

**Sirküler No: 2690**

**Sirküler Tarihi:31.07.2019**

**KONU: SAT VE GERİ KİRALAMA İŞLEMLERİNDE AMORTİSMAN UYGULAMASI.**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 27.11.2015 tarih ve 11395140-105[313-2014/VUK-1/18891]-98224 sayılı özelgesinde;

Şirketin aktifinde ... TL bedelle kayıtlı taşınmazı finansal kiralama şirketine satıp, finansal kiralama sözleşmesiyle 72 ay vade ile geri kiralama yaptığınız, satışa konu taşınmazın satış öncesi defter değeri ile geri kiralama sonucu oluşan rayiç değerinin (... TL) farklı olduğunu belirterek,

-Yapılan sat ve geri kiralama işleminde ilk yıl faizlerin gider mi maliyet mi olarak yazılacağı,

-Sat ve geri kiralama işleminde amortismanların defter değeri mi veya rayiç değer mi üzerinden ayrılacağı,

-Sat ve geri kiralama işlemi sonlandırdıktan sonra kalan değer nasıl tespit edileceği ve amortismanların kalan değer üzerinden mi ayrılacağı hususlarında görüş talep edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında 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 kiralama olarak tanımlanmış olup, kiralama işleminde, 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, söz konusu işlem finansal kiralama olarak kabul edilmiştir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkının kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismanla tâbi tutulacağı; kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 313 üncü maddesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Amortismanla tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce yapılan sat ve geri kiralama işleminde;

**Şirketiniz tarafından finansal kiralama yöntemiyle kiralanan gayrimenkulün kiralama bedeli (binanın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı) üzerinden aktive alınarak kullanma hakkının amortismanla tabi tutulması,**

Şirketiniz tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz

giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması,

Şirketinizce sat-geri kirala yöntemiyle gayrimenkul olarak kullanılmak üzere finansal kiralama yolu ile kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkulün kira süresi boyunca "Haklar" hesabında, devirden sonra ise "Binalar" hesabında takip edilmesi, ilgili kıymete ilişkin maddi olmayan duran varlıklar hesabında yer alan birikmiş amortismanların ise maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortismanlar hesabına devredilmesi ve ilgili gayrimenkulün amortisman listesi kapsamında değerlendirilerek itfa edilmesi,

Gayrimenkulün, Haklar hesabında aktifleştirilerek itfa etmeye başlanılan tutarın tamamen itfa edilmesinden evvel şirketinize bir bedel karşılığı devrolunması durumunda, devir bedelinin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmesi gerekmektedir.

Faydalı ömrü 50 yıl ve amortisman oranı %2 olan bir binanın finansal kiralama yöntemiyle 10 yıllığına kiralanmış olduğu bir durumda konu aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir:

-Binanın kullanma hakkı 1.000.000 TL üzerinden aktifleştirilmiş ve kiralama süresince (1.000.000 TL x %2 x 10 yıl=) 200.000 TL amortisman ayrılmıştır.

-Söz konusu binanın, finansal kiralama süresi sonunda sözleşme gereği 50.000 TL bedelle devir alınmış olduğu durumda Haklar hesabındaki tutar (1.000.000 TL) ve devir bedelinin (50.000 TL) toplamı (1.050.000 TL) Binalar hesabına kaydedilecek; bu binaya ilişkin maddi olmayan duran varlıklarda yer alan birikmiş amortisman tutarı toplamı (200.000 TL) ise maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortismanlar hesabına devredilecektir.

-Söz konusu binaya 11. yıldan başlayarak 21.250 TL amortisman ayrılacaktır. (1.000.000 TL x %2=20.000 TL ve maliyete eklenen devir bedeli için binanın kalan ömrüne göre belirlenen oran ve süreye göre hesaplanan tutar 50.000 TL x %2,5=1.250 TL)

Açıklamasına yer verilmiştir.

Bilgilerinize sunarız.

**Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.**