



09.09.2023/136-1

KDV UYGULAMA GENEL TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİKLER YAPILDI

ÖZET

KDV Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki konularda açıklama ve düzenleme yapılmıştır.

- 7456 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak Kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler 31/12/2024 tarihine kadar KDV'den müstesna olmasıyla ilgili açıklama yapılmıştır.
- 7456 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 15.7.2023 tarihinden sonra edinilen ve kurumların aktifinde en az 2 yıl süreyle tutulacak taşınmazların satış veya devrinde KDV istisnası uygulamasına son verilmesiyle ilgili açıklama yapılmıştır.
- Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranlarının belirlenmesinde sözleşmenin yapıldığı tarihteki oranlar değil, kiralamanın gerçekleştiği tarihteki oranlar dikkate alınacaktır.
- KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen ancak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2014'den önce istisna belgesi almak suretiyle veya verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen proje uygulaması dışında işlem yapanların da 1/1/2024 tarihinden itibaren proje uygulaması kapsamında KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre istisna belgesi almaları uygun görülmüştür.

66 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde proje uygulaması getirilen istisnaların KDV Kanununun 13/a, 13/c, 13/e ve Geçici 29 maddelerinde düzenlenen istisnalar olduğu belirtilmektedir.

07/09/2023 tarihli ve 32302 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan [47 seri No.lu KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞİ](#) ile 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7456 sayılı ["6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telifisi İçin Sayılı Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"](#) ile Katma Değer Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.



09.09.2023/136-2

I-) Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin İstisna

7456 sayılı Kanununun 9 uncu maddesi ile 3065 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici 44 üncü madde eklenmişti.

“6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla **kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler**, 31/12/2024 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.

Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. İndirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler bu Kanununun 32 nci maddesi hükmü uyarınca istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine iade edilir.

Birinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar uzatmaya Cumhurbaşkanı; istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlamaya, istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Bu düzenlemeye istinaden ile söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklama yapılmıştır.

- İstisna kapsamına; 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremler nedeniyle genel hayata etkili afet bölgesi olarak kabul edilen yerlerde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına yapılan teslim ve hizmetler girmektedir.

Afet Bölgesi İlan edilen iller

İçişleri Bakanlığı Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığınca 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ili Pazarcık ve Ekinözü ilçelerinde meydana gelen deprem afetleri sonrasında;

- 07.02.2023 tarih ve 489488 sayılı Olur ile Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa illerinin tamamı,
- 15.02.2023 tarih ve 492100 sayılı Olur ile Elazığ ilinin tamamı
- 21.02.2023 tarih ve 495698 sayılı Olur ile Sivas ilinin Gürün ilçesi
- 07.04.2023 tarih ve 534460 sayılı Olur ile Batman, Bingöl, Kayseri, Mardin, Niğde ve Tunceli illerinin tamamı

Genel Hayata Etkili Afet Bölgesi ilan edilmiştir.



09.09.2023/136-3

Bu düzenlemeye ilişkin olarak Tebliğde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

- Konut niteliğinde olmayan yapıların (işyeri, fabrika, alışveriş merkezi, cami, park, okul, hastane, sosyal tesis gibi) inşası ile mevcut konutların tadil, bakım ve onarımına ilişkin mal ve hizmet alımları istisna kapsamına girmez.
- **İstisnadan faydalanılabilmesi için kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının AFAD ile bağış protokolü imzalaması şarttır.**
- Konutların mütemmimi niteliğindeki mutfak dolabı, konut sahibi kişilerce sökülüp taşınamayacak olan banyo dolabı ve vestiyer, panel radyatör, kombi, duşakabin, küvet ve benzerleri istisna kapsamındadır.
- Mobilya, beyaz eşya, perde, avize, televizyon ve benzeri eşyalar istisna kapsamında değerlendirilmez.
- AFAD'a nakdi olarak yapılan bağışlar kullanılarak AFAD tarafından yaptırılan konutlara ilişkin mal ve hizmet alımlarında bu madde kapsamında istisna uygulanmamaktadır.
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bu istisna kapsamında inşa ettikleri konutların AFAD'a bedelsiz teslimi 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.
- AFAD ile imzalanan protokol kapsamında afetzedelere bağışlanacak konutların inşası dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına 31/12/2024 tarihine kadar yapılan teslim ve hizmetlere uygulanacak olup, inşa edilen konutların 31/12/2024 tarihinden sonra bağışlanması istisna uygulamasını etkilemez.
- İstisna kapsamında mal teslim eden ve hizmet ifa edenler, bu işlemlerini teslim ve hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 341 kod numaralı "Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin İstisna" satırı aracılığıyla beyan etmeleri gerekmektedir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzel kişilikleridir.

