

# SAT KİRALA GERİ AL İŞLEMLERİNDE ÖZEL FON KULLANMA TEREDDÜTLERİ

PAUSE IN EXERCISING SPECIAL FUNDS IN SELL, LEASE AND BUY OPERATIONS



Ferhat DİNÇER\*

## ÖZ

Çalışmamızda, işletmelerin sermaye ihtiyaçlarının karşılanmasında önemli bir yer edinen ve bünyesinde birden çok vergi türü itibarıyla avantajlar barındıran sat kiralama geri al işlemlerinin kurumlar vergisi uygulamasında; aynı dönemde gerçekleşen kiralayana satış ve geri kiralamalarda kullanma hakkı için hesaplanacak amortismanın satış kazancının tutulduğu özel fondan itfa edilmesinde, fona alma işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen dönemde gerçekleşmesi nedeniyle, meydana gelebilecek tereddütlere yer verilecektir.<sup>1</sup>

**Anahtar Kelimeler:** Sat Kiralama Geri Al, Özel Fon, Amortisman.

## ABSTRACT

In our study, pauses faced concerning the amortization of return on sales with regard to sell, lease and buy operations- operations that takes place important role in the capital funding of enterprises and holds advantages in terms of several taxes - from special funds in the period following the sale of the franchise will be expressed.

**Keywords:** Sell, lease and buy, special fund, depreciation

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> Bu yazıdaki görüşler yazarına ait olup çalıştığı Kurum'u bağlamaz, yazarın görevi veya Kurumu ile ilişki kurulmak suretiyle kullanılmaz.

## 1- GİRİŞ

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun<sup>2</sup> 18. maddesinde, “Finansal kiralama sözleşmesi; kiralaayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya **bizzat kiracıdan satın aldığı** veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.” hükümlerine yer verilmiş olup, Kanun’un gerekçesinde, “...finansal kiralamaya konu olan malın, sadece üçüncü kişilerden değil, bizzat kiracıdan da temin edilebilmesine imkân getirilmiş, böylelikle uluslararası uygulamada yaygın bir finansman yöntemi olan sat-geri kiralama işleminin yapılabilmesine imkân tanınmıştır.” denilmiştir.

Yer verilen hüküm ve gerekçe ile yasal alt yapısı oluşturulan sat geri kirala şeklinde gerçekleşen kiralama işlemleri, sermaye ihtiyacı olan şirketlerin bilançolarının likit hale getirilmesi ile ek finansman imkanı sağlamaktadır.

Şirketlere ek finansman imkanı sağlayan sat geri kirala şeklindeki kiralama işlemleri gerek 6361 sayılı Kanunun 37. maddesi ile damga vergisi ve tapu harcından, gerek 3065 sayılı Kanunun 17. maddesinin 4. fıkrası (y) bendi uyarınca katma değer vergisinden, gerekse 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin 1 fıkrası (j) bendi uyarınca kurumlar vergisinden müstesna tutularak vergisel avantajlar içermektedir.

Çalışmamızda sat geri kirala şeklindeki kiralama işlemlerinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>3</sup> kapsamındaki vergisel avantajları ve müstesna tutulan kurum kazancının kullanılmasındaki tartışmalı konulara yer verilecektir.

## 2- KONUYA İLİŞKİN VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun<sup>4</sup> “Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme” başlıklı mükerrer madde 290 hükümlerinin ilgili kısımları aşağıdaki gibidir;

*“1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.*

*Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.*

*2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti **kullanma hakkı**, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur.”*

## 3- KONUYA İLİŞKİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİ

5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin 1 fıkrasında; “Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

**j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri,**

<sup>2</sup> 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.*

*İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.*

*Söz konusu varlıkların,*

*i) Kiracı tarafından veya*

*ii) 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 durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.” hükümlerine yer verilmiştir.*

Konuya ilişkin açıklamalar Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)<sup>5</sup>’de yapılmış olup, anılan Tebliğ’in 5.15 bölümünde yer alan ve yazımızda değerlendirilecek hükümleri aşağıdaki gibidir;

#### **“5.15.3.2. 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 uygulanacaktır.*

*Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiraçılarda varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir.*

#### **5.15.4. İstisna uygulaması**

*Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri ge-*

<sup>5</sup> 31.12.2016 tarih ve 29935 (3. Mük) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*lirler, 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.*

*İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) iftasında kullanılabilir.*

**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)  
: 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 taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanunu'nun 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 taşınırı 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 (I) 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 - Taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri  
İstisna kazanç: 10.000.000 TL - (8.000.000 TL - 1.600.000 TL)  
: 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 kazancı : (Satış bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar) - (Taşınmazın kiralayana devrinden önce (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri + (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alım bedeli)

Satış kazancı : (13.000.000 TL + 2.048.000 TL) - (6.400.000 TL + 1.000 TL)

(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, Kanun'un 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."*

#### **4- YASAL DÜZENLEMELERİN HESAPLANAN AMORTİSMAN TUTARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun yer verilen mükerrer madde 290 hükümlerinde görüldüğü üzere, finansal kiralama işlemlerinde sözleşmeden doğan kiralamaya konu kıymetin kullanma hakkı aktifleştirilecek ve söz konusu hak kiralamaya konu kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismanına tabi tutulacaktır.

