



SAT ve GERİ KİRALA UYGULAMASININ VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*EVALUATION OF THE IMPLEMENTATION
OF SALE-AND-LEASEBACK ACCORDING TO
THE TAX LEGISLATION*

Harun SAĞIR^(*)

ÖZET

02.08.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6495 sayılı kanunla birlikte işletmeler için oldukça önemli finansman imkânı sağlayan düzenlemeler yapılmıştır. Bunların başında taşınmaz satış istisnası oranının maddede belirtilen şartlarla %100’e çıkarılmış olmasıdır. Diğer taraftan söz konusu satış, kiralama ve geri devir işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca taşınmaz ve taşınır satışı ile ilgili sözleşmeler damga vergisinden istisna edilmiş, taşınmazların geri alınması işlemleri tapu harcından istisna edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sat ve geri kiralama, finansman imkanı, taşınmaz satış istisnası, KDV istisnası

ABSTRACT

Thanks to the Law no. 6495 gazetted and put into effect on 2 August 2013, some rather important financing abilities have been provided for businesses. The leading one is that the immovable sale exemption rate has been increased to 100% under the circumstances laid down within the law. On the other hand, the said sale, lease and retransfer processes are exempted from value added tax. Furthermore, immovable sale agreements are exempted from stamp duty; and immovable repurchase agreements are exempted from title deed levy.

Key Words: Sale-and-leaseback, financing ability, immovable sale exemption, VAT exemption

1- GİRİŞ

13/12/2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”nun tanımlar başlıklı 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının (ç) bendinde Finansal kiralama, “Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralaayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinin 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.

02.08.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6495 sayılı kanunla kiralaayan, kiracıdan satın aldığı taşınmazı tekrar kiracıya kiralaması durumu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmamızda 02.08.2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6495 sayılı kanunla vergi mevzuatımıza giren bu yeni finansman yönteminin vergi mevzuatı açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN SAT ve GERİ KİRALA

6495 sayılı kanunun 42’nci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafındaki parantez içi hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(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).”

Bu madde finansman sıkıntısı içinde olan kurumların aktiflerinde bulunan taşınmazları maddede belirtilen hükümler çerçevesinde satmasını ve kiralamasını, kiralama müddeti sonunda ise tekrar geri alınması hususlarını düzenlenmektedir.

Örneğin, (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.
- (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.¹

Burada dikkat edilmesi gereken husus söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için kurumların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendindeki şartlara topluca sahip olmaları gerektiğidir. (En az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı hariç)

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satış yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında 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. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bu durumda istisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri istisnadan yararlanamayacaktır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN SAT ve GERİ KİRALA

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 4'üncü maddesinde hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği hüküm altına alınmıştır.

6495 sayılı kanunun 29'uncu maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"y) 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 kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri."

İstisna uygulanacak işlemler aşağıdaki gibidir.

- Finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınan taşınmazların tesliminde

¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından 16.09.2013 tarihinde yayımlanan 8 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Taslağı

- Finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınan taşınmazların kiracıya kiralanmasında
- Finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınan taşınmazların kiralama müddeti sonunda tekrar kiracıya tesliminde

3065 sayılı Katma Değer Vergisi açısından dikkat edilmesi gereken husus istisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapan kurumların da bu istisnadan yararlanabilecek olmasıdır. Zira madde metninde bunu engelleyici bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 6495 sayılı kanundan önce yürürlükte bulunan taşınmaz satış istisnası hükümleri kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından paralellik göstermektedir. Ancak 6495 sayılı kanun ile birlikte sat ve geri kirala uygulamasından faydalanan işletmeler iki kanun açısından farklılık göstermektedir.

KDV Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (y) bendinde belirtilen istisnadan katma değer vergisi mükellefi gerçek kişiler ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

KDV'nin ana ilkesi, vergiye tabi mal ve hizmetlerin satışında hesaplanan vergiden, bu malların ve hizmetlerin alışına ilişkin verginin indirilmesidir. Böylece bütün üretim ve dağıtım aşamalarında vergileme, zincirleme olarak ve kümülatif olmaksızın devam eder. Eğer bir mal veya hizmetin satışı vergiye tabi değilse, alışta ödenen verginin indirim konusu yapılmaması gerekir.² KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş işlemler ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bunların maliyetleri içinde yer alan verginin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (y) bendi ile getirilen istisna "kısmi istisna" kapsamında bulunmaktadır.

Dolayısıyla KDV Kanunu'nun 17'inci maddesinin 4'üncü fıkrasının (y) bendi kapsamındaki teslim ve hizmetler için öngörülen istisna nedeniyle daha önce yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

4- DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR AÇISINDAN SAT ve GERİ KİRALA

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği belirtilmiştir. Kanuna ekli (1) sayılı tabloda ise sözleşmelerin ve kira sözleşmelerinin damga vergisine tabi olacağı hususu yer almaktadır.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun tapu ve kadastro başlıklı 57'inci maddesinde tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanlarının, tapu ve kadastro harçlarına tabi olacağı belirtilmiştir. Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin 1'inci fıkrasının 20/a bendine göre gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve

² Prof. Dr. KIZILOĞLU Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 5. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yay., 2010, s.1269.

iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyunun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında harca tabi olacağı belirtilmiştir.

13/12/2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”nun 37’nci maddesinin 1’inci fıkrasında “Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesnadır” hükmü yer almakta; 2’nci fıkrasında ise “Satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından müstesnadır.” denilmektedir.

Diğer taraftan “sat ve geri kirala” uygulaması kapsamında taşınmazların kiracı tarafından kiralayana devredilmesinde uygulanacak harç oranı ile ilgili olarak 13/12/2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”nun 51’inci maddesinde “Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki oran ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınır.) Binde 3,96” olarak ifade edilmiştir. (492 sayılı Harçlar Kanunu hükümleri çerçevesinde bu oran binde 20 olarak belirtilmiştir)

Dolayısıyla satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (kiracıdan) Binde 3,96 oranında Tapu Harcı alınacaktır. Satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından müstesna edilmiştir.

5- SONUÇ

“Sat ve geri kirala” uygulaması özellikle finansman sıkıntısı içinde bulunan işletmelerin aktiflerinden bulunan taşınmazların 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralınması, kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması ve kiralınmaya konu taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri koşullarını gerektirmektedir. Bu koşullarda yapılan taşınmaz satışları iki tam yıl süreyle aktifte bulunması şartı aranmaksızın ve satıştan doğan kazancın % 100’ü oranında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yine yukarıda belirtilen koşullarda taşınmazların finansal kiralama şirketlerine satışı, finansal kiralama şirketlerinden kiralınması ve geri devir işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Diğer taraftan benzer hükümler damga vergisi ve harçlar için de söz konusudur.

KAYNAKÇA

- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu