



ERCİYES

Yeminli Mali Müşavirlik ve
Bağımsız Denetim A.Ş.

GevherNesibe V.D. 342 028 6345
Ticaret Sicil No. 19263
www.erciyesymm.com.tr
bilgi@erciyesymm.com.tr

G.Nesibe Mh. Tekin Sk. İmtaş Park Kat: 5
No:4/15-16 Kocasinan / KAYSERİ
Tel: 0 352 235 24 84 Faks: 0 352 235 04 96

SİRKÜ : 2017/03

**Konu : 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesine Dair
Kanun ile Sat-Kirala Geri Al İşlemlerine ve Varlık Kiralama
Yöntemiyle Yapılan Satışlara İlişin Düzenlemeler**

**KAYSERİ
11.01.2017**

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 31.12.2016 tarih ve 29935 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 no.lu Tebliğ ile sat-kirala geri al ve varlık kiralama yöntemleriyle yapılan satışlara ilişkin mevzuatta aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1- Sat-geri kirala ve varlık kiralama işlemlerinden doğan kazanç kurumlar vergisi istisnası uygulanmasına ilişkin düzenleme 5520 Sayılı KVK'nun 5/1-e bendinden kaldırılarak aynı maddeye eklenen "j" ve "k" bentlerinde yeniden düzenlenmiştir.

Bilindiği üzere 5520 Sayılı KVK'nun 5/1-e bendinin son paragrafı uyarınca menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşan kurumlar, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasından yararlanamamaktadır. Ekonomik gelişmelere paralel olarak kurumların finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılmaya başlanan varlık kiralama ve sat-kirala geri al yöntemlerinin teşviki amacıyla 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendinin birinci paragrafına parantez için hüküm eklenerek gerek bu yöntemlere konu kıymetlerin ilgili kurumlara satışından gerekse de kira müddeti sonunda bu kurumlarca kaynak kuruluşu/kiracıya devrinden elde edilen kazanç kurumlar vergisi istisnası getirilmiş, ancak bu hüküm, aynı bendin son paragrafında yer alan esas faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile kiralanması olan kurumların bu istisnadan yararlanamamasına ilişkin hüküm sebebiyle uygulanamamıştır. Bu sebeple parantez içi hükmün ihdas amacı ile yukarıda belirtilen maddenin son paragrafında yer alan kısıtlama bir biri ile çelişmiştir.

6728 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı KVK'nun 5/1-e bendinin birinci paragrafındaki varlık kiralama ve sat-kirala geri al işlemlerine ilişkin parantez içi hüküm bu bent kapsamında çıkarılarak, sat-kirala geri al işlemlerinde istisna uygulanmasına ilişkin hükümler aynı maddeye eklenen (j) bendi ile varlık kiralama işlemlerinde istisna uygulanmasına ilişkin hükümler de aynı maddeye eklenen (k) bendi ile yeniden düzenlenerek söz konusu çelişki ortadan kaldırılmıştır.

2- Varlık kiralama ve sat-kirala geri al işlemlerinde kurumlar vergisi istisnası uygulanan kazancın süresiz olarak fon hesabında tutulması şartı getirilerek, istisna uygulaması vergi erteleme haline dönüştürülmüştür.

6728 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı KVK'nun 5. Maddesinin 1. Fıkrasına eklenen "j" ve "k" bentlerinde yapılan düzenleme ile taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında sat-kirala geri al yöntemiyle satışından ve her türlü varlık ve hakkın varlık kiralama işlemlerine konu edilmesinden elde edilen kazanç kurumlar vergisi istisnası uygulanması "istisnadan yararlanan satış kazancının, kiracı/kaynak kuruluş tarafından süresiz olarak pasifte özel bir fon hesabında tutulması" şartına bağlanmıştır. Özel fon hesabında tutulan tutar sadece kiracı/kaynak kuruluş tarafından sözleşmeye konu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan/kaynak kuruluşu devrinden önce kiracıdaki/kaynak kuruluşu net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir. İstisna uygulanarak özel fon hesabına alınan kazancın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması halinde bu tutarlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Fona alınan kazancın başka bir hesaba nakledilmeyerek sadece sözleşmeye konu varlıkların amortismanlarının itfasında kullanılmasına izin verilmesi ile sat-kirala geri al ve varlık kiralama işlemlerine konu varlıkların kiracı/kaynak kuruluş tarafından ilk devrinden elde edilen kazanç uygulanacak istisna, vergi erteleme müessesesine dönüşmüştür.

