

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125-E.603555

25.07.2019

Konu : Sat-geri kirala işlemi yaparak finansal kiralama şirketine satışı
yapılan gayrimenkule ait tapu harcının gider yazılıp yazılamayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirket aktifinde bulunan gayrimenkulü ... tarihinde, finansal kiralama kapsamında sat-geri al işlemi yaparak finansal kiralama şirketine sattığınızı belirterek söz konusu gayrimenkul ile ilgili ilk satışta oluşan binde 4,55 oranındaki tapu harcı ve benzeri harcamaların, bu işlemle ilgili karın fonda tutulduğu gibi, gider yazılıp yazılmayacağı ya da oluşan fon gelirlerinden mahsup edilip edilmeyeceği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, ikinci fıkrasında safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce;

1- *İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.*

2- *İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderlerin neler olduğu sayılmış olup anılan maddenin (6) numaralı bendinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "*İstisnalar*" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (j) bendinde 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 kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu, istisnadan yararlanan satış kazancının, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı ve özel fon hesabında tutulan bu tutarın sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılacağı, istisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

1 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.15.3.3. *Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi*" başlıklı bölümünde,

"Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

..."

"5.15.4. *İstisna uygulaması*" başlıklı bölümünde ise,

"...

İstisnaya konu edilen stış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak 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 kullanılabilir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında ise,

"İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde, *"Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir."* denilmiş; Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/g bendinde, *"Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki oran ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınır.)"* harç alınacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla, şirket aktifine kayıtlı bulunan taşınmazın 6361 sayılı Kanun kapsamında, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketine satışı sırasında 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/g bendi uyarınca ödenen tapu harcı vb. giderlerin, söz konusu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi veya söz konusu ödemelerin özel fon hesabına alınması gereken tutardan mahsup edilmesi mümkün bulunmamakta olup söz konusu giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması 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.