

## **Ö z e t B ü l t e n**

**Tarih : 01.06.2020**

**Sayı : 2020/95**

### **Değerli Müşterimiz;**

Son günlerde mevzuatımızda meydana gelen gelişmeler, konu başlıkları itibariyle aşağıdadır.

#### **A- Konu Başlıkları;**

- 1. 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Binek Otomobillerin Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalara İlişkin Düzenlemeler;**
- 2. Transfer Fiyatlandırması ve Nakit Akışı Yönetimi;**

Söz konusu gelişmeleri konu başlıkları altında özetle bilgilerinize sunuyoruz.

#### **B- Konu Özetleri**

- 1. 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Binek Otomobillerin Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalara İlişkin Düzenlemeler;**

10.01.2020 tarih ve 2020/12 sayılı Özet Bültenimizde belirtildiği üzere **“7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”** ile binek otomobillerin giderlerine ve amortismanlarına ilişkin olarak birtakım kısıtlamalar getirilmiştir.

Söz konusu kısıtlamaları özetleyecek olursak, aşağıdaki şekildedir.

• Kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazançlarının tespitinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin **her birine** ilişkin **aylık kira bedelinin 5.500 TL’ye kadarlık kısmı** vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin **her birine** ilişkin **aylık kira bedelinin 5.500 TL’yi** aşan kısmının Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (**KKEG**) olarak dikkate alınması gerekir.

• Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere; kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde, binek otomobillere ilişkin kullanım giderlerinin (yakıt, tamir – bakım, sigorta, kasko vs) **en fazla % 70’i** vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup, aşan kısmın KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

- Ticari kazancın ve serbest meslek kazançlarının tespitinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin **ÖTV ve KDV'nin toplamının en fazla 140.000 TL'ye kadarlık** kısmı vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısmın ise KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde;

-ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli **160.000 TL**'yi,

-ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı **300.000 TL**'yi aşan kısma ilişkin amortismanlar ayrılmayacak, ayrılrsa da KKEG olarak değerlendirilecektir.

- Yukarıda belirtilen kısıtlamalar, **1 Ocak 2020** tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlamıştır.

- Binek otomobil giderleri ve amortismanları için getirilen kısıtlamalara dair tutarlar, ilerleyen yıllarda her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.

Örneğin 2021 yılında iktisap edilecek binek otomobiller için gider olarak dikkate alınabilecek ÖTV ve KDV'nin toplam tutarı belirlenirken, 140.000 TL'nin 2020 yılına ait yeniden değerlendirilme oranında artırılması gerekir.

27.05.2020 tarih ve 31137 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 311)** ile 7194 sayılı Kanunla binek otomobillerin giderlerine ve amortismanlarına getirilen kısıtlamalara ilişkin olarak açıklamalar yapılmış olup, bu Özet Bültenimizde anılan açıklamalara yer verilmiştir.

### **1.1.311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Yapılan Açıklamalar;**

Tebliğ'de yer alan binek otomobillerin giderlerine ve amortismanlarına getirilen kısıtlamalara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### **Getirilen Kısıtlamaların Kapsamına Giren Binek Otomobiller,**

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller, getirilen kısıtlamalara tabi değildir.

- Tebliğde, **binek otomobil ifadesinden** Türk Gümrük Tarife Cetvelinin **87.03** pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyeceği açıklanmıştır.

- Tebliğde ayrıca, 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olduğundan, binek otomobil kapsamında değerlendirildiği ifade edilmiştir.

Bu bağlamda binek otomobillerin, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsadığı belirtilmektedir.

### **Kısıtlama Getirilen Binek Otomobillerin Kiralama ve İktisap Giderlerine İlişkin Açıklamalar,**

- 2020 yılında gider olarak dikkate alınacak 5.500 TL tutarındaki aylık binek otomobil kira giderinin, **KDV hariç bedel olduğu** açıklığı kavuşturulmuştur.

