



İbrahim Güray SÜZEN(\*)



Burcu ALPTEKİN(\*\*)



Musa ATA(\*\*\*)

## FINANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDE KDV İSTİSNASI

### VAT EXEMPTION ON FINANCIAL LEASING

#### ÖZ

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu<sup>1</sup> ile finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren; finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve çalışma esasları ile bunların sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiştir. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname tüm ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.<sup>2</sup> 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4'üncü maddesine 02.08.2013 tarihi itibarıyla 6495 sayılı Kanunla eklenen (y) bendi ile kiracıdan satın alınıp geri kiralanan taşınmazlarla ilgili olarak işlemlerin KDV'den istisna edilmesi öngörülmüş olup, finansal kiralama şirketlerince, bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşuluyla, kiralananmaya konu taşınmazların kiralayana satılması ve devrinin KDV'den istisna olacağı hükme bağlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Finansal kiralama, taşınmaz, istisna

(\*) Vergi Müfettişi

(\*\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(\*\*\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

<sup>2</sup> Finansal Kiralamada Sat Geri Kirala İşlemlerinin Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/80.pdf>.

**ABSTRACT**

Financial Leasing, Factoring and Financing Companies Law, no. 6361, redefines the business principles of financial leasing, factoring and financing companies, and principles and procedures of their contracts. Financial Leasing Law, no. 3226, revoked Lending Decree Law, no. 90, with all of its annexes. According to subparagraph (y) of Article 17/4 of VAT Law, no. 3065, which was added on 2 August 2013 by the Law no. 6495, leasing immovable properties which are purchased from lessor are exempted from VAT. On the other hand, sales or transfer of properties that are purchased by financial leasing companies from lessors and leased again are exempted from VAT, provided that property is transferred to the tenant at the end of the lease contract.

**Keywords:** Financial leasing, immovable property, exemption

**1- GİRİŞ**

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren; finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve çalışma esasları ile finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş, daha önce yürürlükte bulunan, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname tüm ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan Kanun'un 18/1'inci maddesinde Finansal Kiralama Sözleşmesi; "kiralayanın, 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." şeklinde tanımlanmıştır.

6361 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle getirilen en önemli yeniliklerden birisi, daha önceki yasada olmayan, uygulamada "sale and leaseback" olarak bilinen "sat ve geri kiralama" işlemleri ile işletmelere yeni bir finansman imkânı tanıyan yöntemin uygulanabilirliğine olanak sağlamasıdır. Dolayısıyla, artık finansal kiralama şirketleri bizzat kiracılardan satın aldıkları taşınır ve taşınmaz malları aynı kiracılara finansal kiralama sözleşmesi ile kiralayabilmektedirler.

Bahse konu Kanun'da "sat ve geri kiralama" işleminin tanımı yapılmamış olmakla birlikte, anılan işlemi genel olarak; "işletmelerin aktifine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin, finansal kiralama şirketlerine satıldıktan sonra tekrar geri kiralanması işlemi" olarak tanımlamak imkan dahilindedir. Finansal kiralama şirketine satışı gerçekleştirilen kıymetler, kiralama süresi sonunda tekrar kiracıya devredilmektedir. İşletmelerin aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerden; gayrimenkul, iş makinesi, makine ve teçhizat gibi kıymetler, bu kapsamda satışı gerçekleştirilebilecek olan iktisadi kıymetlerdir.

6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun<sup>3</sup> ile de finansal kiralama kapsamında yapılacak "Sat ve Geri Kiralama" işlemlerine katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiş olup çalışmamız kapsamında adı geçen kanunla getirilen Finansal Kiralama işlemlerinde Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında yer alan düzenlemeler detaylandırılacaktır.

<sup>3</sup> 02.08.2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

**2- 6495 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN DÜZENLEMELER ve KDV KANUNU UYGULAMASI**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4'üncü maddesine 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6495 sayılı Kanunla eklenen (y) bendi ile; finansal kiralama işlemlerinde 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile yapılan bazı düzenlemeler doğrultusunda, kiracıdan satın alınıp geri kiralanan taşınmazlarla ilgili olarak işlemlerin KDV'den istisna edilmesi öngörülmüştür. <sup>4</sup>Anılan maddede yapılan düzenleme uyarınca; "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<sup>5</sup> kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması ve devri" KDV'den istisna olacaktır.