Örnek : TOBB, TÜRMOB, Barolar Birliği vb.



09.09.2023/136-4

İstisnadan yararlanmak isteyen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, istisna belgesinin imza ve kaşe tatbik edilmiş bir suretini mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan satıcıya vermeleri gerekmektedir. Bu yazı olmadan istisna uygulanması halinde, ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim veya hizmeti yapan mükellefler ile birlikte teslim veya hizmet yapılan alıcı da müteselsilen sorumludur.

Bu düzenleme ile ilgili olarak Tebliğe “Ek: 32 Afetzedelere Bağışlanacak Konutların İnşasına İlişkin İstisna Belgesi Örneği” eklenmiştir.

[Ek 32 için tıklayınız...>>>](#)

II-) Taşınmaz satışına ilişkin istisna

7456 sayılı Kanunla 15.7.2023 tarihinden sonra edinilen ve kurumların aktifinde en az 2 yıl süreyle tutulacak taşınmazların satış veya devrinde KDV istisnası uygulamasına son verilmiştir.

15.7.2023 tarihinden önce edinilen ve kurumların aktifinde bulunan taşınmazlarda ise KDV istisnası uygulanmaya devam edecektir. KDV Kanunu’na eklenen Geçici 43 üncü madde ile 15.7.2023 tarihinden önce kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar için KDV Kanunu’nun 17/4-r bendi hükmünün değişiklik öncesi hükmü uygulanacaktır. Düzenlemeler 15.7.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Değişikliğe ilişkin olarak KDV Uygulama Tebliğinde yer alan açıklamalar aşağıda, Tebliğin önceki hali ile karşılaştırmalı olarak belirtilmiştir.

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>II. İSTİSNALAR</p> <p>F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR</p> <p>4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde^[315] en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile</p>	<p>MADDE 2- Aynı Tebliğin;</p> <p>a) (II/F-4.16.) bölümünün birinci paragrafından önce gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş, mevcut birinci paragrafında yer alan “(17/4-r) maddesi” ibaresinden sonra gelmek üzere “ile geçici 43 üncü maddesi” ibaresi, “iştirak hisseleri ile” ibaresinden sonra gelmek üzere “15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı</p>	<p>II. İSTİSNALAR</p> <p>F. SOSYAL VE ASKERİ AMAÇLI İSTİSNALARLA DİĞER İSTİSNALAR</p> <p>4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı</p> <p>“15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren</p>



09.09.2023/136-5

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler^[316] KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.^[317]</p> <p>Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi</p>	<p>bulunan" ibaresi, "aktiflerinde bulundukları" ibaresinden sonra gelmek üzere "söz konusu" ibaresi eklenmiş, mevcut ikinci paragrafında yer alan "devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin" ibaresi "devredilen iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların" olarak, "bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin" ibaresi "iştirak hisseleri ile bu taşınmazların" olarak değiştirilmiştir.</p> <p>"15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.</p> <p>Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü madde uyarınca, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.</p>	<p>7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması kaldırılmıştır.</p> <p>Öte yandan, 3065 sayılı Kanuna 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü madde uyarınca, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir."</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi ile geçici 43 üncü maddesi uyarınca, kurumların aktifinde^[315] en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan"taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve</p>



