



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

PERSONELE AİT OTOMOBİLİN ŞİRKET TARAFINDAN KİRALANMASININ VERGİSEL BOYUTU

09 OCAK 2024

KAPSAM

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK),
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK),
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK),
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK),
- 04.03.2013 Tarih ve 11395140-019.01-297 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen Özelge,
- 27.11.2012 Tarih ve 62030549-120[40-2012/848]-3089 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen Özelge,
- 18.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-634 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen Özelge.

1. Giriş

- Bilindiği üzere; bazı şirketler maliyetlerini azaltmak gibi çeşitli nedenlerle personel araçlarını kiralama yöntemini kullanmaktadır. Personelden araç kiralanarak maliyetlerin azaltılması ve ödeme esnekliği yaratılması sağlanmaktadır. Söz konusu uygulama hukuka uygun olup, vergisel anlamda dikkat edilmesi gereken bazı hususlar barındırmaktadır.
- Şirket personeline ait araçların, şirket işleri için kullanılması sonucunda personele yapılan akaryakıt ve diğer ek ödemelerin gider olarak muhasebe kayıtlarına alıp alınamayacağı gibi konularda soru işaretleri bulunmaktadır.

2. **Personele Ait Aracın Kiralanmasından Doğan Kira Bedelinin Gider Olarak Yazılabilmesi**

- GVK'nın "*İndirilecek Giderler*" başlıklı 40. maddesinin 5. fıkrasında; "*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Şu kadar ki 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 indirilebilir.)*" ifadesi ile safi kazancın tespitinde indirilmesi kabul edilen gider hususuna değinilmiştir.
- Bilindiği üzere, masrafların gider yazılabilmesi için masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerektiğinden personele ait aracın şirket faaliyetinde kullanılması halinde, söz konusu araçlara ilişkin giderler karşılığında yapılan ödemelerin safi kazancın tespitinde gider olarak gösterilebilmesi için söz konusu araçların **işletme tarafından kiralama yoluyla edinilmesi veya işletmenin aktifinde kayıtlı olması ve işte kullanılması gerekmektedir.** Bunun dışında, işletmeye dahil olmayan, personele ait araç için yapılan (akaryakıt-aracın yıpranmasına karşılık yapılan ödemeler, v.b.) giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak kaydedilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Sonuç olarak, araçların kiralama yolu ile şirket faaliyetlerinde kullanılması gider kaydı açısından bir çözüm yolu olabilecektir. Öte yandan, **personel ile şirket arasında bir kira sözleşmesi yapılması durumunda sözleşmede yer alan kira bedeli ve yine sözleşmede yer alması durumunda benzin, kasko, trafik sigortası, bakım, yıkama, v.b. gibi yan giderlerin masrafları şirket tarafından gider olarak muhasebe kayıtlarına alınabilecektir.**

3. GVK Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- GVK'nın 70. maddesinde; “...mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.” hükmüne yer verilmiş olup, motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu ifade edilmektedir.
- Personel kiralama ticari olarak yapılmıyorsa, devamlılık unsuru söz konusu değilse, yıl içerisinde yapılması gereken herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, kiralama işlemi ticari bir organizasyon olarak yapılıyorsa gayrimenkul sermaye iradından değil, ticari kazançtan söz etmek gerekecek olup, vergi kanunlarının ticari kazancın tespitine dair hükümlerine göre hareket edilecektir.
- Ayrıca, GVK'nın 94. maddesinde vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, 94. maddenin 5/(a) bendinde, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. **Başka bir ifadeyle, aracını kiralayan, personelin çalışmakta olduğu şirket tarafından GVK'nın 94. maddesi uyarınca, 70. maddede belirtilen mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.**

3. GVK Yönünden Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

- Personel tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradının, personel tarafından yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceği hususu, GVK'nın 86. maddesi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada önem arz eden husus; araç kira geliri olan personelin yıllık beyanname konusuna girebilecek başka bir geliri bulunmuyorsa ve vergiye tabi gelir toplamının GVK 103. maddede yazılı tarifenin 2. gelir vergisi diliminde yer alan tutarı **(2023 yılı için 150.000,00 TL'yi; 2024 yılı için 230.000,00-TL'yi)** aşmaması halinde yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde ise toplama yapılmayacak, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı beyannameye dahil edilmeyecektir.

4. KDVK Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- KDVK'nın 1/3-(f) maddesinde; GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de KDV'nin konusuna gireceği hüküm altına alınmıştır. Bu noktada, personelin söz konusu kiralama sebebi ile kira bedeli üzerinden KDV hesaplaması ve KDV'yi beyan etmesi gerekmektedir. Ancak, aracını kiraya veren personelin KDV mükellefiyeti bulunmadığından, söz konusu KDV'nin aracı kiralayan şirket tarafından sorumlu sıfatı ile 2 no.lu KDV beyannamesinde beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir. Aracı kiralayan şirket, sorumlu sıfatı ile beyan edip ödediği KDV'yi 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu edebilecektir.
- Bu doğrultuda personel tarafından aracın kiralanması işlemi KDV kapsamında olup, KDVK'nın 17. maddesinin 4. bendinin (d) fıkrasındaki *"İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri"* hükmü geçerli değildir.

