

Binek otomobillerin giderlerine ilişkin kısıtlama uygulaması

Hakan Turgan

Binek otomobillerin giderlerine ilişkin kısıtlama, 07.12.2019 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile birlikte Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentleri ile 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine hükümler eklenmiştir. İlgili Kanun’da “1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.” hükmüne de yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan bu düzenlemelere ilişkin açıklamalar, 27.05.2020 tarihinde Resmî Gazete’de yayımlanan 311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmıştır.

Yayımlanan bu Tebliğ ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınması, kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin yapılan giderlerin ise en fazla %70’inin gider olarak dikkate alınabileceği bildirilmiştir.

Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilecektir.

Binek otomobillere ait gider kısıtlamasının vergilendirme dönemleri itibariyle detayı

Kanunda belirlenmiş olan tutar her yıl Yeniden Değerleme Oranı ile çarpılmak suretiyle arttırılmaktadır. Araç giderleri kısıtlamasına ilişkin uygulanacak hadler vergilendirme dönemleri itibariyle aşağıdaki gibidir.

Yıl	Kira gideri sınırı (TL)	KDV ve ÖTV gider olarak dikkate alınacak sınır (TL)	Taşıt gideri sınırı (%)	Amortisman gideri olarak indirim konusu yapılabilecek tutar sınırı (TL) – (KDV ve ÖTV hariç)	Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde amortisman bazı sınırı (KDV ve ÖTV maliyet, TL)
2020	5.500,00	140.000,00	70%	160.000,00	300.000,00
2021	6.000,00	150.000,00	70%	170.000,00	320.000,00
2022	8.000,00	200.000,00	70%	230.000,00	430.000,00
2023	17.000,00	440.000,00	70%	500.000,00	950.000,00

Binek otomobillere ait kira bedellerine ilişkin gider sınırlaması ve KDV uygulaması

Güncel vergilendirme dönemi olan 2023 yılı için uygulanacak gider kısıtlaması tutarları 30.12.2022 tarihli ve 323 seri numaralı (2.Mükerrer) Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Aşağıda sunulacak örneklerde 2023 yılı gider kısıtlaması tutarı baz alınacaktır.

Örnek 1: XX Ldt. Şti. 2023 hesap döneminde kiralamış olduğu binek otomobil için aylık KDV hariç 20.000 Türk lirası kiralama bedeli ödemektedir. KDV Tutarı 3.600 Türk lirasıdır. Bu durumda 2023 hesap döneminde dikkate alınacak gider sınırları aşağıdaki gibi olacaktır.

	Matrah	KDV	Toplam
Binek Otomobil Aylık Ödenen Kira Tutar	20.000,00	3.600,00	23.600,00
İndirim Konusu Yapılabilecek Tutar	17.000,00	3.060,00	20.060,00
KKEG Yazılacak Tutar (20.000-17.000)	3.000,00	540,00	3.540,00

Yukarıda yer alan örneğin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Adı	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	17.000,00	
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	3.540,00	
191 İndirilecek KDV	3.060,00	
329 Diğer Ticari Borçlar		23.600,00

Örnek 2: XX Ldt. Şti. 13.03.2023 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 1.000 TL olup, sözleşme süresi 12 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

XX Ldt. Şti. tarafından binek otomobil kiralaması Mart ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 17.000 TL, Mart ayının gün sayısı olan 31'e bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır. Buna göre;

17.000 TL / 31	548,39	Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli
548,39 TL x 12 Gün	6.580,65	12 günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar
12.000 TL-6.580,65 TL	5.419,35	Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri

Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler

Binek otomobillere ilişkin gider ifadesi sadece bakım onarım giderlerini değil aynı zamanda araçların yakıt, otopark, köprü ve yol geçiş giderler, sigorta giderleri dahil olmak üzere araçla ilgili giderleri kapsamaktadır. Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 3: Şirketin 2023/Ocak ayında Binek otomobillere ait gerçekleştirdiği giderlere ait tutarlar aşağıdaki gibidir.