- Diğer taraftan, Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmelerde, 5.500 TL'lik sınırın KDV dahil tutar olduğu açıklanmıştır.

Örneğin bir banka, aylık KDV dâhil 6.490 TL (5.500 TL + %18 KDV 990 TL) bedel karşılığında binek otomobil kiralarsa, aylık 6.490 TL kiralama giderinin 5.500 TL'si 2020 yılı için gider olarak dikkate alınabilecek, ancak 990 TL'nin KKEG olarak dikkate alınması gerekecektir.

Kanunda 5.500 TL'lik sınırın KDV dâhil olduğuna dair bir hüküm bulunmadığı sürece ilgili sınırın KDV hariç olduğunun kabulü gerekir. Tebliğ ile KDV'den istisna olan işletmelerde sınır aşağı çekilmektedir.

- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler için aylık kiralama gideri kısıtlaması uygulanmayacağı açıklanmıştır. Çünkü finansal kiralama normal kiralamadan farklı bir sözleşme türü olup, kısıtlama sadece normal kira sözleşmeleri kapsamında ödenen kira tutarlarına ilişkindir.

Buna göre, Vergi Usul Kanununun “*Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme*” başlıklı mükerrer 290. Maddesi uyarınca, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl “Haklar” hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, ilerleyen bölümlerde açıklandığı üzere, Tebliğde; rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen tutarların itfa edilirken amortisman gider kısıtlamasına, finansal kiralamaya konu faiz giderlerinin ise doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenirse, binek otomobil gider kısıtlamasına tabi olacağı belirtilmiştir.

- Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlaması uygulamasında, kira ödemesine tekabül eden ayın içinde bulunduğu yıl için tespit olunan tutar dikkate alınacaktır.

Örneğin, ödemeleri aylık sabit ücret üzerinden 3 yıllık bir kira sözleşmesi yapılmışsa, gider olarak dikkate alınabilecek aylık sınırın tespitinde ilgili yıllar için belirlenen tutar esas alınmalıdır.

- Yukarıda da belirtildiği üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin aylık kira bedellerine ilişkin olarak getirilen kısıtlama, 1 Ocak 2020 tarihinde başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlayacaktır.

- Kiralama sözleşmesi, binek otomobillerin aylık kira bedellerine getirilen kısıtlamanın yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2020 tarihinden önce yapılmış olsa dahi, bu araca ilişkin kira giderleri için de kısıtlama 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

- Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında ise, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin (2020 yılı için 5.500 TL'nin) o ayın gün sayısına (örneğin Mayıs ayında kiralandıysa 31'e, Haziran ayında kiralandıysa 30'a) bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

- Serbest meslek kazançlarının tespitinde tahsilat esası geçerlidir. Buna göre, serbest meslek kazancı tahsil olunan hasılatın, ödenen giderlerin düşülmesi sonucu bulunur.

Buna göre serbest meslek erbabı tarafından peşin ödenen, ancak gelecek dönemleri de kapsayan kira ödemeleri, ödemenin yapıldığı yılda gider olarak dikkate alınır. Dolayısıyla, aylık kira giderleriyle ilgili olarak getirilen kısıtlama da peşin ödenen kira bedelinin toplam tutarı esas alınmalıdır. Konuyla ilgili olarak Tebliğde verilen örnek şu şekildedir.

