

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.08.2016
Sirküler No : 2016/050

6728 SAYILI KANUNLA “SAT, KİRALA ve GERİ AL” UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2016/47 Sayılı Sirkülerimizde duyurulduğu üzere, [Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#) 9.8.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu Kanun ile yapılan düzenlenmelerden biri, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasında yapılan değişikliklerdir.

6728 sayılı Kanun ile “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasında yapılan değişiklikler, ilgili olduğu vergi kanunları itibariyle aşağıdaki bilgilerinize sunulmuştur. Yapılan değişiklikler açıklanırken, önceki uygulamayla olan farklılıklara da değinilecektir. Sirkülerimizin son kısmında ise, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasıyla ilgili örnek muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

1. Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler:

6728 sayılı Kanun öncesinde, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulaması, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesinin birinci paragrafındaki parantez içi hüküm ile taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisnanın içinde düzenlenmişti. 6728 sayılı Kanun ile söz konusu parantez içi hüküm kaldırılarak “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına ilişkin kurumlar vergisi istisnası, Kurumlar Vergisi Kanununun

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 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayını, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

“İstisnalar” başlıklı 5’inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen “j” bendinde düzenlenmiştir. **Böylelikle taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan şirketlerin bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar için de satın, geri kiralama kapsamında istisnadan yararlanma imkânı getirilmiştir.** Bir finansman yöntemi olan “Sat, Kirala ve Geri Al” sistemi için yapılan bu değişikliğin son derece yerinde olduğu görüşündeyiz.

Bilindiği üzere bundan önceki uygulamada, taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan şirketlerin bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar; satın, geri kiralama kapsamında istisnadan yararlanılmıyordu.

Önceki uygulamada **sadece taşınmaz malların “Sat, Kirala ve Geri Al” sözleşmelerine konu edilmesi halinde istisna uygulanıyordu.** Ancak getirilen yeni düzenleme ile **gerek taşınmaz, gerekse de taşınır malların “Sat, Kirala ve Geri Al” sözleşmelerine konu edilmesi halinde istisna uygulanabilecektir.**

İstisna uygulaması; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, gerek kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançları ve gerekse de bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançları kapsamaktadır.

Bilindiği üzere, taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarına konu genel istisna uygulamasında, satış kazancı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında izlenmektedir. Beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılmaktadır. Aynı süre içinde tasfiye halinde de bu hüküm uygulanmaktadır. Değişiklikten önceki “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu taşınmaz satışlarındaki kurumlar vergisi istisnası için de aynı düzenleme geçerliydi.

6728 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme uyarınca, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasında fonun pasifte izlenmesi için herhangi bir süre öngörülmemektedir. Yapılan düzenleme gereğince istisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır. 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 kullanılacaktır.

Fon hesabının ilgili varlıkların amortismanının itfası dışında kullanımı (herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakli veya işletmeden çekilmesi) halinde bu kısım ile sınırlı olarak istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünmeler hariç olmak üzere, kurumların tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

“Sat, Kirala ve Geri Al” sözleşmesinin süresinin sonunda varlıkların kuruma devrinde fonun akıbetinin ne olacağı belirsizdir. Sözleşmenin uygulanması ve süresinin bitmesi sebebi ile varlıkların kuruma devri aşamasında fonda takip edilen tutarların iptal edilip edilmeyeceği, iptal edilecekse bunun işletmeden çekiş sayılmayacağı açıklığa kavuşturulmalıdır. Bu konuda Maliye Bakanlığınca herhangi bir açıklama yapılmadığı taktirde, sözleşmenin bitiminden sonra da “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen kıymetler için ayrılan amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) fon tutarından mahsup edilmesine devam edilmesini öneriyoruz. Geri dönüşte fonun iptal edilmesi de bize göre mümkündür ve vergisel açıdan aynı sonucu verecektir. Ancak fonun amortismanlara itfa dışında herhangi bir hesaba nakli veya işletmeden çekilmesini yasaklayan hüküm karşısında bu alternatif riskli olabilir. Tebliğ, sirküler veya özelge bazında olumlu görüş olmadan bu alternatifin uygulanmasını önermiyoruz.