Söz konusu fıkralarla yapılan düzenlemenin amacı kurumların bağlı değerlerinin zilyetliğin kaybedilmeden finansman ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması olduğundan, fon tutarının sermayeye eklenmesine izin verilmesi, fon tutarının sermaye haricinde başka bir hesaba nakledildiği, 5520 Sayılı Kanunun 5/1-e maddesinde olduğu gibi satıştan sonraki 5 yıl içinde gerçekleşen tasfiye işlemleri veya diğer nedenlerle işletmeden çekildiği dönemde cezalı olarak kurum kazancına dâhil edilmesine ilişkin bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

3- Katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile yapılan sat-kirala geri al işlemleri de KDV ve kurumlar vergisi istisnalarından yararlanabilecektir.

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları da sat-kirala geri al işlemi yapabildiğinden 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-y bendinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j bendinde yapılan düzenleme ile katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları ile yapılan sat-kirala geri al işlemlerinin de KDV ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanması sağlanmıştır. Değişiklik öncesi mevzuatta sadece finansal kiralama şirketine sat-kirala geri al yöntemiyle yapılan satışlar istisnalardan yararlanabilmekteydi.

4- Sat-kirala geri al yöntemiyle yapılan satışlarda taşınmazların yanında “taşınırların” da istisnalardan yararlanabilmesi sağlanmıştır.

6728 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-y bendinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j bendinde yapılan düzenleme ile “**taşınırların**” sat-kirala geri al yöntemiyle finansal kiralama, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışında, satan kişilere geri kiralanmasında ve sözleşme sonunda kiracıya devrinde KDV istisnasından ve söz konusu devir işlemleri sonucunda doğan kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanması sağlanmıştır. 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 no.lu Tebliğ ile istisna uygulaması kapsamına giren taşınırlar; “6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan “**amortismanına tabi tüm taşınırlar**” olarak” tanımlanmıştır. Değişiklik öncesi mevzuatta, sat-kirala geri al yöntemiyle sadece “taşınmazların” satışında vergi istisnaları uygulanabilmekteydi.

5- Varlık kiralama işlemlerinde KDV ve kurumlar vergisi istisnası uygulanacak varlıkların kapsamı “her türlü varlık ve hakkı” kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

6728 Sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-u bendinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-k bendinde yapılan düzenleme ile **kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla “her türlü varlık ve hakkın”** varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri KDV'den, söz konusu varlık ve hakkın varlık kiralama şirketlerine ve varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Değişiklik öncesi mevzuatta varlık kiralama yöntemiyle yapılan satışlarda kurumlar vergisi istisnası taşınmazlar için, KDV istisnası ise menkul, gayrimenkul ve maddi olmayan varlıklar için uygulanabilmekteydi. Ayrıca kira sertifikası ihracı amacına bakılmaksızın varlık kiralama şirketlerine yapılan tüm devirlerde ve bu şirketlerce yapılacak tüm kiralamalarda KDV istisnası uygulanmasına ilişkin eski hükümler düzeltilerek, varlık kiralama işlemlerinde KDV istisnası “kira sertifikası ihracı amacına ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartına” bağlanmıştır.

6- Varlık kiralama ve sat-kirala geri al işlemlerinden elde edilen kazançta kurumlar vergisi istisnası uygulanmasında satış bedelinin tahsilinde herhangi bir şekil ve süre şartı öngörülmemiştir.

