

# SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDE KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALARININ UYGULANMASI VE VERGİ DENETİMLERİ SIRASINDA ORTAYA ÇIKABİLECEK İHTİLAFLI KONULAR

Feride YAHŞI<sup>1</sup>

Submitted/Başvuru: 12.01.2022

Last Revised/Son Düzeltme: 01.03.2022

Accepted/Kabul: 03.03.2022

## Öz

Ülkemizde 2012 yılı sonuna kadar yürürlüğe giren ve şirketler tarafından finansman yöntemi olarak kullanılan, “Sat & Geri Kiralama” bir şirkette kayıtlı amortismanına tabi gayrimenkullerin finansal kiralama şirketine satılması ve finansal kiralama şirketine geri kiralanması işlemidir. Kiralama süresinin sonunda satılan mülkler kiracıya geri devredilir. İkinci el değeri olan gayrimenkul, makine, teçhizat ve iş makineleri bu tür sözleşmeler kapsamında değerlendirilebilir. Bu çalışmada, “Sat ve Kiralama İşlemlerinde” vergi türüne göre uygulanabilecek vergi istisnaları, istisnadan yararlanma şartları, şartlara uyulmaması durumunda vergilendirme prosedürü ve herhangi bir vergi denetimi sonucunda ortaya çıkabilecek tartışmalı konular ele alınmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Sat-Kirala-Geri Al İşlemleri, Vergi İstisnaları, İstisna Şartları

**JEL Sınıflandırması:** K34, M42, M48

1. Yeminli Mali Müşavir, ferideyahsi@avddenetim.com.tr, ORCID ID: 0000-0002-5791-6234

To cite this article: Yahşi, F. (2021). Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnalarının Uygulanması ve Vergi Denetimleri Sırasında Ortaya Çıkabilecek İhtilaflı Konular. TİDE Academia Research, 3(2), 247-272

## IMPLEMENTATION OF CORPORATE TAX AND VAT EXCLUSIONS IN SELL-LEASE-BUY TRANSCATIONS AND DISPUTED ISSUES THAT MAY OCCUR DURING TAX AUDIT

### Abstract

The “Sale & Lease Back”, which entered into force by the end of 2012 in our country and is used by companies as a financing method, is the process of selling the depreciable properties registered on a company to a financial leasing company and leasing them back to the financial leasing company. At the end of the leasing period, the properties sold are transferred back to the lessee. Real estate, machinery, equipment, and heavy machinery with second-hand value may be evaluated under such contracts. In our paper, tax exemptions that can be applied based on type of tax in Sale & Lease Back Transactions, the requirements for benefiting from exception, the taxation procedure in case of non-compliance with the requirements and controversial issues that may arise as a result of any tax audit are discussed.

**Keywords:** Sale & Lease Back Transactions, Tax Exemptions, Exemption Conditions

**JEL Classification:** K34, M42, M48

### Extended Abstract

#### Purpose of the Study

The purpose of the study is to explain what the tax exemptions that may be implemented in terms of Corporate Tax and VAT in Sale-Lease-Buyback Transactions, terms of benefiting from the exemptions, how the taxation shall be in case of failure to comply with the terms, what the controversial issues that may occur in case of any tax audit are, and the issues that the taxpayers carrying out the sale-lease-buyback transactions should pay attention to.

#### Literature Review

A two-stage path was followed in the literature review, as there are not any published books on the taxation of Sale-Lease-Buyback transactions. First, considering that Sale-Lease-Buyback is a financing tool, primary and secondary legislation and written articles on the subject, activity reports and sectoral reports of public institutions and organizations and unions were analyzed. While carrying out the primary legislation research, it was found out that the most important regulation was the Financial Leasing, Factoring and Financing Companies Law No. 6361 published in the Official Gazette dated 13.12.2012 and numbered 28496, and that the Sale-Lease-Buyback transaction became possible with this law.

In the second stage, tax laws, communiques, circulars, rulings, the letters of the Revenue Administration, local and higher court decisions regarding taxation of Sale-Lease-Buyback transactions, all articles written on this issue and the reports published by the practitioners were analyzed. First of all, the Law No. 6728 dated 09.08.2016 and numbered 29796 on the Amendment of Certain Laws for the Improvement of the Investment Climate, bringing important regulations and amendments in the implementation and the Corporate Tax General Communique with Serial no. 11 where the provisions on the issue in this law are explained with detailed examples are analyzed.

