

BİNEK OTO KİRALAMALARINDA VERGİ UYGULAMALARI

Ömer GEZER*
Bilgehan ÇİÇEK**

A. GİRİŞ:

İşletmeler binek otomobil ihtiyaçlarını satın alma ya da kiralama yoluyla karşılayabilmektedirler. Şirkete alınıp, aktife kaydedilen bir otomobil ile kiralanan otomobil arasında, kiralama lehine çok sayıda avantaj vardır. Yaşanılan ekonomik krizler, işletme sahiplerinin ellerindeki fonları daha dikkatli kullanarak, tasarruf tedbirlerini en üst düzeye çıkarmalarına sebep olmuştur. Bu tedbirlerden biri de şirketin, ihtiyaç duyduğu araçları kiralamasıdır. Çünkü işletmeler kasalarında yer alan fonları daha fazla verim alacakları faaliyet alanlarına yönlendirerek karlarını arttırma yoluna gitmek isteyeceklerdir. Günümüzde özellikle işletmelerin araç satın almak yerine kiralamayı tercih etmesinde satın almada; satın alınan binek otomobil için kıst amortisman uygulanması, yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılamaması ve ödenen MTV'nin gider olarak yazılamaması etkili olmaktadır. Bunun yanı sıra kiralamanın tercih sebepleri arasında ise yüklü miktardaki fonun katma değeri daha düşük bir alana aktarılmaması, kira ile birlikte ödenen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi, kiralama bedelinin tamamının gider yazılabilmesi ve kira ödenirken stopaj uygulanmıyor olması sayılabilir. Kiralama olayında, ihtiyaç duyulan araçlar; kiralama şirketleri dahil, vergi mükelleflerinden veya şirket ortaklarından ya da şirket personeli gibi özel şahıslardan kiralanabilmektedir.

B. KİRALAMA İŞLEMLERİNDE VERGİ:

KDVK'nın 1'inci maddesinde “Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir” denilmekte olup, bu maddenin 3'üncü fıkrasının f bendinde, “Türkiye’de yapılan, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70'inci

* Vergi Denetmeni

** Vergi Denetmen Yardımcısı

maddesinde¹ sayılan mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu” belirtilmiş; aynı kanunun 4. maddesinde ise hizmetin tanımı yapılmıştır buna göre; “ *Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, **kiralamak**, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*” 6’ncı maddesinde ise İşlemlerin Türkiye’de Yapılması açıklanmış olup; “*hizmetin Türkiye’de yapılmasının veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasının, işlemin Türkiye’de yapılması anlamına geldiği*” ifade edilmiştir. Buna göre Gelir Vergisi kanununun 70/8 maddesinde sayılan “*Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri*” kiralanması işlemleri KDV’nin konusuna girmektedir.

KDVK 8’inci maddesinin 1-h hükmüyle GVK 70’inci maddesinin 8. bendinde belirtilen “*Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri*” kiraya verenleri KDV’nin mükellefi yaparken, 9’uncu maddesiyle de mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı’na, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi vermektedir.

Araç kiralamalarında vergisel açıdan önem arz eden bir diğer konu da, GVK’nın 94’üncü maddesinin 5-a bendine göre, 70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 vergi tevkifatı yapılacağıdır.

C. KİRALAMA İŞLEMLERİNDE SORUMLULUK:

Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması, 30 sayılı KDV Genel Tebliği’nde (Maliye Bakanlığı, 1988) yer almaktadır. Buna göre *Katma Değer Vergisi Kanununun; 1’inci maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi*

1 Bu maddede “Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri” ifade edilerek söz konusu araçların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması, şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

D. VERGİ TEVKİFATI:

GVK'nın 94'üncü maddesinde "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri² (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır. Yine aynı kanunun 96'ıncı maddesinde ise vergi tevkifatında uyulacak esaslara yer verilmiştir. Buna göre, "Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsama giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumunda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı,

² Bu maddenin 5-a bendinde 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafî tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” Örneğin, personelinden aylık net 500 TL’ye binek otomobil kiralayan şirket, vergi kesintisini bu rakamın brüt hali olan 625 TL üzerinden hesaplayacak ve bunun üzerinden 125 TL’lik kesinti yapacaktır. Yapılan bu kesinti şirket tarafından Muhtasar Beynamede 041 kodu ile konu olacak ve GVK’nın 98’inci maddesine göre ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilecektir. Yapılan kiralamanın sözleşmeye dayanması gerektiğinden sözleşme üzerinden damga vergisi hesaplanacağı tabiidir.