Konu ile ilgili Bursa Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 22.05.2014 tarih 45404237-130(I-13-245)-155 sayılı, 11.07.2013 tarihinde imzalanan "Finansal Kiralama Sözleşmesi"nden sonra yasalaşan ve 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesi göz önüne alındığında, Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra finansal kiralama şirketi tarafından düzenlenen faturalarda %18 KDV uygulanmaya devam edilip edilmeyeceği hususundaki özelge talep formuna cevaben "KDV Kanununun 17/4-y maddesi ile, 21.11.2012 tarihli 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 kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, Kanun'un 17/4-y maddesi, yürürlüğe girdiği 02.08.2013 tarihinden sonra düzenlenen finansal kiralama sözleşmelerine uygulanabileceğinden, 11.07.2013 tarihinde imzalanan sözleşme kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinin söz konusu istisnadan faydalandırılması mümkün bulunmaktadır." denilmiştir.

Yapılan düzenlemenin gerekçesinde; "6361 sayılı Kanun ile Finansal Kiralama Şirketlerinin satın geri kiralama işlemlerini yapabilmesine olanak sağlanmıştır. Bu kapsamda, Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen bent ile finansal kiralama şirketlerinin bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiraladığı taşınmazların mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir." denilmiştir.

Buna göre yapılan düzenleme uyarınca, 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; kiralınmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, bu taşınmazların satan kişilere kiralınması ve kira süresinin sonunda kiracıya yani satan kişiye devri işlemleri Katma Değer Vergisinden istisna olacaktır. Diğer bir deyişle, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 18'inci maddesinde yapılan düzenleme çer-

<sup>4</sup> Nihat Uzunoğlu, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul Ocak 2014, s.1550

<sup>5</sup> Ali İbrahim Aydın, Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Sat ve Geri Kirala Yöntemi, <http://www.proses.denetim.com/ma-kaleler/13> Ekim 2014

çevesinde finansal kiralama şirketleri tarafından bizzat kiracıdan satın alınan malların yine aynı kişiye kiralanmasına olanak sağlanmıştır.<sup>6</sup>

Bahse konu düzenlemeye paralel olarak 6395 sayılı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle bu şekilde yapılan finansal kiralama işlemlerinin ve bu işlemlerden elde edilen gelirlerin, belli şartları sağlamaları halinde Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisinden istisna edilmeleri sağlanmıştır. Ancak burada gözardı edilmemesi gereken önem arz eden bir husus söz konusudur. Anılan istisna hükümleri ancak taşınmazların satılması ve geri kiralanması işlemlerinde imkan dahilinde olup, taşınmaz dışındaki varlıkların satılması ve geri kiralanması işlemlerinde söz konusu olmayacaktır.

İstisna uygulaması açısından "taşınmaz" kavramı, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Söz konusu mallar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Ayrıca bu kapsamda Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca taşınmaz (gayrimenkul) gibi değerlemeye tabi tutulacak diğer kıymetler taşınmaz olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak özellikle bina mahiyetindeki taşınmazların ayrılmaz parçası durumunda olan makineler de taşınmazla birlikte değerlendirmeye konu olabilecektir. Örneğin, bir fabrika binasının içindeki makinelerle birlikte satılıp geri kiralanması halinde söz konusu makineler için istisna hükümlerinin uygulanması mümkünken anılan makinelerin dahilinde bulundukları binadan ayrı olarak satılmaları halinde söz konusu istisnanın uygulanabilirliği mümkün olmayacaktır.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 23.05.2014 tarih 39044742-KDV.21-1422 sayılı, söz konusu şirket aktifine kayıtlı iki adet vincin finansal kiralama şirketine satıldığı ve finansal kiralama yoluyla yeniden kiralandığı belirtilerek, söz konusu işlemin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-y maddesi kapsamında KDV'den istisna olup olmadığı hususundaki özelge talep formuna cevaben "KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'un 17/4-y maddesine göre; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanmış taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanan taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri KDV'den istisnadır.

Öte yandan, istisnaya konu taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, yerinde sabit olan mallardır. Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfada kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümlerin gayrimenkul mülkiyetinin konusunu oluşturduğu belirtilerek, bir nevi taşınmaz olarak değerlendirilecek mal ve haklar sayılmıştır.

<sup>6</sup> 6361 sayılı Kanuna göre, finansal kiralamaya konu olabilen taşınır ve taşınmaz mallar "sat ve geri kiralama" işlemine konu olabilmekle birlikte, 6495 sayılı Kanunla KV ve KDV açısından getirilen istisnalar sadece taşınmazlar için geçerli olup, taşınır malların anılan işleme konu edilmesinde bu kanunlar açısından herhangi bir istisna uygulanmamaktadır.