As a result of the literature review, it was seen that amendments were made in the applicable legislation according to the needs arising during the implementation of the transactions; however, the disputes have not completely settled yet.

It was observed that there were no statistics, analysis or reports related to the audits of the institutions carrying out Sale-Lease-Buyback transactions by government auditors or related to the results of these audits.

### Conclusion and Evaluation

Controversial issues that may arise in case the Sale-Lease-Buyback leasing transactions, that have been implemented as a Financial Leasing method in our country and have international implementations, are subject to certain tax exemptions and are subject to any tax audit have been determined.

1. From the wording of “*the periods in which they are in the current assets of the financial leasing company are also taken into account*” in the provisions of the Law no. 6728, four different dates are understood; date of first acquisition by the company (1), date of sale to the financial leasing company by the company (2), date of sale back to the company by the financial leasing company (3) and date of sale to third parties by the company (4).

If it is concluded from the law that the period that they are in the current assets of the financial leasing company is required to be added to the period between the date of re-entry of the immovables to the current assets of the company and the date of sale to third parties, the condition of keeping in the current assets for two complete years in Article 5/1-e of the Corporate Tax Law may not be met. However, according to law, it is required to add the period in which they are in the current assets of the financial leasing company to the period passed from the date of first acquisition by the company.

2. With the regulation in subclauses 17/4-u and 17/4-y of the VAT Law No. 3065, it is required that the assets and rights transferred to asset leasing companies for asset leasing transactions should be corrected by declaring as VAT to be added to be recorded as expenses by deducting the value added tax incurred in the acquisition of the movables and immovables transferred to the financial institutions to be subject to sale-lease-buyback transactions and cannot be recovered only through discount until the transfer period from the discounts;

With article 17/4-y of the VAT Law, the part of the VAT incurred during the acquisition

of the asset subject to Sale-Lease-Buyback transaction that cannot be deducted until the period when the asset is sold to the lessor is required to be corrected by the lessee and recorded as expense in determination of income or corporate tax base. However, Sale-Lease-Buyback transaction is a temporary sale transaction with the purpose of obtaining finance. In this method, since the sale of the VAT related burden to a third institution or person shall be a real sale, it should occur at that time. No final delivery treatment should be made for VAT in the transaction, just as no tax is levied on the temporary profit in the corporate tax exemption.

3. Furthermore, there is no regulation on what to do with the Value Added Tax deducted from the discounts in this stage for movables and immovables that are not bought back from Financial Institution.

According to article 32 of the Value Added Tax Law where the regulation regarding “discount in exempted transactions”, and article 17/4-y of the same law, enabling deducting the VAT in “transactions exempted from tax” from the Value Added Tax to be calculated over the taxable transactions of the taxpayer shall increase the attractiveness of Sale-Lease-Buyback method.

4. The removal of the restriction on the implementation of exception in case the assets that are kept by those dealing with movable and immovable trade and leasing in their current assets for this purpose are subject to Sale-Lease-Buyback transaction also contributed to the improvement of the system.

## 1. Giriş

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunuyla finansal kiralamaya konu varlığın kiracıdan alımıyla da işlemin gerçekleştirilebileceği hükmünün getirilmesi ile uluslararası uygulaması da bulunan Sat-Kirala-Geri Al işlemi ülkemizde de Finansal Kiralama yöntemi olarak uygulanmaya başlanılmıştır. Sat-Kirala-Geri Al uygulaması şirketlere finansman imkânı sağlamanın yanında aktifte kayıtlı olan zamanla değerli hale gelmiş gayrimenkulleri ve diğer makine vb.'lerini gerçek değerine taşıma fırsatı sunmaktadır. Ayrıca, 2016 yılında yapılan değişiklik ile taşınır malların Sat-Kirala-Geri Al işlemlerine konu olabiliyor olması da bu finansman yönteminin hacmini arttıracaktır. Çalışmamızda, Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde, Kurumlar Vergisi ve KDV açısından uygulanabilecek vergi istisnalarının neler olduğu, istisnadan yararlanılmasının şartları, şartlara uyulmaması durumunda vergilendirmenin nasıl olacağı ve herhangi bir vergi denetimi ile karşılaşılması durumunda yaşanabilecek ihtilaflı hususlara yer verilmiştir.

