

TAŞINMAZ SATIŞLARINDA VERGİ İSTİSNASI VE YENİLEME FONU  
UYGULAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF TAX EXEMPTION AND RENEWAL FUND APPLICATIONS ON REAL  
ESTATE SALES

Derya ÖNOCAK <sup>a\*</sup>

<sup>a\*</sup> Dr. Öğr. Üyesi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Şarkışla Aşık Veysel MYO, onocakd@cumhuriyet.edu.tr,  
ORCID: 0000-0002-5082-7482

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihiçesi:  
Gönderilme Tarihi 25.01.2023  
Düzenleme 18.02.2023  
Kabul Tarihi 11.03.2023

Anahtar Kelimeler:  
Taşınmaz Satışı, Vergi  
İstisnası, Yenileme Fonu  
Jel Kodları: M40,M41

MAKALE TÜRÜ  
ARAŞTIRMA MAKALESİ

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %19

ARTICLE INFO

Article history:  
Received 25.01.2023  
Revised 18.02.2023  
Accepted 11.03.2023

Keywords: Real Estate Sales,  
Tax Exemption, Renewal Fund  
Jel Codes: M40, M41

ÖZET

Taşınmaz satışında uygulanan vergi istisnası ve yenileme fonu uygulamalarının muhasebe kayıtlarının gösterilmesinin amaçlandığı bu çalışmada; ilgili uygulamalardan faydalanabilmek için kanunda düzenlenen şartlar dikkate alınarak kurgulanan hipotetik örnek üzerinden muhasebe kayıtları oluşturulmuştur. Oluşturulan kayıtlarda taşınmaz satışından elde edilen kazancın istisna kapsamı dışındaki %50'lik kısmı yenileme fonu olarak bilançonun pasifinde fon hesabında kayıt altına alınırken, istisna kapsamındaki %50'lik kısmı sonuç hesaplarında görülebilmesi için öncelikle gelir tablosu hesaplarında kayıt altına alınmış, sonrasında satışın gerçekleştiği yılı takip eden dönemin başında, kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce bilançonun pasifinde fon hesabına aktarılmıştır. Böylece taşınmaz satışlarına yönelik her iki uygulamanın bir arada gösterildiği bir uygulama örneği oluşturulmuştur.

ABSTRACT

In this study, it is aimed to show the accounting records of the tax exemption and renewal fund applications applied in the sale of real estate; in order to benefit from the relevant applications, accounting records were created on the hypothetical example, which was designed by taking into account the conditions regulated in the law. In the records created, 50% of the income from the sale of real estate outside the scope of the exception is recorded in the fund account in the liabilities of the balance sheet as a renewal fund, while the 50% part within the scope of the exception is first recorded in the income statement accounts so that it can be seen in the result accounts, and then the year of the sale is followed

beginning of the period, it was transferred to the fund account in the liabilities of the balance sheet before the corporate tax return is submitted. Thus, an application example was created in which both applications for real estate sales were shown together.

## 1. GİRİŞ

İşletmelerin devamlılıklarını sağlamaya yönelik olarak mali yapılarını güçlendirmek ve sabit kıymetlerini yenilemelerini teşvik etmek amacıyla vergi mevzuatında, vergi istisnası ve vergi ertelemesine dair uygulamalar hüküm altına alınmıştır.

Bu çalışmanın konusunu taşınmaz satışlarında uygulanan vergi istisnaları ile yenileme fonu uygulamalarının muhasebeleştirilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmada öncelikle taşınmaz satışında uygulanan kurumlar vergisi (KV), katma değer vergisi (KDV) ve damga vergisi istisnaları açıklanmış ve ardından taşınmaz satışlarında uygulanan yenileme fonuna dair bilgilere yer verilmiştir. Ayrıca vergi istisnaları ile bir vergi erteleme müessesesi olan yenileme fonu uygulamalarının muhasebe kayıtları, oluşturulan hipotetik bir örnek üzerinden gösterilmiştir.

