**Sat-Kirala-Geri Al (Sale And Lease Back) İşlemlerinde KDV İstisnası, İstisnanın Uygulanmasına İlişkin Özellikli/Tereddütlü Hususlar İle Bu Kapsamda Yapılan Teslimlerde KDV İadesi Talep Edilebilmesi Mümkün mü? Erol DELİKTAŞ, YMM**

**Erol DELİKTAŞ**  
YMM  
deliktaserol@gmail.com

**GİRİŞ**

Sat-Kirala-Geri Al işlemi; şirketlerin finansman sağlama amacı ile kullandığı, şirketin üzerine kayıtlı taşınır ve taşınmazların 6361 Sayılı Kanun kapsamında finansal kiralama, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarına (kiralayanlara) satıldıktan sonra; kiralanması ve sözleşme bitiminde taşınır ve taşınmazların mülkiyetinin tekrar geri alınma işlemidir.

Vergi mevzuatı koşullarına uygun bir şekilde yapılan, sat-kirala-geri al işlemlerinde bir takım vergisel avantajlardan yararlanabilmek mümkündür.

**Bu vergisel avantajları ise şu şekilde sıralanabilir:**

**[Kurumlar Vergisi Kanunu](https://www.alomaliye.com/2006/06/21/kurumlar-vergisi-kanunu-5520-sayili-kanun-2/)** 5/1-j ve 5/1-e maddeleri kapsamında kurumlar vergisi kazanç istisnaları,

**[492 Sayılı Harçlar Kanunu](https://www.alomaliye.com/2000/01/02/harclar-kanunu-492-sayili-kanun/)**’na göre; 4 Sayılı Tarifenin Tapu İşlemleri bölümünün 20/g bendine göre;

-kiracı tarafından (kiracının kiralayana taşınmazının mülkiyet devrinde) düşük orandan (binde 4,55 oranında) harç ödemesi,

-kiracının kiralayanlara (finansal kiralama, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarına) mülkiyet devrinde kiralayanlarca tapu harcı ödenmemesi,

*-kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilinde kiracı ve kiralayan tarafından*tapu harcı ödenmemesi*,*

**[488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu](https://www.alomaliye.com/2000/01/02/488-sayili-damga-vergisi-kanunu/)**’na göre damga vergisi istisnasından yararlanılması. [(6361 sayılı Kanunun 37. Maddesinin 1 nci fıkrasına göre; “Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden …. müstesnadır.”) 60 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin 10. Maddesi ile de konuya açıklık getirilmiştir.]

**[3065 sayılı KDV Kanununun](https://www.alomaliye.com/2015/01/02/katma-deger-vergisi-kanunu-3065-sayili-kanun/)** 17/4-y maddesine istinaden; taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişiye kiralanması ve devrinin KDV’den istisna edilmiş olmasıdır.

Yazımız kapsamında; konuya sadece KDV yönünden bakılacak, uygulamada yaşanabilecek teknik aksaklıklara değinilmek sureti ile mevzuatta yer verilmemiş hususlara yer verilerek; tereddütlü hususların giderilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan tebliğ yayınlamak sureti ile sorunun çözüme kavuşturulması amaçlanmıştır.

**I – YASAL MEVZUAT**

3065 sayılı KDV Kanununun;

– 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

– 10/a maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

– 17/4-y maddesinde, 02.08.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan 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 kişiye kiralanması ve devrinin KDV den istisna olduğu” hüküm altına alınmıştır.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

**–**30 uncu  maddesinde,

**İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi:**

Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

**a)**Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,..

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.21.) bölümünde;**

” 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV’den istisna edilmiştir.

Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralaması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama şirketine satılan taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV’nin, 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gerekir. ” açıklamalarına yer verilmiştir.

**II – KDV İADE TALEBİNE YÖNELİK VERİLMİŞ OLAN ÖZELGE:**

Konu ile ilgili olarak; bir mükellef tarafından İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı **KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’ne**

“Konut imalatı ve satışı faaliyeti ile iştigal ettiği, finansal kiralama şirketlerine stokta kalan daireleri satıp, finansal kiralama yoluyla geri alarak uzun vadeli finansman sağladığını belirterek, KDV Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (y) bendine göre imal edilen ve satılamayıp stokta bulunan gayrimenkullerin finansal kiralama şirketine geri alınmak kaydıyla satılıp tekrar kiralanması durumunda söz konusu gayrimenkuller için KDV iade talebinde bulunup bulunulamayacağı, bulunabilirse finansal kiralama şirketine satış safhasında mı yoksa geri alınıp müşteriye satılması safhasında mı KDV iade talebinde bulunabileceği hususlarında” özelge talebinde bulunulmuştur.

