

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 04.04.2016
Duyuru No : 2016/037
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
Nisan 2016

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

SAT-KİRALA- GERİ AL YÖNTEMİNE KONU EDİLEN TAŞINMAZLARIN, FİNANSAL KİRA SONRASINDA EDİNİM TARİHLERİNİN NASIL TESPİT EDİLECEĞİ

ÖZET :

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında SAT-KİRALA-GERİ AL yöntemiyle yapılan finansal kiralama işlemine konu gayrimenkullerin, finansal kira ilişkisi bitip gayrimenkul geri alındıktan sonra üçüncü kişilere satılmak istenmesi halinde, KDV ve kurumlar vergisi istisnası için aranan iki yıl süreli aktifte kalma şartı açısından, iki yıllık süreyi başlatan tarihin;

- İşlem öncesindeki edinim tarihi mi,
- Finansal kira bittikten sonraki geri alma tarihi mi

olduğu konusunda Maliye İdaresi'nin görüşüne ihtiyaç bulunmaktaydı.

Maliye İdaresi bu konuda yeni verdiği bir özelgede, KDV ve kurumlar vergisi istisnalarının uygulanabilmesi için, diğer şartların yanında GERİ ALMA TARİHİNDEN İTİBAREN İKİ YIL DAHA BEKLENMESİ GEREKTİĞİ yönünde görüş bildirmiştir.

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 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 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, iktibas edilemez.

Biz bu görüşe katılmıyoruz.

Çünkü bu işlemde taşınmazın verilmesi ve geri alınması, gerçek anlamda bir satış ve alış değil, bir finansman yöntemi olan finansal kiralama ile ilgili teminatlama işlemidir.

Dolayısıyla bu taşınmazın istisna kapsamında tekrar satışı için, geri alınmasından itibaren iki yıl daha beklenmesi istenemez. Başka bir anlatımla bu gayrimenkulün satışında iki yıllık sürenin hesabı açısından geri alınış tarihine değil, orijinal edinim tarihine bakılması gerekir.

1. SAT-KİRALA-GERİ AL UYGULAMASI HAKKINDA BİLGİ VE ÖRNEK:

Bilindiği üzere eskiden bir malın finansal kiralama şirketine satılmasından sonra, satan firma tarafından kiralanmasına (*“sell and lease back”* işlemine) izin verilmiyordu.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun, Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girdiği 13.12.2012 tarihinden itibaren SAT-KİRALA şeklinde finansal kiralama yapılması mümkün hale gelmiştir.

Taşınmazların SAT-KİRALA yöntemi ile finansal kiralanmasının, taşınmaz mülkiyetinin finansal kiralama şirketine geçişinde ve malın tekrar finansal kiracıya geri verilisinde muhtelif vergiler ortaya çıkardığı görülerek, bu mülkiyet geçişlerinin gerçek anlamda satış ve alış değil teminatlama işlemi olduğu da dikkate alınmak suretiyle söz konusu işlemde ortaya çıkabilecek vergiler 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren 6495 sayılı Kanunla istisna edilmiştir.

Buna göre, SAT-KİRALA-GERİ AL işlemlerinde;

- Taşınmazların finansal kiralama şirketlerine, kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri almak şartıyla satışı %100 oranda, süre veya başkaca şartlar aranmaksızın kurumlar vergisinden müstesnadır (6495 sayılı Kanun’un 42 nci maddesi ile değişen KVK Md. 5/1-e)
- Taşınmazın finansal kiralama şirketine satışı, finansal kira tutarları ve finansal kiracıya geri verilmesi işlemleri KDV’den müstesnadır (6495 sayılı Kanun’un 42 nci maddesi ile KDV Kanunu’nun 17 nci maddesine eklenen 4/y bendi)
- Bu kapsamdaki gayrimenkulün finansal kiralama şirketine devri ve geri alınması tapu harcından müstesnadır (6361 sayılı Kanunun 37 nci maddesi)

- Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine, tadiline ilişkin kağıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kağıtlar damga vergisinden, bu kağıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçlardan müstesnadır (6361 sayılı Kanun, 37 nci maddesi)

ÖRNEK:

Bir kurum Ocak 2006'da 3.000.000 Lira bedelle satın aldığı amortisman ayrılmamış taşınmazı 6361 sayılı Kanun uyarınca bir finansal kiralama şirketine 33.000.000 Lira bedelle satarak parayı tahsil etmiştir. Yapılan sözleşmeye göre bu taşınmaz satıcıya finansal kiralanacak, dört yıllık ödeme planı çerçevesinde toplam 44.000.000 TL finansal kira tahsil edildikten sonra, kiracıya bedelsiz olarak (sembolik bedelle) geri verilecektir.

