

**Finansal kiralama yoluyla edinilen taşınmazın satılması halinde elde edilen kazancın bir kısmının yenileme fonunda takip edilip edilemeyeceği, değeri artırılan taşınmazın hangi hesapta izleneceği ve satış işlemi**

|                   |                                              |
|-------------------|----------------------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                                       |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU                      |
| <b>Özelge no</b>  | B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[290-2012-8645]-874 |
| <b>Tarih</b>      | 13.08.2013                                   |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 27575268-105[290-2012-8645]-874

13/08/2013

Konu : Finansal kiralama yoluyla edinilen taşınmazın satılması halinde elde edilen kazancın bir kısmının yenileme fonunda takip edilip edilemeyeceği, değeri artırılan taşınmazın hangi hesapta izleneceği ve satış işlemi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; rulman ve burç alım satımı ticareti ile iştigal eden şirketinizin, 2002 ve 2003 yılları arasında leasing yoluyla satın aldığı taşınmazın, ilgili dönemde leasing firmasının düzenlemiş olduğu faturalarla giderleştirildiğinden, değerinin aktifte 422 TL iz bedelle bulunduğu ve söz konusu taşınmazı satmak istediğinizi belirtilerek;

-Bu satıştan doğan kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi kapsamında istisnaya tabi olmayan %25'lik kısmının Vergi Usul Kanununa göre pasifte yenileme fonunda takip edilip edilemeyeceği,

-Yetkili bir gayrimenkul değerleme firmasının exper raporuna göre mezkur sabit kıymetin aktif değerini artırarak Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabında takip edilip edilemeyeceği ve bu işlemin gerçekleştirilmesi halinde söz konusu hesabın sermayeye ilave edilmesinden sonra mı satış işleminin gerçekleştirileceği

hususları hakkında Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunulmuştur.

#### **A-Kurumlar Vergisi Kanunun Yönünden Değerlendirme:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (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.

Söz konusu maddenin gerekçesinde de, istisnanın temel amacının kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğu, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemlerin istisna kapsamı dışında kalacağı, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl

hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumunun, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyeceği, örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgesinden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşeceği, 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 olduğu belirtilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.” bölümünde söz konusu istisnanın uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilen kazancın % 75’lik kısmının, yukarıda belirtilen şartları taşıması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, finansal kiralama yoluyla kiralanan taşınmazın finansal kiralama süresinin sonunda iktisap edilerek aktife kaydedilmesi nedeniyle, bu taşınmazın tapuda adınıza tescil edildiği tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, finansal kiralamaya konu edilen taşınmazın finansal kiralama süresi sonunda şirketinizin mülkiyetine geçerek aktife kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi yapılacağından, taşınmazın tescil tarihinden itibaren en az iki tam yıl geçmeden satılması halinde, bu satıştan elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisna hükmünden yararlandırılması mümkün olmayacaktır.

### **B-Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 269 uncu maddesinde, gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği ve gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 5024 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen mükerrer 298 inci maddesinde ise enflasyon düzeltilmesi müessesesi ihdas edilerek yeniden değerlendirme uygulaması kaldırılmıştır.

Aynı Kanunun 328 inci maddesinde ise;

*“Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr 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.*

*Şu kadar ki satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.*

*Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.”*

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ve bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olabilmektedir. Ayrıca yenileme fonundan yararlanabilmek için satılan kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olunması gerekir. Eğer elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunduğu açıksa mevcut taşınmaz satışından elde edilen kârın anılan Kanun hükmü kapsamında pasifte oluşturulacak bir hesapta üç yıl süreyle izlenmesi mümkündür.

Buna göre; şirketinize ait taşınmazın satışından elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi çerçevesinde istisna dışında kalan % 25’lik kısmının, aynı mahiyette yeni bir taşınmazın iktisap edilmesi amacıyla, yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, şirketinizin aktifinde yer alan taşınmaz değerinin gayrimenkul değerlendirme şirketlerince yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkın maliyet bedeli addolunması mümkün olmayıp bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilebilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026