

İstanbul, 12.08.2013

**SİRKÜLER (2013-16)**

**Konu: Taşınmazların 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'na istinaden yapılacak sat ve geri kiralama (sale and lease back) işlemlerinde uygulanacak Kurumlar vergisi ve KDV istisnaları**

**Sayın Şirket Yetkilisi;**

Bilindiği üzere, 13.12.2012 tarihinde yayımlanan 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile finansal kiralama şirketlerine sat ve geri kiralama (sale and lease back) işlemleri yapabilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştı. Bu defa, 02 Ağustos 2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la **02 Ağustos 2013** tarihinden itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunlarında değişiklik ve düzenleme yapılmış ve 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılacak, taşınmazların sat ve geri kiralama işlemlerine kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnası tanınmıştır.

**1. Kurumlar Vergisi İstisnası**

6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 42 nci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafındaki parantez içi hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*“(Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama*

*şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)”*

6495 sayılı Kanunun gerekçesine göre bu düzenleme ile Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında **taşınmazların** geri kiralama amacıyla ve **sözleşme sonunda geri alınması şartıyla** finansal kiralama şirketlerine satışı ile bu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince **tekrar devralındığı kuruma satışından** doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmekte ayrıca, finansal kiralama şirketlerine devredilen ve geri alınan taşınmazlardan kaynaklanan vergi kaybını önlemek amacıyla düzenleme yapılmaktadır.

Bilindiği üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine istinaden Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı üzerinden, satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi ve bu % 75'lik kısmın satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartı ile kurumlar vergisi hesaplanmamaktadır.

Kanuna göre kurumlar vergisinden istisna edilen % 75'lik kısmın beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması veya işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde istisna dolayısıyla zamanında alınmayan kurumlar vergisi, ziyaa uğramış sayılacak ve vergi ziyai cezası ve hesaplanacak gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Ancak taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlar, bu istisnadan yararlanamamaktadır.

Bu durumda Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında;

1.1. Kurumların, (taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar hariç) geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri almak şartıyla taşınmazlarını finansal kiralama şirketlerine satmalarından elde ettikleri kazançlarının,

1.2. Finansal kiralama şirketlerinin, geri kiralama amacıyla satın alarak geri kiraladıkları taşınmazlarını tekrar devraldıkları kurumlara satmalarından elde ettikleri kazançlarının,

tamamı (% 100'ü), satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi ve satış kazancının tamamının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması şartı ile kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Sat ve geri kiralama işlemi yapan kurum veya finansal kiralama şirketinin, kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazancı, beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakletmesi veya işletmeden çekmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması veya işletmenin tasfiyesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde istisna dolayısıyla zamanında alınmayan kurumlar vergisi, ziyaa uğramış sayılacak ve vergi ziyai cezası ve hesaplanacak gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Diğer yandan söz konusu taşınmazların; kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kiracıdaki veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

#### Eski Şekli

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.(Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak, varlık kiralama şirketinden devralınan veya kaynak kuruluşça kira sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama şirketi tarafından söz konusu taşınmazların üçüncü kişi veya kurumlara satılması durumunda, bu varlıkların kaynak kuruluştaki varlık kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı

#### Yeni şekli

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.(Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile **21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince** taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, *kiracı* veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama **veya finansal kiralama**

gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)

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

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

**şirketi tarafından** üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta **veya kiracıdaki** varlık kiralama **veya finansal kiralama şirketine** devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.)

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

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

## 2. Katma Değer Vergisi İstisnası

6495 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 29 uncu maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir:

*“y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralınmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.”*

6495 sayılı Kanunun gerekçesine göre bu düzenleme finansal kiralama şirketlerinin bizzat kiracıdan satın alıp 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.

Bu durumda, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında;

1. Katma Değer Vergisi mükelleflerinin taşınmazlarını, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri almak şartıyla finansal kiralama şirketlerine satmaları,
  2. Finansal kiralama şirketlerinin, geri kiralama amacıyla satın alarak geri kiraladıkları bu taşınmazlar için düzenledikleri kira faturaları,
  3. Finansal kiralama şirketlerinin, geri kiralama amacıyla satın alarak geri kiraladıkları bu taşınmazları satan kişilere devretmeleri,
- sırasında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Böylece taşınmazların sat ve geri kiralama işlemleri tamamı ile katma değer vergisinden istisna edilmiş olmaktadır.

Saygılarımla bilgilerinize sunarım.

**Emsal ÖZCAN**  
**Yeminli Mali Müşavir**