

Sat ve geri kiralama işleminde amortisman uygulaması hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[313-2014/VUK-1/18891]-98224
Tarih	27.11.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Uusul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[313-2014/VUK-1/18891]-98224 27/11/2015

Konu : Sat ve geri kiralama işleminde amortisman uygulaması
hk.

İlgi özelge talep formunuzda, aktifinizde ... TL bedelle kayıtlı taşınmazı finansal kiralama şirketine satın, 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 değeri mi üzerinden ayrılacağı,

-Sat ve geri kiralama işlemi sonlandırıldıktan sonra kalan değerin nasıl tespit edileceği ve amortismanların kalan değeri üzerinden mi ayrılacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

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 kiralamalar 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 kapsamaması 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.

Ayrıca, aynı fıkarda "Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkının Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde 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.

Mükerrer 290 ıncı maddeye ilişkin açıklamalar 319 ve 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile yapılmış olup, kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilecek olup kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismanla tâbi tutulacaktır. Diğer bir ifadeyle kullanım hakkı, kiracı tarafından Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde itfa edilecektir.

Anılan Tebliğlerde, finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı ile "her bir dönem sonu" ifadesinin kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihini ifade ettiği açıklanmıştır.

Mezkur Kanunun 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 315 inci maddesinde ise, mükelleflerin amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri hükmü yer almakta olup, bahsi geçen maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, amortismanla tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406, 418 ve 439 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 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 amortismanına 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 (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) 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 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinin "1.Binalar" başlıklı bölümünün ilgili alt bölümü 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 $(1.000.000 \text{ TL} \times \%2 \times 10 \text{ yıl}) = 200.000 \text{ TL}$ 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 ayrılabilir. $(1.000.000 \text{ TL} \times \%2 = 20.000 \text{ TL}$ ve maliyete eklenen devir bedeli için binanın kalan ömrüne göre belirlenen oran ve süreye göre hesaplanan tutar $50.000 \text{ TL} \times \%2,5 = 1.250 \text{ TL}$)

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026