



FİNANSAL KİRALAMADA YENİ YÖNTEM: SAT KİRALA UYGULAMASI ve KURUMLAR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNALARI

*NEW METHOD IN FINANCIAL LEASING:
APPLICATION OF SALE-AND-LEASEBACK AND THE
EXEMPTIONS OF CORPORATE TAX AND VALUE
ADDED TAX*

Harun ÇELİK(*)

ÖZET

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında ihtiyaç duyulan gider ve maliyetlerin karşılanması, alternatif kaynaklar arasından optimum olanı seçmek isteyen işletme yöneticileri açısından zor bir karardır. İşletmelerin ihtiyaçları arasında sabit kıymetler ciddi kaynaklar gerektirmektedir. Söz konusu kıymetlerin edinimi sırasında, işletmeler kendi varlıklarını kullanılabileceği gibi alternatif finansman kaynaklarından da faydalanılabilir. Dış finansman kaynakları içerisinde yer alan finansal kiralama uygulamasına 2 Ağustos 2013 tarihinde yürürlüğe giren 6495 sayılı “Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la yeni bir yöntem eklenmiştir. Çalışmada, “sat ve geri kirala” olarak anılan bu yeni yöntem, yönteme ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda getirilen istisnai düzenlemeler ve bu düzenlemelerin yaratabileceği olumsuz sonuçlar üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal kiralama, sat ve geri kirala yöntemi, 6495 sayılı Kanun

ABSTRACT

Meeting expenses and costs needed during business activities is a though decision for business directors who want to choose the optimum amongst the alternative options. Among the entrepreneurial needs, non-current assets require a considerable amount of financial resource. During acquisition of these values, enterprises could benefit from alternative financial resources as well as their own assets. Another method has been added to the application of financial leasing, one of the external resource of financing, by “the Law on Amendment to Certain Laws and Decrees” no. 6495, effective as of 2 August 2013. This study deals with the new so-called “sale-and-leaseback” method, exemptions provided in

(*) Vergi Müfettişi

the Corporate Tax Law and Value Added Tax Law as to this new method and, finally, the negative outcomes that may take place as result of the implementation.

Key Words: Financial leasing, sale-and-leaseback method, the Law no. 6495

1- GİRİŞ

İşletmeler kuruluş dönemlerinden itibaren nihai amaçlarına yani kâra ulaşmak maksadıyla birçok gider ve maliyete katlanmaktadırlar. İşletmeler için gider ya da maliyet demek olan ihtiyaçlar, işletmelerin iç kaynaklarından finanse edilebileceği gibi alternatif finansman kaynakları kullanılarak ta giderilebilmektedir.

İşletmelerin kuruluş dönemleri ile normal faaliyet dönemlerinde finansman politikaları dönemlerin özelliğine bağlı olarak farklılık göstermektedir. Kuruluş dönemlerinde işletmelerin finansman gücünün yetersiz olması onları dış finansman kaynaklarına yöneltecektir. Bilhassa faaliyetlerinin yürütülmesinde ihtiyaç duyulan kıymetler içerisinde sabit kıymetler önemli bir yere ve maliyete sahiptir. Bu durum işletmeleri sabit kıymet edinirken alternatif finansman araçlarına yönlendirmektedir.

İktisadi kıymetler işletme bünyesinde üretilebileceği gibi, dışarıdan satın alıp işletme varlıklarına da dahil edebilir. Alternatif bir finansman yöntemi olan finansal kiralama yolu ile de edinebilmektedir. Çalışmada işletmelerin söz konusu iktisadi kıymet ihtiyaçlarının karşılanması sırasında kullanılabileceği yöntemler arasında finansal kiralama uygulaması hakkında bilgi verildikten sonra mevzuatımızda yeni bir yöntem olarak dahil olan “sat ve geri kirala” uygulaması üzerinde durulacak ve açıklanmaya gayret edilecektir. Bu yeni yöntemin uygulanması sırasında işletmeye sağlayacağı kolaylıklar, artılar-eksiler ve uygulamaya ilişkin örnekler kanuni düzenlemeler çerçevesinde ele alınacaktır.

