FİNANSAL KİRALAMADA SAT GERİ KİRALA İŞLEMLERİNİN VERGİ UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ (I)

1. KONU:

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu[1] ile finansal kuruluş olarak faaliyet gösteren;

- Finansal kiralama,
- Faktoring ve
- Finansman şirketlerinin,

kuruluş ve çalışma esasları ile finansal kiralama, faktoring ve finansman sözleşmelerine ilişkin usul ve esaslar yeniden belirlenmiş, daha önce yürürlükte bulunan,

- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu,
- 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,

tüm ek ve değişiklikleri ile birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Anılan Kanunun 18/1 inci maddesinde 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.

6361 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle getirilen en önemli yeniliklerden birisi, daha önceki Yasada olmayan, uygulamada "sale and leaseback" olarak bilinen "sat ve geri kirala" işlemleri ile işletmelere yeni bir finansman imkanı tanıyan yöntemin uygulanabilirliğine olanak sağlanmasıdır. Dolayısıyla, artık finansal kiralama şirketleri bizzat kiracılardan satın aldıkları taşınır ve taşınmaz malları aynı kiracılara finansal kiralama sözleşmesi ile kiralayabilmektedirler.

6361 sayılı Kanunun 27 inci maddesinde, finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtların damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesna olduğu belirtildikten sonra; satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilinin tapu harcından müstesna olduğu ifade edilmiştir. Yine aynı Kanunun 51 inci maddesi ile Harçlar Kanunu'nda yapılan değişiklikle; satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden Binde 3,96 oranında tapu harcı alınacağı

[1] 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve aynı tarihte yürürlüğe girmiştir.

belirtilerek; bu konuda kanuna ekli tarifelerde yer alan hem devreden ve hem de devralandan binde 20 oranında alınması öngörülen harç tutarı indirimli olarak yeniden tespit edilmiştir.

Konuyla ilgili 6361 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden sonra, 6495 sayılı "Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" [2] ile hem Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve hem de Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)'nda, sat ve geri kirala işlemlerinin vergiden istisna edilmesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmamızda söz konusu istisna uygulamaları ele alınacak ve değerlendirilecektir.

2. TANIM VE KAVRAMLAR:

6361 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde "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 kapsaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksanından daha büyük bir değeri oluşturması hâllerinden herhangi birini sağlayan kiralama işlemini ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır.

Kanunun 18 inci maddesinde yukarıda belirtildiği üzere "finansal kiralama sözleşmesi" tanımlandıktan sonra, Kanunun 19 uncu maddesinde de; "*Sözleşmeye taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilir. Bilgisayar yazılımlarının çoğaltılmış nüshaları hariç olmak üzere patent gibi fikrî ve sınai haklar bu sözleşmeye konu olamaz. Bütünleyici parça veya eklenti niteliklerine bakılmaksızın asli niteliğini koruyan her mal tek başına finansal kiralama sözleşmesinin konusu olabilir*" denilmiştir. Yani hizmetler finansal kiralamaya konu olamazlar.

VUK'nun Mükerrer 290 ıncı maddesinde ise finansal kiralama; "*Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalar*" olarak tanımlandıktan sonra, iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işleminin finansal kiralama kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

6361 sayılı Kanunda **"sat ve geri kirala"** işleminin tanımı yapılmamış olmakla birlikte, anılan işlemi genel olarak; "işletmelerin aktifine kayıtlı amortismana tabi iktisadi

[2] 02.08.2013 tarih ve 28726 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kıymetlerinin, finansal kiralama şirketlerine satıldıktan sonra tekrar geri kiralanması işlemi" olarak tanımlayabiliriz. Finansal kiralama şirketine satışı gerçekleştirilen iktisadi kıymetler, kiralama süresi sonunda tekrar kiracıya devredilmektedir. İşletmelerin aktifinde bulunan iktisadi kıymetlerden; gayrimenkul, iş makinesi, makine ve teçhizat gibi kıymetler, bu kapsamda satışı gerçekleştirilebilecek olan iktisadi kıymetlerdir.

