



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 03/08/2023
Sirküler No : 2023/084

7456 SAYILI KANUNLA TAŞINMAZ SATIŞLARINDA VERGİLEMEYE VE TAŞINMAZLARIN KISMI BÖLÜNMEYE KONU EDİLMESİNE YÖNELİK OLARAK YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

15.07.2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7456 sayılı “6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile Kurumlar Vergisi Kanununda da önemli değişiklikler yapılmıştır.

Mezkur Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nda yapılan düzenlemelerden taşınmazların vergisiz kısmi bölünmesine ve kurumların aktifinde iki yıldan uzun süre bulundurulmuş taşınmazların elden çıkartılmasındaki kurumlar vergisi ve KDV istisnalarına ilişkin yapılan değişiklikler işbu Sirkülerimizde açıklanmıştır.

Söz konusu Kanunla yapılan diğer değişiklikler daha önce yayımladığımız ilgili Sirkülerlerimizde yapılmıştır.

1. KVK’nun 19, 20, 21 inci Maddelerinde Düzenlenmiş Olan Taşınmazların Vergiden İstisna Kısmi Bölünmesi İmkânı Ortadan Kaldırılmıştır.

Bilindiği üzere, 7456 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde, KVK’nun 19, 20 ve 21 inci maddeleri kurumların aktiflerinde yer alan üretim ve hizmet işletmeleri ile iştirak hisseleri ve taşınmazların kurumlar vergisinden istisna bir şekilde kısmi bölünmesine imkan vermektedir. Bu istisna ayrıca taşınmazların kısmi bölünmesinde KDVK’nun 17/4-c, Gider VK’nun 29/s, DVK’nun 9 ve H.K’nun 123 ncü maddeleri uyarınca KDV, BSMV, damga vergisi ve harçlardan da istisna olarak işlem yapılmasını sağlıyordu.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164’den fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

7456 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile KVK'nun 19/b maddesinde yapılan değişiklikle madde metnindeki "taşınmaz" ibareleri kaldırılmak suretiyle, 01.01.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere taşınmazların kısmi bölünmesindeki kurumlar vergisi istisnası kaldırılmıştır. Devir, birleşme ve bölünme işlemlerindeki KDV, damga vergisi ve harç istisnaları, KVK'ya uygun olarak yapılan devir, birleşme ve bölünmeleri kapsadığından, yapılan düzenlemeyle taşınmazların KVK'nın 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında çıkartılması, dolaylı olarak, bu işlemlerdeki diğer istisnaları da sona erdirmiş olmaktadır.

1.1. Taşınmazların Vergisiz Kısmi Bölünmesi İmkânı 01.01.2024 Tarihine Kadar Devam Etmektedir

7456 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici madde 16 ile söz konusu değişikliğin 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmış olup, buna göre taşınmazların vergisiz kısmi bölünmesi imkânı 31.12.2023 tarihine kadar devam etmektedir.

Bu düzenlemeyi, 01.01.2024 tarihinden önce tescil edilecek taşınmazların kısmi bölünmesi işlemlerinin kurumlar vergisi, KDV ve diğer vergilerden istisna olacağı şeklinde yorumlamak gerekir. Dolayısıyla taşınmazların vergisiz kısmi bölünmesi imkânı 31.12.2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) ticaret siciline tescil edilmiş olmak kaydıyla devam etmektedir.

Söz konusu düzenlemenin yürürlük tarihinin ileri bir tarihe bırakılmasıyla, devam eden kısmi bölünme işlemlerinin vergisiz olarak tamamlanması için bir imkân verilmiş olmakla birlikte, **kalan sürenin yeni bir bölünme işlemine başlamak ve tamamlamak için de yeterli olduğunu düşünüyoruz.**

Kısmi bölünme işlemlerinin 4-5 aylık bir süre aldığı göz önünde bulundurulduğunda, 2023 yılı sonuna kadar yeni bir kısmi bölünme işlemine başlamak ve tamamlamak mümkündür. Kısmi bölünmenin tamamlanma süresinin bu kadar uzun olmasının en önemli nedeni alacaklılar ve ortaklar için yapılan ilanların ve itiraz ve bekleme sürelerinin uzun olmasından kaynaklanmaktadır. **Diğer taraftan ticaret hukukunda bu bekleme sürelerinin kısaltılmasına ilişkin yöntemler öngörölmüş olup, bir kısmi bölünme işleminin tüm kısaltma imkânları kullanılarak iki aylık bir sürede tamamlanması mümkündür.**

1.2. Bir Üretim veya Hizmet İşletmesinin Parçası Niteliğindeki Taşınmazların, İlgili İşletme İle Birlikte Vergisiz Kısmi Bölünmesi İmkânı Devam Etmektedir.

