

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneđi 3 Aylık Yayın

7194 SAYILI KANUN’LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN¹

Pelin COŞKUN²

ÖZET

7 Aralık 2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Kanun’un 13 ve 14’üncü maddesiyle 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 1, 5 ve 7’nci bentleri ile aynı Kanunun 68’inci maddesinin 4 ve 5’inci bentlerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu düzenlemeleri açıklamak üzere de 27.05.2020 tarihinde Resmî Gazete’de 311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Mezkur değişiklikler ile faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralanmış veya iktisap edilen binek otomobillerin giderlerine sınırlamalar getirilmiştir. Burada, gerçekleştirilen bahse konu giderlerin Gelir İdaresi Başkanlığına verilen özelge de dikkate alınarak değerlendirilmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 7194 sayılı Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, Binek Otomobil, Gider, KKEG

¹Vergi Başmüfettişi, ORCID Numarası: 0000-0002-5783-995

²Vergi Müfettişi, ORCID Numarası: 0000-0004-5080-9358

GİRİŞ

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un³ 13 ve 14'üncü maddesiyle 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1, 5 ve 7'nci bentleri ile aynı Kanunun 68'inci maddesinin 4 ve 5'inci bentlerinde değişiklikler yapılarak binek otomobillerin giderlerine ilişkin sınırlamalar getirilmiştir. 311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴ ile de mezkur değişiklikler örnekler yoluyla detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu yazımızda, bahse konu gider kısıtlamaları, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelge de dikkate alınarak örnek eşliğinde değerlendirilmeye çalışılmıştır.

2-7194 SAYILI KANUN'A BİNAEN GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLERİNDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN ÖZELGE VE ÖRNEK EŞLİĞİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin giderlerine ilişkin 7194 sayılı Kanun'a istinaden 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmış ve nihayetinde belli kısıtlamalar getirilmiştir. Bu çalışmamızda yapılan söz konusu değişikliklerin neler olduğu hususuna tek tek değinmek yerine yapılan mezkur yeniliklere istinaden verilmiş olan özelge ve örnek eşliğinde, mükellefler nezdinde ortaya çıka-

racağı muhtemel sonuçların değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

Öncelikle 2023 yılında uygulanacak hadleri ele alacak olursak, 30.12.2022 tarih ve 32059 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile binek otomobil giderlerine ilişkin had ve tutarlar yeniden değerlendirilerek oranın dikkate alınarak aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

-Binek araçların alımında gider yazılabilecek azami KDV ve ÖTV tutarı toplamı 440.000,00 TL,

-KDV ve ÖTV hariç tutar üzerinden amortisman ayrılmasının tercih edilmesi durumunda tutar sınırı 500.000,00 TL,

-KDV ve ÖTV'nin aracın maliyetine eklenerek toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmasının tercih edilmesi durumunda ise sınır 950.000,00 TL,

-Kiralanan binek araçlara ilişkin gider yazılabilecek azami tutar KDV hariç aylık 17.000,00 TL'dir.

Ayrıca binek otomobillere ilişkin bakım, onarım, yakıt, otopark, köprü ve yol geçiş giderleri, kredi faizi, sigorta giderleri dahil olmak üzere araçla ilgili yapılan benzeri giderlerin de azami %70'i gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kiralanan binek otomobile ilişkin tazminat bedeli ödemesinin giderleştirilmesi hususunda Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi⁵ şu şekildedir;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; kira sözleşmesi yaparak kiraladığınız binek otomobili

³7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 7.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁴311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 09/05/2023 tarih ve 38418978-120[40-20/24-İ]-198932 sayılı

sözleşme süresi sona ermeden kiralama firmasına iade etmeniz sebebiyle cayma bedeli ödediğinizi belirterek, cayma bedeli adı altında ödediğiniz tazminat tutarının, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde hüküm altına alınan binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulaması kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiş olup, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler hasılatтан indirim konusu yapılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasında, “Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

...

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

...

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (7194 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralama

veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.)

...” hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak yayımlanan 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin; “Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri” başlıklı 13 üncü maddesinde, “(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılında uygulanmak üzere 17.000 TL), 193 sayılı Kanunun 40’ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

(2) Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılında uygulanmak üzere 17.000 TL), 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir.

(3) 3065 sayılı Kanunun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralama durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

... “,

“Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler” başlıklı 14 üncü maddesinde, “(1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70’i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(2) İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

(3) Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

(4) Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirket faaliyetlerinde kullanmak amacıyla kiralama yolu ile edindiğiniz binek otomobil için kira sözleşmesinin süresi bitmeden cayma bedeli olarak ödediğiniz tutar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan binek otomobillere ilişkin gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecek olup, bu tutarın en fazla %70’inin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

Yukarıda yer verilen özelden de görüleceği üzere; şirket işlerinde kullanılmak amacıyla kiralanmış binek otomobile ait kira