**“Örnek 7:** *Avukatlık faaliyetinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyeti bulunan Bay (D) faaliyetinde kullanmak üzere 1/6/2020 tarihinde aylık kira bedeli 6.000 TL olan bir adet binek otomobili kiralamış ve bir yıllık kira bedeli olan 72.000 TL'yi peşin ödemiştir.*



*Bay (D), kiraladığı binek otomobili için ödediği aylık 6.000 TL'lik kira bedelinin 5.500 TL'sini serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirim konusu yapabilecek olup, bu tutarı aşan 500 TL'yi ise gider olarak dikkate alamayacaktır.*

*Ayrıca, Bay (D), kiraladığı binek otomobiline ilişkin bir yıllık kira bedelini peşin olarak ödediğinden, söz konusu kira bedelinin indirim konusu yapılabilecek olan (5.500x12=) 66.000 TL'sini 2020 yılı kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.”*

### **Kısıtlama Getirilen Binek Otomobillerin Tamir, Bakım, Yakıt ve Benzeri Cari Giderlerine İlişkin Açıklamalar**

• Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere gerek işletmeye veya envantere kayıtlı gerekse de kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderlerin %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Aşan kısım KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

• Tebliğde, kısıtlama kapsamına alınan giderlerin genel olarak taşıtların **tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderlerden** oluştuğu belirtilmiştir. Tebliğde verilen örneklerde ayrıca, **otopark, köprü/otoyol geçiş ücretleri ve binek otomobilin iktisabına ilişkin ilgili yıla isabet eden faiz giderlerinin** de, kısıtlama kapsamındaki giderlerden olduğu belirtilmiştir.

Tebliğde, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin “Haklar” hesabında aktive alındığı dönemi izleyen dönemlerde oluşan faiz giderlerinin mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin de en fazla %70'inin, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Aşan kısmın KKEG olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

• Bir önceki bölümde belirtildiği üzere, serbest meslek kazançlarının tespitinde tahsilat esaslı geçerli olup, serbest meslek kazancı tahsil olunan hasıllattan, ödenen giderlerin düşülmesi sonucu bulunur.

Dolayısıyla, serbest meslek erbabı tarafından peşin ödenen, ancak gelecek dönemleri de kapsayan binek otomobil giderleri (örneğin kasko, sigorta giderleri gibi), ödemenin yapıldığı yılda gider olarak dikkate alınacağından, aylık binek otomobil giderleriyle ilgili olarak getirilen kısıtlama da, peşin ödenen giderlerin toplam tutarı esas alınmalıdır.

Konuyla ilgili olarak Tebliğde verilen örnek şu şekildedir.

**“Örnek 11:** Mali müşavir olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı Bay (G), faaliyetinde kullanmak üzere 15/7/2019 tarihinde bir adet binek otomobil satın almış ve bu otomobil için yaptırdığı 15/7/2019-14/7/2020 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için 15/7/2019 tarihinde 6.200 TL, 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için de 15/7/2020 tarihinde 6.000 TL peşin ödeme yapmıştır.

*Bay (G), peşin olarak ödediği 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan trafik ve kasko sigortası bedelinin gider olarak indirim konusu yapılabilecek olan (6.000 TLx%70=) 4.200 TL'sini 2020 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.*

*Diğer taraftan, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, Bay (G)'nin 2019 yılında peşin olarak ödediği ve 2019 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı trafik ve kasko bedeline gider kısıtlaması uygulaması dolayısıyla bir düzeltme yapılması söz konusu değildir.”*

### **Kısıtlama Getirilen Binek Otomobillerin Amortisman Giderlerine İlişkin Açıklamalar,**

- Özet Bültenimizin başında belirttiğimiz üzere; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Buna göre, mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortisman esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortisman esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, KKEG sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilmelidir.

- Tebliğde, binek otomobillerin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında KKEG olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamının, mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacağı ve bu tutarın, gelir veya kurumlar beyannamesinde “*Diğer İndirimler*” satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılacağı açıklanmıştır.

**Örnek:** (A) A.Ş. 01.10.2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı 300.000 TL olan bir binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve KDV toplamı 443.400 TL olup, kurum kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır. Söz konusu mükellef anılan binek otomobili, 03.01.2024 tarihinde 150.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, 2020 yılında işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için en fazla 160.000 TL'ye (yıllık 32.000 TL'ye) isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca, iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan ÖTV ve KDV toplamı olan 443.400 TL'nin 2020 yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir, söz konusu tutarı aşan (443.400 TL – 140.000 TL) 303.400 TL ise KKEG olarak mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

Söz konusu mükellefin, vergisiz satış fiyatı 300.000 TL olan binek otomobil için aktife kayıtlı bedelin tamamı üzerinden amortisman ayırması durumunda; mükellef tarafından binek otomobili için ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark KKEG olarak ilgili yıllarda kurum kazancına ilave olunacaktır.

Yıllar	Mükellef Tarafından Ayrılan Amortisman	Kısıtlama Nedeniyle Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Amortisman Gideri	KKEG Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Gideri
2020	60.000	32.000	28.000
2021	60.000	32.000	28.000
2022	60.000	32.000	28.000
2023	60.000	32.000	28.000
<b>Toplam</b>	<b>240.000</b>	<b>128.000</b>	<b>112.000</b>

Anılan binek otomobili 03.01.2024 tarihinde 150.000 TL bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir).

102- Bankalar 150.000

257- Birikmiş Amortisman 240.000

254- Taşıtlar 300.000

679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar 90.000

Bu durumda, kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı olan 112.000 TL, satışın yapıldığı 2024 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer İndirimler” sütununda ayrıca gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

• Tebliğde verilen örneklerden (13 ve 14 no.lu örnekler), mükelleflerin kayıtlarında binek otomobilleri için ayıracakları amortisman tutarlarının, kısıtlamayla getirilen amortisman bedelleri tutarında ayırabilecekleri sonucu çıkmaktadır.

Buna göre, yukarıda verilen örnekteki mükellef, yasal kayıtlarında yıllık amortisman tutarı olarak 60.000 TL değil, 32.000 TL tutarında da amortisman ayırabilir. Bu durumda, söz konusu mükellef ayırdığı amortisman tutarının tamamını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alır. Ayrılmayan amortismanlar ise (örneğimizde 112.000 TL), satış esnasında ilgili taşınmazın maliyeti olarak dikkate alınır.

- Tebliğde verilen söz konusu 13 ve 14 no.lu örneklerde, mükellef binek otomobil alımı için ödediği özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'yi safi kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate almayı tercih etmiştir.

Buna bağlı olarak da özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'nin 2020 yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceğinden söz konusu tutarı aşan (354.720 TL – 140.000 TL) 214.720 TL'yi KKEG olarak kurum kazancına ilave etmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere, söz konusu mükellef anılan binek otomobili sattığında, önceki yıllarda KKEG olarak dikkate aldığı amortisman tutarlarını, bu sefer Diğer İndirim olarak dikkate almaktadır.

Böylelikle, daha önce KKEG olarak kurumlar vergisi matrahına ilave edilen tutarlar, ilgili taşıtın satışıyla birlikte kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır. Ancak Tebliğde, yukarıda açıklandığı şekilde KKEG olarak dikkate alınan ÖTV ve KDV tutarlarıyla ilgili olarak, taşıtın satışında herhangi bir düzeltme öngörülmemiştir.

Ancak, KKEG olarak dikkate alınan söz konusu ÖTV ve KDV'lerin mahiyet itibariyle, KKEG olarak dikkate alınan amortisman tutarlarından hiçbir farkı bulunmamaktadır.

Ayrıca belirtmek isteriz ki, verilen örnekte taşıtın alımında doğrudan gider olarak dikkate alınan ÖTV ve KDV tutarlarından KKEG olarak dikkate alınan tutarlar, şayet ilgili ÖTV ve KDV tutarları taşıtın maliyetine ilave edilseydi, bu sefer amortisman yoluyla itfa olduklarında KKEG olarak dikkate alınacaktı.