Bu sistemde satıcı, aktifindeki bir sabit kıymeti belirlenen bir fiyattan finansal kiralama şirketine satmakta ve sattığı bu sabit kıymeti bir finansal kiralama sözleşmesi ile geri kiralamaktadır. Böylece mülkiyet finansal kiralama şirketine geçmekle beraber kullanım hakkı satıcı şirkette kalmakta ve böylelikle ilave bir finansman imkanı sağlanmış olmaktadır.

Bu yöntemde aynı firma hem satıcı hem müşteri olmakta, aslında bir nevi sabit kıymet teminat gösterilerek kredi alınmış olmaktadır. Kira süresinin sonunda ise mülkiyet tekrar satıcıya geçmektedir.

3. 6495 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEMELER:

6495 sayılı Kanunla, hem KVK'nun, kurumların aktiflerinde kayıtlı taşınmazların satışından elde edilen kazançların belli şartlarla vergiden istisna edilmesini sağlayan 5/1-e maddesinde değişiklik yapılmış ve hem de KDVK'nun 17/4 üncü maddesine eklenen (y) bendi ile sat ve geri kirala işlemlerinin KDV'den istisna edilmesi sağlanmıştır.[3]

Anılan Kanunun 42 nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci paragrafındaki parantez içi hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir (Değişen bölümler koyu olarak belirtilmiştir) .

"(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.)*"

[3] 6361 sayılı kanuna göre, finansal kiralamaya konu olabilen taşınır ve taşınmaz mallar "sat ve geri kirala" işlemine konu olabilmekle birlikte, 6495 sayılı Kanunla KV ve KDV açısından getirilen istisnalar sadece taşınmazlar için geçerli olup, taşınır malların anılan işleme konu edilmesinde bu kanunlar açısından herhangi bir istisna uygulanmamaktadır.

Anılan düzenlemenin gerekçesinde; "*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, varlık kiralama şirketleri ile finansal kiralama şirketlerine devredilen ve bunlardan geri alınan taşınmazlardan kaynaklanan vergi kaybını önlemek amacıyla düzenleme yapılmaktadır*" denilmiştir.

Yine aynı Kanunun 29 uncu maddesi ile KDVK'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı 17/4 üncü maddesine aşağıdaki (y) bendi 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 kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri."

Anılan düzenlemenin gerekçesinde ise; "*6361 sayılı Kanun ile Finansal Kiralama Şirketlerinin satıp geri kiralama işlemlerini yapabilmesine olanak sağlanmıştır. Bu kapsamda, Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen bent ile finansal kiralama şirketlerinin bizzat kiracıdan satın alıp geriye kiraladığı taşınmazların mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir*" denilmiştir.

4. KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI VE UYGULAMASI:

4.1. GENEL UYGULAMA:

KDV Kanununun 17/4 üncü maddesine 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6495 sayılı Kanunla eklenen (y) bendi ile; "*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 kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri*" KDV'den istisna edilmiştir.

Buna göre yapılan düzenleme uyarınca, 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;

- Kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması,
- Bu taşınmazların satan kişilere kiralanması ve
- Kira süresinin sonunda kiracıya yani satan kişiye devri,

İşlemleri KDV'den istisna olacaktır.

Kanunun 17/4-y maddesindeki istisnanın uygulanabilmesi için tek şart, kira süresinin sonunda satılan taşınmazların mülkiyetinin yeniden kiracıya yani ilk satıcıya intikalinin öngörülmüş olması olup, Kanunda bunun dışında başka şart aranmamaktadır. Anılan istisna uygulaması, bu özelliği ile Kanunun 17/4-r maddesinde yer alan istisna uygulamasından farklılık göstermektedir. Yani söz konusu maddede yer alan taşınmazların en az iki tam yıl aktife kayıtlı olması şartı ya da teslimin bir kurum tarafından yapılması şartı veyahut da bu taşınmazların ticaretini yapmama şartı gibi şartlar, bu istisnanın uygulanması açısından aranmamaktadır.