GVK’nın 121. maddesinden Vergi Tevkifatının Mahsubu düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında “*Yıllık beynamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edilir.*” denilmektedir. Kiraya verenin başka faaliyetlerinden dolayı beyana tabi gelirinin bulunması ve bu gelirler için beyanname vermesi halinde tevkif edilen bu vergi GVK’nın 121. maddesi uyarınca beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsup edilir.

E. KİRALAYANIN SORUMLULUĞU:

Binek otomobilin, araç kiralama faaliyetinde bulunan bir işletme tarafından değil de ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişi tarafından kiraya verilmesi halinde elde edilen bu kazancın GMSİ olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kişi bahse konu kiralamayı ticari bir organizasyon şeklinde yapmıyorsa, devamlılık unsuru ve mutad faaliyet söz konusu değilse yıl içerisinde yapması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Vergi sorumlusu olarak gerekli işlemler yukarıda açıklandığı üzere kiracı şirket tarafından yapılacaktır. GVK’nın 86’ıncı maddesine göre, gerçek kişinin bir yıl içerisinde elde ettiği tevkifata tabi tutulan kazançların toplam brüt tutarı, GVK’nın 103’üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmıyorsa¹, bu tutar için yıllık beyanname vermeyecektir, diğer gelirler için beyanname verilmesi

halinde ise toplama yapılmayacak elde edilen gayrimenkul sermaye iradı beyannameye dahil edilmeyecektir. Belirlenen bu haddin aşılması durumunda ise, kiraya verenin yıllık gelir vergisi beyannameyi vermesi veya verdiği beyannameye GMSİ'nı dahil etmesi gerekmektedir.

F. ŞİRKETİN KENDİ PERSONELİNDEN ARAÇ KİRALAMASI:

Sermaye şirketleri üst düzey personellerine araç tahsisi sağlamaktadır. Bu durum uygulamada üç şekilde yer almaktadır. Bunlardan birincisi, şirketin kendi aktifinde bulunan aracı personelinin kullanımına sunması; ikincisi, personele ait aracın şirket tarafından kiralanması ve sonuncusu ise bir araç kiralama şirketinden araç kiralanmasıdır. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde ikinci yol tercih edilerek maliyetlerin azaltılması ve ödemede kolaylık sağlanması gibi amaçlar güdülmektedir. Çünkü araç kiralama şirketlerinden yapılan araç kiralamalarında ödemelerde meydana gelecek gecikmelerde vade farkı uygulanmaktadır.

Şirketin kendi personelinden yani vergi mükellefiyeti bulunmayan şahıslardan yapılan binek otomobil kiralama işlemleri, KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre KDV'nin konusuna girmektedir. İlke olarak gerçek şahısların bu kiralama işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve kira bedelleri üzerinden KDV hesaplayarak beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu'nun 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayımladığı 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği (2) ile sadece bu tür kiralama işlemleri nedeniyle KDV mükellefi olacak şahısların bazı formalitelerle uğraşmamaları amacıyla, kiralamaya ait KDV'nin kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini, kiraya verenin ise bu kiralama nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmemesini uygun görmüştür.

Şirket personeline ait aracı kiralaması halinde bu işleme KDV uygulanacak, uygulanan KDV'yi 2 nolu KDV beyannamesinde beyan edecek ve 1 nolu KDV beyannamesinde de indirimine konu edecektir. 49 seri no.lu KDV Genel Tebliği'ne (Maliye Bakanlığı, 1995) göre, KDVK'nın 29 ve 34'üncü maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler. Aynı Kanu-

