

Sat-Kirala-Geri Al (Sale and LeaseBack) İşleminde

Özellik Arz Eden Muhasebe Kayıtları ve İşlemler

Giriş

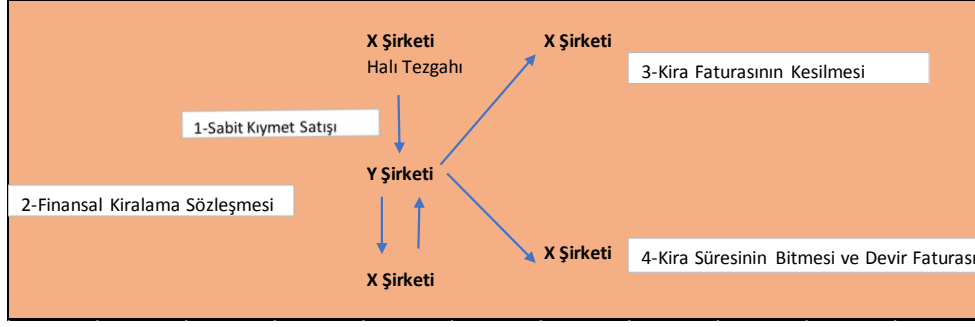
Günümüzde özel sektörün alacağı kararları belirleyen en önemli faktörlerden birisi hiç kuşkusuz iktisadi faaliyetlerinden alınan vergilerdir. Gerek şirketler gerekse bireyler üzerindeki ağır vergi yükü dikkate alındığında, şirketlerin yaşadığı finansman zorlularını aşma noktasında vergi politikaları önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucu, şirketlerin yaşadığı finansman sıkıntılarını bir takım vergisel teşvik mekanizmaları ile ikame etmeye çalışmaktadır. Bu teşvik mekanizmalarından birisi de Sat-Kirala(Sale and LeaseBack) yöntemidir.

Sat-Kirala işlemi, şirketlerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin satılmak suretiyle aktiflerinden çıkarılarak, daha sonra şirkete kiralanması ve kira müddetinin bitmesine müteakip şirketlerce tekrar devralınmasıdır. İşin özünde şirket, kendisine ait bir kıymete kira ödemekte ve bunu defter kayıtlarında giderleştirmektedir. Bu sayede şirketlere finansman kolaylığı sağlanmış olmaktadır. Bu işlemlerin vergisel boyutları da mevzuatımızda yer almakta olup, makalenin devamında açıklanacağı üzere şirketlere bu konuda belirli şartların sağlanması halinde çeşitli vergi istisnaları sağlanmaktadır.

1.Yasal Dayanak ve Uygulama

13.12.2012 tarihli 28496 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”nun 3.cü maddesinin ç bendi ile finansal kiralamanın tanımı yapılmıştır. Buna göre finansal kiralama **“Bir finansal kiralama sözleşmesine dayalı olmak koşuluyla, bu Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi; kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması; kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksandan daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama”** işlemidir.

Şirketler yukarıdaki tanıma uygun olarak aktiflerinde yer alan sabit kıymetleri 6361 sayılı “Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu”nun 18.maddesinde de tanımı yapıldığı üzere bir finansal kiralama sözleşmesiyle devretmektedirler. Bu devir işlemiyle birlikte aktif kıymetlerini belirli bir süreyle kendisine kiralayacak olan firmaya satış işlemi gerçekleşmektedir. Böylece mülkiyeti şirkete ait sabit kıymet, yapılan sözleşme ile şirketin mülkiyetinden çıkmakta ve şirket önceden sahibi olduğu varlıkların kira bedeli karşılığında kiracısı konumuna geçmektedir.



2.Sağlanan Vergisel Avantajlar

2.1.Kurumlar Vergisi İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-j maddesine göre taşınmazların; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnasıdır. Ayrıca bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmamaktadır. Bu istisnadan taşınmaz ticareti yapanlar faydalanamadığı gibi ancak taşınmaz satışın yapıldığı yıl faydalanmak mümkündür.

Şirket, sabit kıymet satışından elde edeceği kazancı öncelikle dönem kazancı ile ilişkilendirerek sonuç hesaplarına alacaktır. Sonra kurumlar vergi beyannamesinin ilgili sütununda kazanç istisnası olarak beyan verecektir. Şirket yönetimi bir karar almalıdır. Bu kararda sabit kıymet satışından elde edilen karın şirketin özel fon hesabında izleneceğine yer verilmelidir. Bununla ilgili çıkan karın özel fon hesabına alınması işlemi için tarih en geç, sabit kıymet satışının elde edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihtir. Bu tarih hak düşürücü süre olup, bu tarihten sonra işlem yapılması halinde istisnadan faydalanılması mümkün olmayacaktır. Özel fon hesabındaki tutar 5 yıl boyunca çekilemeyecektir ve kiralamadan doğan amortisman gider yazılmak yerine özel fon hesabında bekleyen tutardan karşılanacaktır.

