

TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANCININ FON HESABINA ALINMA ZAMANI

Sakıp ŞEKER *

I- Genel Açıklamalar

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1.maddesinin (e) bendine göre, kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerine kayıtlı olan taşınmazlar, iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlarının %75'i kurumlar vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna 21.6.2006 tarihinden sonra yapılan satışlar için uygulanacaktır. Bu tarihten önceki satışlardaki istisna oranı 5422 sayılı Kanunun 8/12 maddesi çerçevesinde %100 olarak uygulanacaktır.

Söz konusu istisna hükmünde zaman içinde bazı değişiklikler yapılmakla birlikte mevzuatımızda 20 yılı aşkın süredir devam etmektedir. Bu istisna, kurumlar vergisi oranının %30'dan %20'ye indirilmesi ve geçmiş yıllarda aktifte giren kıymetlerin 2004 yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması, enflasyondaki göreceli düşüş ve ekonomik gerekçesinin gerçekçi olup olmadığı, özellikle aktifte bulundurma süresinin iki yıl gibi çok kısa bir süreyi kapsamaması karşısında tartışmaya açık bir konudur.

Kanun hükmünün gerekçesinde söz konusu istisnanın amacı "kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlaması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi" olarak belirtilmiştir. İşletmenin yeni yatırım yapması yanında rızaen veya icra yoluyla mevcut borçlarının ödenmesi de işletmenin mali yapısını güçlendiren bir uygulamadır. Ancak, bağlı bir değer satın alıp yerine benzer nitelikte başka bağlı bir değer satın alınması, işletmenin mali yapısını iyileştirdiği şeklinde değerlendirilemeyecektir.

II- İstisnadan Yararlanan Kazanç Kısımının Özel Fon Hesabına Alınma Gereği

KVK'nun 5/1 (e) bendinde, istisna kapsamındaki varlıkların satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi, satıştan elde edilen kazancın istisnadan yararlanan kısmının pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar özel fon hesabında tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bilindiği gibi eski uygulamaya kurumlar vergisinden istisna edilen kazanç tutarının sermayeye ilave edilmesi gerekmekteydi. 1 no'lu KVK Genel Tebliğinin 5.6.2.3.2. bölümünde verilen örnekte 2007 yılında maliyet bedeli 200.000.-YTL olan taşınmaz üç yıl vade ile 2007 yılında 300.000.-YTL, 2008 yılında 300.000.-YTL, 2009 yılında 300.000.-YTL ve 2010 yılında 100.000.-YTL olmak üzere 1.000.000.-YTL'ye satılmış ve satıştan elde edilen 800.000.-YTL kazancın %75'i olan 600.000.-YTL'nin 2007 yılı içinde fon hesabına alındığı kabul edilmiştir.

Bu satış işleminde satış hasılatının $(100.000 / 1.000.000=)$ %10'u satışın yapıldığı yılın izleyen 3.yılda tahsil edilmiş olduğundan satıştan elde edilen kazancın da %10'una tekabül eden 80.000.-YTL'nin %75'i olan $(80.000 \times \%75=)$ 60.000.-YTL'si istisnadan yararlandırılmayacaktır. Bu durumda istisna tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

| | |
|--|--------------|
| Satış Kazancı $(1.000.000-200.000=)$ | 800.000.-YTL |
| Kazancın %75'i $(800.000 \times \%75=)$ | 600.000.-YTL |
| İstisnadan Yararlandırılmayan Kısım (3. yılda tahsil edilen hasılatın toplam hasılatı oranı %10) | 60.000.-YTL |
| İstisnadan Yararlandırılacak Kısım $(600.000 - 60.000=)$ | 540.000.-YTL |

* Yeminli Mali Müşavir

III- Fon Hesabına Alınmanın Zamanı ve Şekli

Söz konusu istisna kazanç tutarının hangi tarihte fon hesabına alınması gerektiği, Tebliğde verilen (2) no'lu örnekte **satışın yapıldığı yıl** olarak belirtildiği halde, Kanun gerekçesinde, **“satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar”** şeklinde belirtilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde Gelir Tablosu İlkeleri bölümünde hiçbir gelirin gelir tablosu dışında tutulamayacağı belirtilmektedir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin satış kazancının vergiden istisna edilip özel bir fon hesabına alınacak kısmı esas itibarıyla bir **“kar yedeği”**dir. Gelir tablosu işletmenin ilgili olduğu hesap döneminin tüm sonuçlarını gösteren bir tablodur. Bu nedenle **hesap dönemi içerisinde** istisna kazanç kısmının bir bilanço hesabı olan fon hesabına alınması;

1. Gelir Tablosu ilkelerine aykırıdır.
2. Gelir Tablosunda yer almayan söz konusu istisna kazancın kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazançlar satırında gösterilmesi imkanı ortadan kalkar.
3. Bilanço ile Gelir Tablosu arasında Dönem Net Karı birbirini tutmayacağı için mali tablolar arası ilişkiyi bozar.

