

Araç kiralama ihalelerinde amortisman ve giderlerine getirilen sınırlamalar

7194 sayılı Yasa'yla yapılan düzenlemeler ile binek otomobillerine ilişkin giderler ve amortismanların kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasına getirilen sınırlamalar açıklanmış,

Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde 311 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı yer almış olup, anılan tebliğ taslağında konuya ilişkin açıklamalar da yapılmıştır. Henüz tebliğ yayımlanıp yürürlüğe girmediği için değişiklikler söz konusu olabilecek de olsa, anılan Tebliğ Taslağı'ndaki düzenlemeler de dikkate alındığında uygulama esaslarını şöyle açıklamak mümkündür:

A- Binek otomobillerinin kira bedelleri ve giderlerine ilişkin kısıtlamalar

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere;

- Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmı,
- Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 TL'ye kadarlık kısmı,
- Binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. (Anılan hükümler hem ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.)

Bu uygulama 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olacak ve binek otomobilleri bu tarihten önce de alınmış olsa, bu tarihten sonra ticari kazancın tespitinde, anılan binek otomobillerinin giderlerinde de bu sınırlamalara uyulacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk Lirası'na kadarlık kısmı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir. Ancak, 3065 sayılı Kanun'a göre KDV'nin indirim konusu yapılamadığı durumlarda, indirim konusu yapılamayan KDV dahil 5.500 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Anılan Tebliğ Taslağı'nda belirtildiği üzere; finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu değildir. Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin 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.

Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin gider yazılabilme sınırı olan 5.500 TL ve binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının gider yazılabileceği sınır olan 140.000 TL tutarları her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılarak yeniden belirlenecektir. Dolayısıyla, her yıl için belirlenen tutarlar, o yıl kiralanmış ya da satın alınan binek otomobilleri için uygulanacaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30'uncumaddesinin birinci fıkrasının (d) alt bendinde "Gelir ve kurumlar vergisi

kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği" hüküm altına alınmıştır. Yukarıda açıklanan ve gider kaydı kısıtlanan tutarlara ilişkin olarak, başkaca bir yasal düzenleme yapılmadığı için, Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki bu hüküm uyarınca;

- binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'yi aşan kısmına isabet eden KDV tutarı ve
- binek otomobillere ilişkin giderlerin % 70'ini aşan kısmına isabet eden KDV tutarı katma değer vergisi beyanlarında indirim konusu yapılamayacak ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) alt bendi hükmü uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. İndirim konusu yapılamayan bu katma değer vergileri maliyet bedeline eklenebilmekte ya da gider olarak kaydedilebilmektedir. Ancak, 7194 sayılı Yasa düzenlemesi ile gider kaydedilmeye getirilen sınırlama uyarınca, binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 140.000 TL'ye kadarlık kısmı gider olarak kabul edildiği için, bu sınırlar içindeki KDV kısmı gider olarak kaydedilebilecek, aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilecektir.

Binek otomobillere ilişkin en fazla %70'i,nin kabul edileceği giderlerin neler olduğu konusunda yasal düzenlemede özel bir belirleme yapılmamış olup, anılan Tebliğ Taslağı'nda da genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderlerinin bu kapsamda olduğu ifade edilmiş ve verilen

örnekte de köprü ve otoyol geçiş ücreti, otopark ücreti de bu kapsamda dikkate alınmıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç, binek otomobiller için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin ise tamamı gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

B- Binek otomobillerinin amortismanlarına ilişkin kısıtlamalar

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 3000.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. (Anılan hükümler hem ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir.)

Amortismanlarla ilgili olarak getirilen 160.000 TL ve 300.000 TL'lik sınır tutarlar her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak yeniden belirlenecektir. Fakat, bu hükmün uygulanmasında, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar ne ise amortisman süresince aynı tutar dikkate alınacak ve amortisman ilk iktisap tarihinde yürürlükte olan tutar üzerinden ayrılacaktır.

Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenlerde gider olarak dikkate alınabilecek amortisman esas bedel; özel tüketim vergisi ve

katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tâtbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. 7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre, yukarıda belirtilen sınırlamalar uygulanmadan gider yazılabilecektir.

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortisman esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Amortisman'lara ilişkin gider kabul edilme kısıtlamasında uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda farklı yaklaşımlar olabilir:

- Seçeneklerden birincisi; binek otomobili için amortisman tutarlarını tam olarak ayırmak ve sınır tutarlara (160.000 TL ve 300.000 TL) isabet eden kısmı aşan tutarı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydetmek,
- İkinci seçenek ise; binek otomobili için sadece gider kabul edilen sınır tutarlara (160.000 TL ve 300.000 TL) isabet eden kadar amortisman ayırmaktır.

İkinci seçenekte, amortisman süresinin sonuna gelindiğinde, binek otomobilinin aktifteki değeri ile ayrılmış birikmiş amortisman tutarları arasında, amortisman süresince ayrılmamış amortisman tutarları toplamı kadar fark kalacak, dolayısıyla net defter değeri bu tutar kadar olacaktır. Birinci seçenekte ise, binek otomobilinin aktif değeri birikmiş amortisman tutarına eşit olacak ve net defter değeri sıfır (ya da 1 TL iz bedeli kadar) olacaktır.

Anılan binek otomobilinin satılması halinde doğacak kazancın

tespitinde, her iki seçenekte de vergilendirmeye esas olacak kazancın aynı tutar olması gerekir. Bunun için, birinci seçenekte, her yıl ayrılmakla birlikte kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmış olan birikmiş amortisman tutarının, satıştan doğacak kazanç tutarından indirilerek, vergilenecek kazanç tutarına ulaşılmalıdır. Nitekim, anılan Tebliğ Taslağında verilen örnekte; binek otomobilinin satılması halinde birikmiş amortismanlar dan, sadece, gider kaydına izin verilen kısmı satış karının/zararının tespitinde dikkate alınmıştır. Başka bir deyişle; birikmiş amortismanlar dan gider kısıtlaması nedeniyle gider kabul edilmeyen kısmı satış karının/zararının tespitinde dikkate alınmamıştır.