



PÜR BAĞIMSIZ DENETİM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

14.11.2017
Sirküler, 2017/22

Sayın Meslektaşımız,

Konu: Sat, Kirala ve Geri Al Uygulamasının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi.

SAT-KİRALA-GERİ AL UYGULAMASI

I. GİRİŞ :

Sat-Kirala-Geri Al müessesesi 2012 yılında vergi hukukunda yer bulmuş, 2016 yılında tartışmalı hususların da giderildiği cazip ve avantajlı bir uygulama halini almıştır.

Bu uygulama ile firmanın bilançosunda aktifleri ve net işletme sermayesi artar, özvarlık gelişimi sağlanır. Firmanın borçlanma ve likidite rasyoları olumlu etkilenir, bilanço reytingi artar. Firmanın aktifine giren haklardan amortisman gideri ayrılması yoluyla vergi matrahı azaltılır. Leasing'e ödenen faiz tutarları her ay doğrudan finansman giderlerine kaydedilerek vergi matrahı azaltılır. Firmaya, sat – geri kirala sonucunda defter değerinin çok üzerinde yapılan satışlar nedeniyle oluşan kazanca herhangi bir kurumlar vergisi ya da kesilen fatura üzerinden KDV doğmaz.

II. YASAL DÜZENLEMELER:

1.Kurumlar Vergisi Kanunu

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.



“**MADDE 56** – 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin;

a) Birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış ve beşinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

b) Birinci fıkrasına aşağıdaki bentler eklenmiştir.

“j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan 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. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.



Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

k) Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından varlık kiralama şirketinden devralındığı tarihten itibaren bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluşdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan 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. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluşdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır.



Söz konusu varlıkların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda ise varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”[1]

2. Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği:

31 Aralık 2016 tarihli ve 29935 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete’de Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) yayımlandı.

Tebliğde, 6728 sayılı Kanun ve 6745 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklere ve yeni düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara işbu yazımızın ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.[2]

III. SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMİNDE VERGİ PLANLAMASI

Bu uygulamanın hukuk sistemimize girmesine ilişkin kanuni gerekçesinde de vurgulandığı üzere; ”Madde ile finansal kiralama sözleşmesi, ihtiyaç duyulan malların ya üçüncü bir kişiden ya da bizzat kiracıdan finansal kiralama şirketince satın alınarak veya başka bir suretle temin edilerek kullanımının bir bedel karşılığında kiracıya devir edilmesi yoluyla karşılanması şeklinde tanımlanmış ve finansal kiralamaya konu olan malın, sadece üçüncü kişilerden değil bizzat kiracıdan da temin edilmesine imkan getirilmiş, böylelikle uluslar arası yaygın bir finansman yöntemi olan sat-geri kirala işleminin yapılabilmesine imkan tanınmıştır.

Aslında bu makalenin de asıl ana fikri olan hususla ilgili olarak sorumuz şu olsun; Varlığın gerçek piyasa değerinin sonradan bilançoya geçirilmesi mümkün mü?

213 sayılı vergi usul kanununa göre tabi ki cevap hayır olacaktır. Sadece yeni bir mahkeme bilirkişi raporuyla belirlenmiş bir varlık değeri varsa bilanço dipnotlarında gösterebilirsiniz. Bu hususa ilişkin bir muktezanın özeti aşağıda ki gibidir. 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı mukteza...

Şirket bilançonuzun gerçek durumu yansıtması amacıyla envantere kayıtlı fabrika binasını piyasa değeri ile değerleyip kayıtlarınıza almayı düşündüğünüz, yapılacak değerlendirme sonucu ortaya çıkacak değer artışını bilançoda özsermaye hesapları altında açılacak özel fon hesabına kaydetmeyi planladığınız belirtilerek, gerçekleştirmiş olduğunuz bu değer artırımını işlemi sonucu ortaya çıkan ve bilançonun



PÜR BAĞIMSIZ DENETİM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

öz kaynakları içerisinde yer alacak olan özel fon tutarının kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı VUK.nun 269. maddesinde gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

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

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, 5024 sayılı Kanunla getirilen ve VUK.nun mükerrer 298. maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, işletmenize ait fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, şirketinizin aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirme yapılamayacağından, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır. Ancak sonraki yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının tekrar oluşması durumunda parasal olmayan kıymetlerden olan söz konusu fabrika binası enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilecektir.

Oysaki sat-kirala-geri al müessesesi bu uygulamaya imkan vermektedir. Özellikle çok komik değerlerle yıllar önce bilançoya girmiş gayrimenkuller için bu uygulamanın kullanılması neticesinde 4 – 5 yıl sonrasında gerçek değerleriyle varlığı bilançoya geçirmek mümkün olabilmektedir. Üstelik yapılacak bu vergisel planlama birçok ciddi cazibeler taşımaktadır.