*Buna göre, sabit vinç “taşınmaz” kapsamında değerlendirilmeyeceğinden söz konusu vinçlerin finansal kiralama şirketine satılması, finansal kiralama yoluyla yeniden kiralanması ve devri işlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-y maddesi kapsamında KDV’den istisna tutulması mümkün olmayıp bu işlemlerde KDV hesaplanması gerekmektedir.” denilmektedir.*

Kanun’un 17/4-y maddesindeki istisnanın uygulanabilirliği kira süresinin sonunda satılan taşınmazın mülkiyetinin yeniden kiracıya yani ilk satıcıya intikalinin sözleşmede öngörülmesine bağlı olup, Kanunda bunun dışında başka şart aranmamaktadır. Anılan istisna uygulaması, bu özelliği ile hem Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r maddesinde yer alan hem de Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-e maddesinde yer alan istisna uygulamalarından farklılık göstermektedir.<sup>7</sup> Diğer bir deyişle, söz konusu maddelere hitap eden taşınmazların en az iki tam yıl aktifte kayıtlı bulunma şartı ya da teslim konu taşınmazın tesliminin bir kurum tarafından yapılması ve nihayet bu taşınmazların ticaretinin yapılmaması şartları gibi kat’i şartlar bu istisnanın uygulanması açısından varlığı elzem unsurlar değildir.

Dolayısıyla iki yıldan az süreyle elde tutulan taşınmazların satışı ve geri kiralanması, Gelir Vergisi mükellefleri ya da adi ortaklık ve şahıs şirketleri tarafından yapılacak taşınmaz satışları ve geri kiralanması, taşınmaz ticareti ile uğraşanların bu amaçla elde tuttıkları da dahil olmak üzere yapacakları taşınmaz satış ve geri kiralama işlemleri de finansal kiralama sözleşmesinde, kira süresinin sonunda bu taşınmazların mülkiyetinin kiracıya devredilecek olduğuna ilişkin hüküm bulunması şartıyla, anılan istisnadan yararlanabilecektir.

Ancak bu aşamada önemle belirtmek gerekir ki; anılan taşınmazların kira süresinin sonunda kiracıya devredilmesinden sonra kiracı tarafından satılması ya da finansal kiralama şirketi tarafından kira sözleşmesi devam ederken herhangi bir nedenle üçüncü kişilere satılması halinde, istisna uygulaması açısından genel esaslar geçerliliğini koruyacak ve işlemin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-y maddesi kapsamında hüküm ifade etmesi mümkün olmayacaktır; ancak anılan durumla ilgili aynı kanunun 17/4-r hükümlerinin saklı olduğunu belirtmekte fayda bulunmaktadır.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 23.05.2014 tarih 39044742-KDV.17-1421 sayılı, gayrimenkul ticareti alanında faaliyet gösteren bahse konu şirketin Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-y maddesi kapsamında yer alan istisna hükmünden faydalanıp faydalanmayacağı hususundaki özelge talep formuna cevaben “KDV Kanununun 1/1’inci maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun’un 17/4-y maddesine göre; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanmış taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri KDV’den müstesnadır.

Buna göre, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bir finansal kiralama şirketi ile şirketinize ait bir taşınmazın satılıp geri kiralanması (sat-geri kira) hususunda akdedilmiş bir finansal kiralama sözleşmesi yapılması kaydıyla, Katma De-

<sup>7</sup> Nihat Uzunoğlu, a.g.e., syf. 1551



*ğer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmakta olup, şirketinizin taşınmaz ticareti ile uğraşması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir."* denilmektedir.

### 3- KONUNUN VERGİ İNDİRİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesi uyarınca istisnaya konu edilen teslim ve hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılmamakta, bu KDV'ler maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır.<sup>8</sup> Bu nedenle taşınmazını, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında finansal kiralama şirketine devir edenlerin bu teslimleri KDV'den istisna olmakla birlikte bu taşınmazların alımı veya inşası dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamamakta, daha önce indirim konusu yapılan KDV'ler ise taşınmazın finansal kiralama şirketine devrinin yapıldığı dönem için verilecek KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV'ye eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca indirim konusu yapılamayan bu KDV'ler gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Finansal kiralama şirketleri ise taşınmazı KDV'siz alıp KDV'siz satmaları nedeniyle herhangi bir KDV yüklenmemektedir.<sup>9</sup>

Örneğin, A Limited Şirketi 01.01.2013 tarihinde KDV hariç 15.000.000 TL (KDV'si 2.700.000 TL) bedelle aldığı fabrika binasını 01.11.2013 tarihinde 20.000.000 TL bedelle B Finansal Kiralama Şirketine devretmiştir. A Limited Şirketi B Finansal Kiralama Şirketi arasında düzenlenen finansal kiralama sözleşmesinde taşınmazın A Limited Şirketine beş yıl süre ile aylık 150.000 TL ile kiralaması ve kiralama süresi sonunda taşınmazın A Limited Şirketine 2.000.000 TL bedelle satılması kararlaştırılmıştır.

