

# Elektrik Santralının Üzerindeki Arsa ile Birlikte Satışında KDV ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Sayı:  
25947440-130[2023]-25014  
Tarih:  
05/08/2024

**T.C.**  
**ISPARTA VALİLİĞİ**  
**Defterdarlık Gelir Müdürlüğü**

Sayı : E-25947440-130[2023]-...  
Konu : Elektrik Santralının Üzerindeki Arsa ile  
Birlikte Satışında KDV ve Kurumlar  
Vergisi İstisnası

05.08.2024

İlgi : ....

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; şirket olarak enerji üretim faaliyetleri kapsamında elektrik santralının kurulu olduğu arsayı ... tarihinde satın aldığınızı ve yine bu arsayı üzerinde kurulu olan elektrik santrali ile birlikte .... tarihinde sattığınızı belirterek, söz konusu arsa satışında kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnalarından yararlanıp yararlanamayacağınız hususlarında Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

## **I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (e) bendinde, "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançlarının %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'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 bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır." hükmü yer almaktadır.*

15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 15/7/2023 tarihinden itibaren taşınmaz satışları söz konusu istisna kapsamından çıkarılmış ve aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 16 ncı maddesinde, "*Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır.*" hükmüne yer verilmiştir.

Konu hakkında, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünde, "*...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....",*

- "5.6.2.2.1. Taşınmazlar" başlıklı bölümünde, "*İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda 'Taşınmaz' olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.*

*Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;*

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

*Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.*

*Fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.*

*Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.",*

- "5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti" bölümünde ise, "Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

*Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 tarihli ve 2010/4-1697 no.lu Genelgesinde cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, ilgide kayıtlı özelge talep formundan ve TAKBİS sorgulamasına istinaden söz konusu taşınmazın tapu kayıtlarında arsa niteliğine haiz olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ... yılında satın aldığınız arsanın, üzerinde kurulu

olan elektrik santrali ile birlikte satılması işleminde, tapuda arsa olarak kayıtlı elektrik santralinin sadece arsaya isabet eden kazancın ..., diğer şartların da sağlanması kaydıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

## II- KATMA DEğER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların (7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile değişmeden önceki hali) satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 17/4-r maddesinde yer alan, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler için uygulanan istisna kaldırılmış, 7456 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanuna eklenen geçici 43 üncü madde ile **15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 3065 sayılı Kanunun 17/4-r maddesinde yapılan değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağı** hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı bölümünün "4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması" başlıklı alt bölümünde, "3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

*"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."*

*hükümü yer almaktadır.*

*Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.*

*Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.*

*En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.*

*İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.*

*İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.*

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, özelge talep formunuzdan satışa konu arsanın elektrik santrali kurulu olarak .... tarihinde iktisap edildiği ve .... tarihinde satıldığı anlaşılmalı birlikte, Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminde yapılan sorgulamada elektrik santrali için cins tashihi yapılmadığı, dolayısıyla şirketiniz adına tescil edilmediği tespit edildiğinden, elektrik santralinin satışında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamakta olup, tapu kayıtlarında arsa niteliğinde kayıtlı bulunan söz konusu taşınmazın satışında, arsa üzerindeki santrale tekabül eden bedelin ayrıştırılarak KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, arsaya isabet eden satış bedelinin; arsanın şirketinizin aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunması koşuluyla, 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.