1. İstisna Uygulamasına Hangi İktisadi Kıymetler Girmektedir?

İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir. Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismana tabi tüm taşınırlardır.

2. İstisnadan Uygulamasından Yararlanacak Mükellefler Hangileridir?

- Tam ve Dar mükellef tüm kurumlar
- Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları

3. İstisnadan Yararlanma Şartları Nelerdir?

Sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır. Aksi halde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

4. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulma Koşulları Nelerdir?

-İstisna konusu satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

- Varlığın satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

-İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınması gerekmektedir.

- Özel fon hesabına alınma, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.



-Özel Fon Hesabına kaydedilmek şartıyla Geçici Vergi dönemlerinde de istisnadan yararlanılabilir.

- Özel Fona alınan kazanç kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

- Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5. Varlığın Net Aktif Bilanço Değerinin Önemli Olduğu Hususlar Nelerdir?

a) Amortisman Mahsubunda...

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

b) Sözleşme Süresinden Önce Kiracının Varlığı Satmasında...

Söz konusu varlıkların, kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluşteki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılır.

c) Sözleşme Süresinden Önce Varlığın Satılmasının Yaptırımları Nelerdir?

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-



geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

6. Konuya İlişkin Örnek Uygulamalar

Örnek 1. Abba İnşaat Yapı Ltd. Şti. finansman temini amacına yönelik olarak YK Leasing firması ile iş makineleri sat geri kiralaya konu etmek istemiştir. Aktifine iki yıl önce 4.000.000.-TL bedelle aldığı aşağıdaki ekipmanı Leasing firmasına 15 Ekim 2017 tarihinde 4.800.000.-TL bedelle devretmiştir. İnşaat şirketinin bu ekipman için ayırdığı amortisman tutarı 1.350.000.-TL'dir.

- Ekskavatör (Paletli, Lastik Tekerlekli)
- Kazıcı Yükleyici
- Forklift
- Kule Vinç
- Mobil Vinç
- Hidrolik Kırıcı
- Asfalt Makineleri

İstisna Kazanç _____ : Satış Bedeli – Taşınırın Abba İnşaat Ltd. Şti.'deki net bilanço değeri

Taşınır Abba Şirketinde Net Bilanço Değeri: Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar

İstisna Kazanç : 4.800.000 – (4.000.000 – 1.350.000) = 2.150.000.-TL



-Özel Fon Hesabı: 2.150.000.-TL.

Taşınır Varlıklar üzerinden ayrılan amortismanlar bu özel fon hesabından mahsup edilebilecektir. Taşınırın geri alınmasından sonra ise 4.800.000.-TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanın 2.650.000.-TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek kalan 2.150.000.-TL'lik kısmı ise Özel Fon hesabından mahsup edilecektir.

Örnek 2. Abba Kimyevi Maddeler A.Ş. 3 yıl önce aktifine 1.500.000.-TL bedelli taşınır varlık için 900.000.-TL amortisman ayırdıktan sonra 10 Ağustos 2017 tarihinde 1.000.000.-TL bedelle Ziraat Katılım Finansal Kiralama A.Ş.'ne devretmiştir.

Ziraat Katılım Finansal Kiralama A.Ş. ise 1.000.000.-TL ana para ve 600.000.-TL faiz olmak üzere toplam 1.600.000.-TL kira ödedikten 5 yıl sonra 15 Ağustos 2022 tarihinde 1.000.-TL bedelle Abba Kimyevi Maddeler A.Ş.'ne geri satmıştır.

1. Satış:Abba Kimyevi A.Ş.'nin taşınırını Finansal Kiralama Şirketi'ne satışı...

İstisna Kazanç : Satış Bedeli – Taşınırın Abba Kimyevi A.Ş.'deki net bilanço değeri

İstisna Kazanç : 1.000.000 – (1.500.000 – 900.000)= 400.000.-TL

- Abba Kimyevi Maddeler A.Ş. 400.000.-TL tutarındaki istisna kazanç tutarını pasifte Özel Fon hesabında alacak ve bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanacaktır.

- Abba Kimyevi Maddeler A.Ş. taşınır varlığa ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. Maddesine göre "260 Haklar Hesabı"nda 1.000.000.-TL bedelle takip edilmesi gerekmektedir.