Bu durumda taşınmazın, A Limited Şirketi tarafından B Finansal Kiralama Şirketine devri, taşınmazın B Finansal Kiralama Şirketi tarafından A Limited Şirketine kiralanması ile taşınmazın B Finansal Kiralama Şirketi tarafından A Limited Şirketine kiralama süresi sonunda satılması Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.<sup>10</sup>

Diğer taraftan taşınmazın, A Limited Şirketi tarafından B Finansal Kiralama Şirketine devri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesi uyarınca KDV'den istisna olması nedeniyle A Limited Şirketi tarafından söz konusu taşınmazın alımında yüklenilen 2.700.000 TL KDV'nin indirim konusu yapılamaması nedeniyle bu tutar taşınmazın devredildiği 2013/11 dönemi KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV'ye eklenmesi gerekmektedir.<sup>11</sup>

Diğer bir deyişle, Kanun'un anılan maddesinde yer alan istisna kısmi istisna mahiyetinde olduğu ve bu konuda aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı için genel geçer şartlarda bu kapsamda istisnaya konu olan teslim edilen taşınmazlar nedeniyle ödenen vergilerin bahse konu Kanun'un 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaması ve daha önce indirim konusu yapılmış vergilerin de bu işlemin yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekmektedir.

<sup>8</sup> Uğur Uğurlu, Volkan Aksoyoğlu, Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği, Eylül 2013, s.514.

<sup>9</sup> Uğur Uğurlu, Volkan Aksoyoğlu a.g.e., syf. 514.

<sup>10</sup> 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17/4-y maddesine örneklem teşkil etmektedir.

<sup>11</sup> Uğur Uğurlu, Sat ve Geri Kirala Yöntemiyle Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine Vergi İstisnası Getirildi, <http://www.vmhk.org.tr/makaleler/13> Ocak 2014

Konu ile ilgili Konya Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 28.05.2014 tarih 37009108-130(17-2014/1024)-73 sayılı, leasing firması ile yapılan sözleşmeye istinaden firmaya ait taşınmazın Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesi kapsamında "sat ve geri kirala" işlemine konu edilmesi halinde taşınmaz dolayısıyla yüklenilen KDV'nin düzeltilip düzeltilemeyeceği hususundaki özelge talebine cevaben, " 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. Maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu, 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren 17/4-y maddesinde, 21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanana taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devrinin KDV'den istisna olduğu, 29/1'inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri, 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizce leasing sözleşmesine konu taşınmazın Kanunun 17/4-y maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılarak teslim edilmesi halinde, bu istisna düzenlemesi kısmi istisna niteliğinde olduğundan, taşınmaz nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaması, daha önce indirim konusu yapılmış ise istisnanın gerçekleştiği dönem beyannamesinde "ilave edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

#### 4- KANUNUN 17/4-r MADDESİNDE YER ALAN İSTİSNA UYGULAMASI ile BAĞLANTISI

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Kanun'un 17/4-r maddesinde yazılı istisnanın genel olarak kapsamı ile uygulamanın şartlarını şu şekilde sıralamak mümkündür.

- İstisnadan sadece kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir. Gelir vergisi mükelleflerinin (örneğin bir kolektif şirketin veya gerçek kişi mükellefin) söz konusu kıymetlerin satışı nedeniyle KDV istinasından faydalanmaları mümkün değildir. Belediyeler ve il özel idareleri kurumlar vergisi mükellefi olmasalar bile, maddede ismen zikredildikleri için söz konusu istisnadan faydalanmaları imkan dahilindedir.
- İstisnadan hem tam mükellef ve hem de dar mükellef kurumlar faydalanabilir. İstisna uygulaması için satışın kime yapıldığının bir önemi bulunmamaktadır.
- Tasfiye halindeki kurumlar ile iflas eden kurumların aktiflerinde kayıtlı söz konusu varlıkların satışı da istisnadan faydalanır.
- İstisna uygulanabilmesi için anılan varlıkların tesliminin nakit karşılığı satış şeklinde yapılması gerekir. Bedelsiz teslimler ile anılan kıymetlerin nakit karşılığı olmaksızın, trampa, takas ve ben-

zeri şekilde devir ve teslimi istisnadan faydalanmayacaktır. Nakit karşılığı olmak şartıyla satışın peşin veya vadeli olması da istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

- Ancak anılan kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemi istisna kapsamında değerlendirilecektir.
- Yine kamulaştırma işlemleri de satış hükmünde olduğundan istisnadan faydalanacaktır.
- Mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmesi ile yapılan işlemlerde istisna uygulaması ancak kesin satış tarihinde yapılabilecektir.
- İstisna kapsamındaki varlıklarının satışının müzayede mahallinde yapılması halinde de istisna uygulanabilecektir.
- Kanun'da yer alan istisnanın KDV açısından uygulanması, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şartlardan bağımsızdır. Dolayısıyla istisna uygulanması için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan, satış kazancının beş yıl süre ile özel bir fon hesabında tutulması ya da satış bedelinin satışı izleyen ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilmesi gibi şartlar KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde yer alan istisnanın uygulanmasında aranmayacaktır. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnanın kazancın %75'i ile sınırlı olması yerine KDV açısından satış bedelinin tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.
- İstisna, anılan varlıkların en az iki tam yıl kurumların aktifinde ya da mülkiyetinde bulunması şartıyla uygulanacaktır. Ayrıca istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri nedeniyle istisnadan yararlanamayacaklardır.