## 2. TAŞINMAZ SATIŞLARINDA VERGİ İSTİSNALARI

İşletmelerin taşınmaz satışından elde ettikleri kazançları, vergi mevzuatındaki çeşitli düzenlemelerle vergiden istisna tutulmuştur. Belli şartların yerine getirilmesi koşuluyla taşınmaz satış kazancının %50'lik kısmı 5520 sayılı Kanun'a göre kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den ve satış kaynaklı düzenlenen kağıtlar da damga vergisinden müstesnadır.

### 2.1. Kurumlar Vergisi İstisnası

Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile yer alan taşınmazlarını satmaları sonucu doğan kazancın %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır (5520 sayılı Kanun, md. 5/1-e). İstisnanın amacı "1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği"nde kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olarak açıklanmıştır. Kanun maddesinin gerekçesinde ise benzer şekilde istisna ile amaçlananın, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlanması ve kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olduğu ifade edilmiştir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), 2022).

İstisnaya konu taşınmazlar, bir yerden diğer bir yere taşınma ihtimali olmayan sabit kıymetlerdir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda taşınmaz mülkiyetine konu olan kıymetler (md. 704);

- "Arazi,
- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler" olarak sıralanmıştır.

Yukarıda sıralanan taşınmazlar bütünlüyci parçaları ile birlikte istisna kapsamındadır. "Bütünlüyci parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." (4721 sayılı Kanun, md. 684) Örneğin bir binanın kapısı, penceresi, çatısı o bina için bütünlüyci parçalardır.

Bahsi geçen istisnadan dar mükellef veya tam mükellef ayrımı olmaksızın sermaye şirketleri, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları, kooperatifler ve iktisadi kamu kuruluşları gibi tüm kurumlar vergisi mükellefleri, istisna uygulamasına dair şartları sağlamaları koşuluyla faydalanabilmektedir (Koca, 2012: 52).

İstisna uygulamasından faydalanılabilmesi için aşağıda başlıklar halinde açıklanan şartların sağlanması gerekir.

### 2.1.1. İki Tam Yıl Aktifte Bulundurma

Taşınmazların istisna kapsamında değerlendirilmesi için iki tam yıl, diğer bir ifade ile en az 730 gün aktifte yer alması gerekir. Buradaki “aktifte yer alma” ibaresi bilfiil sahip olma anlamında kullanılmaktadır (1 Seri No’lu KV Genel Tebliğ).

Mülkiyet sahibinin, taşınmazın konu olduğu herhangi bir tasarruf işlemi yapabilmesi mülkiyetin tapu kütüğüne tesciline bağlıdır (4721 sayılı Kanun, md. 705). Dolayısıyla tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançlar istisna kapsamına alınmaz. Ancak aktife alınmakla birlikte tapu tescilinde yaşanan gecikmelere bağlı olarak iki tam yıl şartının karşılanamaması durumunda, ilgili taşınmazın iki yıl veya aşkın süreyle bilfiil sahip olunarak fiilen kullanıldığının resmî kurum kayıtları, vergi dairesi tespiti veya yapı inşaatı ruhsatından birisi ile belgelendirilmesi mümkündür (Koca, 2012: 53).

### 2.1.2. Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması

İstisna uygulamasının temel şartlarında biri de istisnaya konu iktisadi kıymet satışından elde edilen kazancın istisna kapsamındaki kısmının, beş yıl boyunca pasifte özel bir fon hesabında tutulmasıdır (5520 sayılı Kanun, md. 5/1-e). Satışın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için satış bedelinin satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir.

İstisna, satışın yapıldığı yıl uygulanır. Bu sebeple ilgili dönemin kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce istisna kazancın fon hesabına alınması gerekir. Diğer taraftan kazancın tamamının sonuç hesaplarında görülmesi için fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı takip eden dönemin başından itibaren yapılması uygun görülmektedir (3 Seri No’lu KV Genel Tebliğ).

