

Sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında tekrar iktisap edilen gayrimenkulün enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak düzeltmeye esas tarihi ile 5520 sayılı Kanunun (5/1-j) maddesi kapsamında bilançonun pasifinde oluşturulan fon hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK-3-2836]-696025
Tarih	27.05.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-11395140-105[VUK-3-2836]-696025

27.05.2024

Konu : Enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas alınacak tarih

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, yurtdışında ve yurtdışında her türlü gayrimenkul alım, satım, kiralama ve gayrimenkul projeleri geliştirme faaliyetinde bulunduğunuz, bu kapsamda 2013 yılında ... ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi imzalayarak gayrimenkul alımı yaptığınız, sözleşme kapsamında 2013/Şubat döneminden itibaren ... 'ye avans ödemeleri yaparak söz konusu tutarları "Verilen Avanslar" hesabında izlediğiniz, gayrimenkulü 2016/Aralıkta tamamlanması ile

birlikte fabrika olarak aktifinize aldıktan sonra 2017/Ağustos döneminde leasing firması ile yapılan sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında finansal kiralamaya konu ettiğiniz ve 2021/Mayısta sözleşmenin sona ermesi ile birlikte ilgili gayrimenkulü geri aldığınız, ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1/j) fıkrası/bendi gereği gayrimenkule ait amortismanların itfası sonrası kalan 10 Milyon TL'yi 31/12/2023 tarihli düzeltme öncesi bilançonuzda, "549- Özel Fonlar" hesabında izlediğiniz belirtilerek;

- Aktifinizde yer alan fabrikanın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında düzeltmeye esas tarih olarak hangi tarihi esas alacağınız,

- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/j) fıkrası/bendi kapsamında amortismanların itfası sonrası "549- Özel Fonlar" hesabında izlemeye devam ettiğiniz tutarı enflasyon düzeltmesine tabi tutup tutmayacağınız

konularında Başkanlığımız görüşünü talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 290 inci maddesinde, *"1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.*

Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

...

2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanla tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

...

3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.

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 kiralamalardır.

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 kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.

...

Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulu düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir.

...",

- Mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında, "A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

...

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

...

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarf inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarf inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).

...",

- Geçici 33 üncü maddesinde, "...

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

...

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin uygulanmasına ilişkin olarak 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlemeler/açıklamalar yapılmıştır.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonu ve müteakip dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esaslarına ilişkin olarak 555 ve 560 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde açıklamalar/düzenlemeler yapılmış, 165 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde de ilave açıklamalar/düzenlemeler ve örnek uygulamalara yer verilmiştir. Bu kapsamda 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin;

- 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "(2) *Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.*",

- 16 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "(1) *Öz sermaye kalemlerinden;*

...

g) *Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)*

bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

...",

- 17 nci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, "(3) ...

Düzeltilme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan "Düzeltilme Katsayısı"nı belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:

...

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri için: Defterlere Kayıt Tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

...",

- 23 üncü maddesinde, "(1) 213 sayılı Kanunun 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortismanına tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.",

- 24 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, "...

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonlar sıfırlanacak; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları ile kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar) ise düzeltmeye tabi tutulacaktır.

..."

açıklamalarına/düzenlemelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinde, "(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstinadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden

amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. ..." hükmü yer almakta olup, söz konusu istisna uygulamasının usul ve esasları 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.15.) bölümünde belirlenmiştir.

Buna göre;

1- Sat-kirala-geri al yöntemiyle finansal kiralama şirketine devredilen ve daha sonra kira süresinin sonunda tekrar aktifinize giren söz konusu fabrika binasının, 2023 hesap dönemi sonu itibariyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, düzeltmeye esas tarih olarak, fabrika binasının sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamında kiralama işleminin deftere kayıt tarihi (*213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında kullanma hakkının "260- Haklar" hesabına kayıt edildiği tarih*) dikkate alınacaktır.

2- 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (1/j) bendi uyarınca bilançonun pasifinde oluşturulan fon hesabının, 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 16 ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasında da belirtildiği üzere, enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ve bilançoda düzeltilmiş değeriyle yer alması 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.

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