

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 06.01.2017

Sirküler No : 2017/006

“SAT, KİRALA VE GERİ AL” UYGULAMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

2016/50 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda (R.G. 9.8.2016 - 29796) “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Anılan Sirkülerimizde, yapılan değişiklikler ilgili olduğu vergi kanunları itibarıyla bilgilerinize sunulmuştur.

Resmi Gazete’nin 31.12.2016 tarihli 3. Mükerrer sayısında yayımlanan ve 2017/002 sayılı Duyurumuzla duyurduğumuz Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 Seri No.lu Tebliğ’de (ilerleyen kısımlarda “Tebliğ” yahut “11 no.lu Tebliğ” olarak anılacaktır) “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasında yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar da yapılmıştır.

Buna göre, 11 seri no.lu Tebliğin 3’üncü ve 15’inci maddeleriyle, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine sırasıyla “5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti” ve “5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması” başlıklı bölümler eklenmiştir.

Anılan Tebliğde kurumlar vergisi istisnasına yönelik yapılan düzenlemeler, aşağıda bilgilerinize sunulmuştur.

Ayrıca, 6728 sayılı Kanunla Sat, Kirala ve Geri Al uygulamasına ilişkin olarak KDV Kanununda da değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklere ilişkin görüşlerimiz, 2016/64 no.lu Sirkülerimizde bilgilerinize sunulmuştur.

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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, 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.

Denet’in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, ıktibas edilemez.

1. SAT, KİRALA VE GERİ AL İŞLEMİNE İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASI:

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 “*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 satıp, geri kiralama kapsamında istisnadan yararlanma imkânı getirilmiştir.**

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.

İstisnanın uygulamasında;

- **Kiracı;** her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,
- **Kiralayan kurumlar;** finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,
- **Sat-kirala-geri al işlemi;** her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralama ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci ifade etmektedir.

“*Sat, Kirala ve Geri Al*” uygulamasına ilişkin istisnadan;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

2. İSTİSNA KAPSAMINDA OLAN İKTİSADİ KIYMETLER:

6728 sayılı Kanun öncesinde, **sadece taşınmaz malların “Sat, Kirala ve Geri Al”** sözleşmelerine konu edilmesi halinde istisna uygulanıyordu. Ancak getirilen yeni düzenleme uyarınca **gerek taşınmaz, gerekse de taşınır malların “Sat, Kirala ve Geri Al”** sözleşmelerine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

İstisnaya konu olabilecek **taşınır**lar, 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerdir.

İstisnaya konu olabilecek **taşınmazlar ise**, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

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

3. İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI:

3.1. Sat, Kirala ve Geri İşlemlerinin Sözleşmede Yer Alması:

İstisna uygulaması açısından, “*Sat, Kirala ve Geri Al*” işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- i. Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına ve
- ii. Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına dair

hükümler bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır. Dolayısıyla, “*Sat, Kirala ve 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 kiralanağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılamaz.

3.2. Satış Kazancının Özel Fon Hesabında Tutulması:

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanmalı ve satış tarihi itibarıyla hesaplanmalıdır.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar, vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Taşınmaz ve iştirak hisse satışından doğan kazancın % 75'lik kısmının istisna tutulmasıyla ilgili KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının şartlarından bir tanesi de, ilgili satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesidir. Anılan şart *Sat, Kirala ve Geri Al* işlemine konu istisna uygulamasında aranmamaktadır.

Varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte **özel bir fon hesabına** alınması gerekmektedir. Tebliğ'de, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına öncelikle gelir olarak yansıtacak olup, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılacaktır.

Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınmalıdır.

Sirkülerimizin ilerleyen bölümlerinde açıklandığı üzere, özel fon hesabında tutulan 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.

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

Bizim görüşümüz, "*Sat, Kirala ve Geri Al*" uygulaması nedeniyle fon hesabına alınma işleminin, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla yapılmasından daha uygun olacağı yönündedir. Zira, ilgili kıymetin amortismanı (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) fon tutarından mahsup edilmelidir.

“Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasının yapıldığı ilk yıl için de amortisman ayrılacağından, ilk yıla ilişkin olarak da mahsup yapılması gerekecektir. Eğer satışın yapıldığı yıl itibariyle fon oluşturulmayacaksa, ilk yıla ilişkin mahsup işlemi nasıl yapılacaktır?. Bu nedenle Tebliğdeki açıklamanın değiştirilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazancın İşletmeden Çekilmemesi:

Fon hesabına alınan kazanç tutarı 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.

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 (Kurumlar Vergisi Kanununa uygun olarak göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

“Sat, Kirala ve 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 ve Geri Al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, kalan kısmı (istisna kazançta isabet eden kısmı) ise sadece **özel fon hesabından** mahsup edilebilecektir.