## 2. Sat-Kirala-Geri Al İşlemleri

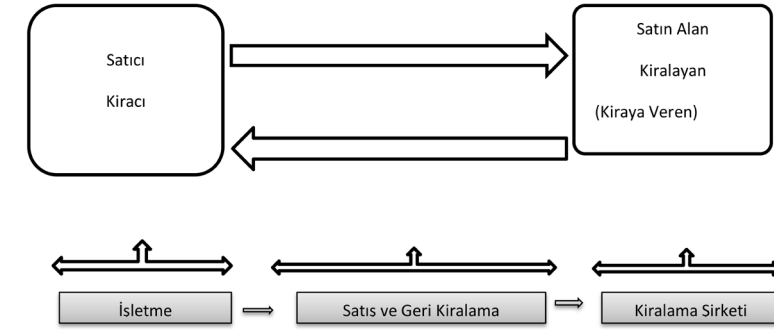
Finansal kiralama, satın alınmak istenen bir varlığın finansmanını sağlamak amacıyla kullanılan bir finansman yöntemidir. Finansal Kiralama işlemleri 3226 sayılı kanunda düzenlenmiş bir finansal araçtır. 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunuyla birlikte finansal kiralama sözleşmesinin tanımı değiştirilerek, Sat-Kirala-Geri Al yöntemi tanımlanarak uygulanmaya başlanılmıştır.

13.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansal Kiralama Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca 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 (Resmî Gazete, 2012).

Tanımdan da görüleceği üzere; ‘bizzat kiracıdan satın aldığı’ ibaresi ile birlikte Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinin yapılması imkânı doğmuştur

Sat-Kirala-Geri Al işlemi özetleyecek olursak;  
( BSPAD, 2017:3351)



Sat-Kirala-Geri Al yöntemi, ağırlıklı olarak taşınmazlar ve finansman yükü yüksek varlıkların edinimlerinde kullanılan bir yöntemdir. İşletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetleri önce bir finansal kiralama şirketine satması; daha sonra ise bu kıymetleri finansal kiralama şirketinden sözleşme ile geriye alması sonucunda kiracı tarafta meydana gelen tek değişiklik, işletmenin bilançosundaki varlık bileşeni olmaktadır (Akdoğan, 2011:70).

*Sat-Kirala-Geri Al işleminin tanımı finansal kiralama sözleşmesinin tanımı içerisinde dolaylı olarak yapılmış olup, başka kanunlarda bir tanımlaması bulunmamaktadır.*

## 3. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Vergi İstisnalarının Uygulanmasına İlişkin Şartlar ve Vergi Denetimlerinde Karşılaşılabilecek İhtilaflı Konular

### 3.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde İstisna Uygulanmasına İlişkin Şartlar ve Vergi Denetimlerinde Karşılaşılabilecek İhtilaflı Konular

#### 3.1.1. Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanmasına İlişkin Şartlar ve Vergi Denetimlerinde Karşılaşılabilecek İhtilaflar:

Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinden kaynaklanan satış gelirleri için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j maddesi uyarınca Kurumların bu kazanç istisnasından faydalanabileceği düzenlenmiştir (Resmî Gazete, 2006).

**Bu maddede ifade edilen Kurum tanımı 5520 sayılı KVK'nın 1. Maddesinde sayılan KV mükelleflerini ifade etmektedir. Kanununun 1. Maddesinde sayılan Kurumlar Vergisi Mükellefleri;**

a) Sermaye şirketleri.

b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları.

olarak düzenlenmiştir.

Kurumlar ifadesinden, Tam ve Dar Kurumlar Vergisi Mükellefleri anlaşılmakta ve 6361 sayılı kanun kapsamında gerçekleştirmiş oldukları Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinden kaynaklanan satış gelirleri için Kurumlar Vergisi İstisnasından yararlanabilecekleri düzenlenmiş bulunmaktadır.

Kanun koyucu Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen istisnadan yararlanma bakımından Dar ve Tam Mükellef Kurumlar açısından bir ayırım yapmamıştır.

