

Finansal Kiralama Konusu İktisadi Kıymetlerde Amortisman Süresi Ve Sözleşmeden Doğan Ve İlk Yıla İsabet Eden Faiz Ve Kur Farklarının Aktifleştirilmesi

Hülya YAVUZCAN ÇOLAK
MAZARS/DENGE (Denge İstanbul YMM A.Ş.)
Vergi Bölümü, Müdür Yardımcısı
hyavuzcan@mazarsdenge.com.tr

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Ekim 2014 sayısında yayınlanmıştır.

ÖZET:

Finansal kiralama yoluyla temin edilen ve sözleşme süresince aktife “kullanım hakkı” olarak dahil edilen sabit kıymetlerin amortisman süresi, finansal kiralama sözleşmesinin süresine göre değil, sözleşmeye konu amortisman tabi iktisadi kıymet için ilgili VUK Genel Tebliğlerinde belirlenen faydalı ömür süresine göre tespit edilmelidir. Ayrıca, sözleşmeden kaynaklanan ve ilk yıla isabet eden faiz ve kur farklarının doğrudan gider ya da gelir yazılmayarak, aktifleştirilen bedel (ana para) ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

ANAHTAR KELİMELEER:

Finansal kiralama, sözleşme süresi, amortisman süresi, faiz ve kur farkları.

1. GİRİŞ

Finansal kiralama konusunda 4842 sayılı kanunla 01.07.2003’den geçerli olmak üzere Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 290’da yapılan değişiklik sonrası kiracılar artık finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanım hakkı aktifleştirilmekte ve amortisman artık kiracı tarafından ayrılmaktadır. Bu değişiklik sonucunda özellikle finansal kiralama sözleşmeleri bünyesinde yer alan maliyet bedelinden ayrı olarak alınan faizlerin ve sözleşmelerin yabancı para cinsinden düzenlenmesi durumunda kira ödemelerinin VUK gereği yapılacak değerlemeleri sonucunda ortaya çıkacak ana paraya ait ve faiz ödemelerine ait kur farklarının kullanım hakkı olarak aktifleştirilen iktisadi kıymetin maliyet bedeline aktifleştirmenin yapıldığı ilk yıl dahil edilmesinin zorunlu olup olmadığı konusu sürekli tartışılmıştır.

Bize göre finansal kiralama sözleşmeleri kaynaklı faiz ve kur farklarından ilk yıla isabet edenlerin kullanım hakkına ilişkin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekli olup, diğer taraftan ise kullanım hakkı bedelinin sözleşme süresi içinde değil, kiralanan iktisadi kıymet için ilgili VUK Genel Tebliğlerinde belirlenmiş faydalı ömür süresine göre itfa edilmesi gerektiği gayet açık ve nettir. Lakin Gelir İdaresi tarafından yayınlanan özeldeleri incelediğimizde bu konu hakkında halen tereddütler yaşandığı görülmektedir.

2. İLGİLİ MEVZUAT

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesinin 3. fıkrasında finansal kiralama, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalar olarak tanımlanmış; kiralama işleminde, iktisadi 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 edileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı fıkranın devamında kira ödemelerinin, sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleri olduğu, kira ödemelerinin bugünkü değerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamı olduğu açıklanmıştır. Kiralamada kullanılan faiz oranının ise, kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Anılan maddenin birinci fıkrasının, 2 numaralı bendinde, kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkının ve sözleşmeden doğan borcun, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirileceği; 3 numaralı bendinde kiralayana tarafından sözleşmeden doğan alacağın kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirileceği, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde iktisadî kıymetin iz bedeliyle değerlendirileceği ve aradaki farkın iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacağı ile 4 numaralı bendinde kiralayana tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın gelecekteki dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasının; 1 numaralı bendinde kiracı tarafından **aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının** Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde **kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde** yeniden değerlemeye ve **amortismanına tâbi tutulacağı**; 4 numaralı bendinde 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 ile 5 numaralı bendinde kiralayana tarafından gelecekteki dönemlere ait faiz gelirlerinin, kiralanana iktisadî kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmıştır.

Mezkur maddenin 4 numaralı fıkrası hükmü ile finansal kiralama uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiş ve bu yetkiye istinaden gerekli açıklamalar 319 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı; yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu 319 sıra no.lu Genel Tebliğinin "II Değerleme ve Amortisman Uygulaması" başlığı altında yer alan "B-Kiracıya İlişkin Hükümler" başlıklı bölümünde, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin kullanma hakkı olarak aktife alınarak karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife kaydedileceği, **kullanım hakkının Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceği**, kiralyan açısından yorumu yapılan "her bir dönem sonu" ifadesinin kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihini ifade ettiği ve finansal kiralama işleminin esas olarak bir kredi işleminden farklı olmadığı, kiralayana ödenen finansal kiralama bedellerinin faiz kısmının finansman gider kısıtlamasına tabi olduğu açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 11 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde "301-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar" hesabı, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesap olarak tanımlanmış, finansal kiralama sözleşme tutarının bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki farkın da "302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabına borç kaydedileceği açıklanmıştır.