Yani bu firma finansal kiralama şirketinden anaparası 33.000.000 Lira, faizi 11.000.000 Lira olan 4 yıl taksit ödemeli bir kredi kullanmış olup, gerçekte gayrimenkul 4 yıl boyunca finansal kiralama şirketine teminat olarak emanet edilmiş konumdadır.

BUNA GÖRE;

- Finansal kiralama sözleşmesi için ve bu sözleşmenin tatbiki ile ilgili diğer kağıtlarda damga vergisi hesaplanmayacaktır.
- Satıştan kaynaklanan 30.000.000 Liralık kar kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, ÖZEL FON HESABINA kaydedilecektir.
- Satıcı bu işlemi KDV'siz faturaya bağlayarak, KDV beyannamesinin 239 uncu satırında gösterecektir.

ÖNEMLİ NOT:

KDV Kanunu'nun 17/4-y maddesi, hatalı şekilde bir kısmi istisna hükmü olarak düzenlenmiştir. Örneğimizdeki gayrimenkul KDV ödenmek suretiyle edinilmişse bu KDV'nin indirim iptaline tabi tutulması istenmektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.21. no.lu bölümündeki "*Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama Şirketine satılan taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gerekir.*" ifadesi)

- Taşınmaz tapusunun gerek finansal kiralama şirketine devrinde gerekse kira süresinin sonunda geri alınmasında tapu harcı ödenmeyecektir.

- Finansal kiralama şirketinin keseceği kira faturaları ve malın kiracıya geri verilmesi KDV'siz olacaktır. (Bu işlemler yine KDV beyannamesinin 239 uncu satırında gösterecektir.)

Yazımıza konu finansman yöntemi hakkındaki detaylı bilgiler için Sayın Meslektaşımız ve Ortağımız, Yeminli Mali Müşavir Haluk ERDEM'in bir yazısını kaynak olarak belirtmekte yarar görüyoruz.¹

2. SATILIP KİRALANDIKTAN SONRA GERİ ALINAN TAŞINMAZIN TEKRAR SATIŞINDA İKİ YILLIK İSTİSNA SÜRESİNİN BAŞLANGIÇ TARİHİ İLE İLGİLİ ÖZELGE VE GÖRÜŞLERİMİZ:

2.1. Konu Hakkında Açıklama:

Bilindiği üzere, EN AZ İKİ YIL AKTİFTE YER ALMIŞ olan taşınmazların satışında, diğer şartların da sağlanması halinde;

- Doğacak kazancın %75'i kurumlar vergisinden istisna edilir. (KVK Md.5/e)
- Satış işlemi KDV'den müstesnadır. (KDV Kanunu Md.17/4-r)

SAT-KİRALA-GERİ AL işlemine tabi tutulmuş taşınmazın geri alınmasından sonra yeniden satışında iki yıllık sürenin hesabı bakımından itibar edilmesi gereken edinim tarihi olarak hangi tarihe itibar edileceği tereddüt konusu olmuştur.

2.2. Maliye İdaresinin Görüşü:

Bu konuda verilmiş olan bir özelgede²;

“..... iki yıllık sürenin hesabında, söz konusu binanın kira süresinin sonunda şirketiniz adına tekrar tescil edildiği tarih esas alınacaktır”

görüşü ileri sürülmüştür.

Buna göre SAT-KİRALA-GERİ AL işlemine konu gayrimenkulün geri alınışından sonra tekrar satışında kurumlar vergisi ve KDV istisnasından yararlanabilmek için geri alınışından itibaren iki yıl daha beklemek gerekmektedir.

BU ÖZELGEYE KATILMIYORUZ.