### **3.1.1.1. Kurumlar Vergisi Kanununda Düzenlenen İstisna ve İstisnadan Yararlanmanın Şartları**

6728 sayılı kanunun Değişik 56. Maddesinin 1. Fıkrasının b bendi aşağıdaki gibidir;

*“5/1-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, 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) hâlinde de bu hüküm uygulanır. Söz konusu varlıkların,*

*4) Kiracı tarafından veya ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri 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.*

*Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.”*

Sat-Kirala-geri kirala işlemlerinin Kurumlar Vergisi açısından vergi istisnalarını ikiye ayırabiliriz. Bunlardan ilki;

**a) Taşınır, taşınmaz malların kiracı tarafından finansal kiralama şirketine satılması ve Sözleşme süresi sonunda kiracı tarafından bu malların finansal kiralama şirketinden geri satın alınması.**

Şirketlerin Sözleşmeye İstinaden Gayrimenkullerini veya Taşınırın Satışından ve Tekrar Devralmasından Doğan Kazanca İlişkin İstisna;

6728 sayılı Kanununun 56'ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen “(j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir”.

Bu varlıkların satışından elde edilecek kazançta %100'üne istisna uygulandıktan sonra satış tamamı fon hesabına alınacaktır. İstisna kazancın, kiracılarca varlıkların kiralayana satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Ayrıca, kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Vergi İdaresinin bu konuda vermiş olduğu görüşlerde; beyannamenin ilgili satırında gösterilmeyen bir istisnadan yararlanılması mümkün olmadığından mükelleflerin bu hususta da dikkat etmeleri gerekmektedir.

Kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Örnek:

(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 taşınırı ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun 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 (11 seri nolu KVG, Resmi Gazete, 2016: md15/5.15.4).

### b) Sözleşmenin herhangi bir nedenle sona ermesi halinde varlıkların 3. Kişilere satışı

Bu ikinci durumda ise yani Sat-Kirala-Geri al sözleşmesinin herhangi bir nedenle sona ermesinden sonra taşınmazların ve taşınır varlıkların üçüncü kişilere satışında uygulanan satış kazancı istisnası da iki ayrı durumda değerlendirilebilir.

6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi durumunda ne olacağına bakıldığında; *Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyası cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.*

Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

a) Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayana kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde,

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayana kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayana tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Burada üzerinde durulması gereken husus; kiralayan kurumlara (Finansal Kiralama Şirketi) 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 kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Örnek;

(M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) AŞ'ye 7.500.000.- TL ana para ve 3.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) AŞ'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2022 tarihinde (O) Ltd. Ştd. 10.000.000.- TL'ye satmıştır.

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama AŞ'ye satışından kaynaklanan [7.500.000.- TL – (4.000.000.- TL- 1.000.000.- TL) =] 4.500.000.- TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) AŞ'den tahsil olunacaktır. (11 seri no'lu KVGT, Resmî Gazete, 2016, md.15/5.15.4.1)

b) Sözleşmenin herhangi bir nedenle sona ermesinden sonra gayrimenkullerin 3. kişilere devrinde farklı bir durum ortaya çıkmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **İstisnalar** başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde 6728 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, kurumların sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiş konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

6361 sayılı kanun kapsamında yapılan sat-kirala-geri al sözleşmesinin süresi bittikten son-

ra ve mülkiyet tekrar kiracıya geçtikten sonra 3. kişiye satışta kurumlar vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki istisnadan faydalanabilecektir.

Ve yine, KVK'nın 5/1/f maddesine göre bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnadır.

*Bu ifadeden 5/1/j maddesinin ihlali durumunda ve 5/1/f maddesinin şartlarını taşıması halinde bu istisnadan yararlanılabileceği anlamı çıkmaktadır.*

*Aynı taşınmaz için KVK 5/1/e (%50-%75), KVK 5/1/f ve KVK 5/1/j (%100)'den aynı anda yararlanılamayacağı açıktır.*

*11 seri no'lu tebliğ ile, 1 seri no GT'ye "5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti" başlıklı bölüm eklenmiştir.*

*Bu düzenlemeye göre; "kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır." denilmektedir.*

*Bu konuda uygulamada bir fikir birliği olmadığı gibi Vergi İdaresinin de vermiş olduğu*

*bir görüş bulunmamaktadır. İki yıllık sürenin hesabında Gayrimenkulün finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınacağı söylenmekle beraber aslında ilk iktisap tarihi olarak Kaynak kurumun ya da kiracının aktifine ilk alındığı tarihin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu 6728 sayılı kanun ve 11 seri no'lu tebliğin yayımından önce Vergi İdaresi vermiş olduğu özgelgeler de iki yıllık sürenin hesabında gayrimenkulün Finansal Kiralama Şirketinden geri alındığı tarihi dikkate alarak hesaplanması gerektiğini söylüyordu.*

6728 sayılı kanunun metninde yer alan “finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerde dikkate alınır” ifadesi uygulamada mükelleflerin tereddüt ettiği bir konu haline gelmiş bulunmaktadır.