Bu durumda, amortisman yoluyla KKEG olarak dikkate alınan söz konusu ÖTV ve KDV tutarları, taşıtın satıldığı dönemin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecekti. Buna göre, gerek doğrudan gider olarak dikkate alınmaları gerekse de taşıtların maliyetlerine eklenmeleri nedeniyle getirilen kısıtlama kapsamında belirtilen şekilde KKEG olarak dikkate alınan ÖTV ve KDV tutarlarıyla ilgili vergisel sonuçların, her iki uygulamada da aynı vergisel sonuçları vermesi beklenir.

Dolayısıyla, ilgili taşıtın alımında KKEG olarak dikkate alınan ÖTV ve KDV'nin, taşıtın satıldığı dönemin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.

- 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 amortismanına esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Aşan kısmın ise KKEG olarak dikkate alınması gerekir. Bir diğer ifadeyle gerek doğrudan iktisap edilen gerekse de finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için amortisman gider kısıtlaması aynı şekilde uygulanacaktır.



## **Kanunun Yayım Tarihi Olan 07.12.2019 Tarihinden Önce Alınmış Olan Binek Otomobiller İçin Amortisman Uygulaması,**

7194 sayılı Kanunun yayım tarihi olan 07.12.2019 tarihinden önce alınmış olan binek otomobiller için değişiklik öncesi hükümler geçerlidir. Buna göre söz konusu tarihten önce alınan binek otomobillerin amortisman giderleri açısından getirilen kısıtlamalar; gerek 2019 yılında, gerekse de ilerleyen yıllarda uygulanmaz.

## **Kanunun Yayım Tarihi Olan 07.12.2019 Tarihi ile 31.12.2019 Tarihleri Arasında Alınmış Olan Binek Otomobiller İçin Amortisman Uygulaması,**

07.12.2019 tarihi ile 31.12.2019 tarihleri arasında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında ayrılan amortismanlar getirilen kısıtlamaya tabi değildir. Ancak, söz konusu binek otomobiller için ilerleyen yıllarda (2020, 2021, 2022 ve 2023) ayrılan amortismanlar getirilen gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Amortismanına esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar (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 amortismanına tâbi tutarı 250.000 Türk lirası) dikkate alınmalıdır.

### **1.2.Kısıtlama Kapsamındaki Giderler Dolayısıyla Yüklenilen KDV'nin Durumu;**

Gerek kira gerekse kullanım giderlerinde belirlenen sınırları aşan giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'lerin indirilip indirilemeyeceği konusunda 311 no.lu Tebliğde, KDV Kanununun 30/d maddesi gerekçe gösterilerek, kısıtlanan (yani vergi matrahından indirilemeyen) giderlere isabet eden KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

KDV Kanununun 30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Tebliğin 13/2 nci maddesinde, KDV Kanununun 30/1-d maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, aşan kısma ait katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Tebliğin cari giderlere ilişkin kısıtlama uygulamasının açıklandığı 14 üncü maddesinde KDV indirim yasağına ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamış ise de Bakanlığın bu kapsamda kısıtlanan giderler için yüklenilen KDV'lerine de indirimini kabul etmeyeceği anlaşılmaktadır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinde, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV'nin tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibinin üzerinde kalacağı, yani indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

7194 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanun'unda düzenleme yapılarak getirilen bu kısıtlama sadece gelir ve kurumlar vergisi bakımından geçerlidir. Çünkü KDV Kanununda benzer bir kısıtlama hükmü getirilmemiştir. Nitekim KDV'si indirim konusu yapılamayan binek oto alımına ilişkin KDV'ler için Kanunun 30/b maddesinde özel bir kısıtlama hükmü bulunmaktadır.

Kanun koyucu indirim yasağı öngördüğü işlemler için Kanuna açık hüküm koymaktadır. KDV Kanununun 30/d maddesinin de bu KDV'lerin indirimine engel teşkil etmemesi gerektiğini düşünüyoruz.