2- İKTİSADİ KIYMETLERİN KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLMESİ

2.1- Finansal Kiralama Uygulaması

İşletmeler satın almada söz konusu kıymetin mülkiyet hakkını elde ederken, kiralamada iktisadi kıymeti belli bir süre için kullanım hakkına kavuşmuş olmaktadır. Bir iktisadi kıymeti kiralama yoluyla elde etmenin, başka bir ifadeyle kiralamanın finansal kiralama, operasyonel (faaliyet) kiralama olmak üzere türleri vardır. Çalışmanın bu bölümünde uygulamada leasing olarak bilinen finansal kiralama açıklanmaya çalışılacaktır.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun “tanımlar” başlıklı 3'üncü maddesinde finansal kiralama “*Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksandan daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama işlemi*” olarak tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290'ıncı maddesinde ise finansal kiralama “*kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine*

sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.” şeklinde tanımlanmıştır. Mezkûr Kanun maddesinin devamında finansal kiralama sayılacak işlemler belirtilirken, 6361 sayılı kanunda yer alan tanımdan yola çıkılarak, tanımda yer alan ve aşağıda sayılan dört durum halinde de işlemin finansal kiralama sayılacağı belirtilmiştir.

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin % 90’ından daha büyük bir değeri oluşturması.

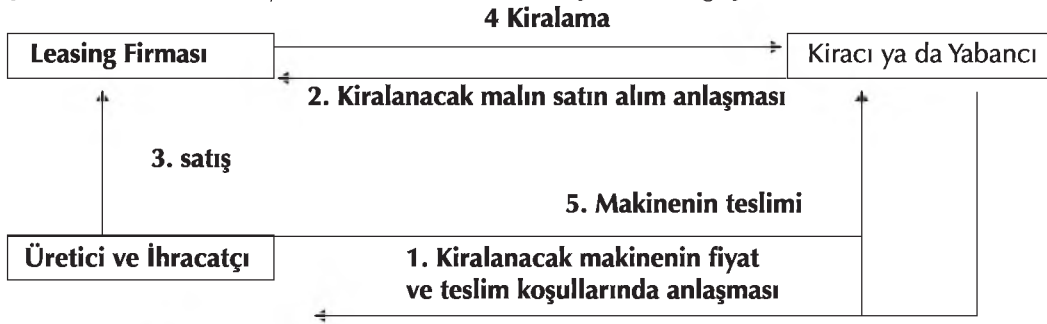
2.2- Finansal Kiralama Prosedürü

Finansal kiralamanın işleyişi kiralanan mal veya teçhizatın kiracı tarafından seçilip fiyat, teslim vb. şartlar konusunda üretici veya ihracatçı firma ile anlaşma yapılmasıyla başlamaktadır. Bu anlaşmanın yapılması sırasında şu üç durumdan biri meydana gelmektedir:

- Kiracı ihtiyacı olan malı seçer ve finansal kiralama şirketinden bu malı alıp kendisine kiralamasını isteyebilir.
- Kiracı üretici veya satıcı ile bir önsözleşme imzalayabilir. Bu önsözleşmenin konusu, üretici veya satıcının finansal kiralama konusu malları tespit edilen şartlarla finansal kiralama şirketine satışidir.
- Kiracı satıcı veya üretici ile sözleşmeyi, leasing firmasından aldığı vekalet ile firmanın temsilcisi olarak yapar.

Üretici/ihracatçı ile yapılan anlaşma ve finansal kiralama şirketi ile yapılan sözleşme sonucu malın veya teçhizatın finansal kiralama şirketine satışı ve kiracıya kiralınması işlemi gerçekleştirilir. Tüm bu işlemlerden sonra mal/teçhizat kiracıya teslim edilir. Tüm bu işlemler aşağıda Şekil 1 ‘de görüldüğü gibi özetlenebilmektedir.