¹ Sayın Haluk ERDEM'in Yaklaşım Dergisinin Eylül 2015 sayısında yayınlamış olan **“SAT-GERİ KİRALA YÖNTEMİNİN VERGİSEL YÖNLERİNE İLİŞKİN TEREDDÜTLÜ KONULAR HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ”** başlıklı yazısı.

² Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.02.2016 tarih ve 3507 sayılı özelge.

2.3. Maliye İdaresi'nin Görüşüne Katılmayışımızın Dayanakları:

Bizim anlayışımıza göre iki yıllık sürenin tespiti açısından itibar edilmesi gereken tarih söz konusu gayrimenkulün finansal kiralama öncesindeki orijinal edinim tarihidir.

Gayrimenkulün finansal kira nedeniyle finansal kiralama şirketine devredilip geri alınması edinim tarihini değiştirmemelidir.

ÇÜNKÜ;

- **Sat ve geri kirala modelindeki satış işlemi, gerçekte satış saiki ile değil teminat saiki ile yapılmış bir işlemdir:**

Sat ve geri kirala işleminin “*finansal kiralama*” sayılması ve sat ve geri kirala işlemine ilişkin KV istisnasından faydalanılabilmesi için, finansal kiralama şirketine satılan gayrimenkulün sözleşme süresi sonunda kiracı tarafından geri alınması şartı bulunmaktadır. (6361 sayılı Kanun md. 3/1-ç, KVK md. 5/1-e)

Yani burada her ne kadar kâğıt üzerinde bir satış işlemi olsa da, satan taraf gayrimenkulden tamamen vazgeçmemekte, sözleşme süresi sonunda ilgili gayrimenkulü tekrar satın alma hakkını elinde tutmaktadır. Üstelik bu hakkı kullanırken finansal kiralama şirketine ödeyeceği para kredi planlamasına uygun olacak, kullanılan kredi faizi ile birlikte (kira faturaları mukabilinde) tamamen ödenmiş ise, geri alma işlemi sıfır (veya sembolik) bedelle yapılacaktır.

Buradaki asıl amaç satılan gayrimenkulden elde edilen nakit ile şirketlerin finansman sıkıntısının giderilmesi daha sonra da gayrimenkulün tekrar ilgili şirketçe satın alınması işlemidir. Yani işlem özü itibari ile bir finansman modeli olup, borçlanma için gayrimenkulün teminat gösterilmesi işleminden farklı değildir.

Bu açıklamalar VUK'nun 3. maddesinde yer alan “*vergilendirmeye ilgili olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin önceliği esası*” ile birlikte değerlendirildiğinde; yapılan işlemin esas mahiyetinin satış değil teminat işlemi olduğu ve vergi kanunları açısından da bu gerçek mahiyete göre işlem yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu noktadan hareketle finansal kiralama şirketine sat ve geri kirala kapsamında yapılan satışın KVK 5/1-e kapsamındaki 2 yıllık sürenin yeniden başlamasını gerektirmediği düşüncesindeyiz. Bu görüşümüz, 6361 sayılı Kanun'un 3/1-c maddesindeki “..... *finansman sağlamaya yönelik*” ibaresi ile desteklenmektedir.

- **Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu taşınmazın tekrar satışında maliyet olarak bu taşınmazın orijinal maliyetine itibar edilmesi yasa gereğidir. Buna paralel olarak edinim tarihi açısından da orijinal edinim tarihinin dikkate alınması gerekir:**

Sat-Kirala-Geri Al işlemine tabi tutularak geri alınan taşınmazın tekrar satışında maliyet olarak, finansal kiralama öncesindeki eski kayıtlı değerin dikkate alınması, KVK'nun 5/1-e maddesine eklenen parantez içi hükmün gereğidir.

Maliyet açısından eski değere itibar ediliyor olması, mantıken bu taşınmazın edinim tarihinin de, finansal kiralama öncesindeki edinim tarihi olarak kabulünü haklı kılmaktadır.