Uygulamada şirket tarafından ilk iktisap tarihi (1), şirket tarafından finansal kiralama şirketine satış tarihi (2), finansal kiralama şirketi tarafından şirkete geri satış tarihi (3) ve şirketin üçüncü kişilere satış tarihi (4) olmak üzere dört ayrı tarih bulunmaktadır.

Kanundan taşınmazın şirketin aktifine tekrar giriş tarihi ile, üçüncü kişilere satış tarihi arasında geçen süreye finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreyi ilave etmemiz gerektiği sonucu çıkartılırsa, KVK 5/1-e maddesinde yer alan iki tam yıl aktifte bulundurma şartı sağlanmayabilir.

Fakat kanun şirketin ilk iktisap tarihinden sonra geçen süreye, finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreyi ilave etmemiz şeklinde yorumlanırsa farklı bir sonuca ulaşılacaktır (Coşgun, 2016).

### **3.1.1.2. Faaliyet Konusu Taşınmazların Satışı ve Kiralanması olanlar**

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması” başlıklı bölümünde de;

“Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” denilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2015 tarihli ve 19341373-125(ÖZELGE-2014/13)-54 sayılı Özelgesinde; inşaat ve taahhüt işleriyle işgal eden ve sahibi olduğu arsalar veya başka kişi ya da kurumlara ait arsalar üzerinde işyeri

ve konut inşa ederek bunların satışını/ticaretini yapan şirketin, aktifine kayıtlı arsasını 10 adet daire (villa) karşılığında müteahhide verdiği ve, yapımına başlanan ve kat irtifakı tesis edilmiş olan villaları finansman temini için 6361 sayılı Finansal Kiralama Kanunu hükümleri uyarınca sat-kirala-geri al yöntemi ile finansal kiralama şirketine satacağı ve sözleşme sonunda söz konusu taşınmazları geri alacağını belirtilerek bu işlemin Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hüküm gereğince istisna olup olmadığı hususunda görüş talep edilmiştir.

Vergi Dairesi Başkanlığı cevabında; 6728 sayılı kanun ile birlikte; 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 76'ncı maddesiyle, (j) bendinin 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere 9/8/2016 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alındığı, 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendi 2.8.2013 tarihinden itibaren uygulanacağı hüküm altına alındığı, dolayısı ile bu tarihten önce de taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşanların da yapmış oldukları kiralama ve eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

### **3.1.2. Katma Değer Vergisi İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar Ve Vergi Denetimlerinde Uygulamada Karşılaşılan İhtilaflar**

#### **3.1.2.1. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde Taşınır ve Taşınmaz satışında KDV**

6728 sayılı kanunun 43. Maddesinin ç bendiyle; *Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Sosyal, Askeri ve Kültürel Amaçlı İstisnalar başlıklı 17. Maddesinin 4/y bendi değiştirilmiştir.*

21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanana her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devrinin KDV'den istisna olduğu düzenlenmiştir.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin



yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu olan her türlü taşınır mallar da KDVK'nın 17/4-y maddesine eklenmek suretiyle KDV istisnasına dahil edilmiştir. Düzenleme yürürlük 02.08.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Böylelikle 6728 sayılı kanundan önceki sözleşmelerde taşınır varlıklar da sözleşmeye konu edilmiş ve istisnalardan da yararlanmış ise eleştiri konusu yapılmayacaktır.

Kanun maddesi ile birlikte;

-Taşınır varlıkların 6361 sayılı kanun kapsamında Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu edilmesinde KDV istisnası getirilmiştir.

- Katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları eklenmiştir.

-Taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinde Katma Değer Vergisi İstisna Uygulamasını ikiye ayırarak inceleyebiliriz;

#### **a) Finansal Kiralama Şirketlerince Taşınırların, Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi:**

**1 seri no'lu KDV Uygulama Genel Tebliği'nin 4.21. bölümünde;** 3065 sayılı Kanunun (17/4-y) maddesine göre, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanana 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 devri işlemi KDV'den istisna edildiği, finansal kiralama şirketlerinin 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu

taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama şirketine satılan taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gerekir (Resmî Gazete, 2014).