İstisnadan geçici vergi dönemleri itibariyle de faydalanılması mümkündür. Geçici vergi döneminde vergilendirilmeyen istisna kazancın belirtilen süre zarfında fon hesabına alınmaması durumunda vergi ziyayı ortaya çıkacak ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir (MHUD, 2011: 501). Ayrıca kazancın istisna kapsamında gösterilmesine rağmen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilememesi, istisna kazancın beş yıl içinde sermayeye ilavesi dışında herhangi bir sebeple fon hesabından çıkarılması (devir ve bölünme durumları hariç) veya aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde vergilendirilmeyen kazanç için de vergi ziyayı hükümleri uygulanır ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir (Kuşçu, 2014: 26).

### 2.1.3. Fon Hesabındaki Kazancın Kurumdan Çekilmemesi

Taşınmaz satışı sonucu elde edilen kazancın istisna kapsamındaki kısmı, beş yıl süre ile pasifte özel bir fon hesabında tutularak vergilendirilmez. İstisnanın amacı işletmenin mali yapısının güçlendirilmesi olduğundan istisna kazancın sermayeye ilave edilmek suretiyle fon hesabından çıkarılması işletmeden çekme olarak değerlendirilmemektedir.

Tasfiye halinde olan bir işletmenin, fon hesabında tuttuğu istisna kazancın olması durumunda tasfiye eden işletme için “mali yapıyı güçlendirme” amacı geçerliliğini yitireceğinden tasfiyenin sonuçlanması ile birlikte fon hesabından çıkarılan tutar işletmeden çekme olarak değerlendirilecektir.

Fonda tutulan istisna kazancın dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi halinde, bu işlem işletmeden çekilme olarak nitelendirilecektir (5520 sayılı Kanun, md. 5/1-e).

Devir ve tam bölünme durumlarında ise fon hesabında takip edilen tutar devralan kurumun bilançosunda aynı hesaba aktarılacağından, bu işlem işletmeden çekme olarak nitelendirilmeyecektir. (Nazal, 2011: 95).

Kanunda belirlenen; sermayeye ilave etme, devir veya tam bölünme sebebiyle fondan çıkarma gibi istisnai durumlar haricinde, herhangi bir sebeple fonda tutulan kazancın işletmeden çekilmesi durumunda, vergi ziyayı hükümleri uygulanacak ve verginin gecikme faiziyle birlikte ödenmesi gerekecektir.

### 2.1.4. Taşınmaz Ticaretiyle Uğraşılması

Taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan işletmelerin ticaret veya kiralama amacıyla ellerinde buldukları iktisadi kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır (5520 sayılı

Kanun, md. 5/1-e). Ancak bu işletmelerin faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullandıkları taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar, istisnaya konu edilebilmektedir.

## 2.2. Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'da taşınmazların satışına ilişkin olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'daki istisna düzenlemesine benzer bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve kurum faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır. Taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumların ticaret amacıyla yaptıkları devir ve teslimler ise istisna kapsamı dışındadır (3065 sayılı Kanun, md. 17/4-r).

KDVK'da KVK'dan farklı olarak tasfiye halindeki işletmelere yönelik sınırlayıcı bir düzenleme yer almamakta ve dolayısıyla bu işletmeler istisnadan faydalanabilmektedir. Ayrıca KDVK'da taşınmazların kiraya veriliyor olmasıyla ilgili de bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan KDVK Uygulama Genel Tebliği'nde "İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutata olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz" ifadesine yer verilerek taşınmazları kiralama faaliyetiyle iştigal eden işletmeler için istisna uygulamasına kısıtlama getirilmiştir (Onat, 2019: 122-123).

İşletmelerin mevcut borçlarına karşılık rızaen veya icra yoluyla devir ve teslim edilen taşınmazları istisna kapsamında iken bedelsiz olarak trampa, takas, bağış, hibe ve benzeri şekilde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilmekle birlikte teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV, teslimin yapıldığı hesap dönemine ait gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır (3065 sayılı Kanun, md. 17/4-r).