Buna göre;

- İki yıldan daha az süreyle elde tutulan taşınmazların satışı ve geri kiralanması,
- Gelir vergisi mükellefleri ya da adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri tarafından yapılacak taşınmaz satışları ve geri kiralanması,
- Taşınmaz ticareti ile uğraşanların bu amaçla elde tuttukları da dahil olmak üzere yapacakları taşınmaz satış ve geri kiralama işlemleri de,

Finansal kiralama sözleşmesinde, kira süresinin sonunda bu taşınmazların mülkiyetinin kiracıya devredilecek olduğuna ilişkin hüküm bulunması şartıyla, anılan istisnadan yararlanabilecektir.

Anılan taşınmazların kira süresinin sonunda kiracıya devredilmesinden sonra kiracı tarafından satılması ya da finansal kiralama şirketi tarafından kira sözleşmesi devam ederken herhangi bir nedenle üçüncü kişilere satılması halinde ise istisna uygulaması açısından genel esaslar geçerli olacak ve işlemin KDVK'nun 17/4-y maddesi kapsamında değil, 17/4-r maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

4.2. TARTIŞILACAK KONULAR VE SORUNLAR:

4.2.1. Konunun Vergi İndirimi Açısından Değerlendirilmesi ve Kanunun 17/4-r Maddesinde Yer Alan İstisna Uygulaması ile Bağlantısı:

KDVK'nun 17/4-y maddesinde yer alan istisna kısmi istisna mahiyetinde olduğu ve bu konuda kanunda aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı için normal şartlarda istisna kapsamında teslim edilen taşınmazlar nedeniyle önceki dönemlerde yüklenilmiş olan vergilerin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılamaması ve daha önce indirim konusu yapılmış vergilerin de bu işlemin yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekmektedir.

Ancak bu şekilde yapılacak bir işlemin, düzenlemenin getiriliş amacı ile bağdaşmayacağı da açıktır. Söz konusu düzenleme, işletmelerin finansal yapılarını güçlendirme amacına yönelik bir teşvik uygulamasıdır. Fakat istisnadan yararlanacak olanlar için işleme konu taşınmaz nedeniyle ödenen vergilerin indirim imkanının ortadan kaldırılması halinde bu işlem teşvik olmaktan çıkıp, adeta cezalandırıcı bir işlem haline gelecek ve istisna uygulaması ile alınmayan verginin bir kısmı, bu şekilde mükelleften alınmış olacaktır. Üstelik KDV açısından indirim konusu yapılamayan söz konusu vergilerin, KVK'nun 5/3 üncü maddesi

uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hususunu da göz önüne alırsak, olayın cezalandırıcı boyutu fazlasıyla ön plana çıkmaktadır.

Konunun Platformda tartışılması sırasında, vergi indirimi açısından ortaya çıkan bu sorunun aşılmasının iki yöntemle mümkün olabileceği gündeme gelmiştir.

Birinci yöntem; yapılacak bir yasal düzenlemeyle ilgili kanun maddesine bu durumda Kanunun 30/a maddesinin uygulanmayacağı şeklinde benzerleri de mevcut kanunda bulunan bir hüküm eklenmesidir. Bu şekilde uygulamada ortaya çıkabilecek olan sorunlar tamamıyla ortadan kalkacaktır. Ancak böyle bir düzenlemenin mutlaka yasayla yapılması gerekli olup, Bakanlar Kurulu Kararı veya Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak bir düzenleme ile bu sonucun elde edilmesi mümkün değildir. Çünkü kanunda Bakanlar Kurulu veya Maliye Bakanlığı'na böyle bir düzenleme yapma yetkisi verilmemiştir. Konuyla ilgili olarak yasayla yapılacak bir düzenlemenin daha doğru olacağı konusunda Platform üyeleri arasında görüş birliği oluşmuştur.

Konuyla ilgili olarak önerilebilecek ikinci yöntem ise, anılan düzenleme kapsamında yapılan tüm işlemler için olmasa bile pek çok işlem için sorunu çözebilecek olan bir yöntemdir. Buna göre, söz konusu taşınmaz satışlarında istisna uygulamasının, Kanunun 17/4-y maddesi kapsamında değil, 17/4-r maddesi kapsamında değerlendirilmesi suretiyle, istisna uygulaması nedeniyle yapılması gereken indirim düzeltmesi veya kısıtlamasının yaratacağı sorun önlenebilir.