09.09.2023/136-6

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:</p> <ul style="list-style-type: none">- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise^[318] "ilave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır. <p>4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması</p> <p>Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde^[319] asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.</p> <p>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</p>	<p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir."</p> <p>b) (II/F) bölümünde yer alan "4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlığından sonra gelmek üzere aşağıdaki başlık ve başlıktan sonra devam etmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiş, bu bölümden sonra gelmek üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.</p>	<p>teslimler^[316] KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (17/4-y) maddesi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına "devredilen iştirak hisseleri ile 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların", kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve "iştirak hisseleri ile bu taşınmazların" varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.^[317]</p> <p>Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında</p>



09.09.2023/136-7

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.^[320]</p> <p>İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutad olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.</p> <p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.</p> <p>Örnek 1: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştigal eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.</p> <p>Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel</p>		<p>yüklenen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:</p> <ul style="list-style-type: none">- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise^[318] "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır. <p>4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması</p> <p>Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde^[319] asgari</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.</p> <p>Örnek 2:Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştigal eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır.</p> <p>Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır.</p> <p>Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.</p> <p>Örnek 3:(K) Şirketinin 15/10/2003 tarihinde satın almış olduğu 5.000 m²lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine</p>		<p>2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.</p> <p>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.^[320]</p> <p>İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.</p> <p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.</p> <p>Örnek 1: Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştigal eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki</p>



09.09.2023/136-9

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m²'lik başka bir arsa şirket tarafından satılacaktır.</p> <p>Satışı yapılacak 3.000 m²'lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi esas alınacaktır.</p> <p>Örnek 4: Tarım ürünleri ticareti ile iştigal eden (Ş) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır.</p> <p>Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlara^[321] yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.</p> <p>Örnek 5: (P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır.</p> <p>Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih</p>		<p>tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.</p> <p>Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.</p> <p>Örnek 2: Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştigal eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır.</p> <p>Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır.</p> <p>Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den</p>



09.09.2023/136-10

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>(9/7/1998) esas alınacak ve bu satış işlemi 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.</p> <p>Örnek 6: İki tam yıldan fazla süredir (Z) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşıtlar, makine ve teçhizatlardan ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışı gerçekleştirilecektir.</p> <p>3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesindeki istisnaya 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.</p> <p>İki tam yıldan fazla bir süredir şirketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı, 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.</p> <p>Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.</p>		<p>istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.</p> <p>Örnek 3:(K) Şirketinin 15/10/2003 tarihinde satın almış olduğu 5.000 m²lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine 13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m²lik başka bir arsa şirket tarafından satılacaktır.</p> <p>Satışı yapılacak 3.000 m²lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi esas alınacaktır.</p> <p>Örnek 4:Tarım ürünleri ticareti ile işigal eden (Ş) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı</p>



09.09.2023/136-11

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>Örnek 7: 5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışı yapılacaktır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayedeye yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulursa dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.</p> <p>Örnek 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m²'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m²'lik bitişik arsa tevhit edilmiş (tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur.</p> <p>Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra</p>		<p>antreponun deposunu satışa çıkarmıştır.</p> <p>Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlar^[321] yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.</p> <p>Örnek 5:(P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır.</p> <p>Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (9/7/1998) esas alınacak ve bu satış işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.</p> <p>Örnek 6: İki tam yıldan fazla süredir (Z) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşınmazlar, makine ve teçhizatlarından ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışı gerçekleştirilecektir.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnaya</p>



09.09.2023/136-12

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanununun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.</p> <p>Örnek 9: (Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır.</p> <p>Söz konusu satış işleminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.</p> <p>Örnek 10: Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsası, 2010 yılı içerisinde kalan borç</p>		<p>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.</p> <p>İki tam yıldan fazla bir süredir şirketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı, 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.</p> <p>Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabii olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.</p> <p>Örnek 7: 5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışı yapılacaktır.</p> <p>3065 sayılı Kanununun (17/4-r)maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan</p>

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p><i>bakıyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir.</i></p> <p><i>2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktifte kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.</i></p> <p><i>Örnek 11: (F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. Şti.'ye ait taşıtın, icra yoluyla satışı yapılacaktır.</i></p> <p><i>Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşıtın satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.</i></p> <p><i>Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri almıştır. (A) Ltd. Şti. bu</i></p>		<p><i>kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulunsada dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.</i></p> <p><i>Örnek 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m²'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m²'lik bitişik arsa tevhit edilmiş (tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur.</i></p> <p><i>Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnannın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi</i></p>



