



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

FİNANSAL KİRALAMA (LEASING) İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

24 ŞUBAT 2020

KAPSAM

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu,
- 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,
- 163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- 187 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- 319 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,
- 11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,
- TFRS 16 Kiralamalar Standardı,
- 27.10.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.40.10.00-008-19 sayılı Kırşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Özelgesi,
- 08.07.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/415]-1834 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 31.07.2014 tarih ve 39044742-KDV.9-1960 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 29.08.2014 tarih ve 47285862-VUK-1-15 sayılı Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi,
- 10.05.2016 tarih ve 66491453-007-3 sayılı Kırşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Özelgesi,
- 24.04.2017 tarih ve 13649056-125[06-2015/ÖZE-07]-56 sayılı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

1. **Finansal Kiralamanın Mevzuattaki Yeri Nedir?**

- Finansal Kiralama (Leasing), 28.06.1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu ile mevzuata girmiştir. Sonrasında yayımlanan 163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği ve güncelliğini yitirmiş olan 187 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile dövizli finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerin faiz ve kur farklarının söz konusu iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilebileceği, hesap döneminden sonra oluşan faiz ve kur farklarının ise doğrudan gider yazılabileceği veya iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilebileceği düzenlenmiştir.
- 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 25. maddesi ile VUK’a mükerrer 290. madde eklenmiş ve söz konusu Kanun maddesi ile 01.07.2003 tarihi itibarıyla yapılacak finansal kiralama işlemlerinin tabi tutulacağı esaslar yeniden düzenlenmiştir. VUK’a eklenen mükerrer 290. madde ile ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 319 Seri No.lu VUK Genel Tebliği (01.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete) ve 11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (31.07.2003 tarih ve 25185 sayılı Resmi Gazete) yayımlanmıştır.
- Bunun yanı sıra, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete’de “*TMS 17 Kiralama İşlemleri*” yayımlanmıştır. Söz konusu standart, 16.04.2018 tarih ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 31.12.2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanacak “*TFRS 16 Kiralamalar*” standardının yayımlanması ile uygulamadan kaldırılmıştır.

2. Finansal Kiralama Hususunda Temel Kavramlar Nelerdir?

- **Finansal Kiralama:** VUK'un mükerrer 290. maddesinde; *"Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır."* şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca, aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmektedir.
- TFRS 16 Kiralamalar standardında kiralama; *"Bir bedel karşılığında, bir varlığın (dayanak varlık) kullanım hakkını, belirli bir süre için devreden bir sözleşme veya sözleşmenin bir parçasıdır"* şeklinde, finansal kiralama ise; *"Dayanak varlığın mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin önemli ölçüde devredildiği kiralama"* şeklinde tanımlanmaktadır.
- Söz konusu tanımlardan anlaşıldığı üzere finansal kiralama; kira süresi sonunda iktisadi kıymetin mülkiyeti kiracıya geçsin veya geçmesin, iktisadi kıymetin mülkiyetinden kaynaklanan tüm risk ve getirilerin kiracıya ait olmasıdır.

- **Kira Ödemeleri:** Sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadi kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer de kira ödemesi kabul edilmektedir (VUK, mükerrer 290. madde).
- **Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri:** Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.
- Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranı kullanılır (VUK, mükerrer 290. madde).

Bugünkü Değer Formülü: $\text{Taksit Tutarı} \times (1 - (1/(1+r)^t)) / r$

r: Yıllık Faiz Oranı

t: Kiralama Süresi

- **Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı:** Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadi kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranıdır (VUK, mükerrer 290. madde).

3. VUK Uyarınca Neler Finansal Kiralama Kapsamında Değerlendirilir?

- Kiralama işleminde;
 - İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
 - Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
 - Kiralama süresinin iktisadi kıymetin faydalı ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması,
 - Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması,
- hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilmektedir (VUK, mükerrer 290. madde).

- Ayrıca;
 - Sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse,
 - Kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulü düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa,
arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri de finansal kiralama olarak değerlendirilmektedir (VUK, mükerrer 290. madde).
- Ancak; doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile;
 - Sinema filmleri,
 - Video kayıtları,
 - Patentler,
 - Kopyalama hakları,
gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri finansal kiralama kapsamında değerlendirilmemektedir (VUK, mükerrer 290. madde).