Bilindiği üzere, önceki düzenlemede “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen taşınmazların amortismanı yeni değerler üzerinden ayrılıyor ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabiliyordu. Ancak getirilen yeni düzenleme ile bu uygulamaya (kıymetlerin yeni değeri üzerinden ayrılan amortismanların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması) son verilmiştir. Yapılan düzenleme ile birlikte ilgili kıymetleri kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç olmak üzere, ilgili kıymetlerin yeni değerleri üzerinden ayrılacak amortismanların mahsubu fon hesabından yapılacağından, söz konusu amortisman tutarları artık kurum kazancıyla ilişkilendirilmeyecektir. Yeni uygulamada varlıkların yalnızca ilk devrinden önceki net bilanço aktif değeri üzerinden ayrılan amortismanlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Şayet devirden önceki net bilanço aktif değeri sıfır ise sat - kirala - geri al uygulamasına konu edilecek kıymetler için ayrılacak amortismanların tamamı yukarıda açıklandığı üzere fon hesabından mahsup edilecek ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Bilindiği üzere, KVK’nın 5/1-e maddesinde düzenlenen genel istisna uygulamasıyla ilgili açıklamaların yapıldığı 1 seri no.lu KV Genel Tebliği uyarınca, satış kazancı öncelikle gelir tablosuna dahil edilerek, kurumlar vergisi beyannamesinde kurum ticari kazancı içinde beyan edildikten sonra ilgili satırda istisna olarak dikkate alınmalıdır. İstisnadan faydalandırılan tutarın pasifte bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Fon hesabına alınma işleminin ise, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Söz konusu uygulama daha önceden “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen taşınmazlara konu istisna uygulamasında da aynıydı.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan ve yukarıda açıklanan değişiklikler sonrası, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulaması nedeniyle fon hesabına alınma işleminin, satışın gerçekleştiği tarihte yapılması gerektiği görüşündeyiz. Zira, ilgili kıymetin amortismanı (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) fon tutarından mahsup edilecektir. Buna göre de, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasının yapıldığı ilk yılda da ilgili amortisman tutarının fon hesabından mahsubu gerekeceğinden, fon hesabına alınma işleminin satışın yapıldığı tarihte yapılmasının uygun olduğu kanatindeyiz.

Ayrıca, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen 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, satış gerçekleştirilen kurum nezdinde vergilendirme yapılır. Yukarıda belirtilen şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayan amortisman tutarlarının (fon hesabından mahsup edilen amortisman tutarlarının), ilgili kıymetlerin satış durumunda kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasına gerek yoktur.

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

2016 / 037 sayılı Duyurumuzda açıklandığı üzere Maliye İdaresi’nce verilen özelgelerde; 6361 sayılı Kanun kapsamında “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen taşınmazların, geri alınışından sonra tekrar satışa konu edilmesi halinde, kurumlar vergisi ve KDV istisnası için aranmakta olan en az 2 yıl aktifte kalmış olma şartı açısından bu taşınmazın edinim tarihinin, finansal kiralamanın bitiminde taşınmazın geri alınış tarihi olduğu belirtilmekteydi. Bir diğer ifadeyle, Maliye İdaresi’nin görüşü KDV ve kurumlar vergisi istisnasının uygulanması için, diğer şartların yanında GERİ ALMA TARİHİNDEN İTİBAREN İKİ YIL DAHA BEKLEMESİ GEREKTİĞİ şeklindeydi. Bu Duyurumuzda söz konu görüşün hatalı olduğu savunulmuş ve eleştirilmişti.

6728 sayılı Kanun ile KVK'nun 5'inci maddesinde yapılan düzenleme uyarınca 6361 sayılı Kanun kapsamında “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınacaktır. Getirilen yeni düzenleme ile birlikte, Maliye İdaresi'nin yukarıda belirtilen görüşü güncelliğini kaybetmiştir. Başka bir anlatımla özelge kanun yoluyla düzeltilmiş bulunmaktadır.

Buna göre “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen taşınmazların ilerleyen dönemlerde üçüncü kişilere satılması halinde, kurumlar vergisi istisnasının şartlarından birisi olan en az 2 yıl aktifte kalmış olma şartı yönünden dikkate alınması gereken edinim tarihi, taşınmazın “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilmeden önceki orijinal edinim tarihidir.

