



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

# TAŞINMAZ SATIŞ KAZANÇLARINA TANINAN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASININ KALDIRILMASI

**18 EKİM 2024**

## KAPSAM

- İşbu çalışma, 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)”** kapsamında hazırlanmıştır.

## 1. Giriş

- Hatırlanacağı üzere, 15.07.2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı Kanun ile kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerine yönelik istisna uygulaması kaldırılmıştır. Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK’nın) geçici 16’ncı maddesinde, 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.
- Bunun yanı sıra, KVK’nın 19. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, taşınmazlar kısmi bölünme kapsamından çıkartılmıştır.
- 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)”** ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne kurumların 15.07.2023 tarihinden sonra iktisap ettikleri taşınmaz satış kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnasının kaldırılması ile ilgili açıklamalar işlenmiştir.

## **2. Taşınmaz Satış Kazançlarına Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnasının Kaldırılması**

- 14.07.2023 tarih ve 7456 sayılı Kanun’la kurumların aktifinde en az 2 tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik istisna uygulaması kaldırılmış olup, KVK’nın geçici 16. maddesinde, 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümler uygulanmaya devam etmektedir. Fakat, söz konusu istisna oranının %25 olacağı belirtilmektedir.
- 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “***Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)***” ile söz konusu değişiklikler, **1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne işlenmiştir.**

## 2. Taşınmaz Satış Kazançlarına Tanınan Kurumlar Vergisi İstisnasının Kaldırılması (Devamı)

| Değişiklik Öncesi Tebliğ Açıklamaları   | Değişiklik Sonrası Tebliğ Açıklamaları  |
|---|---|
| <p><b>5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayımlı Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması</b></p> <p>Kurumlar Vergisi Kanununun yayımlı tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.</p> <p>7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> | <p><b>5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun Yayımlı Tarihinden Sonra Gerçekleşen Satış İşlemlerinde İstisna Uygulaması</b></p> <p>Kurumlar Vergisi Kanununun yayımlı tarihi olan 21/6/2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.</p> <p>7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.</p> <p><b>Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, aynı Kanunun 22'nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu na eklenen geçici 16'ncı madde ile de 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir</b></p> <p><b>Buna göre, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (istisna oranı hariç) hükümleri uygulanacak olup aşağıdaki açıklamalara göre işlem tesis edilecektir.</b></p> |

### 3. Taşınmazların Kısmi Bölünme Suretiyle Vergisiz Devredilmesi İmkanının Kaldırılması

- 7456 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik kapsamında **01.01.2024 tarihi itibari taşınmazlar bölünme kapsamında çıkarılmış olup**, söz konusu Tebliğ'in 9.maddesi ile, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "**19.2.2. Kısmi Bölünme**" başlıklı bölümünde düzenlemeler yapılmıştır.

| Değişiklik Öncesi Tebliğ Açıklamaları  | Değişiklik Sonrası Tebliğ Açıklamaları  |
|--|---|
| <p><b>19.2.2. Kısmi bölünme</b><br/>Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan <del>taşınmazlar ile bilançoda yer alan</del> ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.<br/>Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.<br/>Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplarda birlikte devrolunmak zorundadır.</p>  | <p><b>19.2.2. Kısmi bölünme</b><br/>Kurumlar Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.<br/>Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.<br/>Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplarda birlikte devrolunmak zorundadır.</p>   |
| <p><b>19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi</b><br/>Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.<br/>Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.-YTL borcu bulunan <del>taşınmaz</del>, kayıtlı değeri olan 100.000.-YTL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.<br/>Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan <del>taşınmaz</del> nedeniyle 50.000.-YTL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.-YTL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.<br/>Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.<br/>Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.</p> | <p><b>19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi</b><br/>Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. İştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.<br/>Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 500.000 TL borcu bulunan <del>iştirak hisselerini</del>, kayıtlı değeri olan 1.000.000 TL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir.<br/>Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan <del>iştirak hisseleri</del> nedeniyle 500.000 TL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 500.000 TL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.<br/>Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.<br/>Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.</p> |



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **SAYGILARIMIZLA**

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.