6728 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin 1. Fıkrasına eklenen “j” bendinde yer alan taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında sat-geri kirala yöntemiyle satışına ve “k” bendinde yer alan her türlü varlık ve hakkın varlık kiralama işlemlerine konu edilmesine ilişkin düzenlemelerde **satış bedelinin tahsilinde herhangi bir şekil ve süre şartı öngörülmemiştir.**

7- Sat-kirala geri al yöntemiyle yapılan satışlarda KDV ve Kurumlar Vergisi istisnası uygulanmasına ilişkin yeni düzenlemelerin 02.08.2013 tarihinden itibaren gerçekleşen işlemler için 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

6728 Sayılı Kanun yürürlük maddesinde; söz konusu Kanununun 43. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendiyle yapılan düzenlemenin birinci paragrafı ile 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendinin 02.08.2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. Buna göre katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına sat-geri kirala yöntemiyle yapılan taşınır ve taşınmaz satışlarında, taşınır ve taşınmazların finansal kiralama şirketlerine aynı yöntemle satışında ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların satan kişiye kiralanmasında ve sözleşme sonunda kiracıya devrinde 02.08.2013 tarihinden itibaren gerçekleşen işlemler için 09.08.2016 tarihinden itibaren KDV ve kurumlar vergisi vergi istisnası uygulanabilecektir. Taşınmazların finansal kiralama şirketlerine sat-geri kirala yöntemiyle satışında, satan kişiye kiralanmasında ve sözleşme sonunda taşınmazın finansal kiralama şirketince kiracıya devrinde 02.08.2013 tarihinden itibaren zaten istisna uygulanmaktadır.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 no.lu Tebliğ ile söz konusu düzenlemenin yürürlük tarihine ilişkin açıklamaların yer aldığı 5.15.4.2. no.lu bölümde 02.08.2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazların sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunduğu, fona alma işleminin belirlenen sürede yapılmamış olması halinde istisnadan yararlanamayacağı, taşınır malların satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulamasının ise 09.08.2016 tarihinden itibaren mümkün olacağı açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan yukarıda belirtilen Tebliğde 02.08.2013-08.08.2016 tarihleri arasında sat-kirala geri al yöntemiyle yapılan satışlardan elde edilen ve bu tarihler arasında yürürlükte bulunan 5520 Sayılı KVK'nun 5/1-e bendinin birinci paragrafındaki parantez için hüküm ve bentteki diğer düzenlemelere göre istisna uygulanan kazançlara ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır. 5520 Sayılı Kanunun 5/1 maddesine 6728 Sayılı Kanun ile eklenen (j) bendinin 02.08.2013 tarihinden itibaren gerçekleşen işlemler için 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olması, 02.08.2013-08.08.2016 tarihleri arasında sat-kirala geri al yöntemiyle yapılan satışlardan elde edilen ve bu tarihler arasında yürürlükte bulunan 5520 Sayılı KVK'nun 5/1-e bendinin birinci paragrafındaki parantez için hüküm ve bentteki diğer düzenlemelere göre istisna uygulanan kazançlara ilişkin ayrılan amortismanların gider yazılması ve fon hesabının tasarrufu ile ilgili kazanılmış hakların kısıtlanması sonucunu doğurmuştur. Bu düzenlemeye göre önceki yıllarda yapılan bir kısım kayıt ve beyanlar için düzeltme beyanları verilmesi gerekebilecektir.

8- Sat-kirala geri al ve varlık kiralama yöntemiyle yapılan satışlarda bu işlemlere konu kıymetlerin iktisabında Kiracı/Kaynak Kuruluşlarca yüklenilen ve devrin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin düzeltilmesi sağlanmıştır.

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. Yeni düzenleme ile teslimin yapıldığı tarihte indirim yoluyla giderilmiş KDV'ler için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Değişiklik öncesi mevzuatta söz konusu istisnalar kapsamındaki teslimlerde, indirimle giderilip giderilmediğine bakılmaksızın yüklenilen KDV tutarının tamamı düzeltilmekteydi.