## 2.3. Damga Vergisi İstisnası

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tablonun IV No'lu "Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" başlığı altında sıralanan istisna kapsamındaki kağıtlar açıklanırken, yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı KVK, taşınmaz satış istisnasına dair düzenlemeleri içeren 8. maddesine atıfta bulunulmuştur. Bu düzenleme 5520 sayılı KVK geçici madde 1/5'te yer alan "diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır" düzenlemesiyle birlikte dikkate alındığında kurumların taşınmaz satışından kaynaklı düzenlediği kağıtlar damga vergisinden müstesnadır.

## 3. TAŞINMAZ SATIŞLARINDA YENİLEME FONU UYGULAMASI

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, yenilenmesi amacıyla satışı neticesinde elde edilen karlar, üç yıl süreyle pasifte bir fon hesabında tutularak vergilendirilmeyebilir. Fonda tutulan tutar, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi durumunda yeni kıymetin amortismanına mahsup edilir. Üçüncü yılın sonunda kadar iktisadi kıymetin yenilenmemesi durumunda veya üç yıl içinde işin terki, işletmenin devri ya da tasfiyesi halinde fonda tutulan tutar vergi matrahına eklenir (213 sayılı Kanun, md. 38)

İşletmedeki faaliyetlerin devamı için gerekli olan sabit kıymetlerin yenilenmesinin teşvik edilmesi amacıyla uygulanan yenileme fonu, aslında bir tür vergi erteleme müessesesidir (Küçük, 2015: 156).

İşletmelerin yenileme fonu uygulamasından faydalanabilmeleri için Vergi Usul Kanunu (VUK)'daki düzenlemelere göre aşağıda başlıklar halinde açıklanan şartları sağlamaları gerekmektedir.

### 3.1. Bilanço Usulüne Göre Defter Tutma

213 sayılı VUK'un 38. maddesinde geçen "yenileme fonunun pasifte geçici bir hesapta izleneceği" ibaresi, yenileme fonu uygulamasından sadece bilanço usulüne göre defter tutanların faydalanabileceğine işaret etmektedir. Dolayısıyla bu uygulamadan serbest meslek erbapları ile işletme hesabı usulüne göre defter tutan mükelleflerin yararlanması mümkün değildir. Ancak kendi isteğiyle bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler uygulamadan faydalanabilmektedir (Bilen, 2008: 72).

### 3.2. Yenilemenin Zorunlu Olması veya İşletmeyi Yönetenlerce Karar Alınması

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin satışı neticesinde oluşan karın yenileme fonunda takip edilebilmesi için satışa konu iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya işletmeyi yönetenlerce yenilenmeye dair kararın alınarak bu yönde bir teşebbüse geçilmesi şartı aranır.

Esas itibarıyla işletme tarafından edinilen makine, araç, cihaz gibi tüm sabit kıymetlerin faaliyetlerin sürdürülebilmesinde zorunlu oldukları kabul edilir. Ancak “yenileme fonu” uygulamasında kastedilen zorunluluk, faaliyetin kurucu unsuru niteliğinde olan ve olmazsa olmaz şeklinde nitelendirilebilecek sabit kıymetlerdir (Barlass, 2011: 44).

Hangi hallerde yenilemenin zorunlu olacağına dair kanunda açık bir hüküm yer almamakla birlikte maddenin kanuna konulma amacı dikkate alınarak yorum getirilebilir. Bu bağlamda sabit kıymetin yangın sebebiyle kullanılmayacak kadar hasar görmesi, verimliliği düşürecek ölçüde eskimesi, teknolojik olarak modasının geçmesi gibi haller yenilemeyi zorunlu kılan haller olarak kabul edilebilir (Şeker, 2004: 1213).