7456 sayılı Kanun öncesindeki düzenlemeler ve Gelir İdaresinin benimsemiş olduğu uygulamalara göre taşınmaz kısmi bölünmesi gayrimenkul faaliyeti ile iştiğal eden kurumların elde ettikleri gayrimenkullerin (emtia niteliği taşıyan) ve bir işletmenin parçası niteliğinde olan taşınmazların kısmi bölünme kapsamında tek başlarına kısmi bölünmesine imkân vermemekteydi.

Yapılan değişiklik sadece taşınmazların tek başına vergisiz kısmi bölünmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Diğer bir anlatımla, üretim veya hizmet işletmelerinin bir parçası niteliğindeki taşınmazların ilgili üretim veya hizmet işletmesi ile birlikte bir bütün olarak vergisiz bir şekilde kısmi bölünmesi imkânı, mevcut düzenlemeler kapsamında halen devam etmektedir.

1.3. Taşınmazların “Tam Bölünme” Kapsamında Vergisiz Bölünmesi İmkânı Devam Etmektedir

Tam bölünme, mevcut bir şirketin ortadan kalkması ve varlıklarının birden fazla şirkete bölünme yoluyla aktarılmasıdır. Kısmi bölünme gibi, vergisiz tam bölünmede KVK'nun 19, 20 ve 21 inci maddelerinde düzenlenmiş olmakla birlikte, mevcut bir şirketin ortadan kalkması gereği ve varlıkların başka şirketlere aktarılmasındaki operasyonel zorlukları nedeniyle uygulamada mükelleflerce tercih edilmemektedir.

7456 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile yapılan düzenleme, mezkur maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere sadece taşınmazların vergisiz kısmi bölünmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Buna göre, getirilen düzenleme kısmi bölünmeye ilişkin olup, taşınmazların bir tam bölünme projesi çerçevesinde tek başlarına bir şirkete vergisiz olarak bölünmelerinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Nitekim mezkur maddenin gerekçesinde de taşınmazların sadece kısmi bölünme kapsamından çıkartıldığı açıkça ifade edilmiştir.

Bu nedenle 01.01.2024 tarihinden sonra, taşınmaz bölünmesi için tam bölünme alternatifinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.4. Taşınmazların Kurumlar Vergisi, KDV ve Diğer Vergi ve Harçlar Ödenmek Suretiyle Kısmi Bölünmesi Mümkün müdür?

Bir taşınmazın kısmi bölünmesinin ilgili vergi ve harçlar ödenmek suretiyle gerçekleştirilmesi önünde vergi kanunları ve Türk Ticaret Kanunu yönünden herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Diğer yandan Harçlar Kanunu'nun 123 üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'na atıfta bulunmadan bölünme işlemlerini harçlardan müstesna tuttuğu için bir taşınmazın 01.01.2024 tarihinden sonra TTK hükümlerine göre kısmi bölünmeye konu edilmesi halinde harç istisnasının uygulanabileceğini görüşünderiz. Ancak, bu hususta vergi idaresinin yorumunun aksi yönde olması ihtimali de gözönünde bulundurulmalıdır.

Özet olarak;

- Bir üretim veya hizmet işletmesinin parçası niteliğinde olmayan taşınmazların kısmi bölünmesinde kurumlar vergisi ve KDV istisnaları 01.01.2024 itibarıyla kaldırılmış bulunmaktadır.
- Kurumların aktifinde yer alan ve gelecekte kurum bünyesi dışında tek başlarına bir projeye konu edilebilecek veya tek başlarına satışı söz konusu olabilecek taşınmazların, söz konusu istisnalardan yararlanılmak suretiyle 01.01.2024 tarihine kadar kısmi bölünmeye konu edilmesi hususunun en kısa sürede değerlendirilmesi ve karara bağlanması yerinde olacaktır.
- Aşağıda açıklandığı üzere, 15 Temmuz 2023 tarihinden önce kurumların aktifinde bulunan taşınmazların satışında %50 olan kurumlar vergisi istisnasının %25'e düşürüldüğü de bu bağlamda dikkate alınmalıdır.