- **Benzer durumlarda sürelerin hesaplanmasında işlemin gerçek mahiyeti esas alınmıştır:**

Vergi kanunlarında yer alan bazı düzenlemeler şu şekildedir:

- Devir ve bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının edinim tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki edinim tarihi esas alınmaktadır. (1 no.lu KV GT 5.6.2.3.1.2.)
- Kurumların rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değeri üzerinden ve sermaye artışı nedeniyle bedelsiz olarak iktisap ettikleri hisse senetleri için edinim tarihi, bu işlemlere kaynak teşkil eden eski hisse senetlerinin edinim tarihi olarak dikkate alınmaktadır. (1 no.lu KV GT 5.6.2.3.1.1.)
- Nevi değiştiren şirketin aktifinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin edinim tarihi olarak, nevi değişikliği öncesindeki şirketin eski edinim tarihi dikkate alınmaktadır. (KVK 19/2)
- Uygulamada geçici ilmühaberlerin hisse senetleri ile değiştirilmesi dolayısıyla alınan hisse senetlerinin edinim tarihi olarak, geçici ilmühaberlerin elde edildiği tarih dikkate alınmaktadır.
- Bölünme yoluyla edinilen iştirak hisseleri ve gayrimenkullere ilişkin iktisap tarihi olarak bölünme (iktisap) tarihi değil, bölünen şirketteki (eski) iktisap tarihi esas alınmaktadır. (1 no.lu KV GT 5.6.2.3.1.2.)
- Organize sanayi bölgelerinde tahsis belgesi ile satılan gayrimenkullerin tapuya bağlanmasından sonra iki yıl geçmemiş olsa bile, tahsisten itibaren iki yıllık süre dolmuşsa istisnanın kullandırılması, işlemin gerçek mahiyetinin tapudaki görünümünden daha ön planda olduğunu göstermektedir. (1 no.lu KV Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1. no.lu bölümü)

- Finansal kiralamanın bitiminden sonra gayrimenkulün geri alınması işlemini, alelade bir satın alma işlemi olarak nitelemek mümkün değildir. Finansal kiralama şirketinden aldığı parayı faiziyle birlikte ödeyen kiracının gayrimenkulü BEDELSİZ OLARAK (sembolik bedelle) alabilmesi, bu alımın alelade bir alım olmadığına delilidir.

Görüldüğü gibi, şimdiye kadar vergi kanunlarında benzer durumlarda olayların gerçek mahiyeti dikkate alınmış ve kâğıt üzerinde yeni bir iktisap olsa da vergilendirme ile ilgili konularda işlemin gerçek mahiyeti göz önünde bulundurulmuş, varlıkların edinim tarihi olarak orijinal edinim tarihi dikkate alınmıştır.

Yukarıda 1. maddede açıkladığımız üzere, taşınmazın finansal kiralama şirketine devredilmesi işlemi de görünürde satış işlemi olsa da işlemin gerçek mahiyeti teminat verilmesidir.

Dolayısıyla vergi kanunlarında şimdiye kadar yapılmış düzenlemeler ile paralel olarak, bu işlemde de yapılan satış işleminin gerçek mahiyetinin dikkate alınması; yapılan satışın ve geri alma işleminin KVK 5/1-e kapsamındaki 2 yıllık süreyi yeniden başlatmaması gerektiği kanaatindeyiz.

SONUÇ :

6361 sayılı Kanun kapsamında SAT-KİRALA-GERİ AL işlemine tabi tutulmuş taşınmazların, geri alınışından sonra tekrar satışında, kurumlar vergisi ve KDV istisnaları açısından aranmakta olan en az iki yıl aktifte kalmış olma şartı açısından bu taşınmazın edinim tarihi olarak, finansal kira bitiminde taşınmazın geri alınış tarihi Maliye İdaresince esas alınmaktadır.

Biz Maliye İdaresinin bu görüşüne katılmıyoruz.

Bizim anlayışımıza göre itibar edilmesi gereken edinim tarihi, taşınmazın finansal kira öncesindeki orijinal edinim tarihidir. Bu görüşümüzün dayanakları yukarıda sıralanmıştır.

Söz konusu iki yıllık istisna süresinin hesabı açısından edinim tarihinin nasıl tespit edileceğine dair genel görüşlerimiz, yayınlanmış olan bir makalemizde³ belirtilmiştir.

³ Yaklaşım Dergisi'nin Ocak 2012 sayısında yayınlanan "2 ve 5 YILLIK SÜRELERİN HESABI AÇISINDAN GAYRİMENKULLERİN EDİNİM TARİHLERİNİN TESPİTİ" başlıklı yazımız.

DENET DUYURU

Sayı : 2016/037/7