2. Katma Değer Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler:

Önceki uygulamada sadece taşınmaz malların sat - kirala - geri al sözleşmelerine konu edilmesi halinde KDV istisnası uygulanıyordu. Ancak getirilen yeni düzenleme ile gerek taşınmaz, gerekse de taşınır malların sat - kirala - geri al sözleşmelerine konu edilmesi halinde KDV istisnası uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen kıymetlere ilişkin KDV istisnası “*kısmi istisna*” kapsamındadır. Buna göre önceki uygulamada, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen taşınmazlar için yüklenilen KDV'nin indirim hesaplarından çıkartılarak düzeltilmesi gerekmekteydi. Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3 üncü maddesi uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmediğinden, indirilemeyen bu KDV tutarlarının aynı zamanda kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekmekteydi.

6728 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, yukarıda belirtilen KDV indirim yasağı yumuşatılarak devam ettirilmiştir. Getirilen yeni düzenleme ile gereğince, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, indirim olarak dikkate alınamayacak ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır.

Ancak, bir finansman yöntemi olan “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasında KDV indirim yasağının tamamen kaldırılması gerektiği görüşündeyiz. İndirim yasağının kaldırılması alternatif finansman yöntemleri ile eşitliği sağlayacaktır. Aksi takdirde, ilgili kıymetlerin iktisabında yüklenilen KDV'yi devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla gideremeyen mükellefler için ortaya çıkan ilave külfet nedeniyle, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” yöntemi tercih edilecek bir finansman modeli olmaktan çıkacaktır.

Bilindiği üzere KDVK'nun 17/4-r maddesi uyarınca, en az iki yıl süreyle aktifte bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışı, diğer şartların da varlığı halinde KDV'den müstesnadır. Bir önceki bölümde açıklandığı üzere Maliye İdaresi'nin görüşü; 6361 sayılı Kanun kapsamında "*Sat, Kirala ve Geri Al*" uygulamasına konu edilen taşınmazların, geri alınışından sonra tekrar satışa konu edilmesi halinde, KDV için aranmakta olan en az 2 yıl aktifte kalmış olma şartı açısından bu taşınmazın edinim tarihi olarak, finansal kiralamanın bitiminde taşınmazın geri alınış tarihinin esas alınması gerektiği yönündeydi.

Diğer taraftan 6728 sayılı Kanun ile KDVK'nun 17/4-r maddesinde yapılan düzenleme ile birlikte, 6361 sayılı Kanun kapsamında "*Sat, Kirala ve Geri Al*" uygulamasına konu edilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınacaktır. Getirilen yeni düzenleme ile birlikte, Maliye İdaresi'nin yukarıda belirtilen görüşü güncelliğini kaybetmiştir. **Buna göre "*Sat, Kirala ve Geri Al*" uygulamasına konu edilen taşınmazların ilerleyen dönemlerde üçüncü kişilere satılması halinde, katma değer vergisi istisnasının şartlarından birisi olan en az 2 yıl aktifte kalmış olma şartı yönünden dikkate alınması gereken edinim tarihi, taşınmazın "*Sat, Kirala ve Geri Al*" uygulamasına konu edilmeden önceki orijinal edinim tarihidir.**

3. Harçlar Kanununda Yapılan Değişiklikler:

Bilindiği üzere gayrimenkul devirlerinde, 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli 4 sayılı tarifenin 20/a maddesi gereği, alan ve satanın ayrı ayrı binde 20 oranında tapu harcı ödemesi gerekir. Anılan maddenin (g) bendi uyarınca, satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla **kiralanan taşınmazların kiralayana (finansal kiralama şirketine) satışı sırasında** devredenden binde 4,55 oranında harç alınmaktadır. Bu işlemde alıcı finansal kiralama şirketinden harç tahsil edilmemektedir. Esasen satıp geri kiralama yöntemi bir finansman yöntemi olduğuna göre devreden kişiden de harç alınmaması gerekir. Ancak ipotek tesisinde de binde 4,55 oranında harç alındığı, finansal kiralama işleminin alternatifini banka kredisi ile borçlanmanın oluşturduğu ve bu işlemde de ipotek harcı ödendiği göz önünde bulundurulduğunda, sadece devredenden bu oranda harç aranmasının anlamlı olduğu anlaşılmaktadır. Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki genel oran (binde 20) ile (g) bendindeki oran (binde 4,55) arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