**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef  Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün 08.12.2017 tarih ve 21152195-130[17-2017/276]-158532 sayılı özelge cevabında yukarıda yer verilen yasal mevzuat hükümlerine yer verildikten sonra;**

**“**konut imalatı ve satışı faaliyeti ile iştigal eden firmanızın, stoğunda kalan daireleri finansal kiralama şirketlerine KDV Kanununun 17/4-y maddesine göre teslimi halinde gayrimenkullerin iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirilemeyen katma değer vergisinin “İlave edilecek KDV” olarak beyan edilmesi ve devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmekte olup, indirim yolu ile telafi edilemeyen KDV’nin iadesi mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde özelge talebi cevaplandırılmıştır.

Söz konusu taşınır ve taşınmazların; sat – kirala – geri al işlemine tabii tutulması; KDV Kanunu’nun 17/4 – y maddesine istinaden; Kısmi İstisna kapsamında olan teslimlerdir. Dolayısı ile Kısmi İstisna Kapsamında Yapılan Teslimler için (17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi hariç) KDV Kanunu’nun 32 nci maddesine istinaden KDV İadesi Talebinde bulunulması zaten mümkün değildir.

İdare de bu kapsamda görüşünü açıklamıştır.

**III – ÖRNEK UYGULAMA**

A A.Ş.; 01.01.2017 tarihinde (B Ltd.Şti.)’nden 1.000.000,00.-TL + 180.000,00.-TL KDV ödeyerek bir taşınmaz iktisap etmiş ve aktifine kaydetmiştir. Ödenen/borçlanılan kdv ilgili dönemde indirim konusu yapılmıştır.  A A.Ş bu taşınmazı finansman sorununu çözmek amacı ile 01.04.2017 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.’ye 1.500.000.-TL bedelle devretmiştir.

A A.Ş.’nin Ocak/2017, Şubat/2017,Mart/2017 dönemlerinde Sonraki Döneme Devir Eden KDV Tutarları 180.000,00.-TL’nin üzerinde gerçekleşmiştir. Yani devrin yapıldığı Nisan/2017 dönemine kadar taşınmaz iktisabına yönelik yüklenilen kdv indirim yolu ile giderilememiştir.

Bu kapsamda A A.Ş.; Nisan/2017 dönemi KDV Beyannamesinde;

Kısmi İstisna kapsamında Tablo 7’de KISMİ İSTİSNA KAPSAMINA GİREN İŞLEMLER bölümünde 239 Kod ile 17/4-y Taşınmazların Finansal Kiralama Şirketlerine Devri, Finansal Kiralama Şirketi Tarafından Devredene Kiralanması ve Devri bölümünde Teslim ve Hizmet Tutarı olarak 1.500.000,00.-TL gösterilecek, yüklenilen kdv bölümüne ise; (yukarıdaki bölümlerde de  izah edildiği üzere ve kdv iade talebinde bulunulamayacağından ötürü) 0 (sıfır) olarak girişi yapılacaktır.

Yüklenilen KDV Tutarı iktisap edildiği tarihten devrin yapıldığı döneme kadar indirim yolu ile giderilemediğinden ötürü; KDV Kanunu’nun 30/a maddesi uyarınca bu tutarın İndirim KDV’den çıkartılarak; KDV Kanunu’nun 58 nci maddesi de dikkate alınarak; gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bu işleme yönelik gerekli muhasebe kayıtlarının da yapılması gerektiği izahtan varestedir.

İndirim KDV’lerden çıkartılan bu tutar; KDV Beyannamesinde Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV’nin İlavesi Bölümünde 180.000,00.-TL KDV olarak beyan edilecektir.

A A.Ş.’nin Ocak/2017, Şubat/2017,Mart/2017 dönemlerinde herhangi bir dönemde Ödenecek KDV’si bulunmuş olsa idi; taşınmaz iktisabına yönelik yüklenilen kdv indirim yolu ile giderilmiş olacağından; KDV’nin gider yazılması ve beyannamede Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV’nin İlavesi Bölümünde beyan işleminin yapılmasına gerek bulunmayacaktı.