Yapılan düzenlemeler finansal kiralama şirketlerini, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını ve varlık kiralama şirketlerini kapsamamaktadır. Bu kurumların söz konusu yöntemler kapsamında yaptıkları kiralama ve kiracı/kaynak kuruluşu devir işlemleri kısmi istisna kapsamında bulunduğundan, bu işlemlere ilişkin olarak yüklenilen KDV tutarlarının indirim konusu yapılmaması, indirim konusu yapılan tutarların ise ilave edilecek KDV olarak düzeltilmesi gerekmektedir.

9- Kurumların devir veya bölünme suretiyle devraldığı taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışında ve varlık kiralama veya sat-kirala geri al yöntemine konu olan taşınmaz ve iştirak hisselerinin kira müddeti sonunda geri alındıktan sonra üçüncü taraflara satışında iki yıl aktifte bulunma şartının sağlanmasında, taşınmaz ve iştirak hisselerinin devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreleri ile varlık kiralama şirketlerinde, finansal kiralama şirketlerinde ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarında geçen sürelerinde dikkate alınması sağlanmıştır.

Bilindiği üzere kurumların aktifinde 2 yıl süre ile bulunan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışında (bu düzenlemelerde yer alan diğer hükümlerinde sağlanması şartı ile) KDV ve kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir. 6728 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-r bendinde ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendinde yapılan düzenleme ile kurumların devir veya bölünme suretiyle devraldığı taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışında ve varlık kiralama veya sat-geri kirala yöntemine konu olan taşınmaz ve iştirak hisselerinin kira müddeti sonunda geri alındıktan sonra üçüncü taraflara satışında iki yıl aktifte bulunma şartının sağlanmasında, taşınmaz ve iştirak hisselerinin devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin ile varlık kiralama şirketlerinde, finansal kiralama şirketlerinde ve katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarında geçen sürelerinde dikkate alınması sağlanmıştır.

10- Sat-geri kirala, finansal kiralama ve varlık kiralama işlemlerinde damga vergisi ve harç uygulaması

10.1- Sat-geri kirala ve finansal kiralama işlemlerinde damga vergisi ve harç uygulaması

6728 Sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 6361 Sayılı Kanununun 37. maddesinin birinci fıkrasında yapılan düzenleme ile *"Finansal kiralama sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar, finansal kiralama konusu malların teminine ilişkin kiralayan ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler (finansal kiralama konusu gayrimenkullerin kiralayanlar tarafından devir alınmasına ilişkin tapu işlemleri hariç) harçtan istisna"* tutulmuştur. 6361 Sayılı Kanununun 37. maddesinin ikinci fıkrasına göre *"Satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilli tapu harcından istisnadır.* Yapılan bu düzenlemeler ile kiracı ile finansal kiralama yapan kuruluş arasında yapılan işlemler yanında finansal kiralama konusu malların teminine ilişkin kiralayan ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan istisna edilmiştir. Finansal kiralama konusu gayrimenkullerin kiralayanlar tarafından devir alınmasına ilişkin tapu işlemlerinin ise harca tabi olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.

Diğer taraftan 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun istisnalara ilişkin 59. Maddesinin (p) bendinde *"2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 38/A maddesinde tanımlanan konut finansmanı amacıyla yapılacak finansal kiralamalarda kiralanan konutların kiracıya devri"* harçtan istisna tutulmuş iken 6728 Sayılı Kanun ile 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere bu bentte yapılan düzenleme ile istisnanın kapsamı tüm taşınmazları kapsamak üzere genişletilerek *"21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiralanan taşınmazın finansal kiralama sözleşmesinin süresi sonunda kiracıya devri."* harçtan istisna edilmiştir.