"302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabı ise, finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesap olarak tanımlanmış ve söz konusu hesabın işleyişine ilişkin olarak "Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamaya konu olan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark "Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" olarak bu hesaba borç kaydedilir. Kiralama sözleşmesine uygun olarak tamamlanan her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak "66-Borçlanma Maliyetleri" hesap grubunda ilgili borçlanma gideri hesabına borç olarak kaydedilir." açıklaması yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. 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 Kanununun 315. maddesinde ise, mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği faydalı ömürleri oranları üzerinden itfa edecekleri hükmü yer almakta olup, bahsi geçen maddenin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "*Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları*" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

3. DEĞERLENDİRMELERİMİZ

3.1- Faiz ve kur farklarının aktifleştirilmesi

Finansal kiralama işleminde, kiracının aktifleştirdiği kullanım hakkına ait finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ve aktifleştirme yılına ait kira ödemelerine dahil olan faizleri ve döviz cinsi olarak düzenlenen sözleşmelerde ise aktifleştirme yılı sonuna kadar oluşacak kur

farklarını da kullanım hakkı olarak aktifleştirmesi gerekecektir. Çünkü, 319 No.lu VUK Genel Tebliğinde de ifade edildiği üzere, finansal kiralama sözleşmesindeki kira ödemeleri içinde ana para ve faiz tutarı birliktedir. Bu kira ödemelerinin (taksitlerin) **faiz kısmı kredi faizi hükmündedir**. V.U.K.'nun 4842 sayılı kanunla değişik mükerrer 290. maddesinde yapılan yeni düzenlemede finansal kiralama işlemi iki parçaya bölünmekte ve kira ödemeleri, (taksitleri) anapara ve faiz olarak ayrıştırılmaktadır. **Yani bir anlamda finansal kiralama işlemi, kiracının rayiç bedeli belli bir kıymeti, kredi kullanarak satın alması olarak düşünülmektedir.**

V.U.K.'nun 269'ncü maddesine göre gayrimaddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Dolayısıyla, işletmeye dahil tüm gayri maddi haklar V.U.K. 269, 270, 271 ve 272. maddelerinin hükümlerine göre değerlendirilir. 163 ve 234 sıra numaralı V.U.K.G.T.'lerin ve 187 sıra numaralı G.V.K.G.T.'nde kredi faizlerinin ve kur farklarının sabit kıymetin aktive dahil edildiği yıl sonuna kadar maliyete dahil edileceği ve amortisman yoluyla giderleştirileceği açıklanmıştır. İlgili genel tebliğlerde açıklanan sürelerle ait kredi faizleri ve kur farkları sabit kıymetin maliyeti olarak kabul edilmiş ve aktifleştirilmesi zorunlu görülmüştür. Dolayısıyla, gayrimaddi haklarda gayrimenkuller gibi (sabit kıymetler gibi) maliyet bedeli ile değerlendirileneğinden, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin aktifleştirilen kullanım hakkına (maliyet bedeline) ilk yıla isabet kira ödemelerine ait faiz ve kur farkları da ilave edilmelidir.

Bu konuda aksini savunan görüşlerde mevcuttur. Örneğin, sayın Tayfun İÇTEN (Eski Hesap Uzmanı), Oluş Mali Hukuk Bürosu'nun 13.03.2004 tarihli ve IV/86 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde görüşlerini şu şekilde açıklamaktadır: ¹

“Bu konuda öncelikle VUK’na eklenen ve finansal kiralama işlemlerini düzenleyen mükerrer 290. maddenin konumunun iyi etüt etmek gerektiği kanısındayız.