4. TFRS 16 Kiralamalar Standardı Uyarınca Neler Finansal Kiralama Kapsamında Değerlendirilmez?

- Kiracı, TFRS 16 Kiralamalar Standardı'nı, aşağıdakiler hariç, bir alt kiralamadaki kullanım hakkı varlıklarına ilişkin kiralamalar da dahil tüm kiralamalara uygulamaktadır. Buna göre;
 - Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar,
 - Kiracı tarafında elde tutulan TMS Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,
 - TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,
 - TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları,
 - TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar,
hariç, bir alt kiralamadaki kullanım hakkı varlıklarına ilişkin kiralamalar da dahil olmak üzere tüm kiralamalara TFRS 16 Kiralamalar Standardı uygulanabilmektedir.
- Kiracı, zorunlu olmamakla birlikte; sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları dışında kalan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin kiralamalara uygulayabilmektedir.
- Görüldüğü üzere; doğal kaynakların araştırılması ve kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, patentler, telif hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri hem VUK hükümleri uyarınca, hem de TFRS 16 Kiralamalar Standardı uyarınca finansal kiralama olarak değerlendirilmemektedir.

5. Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracının Muhasebe Kayıtlarında Kullandığı Hesaplar Nelerdir?

- Finansal kiralama işlemlerinde, kiracı tarafından yapılan muhasebe kayıtlarında kullanılan hesaplar; 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-), 401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar, 402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-) ve 260 Haklar şeklinde sıralanabilecektir.

301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar: Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark da "302-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri" hesabına borç kaydedilir (11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) (Pasifi Düzenleyici Hesap): 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 hesaptır.

İşleyişi: 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 (11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar: Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark da "*402-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri*" hesabına borç kaydedilir. Dönemsellik varsayımına uygun olarak dönem sonlarında, izleyen dönemi ilgilendiren tutar, "*301- Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar*" hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir (11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) (Pasifi Düzenleyici Hesap): Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan ve vadesi bir yılı aşan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.

İşleyişi: 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 ve her dönem sonunda izleyen döneme ilişkin tutar "*302- Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri*" hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir (11 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği).

260 Haklar: İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar.

İşleyişi: Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile bu hesaba borç kaydedilir. Yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa olunarak yok edilir.

6. Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracıya İlişkin Kur Farkı ve Faiz Giderleri Uygulaması Nasıldır?

- 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca;
 - Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili **faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması,**
 - Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan **kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,**
mümkün bulunmaktadır.

- Bunun yanı sıra, 27.10.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.40.10.00-008-19 sayılı Kırşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen özelgede yer alan; “...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.” ibaresinden de finansal kiralama sözleşmesine konu olan iktisadi kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderlerinin, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine ekleneceği, takip eden yıllarda ise maliyete eklenebileceği veya gider yazılabileceği anlaşılmaktadır.

7. Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracıya İlişkin Değerleme ve Amortisman Uygulaması Nasıldır?

- 01.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca;
- Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, Vergi Usul Kanunu’nun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde **kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman** ve Kanun’un mükerrer 298’inci maddesi uyarınca da **yeniden değerlemeye tâbi tutulacaktır**. Diğer bir ifadeyle, **kullanım hakkı**, VUK ve ilgili genel tebliğlerde bu **iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilecektir**. Sözleşmenin fesholması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayrılma ve yeniden değerlendirme işlemleri yapılmayacaktır.
- Ayrıca, 29.08.2014 tarih ve 47285862-VUK-1-15 sayılı Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede yer alan; “...finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borcun, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi ve aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkının, Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümü ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortisman tâbi tutulması gerekmektedir.” ibaresinden, söz konusu özelgenin 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümlerine paralel olarak verildiği gözlemlenmektedir.

8. Finansal Kiralama İşlemlerinde Kiracıya İlişkin Vergi ve Sigorta Prim Bedellerinin Gider Durumu Nasıldır?

- 24.04.2017 tarih ve 13649056-125[06-2015/ÖZE-07]-56 sayılı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelge kapsamında; finansal kiralama şirketi ile kiracı arasında imzalanan sözleşmeye istinaden kiracı tarafından ödenen ve finansal kiralama şirketi tarafından kiracıya fatura edilen **emlak vergileri (özelgede gayrimenkul kiralaması söz konusudur) ile sigorta primlerinin, kiracı tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.**
- Ancak, **VUK hükümleri uyarınca kiralamaya konu kıymetlerle ilgili olarak finansal kiralama şirketinin yapmak zorunda olduğu harcamaların (emlak vergisi, sigorta, ceza ve benzeri giderler) kiracıya yansıtılması işlemi bir masraf aktarımı olduğundan, finansal kiralama şirketi tarafından kiracıya fatura düzenlenmesi gerekmektedir.**
- Ayrıca, söz konusu özelgede, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlere ait sigorta prim bedelleri ve emlak vergileri bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden, **söz konusu tutarların bire bir kiracıya yansıtılması durumunda KDV hesaplanması gerek bulunmadığı, aktarma işleminde masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde, aşan kısım üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.**