#### **b) Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinde İşleme Konu Taşınmazların Kiraya Veren Tarafından 3. Kişilere Satışı**

6728 sayılı kanunun 43. Maddesinin Bu fıkranın (u) bendi değişik Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesi aşağıdaki gibidir;

*“Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.*

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

*Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.” denilmektedir*

Madde ile en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabına ilişkin ihtilafların çözüme kavuşturulmaya çalışıldığı görülmektedir.

6728 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile 2 yılın hesabında; hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınmakta ve Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinin gücünü arttıran bir hüküm olmakla birlikte yine de kanunun lafzında yer alan varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır ifadesinin de iki yıllık sürenin hesabının başlangıcının kiracının ilk iktisap tarihinin mi yoksa varlığın Finansal Kuruma satışından itibaren kirala kuruma devrinin mi başlangıç tarihi olarak dikkate alınıp alınmayacağı net değildir.

Finansal kiralama şirketleri de Sat-Kirala-Geri Al kiralama sözleşmesini fesh edip, Tapu'daki kiralama şerhini de kaldırttırıp kira alacağına karşılık taşınmazın sahibi olur. Kanundaki değişiklikten sonra taşınmazların finansal kurumlarca satışı KDV'den istisna olacaktır.

### 3.1.2.2. *Yüklenilen KDV'nin Düzeltilmesi*

6728 Sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-u ve 17/4-y bentlerinde yapılan düzenleme ile varlık kiralama işlemlerine konu edilmek üzere varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların, sat-geri kirala işlemine konu edilmek üzere finansal kiralama şirketlerine, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınır ve taşınmazların iktisabında yüklenilen ve sadece devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin indirimlerden çıkarılarak gider yazılmak üzere ilave edilecek KDV olarak beyan edilerek düzeltilmesi sağlanmıştır.

KDVK 17/4-y maddesi ile Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu varlığın elde edilmesinde yüklenilen KDV'nin, kiralayana satışın yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısmının kiracı tarafından düzeltilerek gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider kaydedilmesi gerekecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3. Maddesi de değerlendirilerek gider ya da maliyet olarak değerlendirilmesi daha doğru olacaktır.

6728 sayılı kanun öncesinde ilk iktisapta yüklenilen KDV'nin Varlığın, Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu edilmesiyle İlave edilecek KDV'ye eklenmesinin zorunluluğunun ortadan kalkması ve gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınacak olması da uygulamadaki ihtilafların çözümü için yeterli bir düzenleme değildir.

Sat-Kirala-Geri Al işlemi finansman sağlama amacı taşıyan geçici bir satış işlemidir. Burada Katma Değer Vergisine ilişkin bir düzeltmenin gerçek bir satış aşamasında yapılması daha doğru olacaktır. Vergi İdaresi Vefa hakkıyla satış, Şirket ortağına satış vb. satışların gerçek bir satış işlemi olmadığından hareketle KDV'ye tabi olmadığına ilişkin görüşler vermektedir. Bu yöntemde de KDV'ye ilişkin yükün 3. kurum ya da kişiye satışı esnasında ortaya çıkması gerekir. İşlemden nasıl ki kurumlar vergisi istisnasındaki geçici kar üzerinden vergi alınmıyor ise KDV'ye yönelik son teslim muamelesi yapılmamalıdır.

Bu aşamada indirimlerden çıkartılan Katma Değer Vergisi'nin, Finansal Kurumdan geri alınmayan taşınır ve taşınmazlar için ne yapılacağına ilişkin hüküm de bulunmamaktadır.

Ayrıca, "istisna edilmiş işlemlerde indirim" ile ilgili düzenlemenin yer aldığı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine, aynı kanunun 17/4-y maddesi uyarınca "vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle" KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisi'nden indirimine imkân verilmesi Sat-Kirala-Geri Al yönteminin cazibesini arttıracaktır.