6361 sayılı Kanunun 37/2'nci maddesi uyarınca, satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında **kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili** tapu harcından müstesnaydı. 6728 sayılı Kanun ile 6361 sayılı Kanunun 37'inci maddesinde yapılan değişiklik ile finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yapılacak işlemler, finansal kiralama konusu gayrimenkullerin kiralayanlar tarafından devir alınmasına ilişkin tapu işlemleri hariç olmak üzere, harçtan müstesna tutulmuştur.

Diğer taraftan 6728 sayılı Kanun ile Harçlar Kanununun 59/1-p maddesinde yapılan değişiklikle 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralanın taşınmazın sözleşme süresinin sonunda kiracıya devrinin harçtan müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına konu edilen taşınmazların sözleşme süresinin sonunda kiracıya devri eskiden olduğu gibi tapu harcından müstesna olacaktır.

4. Yeni Düzenlemenin Yürürlük Tarihi:

6728 Sayılı Kanunun 76/d maddesinde, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına ilişkin yeni düzenlemelerin 02/08/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihi olan 9 Ağustos 2016 tarihinde yürürlüğe girdiği belirtilmektedir.

Diğer taraftan, 7 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (R.G. 04/10/2016 - 29847) uyarınca; “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına ilişkin KDV istisnasının **taşınır mallar** yönünden, Kanunun yayım tarihi olan **9 Ağustos 2016 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere** uygulanacağı açıklanmıştır.

Ayrıca, halihazırda Gelir İdaresi Başkanlığı’nın internet sitesinde ***taslak*** olarak yer alan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ***Taslağı***’nda (Seri No: 11); *Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulaması ilişkin kurumlar vergisi istisnasının **taşınır mallar** yönünden, Kanunun yayım tarihi olan **9 Ağustos 2016 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere** uygulanacağı yönünde açıklama yer almaktadır.

Buna göre, anılan Kurumlar Vergisi Tebliğ Taslağının yukarıda belirtilen açıklamayı içerecek şekilde yayımlanacağı varsayıldığında, *Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına ilişkin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi istisnaları **taşınır mallar** yönünden, Kanunun yayım tarihi olan **9 Ağustos 2016 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere** uygulanacaktır.

Diğer taraftan, **taşınmaz mallara** ilişkin olarak “*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına ilişkin yeni düzenlemeler, **02/08/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere** de uygulanmak üzere Kanunun yayım tarihi olan **9 Ağustos 2016** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5. Örnek Muhasebe Kayıtları:

5.1. Veriler:

- Kiralamaya Konu Mal: Fabrika Binası
- Amortisman Oranı ve Yöntemi: %4 - Normal Amortisman
- Sözleşme Süresi: 4 yıl (Başlangıç: 01.01.2017 - Bitiş: 31.12.2020)
- Aktif Bedel (Enflasyon düzeltme farkı dahil) (TL) : 1.000.000
- Birikmiş Amortisman (TL) : 500.000
- Rayiç Bedel (Anapara) (TL) : 10.000.000
- Faiz (TL) : 1.300.000

- KDV: İstisna
- Kurumlar Vergisi: İstisna
- Kira Süresi Sonunda Alış Bedeli (TL) : 100

5.2. Muhasebe Kayıtları:

Kiracının muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

<hr/>		
120/102	ALICILAR/BANKA	10.000.000
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	500.000
252	BİNALAR	1.000.000
549	ÖZEL FONLAR	9.500.000
	İstisna taşınmaz satış karı	

(Taşınmazın geri kiralananmak üzere finansal kiralama şirketine satışı ve satış kazancının özel fon hesabına alınması)

<hr/>		
260/265	HAKLAR	10.000.000
	Finansal Kiralama Konusu Kıymetler	
302/402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	1.300.000
	301/401 FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	11.300.000