09.09.2023/136-14

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.^[322]</p> <p>(^[323])</p> <p>Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.^[324]</p> <p>4.16.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması</p> <p>İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde^[325] asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.</p>		<p>iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.</p> <p>Örnek 9: (Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır.</p> <p>Söz konusu satış işlemi iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.</p> <p>Örnek 10: Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsası, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir.</p>



09.09.2023/136-15

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların^[326] bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.</p> <p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.^[327]</p> <p>4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması^[328]</p> <p>Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu</p>		<p>2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktifte kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.</p> <p>Örnek 11: (F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. Şti.'ye ait taşıtın, icra yoluyla satışı yapılacaktır.</p> <p>Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşıtın satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.</p> <p>Örnek 12: (A) Ltd. Şti. 100 m² büyüklüğündeki arsayı (B) A.Ş.nden 20/7/2013 tarihinde satın alarak aktifine kaydetmiş, 1/1/2015 tarihinde bu taşınmazı 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesi kapsamında (D) finansal kiralama şirketine devretmiş ve 31/12/2015 tarihinde geri</p>



09.09.2023/136-16

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.</p> <p>İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.</p> <p>Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.</p> <p>İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.</p>		<p>almıştır. (A) Ltd. Şti. bu taşınmazı 5/5/2016 tarihinde satmıştır.</p> <p>3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre taşınmazın (A) Ltd. Şti.nin aktifinde iki tam yıl süreyle bulunup bulunmadığına ilişkin yapılacak hesaplamada, taşınmazın (D) finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Bu çerçevede, taşınmazın (A) Ltd. Şti. tarafından satın alındığı 20/7/2013 tarihi ile satıldığı 5/5/2016 tarihi arasında iki tam yıllık süre geçtiğinden bu satış KDV'den istisna olacaktır.^[322]</p> <p>(^[323])</p> <p>Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan taşınmazların satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.^[324]</p> <p>4.16.1.1. 15/7/2023</p> <p>Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması</p>



09.09.2023/136-17

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
<p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.</p> <p>Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.</p>		<p>3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,</p> <p>"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."</p> <p>hükmü yer almaktadır.</p> <p>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."</p> <p>"4.16.1.2. 15/7/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı</p> <p>15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanununun 7 nci</p>



09.09.2023/136-18

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
		<p>maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde yapılan değişiklikle kurumların aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulaması 15/7/2023 tarihi itibarıyla kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren kurumların aktifine kaydedilen taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.”</p> <p>4.16.2. İştirak Hisselerinin Satışında İstisna Uygulaması</p> <p>İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde^[325] asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.</p> <p>İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların^[326] bu amaçla aktiflerinde buldukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz.</p> <p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve</p>



09.09.2023/136-19

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
		<p>teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Belediyeler ve il özel idarelerinin bünyesinde bulunan iktisadi işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu iktisadi işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.^[327]</p> <p>4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması^[328]</p> <p>Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl</p>



09.09.2023/136-20

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
		<p>aktifte bulundurulması gerekmez.</p> <p>İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.</p> <p>Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.</p> <p>İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.</p>



09.09.2023/136-21

Tebliğin Önceki Hali	Değişiklik Düzenlemesi	Tebliğin Değişiklik Sonrası Hali
		<p>İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.</p> <p>Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.</p> <p>Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.</p>

III-) Finansal Kiralamaya İlişkin Düzenleme

Hatırlanacağı üzere 10Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe giren 7346 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile;

- %18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranı % 20'ye
- % 8 KDV'ye tabi teslim ve hizmetlerin KDV oranı %10'a,

yükseltilmişti.

Yapılan bu düzenleme göz önünde bulundurularak Tebliğin 3'üncü maddesi ile KDV Uygulama Genel Tebliğinin (III/B-2.2.) bölümünün ikinci paragrafı yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlükten kaldırılan bölüm aşağıdaki gibidir.