### 3.1.2.3. *Faaliyet Konusu Taşınmaz Ticareti veya Kiralanması olanlar*

Gelir İdaresi Başkanlığı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2015 tarihli ve 73903997-125(5-2013/13)-36911 sayılı Özelgesinde; şirketin aktifinde kayıtlı bulunan 46 adet bağımsız apart daireyi öğrencilere kiraya verdiğinin şirkete finansman kaynağı yaratmak amacıyla söz konusu apart dairelerin finansal kiralama şirketine satışını yapıp, kiralanacağı ve kira ödemeleri sonucunda geri alınacağı belirtilerek satış işleminden kaynaklanan kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve tapu devirleri esnasında ortaya çıkacak tapu harçları hususlarında Başkanlığı görüşünün bildirilmesi istenildiği ve cevaben;

*Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesine göre; "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 kiralınmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri KDV'den müstesna olduğu ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bir finansal kiralama şirketi ile şirketinize ait bir taşınmazın satılıp geri kiralınması (sat-geri kirala) hususunda akdedilmiş bir finansal kiralama sözleşmesi yapılması kaydıyla, KDV Kanununun 17/4-y maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmaktadır.”* denilmiştir.

Yine, Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2014 tarihli ve 9044742-KDV.17-1421 sayılı özelgesinde; gayrimenkul ticareti alanında faaliyet gösteren şirketin KDV Kanununun 17/4-y maddesi kapsamında yer alan istisna hükmünden faydalanıp faydalanamayacağı hususunda Başkanlığın görüşü talep edilmiş ve Başkanlık cevaben;

*“6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren bir finansal kiralama şirketi ile şirketinize ait bir taşınmazın satılıp geri kiralınması (sat-geri kirala) hususunda akdedilmiş bir finansal kiralama sözleşmesi yapılması kaydıyla, KDV Kanununun 17/4-y maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmakta olup, şirketinizin taşınmaz ticareti ile uğraşması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.”* denilmiştir.

### **3.1.3. Sözleşmenin Herhangi Bir Nedenle Feshi veya Geçersiz Olması Durumu**

6361 Sayılı Kanun'un 31'inci maddesi kapsamında eğer sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirilememesi sebebiyle, sözleşme fesih edilirse, bu durumda tabii bir şekilde borcun tahsili için mal satılacak, o malın satışı karşılığında gelen para borçlunun borçlarına mahsup edilecek. Eğer fazla bir şey kalırsa da iade edilecek. Eğer öyle bir satış yapılırsa, bu durumda finansal kiralama şirketi nezdinde vergilendirme yapılmayacak. Kanunda hüküm altına alınmış ama finansal kiralama şirketi nezdinde herhangi bir vergileme yapılmamakla birlikte kiracı nezdinde bir vergileme yapılması söz konusu.

Sat-Kirala-Geri Al sözleşmesinin şartlarının ihlal edilerek feshedilmesi durumunda istisnalardan faydalanılamayacağı ve yararlanılan istisnalar için vergi ziyayı cezası doğmayacağı

yönünde bir düzenleme 11 seri no'lu tebliğin 5.15.4.1. bölümünde bulunmaktadır. Ancak; özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile tahsil edilecektir.

Mükelleflerin sözleşme kapsamında yararlanmış oldukları istisnalar için düzeltme beyannameleri verip gerçekte beyan edilmesi gereken matrah ve vergi tutarlarını haklarında Vergi incelemesi başlamadan Pişmanlıkla beyan etmeleri gerekmektedir. Düzeltme yoluna giden mükellefler için cezai yaptırım uygulaması öngörülmediğinden ayrıca çıkan vergiler için ceza kesilmesine gerek bulunmamaktadır. Düzeltme beyannamelerinin Vergi Usul Kanununun 371. Maddesinde düzenlenen Pişmanlık ve Islah hükümlerine göre verilmesi halinde Vergi Ziyayı Cezası kesilmeyecektir.

Ancak, özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler beyannamelerini düzeltme yoluna gitmeyen mükelleflerin işlemleri Vergi İdaresi tarafından tespit edilirse, vergilerin yanında vergi ziyayı cezası da kesileceği tabidir.

Ayrıca, sözleşmenin şartların ihlal edildiği tarih itibarıyla normal bir satış hükmüne dönüşecek ve satılan gayrimenkul iki yıldan fazla elde tutulmuş ve diğer şartları sağlıyor ise %50'lik istisnadan yararlanılabilecektir (KVK madde 5/1-e). Ancak iki yıldan az elde tutulan gayrimenkul için istisnadan yararlanmak mümkün olmayacaktır.

