

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[Mük 290-2012/VUK-1- . . .]-12103 13.01.2017

Konu : Filo kiralama hizmeti kapsamında yapılan kiralama işleminin, kiralama süresi itibarıyla finansal kiralama olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, faaliyet konusu filo kiralama olan kurumunuzun, faydalı ömrü 5 yıl (60 ay) olan bir taşıtı 48 ay ve daha uzun bir süreliğine kiraladığı, 47 aylığına kiralanmış bir taşıtın aynı kiracıya yeni bir sözleşme ile 6 aylığına tekrar kiralandığı, 36 aylığına kiralanmış bir taşıtın aynı kiracıya yeni bir sözleşme ile 36 aylığına tekrar kiralandığı, 47 aylığına kiralanmış bir taşıtın kira süresi sonunda başka bir kiracıya yeni bir uzun dönemli kiralama genel çerçeve sözleşmesi ile 47 aylığına kiralandığı, söz konusu kiralama işlemlerinde kiralanın taşıtın kira süresi sonunda kiracıya devri veya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınmadığı belirtilerek, söz konusu uzun vadeli kiralama işlemlerinin Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesine göre finansal kiralama olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinin (3) numaralı bendine göre 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 olup, kiralama işleminde;

- İktisadî 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 biri veya daha fazlasının varlığı durumunda, kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilmektedir.

Ayrıca, mezkûr maddenin uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "I- Tanımlar" başlıklı bölümünün;

- (1) numaralı alt başlığında, "*I-Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir.*

Aşağıda belirtilen kriterlerden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamalar finansal kiralama olarak kabul edilecektir.

...

c) *Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün % 80 inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması: Ekonomik ömür, bir iktisadi kıymetin ekonomik olarak kullanılabilceği veya belli sayıdaki üretimin elde edilebileceği tahmin edilen dönemdir. Örneğin, iktisadi kıymetin ekonomik ömrü 10 yıl, kiralama süresi 9 yıl ise kiralama süresi ekonomik ömrün %80'inden fazla olduğu için bu kiralama bir finansal kiralama olacaktır. Kiracı iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün önemli bir kısmını, % 80 veya daha fazlası, kullanma hakkına sahip ise aynı zamanda iktisadi kıymetin ekonomik faydasının önemli bir bölümünü elde etmekte ve aynı zamanda risklerine de maruz kalmaktadır. Bazı iktisadi kıymetlerin ekonomik ömür nispetinin hesaplanmasında oransal olarak ilk yıllarının son yıllarına göre daha fazla ekonomik fayda sağlayacağı göz önünde tutulabilir.*",

- (10) numaralı alt başlığında, "10- Kiralama Süresi: Kiracının iktisadi kıymeti kiraladığı sözleşmede belirtilen iptal edilemez süredir. Ancak, kiralamanın başlangıcında kiracıya sözleşme süresi bitiminde kira süresini uzatma hakkı tanınmış ve bu hakkı kullanacağını kesin veya kesine yakın olduğu durumda bu ilave süre de kira süresi içinde kabul edilir. Örneğin, süre uzatımındaki kira bedelinin rayiç bedeline oranla çok düşük olması veya kiralamanın yenilenmemesi halinde kiracının ödemek zorunda kalacağı çok yüksek bir ceza miktarının tespit edilmesi hallerinde kiracının kullanım hakkını kullanacağı açık olduğundan bu durumdaki sürelerin kiralama süresi içinde değerlendirilmesi gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanunun 315 inci maddesinde ise, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilerek 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmıştır.

Yukarıda yer verilen düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, bir işlemin finansal kiralama olarak değerlendirilmesinde iktisadi kıymetin ekonomik ömrü (bir iktisadi kıymetin ekonomik olarak kullanılabileceği veya belli sayıdaki üretimin elde edilebileceği tahmin edilen dönem), amortisman oranlarının tespitinde ise iktisadi kıymetin faydalı ömrü esas alınmış olup, bu değerler birbirinden farklı olabilmektedir.

Diğer taraftan, kiralama süresi, iktisadî kıymetin **ekonomik ömrünün** %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsayan sözleşmelerin Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama sözleşmesi olarak kabul edileceği açıktır. Bu kapsamda, aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde, söz konusu sözleşmeler bir arada değerlendirildiğinden, kiralamanın başlangıcında kiracıya sözleşme süresi bitiminde kira süresini uzatma hakkının tanındığı ve bu hakkın kullanılmasının kesin veya kesine yakın olduğu sözleşmelere ilave olarak düzenlenen sözleşmelerde öngörülen ilave süreler de kira süresi içinde kabul edilmekte, ilk sözleşme süresi sonunda düzenlenen yeni/ek sözleşmedeki ilave kira süresi ile ilk sözleşmedeki kira süreleri toplamının, kiralanan iktisadi kıymetin **ekonomik ömrünün** %80 veya daha fazla bölümünü kapsaması kaydıyla, bu kiralama işlemi de, Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama olarak kabul edilmektedir.

Buna göre, taşıtın kira süresi sonunda kiracıya devredilmediği ve kiracıya kira süresi sonunda taşıtı rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınmadığı kiralamalar kapsamında, aktifinizde yer alan ve faydalı ömrü 5 yıl olan bir taşıtın;

1) Mezkûr Genel Tebliğde öngörülen usul ve esaslar dahilinde 48 aylığına kiralanması işleminde kiralama süresi iktisadî kıymetin **ekonomik ömrünün** %80 veya daha fazla bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının taşıtın rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinde, söz konusu sözleşme Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama olarak değerlendirilecektir.

2) Birden fazla sözleşmenin (yeni, ilave, tadil ve diğer) bir arada değerlendirildiği durumlar kapsamında, uzun dönemli kiralama genel çerçeve sözleşmesi süresi bitiminde aynı kiracıya tekrar kiralanmasında, bu ilave sürenin de kira süresi içinde kabul edilebileceği hallere uyması koşuluyla ve mezkûr Genel Tebliğde öngörülen diğer usul ve esaslar dahilinde;

- 47 aylığına kiralamaya ek olarak aynı kiracıya 6 aylığına kiralama,

- 36 aylığına kiralamaya ek olarak aynı kiracıya 36 aylığına kiralama

durumlarında da, kiralama süresi iktisadî kıymetin **ekonomik ömrünün** %80 veya daha fazla bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının taşıtın rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinde, bu kiralamalar da Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama olarak değerlendirilecektir.

3) 47 aylığına bir kiracıya kiralanması ve kira süresinin bitiminde başka bir kiracıya 47 aylığına kiralanması durumunda ise her bir kiralama işlemi ayrı ayrı değerlendirilecek ve kiralama süresi iktisadî kıymetin **ekonomik ömrünün** %80 veya daha fazla bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının taşıtın rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturmasına bağlı olarak bu kiralama işlemi de Kanunun mükerrer 290'ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama kapsamında değerlendirilecektir.

4) Yukarıda belirtilen mahiyette olmayacak şekilde kiralanması durumunda ise, bu kiralama işleminin Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesi kapsamında finansal kiralama olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

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.