sözleşmesinin süresi bitmeden evvel cayılması hasebiyle ödenecek olan tazminatın tamamen gider yazılmasına müsaade edilmemiştir. Mezkur durum, 7194 sayılı Kanun’a istinaden yapılan değişikliğe ilişkin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 5’inci bendi kapsamında değerlendirilerek bahse konu tazminat bedelinin en fazla %70’inin gider yazılması gerektiği ifade edilmiştir. Ancak, bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 3’üncü bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hükmü yer almaktadır. Aynı Kanun maddesi içinde yer alan iki farklı bendi ele alırsak; mükellefler işle ilgili bir olaya ilişkin sözleşmeye istinaden ödeyeceği zarar, ziyan veya tazminatın tamamını Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 3’üncü bendi gereğince gider yazabilecekken, eğer ki bu zarar, ziyan veya tazminat binek otomobile ilişkin olursa söz konusu Kanun’un 40’inci maddesinin 5’inci bendi kapsamında değerlendirilerek en fazla %70’inin gider yazılabilecek olması durumu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumla karşı karşıya kalan mükellefler, her ne kadar yukarıda sözü edilen özelden dikkate alarak gider kısıtlamasını uygulamak zorunda kalacak olsalar da açıkça söylemek gerekir ki, bu durum ticari hayatın olağan akışına uygun düşmeyecektir. Çünkü, mükelleflerin hem işle ilgili olan hem de ortada sözleşme bulunan bir durumda ödeyeceği tazminatın, sırf binek otomobil olduğu için gider kısıtlamasına tabi tutularak en fazla %70’inin gider yazılmasına izin verilmesi, bizim değerlendirmemize göre ticari hayatın normal icaplarına paralel bir durumu ve vergide eşitliği yansıtmayacaktır.

Konuya ilişkin bir örnek verecek olursak; (P) AŞ, ticari faaliyetinde kullanmak üzere 01.01.2023 tarihinde (A) araç kiralama

şirketi ile sözleşme yaparak bir yıllık süreyle binek otomobil kiralamıştır. Bahse konu kiralama işleminde aylık kira bedeli katma değer vergisi dahil aylık 23.600,00 TL (20.000,00 TL + %18 KDV 3.600,00 TL) olarak belirlenmiştir. Ancak, (P) AŞ, (A) araç kiralama şirketinden kiralamış olduğu binek otomobilden memnun kalmaması sebebiyle 01.09.2023 tarihinde mezkur aracı iade ederek 60.000 TL cayma bedeli ödemiştir. Bu durumda (P) AŞ, 01.01.2023-01.09.2023 tarihleri arasında sekiz aylık dönem için ödemiş olduğu KDV hariç 160.000,00 TL'nin 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılında uygulanmak üzere aylık en fazla 17.000 TL'sini yani sekiz aylık dönem için toplam 136.000,00 TL'sini safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecek, kalan 24.000,00 TL bedel ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30/d maddesi hükmü gereğince, $(136.000,00 * 0,18 =)$ 24.480,00 TL KDV'yi indirim konusu yapabilecek, lakin safi kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilen 24.000,00 TL'ye isabet eden 4.320,00 TL KDV indirim konusu yapılamayacak ve bu tutar da KKEG olarak dikkate alınacaktır.

(P) AŞ'nin, tüm bunlara ilaveten 01.09.2023 tarihinde ödemiş olduğu 60.000 TL cayma bedelini değerlendirecek olursak; mükellef kurum, işle ilgili olarak ve sözleşmeye istinaden ödemiş olduğu bahse konu tazminat tutarının tamamını Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinin 3'üncü bendi gereğince gider yazabilecekken, sözleşmeye ve tazminata konu binek otomobil olduğu için yukarıda söz konusu özeldede belirtildiği üzere sırf bu sebeple, aynı Kanun'un 40'ncü maddesinin 5'inci bendi kapsamında en fazla %70'ini gider yazılabilecektir. Dolayısıyla, ödemiş olduğu

$(60.000,00 * 0,70 =)$ 42.000,00 TL tazminat bedelini safi kurum kazancının tespitinde gider yazabilecek, fakat kalan 18.000,00 TL'yi KKEG olarak dikkate alması gerekecektir.

Yukarıdaki örnekte 01.09.2023 tarihinde ödenen cayma bedelinin binek otomobil ile birebir ilişkili bir gider olmadığı kanaatindeyiz. Cayma bedelini Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinin 3'üncü bendi uyarınca ödenen tazminat olarak değerlendirmek daha isabetli olacaktır. Bu açıdan bakıldığında sözleşme ile kiralanmış binek otomobillerin kullanılmasından vazgeçilmesi sonucu ödenen cayma bedellerinin mali idare tarafından yine binek otomobil gideri kapsamında değerlendirildiği bu özeldeye uymayan mükelleflerin bu hususu dava konusu yapmaları muhtemel görünmektedir. Bundan sonraki süreçte muhtelif mükellefler mezkur özeldeyi dikkate alarak bu paralelde işlem yaparak cayma bedellerinin % 30'unu KKEG olarak dikkate alacakken, aynı durumda olan diğer mükellefler cayma bedellerini Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ncü maddesinin 3'üncü bendi gereğince tamamını gider yazacaktır. Ortaya çıkan ihtilafların nihai kararını vergi yargısı belirleyecektir.

SONUÇ

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan binek otomobil giderlerine ilişkin önemli değişikliklerin Gelir İdaresi Başkanlığına verilen özeldede ve örnek ışığında değerlendirmesini yapmaya çalıştık. Yukarıdaki çalışmamızdan da görüleceği üzere yapılan değişiklikler ve bu değişikliklere binaen verilmiş olan bahse konu özeldede, mükelleflerin yapacağı binek otomobil giderlerinde aleyhe bir durum inşa etmiş olup esasında ticari faaliyetin normal icaplarına uygun bir durumu yansıtmadığı da

söylenbilir. Cayma bedelinin mükellefler ve mali idare tarafından farklı değerlendirmeleri sonucunda, bu giderlere ilişkin indirim tutarları ihtilafa konu olabilecek ve vergi yargısında içtihat oluşumuna sebebiyet verecektir.

KAYNAKÇA

7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

09/05/2023 tarih ve 38418978-120[40-20/24-İ]-198932 sayılı özelge