Yenilemenin zorunlu olmadığı durumlarda, sabit kıymet satışı neticesinde oluşan karın yenileme fonunda takip edilebilmesi için işletmeyi yönetenlerce karar alınması ve kararın uygulanması için teşebbüste bulunulması şartı aranır. Alınması düşünülen yeni sabit kıymetler için fiyat teklifleri alınması, alınan proforma faturalar veya sipariş mektupları vb. ile yenilenme teşebbüsünde bulunulduğunun kanıtlanması mümkündür (Bilen, 2008: 72).

### 3.3. Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetler İçin Kullanılması

Yenileme fonu uygulamasından yararlanılabilmesi için satışa konu iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması şartı aranır. Bu kapsamda boş arazi ve arsalar veya ticari mal niteliğindeki cihazlar ile makineler amortismanına tabi olmadıklarından yenileme fonu uygulamasına da konu edilemezler (Atay ve Atay, 2003: 178).

### 3.4. İktisadi Kıymetin Aynı Türden Olması

Yenileme fonu uygulaması için aranan şartlardan biri de yeni alınacak iktisadi kıymetin elden çıkarılan ile aynı türden olmasıdır. Diğer bir ifadeyle elden çıkarılan iktisadi kıymetle, yerine alınan iktisadi kıymetin gerçekleştirilen faaliyet kapsamında aynı amaca hizmet etmeleri gerekir. Örneklendirmek gerekirse yenilemek amacıyla satılan demirbaşa bağlı olarak oluşturulan fon, yenilenen bir taşıt için kullanılmayacaktır.

İktisadi kıymetin aynı türden olması elden çıkarılan ile yerine alınan kıymetin birebir aynı olmasını gerektirmemektedir. Nitekim teknolojiye bağlı olarak değiştirilmesi planlanan bir iktisadi kıymet için aranan şart, aynı niteliklere sahip olmasından ziyade faaliyet sürecinde oynadığı rolün aynı olmasıdır (Barlass, 2011: 44).

Yenileme fonu uygulaması için satılan ve yerine alınan iktisadi kıymetlerin aynı sayıda olması şartı aranmaz. Bu bağlamda bir makinenin satışı neticesinde oluşan fon, aynı amaca hizmet etmek üzere alınan iki makinenin amortismanında kullanılabileceği gibi iki makinenin satışı neticesinde oluşan fon yeni alınan bir makinenin amortismanında kullanılabilecektir. Diğer taraftan yenileme fonu uygulamasında alınan iktisadi kıymetin daha önce kullanılmamış olması şartı da aranmaz. Burada önemli olan elden çıkarılan iktisadi kıymetin yerine alınması, aynı görevi ifa edecek nitelikte olmasıdır (Bilen, 2008: 73).

## 4. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Literatürde Çalışmanın bu bölümünde, taşınmaz satışlarında vergi istisnası ile yenileme fonu uygulamalarının her ikisinden de faydalanan bir işletmenin, muhasebe kayıtlarını göstermek için aşağıdaki hipotetik örnek geliştirilmiştir.

Örnek: X A.Ş. satın alma maliyeti 1.200.000 TL olan ve iki yıldan fazla süreyle aktifte kayıtlı bulunan binasını yenilemek amacıyla 05.04.2022 tarihinde 5.000.000 TL'ye satmış ve satış bedeli aynı gün işletmenin banka hesabına yatırılmıştır. Bina için ayrılan amortisman tutarı 200.000 TL'dir.