Çünkü söz konusu madde esas itibariyle işle ilgili olmayan giderler nedeniyle yüklenen KDV'nin indirimini yasaklamaktadır. Oysa kiralamak suretiyle temin edilen binek otoların kira giderleri ile binek oto kullanım giderlerinin işle ilgili olduğu tartışmasızdır.

Geçmişte finansman gider kısıtlaması uygulanan dönemde kanunen indirimi yasaklanan finansman giderlerine ilişkin KDV'nin, bu maddeye rağmen indirimi kabul edilmişti. Bunun sebebi, finansman giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi için katlanılan giderler olması idi. Aynı mahiyette bulunan binek oto giderleri için de yorumun aynı olması gerekir.

## **2. Transfer Fiyatlandırması ve Nakit Akışı Yönetimi;**

Birçok işletme Covid-19 nedeniyle bozulan nakit akışını dengelemek için kısa vadeli acil önlemler arayışına gitmiş bulunuyor. Söz konusu önlemler her ne kadar nakit akışını dengelemek adına anlisa da şirketlerin mevcut transfer fiyatlandırması politikası üzerinde de doğrudan etki etmektedirler.

Yeni Transfer Fiyatlandırması Analizleri çerçevesinde bu yazımızda dikkatinizi Covid-19 krizinden kaynaklanan en acil sorun olan nakit akışına çevirmek istiyoruz.

### **Emsal oluşturabilecek pazar davranışlarını gözlemleyin,**

Ekonomik ortamda değişiklikler meydana geldikçe, şirketlerin hem üçüncü taraf hem de ilişkili şirketler arası mevcut ticari anlaşmaların hüküm ve koşullarını yeniden gözden geçirmesi ticari hayatın doğası gereğidir.

Bu kapsamda Covid-19'dan etkilenen şirketler için günlük nakit akışı planlaması ve nakit yönetimi, kısa sürede en kritik konu haline gelmiştir. Şirketler nakit kaynaklarını korumak adına: vergi ve borç ödemelerinin ötelenmesi, düşük faizli kredi temini, kısa çalışma ödeneği, ücretsiz izin ödeneği, kredi garanti fonu gibi devlet desteklerinden faydalanma gibi alternatifler arasında kendilerine en uygun seçimi yapmaya çalışmaktadır.

Bu seçimde nasıl ki üçüncü taraf anlaşmalarındaki değişiklikler her bir tarafın göreceli piyasa pozisyonuna göre yeniden şekilleniyorsa, ilişkili şirketler arasındaki sözleşmelerde yapılacak değişiklikler de her ülkenin emsallere uygunluk ilkesi standardına ve transfer fiyatlandırması politikalarına göre şekillenecektir.

Grup şirketlerinin grup içi işlemlerini üçüncü taraflarla olan işlemler ile benzer bir şekilde gerçekleştirmesi (emsallere uygunluk ilkesi) beklendiğinden, Covid-19'un etkileri nedeniyle grup içi sözleşmelerin yeniden müzakere edilmesi de transfer fiyatlandırması düzenlemelerine uygundur.

Şirketler bu kapsamda: sunulan grup içi hizmetlerin azaltılması nedeniyle yönetim ücretlerinin (management fee) düşürülmesi (veya olağanüstü kriz yönetim maliyetleri nedeniyle artırılması); telif hakkı ödemelerinin veya destek hizmeti ödemelerinin peşin ödenmesi, ertelenmesi veya iptal edilmesi; ya da grup içi borçlanmalara ilişkin faiz oranlarının yeniden müzakere edilmesi ve/veya faiz ödemelerinin peşin ödenmesi / ertelenmesi gibi alternatifler üzerinde durabilirler.

İmzalanmış garantörlük/kefalet sözleşmelerinin borç/özkaynak oranındaki bir değişiklikten etkilenip etkilenmeyeceğini dikkate alarak aralarındaki garantörlük/kefalet sözleşmelerini tekrardan ele alabilirler.