Yapılan bu düzenlemeler çerçevesinde, taşınmazların ilgili mevzuat uyarınca sat-geri kirala yöntemi ile finansal kiralamaya konu edilmesi halinde 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun tapu ve kadastro işlemlerinden alınacak harçlara ilişkin (4) sayılı tarifesinin 20/(g) bendi uyarınca taşınmazın kiralayana satışı sırasında devreden (Binde 4,55) oranında tapu harcı ödemesi gerekmekte olup, kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilinde tapu harcı ödenmeyecektir. Taşınmazların sat-geri kirala yöntemi dışında finansal kiralama işlemine konu edilmesi halinde ise taşınmazın finansal kiralama kuruluşuna devrinde (Binde 20) oranında tapu harcı ödemesi gerekmekte olup, kiralanan taşınmazın finansal kiralama sözleşmesinin süresi sonunda kiracıya devrinde tapu harcı ödenmeyecektir.

10.2- Varlık kiralama işlemlerinde damga vergisi ve harç uygulaması

Varlık kiralama yönteminde ise damga vergisi ve harç istisnası (6111 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler kapsamında) 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli vergiden istisna kâğıtlara ilişkin (2) sayılı tablonun IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kâğıtlar bölümünün 41. Fıkrası ile 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun özel kanunlardaki istisnalara ilişkin 123. Maddesinin 4. fıkrasına yer alan hüküm çerçevesinde yürütülmekte olup, 6728 Sayılı Kanun ile bu maddelerde yapılan düzenlemeler ile söz konusu damga vergisi ve harç istisnası her türlü varlık ve hakkı kapsayacak şekilde genişletilerek; kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralınması, vekâleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralınması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden yapılacak işlemler harçlardan istisna edilmiştir.

11- İki yıl aktifte bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile sat-kirala geri al ve varlık kiralama yöntemleriyle yapılacak satışlarda uygulanacak mevzuat hükümlerinin karşılaştırılması

6728 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrası iki yıl aktifte bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışı, taşınmaz ve taşınırların sat-kirala geri al yöntemine, varlık ve hakların varlık kiralama yöntemine konu edilmesinde uygulanacak mevzuat hükümlerine ilişkin karşılaştırmalı tablo sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.



Ek: 6728 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrası iki yıl aktifte bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışı, taşınmaz ve taşınırların sat-kirala geri al yöntemine, varlık ve hakların varlık kiralama yöntemine konu edilmesinde uygulanacak mevzuat hükümlerine ilişkin karşılaştırmalı tablo

6728 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonrası iki yıl aktifte bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışı, taşınmaz ve taşınırların sat-kirala geri al yöntemine, varlık ve hakların varlık kiralama yöntemine konu edilmesinde uygulanacak mevzuat hükümleri

1-Kurumlar Vergisi İstisnası	İki yıl aktifte bulunanların satışı	Sat-kirala geri al	Varlık Kiralama
1.1-İlgili Madde No.	5520 5/1-e	5520 5/1-j	5520 5/1-k
1.2-Kapsam	Taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları	Taşınmaz ve taşınırlar	Varlık ve Haklar
1.3-Satan Yönünden			
1.3.1-Aktifte Kalma Süresi Şartı	İki yıl	Yok	Yok
1.3.2-İstisna Kazanç Oranı	75%	100%	100%
1.3.3-Satış Bedelinin Tahsil Süresi Şartı	Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.	Satış bedelinin, tahsili ile ilgili süre sınırlaması yoktur.	Satış bedelinin, tahsili ile ilgili süre sınırlaması yoktur.
1.3.4-Satış Bedelinin Tahsil Şekli	Satış bedelinin nakden tahsil edilmesi gerekir. 2 yıl içinde nakde dönüştürülmesi şartı ile altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar gibi likit varlıklarla tahsil edilebilmesi mümkündür.	Satış bedelinin tahsili şekli ile ilgili bir kısıtlama bulunmamaktadır.	Satış bedelinin tahsili şekli ile ilgili bir kısıtlama bulunmamaktadır.
1.3.5-İstisna Uygulanan Satış Kazancının Fona Alınması	Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Beş yıl dolduktan sonra fonun tasarrufu serbesttir	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.	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.
1.3.6-Fonun Sermayeye Elenmesi	Fona alınan tutar sermayeye eklenebilir.	Fona alınan tutar sermayeye eklenemez.	Fona alınan tutar sermayeye eklenemez.
1.3.7-Fona alma şartlarına riayet edilmemesi	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.	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.	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.