*Söz konusu madde, Vergi Usul Kanununun “Değerleme” ye ilişkin 3. kitabının, “İktisadi İşletmelere Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme” başlıklı ikinci bölümüne, “**Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme**” başlığıyla ayrı bir madde olarak konulmuştur. Tıpkı bu bölümde yer alan, alacaklar, borçlar, karşılıklar, menkul kıymetler, imal edilen emtia, emtia, demirbaş eşya, gayrimenkuller vd. gibi.*

*Bu durumun, hali hazırda yürürlükte bulunan VUK’nun (163) ve (234) sıra no’lu Genel Tebliğlerindeki iktisadi kıymetlerin iktisabına ilişkin doğan faiz ve kur farklarının maliyet mi gider mi olarak dikkate alınacağı yönünden önem taşıdığı kanısındayız. **Zira uygulamada, finansal kiralama nedeniyle yılsonuna kadar otaya çıkan faizlerin ve kur farklarının (dövizli işlemlerde) bu tebliğler uyarınca “Kullanım Hakkı” olarak aktifleştirilen kıymetlere ilave edilip edilmeyecekleri tereddüt konusu yapılmaktadır.***

Kanımızca, finansal kiralamaya konu kıymetler her ne kadar gayrimenkul, demirbaş eşya v.b türden kıymetler olsa da, yeni düzenlenen mükerrer 290. madde finansal kiralama işlemlerini, bu niteliklerinden bağımsız olarak, bir KULLANIM HAKKI olarak tanımlamış ve değerlendirme şeklini de açıkça göstermiştir.

Bununla birlikte, maddedeki “kullanım hakkı” tanımlaması, teknik bir tanımlama olup, aktifleşen değere yapılacak eklemeler madde metninde hesaplar arasında kurulan

¹ Güray ÖĞREDİK, “Finansal Kiralama Sözleşmelerinde Yer Alan Faizlerin ve Kur Farklarının İktisadi Kıymetin Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Gerekli Midir?” E-Yaklaşım, Şubat 2006

dengeleri de bozacaktır. Dolayısıyla söz konusu tebliğ düzenlemelerinin bu madde kapsamındaki kıymetleri de kapsadığını düşünmek mümkün değildir. Aksi durum söz konusu maddenin lafzıyla çelişmek demektir.

Kaldı ki kanun koyucu bu madde düzenlemesinde, finansal kiralamaya konu kıymetlerin niteliklerini esas alarak VUK'nda sadece ve sadece "Yeniden Değerleme" maddesi (Mük.Md.298) ile "Amortisman" maddelerine atıf yapmıştır. (VUK'nun 3.kitap 3. kısım 1. bölüm maddeleri)

Atıf yapılan bu maddelerden VUK'nun mükerrer 298. maddesi "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı" başlığıyla yeniden düzenlenmiş olmakla birlikte, gerek bu maddenin eski hali ve yeni hali itibarıyla, gerekse de diğer atıf yapılan maddeler yönünden söz konusu tebliğlerdeki düzenlemelerin geçerli olduğunu iddia etmek de mümkün değildir.

Aslında bakanlık yayımladığı (319) sıra numaral VUK Genel Tebliğinin II-A/5 bölümünde , kiralayan şirketle yönünden faiz ve kur farklarını, finansal kiralama sözleşmesinin yapılmasından önce doğmuşlarsa maliyete ekleneceğini (eklenmesi zorunlu ise) sonrasında doğanlar yönünden ise gider kaydedileceğini belirtmek suretiyle sorunu kısmen açıklığa kavuşturmuştur.

Ancak, Bakanlık aynı konuda kiracı yönünden bir açıklamada bulunmamıştır. Kanımızca kiracı yönünden de aynı açıklamanın geçerli olması gerekmektedir.

Kiralamalarda yılsonuna kadar oluşacak kur farkı ve faizlerin VUK'nun (234) seri no'lu tebliği hükmü uyarınca aktifleştirilen "kullanım hakkı" na ilavesini savunmak, bu mukayesenin zamanyıla uyuşmayacağı gibi, maliyet bedeline yapılacak her eklemede yeniden rayiç bedel mukayesesi yapmak gibi anlamsız sonuçlara da varılmasına yol açacaktır."

3.2 – Finansal kiralamada amortisman süresi

Bu konu gerek yasa metninde gerekse ilgili gene tebliğde tartışmaya yer bırakmayacak şekilde gayet net ve açıktır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesinin ikinci fıkrasının; 1 numaralı bendinde kiracı tarafından **aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının** Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde **kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde** yeniden değerlemeye ve **amortisman tâbi tutulacağı** hükme bağlanmış; 319 sıra no.lu Genel Tebliğinin "II Değerleme ve Amortisman Uygulaması" başlığı altında yer alan "B-Kiracıya İlişkin Hükümler" başlıklı bölümünde de, finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin kullanma hakkı olarak aktive alınarak karşılığında ise kiralayana olan borcun pasife kaydedileceği, **kullanım hakkının Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceği** açıklanmıştır.