Yapılacak bu değişiklikler, nakit sağlanması ve likiditenin artırılması için alınan geçici bir önlem gibi görünse de emsallere uygunluk ilkesini her zaman göz önünde bulundurmamak gerekmektedir.

OECD'nin Şubat 2020'de, Finansal İşlemlere odaklanan Transfer Fiyatlandırması Kılavuzu'nu yayımlayarak, emsallere uygunluk ilkesinin sağlanması için bir Grubun şirketler arası finansman düzenlemelerinin ayrıntılı analizlerine yer vermesi de bu konunun önemini göstermektedir. Bu çerçevede, mevcut grup içi finansman düzenlemelerini yeniden incelemek gerekecektir.

Yapılacak bu incelemede: ödeme koşullarındaki değişiklikler (ön ödemeler veya ertelemeler); faiz oranlarındaki değişiklikler, vade veya geri ödeme hükümlerinde yapılan değişiklikler, veya diğer ilgili hüküm ve koşulların değiştirilmesi göz önünde bulundurulmalıdır.

Grup içi sözleşmelerin, ödeme koşullarında bir değişikliğe izin verip vermediğini, herhangi bir değişikliğin finansal etkilerinin ne olduğunu ve şirketler arası sözleşmelerin değiştirilip değiştirilemeyeceğini ve/veya değiştirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirmek için analiz edilmesi gerekecektir.

Ayrıca, finansman düzenlemelerini gözden geçirirken, değişikliklerin gruptaki şirketlerin işlev ve risk profilleri ile tutarlı olması gerekmektedir. Grup içi garantörlük işlemleri varsa, finansman maliyetlerini düşürmek için hangi menkul kıymetlendirme seçeneklerinin mevcut olduğu gözden geçirilebilir.

Ödeme koşullarını emsallere uygunluk ilkesine göre ayarlamak için üçüncü taraflar arasındaki Pazar davranışlarını inceleyerek hareket etmek gerekecektir.



Nakit havuzları (cash pooling) ile ilgili olarak, devlet önlemleri aracılığıyla toplanan fonların ilişkili kişilere borç olarak verilmesi gerekirse yerel düzenlemeleri de dikkate alarak hareket etmek gerekecektir. Tabii bu aksiyonlar çoğunlukla birden fazla ülkede yer alan grup şirketlerini ilgilendireceği için, ilgili ülkelerin yerel düzenlemelerinin, güvenli liman (safe harbour) kurallarının, stopaj vergilerinin, gümrük düzenlemelerinin de dikkate alınması gerekecektir.

### **Nereden başlamalı,**

Öncelikle, ödenekler, kredi garanti fonları, ücret destekleri, vergi ertelemeleri gibi Dünya çapında devletler tarafından sağlanan **Covid-19 ile ilgili mali ve finansal destek Önlemleri** aracılığıyla sağlanan devlet desteklerinden faydalanmak için başvuruların yapılması gerekmektedir. Hem Grubun bir bütün olarak hem de her bir grup şirketinin finansman ihtiyaçlarını analiz ederek atılması gereken adımlara karar verilmelidir.

Yeni sermaye artırımına gerek olup olmadığını veya sermayenin grup içinde yeniden paylaşılmasının yeterli olup olmadığını belirlemek bu kapsamda gerçekleştirilecek adımların yönü açısından önemlidir.

Bu aksiyonları yaparken en dikkat edilmesi gereken konu gerekli dokümantasyonun sağlanmasıdır. Dolayısıyla aksiyon alırken, üçüncü taraf piyasa verileriyle karşılaştırma yapmayı sağlayacak ve alınan kararları destekleyecek finansal ve operasyonel verilerin kanıt olarak toplanması ilerde karşılaşılabilecek muhtemel incelemeler açısından çok önemlidir.

**Saygılarımızla**  
**Hasan Zeki Süzen (YMM) – Ekrem Kayı (YMM)**