Şekil 1 Bir Firmanın veya İhracatın Finansmana İlişkin Leasing İşlemi¹



3- SAT-GERİ KİRALA UYGULAMASI

İktisadi kıymetlerin edinim yolları arasında en yeni yöntem olan “sat ve geri kirala” uygulaması 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu’nda yer almazken mevzuatımıza 6361 sayılı kanunla girmiştir.

¹ KÜÇÜKKOCAOĞLU Güray, “Leasing”, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcarsamba8.doc>, 19/12/2013

Akabinde bu yöntemi daha çekici kılmak ve teşvik etmek amacıyla, 02 Ağustos 2013 tarih ve 28726 sayılı resmi gazetede yayımlanan 6495 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la birlikte 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda düzenlemeler yapılarak istisna uygulaması yürürlüğe konulmuştur.

Bu yeni uygulama ile birlikte finansal kiralama şirketleri bizzat kiracılardan satın aldıkları iktisadi kıymetleri aynı kiracılara finansal kiralama sözleşmesi ile kiralayabilmektedirler. Kiracı ise sahip olduğu iktisadi kıymetin mülkiyetini, finansal kiralama şirketi ile yapılan finansal kiralama sözleşmesi ile şirkete devretmekle birlikte, iktisadi kıymetin zilyetliğini elinde bulundurarak söz konusu kıymetten yararlanmaya devam etmektedir. Ayriyeten iktisadi kıymetin kira süresi sonunda tekrar kaynak kuruluş olan işletmeye devri de öngörüldüğünden, hem işletmeye satışla birlikte nakit girişi sağlayacak, hem de geri kiralama aşamasında uzun dönemli finansman kolaylığı elde edilecektir.

3.1- Sat ve Geri Kirala İşlemine İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası

Bu yöntemin daha da cazip hale gelmesini sağlayan düzenleme ise, yukarıda belirtildiği gibi 2 Ağustos 2013 tarihinde, 6495 sayılı kanunla yürürlüğe girmiştir. Mezkûr kanunda, KVK'nın İstisnalar başlıklı 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde yer alan parantez içi hüküm değiştirilerek gerçekleştirilmiştir. Değişiklik sonrası hüküm şöyledir: "Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır."

Kurumların aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlerden olan taşınmazların KVK'da yer alan istisnadan faydalandığı işlemler;

- 6361 sayılı kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı.
- Varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışı, şeklinde gerçekleşen işlemlerdir.

Parantez içi hükümden görüleceği üzere KVK açısından istisna, yalnızca kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar için uygulanacaktır. Ayrıca taşınmaz istisnası için aranan ve 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nde sayılan şartlardan en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı madde hükmü gereği aranmayacaktır. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartı, istisna hükmün konuluş amacı da düşünüldüğünde sorun oluşturmayacaktır. Çünkü

amaç, madde gerekçesinde belirtildiği üzere kurumun mali yapısının güçlendirilmesidir. Dolayısıyla satış bedelinin gecikmeksizin tahsil edilmesi şarttır. Aksi takdirde uzun dönemli bir tahsilatın kurumun mali yapısını güçlendirmeyeceği ya da finansman imkanı sağlamayacağı açıktır. Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartı “sat-geri kirala” işlemi açısından da geçerli olacaktır.

İstisnaya ilişkin son şart olan; “*taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*” hükmü, finansal kiralama şirketi açısından sorun teşkil etmeyecektir. Çünkü parantez içi hükümde kanun koyucu “...*finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır...*” diyerek finansal kiralama şirketi açısından doğabilecek sorunları bertaraf etmiştir.

Sat-geri kirala işlemi gerçekleştirilecek kurum açısından ise bu son şart için kesin bir yargıya varılması zor görünmektedir. Zira taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların söz konusu işlemleri gerçekleştirmeleri halinde durum ne olacaktır? Kanun maddesi lafzı yorum yapılarak uygulandığında söz konusu işletmeler yaptıkları bu tür işlemlerden elde ettikleri kazançlar için istisna hükmünden faydalanamayacaktır. Madde gerekçesi dikkate alındığında ise, bu tür işletmelerden dolayı bu kapsamda elde edilen kazançların vergilendirilmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmamaktadır.