Konuyla ilgili olarak Tebliğ’de yer alan örnek şu şekildedir:

Örnek: (Ç) A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000.- TL’ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.’ye 3.000.000.- TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.’nin söz konusu taşınırını için ayırdığı amortisman tutarı 500.000.- TL’dir.

<u>Istisna kazanç</u>	: Satış bedeli	- Taşınırın (Ç) A.Ş.’deki net bilanço aktif değeri
<u>Taşınırın (Ç) A.Ş.’deki net bilanço aktif değeri</u>	: Maliyet bedeli	- Birikmiş amortismanlar
<u>Istisna kazanç</u>	: 3.000.000.- TL	- (2.500.000.- TL - 500.000.- TL)
<u>Istisna kazanç</u>	: <u>1.000.000.- TL</u>	

Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınırı ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.’ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL - 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL’ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilecektir.

Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

1.000.000 TL tutarındaki özel fon hesabının söz konusu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değeri olan 2.000.000 TL'ye isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılmaz. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanarak, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.

Diğer taraftan, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen kıymetlerin, kiracıya devri sonrası kiracı tarafından üçüncü kişi yahut kuruma satıldığında, özel fon hesabında herhangi bir bakiye tutar var ise özel fon hesabında yer alan söz konusu tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilir. Sirkülerimizin son bölümünde, uygulamaya ilişkin örnek yer almaktadır.

4. Amortisman Uygulaması:

6728 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen taşınmazların amortismanı yeni değerler üzerinden ayrılıyor ve tamamı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabiliyordu. Ancak getirilen yeni düzenleme ile bu uygulamaya (kıymetlerin yeni değeri üzerinden ayrılan amortismanların tamamının 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 ve Geri Al* uygulamasına konu edilecek kıymetler için ayrılacak amortismanların tamamı istisna edilen kazancın aktarılacağı fon hesabından mahsup edilmelidir. Bu durumda, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek bir amortisman gideri bulunmayacaktır.

Tebliğde, istisna uygulaması ve amortisman ayrılmasıyla ilgili örnekler verilmiştir. Sirkülerimizin son bölümünde anılan örnekler yer almaktadır.

5. Kıymetlerin Sat, Kirala ve Geri Al Süreci Tamamlanmadan Üçüncü Kişi veya Kuruma Satışı:

Taşınır ve taşınmaz malların, *Sat, Kirala ve 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 istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. *Sat, Kirala ve 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, kiralayan nezdinde yapılacak verginin hesaplanması için *Sat, Kirala ve 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 yazı ile bildirilmelidir. Ayrıca, birden fazla defa *Sat, Kirala ve Geri Al* işlemine 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 bildirilmelidir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle *Sat, Kirala ve Geri Al* işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kiracıdan tahsil edilir.

Kiracı tarafından *Sat, Kirala ve Geri Al* işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm (istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kiracıdan tahsil edilmesi) uygulanır.

Konuyla ilgili olarak Tebliğ’de yer alan örnek şu şekildedir:

Örnek: (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı *sat-kirala-geri al* işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama A.Ş.’ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) A.Ş.’ye 7.500.000.- TL ana para ve 3.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) A.Ş.’nin sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2022 tarihinde (O) Ltd. Şti.’ne 10.000.000.- TL’ye satmıştır.**

(M) A.Ş.’nin *sat-kirala-geri al* işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.’ye satışından kaynaklanan [7.500.000.- TL - (4.000.000.- TL - 1.000.000.- TL)=] 4.500.000.- TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.’den tahsil olunacaktır.

Buna göre; kiracı olan (M) A.Ş.’nin (N) Finansal Kiralama A.Ş.’ye ilgili taşınmazı devri, kiracı olan (M) A.Ş.’nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi halinde, normal bir satış işlemi olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, (M) A.Ş.’nin söz konusu taşınmazı *Sat, Kirala ve Geri Al* işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.’ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış

olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 4.500.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen $(4.500.000 \times \% 25 \times \% 20 =) 225.000$ TL tutarındaki kurumlar vergisi, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil edilir.

6. İstisna Kapsamındaki Taşınmazların Üçüncü Kişilere / Kurumlara Satışında İki Yıllık Sürenin Hesabı:

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.

Değişiklikten önce Maliye İdaresi'nin görüşü, “Sat, Kirala ve Geri Al” uygulamasına konu edilen taşınmazların, geri alınışından sonra tekrar satışa konu edilmesi halinde, kurumlar vergisi 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 yönündeydi. Bir diğer ifadeyle, Maliye İdaresi'nin görüşü; KDV ve kurumlar vergisi istisnasının uygulanması için, diğer şartların yanında geri alma tarihinden itibaren iki yıl daha beklemesi gerektiği şeklindeydi. 2016 / 037 sayılı Duyurumuzda, özelge bazında verilen söz konu görüşün hatalı olduğu savunulmuş ve eleştirilmişti. Nihayetinde, getirilen yeni düzenleme ile birlikte, Maliye İdaresi'nin belirtilen görüşü güncelliğini kaybetmiştir. Başka bir anlatımla özelge kanun yoluyla düzeltilmiştir.