nun 9'uncu maddesi gereğince de sorumlu sıfatıyla ödenen Katma Değer Vergisinin, 2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesine dayanılarak 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Şirketin kendi personelinden araç kiralaması için yapılan sözleşmenin belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda, sözleşme süresine göre kira bedeli üzerinden binde 1,65 oranında³ damga vergisinin de hesaplanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarh edilmesi halinde de tarh edilen vergi aslı 49 seri No.lu KDV Genel Teliği'ne göre, indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, 1 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır. 25.07.2007 tarih ve 176200-ÖZ/531-6357 sayılı özelgeye göre; şirketin vergi mükellefi olmayan şahıstan kiralayacağı, herhangi bir ticari işletmeye dahil olmayan taşıt için yapacağı ödemelerin tamamı üzerinden (nakden veya hesaben) ödemenin yapıldığı sırada 193 Sayılı GVK'nın 94/5-a maddesine istinaden gelir vergisi tevkiyatı yapılması gerekmekte olup, şirket tarafından kiralama yoluyla edinilen araçlara ilişkin şirkete ait olan giderlerin Gelir Vergisi Kanununun 40/5 maddesine göre kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca aracı kiraya verenin vergi mükellefi olması halinde, aldığı kira bedeli için şirket adına fatura düzenlenmesi, aracı kiraya verenin vergi mükellefi olmaması halinde ise, şirket tarafından gider pusulası⁴ düzenlenmesi gerekmektedir.

Örneğin, ALKAN Ltd. Şti. vergi mükellefi olmayan bir kişiden şirket müdürünün kullanımı için araç kiralamıştır. Bu kiralama işleminin şirketin düzenleyeceği gider pusulasında gösteriliş şekli ve bu işlemin şirket yasal

3 Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablo I/A-2'ye göre.

4 Birinci ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

defterlerindeki kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Ancak bu kayıta yer alan stopaj için, kiralama işleminin mutlaka sözleşmeye dayandırılması gerekmektedir. Damga Vergisi ihmal edilmiştir.

X Ayı Araç Kirası (brüt) :	1.000,00 TL	G.V. Stopajı	: 200,00 TL
KDV % 18	: 180,00 TL	KDV	: 180,00 TL
Toplam	: 1.180,00 TL	Ödenecek Tutar	: 800,00 TL

760/770	1.000,00	
191	180,00	
100 / 102		800,00
360 Öd. Vergi		380,00
360.01 Sorumlu Sıfatıyla KDV	180,00	
360.02 GV Stopaj	200,00	

G. ARAC KİRALAMALARINDA TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DURUMU:

Kiralamayı yapan şirketin kurumlar vergisi mükellefi olduğu ve kiralama işleminin şirket ortağından yapıldığı durumlarda, KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen "*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım*" müessesesinin dikkate alınması gerekir. Yapılan kiralamalarda, kira bedelinin emsaline göre düşük veya yüksek olmaması gerekir. Çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*" hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin 2'inci fıkrası ilişkili kişiyi, 3'üncü fıkrası ise emsallere uygunluk ilkesini tanımlamaktadır. Buna göre,

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

Aynı maddenin 6. bendinde ise; “*Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.*” denilmektedir.

KVK’nın 11’inci maddesi (1/1-c)’nde ise emsallere uygunluk ilkesine aykırı davranışlar sonucunda yapılan, yani transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki düzenlemeye paralel olarak 5615 Sayılı Kanun⁵ ile Gelir Vergisi Kanunu’nun “*Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler*” başlıklı 41. maddesine ekleme yapılmıştır. GVK 41/5’e göre,

⁵ 5615 sayılı kanunun 3’üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007

“Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler; bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13’üncü maddesi hükmü uygulanır.”

Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yapmış oldukları araç kiralamalarında, kira bedelini gider yazmak istiyorlarsa, tespit edebilecekleri bedelin emsallere uygun olmasına özen göstermelidirler.

Ayrıca, bu tür kiralamalarda, bir sözleşme yapılarak sözleşmeye, kullanımdan doğan bakım-onarım giderleri ile akaryakıt giderlerinin kiracı tarafından karşılanacağına ilişkin hüküm konulması uygun olacaktır.

H. KİRALANAN BİNEK OTOMOBİLLERİN GİDERLERİ VE BU GİDERLERLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV:

KVK’nın 6’ncı maddesinin b fıkrasına göre; *saftı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.* Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 1/5 bendine göre ise, “kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan

taşıtların giderleri” safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edilmektedir. Ancak yapılan sözleşmede bu hususun açıkça belirtilmesi gerekir. Buna göre; kiralanan binek otomobillerin bakım, onarım, yakıt vb. giderleri safi kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınacak, bu giderler nedeniyle yüklenilen KDV, KDVK’nın 30/4’üncü maddesinin⁶ mefhum-u muhalifinden hareketle indirim konusu yapılabilecektir. Ancak burada önem arz eden konu giderlerin işin niteliği ile illiyet bağının bulunmasıdır.