Satışa konu taşınmaz en az iki tam yıl aktifte kayıtlı bulunduğu ve satış bedeli kanunda belirtilen süre zarfında tahsil edildiğinden kazanç, istisna kapsamında değerlendirilecek ve kazancın %50'lik kısmı kurumlar vergisi matrahına eklenmeyecektir. Kalan %50'lik kısım ise yenileme fonu uygulaması kapsamında

pasifte bir fon hesabına alınarak en fazla üç yıl süreyle bu hesapta tutulabilecektir. Ayrıca elde edilen kazanç için KDV istisnasından da faydalanılabilecektir. Bu bilgilere göre binanın satış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

05/04/2022			
102 BANKALAR		5.000.000	
(-) 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		200.000	1.200.000
252 BİNALAR			2.000.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.			
679.01. İstisna Kazanç			2.000.000
549 ÖZEL FONLAR			
549. 01. Yenileme Fonu			
Taşınmaz satışı	/		

Dönem sonu işlemleri sırasında 679 no.lu hesapta takip edilen tutar 690 no.lu hesaba aktarılmak suretiyle aşağıda gösterilen kayıt ile kapatılacaktır.

31/12/2022			
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.		2.000.000	
679.01. İstisna Kazanç			2.000.000
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI			
İstisna kazancın dönem karına aktarılması	/		

31/12/2022			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.000.000	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI			2.000.000
Dönem karının dönem net karına aktarılması	/		

Gelir tablosu hesabında takip edilen net kar, aşağıdaki kayıt ile bilanço hesabına aktarılacaktır.

31/12/2022			
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		2.000.000	
590 DÖNEM NET KARI			2.000.000
Net karın bilanço hesabına aktarılması	/		

Takip eden dönemde ilgili tutar, aşağıdaki kayıt ile 570 no.lu hesaba aktarılacaktır.

01/01/2023			
590 DÖNEM NET KARI		2.000.000	
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI			2.000.000
Net karın geçmiş yıl karları hesabına aktarılması	/		

2023 yılında kazanç istisnasına konu tutar, kurumlar vergisi beyannamesi verilmeden önce aşağıdaki kayıt ile fon hesabına alınacaktır.

	/			
570 GEÇMİŞ YIL KARLARI			2.000.000	
549 ÖZEL FONLAR				2.000.000
549.02. İstisna Kazanç				
İstisna kazancın fon hesabına alınması				
	/			

Fon hesabına alınan tutar beş yıllık süre zarfında sermayeye ilave dışında hesaptan çekilemeyecektir.

01.05.2023 tarihinde fondaki tutarın tamamının sermayeye ilave edildiği varsayılırsa muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

	01/05/2023			
549 ÖZEL FONLAR			2.000.000	
549. 02. İstisna Kazanç				2.000.000
500 SERMAYE				
İstisna kazancın sermayeye ilave edilmesi				
	/			

15.01.2024 tarihinde 10.000.000 TL %18 KDV'ye, satılan binanın yerine yenisi alınmış ve alış bedeli işletmenin banka hesabından ödenmiştir.

	15/01/2024			
252 BİNALAR			10.000.000	
191 İNDİRİLECEK KDV			1.800.000	
102 BANKALAR				11.800.000
Taşınmaz alış				
	/			

Alınan bina için ilk yıl 200.000 TL amortisman ayrılmıştır.

	31/12/2024			
549 ÖZEL FONLAR			200.000	
549.01. Yenileme Fonu				200.000
(-) 257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR				
Yenilenen bina için amortisman ayrılması				
	/			

Fondaki tutar bitene kadar yeni binanın amortismanı, gider olarak kaydedilmeyecek ve fondan mahsup edilecektir. Fondaki tutarın bitmesiyle birlikte ayrılan amortismanlar gider olarak kaydedilecektir.

## 5. SONUÇ

Kurumlar en az iki tam yıl aktiflerinde bulundukları taşınmazlarını satmaları sonucu oluşan kazançlarının %50'sini kurumlar vergisi matrahlarından indirebilmektedirler. Ancak kazancın istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için mükelleflerin, istisnaya konu kazancı beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutma ve sermayeye ilave dışında herhangi bir nedenle bu hesaptan çekmeme şartını yerine getirmeleri gerekir. Diğer taraftan kurumların ticari amaçla değil, faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullandıkları taşınmazları istisna kapsamındadır. Bu taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ayrıca KDV'den ve satış kaynaklı düzenlenen kağıtlar da damga vergisinden müstesnadır.

Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler, zaruri bir sebeple veya yönetimin aldığı karar doğrultusunda amortisman tabi taşınmazlarını yenilemek amacıyla satmaları neticesinde oluşan kazançlarını, üç yıl süreyle bilançonun pasifinde bir fon hesabında tutmak suretiyle vergi ertelemesi imkânından yararlanabilmektedirler.

Mükelleflerin, taşınmaz satışlarında hem vergi istisnası hem de vergi ertelemesi uygulamalarından bir arada yararlanma imkânı da bulunmaktadır. Her iki uygulamadan da faydalanmak isteyen mükellef, satış kazancının %50'lik kısmını kurumlar vergisi matrahından indirerek, %50'lik kısmını ise yenileme fonu olarak kaydederek hem vergi istisnasından hem de vergi ertelemesinden faydalanabilmektedir.

Vergi istisnası ve vergi ertelemesi uygulamaları ile işletmede oluşturulan fonların, vergi olarak işletme dışına çıkmaması veya gecikmeli olarak çıkması sağlanarak işletmenin kullanabileceği bir kaynak oluşturulmaktadır. Bu kaynak işletme etkinliğini ve verimliliğini artırma, mali yapıyı güçlendirme, devamlılığı sağlama ve büyüme gibi amaçlarla kullanabileceğinden işletmeler için önemlidir.

### **Yazar Katkı Oranı Beyanı**

Çalışma Derya ÖNOC AK tarafından hazırlanmıştır.

### **Çatışma Beyanı**

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

### **Destek Beyanı**

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

## KAYNAKÇA

- Atay, T. ve Atay, H. (2003). Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı ve Bitişi Sorunsalı-II, E Yaklaşım Dergisi, 110, <https://portal.yaklasim.com/makale/2003-5/yenileme-fonu-uygulamasinda-ozellik-arzedden-hususlar-ii?term=yenileme%20fonu> (Erişim Tarihi, 10 Kasım 2022).
- Barlass, T.İ (2011). Türk Vergi Hukukunda Yenileme Fonu, Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan. Ed. Koçak, M. ve Teker, S., Es Yayınları, İstanbul.
- Bilen, C. İ. (2008). Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerle İlgili Özel Haller: Satış, Yenileme Fonu ve Sigorta Tazminatı, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, 68-83.
- [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekciler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekciler/5520_Sayili_Kanun.pdf) (Erişim Tarihi, 20 Aralık 2022).
- Koca, A. (2012). Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüşhan Hakları Satış Kazancı İstisnası, E-Yaklaşım Dergisi, 232, <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13881>, (Erişim Tarihi, 18. Kasım 2022).
- Kuşçu, S. (2014). Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Satışlarına İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar, Vergi Raporu Dergisi, 175, 22-33.
- Küçük, E. (2015). Sabit Kıymet Yenileme Fonu Uygulamasının Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 11(24), 155-180.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği). (2011). Beyanname Düzenleme Kılavuzu, MHUD Yayınları, İstanbul.
- Nazal, E. (2011). İstisna Kapsamındaki İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancının Kısmi Bölünme Kapsamında İşletmeden Çekilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, 362, 95-99.
- Onat, Ö. (2019). Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Madde 5/1-e ve Madde 5/1-f Kapsamında Satışına Yönelik İstisnalar. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şeker, S. (2004). Dönem Sonu İşlemleri 4. Cilt, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 3/04/2007, Resmî Gazete Sayısı: 26482.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 10/1/1961, Resmî Gazete Sayısı: 10703.



3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, Resmî Gazete Tarihi: 20/11/2008, Resmî Gazete Sayısı: 27060.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 2/11/1984, Resmî Gazete Sayısı: 18563.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 8/12/2001, Resmî Gazete Sayısı: 24607.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 11/07/1964, Resmî Gazete Sayısı: 11751.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Resmî Gazete Tarihi: 21/6/2006, Resmî Gazete Sayısı: 26205