(Sözleşmenin kayda alınması)

<hr/>		
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	1.300.000
301/401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	11.300.000
302/402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRA BORÇLANMA MALİYETLERİ	1.300.000
320	SATICILAR	11.300.000

(Finansal kiralamaya ilişkin faturaların kayda alınması. Yukarıda tüm kira süresi boyunca gelen faturaların toplamı gösterilmiştir. Birinci yılın sonuna kadar oluşan kur farkı ve faizlerin doğrudan gider yazılmayarak hakkın maliyetine ilave edilmesi ve amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir. Örnek muhasebe kaydında bu husus ihmal edilmiştir.)

730/770	GENEL ÜRETİM/YÖNETİM GİDERLERİ	80.000 *
549	ÖZEL FONLAR	1.520.000 **
	<i>İstisna taşınmaz satış karı</i>	
	268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.600.000

(Amortisman ayrılması. Yukarıda dört yıla ilişkin amortisman topluca gösterilmiştir.

* İlgili kıymetin finansal kiralama şirketine devrinden önceki net bilanço aktif değerine isabet eden amortisman tutarı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Buna göre, yıllık amortisman tutarının $\{(1.000.000 - 500.000) / 10.000.000 =\}$ % 5'lik kısmı olan $(10.000.000 \times \% 4 \times \% 5 =)$ 20.000 TL kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla, 4 yıla ilişkin amortisman tutarının 80.000 TL'si kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır.

** İlgili kıymetleri kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç olmak üzere, ilgili kıymetlerin yeni değerleri üzerinden ayrılacak amortismanların mahsubu fon hesabından yapılır. Dolayısıyla, amortisman tutarının $\{ 9.500.000 / 10.000.000 =\}$ % 95'lik kısmı fon hesabından mahsup edilmelidir. Buna göre fon hesabından mahsup edilecek yıllık amortisman tutarı $(10.000.000 \times \% 4 \times \% 95 =)$ 380.000 TL olup, 4 yıllık süre zarfında fon hesabından mahsup edilecek amortisman tutarı toplam 1.520.000 TL'dir. **Fon hesabından mahsup edilen söz konusu amortisman tutarı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.**)

252	BİNALAR	100
320	SATICILAR	100
	(Kira süresi sonunda taşınmazın geri dönüşü)	
252	BİNALAR	10.000.000
260/265	HAKLAR	10.000.000

(Kira süresi sonunda henüz itfa edilmemiş hakların kapatılması)

Sat - kiralama - geri al sözleşmesinin süresinin sonunda varlıkların kuruma devrinde fonun akıbetinin ne olacağı belirsizdir. Sözleşmenin uygulanması ve süresinin bitmesi sebebi ile varlıkların kuruma devri aşamasında fonun iptal edilip edilmeyeceği, iptal edilecekse bunun işletmeden çekiş sayılıp, sayılmayacağına Tebliğ veya sirküler bazında yapılacak açıklamalarla bu hususun açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.

Diğer taraftan, Hak tutarının daha önce bu taşınmazın satışı dolayısıyla oluşturulmuş vergiden müstesna kazançtan (fondan) mahsup edilmesi de bir yöntemdir. Bu yöntemde, 549 - Özel Fonlar hesabında yer alan bakiye 260 / 265 Haklar hesabından mahsup edilir ve 252 - Binalar Hesabına 260 / 265 Haklar hesabında kalan bakiye kaydedilir. Ancak söz konusu yöntem, herhangi bir şekilde vergi ziyaına sebebiyet vermiyor olsa da, fonun işletmeden çekildiği veya başka bir hesaba nakledildiği gerekçesiyle eleştiriye açıktır. Olumlu resmi görüş olmadan bu alternatifin uygulanmasını önermiyoruz.

/		
730/770	GENEL ÜRETİM/YÖNETİM GİDERLERİ	20.000
549	ÖZEL FONLAR	380.000
	İstisna taşınmaz satış karı	
	268 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	400.000

(Sözleşmenin sona ermesinden sonraki yıl olan 2021 yılında ayrılan amortisman)

Saygılarımızla.