- Abba Kimyevi Maddeler A.Ş.'nin taşınır varlık için yıllık hesaplayacağı amortismanın (400.000 / 1.000.000 =) %40'lık kısmı Özel Fon Hesabı'ndan karşılanacak (600.000 / 1.000.000 =) %60'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

2. Satış: Ziraat Katılım Finansal Kiralama A.Ş.'nin Abba Kimyevi A.Ş.'ye Geri Satışı:

Ziraat Katılım Finansal Kiralama A.Ş.'nin

2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin Abba Kimyevi A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınır varlığı 5 yılın sonunda 1.000.-TL bedelle Abba Kimyevi A.Ş.'ne geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edebilir.



Ancak Ziraat Katılım Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin 600.000.-TL faiz geliri ise istisna kapsamında haliyle değerlendirilmeyecektir.

Örnek 3. Abba Makine Ltd. Şti. aktifinde 10.000.000.-TL bedelle kayıtlı fabrika binası için 1.000.000.-TL amortisman ayırmıştır. Şirket fabrika binasını 30 Haziran 2017 sat-kirala-geri al yöntemiyle Halk Leasing Finansal Kiralama A.Ş.'ne 20.000.000.-TL bedelle devretmiştir. Daha sonra Leasing firması bu fabrikayı 20.000.000.-TL ana para ve 11.000.000.-TL faiz olmak üzere toplam 33.000.000.-TL Abba Makine Ltd. Şti.'ne 5 yıllığına kiralamıştır. Kira süresi 5 yılın sonunda ise Leasing firması fabrikayı tekrar 1.000.-TL bedel ile Abba Makine Ltd. Şti.'ne satmıştır. Abba Makine ise bu fabrika binasını 10 Kasım 2022 tarihinde 40.000.000.-TL bedel ile Hidrolik A.Ş firmasına satmıştır.

1. Satış: Abba Makine Ltd. Şti.'nin taşınmazı Finansal Kiralama Şirketi'ne satışı...

İstisna Kazanç : Satış Bedeli –Taşınmazın Abba Makine'deki net bilanço değeri

İstisna Kazanç : 20.000.000 – (10.000.000 –1.000.000)= 11.000.000.-TL

Abba Makine Ltd. Şti. 11.000.000.-TL istisna kazanç tutarı pasifte Özel Fon Hesabına atılacak ve tamamı için istisnadan yararlanacaktır.

Abba Makine Ltd. Şti.'nin "260 Haklar Hesabı"nda 20.000.000.-TL tutarlı taşınmaz ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin amortismanın $(11.000.000 / 20.000.000=)$ %55'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak, en fazla $(9.000.000 / 20.000.000=)$ %45'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir.

2. satış: Halk Leasing Finansal Kiralama A.Ş.'nin Abba Makine Ltd. Şti.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınır varlığı 5 yılın sonunda 1.000.-TL bedelle Abba Makine Ltd. Şti.'ne geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edebilir.

Ancak Halk Leasing Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin 11.000.000.-TL faiz geliri ise istisna kapsamında haliyle değerlendirilmeyecektir.

3. satış: Abba Makine Ltd. Şti. 'nin fabrika binasını Hidrolik A.Ş'ne satışı:

Abba Makine Ltd. Şti. 30 Haziran 2017 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği Halk Leasing A.Ş.'den 1.000.-TL bedelle geri aldıktan sonra 20.001.000.-TL bedelle



PÜR BAĞIMSIZ DENETİM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

aktifine aldığı fabrika binasını 10 Kasım 2022 tarihinde 40.000.000.-TL bedel ile Hidrolik A.Ş firmasına satmış ve bedelin tamamı banka hesabına gelmiştir.

Abba Makine Ltd. Şti. fabrikanın kullanım hakkı dolayısıyla 5 yıllık kira süresi boyunca 2.200.000.-TL Özel Fon Hesabı'ndan mahsup edilmek ve 1.800.000.-TL kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 4.000.000.-TL amortisman ayırmıştır.

Abba Makine Ltd. Şti.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği fabrika binası Leasing firmasından geri aldıktan sonra Hidrolik A.Ş.'ne satışından elde edilen kazanç kiralayan kuruma devrinden önce bu fabrika binasının Abba Makine Ltd. Şti'ndeki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu fabrika binasına ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Satış Kazancı:(Satış Bedeli+gider/maliyet amortisman) –(İlk Net
Bilanço Değeri+Leasing'den Geri Alım Bedeli)

Satış Kazancı:(40.000.000+1.800.000) – (9.000.000 + 1.000=) 32.799.000.-TL

Abba Makine Ltd. Şti.'nin bu satış işlemi duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacaktır. Özel Fon Hesabı'ndaki bakiye tutar birikmiş amortisman gibi değerlendirilecektir. Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

.....10.11.2022.....