Belirtilen süre hesabına ilgili olarak Tebliğ'de verilen örnek şu şekildedir:

Örnek: (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2016 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2023 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır.

(A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır. (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'nin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 6/6/2016 ile 8/12/2023 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.

7. Sat, Kirala ve Geri Al Uygulamasına İlişkin Yeni Düzenlemelerin 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.

Tebliğ’de 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki **taşınmazlarını Sat, Kirala ve Geri Al** işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmelerinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

Ayrıca Tebliğ’de, 2/8/2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri **Sat, Kirala ve Geri Al** işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına **almamış** olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 7 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ’de (R.G. 04/10/2016 - 29847); “**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.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Değişiklik Yapılmasına Dair 11 Seri No.lu Tebliğ’de de, **Sat, Kirala ve Geri Al** işlemine konu edilen **taşınır malların** satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulamasının 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün olduğu açıklanmıştır.

8. İstisna Uygulanması ve Amortisman Ayrılmasına İlişkin Örnekler:

“**Sat, Kirala ve Geri Al**” uygulamasına konu edilen iktisadi kıymetler için kurumlar vergisi istisnasının uygulamasına ve amortisman ayrılmasına ilişkin olarak, Tebliğ’de yer alan örnek şu şekildedir:

Örnek 1: (E) A.Ş. 1.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 800.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.’ye devretmiştir.

(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000.- TL ana para ve 400.000.- TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.’ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.’ye 1.000.- TL bedelle geri satmıştır.

1. satış: (E) A.Ş.’nin taşınırını (F) Finansal Kiralama A.Ş.’ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	-	Taşınırın (E) A.Ş.’deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	:	800.000.- TL	-	(1.000.000.- TL - 680.000.- TL)
İstisna kazanç	:	480.000.- TL		

(E) A.Ş. 480.000.- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) A.Ş. söz konusu taşınırı ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde “260 Haklar” hesabında 800.000.- TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.’nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın $(480.000.- TL / 800.000.- TL =) \%60$ ’lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece $(320.000.- TL / 800.000.- TL =) \%40$ ’lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.’nin taşınırını (E) A.Ş.’ye geri satışı:
(F) Finansal Kiralama A.Ş.’nin (E) A.Ş.’den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırını kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) A.Ş.’ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.
Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.’nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Örnek 2: (G) A.Ş. 8.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmazı için toplam 1.600.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 22/8/2016 tarihinde 10.000.000.- TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama A.Ş.’ye devretmiştir.

(H) Finansal Kiralama A.Ş., söz konusu taşınmazı (G) A.Ş.’ye 10.000.000.- TL ana para ve 6.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 16.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında 8 yıl süreyle kiralamıştır.

Kira süresinin bitiminde taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.’ye geri satmıştır. (G) A.Ş. bu taşınmazını 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.’ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır.

1. satış: (G) A.Ş.’nin taşınmazını (H) Finansal Kiralama A.Ş.’ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	-	Taşınırın (G) A.Ş.’deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	:	10.000.000.- TL	-	(8.000.000.- TL - 1.600.000.- TL)
İstisna kazanç	:	3.600.000.- TL		

(G) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(G) A.Ş.’nin “260 Haklar” hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınmazla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın $(3.600.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%36$ ’lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla $(6.400.000.- TL / 10.000.000.- TL =) \%64$ ’lük kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (G) A.Ş.'ye geri satışı:
(H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (G) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

3. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti.'ne satışı:

(G) A.Ş. 22/8/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000.- TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000.- TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) A.Ş.'nin banka hesabına aktarılmıştır.

(G) A.Ş. söz konusu taşınmazın kullanım hakkı dolayısıyla kira süresi boyunca 1.152.000.- TL özel fon hesabından mahsup edilmek ve 2.048.000.- TL de kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 3.200.000.- TL amortisman ayırmıştır.

(G) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu taşınmazın, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Satış	:	(Satış bedeli + Gider veya maliyet	-	(Taşınmazın kiralayana devrinden önce (G)
kazancı	:	olarak dikkate alınan	-	A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri + (H)
	:	amortismanlar)	-	Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alım bedeli)
Satış	:	(13.000.000.- TL + 2.048.000.- TL)	-	(6.400.000.- TL + 1.000.- TL)
kazancı	:			
Satış	:	8.647.000.- TL		
kazancı	:			

(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (G) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 25/11/2024 -----			
BANKALAR		13.000.000.- TL	
BİRİKMİŞ AMORT.		3.200.000.- TL	
ÖZEL FON HS.		2.448.000.- TL	
VARLIK HS.			10.001.000.- TL
GELİR VE KARLAR			8.647.000.- TL

Ayrıca, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir. Öte yandan, 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.

Saygılarımızla.