1.3.8-Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların durumu	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumlar istisnadan yararlanamaz. Ancak bu kurumların ticaret ve kiralama amacı dışındaki kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilir.	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşanların istisnadan yararlanmamasına ilişkin kısıtlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ancak ticari amaçla elde bulundurulmuş ve bilançonun dönen varlıkları içinde 15-Hesap Grubunda bulunan kıymetlerin madde kapsamında satılması mümkün değildir.	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşanların istisnadan yararlanmamasına ilişkin kısıtlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ancak ticari amaçla elde bulundurulmuş ve bilançonun dönen varlıkları içinde 15-Hesap Grubunda bulunan kıymetlerin madde kapsamında satılması mümkün değildir.
1.4-Kiralayan Yönünden			
1.4.1-Aktifte Kalma Süresi Şartı		Yok	Yok
1.4.2-İstisna Kazanç Oranı		100%	100%
1.4.3-Satış Bedelinin Tahsil Süresi Şartı		Satış bedelinin, tahsili ile ilgili süre sınırlaması yoktur.	Satış bedelinin, tahsili ile ilgili süre sınırlaması yoktur.
1.4.4-İstisna Uygulanan Satış Kazancının Fona Alınması		İstisna kazanç tutarının fona alma şartı bulunmamaktadır.	İstisna kazanç tutarının fona alma şartı bulunmamaktadır.
2-KDV İstisnası			
2.1- İlgili Kanun Maddesi	3065 Sayılı KDV Kanunu 17/4-r	3065 Sayılı KDV Kanunu 17/4-y	3065 Sayılı KDV Kanunu 17/4-u
2.2-Kapsam	Taşınmazlar ve iştirak hisseleri	Taşınmaz ve taşınırlar	Varlık ve Haklar
2.3-Satan Yönünden			
2.3.1-Satanın Hukuki Durumu	Kurumlar	Gerçek ve Tüzel Kişiler	Kurumlar
2.3.2-Aktifte kalma süresi şartı	İki yıl	Yok	Yok
2.3.3-Satış Bedelinin Tahsil Süresi ve Şekli Şartı	Satış bedelinin tahsil süresi ve şekline ilişkin bir şart bulunmamaktadır. Ancak istisna satış suretiye gerçekleşen teslimlere uygulanabildiğinden, bedelsiz teslimler (bağış, hibe vb) bu bentte düzenlenen istisnanın kapsamı dışındadır.	Satış bedelinin tahsil süresi ve şekline ilişkin bir şart bulunmamaktadır.	Satış bedelinin tahsil süresi ve şekline ilişkin bir şart bulunmamaktadır.
2.3.4-İstisna Uygulanan Kıymetle İlgili İndirim Konusu Yapılan KDV Tutarları	İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, ilave edilecek KDV olarak beyan edilmek suretiyle düzeltilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. İstisna kapsamında teslimin yapıldığı döneme kadar indirim konusu yapılan tutarlarla ilgili bir düzeltme yapılmaz.	İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, ilave edilecek KDV olarak beyan edilmek suretiyle düzeltilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. İstisna kapsamında teslimin yapıldığı döneme kadar indirim konusu yapılan tutarlarla ilgili bir düzeltme yapılmaz.	İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, ilave edilecek KDV olarak beyan edilmek suretiyle düzeltilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. İstisna kapsamında teslimin yapıldığı döneme kadar indirim konusu yapılan tutarlarla ilgili bir düzeltme yapılmaz.