Örnek: X Gıda San.Tic.A.Ş.01.10.2019 tarihinde gıda imalatında kullandığı bir makinesini, Y Finansal Kiralama A.Ş.'ye geri kiralamak amacıyla satmıştır. Bu satıştan elde edilen kazanç 100.000,00-TL'dir.

-Satış işlemi 01.10.2019 tarihinde gerçekleştiğinden, bu satıştan doğan kazanç öncelikle 2019 yılı sonuç hesaplarına intikal etmelidir. Diyelim ki 100.000,00-TL'lik sabit kıymet satış kazancı ile 590 Dönem Net Karı Hesabı 31.12.2019 tarih itibarıyla 200.000,00-TL olarak gerçekleşmiştir. Buna göre aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılmalıdır.

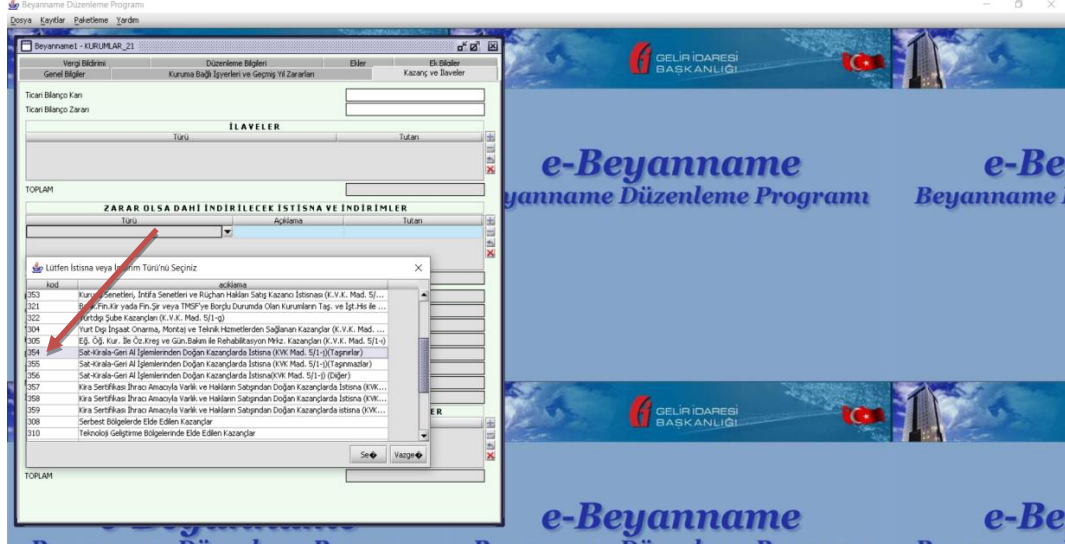
Çıkan Karın Özel Fon Hesabına Alınması Kaydı

31.12.2019	
590 Dönem Net Karı	
590.01.001 -2019 Yılı Dön.Net Karı	100.000,00
570 Özel Fon Hesabı	
570.01.001 Sabit Kıym.SatışKarı	100.000,00

-Sabit kıymet satışından elde edilen kar yukarıdaki kayıttan görüldüğü üzere özel fon hesabına çekilmiştir.

Gerir Kiralamaya Konu Sabit Kıymet Satış Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergi Beyannamesinde Gösterilmesi

-Aşağıda ise sabit kıymet satış istisnasının hangi satır kodunda gösterileceği belirtilmiştir. Gerir kiralamaya konu varlık her ne ise istisna aşağıdaki satır kodu gösterilen kısımda beyan edilmelidir.



Finansal Kiralamaya Ait Amortisman Kaydı

	31.03.2020		
570 Özel Fon Hesabı			
570.01.001 Sabit Kıymet Satış Karı	1.000,00		
		268 Birikmiş Amortisman	
		268.01.001 Fin.Kira. Amortisman	1.000,00

-Şirket, daha evvel kendi mülkiyetinde olan sabit kıymetleri yeniden kiraladığında, bu sabit kıymetleri kullanım hakkından dolayı hesapladığı amortismanı defter kayıtlarında birikmiş amortisman olarak gösterebilir. Ancak önceki dönem sabit kıymet satışından dolayı defter kayıtlarına gelir yazılmayıp, özel fon hesabında bekleyen tutarı kullanarak amortisman kaydını atabilir. Bu hesapta herhangi bir bakiyenin kalmaması halinde ise hesaplanan amortismanlar defter kayıtlarında gider olarak gösterilebilir.

2.2. Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-y maddesine göre; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca 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 devri KDV'den istisnadır.