Bununla birlikte, 5520 sayılı Kanunun 5/1-j maddesine göre, aktifleştirilen kullanma hakkı için hesaplanan amortisman tutarının tamamı dönem gideri olarak nazara alınamayacaktır. Kiralamaya konu kıymet için belirlenen esaslara göre hesaplanacak amortisman tutarının ancak kıymetin kirala-yan kuruma devirden önceki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı dönem kazancının tespitinde gider olarak kabul edilecektir. Kiralamaya konu kıymetin kirala-yan kuruma satış bedelinden anılan net bilanço aktif değerinin tenzili sonrası kalan tutara (bu tutar kiracı için satış kazancı olup istisna hükümlerinin uygulandığı tutardır.) isabet eden kısmı kiracı tarafından özel fon hesaplarına alınan istisnadan yararlanılan satış kazancından itfa edilecektir.

Konuyu yer verilen 11 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki "Örnek 1" dahilinde açıklamak gerekirse;

(E) A.Ş.'nin aktifinde 1.000.000 TL bedelle kayıtlı olan ve 680.000 TL amortisman ayrılan taşınırın 800.000 TL bedelle (F) A.Ş.'e satıldığı ve 800.000 TL ana para ve 400.000 TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000 TL kira ödemesi karşılığında kiralandığı görülmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun yer verilen hükümlerine göre (E) A.Ş. sözleşmeden doğan kullanma hakkını kiralamaya konu kıymetin (taşınır) rayiç bedeli (800.000 TL) ile kira ödemelerinin net bugünkü değeri (800.000)'nden düşük olanı ile değerleyecektir. Söz konusu tutarların aynı olması nedeniyle (E) A.Ş. kullanma hakkını "260 Haklar" hesabına 800.000 TL bedelle kaydedecektir. Bu tutar üzerinden hesaplanacak amortismanın ancak 320.000 TL'lik (bu tutar (F) A.Ş.'e devirden önceki net bilanço aktif değeridir) kısmına isabet eden tutarı kurum kazancı tespitinde dikkate alınabilecektir. Aktifleştirilen kullanma hakkının 480.000 TL'lik (800.000 – 320.000) kısmına isabet eden amortisman tutarı ise kıymetin (F) A.Ş.'e satışından doğan kazancın (bu kazanç tutarı, 800.000 – 320.000 = 480.000 TL'dir.) tutulduğu özel fon hesabından itfa edilecektir.

Burada temel esas, böyle bir kiralama işleminin yapılmamış olması halinde (E) A.Ş. tarafından 1.000.000 TL tutarla aktifine kayıt olan ve 680.000 TL birikmiş amortismanı bulunan taşınır için amortisman ayırmak suretiyle kurum kazancı tespitinde dikkate alınabilecek 320.000 TL'nin sat geri kirala şeklindeki kiralama işleminde de nazara alınmasını sağlamaktır. Çünkü kıymet esas itibarı ile hala (E) A.Ş. tarafından kullanılmaktadır. Sat geri kirala şeklindeki kiralama işlemi ile sürece finans temini dolayısıyla katma değer eklenmiş ve kıymet malik sıfatıyla sahiplik yerine kullanma hakkı olarak bilanço kalemleri arasında yer bulmuştur.

#### **5- SATIŞ KAZANCININ ÖZEL FON HESABINA ALINMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bir işletmenin faaliyet ve sonuçları ile sadece o işletmenin sahip veya ortakları ilgili olmayıp, işletme ile ticari, mali ve ekonomik ilişkiler kuran işletmeler veya kredi, finans ve yatırım kuruluşla-

rı ile kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin faaliyet ve sonuçları ile ilgilenmekte ve bu konuda sağlıklı ve güvenilir bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu nedenle işletmelerin dönem faaliyetlerinin ve sonuçlarının muhasebeleştirilmesi, özetlenmesi ve raporlanmasında sosyal sorumluluk ve kişilik kavramları esas alınmaktadır. Bu esasların gereği olarak işletmelerin ticari bilanço karı istisna ve indirimler dahil tüm kurum kazancını içermekte ve vergiye tabi safi kazançların tespitinde mali tablolar kullanılmaktadır.