Akaryakıt Gider: 2.000 TL
Otopark Gideri: 500 TL
HGS/OGS Geçiş Ücretleri: 180,00 TL
Bakım Onarım Gideri: 1.200,00 TL
Sigorta: 1.500,00 TL

Gider kısıtlaması uygulamasına göre indirilebilir tutar ve KKEG (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider) tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gider türü	Tutar	KDV (%18)	Gider yazılabilecek tutar (%70)	Gider yazılabilecek tutar KDV (%70)	KKEG matrah %30	KKEG KDV%30
Akaryakıt Gideri	2.000,00	360,00	1.400,00	252,00	600,00	108,00
Otopark Gideri	500,00	90,00	350,00	63,00	150,00	27,00
HGS OGS Köprü Geçişleri	180,00	32,40	126,00	22,68	54,00	9,72
Bakım ve Onarım	1.200,00	216,00	840,00	151,20	360,00	64,80
Sigorta	1.500,00	270,00	1.050,00	189,00	450,00	81,00

Binek otomobillerin iktisabına ilişkin gider kısıtlaması

Mükelleflerin binek otomobillerin iktisabı sırasında ödemiş oldukları Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin dönem gideri olarak dikkate almayı tercih etmeleri durumunda bu ödemeler için de gider kısıtlaması uygulaması yapılacaktır.

2023 yılında binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2023 yılı için en fazla 440.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazançta dâhil edilecektir.

Örnek 4: XX Ltd. Şti. vergisiz satış fiyatı 700.000,00 TL olan bir binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araca ait ÖTV'si %100 ve KDV'nin %18 olduğu varsayımı ile aracın toplam tutarı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Araç Bedeli	700.000,00
ÖTV %100	700.000,00
KDV (700.000 +700.000=1.400.000)	252.000,00
ÖTV + KDV	952.000,00
Toplam Araç Bedeli	1.652.000,00

a) XX Ltd. Şti. ÖTV ve KDV tutarlarını doğrudan gider olarak dikkate almayı tercih etmesi durumunda gider olarak yazabileceği ÖTV ve KDV tutarı **440.000,00** TL olup, kalan 512.000,00 TL'yi (=952.000,00– 440.000,00) Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak muhasebeleştirecektir.

Örneğimizde 2023 yılı için söz konusu KDV ve ÖTV hariç araç bedelinin 700.000,00 TL'lik kısmının 500.000,00 TL'lik kısmı amortisman yolu ile iktisap edilebilecek olup, 200.000,00-TL için ayrılan amortismanlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

b) Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 500.000,00 TL'yi, söz konusu vergilerin ise maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 950.000,00 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Örneğimizde vergilerin maliyet hesabına eklenmesi durumunda toplam 1.652.000,00 TL'lik bedelin 950.000,00 TL'si amortisman tabi tutulacak olup kalan kısım ise gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle kdv iadesi sürecinde yaşanan sorunlar ve kayıt düzeni

2020 yılından itibaren uygulanan gider kısıtlaması, özellikle KDV iadesi talebi bulunan mükelleflere tebliğ edilen eksiklik yazılarından konunun idare tarafından dikkatli biçimde izlendiği ve incelendiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla gider kısıtlamasının sağlıklı bir biçimde uygulanıyor olması, KDV iade süreçlerinin hızlı ve sorunsuz bir şekilde sonuçlandırılması açısından, mükellefler ve vergi idaresi için önem arz etmektedir.

Satıcı firmalar tarafından düzenlenen binek otomobil kiralama faturalarında kiralama bedellerinin plaka bazlı değil tek satır halinde toplu olarak gösterildiği görülmektedir. Yukarıda bahsedildiği üzere kira gider kısıtlaması, her bir araç için ayrı ayrı hesaplanması gerektiğinden bu şekilde düzenlenen faturalarda kaç adet binek aracı kiralandığı bilinemediğinden gider kısıtlaması uygulamasının doğru uygulanıp uygulanmadığının denetimi zorlaşmaktadır. Bu aşamada faturanın her bir araca ait detayı gösterecek şekilde düzenlenmesi hem mükellef hem de idare tarafından KDV iade işlemlerinin hızlı bir şekilde sonuçlandırılmasına yardımcı olacaktır.