Bilindiği üzere Kanunun 17/4-r maddesinde, kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde yer alan taşınmazların teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Bu durumda anılan kanun maddesinde yazılı şartları taşıyan taşınmaz teslimleri vergiden istisna olacağından, satış işleminin vergiden istisna olması, bu maddedeki düzenleme aracılığı ile de sağlanabilir. Yine aynı maddede yapılan düzenleme uyarınca bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler için satışın yapıldığı tarihe kadar indirim konusu yapılmış vergiler için herhangi bir indirim düzeltmesi yapılması da gerekmemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin "sat ve geri kirala" işlemine konu edecekleri taşınmazların finansal kiralama şirketine satışı işlemini, gerekli şartları da taşıması kaydıyla KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisnadan yararlanarak gerçekleştirebilmeleri mümkün olabilmelidir.

Konunun Platformda tartışılması sırasında iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Birinci görüş; anılan uygulamanın mümkün olabileceğini, ikinci görüş ise bunun mümkün olamayacağını savunmuş olup, bu görüşlerin gerekçeleri aşağıda açıklanmıştır.

Birinci Görüş:

Bir işlemin Kanunun farklı maddeleri ile vergiden istisna edilmiş olması halinde, işleme hangi hükmün uygulanacağı konusunda mükelleflerin seçimlik haklarının da olması gerekir. Nitekim Maliye Bakanlığı da, kısmi istisna kapsamında yer alan işlemlerin aynı zamanda tam istisna kapsamına girmesi halinde bu işlemlerle ilgili ödenen vergilerin indirim ve gerekirse iade konusu yapılabileceğini ve dileyen mükelleflerin tam istisna kapsamında işlem yapabileceğini kabul etmektedir. Aynı kabulün, olayımıza konu işlemler açısından da geçerli

olmaması için bir neden yoktur. Bir başka ifade ile Kanunun 17/4-r maddesi kapsamında vergiden istisna olarak finansal kiralama şirketine satılacak bir taşınmazın, daha sonra 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralanmasını engelleyecek bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu şekilde işlem yapılmak suretiyle, söz konusu işlemler nedeniyle daha önce indirim konusu yapılan vergilerin düzeltilmesine gerek kalmadan, işletmelerin aktiflerinde bulunan taşınmazları finansal kiralama şirketine satarak tekrar geri kiralamaları da mümkün olabilir. Ayrıca bu konuda Kanunun 17/4-r maddesinde yer alan, "..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" hükmünün özel bir düzenleme olması nedeniyle, KVK'nun 5/3 üncü maddesinde yer alan düzenlemenin de bir sorun yaratmayacağını düşünüyoruz.

Yukarıda da değinildiği üzere anılan düzenleme, işletmelerin finansal yapılarını güçlendirme amacına yönelik bir teşvik uygulamasıdır. Fakat istisnadan yararlanacak olanlar için işleme konu taşınmaz nedeniyle ödenen vergilerin indirim imkanının ortadan kaldırılması halinde bu işlem teşvik olmaktan çıkıp, adeta cezalandırıcı bir işlem haline gelecek ve istisna uygulaması ile alınmayan verginin bir kısmı, bu şekilde mükelleften alınmış olacaktır.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi, KDVK'nun 17/4-r maddesi kapsamında işlem yapılmasına engel olunan durumlar (örneğin GV mükellefleri tarafından yapılan teslimler, iki tam yıldan daha az süreyle aktifte bulunan taşınmazların teslimi gibi) için geçerli olmayacağından, bu işlem konuyla ilgili bütün sorunları değil, sadece şartları taşıyanların sorunlarını çözebilmektedir. Yukarıda da ifade edildiği üzere sorunun tümüyle çözümü ancak yapılacak bir yasal düzenleme ile mümkün olabilecektir.

Nitekim 6361 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 13.12.2012 tarihi ile 6495 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği 02.08.2013 tarihi arasında gerçekleştirilen sat ve geri kirala işlemlerine konu taşınmaz satışlarında, gerekli şartları taşıyan mükellefler, Kanunun17/4-r maddesinde yer alan istisnadan faydalanmışlardır. Kanunun 17/4-y maddesinde yapılan düzenleme ise mükelleflere ilave haklar getiren bir düzenlemedir ve bu düzenlemenin, mükelleflerin daha önce faydalanabildikleri bir hakkı ellerinden alması söz konusu olmamalıdır.