Bir diğer husus ise; Ocak/2017, Şubat/2017,Mart/2017 dönemlerinde Sonraki Döneme Devir Eden KDV Tutarları 180.000,00.-TL’nin altında gerçekleşmiş olduğu varsayımından hareket eder isek; ilgili dönemlerdeki en düşük devir eden kdv tutarı dikkate alınmak sureti ile aradaki fark tutar kadar (yüklenilen kdv – en küçük sonraki döneme devir eden kdv tutarı) kdv indirim yolu ile giderildiği anlaşılmalı, teslim dönemine kadar oluşan en küçük sonraki döneme devir eden kdv tutarının ise; İndirim KDV’den çıkartılarak; gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekecektir.

Taşınır/Taşınmazların, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca; kiralama ve mülkiyetin tekrar kiracıya devri işlemlerinde de KDV Beyannamesi benzer şekilde doldurulacaktır.

**IV – İNDİRİLEMEYEN KDV’NİN GİDER YAZILABİLECEĞİ HUSUSU:**

KDV Kanunu’nun 17/4-y maddesinin değişmeden önceki hali ile bazı görüşlerde; İndirim Yolu ile Giderilemeyen KDV’nin; KDV Kanunu’nun 30/a uygulaması kapsamında gider yazılmaması, bu tutarın Kanunen Kabul Edilmeyen Gideri olarak dikkate alınması gerektiğini savunan görüşler bulunmakta idi. Bu görüşü savunan görüşlerin temel dayanağı ise; madde hükmünde yer almaması ve sat-kirala-geri al işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-j maddesi kapsamında Kurumlar Vergisinden istisna olduğu, bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/3 maddesine gönderme yaparak yüklenim kdv tutarının KKEG olarak dikkate alınması gerektiği görüşündeydiler.

KDV Kanunu’nun 17/4-y maddesinin (6728 sayılı Kanunun 43/ç maddesi ile değiştirilmiştir.) değişmiş hali ile bu husus kanun maddesine işlenerek konu açık hale getirilmiştir.

Bu meyanda; sat-kirala-geri al işlemine konu edilecek taşınır/taşınmazların; yüklenilip indirim yolu ile giderilememiş KDV’sinin, KDV Kanunu’nun 30/a  maddesi uygulanarak GİDER yazılabilecektir.

**V – KDV İSTİSNASININ UYGULANMASI İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR ile ÖZELİKLİ HUSUSLAR:**

1-)KDVK’nun 17/4-y bendi gereğince, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca bizzat kiracıdan satın alınıp, geriye kiralanan taşınır/taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşuluyla,

a)Taşınır/Taşınmazların, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışı,

b)Taşınır/Taşınmazların, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca satan kişilere kiralanması,

c)Taşınır/Taşınmazların mülkiyetinin, sözleşme süresi sonunda inansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınca tekrar devralındığı kişilere (kiracıya) devri işlemleri KDV’den istisna edilebilmektedir.

2-)KDV İstisnası uygulamasında, kiralamaya konu taşınmazın; şirket aktifinde bulunma süresinin, şirket faaliyetleri arasında taşınmaz ticareti ve kiralaması olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Önemli olan, taşınır ve taşınmazların 6361 sayılı Kanunda düzenlenen sat, kirala ve geri al yöntemiyle satılması, kiralanması ve geri satın alınmasıdır. (Taşınır mallara yönelik istisna, 09/08/2016 tarihinden sonra yapılacak sözleşmelerde uygulanabilir.)

3-)5411 Sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında faaliyette bulunan bankalarca bu kapsamda yapılan işlemlerde; 17/4-y maddesi kapsamında KDV İstisnasından yararlanması imkanı bulunmamaktadır. (6361 Sayılı kanunda bankalar kiralayan olarak sayılmadığından) [(Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 12.05.2016 tarih ve 35672403-010[130-17-05-2015]-28 sayılı Özelgesi)]

4-) İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

– Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve

– Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Yani kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin (taksit ödemelerinin, mülkiyet devrinin yapılması, kiralama süresi bitiminde mülkiyetin geri alınması ve sözleşme sonunda yasal mevzuat hükümlerinin tümüyle tekemmül etmesi gibi) tümü ile yerine getirilmesi gerekmektedir.