Sorunun giderilmesi için madde hükmüne “...*bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.*” şeklinde olduğu gibi şartı bozan bir hüküm eklenmelidir.

Bu sorunun çözümü için alternatif bir başka çözüm ise, benzer bir istisna düzenlemesinin yer aldığı KDVK’nda, kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması dışında başka bir şart öngörülmemiş olmasıdır. Ancak KDVK’ndaki düzenleme, konuyla ilgili istisna hükmünün yer aldığı Kanunun 17/4-r maddesinde değil, ayrı bir bentte yapılmış olduğundan, bu konuda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. KVK’daki düzenleme ise ayrı bir bent hükmü şeklinde değil, mevcut istisnanın yer aldığı bentte yapıldığı ve konu hakkında da özel bir belirleme yapılmadığı için tartışmaya açıktır².

Konunun açıklanmasına ilişkin olarak 8 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağı’nda yer alan **örnek** aşağıdaki gibidir:

(X) A.Ş. kaynak kuruluşu, 17/8/2012 tarihinde 1.000 TL’ye satın aldığı ve aktifleştirdiği binası için 2012 ve 2013 yıllarında toplam 40 TL amortisman ayırmıştır. Söz konusu taşınmaz 18/5/2014 tarihinde (Y) A.Ş. varlık kiralama şirketine 5.000 TL bedelle devredilmiştir.

(Y) A.Ş. tarafından söz konusu bina, 15/4/2018 tarihinde 6.000 TL bedelle (X) A.Ş. kaynak kuruluşuna geri devredilmiştir. (Y) A.Ş. tarafından ayrılan toplam amortisman tutarı 400 TL’dir.

(X) A.Ş. tarafından devralınan bina, 21/6/2020 tarihinde 10.000 TL bedelle satılmıştır. Geri devraldıktan sonra (X) A.Ş. tarafından ayrılan amortisman tutarı ise 240 TL’dir.

Bu durumda;

- (X) A.Ş.’nin, (Y) A.Ş.’ye devrettiği bina nedeniyle oluşan kazancı [5.000 - (1.000 - 40)] 4.040 TL kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

² UZUNOĞLU Nihat, “Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Gerçekleştirilen “Sat ve Geri Kirala” İşlemlerine İlişkin Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası”, Vergi Dünyası, Sayı 387, s. 8

- (Y) A.Ş. varlık kiralama şirketinin geri devrettiği bina nedeniyle oluşan kazancı [6.000 – (5.000 – 400)] 1.400 TL kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

- (X) A.Ş. tarafından devralınan bina 10.000 TL'ye üçüncü bir kişiye satıldığında, varlık kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile bu iki kurumda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kazanç belirlenecektir.

Buna göre, {10.000 – [1.000 – (40 + 400 + 240)]} 9.680 TL kazanç bulunacak ve şartların oluşması durumunda, bu kazancın %75'i, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre vergiden istisna edilecektir. Bu işlemde taşınmazın ilk iktisap tarihi olarak, (X) A.Ş. kaynak kuruluşunun taşınmazı satın aldığı 17/8/2012 tarihi esas alınacaktır.

Diğer yandan, (X) A.Ş. kaynak kuruluşunun sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle taşınmazın, (Y) A.Ş. varlık kiralama şirketi tarafından 10.000 TL'ye satılması halinde ise kazanç {10.000 – [5.000 – (400)]} 5.400 TL olarak hesaplanacak ve şartların oluşması durumunda, bu kazancın %75'i, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre vergiden istisna edilecektir. Bu işlemde taşınmazın ilk iktisap tarihi olarak, (X) A.Ş. kaynak kuruluşundan taşınmazın satın alındığı 18/5/2014 tarihi dikkate alınacaktır.

Kiracı ve finansal kiralama şirketi tarafından yapılan satışlarda da hesaplama aynı şekilde yapılacaktır.”