2. Kurumların İki Yıldan Uzun Süre Aktifte Bulundurdukları Taşınmazların Satışından Elde Edilen Kazançlara Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası (KVK'nun 5/1-e);
- 15 Temmuz 2023'ten Sonra Edinilen Taşınmazlar İçin İse Tamamen Kaldırılmış,
 - 15 Temmuz 2023'ten Önce Aktifte Yer Alan Taşınmazlar İçin %50'den %25'e Düşürülmüştür.

7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler öncesinde, KVK'nun 5/1-e maddesi uyarınca kurumların aktifinde yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde bulunduran taşınmazların satışından elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisna idi. 7456 sayılı Kanunun 19/b maddesi ile KVK'nun 5/1-e maddesinde yapılan değişikliklerle söz konusu istisna tamamen kaldırılmıştır.

Ancak, 7456 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile KVK'na eklenen Geçici 16 ncı madde ile Kanunun yürürlük tarihi olan 15 Temmuz 2023'ten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışında, iki yıllık elde tutma süresi ve ilgili diğer şartların sağlanması koşuluyla, söz konusu kazanç istisnasının %25 olarak uygulanmasına devam edeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 7456 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 15 Temmuz 2023 öncesinde edinilmiş taşınmazlar için taşınmaz satış kazancı kurumlar vergisi istisnası %25 olarak devam etmekte olup, bu tarihten sonra elde edilen taşınmazların satışında kurumlar vergisi istisnası tamamen kaldırılmıştır.

3. Kurumların İki Yıldan Uzun Süre Aktifte Bulundurdukları Taşınmazların Satışında Uygulanan KDV İstisnası (KDVK Md-17/4-r);
- 15 Temmuz 2023'ten Sonra Elde Edilen Taşınmazlar İçin Kaldırılmıştır.
 - 15 Temmuz 2023'ten Önce Aktifte Yer Alan Taşınmazların Satışında Uygulanmaya Devam Edecektir.

7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde yapılan değişikliklerle, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle yer alan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerdeki KDV istisnası kaldırılmıştır.

Ancak, 7456 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile KDV Kanunu'na eklenen Geçici 43 üncü madde ile, 15 Temmuz 2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerdeki KDV istisnası devam ettirilmek suretiyle kazanılmış hakların korunması sağlanmıştır.

Buna göre, 7456 sayılı Kanunun yayımı tarihi olan 15 Temmuz 2023'ten önce aktifte yer alan taşınmazlar için söz konusu KDV istisnası devam etmekte olup, bu tarihten sonra elde edilen taşınmazların satışında ise KDV istisnası tamamen kaldırılmıştır.

Özet olarak;

- **15 Temmuz 2023 itibarıyla kurumların aktifinde bulunan taşınmazlar için, iki yıldan uzun süre elde tutulma ve diğer şartların sağlanmış olması kaydıyla, satış kazancındaki kurumlar vergisi istisnası %50'den %25'e**

düşürülmüş olmakla birlikte devam etmekte ve KDV istisnası da devam etmektedir.

- **15 Temmuz 2023 tarihinden sonra elde edilen taşınmazlar için hem kurumlar vergisi istisnası hem de KDV istisnası tamamen kaldırılmış bulunmaktadır.**

Taşınmazlarda vergisiz kısmi bölünmenin kaldırılması, taşınmaz satış kazancındaki kurumlar vergisi ve KDV istisnalarının kaldırılması, bununla paralel olarak kurumların Gayrimenkul Yatırım Fonlarından elde edecekleri kazançlardaki istisnaların da kaldırılmasıyla, taşınmazlardaki vergisiz alanların daraltıldığı bir döneme girilmiştir. Diğer taraftan gerçek kişilerin mülkiyetindeki taşınmazlar ve Gayrimenkul Yatırım Fon Payları için vergi avantajları devam etmektedir.

Bu nedenle, özellikle bir ticari faaliyete veya kira getirisine konu olmayan gayrimenkullerin doğrudan gerçek kişiler veya gerçek kişilerin paylarına sahip oldukları Gayrimenkul Yatırım Fonlarının mülkiyetinde tutulması veya tek varlığı bir taşınmaz veya taşınmazlar grubu olan şirket bünyesinde tutulması önerilmektedir.

Saygılarımızla.