9. Yurtdışından Finansal Kiralama İşlemi Gerçekleştirilmesinin Türk Vergi Sistemi Karşısındaki Durumu Nasıldır?

- 08.07.2014 tarih ve 62030549-125[30-2013/415]-1834 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından özelge ile yine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31.07.2014 tarih ve 39044742-KDV.9-1960 sayılı özelge kapsamında; yurtdışında mukim bulunan bir firma ile gerçekleştirilen finansal kiralama işleminde, söz konusu yurtdışı mukimi olan firmanın bulunduğu ülke ile Türkiye arasında gerçekleştirilen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları dikkate alındığında; sinema filmleri, radyo televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik veya bilimsel her çeşit telif hakkının veya her çeşit patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedel “*gayrimaddi hak bedelleri*” olarak ifade edilmektedir.
- Söz konusu gayrimaddi hak bedellerine, **ilgili ülke yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri uyarınca belirlenen vergi oranı dikkate alınarak vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Ancak, söz konusu ödemeler için iç mevzuatta daha düşük bir oranın belirlenmiş olması durumunda, söz konusu düşük oran uygulanmaktadır.**
- Bunun yanı sıra, **gayrimaddi hak bedelinin Türkiye’de bulunan bir iş yeri veya sabit yer vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumunda vergileme, iç mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.**
- Finansal kiralama kapsamında hizmet ithalinin söz konusu olduğu durumda ise, **hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve hesaplanan KDV’nin Türkiye’de bulunan kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.**

10. Yatırım Teşvik Belgesi (YTB) Kapsamında Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen İktisadi Kıymetlerin Yatırıma Katkı Tutarı Nasıl Belirlenir?

- 10.05.2016 tarih ve 66491453-007-3 sayılı Kırşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen özelge kapsamında; Ticaret Bakanlığı tarafından belirtilen, *“Yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla temin edilen makine ve teçhizatın halen kiralama süreleri devam etse dahi tamamlama vizesinde, firmanız muhasebe kayıtlarında “260-Haklar Hesabında” belirtilen mal bedeli tutarı dikkate alınarak işlem yapılmaktadır.”* görüşü çerçevesinde, indirimli kurumlar vergisi uygulamasında dikkate alınacak yatırıma katkı tutarının belirlenmesinde, **yatırım teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetler için VUK mükerrer 290. madde hükümleri çerçevesinde “260-Haklar Hesabı”nda yer alan tutarın dikkate alınması gerekmektedir.**



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Örnek:

X Finansal Kiralama A.Ş. ile 12.11.2019 tarihinde yapılan finansal kiralama sözleşmesi kapsamında üretimde kullanılmak üzere faydalı ömrü 5 yıl olan bir makine alınmış olup söz konusu iktisadi kıymetin kiralanmasına ilişkin ödeme planı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Son Ödeme Tarihi	Ana Para	Faiz	KDV'siz Kira Tutarı	KDV %18	KDV'li Kira Tutarı
22.11.2019	1.820,00	0,00	1.820,00	327,60	2.147,60
13.12.2019	1.850,24	622,40	2.472,64	445,08	2.917,72
2019 Yılı Toplamı	3.670,24	622,40	4.292,64	772,68	5.065,32
15.01.2020	1.980,22	492,42	2.472,64	445,08	2.917,72
14.02.2020	1.910,65	561,99	2.472,64	445,08	2.917,72
13.03.2020	1.941,55	531,09	2.472,64	445,08	2.917,72
15.04.2020	1.972,93	499,71	2.472,64	445,08	2.917,72
15.05.2020	2.004,78	467,86	2.472,64	445,08	2.917,72
15.06.2020	2.036,78	435,86	2.472,64	445,08	2.917,72
15.07.2020	2.069,98	402,66	2.472,64	445,08	2.917,72
14.08.2020	2.103,33	369,31	2.472,64	445,08	2.917,72
15.09.2020	2.137,18	335,46	2.472,64	445,08	2.917,72
15.10.2020	2.171,56	301,08	2.472,64	445,08	2.917,72
13.11.2020	2.206,48	266,16	2.472,64	445,08	2.917,72

Örnek (devamı):