Finansal kiralama şirketleri açısından ise bu işlemlerde KDV indirimi ile ilgili fazla bir sorun bulunmamaktadır. Taşınmazların kiracılar tarafından bu şirketlere satışı KDV'den istisna olduğundan, anılan şirketlerin bir KDV yüklenimleri söz konusu olmamaktadır. Dolayısıyla da ortada yüklenilen KDV olmadıkça, bu taşınmazların gerek kiralanması gerekse satıcılara geri satışında uygulanacak söz konusu KDV istisnası açısından KDV Kanunu'nun 30/a bendi hükmü uyarınca yapılacak bir düzeltmeye de genellikle gerek kalmamaktadır. Ancak anılan şirketlerin de doğrudan yüklenilen vergiler nedeniyle olmasa da dolaylı olarak yüklendiği vergiler nedeniyle nadiren de olsa yukarıda bahsedilen sorunlarla karşı karşıya kalmaları mümkündür.

İkinci Görüş:

KDVK'nun 17/4-y maddesinde yer alan istisna özel bir düzenleme olup, Kanunun 17/4-r maddesinde yer alan düzenleme ile bir bağlantısı bulunmamaktadır. Kanun koyucunun böyle bir amacı olsa idi, söz konusu düzenlemeyi ayrı bir bent şeklinde değil, aynen KVK'nun 5/1-e maddesinde olduğu gibi KDVK'nun 17/4-r maddesi içinde yapardı. Böyle bir düzenleme yapılmadığına göre, bu iki uygulamanın tamamen ayrı değerlendirilmesi gerekir. Aksi bir yorum, kanun koyucunun amacına aykırı düşecektir.

Kanunun 17/4-r maddesinde yer alan istisna uygulamasında bazı şartlar öngörülmüş olup, bu şartları taşıyan mükellefler, taşınmaz satışları için anılan maddedeki istisnadan faydalanabilirler. Oysa Kanunun 17/4-y maddesinde sadece mükelleflerin taşınmaz satışları değil, bu şekilde satılan taşınmazların geri kiralanması işlemleri ve kira süresi sonunda kiracıya devri de vergiden istisna edilmiş olup, anılan bentde yer alan istisnanın bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekir. Anılan bentde yer alan işlemlerin bir kısmının Kanunun başka bir maddesine göre, bir kısmının ise farklı bir maddeye göre vergiden istisna edilmesi söz konusu olamaz ve düzenlemenin amacına da uymamaktadır.

Bu nedenle sat ve geri kirala işlemlerine konu olacak taşınmaz satışlarının KDV istisnası açısından durumları, bu konudaki özel düzenleme olan Kanunun 17/4-y maddesindeki hükümlere göre değerlendirilmelidir. Dolayısıyla anılan bentde de vergi indirimi konusunda özel bir belirleme yapılmadığı için, söz konusu taşınmaz satışlarında yine KDVK'nun 30/a maddesinde yer alan genel hükümlerin geçerli olması ve satışa konu taşınmazlar nedeniyle yüklenilmiş olan vergilerin indirim konusu yapılamaması, daha önce indirim konusu yapılmış olanların da düzeltilmesi gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak işlemin mükelleflerin mağduriyetine yol açabilecek olması, istisna uygulamasından farklı değerlendirilmesi gereken bir konu olup, mağduriyetin önlenmesi de ancak yapılacak yasal bir düzenleme ile mümkün olabilir. Mağduriyetin önlenmesi amacıyla düzenlemenin amacına ve lafzına aykırı bir yorum yapılması da söz konusu olamaz.

Platformda yapılan görüşmeler sonucunda ikinci görüş çoğunlukla benimsenmiştir.

