

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[5-1 (e)-2015]-3507 24/02/2016

Konu : Aktifte kayıtlı bulunan taşınmazın leasing şirketine satılıp geri kiralanmasından sonra sözleşme sonunda 3.kişilere tekrar satışında gayrimenkulün edinim tarihi olarak hangi tarihin dikkate alınacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve dilekçelerinizde, iki yıldan daha uzun süredir aktifinizde bulundurduğunuz binanın sat-kirala-geri al yöntemiyle finansal kiralama şirketine satılacağı belirtilerek sözleşme süresi sonunda geri alınacak binanın şirketinizce üçüncü bir kişiye satılması durumunda kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnalarından faydalanması için taşınmazın edinim tarihi olarak hangi tarihin dikkate alınması gerektiği konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın % 75'lik kısmı, anılan hükümdeki koşullara uyulmak şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Anılan bendin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm, 6495 sayılı Kanunun 42 nci maddesi ile 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiş ve sat-kirala-geri al yöntemiyle yapılacak finansal kiralamalarda doğacak kazancın belirli şartlarla vergiden müstesna tutulması sağlanmıştır.

Anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 6495 sayılı Kanunun 42 nci maddesiyle değiştirilen parantez içi hükmünde;

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

taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır)." düzenlemeleri yer almaktadır.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

"5.6.2.2.1. Taşınmazlar" başlıklı bölümünde;

"....

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

...."

"5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma" başlıklı bölümünde;

"İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

...."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 6361 sayılı Finansal Kiralama Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 18 inci maddesinde, finansal kiralama sözleşmesinin, kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka surette temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşme olduğu, 23 üncü maddesinde, finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayana ait olduğu ancak taraflar sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının, malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırabilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bunun yanında, Türk Medeni Kanununun "B. Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması" alt başlığının altında yer alan "I. Tescil" başlıklı 705 inci maddesinde, taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olduğu; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesinin, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlı olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin aktifinde kayıtlı binanın sat-kirala-geri al yöntemiyle finansal kiralama şirketine devredilmesi ve daha sonra kira süresinin sonunda tekrar şirketinizce devralınması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uygulaması açısından iki yıllık sürenin hesabında, söz konusu binanın kira süresinin sonunda şirketiniz adına tapuda tekrar tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu,

-17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin vergiden istisna olduğu,

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı,

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

- 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe giren 17/4-y maddesinde, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralananmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devrinin KDV den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin II.F/4.16., 4.16.1., 4.21. bölümlerinde;

"4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dâhil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna 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.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

...

4.21.Finansal Kiralama Şirketlerince Taşınmazların Bizzat Kiracıdan Satın Alınması, Satan Kişilere Kiralanması ve Kiralayana Satılması (Sat-Kirala-Geri Al) İşlemi

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 kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre, 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 uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana satılması ve devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

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." denilmektedir.

Buna göre, şirketiniz aktifine kayıtlı taşınmazın sat-kirala-geri al işlemine konu edilerek finansal kiralama şirketine satışında mülkiyet devredilmekte olup kiralama süresi bitiminde mülkiyetin geri dönüşü söz konusu olduğundan taşınmazın kiralama süresince şirketinizin aktifinde kayıtlı görülmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla istisna kapsamında satılıp kiralanan ve sözleşme süresi sonunda geri satın alınan taşınmazın şirketinizce üçüncü kişilere satışında Katma Değer Vergisi Kanunu 17/4-r maddesi kapsamında iki tam yıllık sürenin başlangıcı olarak taşınmazın kiralama süresi sonunda şirketiniz adına tapuda tescil tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.