4. ÖZELGE ÖRNEKLERİ

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanmış güncel tarihli özelgelerden bir kısmı aşağıya örnek olarak alınmıştır. Söz konusu özelgeler özelge havuzunda kayıtlıdır.

**“T.C.
KIRŞEHİR VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü**

Sayı : B.07.4.DEF.0.40.10.00-008-19
Konu : Finansal Kiralama

27/10/2011

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile yabancı para cinsinden düzenlenen finansal kiralama sözleşmeleri ile temin ettiğiniz amortismana tabi iktisadi kıymetlere ilişkin olarak sözleşme tarihinden sonra oluşan ana para kur farkları ile faizlerin gider yazılması veya maliyete eklenip amortismana tâbi tutularak itfa edilmesi hususunda tereddüte düşüldüğü belirtilerek konu hakkında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

...kiracı 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 gerekmektedir.**

Öte yandan, finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan **kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.**”

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

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-667
Konu : Finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin kullanım hakkının amortisman yoluyla itfa edilmesi.

08/06/2011

İlgi dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... T.C Kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, kadın doğum uzmanı olarak serbest meslek faaliyetinizin bulunduğu, leasing yoluyla muayene masası ve ultrason görüntüleme cihazı satın alarak envanterinize dahil ettiğiniz belirtilerek söz konusu iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman uygulamasının ne şekilde olacağı hususu sorulmaktadır.

....finansal kiralama (leasing) yöntemiyle aktifinize kaydedilen iktisadi kıymetin iktisap edildiği tarih itibarıyla kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı olarak belirleyeceğiniz kullanım hakkı üzerinden **iktisadi kıymetin faydalı ömrüne göre amortisman ayırmanız mümkün bulunmakta olup, ilgili yılda ayrılmayan amortismanın daha sonra ayrılması mümkün bulunmamaktadır.**”

**“T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-977

04/07/2013

Konu : Finansal kiralama yoluyla dört yıllığına kiralanacak gayrimenkul için kira süresi esas alınarak %25 oranında amortisman ayrılıp ayrılamayacağı.

İlgi özelge talep formunuzda, finansal kiralama yolu ile 4 yıllığına kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkul için, bu gayrimenkulün faydalı ömrünün kira süresinden fazla olması nedeniyle amortisman listesindeki % 2 amortisman oranı yerine kira süresi esas alınarak % 25 oranında amortisman ayrılıp ayrılamayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.

.....şirketinizce ofis olarak kullanılmak üzere finansal kiralama yolu ile dört yıllığına kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkul için yapılan ödemelerin, kira süresi boyunca "Haklar" hesabında, devirden sonra ise "Binalar" hesabında takip edilmek suretiyle 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin eki listenin "1.Binalar" başlıklı bölümünün "1.3.Belirli bir kısmı işyeri olarak kullanılan meskenler" başlıklı alt bölümünde değerlendirilerek 50 yıl içerisinde itfa edilmesi gerekmektedir."

5. ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMELERİNE OLAN BÜYÜK ETKİSİ

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse "**kanun hükmünde**" (!) etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.

VUK'nun 140. maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, ... oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu **vergi inceleme raporları** üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.*" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelere yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; “.... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak **Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.**

Rapor değerlendirme komisyonları raporları özelgelere uygunluk yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özeldeleri dikkate alacak ve varsa adına rapor düzenlenen **mükellefe verilmiş özelve ile sınırlı kalmayacaktır.** Raporda, **özeltede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek** ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeltede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı **özeltinin ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş en güncel özelve olması gerektiği tabiidir.**” açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; “Sözü edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, **vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.**

Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanununun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özeldeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özeldeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özeltelere uygun olarak **Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özeldelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir.**” açıklamasına yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadır.

6. SONUÇ

Finansal kiralama sözleşmeleri kaynaklı faiz ve kur farklarından ilk yıla isabet edenlerin kullanım hakkına ilişkin maliyet bedeline dahil edilmesi gerekli olup, diğer taraftan ise kullanım hakkı bedelinin sözleşme süresi içinde değil, kiralanan iktisadi kıymet için ilgili VUK Genel Tebliğlerinde belirlenmiş faydalı ömür süresine göre itfa edilmesi gerektiği gayet açık ve nettir. Lakin Gelir İdaresi tarafından yayımlanan özeldeleri incelediğimizde bu konu hakkında halen tereddütler yaşandığı görülmektedir.

KAYNAKÇA

Güray ÖĞREDİK, “Finansal Kiralama Sözleşmelerinde Yer Alan Faizlerin ve Kur Farklarının İktisadi Kıymetin Maliyet Bedeline Dahil Edilmesi Gerekli Midir?” E-Yaklaşım, Şubat 2006