I. KİRALANAN ARACIN MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ:

Yukarıda bahsedildiği şekilde kiralanan araçların işin niteliğiyle ilgili giderleri, şirket tarafından gider yazılabilecektir. Motorlu Taşıtlar Vergisinin 14’üncü maddesinde *“Bu kanuna bağlı (I) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınamaz.”* denilmektedir. I sayılı tarifede *“Otomobil, Kaptıkaçtı, Arazi Taşıtları ve benzerleri ile Motosikletler”*, IV sayılı tarifede ise *“Uçak ve Helikopterler”* yer almaktadır. Kiraya verinin faaliyet konusu binek otomobilin veya diğer araçların kiralınması işlemi ise kiraya verilen araçlara ait MTV’i gelir kurumlar vergisinin tespitinde indirim konusu yapabilecektir. Kiraya verenin faaliyet konusunun Motorlu Taşıtlar Vergisi kanununda sayılan I ve IV sayılı tarifede yer alan taşıtların kiralınması değilse kiraya verilen taşıtlara ait Motorlu Araçlar Vergisi, cezalar ile gecikme zamları Gelir Kurumlar vergisinin tespitinde matrahtan indirim konusu olarak dikkate alınamaz. İşletme sahiplerinin kendi personelinden veya mükellef olmayan birinden kiralama yapması durumunda, işleme ait Gelir Vergisi stopaj yolu ile ödenecektir. Eğer kiraya verenin beyana tabi gelirinin bulunması nedeniyle beyanname vermesi gerekiyorsa, verilecek olan bu beyanname Motorlu Taşıtlar Vergisinin gider veya indirim olarak dikkate alınması söz konusu değildir.

⁶ KDVK madde 30/4’e göre, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirilemez.

J. ARACIN ŞOFÖRÜYLE BİRLİKTE KİRALANMASI:

KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV uygulamasına ilişkin açıklamalara, 59 sayılı KDV Sirküleri'nde (23.06.2010 tarih ve KDVK-59/2010-7 sayılı sirküler) yer verilmiştir. KDV Kanununun 9/1 maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığı yetki sahibidir. Bu yetkiye dayanılarak, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.1) numaralı bölümünde, 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü temin hizmetine ait KDV'nin %90 oranında tevkifata tabi tutularak bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Ayrıca, 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2) numaralı bölümünde de; 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de 5/1/2006 tarihinden itibaren satın aldıkları işgücü temin hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına dâhil edilmişlerdir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetlerinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin % 90'ı oranında tevkifat uygulayacaklardır. Tevkifat uygulamasında, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmeye ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması ve hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırılabilmesi yeterlidir.

Örneğin, Aksu A.Ş., Beyaz Araç Kiralama Şirketi'nden şoförüyle birlikte araç kiralamaktadır. Her iki şirket söz konusu hizmetin verilmesi hususunda anlaşmıştır. Bu durumda şoför, Aksu A.Ş.'nin sevk ve idaresinde çalışacağından, yapılan hizmet Beyaz Araç Kiralama Şirketi tarafından Aksu A.Ş.'ye fatura edilecek ve bu işleme ait KDV, Aksu A.Ş. tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin

olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilir olacaktır. Eğer düzenlenen faturada ayrıştırma yapılamıyorsa kiracının toplam bedel üzerinden %90 oranında tevkifat yapılması gerekecektir.

Burada şoförün filo şirketinin kendi bordrolu çalışanı olup olmadığına bakılmaksızın, hizmete ait bedel üzerinden Hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulacaktır. Ayrıca aracın filo şirketinden temin edilmesinin yanında, eğer şoför Aksu A.Ş.'nin doğrudan kişisel başvurular üzerine anlaşmaya vardığı kişilerden (aralarında ücret akdi bulunmayanlardan) seçilmişse, bu kişiye yapılacak ödemelerde de tevkifat uygulanmayacaktır.

K. KAMU KURUMLARININ ARAC KİRALAMALARI:

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen mukteza-ya(28/12/2005 tarih ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.09.9255 sayılı mukteza) göre, faaliyet konuları arasında şoförü ile birlikte araç kiralama işi de bulunan şirketin, yapılan ihalelerle kamu kuruluşlarına şoförü ile birlikte araç kiralama hizmeti 91 ve 96 seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamına girmediğinden tevkifata tabi olmayacaktır. Çünkü tevkifatın söz konusu olabilmesi için, kiracının KDV mükellefi olması gerekmektedir.