Her ne kadar fon hesabına alınan tutarın beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilip sonra istisna kazanç satırında gösterilmesi mümkünse de bu tür zorlayıcı işlemler yukarıda belirttiğimiz sakıncaları ortadan kaldırmaz. Böyle bir yöntem yukarıdaki ikinci sakıncayı kısmen ortadan kaldırır. Ancak, diğer sakıncaları ortadan kaldırmaz.

Diğer bir yöntem de vergi öncesi dönem karından vergi karşılığı ayırır gibi fon hesabına alınacak tutarın da 691 no'lu hesaba borç verilmek suretiyle gelir tablosunda diğer yükümlülük olarak (-) bakiye ile gösterilmesidir ki, bize göre bu yöntem de mali tablolar ilişkisini bozmaktadır.

Fon hesabına alınmanın zamanı, kanunun gerekçesinde de çok açık belirtildiği gibi istisna kazanç (fon) tutarı izleyen yılda kurumlar vergisi verilinceye kadar Geçmiş Yıllar Karlarından, bilanço kalemi olan **549-Özel Fonlar** hesabının altına açılacak bir alt hesaba (Taşınmaz Satış Kazancı Fonu) virman kaydıyla aktarılmalıdır. Ayrıca, şirket yönetim kurulu veya ortaklar kurulunun söz konusu satış kazancını KVK'nun 5/1 (e) bendindeki istisnadan yararlandırılması konusunda bir karar almasında yarar vardır. Böyle bir kararın ilgili geçici vergi döneminde alınması daha uygun olur.

Bu konuyla ilgili eski uygulamada da istisna edilen kazancın hesap dönemi kapanmadan sermayeye ilave edilmesinde de aynı sakıncalar söz konusuydu. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı da geçmiş uygulamada hesap dönemi kapanmadan dönem kazancının bir kısmının sermayeye ilavesine izin vermekle Türk Ticaret Kanunu'nun hesap dönemi ilkesini göz ardı etmiştir.

IV- Dönem Kazancının Zarar veya İstisna Kazançtan Daha Düşük Kaldığı Durumlar

İşletmeler istisna kapsamındaki taşınmaz veya iştirak hisselerinin satışından kar elde etmiş olmakla birlikte diğer faaliyetleri nedeniyle zarar etmiş olabilir. Bu durumda söz konusu istisna kazancın bilançoda fon hesabına alınması halinde bilançoda özel fon hesabında artış sağlanırken geçmiş yıllar zararları da o ölçüde artacaktır.

Örnek: Kurumun aktifine kayıtlı taşınmaz satışından 2007 yılında elde ettiği kar 500.000.- YTL olmakla birlikte kurumun diğer faaliyetlerinden dolayı 600.000.-YTL zararı olsun. Bu durumda Gelir Tablosunda Dönem Zararı 100.000.-YTL olarak görünecektir. Böyle bir durumda taşınmaz satış kazancına ait 375.000.-YTL'nin özel fon hesabına alınması halinde şöyle bir kayıt yapılacaktır.¹

| 25 Nisan 2008 | |
|--------------------------------|-----------|
| 580-GEÇMİŞ YILLAR ZARARI | 475.000.- |
| 549-ÖZEL FONLAR | 375.000.- |
| 01.Taşınmaz Satış Kazancı Fonu | |
| 591-DÖNEM ZARARI | 100.000.- |
| / | |

Bu kayıt sonrasında bilançoda kurumun geçmiş yıllar zararı (100.000 + 375.000.=) 475.000.- YTL, Fon hesabı 375.000.-YTL olarak görünecektir.

Kurumlar vergisi beyannamesinde ise şöyle bir görünüm olacaktır.

| | |
|--|-------------|
| Kurum Ticari Zararı | - 100.000.- |
| Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar | - 375.000.- |
| Devreden Zarar (Mali Zarar) | - 475.000.- |

Ortada bir fon olmadan geçmiş yıl zararını artırarak fon hesabını artırmanın bir anlamı yoktur. Ancak böyle bir işlemin yapılmasının gerek kanunun lafzına uyulması gerekse her yılın işlemlerinin o yılın kayıtlarında gösterilmesi gibi pratik bir yararı olabilir.