## **4. Sonuç**

**6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunuyla finansal kiralamaya konu varlığın kiracıdan alımıyla da işlemin gerçekleşebileceği hükmünün getirilmesi ile uluslararası uygulaması da bulunan Sat-Kirala-Geri Al kiralama işlemi ülkemizde de Finansal Kiralama yöntemi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Şirketler, aktiflerindeki taşınmazları ve taşınırları Finansal Kuruma satıp, satış bedelini peşin olarak şirketten tahsil ederek bilançolarını daha likit varlıklardan oluşur hale getirip, ortaya çıkan bu likiti, işletme sermayesi olarak kullanmaktadırlar. İşlemin şirketlerin nakit sıkıntısını**

**gidermekte sağladığı fayda ve şirketlerin bilançolarındaki varlıkları uluslararası muhasebe standartlarına uygun şekilde piyasa değerlerine getirme imkânı sağlaması yöntemin avantajlarıdır.**

Sat-Kirala-Geri Al işlemlerinde uygulanacak Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğ ve özelgelere istisna hükümlerinde yer verilmiştir. Taşınır ve taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşanların bu amaçla aktiflerinde buldukları varlıkların Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu olması halinde, istisna uygulamasına ilişkin sınırlama kaldırılmıştır. Kanun'a göre istisnadan yararlanan satış kazancı tutarının, kiracı tarafından sadece bu kıymetler için ayrılacak amortismanların (kıymetlerin kiralaan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılmak üzere, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Kiracı tarafından fon hesabına aktarılan istisna kazancın sermayeye ilave edilmesi durumu da işletmeden çekiş olduğu kabul edilmekte ve istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılmaktadır.

Yeni düzenlemeye göre, 6361 sayılı Kanun'da yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle Sat-Kirala-Geri Al işleminin tekemmül etmemesi halinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Ancak, sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda, varlıkların üçüncü kişilere satışı durumunda kiralaan nezdinde vergilendirme yapılmayacaktır.

Katma Değer Vergisi açısından, Sat-Kirala-Geri Al işlemine konu varlıkların ilk alımında yüklenilen KDV'nin, finansal kuruma satışının yapıldığı döneme kadar indirilemeyen kısmının kiracı tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider kaydedilebilir.

İşleme konu varlıkların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, varlıkların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınmaktadır.

6361 sayılı Kanun'da yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle Sat-Kirala-Geri al işleminin tekemmül etmemesi halinde, istisna nede-

niyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Çalışma sonucunda; Sat-Kirala-Geri Al işlemlerine uygulanan vergi İstisnalarına ilişkin ihtilafların bir kısmının 6728 sayılı kanunla ve 11 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile çözülmüş olduğu görülmüş ancak halen uygulamada çözüme kavuşması gereken konular olduğu sonucuna varılmıştır.

### **Çıkar Çatışması**

Yazar herhangi bir çıkar çatışması olmadığını bildirmiştir.

### **Finansal Destek**

Yazar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almamıştır.

### **Hakem Değerlendirmesi**

Dış Bağımsız

## Kaynakça:

- Akdoğan, N. (2011). Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara.
- Coşgun, O. (2016). Finansal kiralama işlemlerinde iktisap tarihi. *Vergi Dünyası*, 35(415), 62-69.
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (1984). T.C. Resmi Gazete, 18563, 25 Ekim 1984.
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). T.C. Resmi Gazete, 26205, 21 Haziran 2006.
- 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu (2012), T.C. Resmi Gazete, 28496, 13 Aralık 2012.
- 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2016). T.C Resmi Gazete, 29796, 09 Ağustos 2016.
- 11 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (2016). T. C. Resmî Gazete, 29935, 31 Aralık 2016.

## Özgeçmiş

**Feride YAHŞİ:** 1979 yılında Fatsa'da doğdu. Marmara Üniversitesi İşletme Bölümü'nü bitirdikten sonra Marmara Üniversitesi Muhasebe Denetimi yüksek lisans programına devam etti. Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Ekonomi Hukuku alanında yüksek lisans programını tamamladı.

2003 yılında Gelir İdaresi Başkanlığında Vergi Denetmen Yardımcısı olarak iş hayatına başlayan Yahşi, 2011 yılında Vergi Müfettişi olarak atandı. 2015 yılından itibaren Yeminli Mali Müşavir olarak çalışmaktadır. TÜRMOB Yeminli Mali Müşavirlik ve KGK Bağımsız Denetçi ruhsatlarına sahiptir.