Gerir Kiralamaya Konu Sabit Kıymet Satış Kazanç İstisnasının 1 Nolu Katma Değer Vergi Beyannamesinde Gösterilmesi

Şirketin geri kiralamaya konu sabit kıymetini, geri kiralama amacıyla satışından doğan kdv için aşağıda yer alan 1 Nolu Katma Değer Vergi Beyannamesinde ilgili satırda gösterecektir.

The screenshot shows the 'Beyanname Düzenleme Programı' interface. The main window displays the 'KİSMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER' table. A red arrow points to the row with code '174-y' and description 'Tapınmaların Finansal Kiralama Şirketlerine Devri, Finansal Kiralama Şirketi Tarafından Devredene Kiralanması ve Devri'. Below this, there is a 'Lütfen İstisna Türünü Seçiniz' (Please Select Exemption Type) dialog box with a list of codes and descriptions. The code '174-y' is selected in this dialog box.

kod	maddesi	açıklaması
230	174-g	Küçüce Alın, Küçüce Günüç, Kıymetli Tağ Teslimleri
231	174-g	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kağıç, Cam Hurdası ve Abakların Teslimi
232	174-g	Doğuz, Fırca, Damga Pulu, Değeri Kağıçlar, Hisse Senedi, Tahvil Teslimleri
234	174-g	Konut Finansmanı Amacıyla Teminat Gösterilen ve İpotek Konulan Konutların Teslimi
235	16/1-c	Transit ve Gümrük Antrepo Rejimini İle Geçici Depolama ve Serbest Bölge Hükümlerinin Uygulandığı Malların Teslimi
236	19/2	Usulüne Göre Yürürlüğe Girmiş Uluslararası Anlaşmalar Kapsamındaki İstisnalar (Tade Hakkı Tanınmayan)
237	174/4	5300 Sayılı Kanuna Göre Düzenlenen Ürün Serbestlenmesi İstisnası/Ticaret Borsaları Anasıkıyla İliş. Teslimden Sonraki Teslimi
238	174/4	Varlıkların Varlık Kiralama Şirketlerine Devri İle Bu Varlıkların Varlık Kiralama Şirketlerinden Kiralanması ve Devralınan Kuruma Devri
239	174-y	Tapınmaların Finansal Kiralama Şirketlerine Devri, Finansal Kiralama Şirketi Tarafından Devredene Kiralanması ve Devri
240	174-z	Patentli veya Faydalı Model Belgeli Düşüğe İlgili Gayrimaddi Hakların Kiralanması, Devri ve Satış
241	19/2	Türkiye Gaz Boru Hattı Projesine İlgili Arlaşmanın (Yb) Maddesinde Yer Alan Hizmetler
242	17/3	Gümrük Antrepoları, Geçici Depolama Yerleri İle Gümrüklü Sahalarda, İhtalat ve İhracat İşlemlerine Konu Mallar İle Transit Rejim Kapsamında
250		Diğerleri

2.3. Damga Vergisi İstisnası

60 Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği'ne göre, Damga Vergisi Kanunu'nun 2 Sayılı Tablosunun (İstisna), IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar başlıklı listenin 30.maddesine göre Finansman şirketlerince kullanılacak kredilere, bunların devrine, teminatlarına ve geri ödemelerine ilişkin kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç) maddesi kapsamında da sat-kirala-geri al işlemleri damga vergisinden istisnadır.

2.3. Tapu Harcı

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun göre 4 Sayılı Tarifesine göre Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanmış taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (binde 4,55) tapu harcı alınmaktadır.

3.Sonuç

Vergi mevzuatımızda şirketlerin yaşadığı finansal zorlukları kolaylaştırmak üzere kanun koyucu tarafından birtakım vergisel kolaylıklar sağlanmaktadır. Bunlardan birisi de sat-kirala- geri al (Sale-Lease Back) uygulamasıdır. Bu uygulama kapsamında durum vergi mevzuatı ve uygulama boyutuyla ele alınmış ve konuyla ilgili özellik arz eden durumlar açıklanmıştır. Buna göre şirketlerin sahibi oldukları çeşitli sabit kıymetler için, belirli bir kira süresi boyunca kira ödeyerek yapacakları daha büyük çaplı harcamaları başka alanlara kanalize etmeleri mümkün olacak ve bu sayede sermaye tasarrufu sağlanarak sermayenin etkin kullanımı mümkün olacaktır. Yapılacak bu sermaye tasarrufu ile şirketlerin daha fazla istihdam oluşturma, şirket mali tablo göstergelerinin belirli kalemlerinde görülecek iyileşme vb konularda dışsal fayda sağlayacakları da tabidir.

SMMM Ersin MARAŞ

GSMMMO Mevzuat Komisyonu Üyesi

Kaynakça

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 60 Nolu Danga Vergisi Tebliği