Bir diğer konu ise şirket çalışanlarının yapmış oldukları araç ile ilgili yakıt, otopark, yıkama, yol geçiş ücretleri gibi masrafların gösterildiği masraf formlarının şirketler tarafından giderleştirildiği, bu masraf formlarına dayanılarak yapılan kayıtların İndirilecek KDV Listelerinde "Muhasebe Fişi" açıklaması ile yer aldığı görülmektedir. Bu kayıtlar içerisinde

yer alan binek otomobillere ait harcamalar ile ilgili gider kısıtlaması uygulaması yapılmadığından veya yapıp yapılmadığı denetlenemediğinden bu masraflara ilişkin ödenen KDV'nin bir kısmının haksız indirim konusu yapılmış olabileceği mümkündür.

Şirketler tarafından söz konusu gider kısıtlaması uygulamasını muhasebeleştirirken farklı kayıt yöntemleri kullanabilmektedir. Firmalar tarafından kullanılan ve en sık karşılaşılan kayıt yöntemleri aşağıda özetlenmiştir.

- Bazı mükellefler yazımızda bulunan Örnek-1'de görüleceği üzere gider kısıtlaması uygulaması nedeniyle KKEG yazılacak kısım ile buna isabet eden KDV toplamını doğrudan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler hesabına alarak Kurumlar Vergisi Matrahının tespitinde gider yazılacak kısma isabet eden KDV'yi 191 İndirilecek KDV hesabına kaydetmektedirler.
- Bir diğer uygulama ise faturanın toplam KDV'sinin 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilerek indirim konusu yapıldıktan sonra Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacak tutara denk gelen KDV'nin 391 Hesaplanan KDV hesabına yazılarak KDV netleştirilmesi yoluna gidilmesidir.
- Başka bir uygulama ise faturanın toplam KDV'sinin 191 İndirilecek KDV hesabına kaydedilip, indirim konusu yapılması ve Kanunen Kabul Edilmeyen Gidere denk gelen KDV tutarının yine 191 hesaba (Alacak) yazılarak netleştirilmesidir.

Yukarıda belirttiğimiz yöntemlerin tamamının, şirketin KDV beyannamesinde yer alan Devreden KDV veya Ödenecek KDV tutarına etkisi aynı olmaktadır.

Ancak özellikle KDV İadesi talebi bulunan mükelleflerin kayıt düzenini (a) şıkında belirtilen yöntemle göre oluşturmasının iade süreci açısından daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Binek oto ve gider kapsamındaki alımların haksız iadeye sebebiyet vermemek için ne yapılmalı ve nelere dikkat edilmelidir

Haksız iadeye sebebiyet vermemek adına binek otomobil gider kısıtlamasına tabi harcamaların muhasebeleştirilmesi esnasında ilgili vergilendirme döneminde uygulanacak hadlerin dikkate alınarak kayıtların oluşturulması, KKEG olarak dikkate alınacak kısımlara isabet eden KDV'nin indirim ve iade konusu yapılmaması konusunda titiz davranılması gerekmektedir.

Örnek ile açıklamak gerekirse mükellefin binek otomobilleri için benzin alımı mevcuttur. Benzin tutarı 2.000,00 TL, KDV' si ise 360,00 TL' dir. KKEG ve buna isabet eden KDV tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gider türü	Tutar	KDV (%18)	Gider yazılabilecek tutar (%70)	Gider yazılabilecek tutar KDV (%70)	KKEG Matrah %30	KKEG KDV%30
Benzin (Akaryakıt Gideri)	2.000,00	360,00	1.400,00	252,00	600,00	108,00

Mükellef söz konusu alıma ilişkin KDV'yi indirim konusu yaparken 252,00 TL tutarını dikkate alması gerekmekte ve iade hakkı doğuran işleme isabet eden KDV'nin 252,00 TL üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Sonuç

Yukarıda gösterilen uygulamalardan da görüleceği üzere, binek araçlara ait gider kısıtlaması uygulaması hem Kurumlar Vergisi matrahının tespiti hem de Katma Değer Vergisi indirimi konusunda önemli bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu uygulamada KKEG ve KKEG' ye ait KDV'lerin alt hesaplarda muhasebeleştirilmesinin daha sağlıklı olacağı kanaatindeyiz.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulaması binek otomobilleri kapsamaktadır. Ticari araçlara ait herhangi bir gider kısıtlaması söz konusu olmamaktadır. Vergi kaybı yaşanmaması için araçlara ait kira ve gider masraflarının, binek veya ticari araca ilişkin olup olmadığı tespit edilmelidir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.