5-) İstisnaya konu edilen taşınır ve/veya taşınmazların; sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara her ne suretle olursa olsun satılmaması,

6-) Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere tüm hak ve yükümlülükleri ile beraber başka kişi ve kurumlara devredilmemesi

7-) Kiralayan tarafından **erken ödeme yapılarak** **s**özleşmenin sonlandırılmaması gerekmektedir.

İstisnadan yararlanma açısından temel şartın **“sözleşme süresi sonunda taşınmazın kiracı tarafından satın alınması”** olduğu lafzı dikkate alındığında, bu durumun gerçekleştiği tarihe kadar yararlanılan tüm istisnaların geçersiz olacağı ve geriye doğru vergileme yapılması gerekeceği sonucuna ulaşabilmek mümkündür.

Yukarıda yer verilen şartlara ve özelikli hususlara uyulmadığı takdirde; KDVK’nun 17/4-y bendi gereğince istisna kapsamında işlem yapılamayacağı düşüncesindeyiz.

**VI- KDV İSTİSNASI UYGULAMASINDA KARŞILAŞILABİLECEK SORUNLAR ve TEREDDÜTLÜ KONULAR**

a-)Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde,

b-)Kiracı tarafından; taşınır ve/veya taşınmazların sözleşme hükümleri devam eder iken; zilyetliğindeki taşınır/taşınmazları satışa konu etmesi halinde, (her ne kadar mülkiyet devri yapılsa da, sözleşme hükümlerine göre aykırı olsa bile, fiilen böyle bir satışın yapılma imkanı her zaman mümkündür.)

c-)Kiracı tarafından taşınır ve/veya taşınmazların sözleşme hükümleri devam eder iken; zilyetliğindeki taşınır/taşınmazların zayi olması ve/veya çalınmış olması halinde,

d-)Kiralayan kurumlar tarafından; kiracının sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlinde; üçüncü kişi ve kurumlara satılması veya kiralayanlar tarafından finansal kiralama yöntemi kapsamında üçüncü kişi ve kurumlara kiralanması halinde,

e-)Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, (kiralayanın onayı da alınarak) üçüncü kişilere tüm hak ve yükümlülükleri ile beraber başka kişi ve kurumlara devredilmesi halinde,

f-)Kiralayan tarafından sözleşme süresi bitmeden; **erken ödeme yapılarak** **s**özleşmenin sonlandırılması halinde,

g-)Kiracının; mülkiyet devrini yapıp, kiralama süresi içerisinde zilyetliğindeki taşınır/taşınmazların haciz-icra işlemine tabi tutulması halinde,

ğ-) Sözleşmenin feshedilmesi ve malın ticari bir zorunluluktan dolayı kiracı dışında başka bir kişiye satılması halinde,

KDV İstisnası şartlarına yönelik;

-ihlal ve ihlal sayılmayacak hallerin neler olacağı,

-KDV Yönünden ne tür uygulamalar yapılacağı ve/veya yapıl(ma)ması gerektiğine ilişkin olarak,

-30/a kapsamında yapılan işlemlere yönelik; düzeltme yapılıp/yapılmayacağı hususları,

-Katma Değer Vergisi Kanunu 18 maddesinin 1 ve 3 üncü fıkralarına istinaden; kiracı veya kiralayan tarafından yapılan istisnadan vazgeçme taleplerinde; istisnadan vazgeçmek istemeyen bir tarafın olması halinde nasıl bir işlem yapılacağı, (İstisnadan vazgeçme taleplerinde hem kiracının, hem de kiralayanın birlikte bu talepte bulunması gerektiğine yönelik) hususlarında;

Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde detaylı ve doyurucu bir açıklama yer almamaktadır.

Vergi İdaresi; konuya ilişkin tereddütlü hususlara talep edilmesi halinde özelgeler ile yön vermektedir.

Sözleşmenin feshedilmesi ve malın ticari bir zorunluluktan dolayı, kiracı dışında başka bir kişiye satılması halinde daha önce malın finansal kiralama kuruluşuna satışında ve finansal kiralama kuruluşunun düzenlediği kira faturalarında istisna uygulanarak ödenmeyen KDV tutarlarının düzeltilmesi gerekip gerekmediği durumuna ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 05.04.2017 tarih ve 64994458-130[5517-3221]-E.419444 sayılı muktezası ile;

“sat-kirala-geri al konusu malın kiracı tarafından finansal kiralama kuruluşuna satışında ve fesih tarihine kadar finansal kiralama kuruluşunun kiralama işlemlerine ilişkin düzenlediği faturalarda uygulanan KDV istisnasının düzeltilmesine gerek bulunmadığı” ifade edilmiştir.