L. SİGORTA ŞİRKETLERİNİN ARAC KİRALAMASI

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1.maddesinde, "Türkiye'de yapılan ve ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 17/4-e maddesinde *"Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve üreticilerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 4'inci maddesinin 1 bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemlerinin"* katma değer vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 4'üncü bölümünde, sigorta acenta ve üreticilerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin yanı sıra başka işlemlerinin de bulunması halinde, söz konusu bu işlemler dolayısıyla beyanname verileceği ve katma değer vergisi hesaplanacağı, ancak sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerin beyana dahil edilmeyeceği açıklamalarına yer verilmiştir.

KDV Kanunu'nun 58. maddesine göre, "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez." Bu durumda sigorta şirketleri KDV mükellefiyetleri olmadığı için, mal ve hizmet alışları için ödediği KDV'yi gider unsuru olarak dikkate alabilmektedirler.

Ancak; gerek sigorta şirketleri ve gerekse acentelerin, mal ve hizmet alımıyla ilgili belgede yeralan KDV'nin devlete intikalinden dolayı müteselsil sorumlulukları bulunmaktadır.(20.09.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.52/5211-192-49864 sayılı özelge) 84 sıra No.lu KDV Genel Tebliği'nde mal teslimlerinde alım-satıma taraf olanların, hizmet ifalarında hizmetten yararlananların, bu safhadaki işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen KDV'den Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesi çerçevesinde müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmiştir.

Sigorta şirketlerinin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayan kendi ortakları ile üçüncü şahıslardan binek otomobili kiralama halinde, kiralama işlemine ait KDV'nin kim tarafından beyan edileceği konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır. 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, sorumlu sıfatıyla KDV beyanı, kiraya verenin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması ve kiracının da gerçek usulde KDV mükellefi olması koşullarına bağlanmıştır. Buna göre, hem binek otomobili kiralayanların hem de kiracıların gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması durumunda, sorumlu sıfatıyla KDV beyanı söz konusu olmamaktadır. Bu durumda araç sahiplerinin mükellefiyet tesis ettirerek kiralamaya ait KDV'yi kendilerinin beyan etmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

M. SONUC:

Araç kiralama şirketleri ile ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı bulunan veya gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin, faaliyet konusu ile ilgili binek otomobilinin kiralanması işlemleri, KDV Kanunu'nun 1/1 ve 4. maddeleri gereğince hizmet ifası kapsamında KDV'ye tabidir. Bu durumda kiraya veren binek otomobil sahibi mükellef tarafından kiracıya ki-

ralama bedeli üzerinden fatura düzenlenecek, genel oranda (% 18) KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekecektir. Kiracı mükellef ise, faturada gösterilen yüklendiği KDV'nin tamamını indirim konusu yapacak, kira bedelinin tamamını gider olarak yazacaktır. Ayrıca mükellef işinde kullanacağı aracı satın alması halinde aracın bakım, onarım, sigorta, kasko ve benzeri işlemleri için ya ekstra zaman harcayacak yada personele ihtiyacı olacaktır, kiralama durumunda ise bu yükümlülüklerin tamamı kiraya verenin üzerinde olacaktır.

Bazı işletmelerde ise maliyetlerin azaltılması ve ödemede kolaylık sağlanması gibi amaçlar nedeniyle, şirket kendi personeline ait aracını kiralayarak personelinden hem daha uygun bir kiralama yapmakta hemde personeline ücret harici bir gelir sağlamaktadır. Bu durumda ise, şirket araç sahibi personeline ödediği kiranın tamamını hesaplarına gider yazabilecek, ayrıca ödediği kira üzerinden GVK 94/5-a bendi uyarınca yüzde 20 stopaj (vergi kesintisi) yapacak, sorumlu sıfatıyla % 18 KDV ödeyecek ve aynı KDV'yi de indirim konusu yapacaktır.(30 Seri No.lu KDV Tebliği)

KDV Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan "*Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin ve diğer kişilerin karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmaktadır*" hükmü nedeniyle, bir şirkete ait binek otomobilin ücrete tabi olmadan, yani karşılıksız olarak başka şirketlere kullanılması vergilendirmeye engel olmayacaktır. Çünkü KDV'nin amacı mal ve hizmet ifalarının vergilendirilmesidir. Bu ifa karşılıksız da olsa, KDV Kanunu'nun 5 ve 27'inci maddelerine göre emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacak ve ilgili dönemde beyan edilecektir.