Kanun'un 17/4-r maddesinde yer alan istisna hükmünün sonunda, "İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla gide-rilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır." şeklinde düzenleme yapılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile istisna kapsamındaki işlemin bünyesine giren katma değer vergisinin, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısmının indirimi kabul edilmekte, indirilemeyen kısmı ise teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.<sup>12</sup>

Bu kapsamda Maliye Bakanlığı da, kısmi istisna kapsamında yer alan işlemlerin aynı zamanda tam istisna kapsamına girmesi halinde bu işlemlerle ilgili ödenen vergilerin indirim ve gerekirse iade konusu yapılabileceğini ve dileyen mükelleflerin tam istisna kapsamında işlem yapabileceğini kabul etmektedir. Aynı kabulün bahse konu hükümler kapsamında da kabule layık görülmesi muhtemeldir. Diğer bir deyişle, Kanun'un 17/4-r maddesi kapsamında vergiden istisna olarak finansal kiralama şirketine satılacak bir taşınmazın, daha sonra 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralınmasını engelleyecek bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu şekilde işlem yapmak suretiyle, daha önce indirim konusu yapılan vergilerin düzeltilmesine gerek kalmadan, işletmelerin aktiflerinde bulunan taşınmazları kiralama şirketine satarak tekrar geri kiralamaları da imkan dahilinde görülmektedir.

<sup>12</sup> Bahse konu şartları ayrıntılı olarak verilen söz konusu hükümler kapsamında bir işlemin Kanun'un ilgili maddeleri ile vergiden istisnaya konu olabilmesi halinde, işleme hangi hükmün uygulanacağı konusunda mükelleflerin seçimlik haklarının olup olmaması hususu tartışmalıdır.



6361 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 13.12.2012 tarihi ile 6495 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği 02.08.2013 tarihi arasında gerçekleştirilen sat ve geri kirala işlemlerine konu taşınmaz satışlarında, haiz olmaları gereken şartları taşıyan mükellefler, Kanun'un 17/4-r maddesinde yer alan istisnadan faydalanmışlardır. Anılan Kanun hükümleri kıyasa tabi tutulduğunda ise kanunun 17/4-y maddesinde yer alan düzenlemenin mükelleflere ilave haklar getiren bir düzenleme olduğu kuşkusuzdur.

Finansal kiralama şirketleri açısından ise bu işlemlerde KDV indirimi ile ilgili problem teşkil eden bir husus bulunmamaktadır. Taşınmazların kiracılar tarafından bu şirketlere satışı KDV'den istisna olduğundan, anılan şirketlerin bir KDV yüklenimleri söz konusu olmadığından bu taşınmazların gerek kiralanması gerekse satıcılara geri satışında uygulanacak söz konusu KDV istisnası açısından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a bendi hükmü uyarınca yapılması gerekliliği hasıl olan bir düzeltmeden de genellikle bahsedilmemektedir.

Üzerinde durulan konuya emsal teşkil etmesi açısından anılan konuyla ilgili Maliye Bakanlığınca yer verilen ve konuya temas eden özgelere yer vermek yerinde olacaktır.

Konu ile ilgili Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 22.04.2014 tarih 93777041-130 (17-2014/165)-64 sayılı, ..... A.Ş. ile ..... Ltd. Şti. arasında yapılan finansal kiralama sözleşmesinin feshi nedeniyle .....A.Ş.'ne ait taşınmazın satışında KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi uyarınca istisna uygulanıp uygulanmayacağı hususundaki özelge talep formuna cevaben *"Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuş; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.*

*Konuyla ilgili olarak yayımlanan 60 No.lu KDV Sirkülerinin "8.2.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı" başlıklı bölümünde; "KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesnadır.<sup>13</sup>*

*Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir."* denilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, A.Ş.'nin mülkiyetinde bulunan muhtelif sayıdaki taşınmazları bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek şekilde satışı ve kiralaması ticari faaliyet mahiyetinde KDV'ye tabi olup, söz konusu satış işleminin Kanun'un 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendindeki istisna hükmünden faydalanması mümkün değildir" denilmektedir.