09.09.2023/136-22

Düzenlemenin Önceki Hali	Düzenlemenin Yeni Hali
<p>III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM</p> <p>B. ORAN</p> <p>2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar</p> <p>2.2. Finansal Kiralama İşlemleri</p> <p>2007/13033 sayılı Kararnamenin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün^[377] 16 ve 17 nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.</p> <p>Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.</p> <p>Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15 inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.</p>	<p>III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM</p> <p>B. ORAN</p> <p>2. İndirimli Orana Tabi Bazı Mal ve Hizmetlere İlişkin Açıklamalar</p> <p>2.2. Finansal Kiralama İşlemleri</p> <p>2007/13033 sayılı Kararnamenin 1 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre, kararnameye ekli (I) sayılı listenin (B) bölümünün^[377] 16 ve 17 nci sıralarında sayılan işlemler hariç olmak üzere finansal kiralama işlemlerinde, işleme konu olan malın tabi olduğu KDV oranı uygulanır.</p> <p>...</p> <p>Söz konusu Kararname eki (I) sayılı listenin 15 inci sırasında belirtilen, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti (% 1) oranında KDV'ye tabi olup, bu araçların finansal kiralamaya konu olması halinde de (% 1) oranında KDV uygulanır.</p>

Düzenleme ile Tebliğin “Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan oranlar olup, sözleşme süresince bu oranlarda herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.” hükmü kaldırılmıştır.

Bu değişiklik ile Finansal kiralama sözleşmelerine konu malların teslimleri veya kiralanmasına ilişkin KDV oranları, sözleşmenin yapıldığı tarihteki oranlar değil, kiralamanın gerçekleştiği tarihteki oranlara göre belirlenecektir.



09.09.2023/136-23

IV-) Proje Uygulaması Getirilen İstisnalara İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin Yürürlüğünden Önce Başlanılmış ve Halen Devam Eden İşler

KDV Uygulama Genel Tebliğinin (VI/Ç-3.) bölümünden sonra gelmek üzere başlığı ile birlikte aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

VI. USUL HÜKÜMLERİ VE ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

Ç. GEÇİCİ HÜKÜMLER

3. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Kahramanmaraş'ta Meydana Gelen Depremden Etkilenen İller İçin İlan Edilen Mücbir Sebep Döneminde KDV İade Uygulaması

...

"4. Proje Uygulaması Getirilen İstisnalara İlişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin Yürürlüğünden Önce Başlanılmış ve Halen Devam Eden İşler

Proje uygulaması getirilen işlem türlerine ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin yürürlüğünden önce istisna belgesi alınmış olması halinde proje uygulaması zorunluluğu olmaksızın işlem tesisine imkan tanınmak suretiyle uygulamaya yön verilmiştir.

Yapılan değerlendirme neticesinde;

- Sistemsel altyapının tamamlanması,
- Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle proje uygulaması dışında işlem yapan mükellef sayısının fazla olmaması,
- Proje uygulaması kapsamında KDV'den istisnalı olarak işlem yapan mükellefler ile Tebliğin yürürlük tarihinden önce istisnanın verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen işlem türlerine ilişkin olarak KDV ödemek suretiyle faaliyette bulunan mükellefler aleyhine eşitsizlik ve finansman yükü oluşması,
- Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren proje uygulamasına geçiş için yeterli zaman geçmesi,

hususları dikkate alındığında, uygulama birliğinin sağlanabilmesini teminen KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen ancak, Tebliğin yürürlüğünden önce istisna belgesi almak suretiyle veya verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde yürütülen proje uygulaması dışında işlem yapanların da **1/1/2024 tarihinden itibaren proje uygulaması kapsamında bu Tebliğe göre istisna belgesi almaları uygun** görülmüştür."

KDV Genel Uygulama Tebliği ile proje uygulaması getirilen istisnalar (KDV Kanununun 13/a, 13/c, 13/e ve Geçici 29 maddelerinde düzenlenen istisnalardır. Konuyla ilgili [66 Seri No.lu KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ](#)'ne bakılabilir.

Saygılarımızla...