Son Ödeme Tarihi	Ana Para	Faiz	KDV'siz Kira Tutarı	KDV %18	KDV'li Kira Tutarı
15.12.2020	2.241,94	230,70	2.472,64	445,08	2.917,72
15.01.2021	2.277,92	194,72	2.472,64	445,08	2.917,72
15.02.2021	2.314,48	158,16	2.472,64	445,08	2.917,72
15.03.2021	2.351,58	121,06	2.472,64	445,08	2.917,72
15.04.2021	2.389,26	83,38	2.472,64	445,08	2.917,72
14.05.2021	2.427,52	45,12	2.472,64	445,08	2.917,72
15.06.2021	2.466,37	6,27	2.472,64	445,08	2.917,72
15.07.2021	0,00	122,00	122,00	21,96	143,96
Gelecek Yıllar Toplamı	39.004,51	5.625,01	44.629,52	8.033,31	52.662,83
Genel Toplam	42.674,75	6.247,41	48.922,16	8.805,99	57.728,15

Örnek (devamı):

12.11.2019 tarihi itibarıyla USD Kuru: 5,7429 ise iktisadi kıymete ilişkin sözleşmenin muhasebe kaydı:

-----12.11.2019-----

260 Haklar 245.076,82

(42.674,75*5,7429=245.076,82)

302 Ert. Fin. Kira. Borç. Mal.(-) 3.574,38

(622,40*5,7429= 3.574,38)

402 Ert. Fin. Kira. Borç. Mal.(-) 32.303,87

(5.625,01*5,7429=32.303,87)

301 Finansal Kiralama İşl. Borçlar 24.652,20

(4.292,64*5,7429= 24.652,20)

401 Finansal Kiralama İşl. Borçlar 256.302,87

(44.629,52*5,7429= 256.302,87)

-----/-----

Örnek (devamı):

22.11.2019 tarihi itibariyle USD kuru: 5,6896 ise ilk taksit ödemesinin muhasebe kaydı:

-----22.11.2019-----

191 İndirilecek KDV	1.863,91	
(327,60*5,6896=1.863,91)		
301 Finansal Kiralama İşl. Borçlar	10.452,08	
(1.820,00*5,7429=10.452,08)		
102 Bankalar	12.218,98	
(2.147,60*5,6896=12.218,98)		
260 Haklar	97,01	
(1.820,00*(5,7429-5,6896)=63,52)		

-----/-----
13.12.2019 tarihi itibariyle USD kuru: 5,7875 ise ikinci taksit ödemesinin muhasebe kaydı:

-----13.12.2019-----

191 İndirilecek KDV	2.575,90	
(445,08*5,7875=2.575,90)		
301 Finansal Kiralama İşl. Borçlar	14.200,12	
(2.472,64*5,7429=14.200,12)		
260 Haklar	3.684,66	
((622,40*5,7429)+(2.472,64*(5,7875-5,7429))=3.684,66)		
102 Bankalar	16.886,30	
(2.917,72*5,7875=16.886,30)		
302 Ert. Fin. Kira. Borç. Mal.(-)	3.574,38	
(622,40*5,7429=3.574,38)		

-----/-----

Örnek (devamı):

31.12.2019 tarihi itibariyle USD kuru: 5,9402 ise dönem sonu değerlendirme işleminin muhasebe kaydı:

Hesap Adı	Değerlemeden Önce Bakiye Tutarı (TL)	Değerlemeden Sonra Bakiye Tutarı (TL)	Kur Farkı Tutarı (TL)
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	256.302,87 (44.629,52*5,7429=)	265.108,27 (44.629,52*5,9402=)	8.805,40
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)	32.303,87 (5,625,01*5,7429=)	33.413,68 (5.625,01*5,9402=)	1.109,81

-----31.12.2019 -----

402 Ert. Fin. Kira. Borç. Mal.(-)	1.109,81	
260 Haklar	7.695,59	
		401 Fin. Kira. İşl. Borç.
		8.805,40

-----/-----

Örnek (devamı):

Kira ödemeleri ve dönem sonu kur değerlendirme işlemleri dolayısıyla 260 Haklar hesabının borç bakiyesi aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Hesap Adı: 260 Haklar	Borç	Alacak
1. Sözleşmenin Muhasebe Kaydı	245.076,82	
2. 1. Taksit Ödemesi		97,01
3. 2. Taksit Ödemesi	3.684,66	
4. Dönem Sonu Kur Değerlemesi	7.695,59	
Toplam	256.457,07	97,01
Bakiye	256.360,06	
2019 Hesap Dönemi İçin Ayrılacak Amortisman Tutarı	51.272,01 (256.360,06/5=)	

31.12.2019 tarihi itibarıyla yapılacak amortisman ayrılmasına ilişkin muhasebe kaydı:

-----31.12.2019 -----
730 Genel Üretim Giderleri 51.272,01
268 Birikmiş Amortisman 51.272,01
-----/-----



SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.