Örnekte görüldüğü ve KVK 5/1-e parantez içi hükümde “taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.” şeklinde belirtildiği üzere satış kazancı hesaplanırken iktisadi kıymetin devir öncesi kayıtlı değeri dikkate alınmıştır.

3.2- Sat ve Geri Kirala İşlemine İlişkin KDV İstisnası

6495 sayılı kanunla KDV Kanunu 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına “21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralananmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.” eklenmek suretiyle;

- kiralananmaya konu taşınmazların kiralayana satılması,
- satan kişilere kiralınması,
- devri,

işlemleri KDV'nden istisna edilmiştir.

Kanun maddesinde görüleceği ve yukarıda KVK açısından değerlendirmelerin yer aldığı bölümde belirtildiği üzere KDV açısından istisnanın uygulanmasına ilişkin iki yıllık aktifte bulunma şartı da dahil olmak üzere herhangi bir şart aranmamaktadır. Ayrıca KDV istisnasından KDV mükellefleri yararlanabilecektir. Yani KV istisnasından sadece kurumlar vergisi mükellefleri faydalanabildikleri halde, KDV istisnasından gelir vergisi mükelleflerinden ticari, zirai kazanç elde edenler ile serbest meslek kazancı elde eden mükellefler de faydalanabileceklerdir.

KDV istisnası, istisnadan yararlanacak mükellefler açısından bazı sorunlar teşkil etmiştir. Şöyle ki, KDV Kanunu 30'uncu maddesi a bendi hükmü gereği istisna edilmiş işlemlerden dolayı yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. Mezkûr kanununun 58'inci maddesinin mefhumu muhalifi ise, indirilemeyen KDV'yi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine gider yazma istikametine yönlendirmektedir. Ancak böyle bir durumda da Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından başka bir sorun ortaya çıkmaktadır. KVK'nın istisnalar başlıklı 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, kiracının finansal kiralama şirketine geri kiralama amacıyla yaptığı satıştan elde ettiği istisna kazanca ilişkin giderler istisna dışı kurum kazancından indirilemez sonucuna çıkmaktadır.

Bu şekilde yapılacak bir işlemin, düzenlemenin getiriliş amacı ile bağdaşmayacağı da açıktır. Söz konusu düzenleme, işletmelerin finansal yapılarını güçlendirme amacına yönelik bir teşvik uygulamasıdır. Fakat istisnadan yararlanacak olanlar için işleme konu taşınmazın iktisabı sırasında ödenen vergilerin indirim imkânının ortadan kaldırılması halinde bu işlem teşvik olmaktan çıkıp, adeta cezalandırıcı bir işlem haline gelecek ve istisna uygulaması ile alınmayan verginin bir kısmı, bu şekilde mükelleften alınmış olacaktır. Üstelik KDV açısından indirim konusu yapılamayan söz konusu vergilerin, KVK'nın 5/3'üncü maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde de gider olarak dikkate alınmayacağı hususunu da göz önüne alırsak, olayın cezalandırıcı boyutu fazlasıyla ön plana çıkmaktadır³. Dolayısıyla teşvik amaçlı getirilen böyle bir istisna işletmeler açısından ters etki yaratacaktır. Sonuç olarak indirim konusu yapılan KDV kabul edilmeyeceği gibi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından gider de yazılmayacaktır.

3.2.1- Kiralama Konusu Taşınmazın Kaynak Kuruluşlara Tekrar Kiralanması ve Devrine İlişkin KDV İstisnası