Kiralanan aracın şoför ile birlikte kiralınması halinde karşı tarafın düzenleyeceği faturaya göre KDV tevkifatı gerekli olmaktadır. Kiraya veren tarafından düzenlenen faturada şoför ve araca ait bedeller ayrıştırmışsa, şoföre ait bedel üzerinden işgücü temini nedeniyle karşı tarafa ödenmesi gereken KDV'nin %90'ının tevkif edilmesi gerekmektedir. Düzenlenen faturada ayrıştırma yapılmamışsa ve yapılması da mümkün değilse faturada yer alan KDV'nin %90'ının , 91, 96 ve 97 seri nolu KDV GT ile 59 numaralı KDV sirkülerinde yapılan açıklamalar uyarınca tevkif edilmesi gerekmektedir. Bu durum tevkifata tabi olmayan araç kiralamalarında da tevkifat uygulanması anlamına gelmektedir.

Kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi; Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan şirket tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak bu beyanname her ay değil, kira ödemesinin yapıldığı dönemlerde verilecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde işletmelerin ihtiyaç duydukları binek otomobilleri ve benzeri araçları satın almaları ile kiralamaları arasındaki farkları bir tablo halinde gösterirsek, araç kiralamanın avantajlı olduğu daha net görülebilecektir.

	Satın Almada	Kiralamada
Eldeki Fon	Araç için kullanılır.	Farklı alanlara yönlendirilir.
Ödenen Bedel	Kıst amortisman olarak ayrılır.	Tamamı gider yazılır.
Yüklenilen KDV	İndirilemez.	İndirilebilir.
Ödenen MTV	Gider yazılamaz.	Eğer işi sadece araç kiralama ise kiralayan ödediği MTV'yi gider yazabilir.
Tamir – Bakım - Onarım	Gider Yazılabilir.	Sözleşmeye göre kiracı veya kiraya veren öder ve gider yazabilir.
Sigorta - Kasko	Gider Yazılabilir.	Sözleşmeye göre kiracı veya kiraya veren öder ve gider yazabilir.
Elden çıkarma	Satış Bedeli \geq Birikmiş amortisman tutarına göre Vergi ödenir	—

KAYNAKÇA

59 sayılı KDV Sirküleri 23.06.2010 tarih ve KDVK-59/2010-7 sayılı sirküler

Ceyhan, Murat. **Limited Veya Anonim Şirketin Bordrolu Personelinin Aracını Kiralaması Durumunda Vergilendirmenin Esasları.** [y.y.]: [yayl.y.]

Fırat, Ahmet – Tatar, Kemal (25.11.2009). **Vergi Mükellefi Olmayan Şahıslardan Araç Kiralanmasının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.** [y.y.] : [yayl.y.]

<http://www.alomaliye.com> “*Vergi Mükellefi Olmayan Şahıstan Araç Kiralama*” [erişim tarihi: 10.10.2008]

Karaman, Fazıl (27.11.2009). “Sigorta Şirketleri ve Araçlarının KDV’de Müteselsil Sorumluluğu” **sigorta gazetesi**

KDVK-59/2010-7 sayılı sirküler (23.06.2010).

Kızılot, Şükrü “*Satın Alma ve Kiralama Arasındaki Farklar*” [çevrimiçi erişim : www.hurriyet.com.tr]

Maliye Bakanlığı (16.12.1988). **30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği.** Ankara : Resmi Gazete (20021 sayılı)

Maliye Bakanlığı (20.07.1995). **49 Seri No.lu KDV Genel Tebliği.** Ankara : Resmi Gazete (22349 sayılı)

T.C. Yasalar (02.11.1984). **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.** Ankara : Resmi Gazete (18563 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193sayılı Gelir Vergisi Kanunu.** Ankara : Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (11.07.1964). **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)

T.C. yasalar (21.06.2006). **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.** Ankara : Resmi Gazete (26205 sayılı)

Turan, Süleyman. **Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması.** [y.y.] : [yayl.y.]