4.2.2. 6361 Sayılı Kanunun Yürürlük Tarihi ile 6495 Sayılı Kanunun Yürürlük Tarihi Arasında Yapılan Sözleşmelerle İlgili İşlemlerde, 02.08.2013 Tarihinden Sonra KDV Uygulaması:

Yukarıda da değinildiği üzere "sat ve geri kirala" işlemlerine izin veren 6361 sayılı Kanun 13.12.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Anılan işlemlere KDV istisnası getiren 6495 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ise 02.08.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 6361 sayılı Kanunun yürürlük tarihi ile 6495 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği tarih arasında da sat ve geri kiralama yöntemi ile finansal kiralama işlemleri gerçekleştirilmiştir. Ancak bu tarihler arasında yapılan işlemlere yönelik herhangi bir KDV istisnası söz konusu olmadığı için, yapılan kiralama işlemlerinde genel esaslara göre vergi uygulanmıştır.

Bu noktada karşımıza tartışılması gereken başka bir sorun çıkmaktadır. O sorun da; "6495 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerin yürürlüğe girmesinden sonra, daha önce sat ve geri kirala yöntemine göre yapılan finansal kiralama işlemleri için 02.08.2013 tarihinden sonra

düzenlenen kira faturalarında KDV uygulaması nasıl olacaktır" sorunudur. Yani anılan işlemler için, sözleşme istisna hükmünün yürürlüğe girmesinden önce düzenlendiği için, istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten sonra düzenlenecek faturalarda KDV'nin hesaplanmasının gerekip gerekmeyeceği konusunun tartışılması gerekmektedir.

Konunun Platformda tartışılması sonucunda aşağıda açıklanan görüş, bir karşı oya karşılık büyük bir çoğunlukla benimsenmiştir. Buna göre;

KDV uygulamasında vergileme ile ilgili işlem ve değerlendirmelerin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki durum ve yasal düzenlemeler dikkate alınarak yapılması gerekmektedir. Yani bir işlem hakkında uygulanacak vergi oranı, işlemin vergiden istisna olup olmadığı, işlemin matrahı gibi vergilemeyi etkileyecek unsurların, işlemle ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki hükümlere göre belirlenmesi gerekir.

KDVK'nun 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malların teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana geleceği belirtildikten sonra, 10/c maddesinde ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş sayılacağı ifade edilmiştir.

Bir hizmet işlemi olan finansal kiralama işlemleri; bir vergilendirme döneminde başlayıp sonuçlanan bir işlem mahiyetinde değil, belli bir vergilendirme dönemini aşan yani birden çok vergilendirme dönemini kapsayan, başka bir ifade ile kısım kısım ifa edilmesi söz konusu olan süregelen hizmet işlemi mahiyetindedir. Bu gibi hizmet işlemlerinde ise Kanunun 10/c maddesinde de vurgulandığı ve ayrıca hem Maliye Bakanlığı uygulamaların da hem de yargı kararlarında da belirtildiği üzere vergiyi doğuran olay, her bir kısım hizmetin ifası ile gerçekleşmektedir. Bu durum ise her bir vergilendirme döneminde gerçekleştirilen işlemler açısından o dönem sonu itibariyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması anlamına gelmektedir. Bir başka ifade ile finansal kiralama işlemlerinde vergiyi doğuran olay, finansal kiralama sözleşmelerinin düzenlendiği anda değil, her bir vergilendirme dönemi itibariyle kiralama hizmetinin verildiği anda yani dönem sonlarında meydana gelmektedir. Bunun doğal sonucu olarak, finansal kiralama sözleşmesi, 02.08.2013 tarihinden önce düzenlenmiş olsa bile, sözleşmeye konu finansal kiralama işlemlerinin bu tarihten sonraki kısımları açısından vergiyi doğuran olay, bu tarihten sonra meydana gelmiş olmaktadır.

Dolayısıyla bu şekilde gerçekleştirilen işlemlerde de vergilemenin, bu işlemlerle ilgili vergiyi doğuran olayın meydana geldiği dönemdeki düzenleme ve hükümlerin dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

Buna göre, 02.08.2013 tarihinden önce sat ve geri kirala yöntemine göre düzenlenmiş finansal kiralama sözleşmeleri kapsamında, bu tarihten sonraki kira süreci nedeniyle düzenlenen finansal kiralama faturalarında gösterilen finansal kiralama bedellerinin, KDVK'nun 17/4-y maddesi uyarınca KDV'den istisna olması gerekmektedir.

Devam edecek…..