Bankalar Hs. 40.000.000.-TL

Birikmiş Amortismanlar Hs. 4.000.000.-TL

Özel Fon Hs. 8.800.000.-TL

Binalar Hs. 20.001.000.-TL

Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 32.799.000.-TL

Bunun yanında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartları sağladığı için fabrika binası Hidrolik A.Ş.'ne satışından doğan kazancın %75'lik kısmı kurum kazancından istisna tutulması gerekmektedir.



Ayrıca satış bedelinin tamamı katma değer vergisinden (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinin birinci bendi) istisnadır.

Ayrıca taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

7. Varlıkların Kira Süresi Dolmadan Başka Kişilere Satılmasının Sonuçları Nelerdir?

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satış gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Bu durumda sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.



Örnek 4. Abba Tekstil Ürünleri A.Ş. aktifine 6.000.000.-TL tutarla kayıtlı depo için 1.200.000.-TL amortisman ayırmıştır. Bu depoyu 25 Ekim 2017 tarihinde Garanti Finansal Kiralama A.Ş.'ye sat-kirala-geri al yöntemiyle 9.000.000.-TL bedel ile devretmiştir.

Leasing firması 6 yıllığına Abba Tekstil Ürünleri A.Ş.'ne 9.000.000.-TL ana para ve 4.000.000.-TL faiz ile toplam 13.000.000.-TL kira ödemesiyle kiralamıştır. Ancak Abba Tekstil Ürünleri A.Ş. sözleşmeden kaynaklı yükümlülükleri yerine getiremediği için 22 Şubat 2020 tarihinde Leasing firması depoyu Beyaz İplik Ltd. Şti.'ne 12.500.000.-TL'na satmıştır.

Bu durumda Abba Tekstil Ürünleri A.Ş.'nin sat-kirala-geri al uygulamasına konu ettiği deponun Leasing firmasına satışından kaynaklı $(9.000.000 - (6.000.000 - 1.200.000)) = 4.200.000$.-TL tutarındaki kazanç için istisnadan faydalanmasından dolayı zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergi ziyayı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte Abba Tekstil Ürünleri A.Ş.'den tahsil edilecektir.

Fakat buna rağmen Abba Tekstil Ürünleri A.Ş.'nin Leasing firmasına devrettiği dönem itibariyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartları sağladığı için 7.700.000.-TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanacaktır. Ayrıca satış bedelinin tamamı katma değer vergisinden (3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinin birinci bendi) istisnadır.

Ancak kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte Abba Tekstil Ürünleri A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

8. Sat-Kirala-Geri Al'da Katma Değer Vergisi Var mıdır?

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (17/4-y) maddesinde sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemleri KDV den istisnadır. İşleme konu taşınır ve taşınmazın, devir tarihine kadar indirilemeyen katma değer vergisi varsa, bu katma değer vergisi artık indirim konusu yapılamayacak, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilecektir.



9. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Damga Vergisi Var mıdır?

6361 sayılı Kanunun 37. maddesinde, finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.

10. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Tapu Harcı Ne Kadardır?

492 sayılı Harçlar Kanununun Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlar başlıklı (4) sayılı tarifesinin "I-Tapu işlemleri" bölümünün yirminci fıkrasının (g) bendinde sat-kirala-geri al işlemine konu taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden Binde 4,55 oranında tapu harcı mevcuttur. Ancak 6361 sayılı Kanunun 37. maddesine göre; finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemlerin harçtan müstesnadır. Dolayısıyla noterde yapılacak işlemler üzerinden noter harçları alınmayacaktır.

IV. SONUÇ:

Ekonomik durgunluğun hem ülkemizde hem de dünyada arttığı bu piyasa koşullarında şirketlerin aktiflerinde bulunan taşınır taşınmaz varlıkları leasing firmalarına kiralama yöntemiyle kendilerine finansman sağlayabilecekleri bir müessese olarak sat-kirala-geri al uygulaması ciddi vergisel avantajlarıyla kullanılabilir bir seçenek olarak görünmektedir.

Son söz, birçok firmanın sorunu olan bilançolarındaki defter değeri ile gerçek değer arasındaki farkı ortadan kaldırmak için özellikle çok cazip bir finansman yöntemidir.

En önemlisi de Varlığın gerçek piyasa değerinin sonradan bilançoya geçirilmesi mümkün mü? Sorusuna bu müessese ile evet diyebiliriz sonucuna varıyoruz.

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YMM A.Ş.

[1] 6728 sayılı Kanunun 56. Maddesi. Kanun 9 Ağustos 2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[2] 31 Aralık 2016 tarihli ve 29935 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete'de Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) yayımlandı.