Aksaray Defterdarlığı’nın 28.02.2019 tarih ve 82185597-200.03.01.-4181 sayılı Özelgesi ile

“Sat-Kirala-Geri al kapsamında yapılan teslimler sonucunda kiracıların elde ettiği kaynağın 3. Kişi ve/veya ilişkili kişilere kullandırılmasının; KDV İstisnasını etkilemeyeceğine” yönelik görüş bildirmiştir.

**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef  Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün 20.02.2020 tarih ve 21152195-130[2016-02-6057]-76516 Sayılı Özelgesi ile**

“Şirketinizin 20.07.2016 tarihli özelge talep formu ile sat-kirala-geri al işlemi ile aktifinizde kayıtlı gayrimenkulü leasing firmasına devrettiğiniz, bu defa kiralama işleminin erken ödeme yapılarak sonlandırılacağı ve gayrimenkulün devir alınacağı belirtilerek, söz konusu gayrimenkulün satılması işleminin kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin aktifinde kayıtlı olan taşınmazın 6361 sayılı Kanun kapsamında satılması, kiralanması ve Şirketinize geri devri, taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda şirketinize devredilmesi koşuluyla KDV’den istisnadır.” şeklinde görüş verilmiştir.

Ancak bu özelge cevabı ile mükellefin erken ödeme yapılarak sözleşmenin sonlandırılması ve gayrimenkulün devir alınması halinde; kdv yönünden tesis edilmesi gereken hiçbir hususa ve açıklamaya yer verilmediği ortadır.

**VII- SONUÇ**

Yasal mevzuat ve ilgili özelgeler de dikkate alındığında; KDV Kanunu’nun 17/4 – y maddesine istinaden teslim edilen taşınır ve taşınmazlara yönelik yüklenilen kdv’nin; gerek 32 nci madde kapsamında, gerekse de 28 nci madde kapsamında (İndirimli Orana Tabii Teslimlere yönelik) KDV İadesi talebinde bulunulabilmesi (Kısmi İstisna kapsamında olması nedeni ile) mümkün değildir.

Sat-Geri Kirala kapsamdaki varlıkların kiracı tarafından geri alınmasından sonra üçüncü kişilere satışında KDV Kanununun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca (İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri hariç olmak üzere) kdv istisnası (finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerinde 2 yıllık süre hesabında dikkate alınması sureti ile) uygulanabilecektir.

Katma Değer Vergisi yönünden, yazımızın VI. Bölümde belirtilen hususlardaki tereddütlerin giderilmesi bakımından; Gelir İdaresi Başkanlığı’nca tebliğ yayınlamak sureti ile sorunların çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

**KAYNAKLAR :**

3065 Sayılı KDV Kanunu, KDV Genel Uygulama Tebliği, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 60 Seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği,492 Sayılı Harçlar Kanunu

**-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef  Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün 08.12.2017 tarih ve 21152195-130[17-2017/276]-158532 sayılı Özelgesi**

**YMM Ramazan YAKIŞIKLI – Sat-Kirala- Geri Al İşleminde Yüklenilen KDV Düzeltimi**

-ANKARA YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI Mevzuat İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı  Karar Tarihi : 27.12.2017, Karar Sayısı: 2017 / 210-16

-Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 12.05.2016 tarih ve 35672403-010[130-17-05-2015]-28 sayılı **Özelgesi**

**-YMM  Gündoğan DURAK Sat-Geri Kirala İşlemlerinde Sözleşme Süresi Sona Ermeden Kiracının Taşınmazı Geri Satın Almasının Vergi İstisnalarına Etkisi**

https://www.vergidegundem.com//vergi-sirkuler-detay?circularId=4691786/**Sat geri kirala sözleşmesinin feshi durumunda fesih tarihine kadar istisna uygulanarak ödenmeyen KDV tutarlarının düzeltilmesine gerek bulunmadığı hakkında mukteza/** Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.-  
İhsan Akar (Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 05.04.2017 tarih ve 64994458-130[5517-3221]-E.419444 sayılı muktezası)

**-İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef  Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü’nün 20.02.2020 tarih ve 21152195-130[2016-02-6057]-76516 Sayılı Özelgesi**