Diyelim ki, işletmenin izleyen yıllardaki (2008) vergi sonrası dönem kazancı 1.000.000.-YTL olsun. İşletme ortada bir fon bulunmadığı için yukardaki kaydı yapmamış bulunsun. 2009 yılının Nisan ayında şu şekilde bir kayıt yapmış olsa, KVK'nun 5/1 (e) bendindeki fon hesabına alma kuralını çiğnemiş olur mu?

| 25 Nisan 2009 | |
|--|-------------|
| 590-DÖNEM KARI | 1.000.000.- |
| 01.2008 Yılı Karı | |
| 580-GEÇMİŞ YILLAR ZARARI | 100.000.- |
| 01.2007 Yılı Zararı | |
| 549-ÖZEL FONLAR | 375.000.- |
| 01.2007 Yılı Taşınmaz Satış Kazancı Fonu | |
| 570-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | 525.000.- |
| 01.2008 Yılı Karı | |
| / | |

Bize göre satışın yapıldığı 2007 yılında işletmeden çekilecek bir kazanç doğmamış ve **işletme herhangi bir şekilde kar dağıtmamış ise** muhasebe ilkelerine uymak adına zararı artırarak şeklen fon hesabına bir kayıt yapmadığı için 2007 yılındaki satıştan doğan 375.000.-YTL istisnanın Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna satırında gösterilmesinde bir sakınca olmamalıdır. Ticari zararın olduğu bir durumda kar yedeği niteliğindeki fon hesabına alınacak bir değerden söz edilemez. Bu gibi durumlarda “olayın gerçek mahiyeti” gözden uzak tutulmamalıdır. Keza, bilançoda gösterim işlemi vergi hukukunun alanını değil esas itibarıyla muhasebe hukukunun (standartlarının) alanını ilgilendiren bir konudur. Vergi hukukunu ilgilendiren konu ise vergiden istisna edilen kazancın

¹ Dönem Kar/Zararı hesabının Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabına aktarılması ertesi yılın hemen başında açılış fişinden sonra yapılması gerekir. Burada söz konusu kural gözardı edilmiştir.

işletmeden çekilmemesi ile sınırlıdır. Zaten işletmenin kazancı yoksa dağıtılacak veya dağıtılmış bir kazançtan da söz edilemeyecektir.²

Öte yanda, işletmenin dönem faaliyeti zararlarla sonuçlanmış olmakla birlikte, geçmiş yıllar karları veya olağanüstü yedekleri varsa faaliyetten doğan zararın bu fonlardan karşılamak suretiyle söz konusu istisna kazancını ilgili olduğu dönemde fon hesabına alması mümkündür.

V- SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1'nci maddesinin (e) bendinde yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın %75'inin kurumlar vergisinden istisna edilen kısmının bilançoda özel bir fon hesabında gösterilme zamanı (1) no'lu KVK Genel Tebliğinde verilen örnekte kazancın elde edildiği hesap dönemi içinde, kanunun gerekçesinde ise kazancın elde edildiği yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şeklinde belirtilmiştir.

Gelir tablosu ve bilanço ilkelerine göre dönem kazancının bir kısmının hesap dönemi kapanmadan bilanço hesabına aktarılması (hesap dönemi ilkesinin de bir gereği olarak) doğru değildir. Ayrıca, istisna kapsamındaki satıştan kazanç elde edilmiş olmakla birlikte işletmenin tüm faaliyeti zararlarla sonuçlanmış olabilir. Bu gibi durumlarda kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın fon hesabına alınması ancak zararı artırmak suretiyle gerçekleştirilebilir. Zararı artıran bir fon hesabı "kanun zoruyla" yapılan bir işlem olmaktan öte bir anlam taşımaz.

İşletmenin faaliyet sonuçlarını mali tablolarda gösterim işlemi vergi hukukunun değil esas itibarıyla muhasebe hukukunun alanını ilgilendirir. Vergi hukukunu ilgilendiren konu ise burada vergiden istisna edilen kazancın işletmeden çekilmemesinin sağlanmasından ibarettir. İşletmeden çekilecek kazanç doğduğunda işletme yönetimi söz konusu tutarı ilgili özel fon hesabına aktarmakla yükümlüdür. Normal durumlarda fon hesabına aktarım zamanı Kanunun gerekçesinde belirtildiği gibi izleyen yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar geçecek süredir. Ancak bu süre, hesap döneminin kapandığı tarihten kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar geçecek süredir. Dönem faaliyetinin zararlarla kapanması veya dönem kazancının fon hesabına alınacak tutardan daha az olması halinde ise, fona aktarma işleminin fiilen fona alınacak bir değer oluşturduğu izleyen dönemde/dönemlerde gerçekleştirilmesinin kanun hükmünün amacına aykırı olmayacağını ve muhasebe ilkelerine daha uygun olacağını düşünmekteyim.

² İşletmenin zararlı durum nedeniyle ilgili dönemde fon hesabına alamadığı tutarı ileride doğacak karlardan ayırmak ve muhasebede izlemek üzere, **Taşınmaz Satış Karı'nın** geçici olarak nazım hesaplarda izlenmesinde yarar vardır.