Konu ile ilgili Antalya Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 02.04.2014 tarih 76464994-130 (KDV.2013.144)-80 sayılı, şirket ortaklarının sahip olduğu, şirketin mülkiyetinde bulunan ve 2010

<sup>13</sup> Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV'den müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır.

yılında finansal kiralama şirketine satılan taşınmazların, şirket tarafından aynı yıl adı geçen finansal kiralama şirketinden 19/2/2010 tarihli (4/4/2012 ve 29/5/2013 tarihli Finansal Kiralama Tadil Sözleşmeleri ile değişik) Finansal Kiralama Sözleşmesi ile kiralandığı ifade edilerek, finansal kiralamaya konu vadesi gelmemiş borçlar kapatılmak suretiyle söz konusu taşınmazların şirket tarafından tesliminin KDV'den istisna tutulup tutulmayacağı hususundaki özelge talep formuna<sup>14</sup> cevaben, "KDV Kanununun; 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu, 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin KDV'den istisna olduğu ancak, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin bu istisna kapsamı dışında olduğu; 17/4-y maddesinde ise 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 kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devrinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz ile ... Leasing Finansal Kiralama A.Ş. arasında imzalanan sözleşmeye konu taşınmazlar Şirketinize ait olmadığından işlemin sat-geri kirala işlemi olarak değerlendirilmesine ve Leasing şirketi tarafından Şirketinize tesliminde Kanun'un 17/4-y maddesi hükmüne dayanılarak KDV istisnası uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan, finansal kiralama şirketince ... Turizm Otomotiv Tic. ve San. A.Ş.'nden satın alınan taşınmazların, (ödenmemiş kira taksitleri) vadesinden önce ödenmek suretiyle Şirketinize tesliminin, söz konusu taşınmazların 2 yıldan fazla süredir finansal kiralama şirketinin aktifinde kayıtlı olması ve bu şirketin istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan bir şirket olmaması şartıyla Kanunun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır." denilmektedir.

Benzer şekilde anılan konu kapsamında Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 01.11.2013 tarih 64597866-130 (17/4-y-2013)-165 sayılı, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki şartları taşıyan bir taşınmazın aynı Kanun'un 17/4-y maddesi kapsamında "sat ve geri kirala" işlemine konu edilmesi halinde taşınmaz dolayısıyla yüklenilen KDV'nin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususundaki özelge talep formuna cevaben, "3065 sayılı KDV Kanununun; 1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu, 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin vergiden istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin,

<sup>14</sup> Konuyla ilgili adı geçen özelge talep formları için bakınız: [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr), [portal.vdk.gov.tr/Gibintranet/mevzuat](http://portal.vdk.gov.tr/Gibintranet/mevzuat).

teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı, 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren 17/4-y maddesinde, 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 kiralama-ya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralana-maya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devrinin KDV'den istisna olduğu, 29/11'inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV ile ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen KDV'yi indirebilecekleri, 30/a maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizce KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki istisna şartlarını sağlayan bir taşınmazın aynı Kanun'un 17/4-y maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılarak teslim edilmesi halinde, bu kapsamdaki istisna edilmiş işlemler bakımından yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapıp yapılmayacağına yönelik olarak madde metninde bir düzenleme bulunmadığından, taşınmaz nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanun'un 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması, indirilmiş ise indirilen KDV'lerin ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV'ye ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir." denilmektedir.

#### **5- 6361 SAYILI KANUNUN YÜRÜRLÜK TARİHİ ile 6495 SAYILI KANUNUN YÜRÜRLÜK TARİHİ ARASINDA YAPILAN SÖZLEŞMELERLE İLGİLİ İŞLEMLERDE 02.08.2013 TARİHİNDEN SONRA KDV UYGULAMASI**

"Sat ve geri kirala" uygulamasına izin veren 6361 sayılı Kanun 13.12.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan işlemlere KDV istisnası getiren 6495 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ise 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6361 sayılı Kanunun yürürlük tarihi ile 6495 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği tarih arasında finansal kiralama işlemleri gerçekleştirilmiş olup anılan işlemlere yönelik herhangi bir kanun çerçevesinde düzenleme olmadığı, başka bir deyişle herhangi bir KDV istisnası olmadığı için, yapılan işlemlerde genel esaslar çerçevesinde işlem tesis edilmiştir.<sup>15</sup>

Tartışılabilen hususlardan bir diğeri de 6495 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girmesinden sonra, daha önce bahse konu yönetime göre yapılan finansal kiralama işlemleri için 02.08.2013 tarihinden sonra düzenlenen kira faturalarında KDV uygulamasının nihai durumudur. Söz konusu duruma hitaben KDV uygulamasında vergileme ile ilgili işlem ve değerlendirmelerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki durum ve yasal düzenlemelerin dikkate alınması gerekliliği önem arz etmektedir. Diğer bir deyişle, mevcut işlem hakkında uygulanacak vergi oranı, işlemin vergiden istisna olup olmadığı, işlemin matrahı gibi unsurların, işlemle ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki hükümlere göre belirlenmesi gerekmektedir.

Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malların teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana geleceği belirtilmiş, 10/c

<sup>15</sup> Nihat Uzunoğlu, a.g.e., syf. 1555

maddesinde ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş sayılacağı belirtilmiştir.

İşbu hususlar çerçevesinde finansal kiralama işlemlerinin bir vergilendirme döneminde başlayıp sonuçlanan bir işlem mahiyetinde olmadığı, belli bir vergilendirme dönemini aşabilen yani birden çok vergilendirme dönemini kapsayabilen, başka bir değişle kısım kısım ifa edilmesi muhtemel olan bir hizmet işlemi olduğu aşikârdır. Bu gibi hizmet işlemlerinde ise Kanun'un 10/c maddesinde de vurgulandığı üzere ve ayrıca Maliye Bakanlığı uygulamalarında ve de yargı kararlarında belirtildiği üzere vergiyi doğuran olay, her bir kısım hizmetin ifası ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla her bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen işlemler açısından o dönem sonu itibarıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağı genelgeçerliği kaçınılmazdır. Bir başka değişle, finansal kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olay, finansal kiralama sözleşmelerinin düzenlendiği anda değil, her bir vergilendirme dönemi itibarıyla kiralama hizmetinin verildiği anda yani dönem sonlarında meydana gelmektedir. Bunun nihai sonucu olarak, kiralama sözleşmesinin 02.08.2013 tarihinden önce düzenlenmesi halinde sözleşmeye konu finansal kiralama işlemlerinin bu tarihten sonraki dönemlere sirayet eden kısımları açısından bahsi geçen hususların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili Antalya Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 11.04.2014 tarih 76464994-130 (KDV.2013.168)-97 sayılı, söz konusu şirket ile Finansal Kiralama A.Ş. arasında 03.04.2013 tarihinde imzalanan finansal kiralama sözleşmesi gereği, 03.04.2013-02.08.2013 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kira faturalarına %18 oranında KDV uygulandığı belirtilerek, 6495 sayılı Kanunla 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunda yapılan düzenlemeler gereği 02.08.2013 tarihinden itibaren düzenlenen kira faturalarında Katma Değer Vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hususundaki özelge talep formuna cevaben; *"KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, aynı Kanun'a 6495 sayılı Kanunun 29'uncu maddesi ile eklenerek 02/08/2013 tarihinde yürürlüğü giren 17/4-y maddesinde ise; 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 kiraya satılması, satan kişilere kiralanması ve devrinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.*

Buna göre, KDV Kanunu'nun 02/08/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 17/4-y maddesi, bu tarihten sonra düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri için uygulanacaktır. Bu nedenle, şirketiniz ile... Finansal Kiralama A.Ş. arasında Kanunun 17/4-y maddesinin yürürlüğünden önce düzenlenen sözleşme kapsamındaki işlemler KDV'ye tabi olacak ve 02/08/2013 tarihinden sonraki dönemlere isabet eden kira faturalarında KDV hesaplanacaktır." denilmektedir.

Benzer şekilde; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına hitaben 21.07.2014 tarih 39044742-KDV.17.4-1996 sayılı, ... Finansal Kiralama A.Ş. ünvanlı leasing şirketi ile "Sat - Geri Kirala" uygulaması kapsamında 09/04/2013 tarihinde imzalanan sözleşme gereğince şirket aktifine kayıtlı bulunan taşınmazın leasing şirketine devir edildiği ve sözleşme sonunda söz konusu taşınmazın şirket adına devredilmek üzere kiralandığı, bu uygulamayı yaparken elde edilen satış kazancının %75'lik kısmının bilançonun pasifinde açılan fon hesabında izlenmek üzere ayrıldığı ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde istis-

na olarak uygulandığı, 02/08/2013 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6495 sayılı Kanun ile gayrimenkul satış kazançlarına uygulanan kurumlar vergisi istisnasının %75’ten %100’e çıkarıldığı ve yine finansal kiralama şirketlerince bu taşınmazları satan kişilere kiralanması için düzenleyecekleri aylık kira faturalarına da katma değer vergisi (KDV) istisnası getirildiği, şirketin kurumlar vergisi ve KDV karşısındaki durumu hususlarındaki özelge talep formuna cevaben (konunun arzı gereği KDV Kanunu açısından değerlendirmeye yer verilecektir.); “KDV Kanununun 1/1’inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu, aynı Kanuna 6495 sayılı Kanunun 29’uncu maddesi ile eklenerek 02/08/2013 tarihinde yürürlüğü giren 17/4-y maddesinde ise; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanın taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiraya layana satılması, satan kişilere kiralanması ve devrinin KDV’den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, KDV Kanununun 02/08/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 17/4-y maddesi, bu tarihten sonra düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri için uygulanacaktır. Bu nedenle, Kanunun 17/4-y maddesinin yürürlüğünden önce düzenlenen sözleşme kapsamındaki işlemler KDV’ye tabi olacak ve 02/08/2013 tarihinden sonraki dönemlere isabet eden kira faturalarında KDV hesaplanacaktır.” denilmektedir.