Taşınmazların finansal kiralama şirketlerine satışı esnasında gerçekleşen teslimin KDV Kanunu yer alan istisna hükmü nedeniyle, verginin konusuna girmesine rağmen vergilendirilmeyeceği hükmü uyarınca, finansal kiralama şirketlerinin bu işlem nedeniyle yüklendiği KDV'si söz konusu olmayacaktır. Sat ve geri kirala uygulaması işleminin devamı sırasında, finansal kiralama şirketi tarafından teslim alınan taşınmazın işletmeye tekrar kiralanması ve kiralama süresi sonunda mülkiyetin devri işlemleri de istisna kapsamında gerçekleştiğinden KDV'ye tabi olmamaktadır. Bu işlem sırasında da finansal kiralama şirketinin taşınmazı teslim aldığı sırada yüklendiği bir KDV olmadığı için kiralama veya tekrar teslim sırasında finansal kiralama şirketi açısından, işletme açısından yaşanan indirilemeyen KDV'nin kurumlar vergisi açısından gider de yazılamaması gibi bir sorunda ortaya çıkmayacaktır.

4- SONUÇ

İşletmeler faaliyetlerinin devamı, geliştirilmesi ve rekabet gücünün artırılması maksadıyla birçok gider ve maliyete katlanmak zorunda olduğu gibi, bu amaçlara ulaşmak için ihtiyaç duyduğu iktisadi kıymetleri edinmek durumundadırlar. İktisadi kıymetlerin edinimi sırasında işletmeler, alternatif finansman kaynaklarından uygun olan herhangi birini seçecektir. Böyle bir durumda, işletme öz kaynaklarını kullanabileceği gibi diğer finansman kaynaklarına da başvurabilir.

³ UZUNOĞLU Nihat, a.g.m. , s.16

Öz kaynakları yetersiz olan yahut uzun vadeli borçlanma kabiliyeti olmayan işletmeler açısından iktisadi kıymet edinimi ciddi bir sorundur. Özellikle bu tür işletmeler de dâhil olmak üzere işletmeler için finansal kiralama yöntemi sağladığı kolaylıklar nedeniyle ciddi avantajlar sunmaktadır. Ülkemizde finansal kiralama işlemleri, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında uygulanmaktadır.

Çalışmada bir finansal kiralama yöntemi olan ve “Sat ve geri kirala” olarak adlandırılan finansal kiralama işlemine ilişkin, 02 Ağustos 2013 tarihinde yürürlüğe giren 6495 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu’nda düzenlemeler yapılarak istisna uygulamaları **yürürlüğe konulmuştur**.

Uygulama ile birlikte finansal kiralama **şirketleri bizzat kiracılardan satın aldıkları** iktisadi kıymetleri aynı kiracılara finansal kiralama sözleşmesi ile kiralayabilmektedirler. Kiracı ise sahip olduğu iktisadi kıymetin mülkiyetini, finansal kiralama şirketi ile yapılan finansal kiralama sözleşmesi ile şirkete devretmekle birlikte, iktisadi kıymetin zilyetliğini elinde bulundurarak söz konusu kıymetten yararlanmaya devam etmektedir. Ayriyeten iktisadi kıymetin kira süresi sonunda tekrar kaynak kuruluş olan işletmeye devride öngörüldüğünden, hem işletmeye satışla birlikte nakit girişi sağlayacak, hem de geri kiralama aşamasında uzun dönemli finansman kolaylığı elde edilecektir.

Ancak istisna uygulamasının işlerliğine ilişkin olarak hem KVK’da, hem de KDVK’nda yer alan düzenlemeler bir takım sorunları beraberinde getirmiştir. Kolaylık ve teşvik amaçlı yapılan bu tür yasal düzenlemelerin yarattığı sorunların çözümü de, çalışmanın önceki bölümlerinde anlatılmaya çalışıldığı üzere yine yasal düzenlemelerle olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 6495 sayılı “Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 02/08/2013, md. 29, md. 42
- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu, 13/12/2012, md. 3
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21/06/2006, md. 5
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02/11/1984, md 17
- 8 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı
- KÜÇÜKKOCAOĞLU Güray, “Leasing”, <http://www.baskent.edu.tr/~gurayk/finpazcarsamba8.doc>, 19/12/2013
- Uzunoglu Nihat, “Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Gerçekleştirilen “Sat ve Geri Kirala” İşlemlerine İlişkin Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası”, Vergi Dünyası, Kasım 2013, Sayı 387