5520 sayılı Kanun kapsamında yer alan ve pasifte özel bir fon hesabında tutulması hükmedilen istisnadan yararlanan satış kazançları, yukarıda yer verilen ticari bilanço karının istisna ve indirimler dahil tüm kurum kazancını içermesi gerektiği esasına göre dönemin kurum kazancına dahil edilmek ve özel bir fon hesabına alınması işlemleri izleyen dönemde gerçekleşmektedir.

Anılan Kanun'un 5/1-j maddesinde de istisnadan yararlanan satış kazancının kiracı tarafından özel bir fon hesabında tutulması gerektiği hükmedilmiştir. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)'in "5.15.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması" başlıklı bölümde, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayana satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Satış kazancının özel fona alınması işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen dönemde yapılması, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği<sup>6</sup>'nde hükmedilen "Muhasebenin Temel Kavramları" açıklamalarına ve "05.04.2007 tarih ve KVK-6/2007-1 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirkülerinde hükmedilen "Ticari Bilanço Karı"nın istisna ve indirimler dahil tüm kurum kazancını içermesi gerektiği yönündeki açıklamalarına uygunluk göstermektedir.

Ancak izleyen bölümde tartışılacağı üzere, pasifte özel fona alma işleminin izleyen yılda yapılması ve özel fon hesabında tutulan tutarın sadece sat kirala geri al işlemine konu varlığa ayrılacak amortismanın itfasında kullanılacak olması, aynı dönemde gerçekleşen kiralayana satış ve kiralama işlemlerinde kullanma hakkı için hesaplanacak amortismanın fon hesabından itfa edilmesi özel fona alma işleminin izleyen dönemde yapılması nedeniyle uygulamada tereddütler meydana getirmektedir.

## **6- KULLANMA HAKKI İÇİN HESAPLANAN AMORTİSMANIN FONDAN İTFA EDİLMESİNDE UYGULAMA TEREDDÜTLERİ**

5520 sayılı Kanunun 5/1-j maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanan satış kazancının satışın yapıldığı yılı izleyen dönemde özel fon hesabına alınacak olması ve satışın yapıldığı dönemde kiralanılan işleme konu kıymetin kullanma hakkına ayrılacak amortismanın bir kısmının anılan fondan itfa edilecek olması uygulamada tereddütler meydana getirmektedir.

Konuyu çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilen "11 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği"nde yer alan "Örnek 2" kapsamında değerlendirmek gerekirse;

**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.

<sup>6</sup> 26.12.1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(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." şeklinde bir olaya yer verilmiş olup olayın değerlendirmesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

"(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."

Örnek olayın yer verilen açıklamalarında görüldüğü üzere (G) A.Ş., kiralama işleminden doğan kullanma hakkı için hesaplayacağı amortismanın bir kısmını özel fon hesabından karşılayacaktır. Ancak aşağıda yer verilen (G) A.Ş tarafından söz konusu işlem dolayısıyla dönem içerisinde yapılması gereken muhasebe kayıtlarında görüleceği üzere fon hesabının kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

(G) A.Ş tarafından sat kirala geri al işlemi dolayısıyla yapılması gereken muhasebe kayıtları;

22.08.2016	
102 Bankalar	10.000.000
257 Birikmiş Amortismanlar	1.600.000
252 Binalar	8.000.000
679 Diğer Olağan Dışı Gelir Karlar	3.600.000
/	

\* Taşınmazın satış kaydı

\* İşlem 3065 sayılı KDVK'nın 17/4-y maddesine göre katma değer vergisinden istisnadır.

915 İstisna Kaynaklı Kazanç	3.600.000
916 İstisna Kaynaklı Kazanç Karşılığı	3.600.000
/	

\* Dönemin Kurumlar Vergisi Beyannamesinde istisna kazanç olarak nazara alınacak tutar.

\* İstisnadan yararlanan satış kazancı izleyen dönemde "549 Özel Fonlar" hesabına alınacaktır.

...../...../2016	
260 Haklar	10.000.000
402 Ertelenmiş Finansal Kirl. Borç Maliyeti	6.000.000
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	16.000.000
/	

\* Satılan taşınmazın sat geri kirala şeklindeki kiralama işleminin kaydı.

31.12.2016	
770 Genel Yönetim Gideri	200.000
268 Birikmiş Amortisman	200.000
/	

\* "260 Haklar" hesabına kayıtlı "Kullanma Hakkı" na amortisman ayrılması.