## 6- SONUÇ

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren; finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketlerinin kuruluş ve çalışma esasları ile finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş, daha önce yürürlükte bulunan, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname tüm ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan Kanun’un 18/1’inci maddesinde Finansal Kiralama Sözleşmesi; “kiralayanın, 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.” şeklinde tanımlanmıştır.

6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile finansal kiralama kapsamında yapılacak “Sat ve Geri Kirala” işlemlerine katma değer vergisi ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

Buna göre 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4’üncü maddesine 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6495 sayılı Kanunla eklenen (y) bendi ile; finansal kiralama işlemlerinde 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile yapılan bazı düzenlemeler doğrultusunda, kiracıdan satın alınıp geri kiralanın taşınmazlarla ilgili olarak işlemlerin KDV’den istisna edilmesi öngörülmüş; söz konusu maddede yapılan düzenleme uyarınca; “21.11.2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanın taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiraya layana satılması ve devri” KDV’den istisna olacağına hükmolunmuştur.



## KAYNAKÇA

- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu
- 6495 sayılı Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- AKAR, İ. Sat ve Geri Kirala İşlemlerinde Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnalarına İlişkin Tereddüt Yaratın Konular, [http://www.vergidegundem.com.tr/makaleler/vergidegundem\\_Nisan\\_2014](http://www.vergidegundem.com.tr/makaleler/vergidegundem_Nisan_2014), Nisan 2014
- AYDIN, İ.A. Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Sat ve Geri Kirala Yöntemi, [http://www.proses.denetim.com/makaleler/13 Ekim 2014](http://www.proses.denetim.com/makaleler/13_Ekim_2014)
- BAL, İ. Finansal Kiralama Kanunu Kapsamında Gerçekleştirilen Sat ve Geri Kirala İşlemlerinde KDV ve Kurumlar Vergisi İstisnaları, <http://www.gaziantepsmmo.org.tr>, 2013
- DEĞER, N. Açıklamalı ve Uygulamalı KDV Kanunu. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Finansal Kiralamada Sat Geri Kirala İşlemlerinin Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi, <http://www.istanbulymmo.org.tr/resimler/dosyalar/80.pdf>
- İŞLEYEN, Ş.İ. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması, [http://www.istanbulsmmmodası.org.tr/yayınlar/mali\\_çözüm\\_dergisi/](http://www.istanbulsmmmodası.org.tr/yayınlar/mali_çözüm_dergisi/) Temmuz-Ağustos 2012.
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği
- SEZER, Y. Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Taşınmazın Satışında KVK VE KDVK İstisnası Ne Zaman Uygulanacak?, <http://www.günceldenetim.com.tr/makaleler/dünyagazetesi/2014>
- TUĞLU, A. Finansal Kiralama İşlemlerinde KDV Uygulaması, [http://www.vergidünyası.com.tr/dergiler/Kasım 2003 \(Sayı:267\)](http://www.vergidünyası.com.tr/dergiler/Kasım_2003_(Sayı:267))
- UĞURLU, U. Sat ve Geri Kirala Yöntemiyle Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine Vergi İstisnası Getirildi, [http://www.vmhk.org.tr/makaleler/13 Ocak 2014](http://www.vmhk.org.tr/makaleler/13_Ocak_2014)
- UĞURLU U, AKSOYOĞLU V. (2013). Açıklamalı ve Örnekli KDV ve ÖTV Kanunu Tekniği.
- UZUNOĞLU N. (2014). Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.
- YILMAZ, R. Sat ve Geri Kirala İşlemi ile Sağlanan Vergisel Avantajlar, [http://www.verginet.net/ana\\_sayfa/basında vergi/deloitte makaleleri](http://www.verginet.net/ana_sayfa/basinda_vergi/deloitte_makaleleri), 26 Mayıs 2014.
- <http://www.mevzuat.gov.tr>, <http://portal.vdk.gov.tr/Gibintranet/mevzuat>, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 64, 73, 80, 97, 155, 165, 1421, 1422, 1996 sayılı özelgeler, 60 no.lu KDV Sirküleri