.18.01-003.01-619 sayılı özelge.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı (01.06.2020) 93767041-125[4140072370]-E.44701 sayılı **Özelge**.

T.C. Yasalar (10.01.1961) *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

T.C. Yasalar (21.06.2006). *5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

Tebliğ (03.04.2007). *1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (26482 sayılı)