5. DVK Yönünden Konunun Değerlendirilmesi

- Personel aracını kiraya verdiği takdirde, yazılı kira sözleşmesinin yapılması gerekmekte olup, söz konusu kira sözleşmesi kapsamında DVK hükümleri uyarınca damga vergisinden de bahsetmek gerekecektir.
- Dolayısıyla, şirket personelinin araç kiralanması durumunda kira sözleşmesine ait kira bedeli üzerinden binde 1,89'u oranında damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.

6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hükümleri Uyarınca Konunun Değerlendirilmesi

- Şirket ortakları sahip oldukları araçlarını şirkete bedelli veya bedelsiz olarak kiralayabilmekte ve sonrasında ilgili harcamalar şirket muhasebe kayıtlarına gider olarak alınabilmektedir. Kiralamayı yapan şirketin kurumlar vergisi mükellefi olması ve buna bağlı olarak, kiralama işleminin şirket ortağından yapılması durumunda, KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen "*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*"na ilişkin hükümlere dikkat edilmesi gerekmektedir.
- KVK'nın 13. maddesinin 1. 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.
- Şirket ortağının binek otomobilini kiralaması durumunda, belirlenecek kira bedelinin benzerlerine (emsallerine) göre düşük veya yüksek olmaması gerekmektedir.

6. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hükümleri Uyarınca Konunun Değerlendirilmesi (Devamı)

- GVK'nın 73. maddesinde emsal kira bedeli esası; *“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.”* şeklinde hükme bağlanmıştır.
- Buna göre, aracın şirkete bedelsiz bir şekilde tahsis edilmesi durumunda GVK'nın 73. maddesine göre emsal kira bedeli tespit edilecektir.

7. Konuya İlişkin Özelgeler

- 04.03.2013 tarih ve 11395140-019.01-297 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede; *”kuryecilik ve paket taşımacılığı işi ile iştigal ettiğiniz, vergi mükellefi olmayan ve kurumunuzda sigortalı olarak çalıştıracağınız kişilerin motosikletlerini kiralararak ticari faaliyetinizde kullanmak istediğiniz belirtilerek, bu kişilere yapacağınız kira ödemelerinin ne şekilde belgelendirileceği, kira ödemeleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı ve gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı”* hususunda görüş talep edilmiş olup, mali idare *”personeler ait motosikletlerin kiralanması karşılığında yapacağı ödemeler ücretli çalışan söz konusu personeler ait ücret ödemelerinden ayrı değerlendirileceğinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği, kurumunuzun bünyesinde çalıştıracağı vergi mükellefi olmayan işçisi adına tescilli motosikleti, şirket işlerinde kullanılması amacıyla kiralaması işlemi, KDV Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV ye tabi olup, bu kiralama işlemiyle ilgili KDV, aracı kiralaran kurumunuz tarafından, sorumlu sıfatıyla 2 No lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği, Kurumunuz bünyesinde çalıştıracağınız vergi mükellefi olmayan işçiniz adına tescilli motosikletin, şirket işlerinde kullanılması amacıyla kiralanması karşılığında yapmış olduğunuz ödemeler için araç sahibi adına Vergi Usul Kanununun 234 üncü maddesi hükmü gereği gider pusulası düzenlenerek, gider pusulasının motosikleti kiralaran işçinize imzalatılması, bir nüshasının da kendisine verilmesi gerektiği”* yönünde görüş vermiştir.

7. Konuya İlişkin Özelgeler

- 27.11.2012 tarih ve 62030549-120[40-2012/848]-3089 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede; *”... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... T.C. kimlik numarasında kayıtlı mükellef olduğunuz, sahibi olduğunuz araçları ortağı olduğunuz ... Adi Ortaklığında kullanmak istediğiniz belirtilerek ortaklık kullanılacak araçlara ilişkin giderlerin ortaklık kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı”* hususunda görüş talep edilmiş olup, mali idare *”şahsınıza ait araçların ortağı olduğunuz ... Adi Ortaklığı tarafından kiralanması durumunda, kiralamaya konu araçların işte bilfiil kullanılması şartıyla söz konusu araçlara ait giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, ortağı olduğunuz ... Adi Ortaklığı tarafından kiralanmış araçlar için yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Öte yandan, söz konusu kiralama faaliyeti sonucunda tarafınızca elde edilen gelirin ise Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesine göre gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi ve aynı Kanunun 86 ncı maddesine göre, vergiye tabi gelir toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde yıllık beyannameyle beyan edilmesi gerekeceği”* yönünde görüş vermiştir.

7. Konuya İlişkin Özelgeler

- 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-634 sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeltede; *“özel binek otomobilin işletme aktifine kaydedilmeden ticari faaliyette kullanılması ve aracın işletmeye kiralanması halinde araca ait benzin ve masrafların gider yazılması ve katma değer vergilerinin indirim konusu yapılması”* hususunda görüş talep edilmiş olup, mali idare *“mükellefin kendisiyle karşılıklı iki taraf olması ve kendisi ile hukuki sonuç doğuracak sözleşme yapması mümkün olmadığından, bu şekilde yapılan bir sözleşmeye dayanarak mükellefin şahsi malvarlığına dahil aracının giderlerinin safi kazancın tespitinde dikkate alması söz konusu olamayacağı gibi, aracın işletmenin aktifine kaydedilmeden ticari işletme işlerinde kullanması durumunda da araca ait giderlerin ticari kazançtan indirmesinin mümkün olmadığı, söz konusu araca ait olup Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ticari kazancınızdan indirilmesi mümkün bulunmayan giderler için ödenen katma değer vergilerinin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı”* yönünde görüş vermiştir.



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

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 (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.