\* Tebliğ yer verilen "Örnek 2" de kiralamaya konu taşınmazın kullanım ömrü veya amortisman nispetine ilişkin herhangi bir bilgi verilmemiş olup, taşınmazın faydalı ömrünün 50 yıl olduğu varsayımı ile 213 sayılı VUK'un mükerrer madde 290. hükümleri nazara alınarak kullanma hakkına kiralamaya konu taşınmaz için belirlenen esaslar çerçevesinde amortisman hesaplanmıştır.



Yukarda yer verilen dönemsonu muhasebe kayıtlarında görüldüğü üzere kullanım hakkına ilişkin yıllık olarak hesaplanan amortismanın 72.000 TL'lik [(3.600.000 TL / 10.000.000 TL=) %36'luk] kısmı özel fon hesabından karşılanamayacaktır.

Uygulamada duraksama yaşanabilecek bu noktada, mükellefler fondan karşılayamadıkları amortisman tutarlarını, dönem kazancı tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate almak isteyebilirler, ancak 5520 sayılı Kanununun yer verilen 5/1-j maddesinde söz konusu tutarların sadece fondan itfa edilmesini hükmetmesi nedeniyle fondan karşılanamayan tutarının, dönem kurum kazancı tespitinde gider veya maliyet olarak nazara alınması da mümkün bulunmamaktadır. Bu noktada anılan tutarın "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak kurum kazancına ilave edilmesi halinde, özel fon hesabı ile ilişkilendirilemeyen tutar kadar, özel fon hesabı bakiyesinde artış meydana gelecektir. Bu durumda, çalışmamızın 3. bölümünde yer verilen "özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir" hükmü gereği birikmiş amortisman tutarını arttıracak olup, kiralamaya konu kıymetin üçüncü kişilere satışında, satış kazancını arttıracak ve mükerrer vergilendirmeye neden olacaktır.

Bu açıklamalar dahilinde, aynı dönemde gerçekleşen sat kirala geri al işlemlerinde özel fon hesabından karşılanamayan ve dönem kazancı tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınamayan, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması halinde mükerrer verilemeye neden olan amortisman tutarının aşağıda yazı şeklinde "198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar" hesabı gibi bir hesapta aktifleştirilmesi ve müteakip dönemde özel fon hesabından mahsup edilmesi, mükelleflerin cezai bir yaptırımla karşı karşıya kalmamaları ve istisnanın amaç ve işlevselliğine daha uygun olacağı düşünülmektedir.

31.12.2016		
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	72.000	
<i>.02 Özel Fondan Mahsup Edilecek</i>		
770 Genel Yönetim Gideri	128.000	
268 Birikmiş Amortisman		200.000
/		
01.04.2017		
570 Geçmiş Yıl Karları	3.600.000	
549 Özel Fonlar		3.600.000
/		

\* 6. Bölümde yer alan örneğin devam eden muhasebe işlemlerine göre istisnadan yararlanan satış kazancının özel fon hesabına alınması.

01.04.2017		
549 Özel Fonlar	72.000	
198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar		72.000
<i>.02 Özel Fondan Mahsup Edilecek</i>		
/		

\* Özel fondan karşılanamayan amortisman tutarının mahsubu.

## 7- SONUÇ

Evveliyatla belirtildiği üzere sat geri kirala şeklinde gerçekleşen kiralama işlemi, sermaye ihtiyacı olan şirketlerin bilançolarının likit hale getirilmesi ile ek finansman imkanı sağlaması ve bir çok vergisel avantaja sahip olması nedeniyle günümüz finans kaynakları arasında önemli bir yer edinmektedir.

Özellikle kiracılar nezdinde önemli vergisel avantajlar sağlayan söz konusu kiralama işleminin kurumlar vergisi uygulamasında, satış kazancının özel fona alınması işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen dönemde gerçekleşmesi nedeniyle, aynı dönemde gerçekleşen satış ve geri kiralama işlemlerinde kullanma hakkı için hesaplanacak amortismanın özel fondan karşılanmasında duraksama yaşanmaktadır. Bu noktada, mükelleflerin fondan karşılayamadıkları tutarları kanunen kabul edilme-yen gider olarak dikkate alacak olsalar dahi sonuç hesaplarına yansıtılmaları ve müteakip dönemde özel fondan mahsup etmek üzere aktifleştirmeleri, cezai bir yaptırımla karşı karşıya kalmamaları açısından daha uygun olacağı düşüncesindeyiz.

Bununla birlikte idarenin tereddüt edilen noktaların çözümlenmesi sat geri kirala şeklindeki kiralama işlemlerinin daha etkin bir kullanım alanı bulmasına imkan sağlayacağı aşikardır.

## KAYNAKÇA

- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun
- 05.04.2007 tarih ve KVK-6/2007-1 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri
- Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)