2.3.5-Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti uğraşan kurumların durumu	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşan kurumlar istisnadan yararlanamaz. Ancak bu kurumların ticari amaç dışındaki nedenlerle aktiflerinde bulunan kıymetlerin satışında KDV istisnası uygulanabilir.	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşanların istisnadan yararlanmamasına ilişkin kısıtlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ancak ticari amaçla elde bulundurulan ve bilançonun dönen varlıkları içinde 15-Hesap Grubunda bulunan kıymetlerin madde kapsamında satılması mümkün değildir.	Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşanların istisnadan yararlanmamasına ilişkin kısıtlayıcı hüküm bulunmamaktadır. Ancak ticari amaçla elde bulundurulan ve bilançonun dönen varlıkları içinde 15-Hesap Grubunda bulunan kıymetlerin madde kapsamında satılması mümkün değildir.
2.3.6-Taşınmaz kiralınması faaliyeti ile işgal edenlerin durumu	KDV Kanunda taşınmaz kiralınması ile uğraşanların bu istisnadan yararlanamayacağına dair bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak Maliye Bakanlığınca taşınmaz kiralınması ile işgal eden kurumların da kiralınmaya konu taşınmazlarının satışında KDV istisnası uygulanmayacağı belirtilmektedir.	2.3.5'de yapılan açıklamalar geçerlidir.	2.3.5'de yapılan açıklamalar geçerlidir.
2.4- Kiralayan yönünden			
2.4.1-Aktifte kalma süresi şartı		Yok	Yok
2.4.2-Kiralama ve Kira Süresi Sonunda Devir Bedeli ile İlgili Olarak İndirim Konusu Yapılan KDV Tutarları		Taşınmaz ve taşınırın kiralınması ve devri ile ilgili indirim konusu yapılan KDV tutarlarının, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmak üzere ilgili istisnaların uygulandığı dönemde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.	Varlık ve hakların kiralınması ve devri ile ilgili indirim konusu yapılan KDV tutarlarının, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmak üzere ilgili istisnaların uygulandığı dönemde ilave edilecek KDV olarak beyan edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.
3-Damga Vergisi ve Harç İstisnası			
3.1-İlgili Kanun Maddeleri		6361, 492/59-p, 492 SY. Kanuna Ekli 4 Sayılı Tablo 20/g	488 Sayılı Kanuna Ekli II sayılı Liste 4/41, 492/123 5. paragraf
3.2-Kapsam		Sat-kirala geri al sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar ve bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler (gayrimenkullerin kiralayanlar tarafından devir alınmasına ilişkin tapu işlemleri hariç)	Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralınması, vekâleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralınması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar ve bu kâğıtlarla ilgili olarak yapılacak işlemler
3.3-Damga Vergisi		Sat-kirala geri al sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.	Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralınması, vekâleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralınması veya satılması nedeniyle düzenlenen kâğıtlar ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar için düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.

3.4-Harç		Sat-kirala geri al sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla yapılan işlemler harçtan istisnadır	Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden her türlü varlık ve hakların devri, alımı, satımı, kiralınması, vekâleten yönetimi, kira sertifikası ihracı amacıyla bir ortak girişime ortak olunması, iş sahibi sıfatıyla bir eser veya işin yaptırılması ve bu iş veya eserin kiralınması veya satılması amacıyla yapılan işlemler ile kira sertifikaları ve kira sertifikası ödemelerine ilişkin her türlü garanti ve teminatlar verilmesi için yapılan işlemler harçtan istisnadır.
3.4.1-İlk satışta (Kiracı/Kaynak Kuruluşun) taşınmazın satışında ödenecek harç tutarı		Taşınmazın ilk satışında taşınmazı devreden kiracı tarafından Binde 4,55 oranında tapu harcı ödenmesi gerekmektedir.	Tapu harcından istisnadır
3.4.2-Taşınmazın işlem sonunda geri alınmasında (Kiracı/Kaynak Kuruluş) tarafından ödenecek harç tutarı		Tapu harcından istisnadır	Tapu harcından istisnadır
3.4.3-Taşınmazın (Kiralayan/Varlık kiralama şirketi) tarafından devir alınmasında, işlem sonunda kiracı/kaynak kuruluşa devrinde ödenecek harç tutarı		Tapu harcından istisnadır	Tapu harcından istisnadır