

BİNEK OTOMOBİLİ KİRALAMA ŞİRKETLERİNDE (RENT A CAR) KULLANILMIŞ BİNEK OTOMOBİLİ TESLİMLERİNDE KDV ORANI %18 OLDU

Memiş KÜRK*

I-GİRİŞ:

3 0.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak Katma Değer Vergisi oranları yeniden belirlenmiş bu konuda daha önce yayımlanan kararnameler yürürlükten kaldırılmıştır. 2007/13033 sayılı BKK ile KDV oranlarında önemli değişikliklere gidilmiş bazı mal ve hizmetlerin KDV oranı düşürülürken bazı mal ve hizmetlerde KDV oranı yükseltilmiştir.

İlgili Bakanlar Kurulu kararı ile yapılan değişikliklerden birisi de binek otomobillerinin alımında yüklenilen Katma Değer Vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları teslimi halinde uygulayacakları KDV oranının %1'den %18'e çıkarılmasıdır.

Bu karardan önce binek otomobili kiralama şirketlerinde binek otomobili teslimlerinde KDV oranı %1 olarak uygulanıyordu. İndirimli oran uygulaması nedeniyle uzun bir süre bu şirketlerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinden yararlanıp yararlanmayacağı hususu tartışma konusu olmuştur. KDV oranının %18'e çıkarılması ile bu tartışma da son bulmuştur.

Son olarak 6 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin bazı şartların gerçekleş-

* Vergi Denetmeni

mesi halinde binek otomobili satışında % 1 katma değer vergisi oranı uygulanması hükmü getirilmiştir. Bu şartlar ise; binek otomobillerin her halükarda 31.12.2007 tarihinden önce alınmış ve dolayısıyla bu tarihte aktifte veya envanterinde bulunması ve 31.12.2007 tarihinden önce iktisap edilen binek otomobillerin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra satılmasıdır. Bu şartları taşımadığı takdirde Rent A Car şirketlerinde kullanılmış binek otomobil teslimleri yine %18 KDV oranına tabi olacaktır.

II- RENT A CAR ŞİRKETLERİNDE BİNEK OTOMOBİLİNE AİT KDV İNDİRİMİ:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b Maddesinde binek otomobillerine ait yüklenen KDV'lerin hesaplanan Katma Değer Vergilerinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede bunun tek istisnasının faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine ait KDV olduğu belirtilmiştir. Buna göre binek otomobili kiralama şirketleri aldıkları otomobillere ait yükledikleri vergileri Kanun'un 29 ve 34. maddelerinde düzenlenen genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapabilmektedir.

Konu ile ilgili açıklamalara KDV Ka-

nununun 23 Seri nolu Genel Tebliğinde de yer verilmiştir. 23 seri nolu KDV Genel Tebliğine göre; faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi onların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda ayrıca gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği gibi çeşitli şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabileceklerdir.

23 seri nolu KDV Genel Tebliği gereğince; mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin evvelce olduğu gibi indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Buna göre binek otomobili kiralama (rent a car) şirketleri, gerçek usulde vergilendirilen taksi işletmeleri ve sürücü kursları, otomobil alımında öde-

dikleri KDV' yi indirim konusu yapabilmekte, diğer mükellefler ise indirim konusu yapamadıkları Katma Değer Vergisini, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet yazabilmektedir.

III- 31.12.2007 TARİHİNDEN İTİBAREN BİNEK OTOMOBİLİ KİRALAMA ŞİRKETLERİNDE KULLANILMIŞ BİNEK OTOMOBİLİ TESLİMLERİNDE KDV ORANI %18 OLDU

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu kararından önce kullanılmış binek otomobili teslimlerinde KDV oranı % 1 olarak uygulanıyordu. Mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na ekli (I) sayılı listenin 8. sırasına göre, kullanılmış binek otomobili teslimleri %1 oranında KDV'ye tabi idi.

Binek otomobili kiralama şirketleri yeni(sıfır) binek otomobili aldıklarında genel orandan (%18) KDV ödeyeceklerdir. Ancak yeni aldıkları binek otomobilleri bir süre sonra yıpranacağı için elden çıkarmak istediklerinde bu teslim işlemi için daha önce (2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince) %1 oranında KDV uygulanıyordu.

Binek otomobili kiralama şirketlerinin de kullanılmış binek otomobili teslim-

lerinin %1 KDV oranına tabi olması nedeniyle bu şirketlerin KDV kanununun 29/2. maddesi gereğince indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinden yararlanıp yararlanamayacağı uzun bir süre tartışmaya neden olmuştur. Çünkü sonuçta faaliyeti oto kiralaması olan bir firmanın %18 KDV ödeyerek aldığı binek otomobilini %1 KDV hesaplayarak teslim ettiğinde aradaki % 17 lik KDV farkının Kanunun (29/2) maddesi uyarınca iade olarak talep etmesi mümkündür.

Vergi idaresinin konu hakkındaki ilk görüşü oto kiralama şirketlerinin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinden yararlanamayacağı yönünde idi. Çünkü bu mükelleflerin asıl faaliyeti indirimli oranda vergilendirilen malların teslimi değil bunların kiralanması işlemidir. Binek otomobillerinin alımında yüklenen KDV bu araçların işletme olarak kullanılması yani kiraya verilmesi nedeniyle %18 olarak hesaplanan vergilerle telafi edilmektedir.

Konu hakkında Vergi İdaresinin görüşünü ifade eden 05.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54/ 5479-35-324 / 042093 sayılı Maliye Bakanlığı müktezası şöyledir; "Katma değer vergisinin 30/b maddesine göre, binek otomobillerinin iktisabında yüklenen vergilerin indirim konusu yapılabilmesi için, otomobilin "işletme" olarak

kullanılması gerekmektedir. Otomobilin katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirecek biçimde işletme olarak kullanılmış kabul edilebilmesi de alış sırasında yüklendiği vergilerin işletme olarak kullanılması nedeniyle tahsil edilen vergilerle telafi edilmiş olmasına bağlıdır.

Bu nedenle, otomobil kiralama şirketlerince işletme olarak kullanılmak üzere satın alınan otomobillerin daha sonra yüzde 1 vergi oranı uygulanarak satılması halinde, yüklenilen vergilerin tamamen indirim yoluyla telafi edilmiş olduğunun kabulü gerekmektedir. Aksi takdirde indirimin reddi ve buna bağlı tarhiyat uygulanması söz konusu olacaktır.

Bu açıklamalara göre, otomobil kiralama şirketlerince yüzde 1 oranına tabi olarak satılan otomobillerin iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergilerin bu araçların işletme olarak kullanılması nedeniyle hesaplanan vergiler ile telafi edilmiş olması gerektiğinden Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesine dayanarak yapılan iade taleplerinin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

Ancak daha sonra 107 Seri Nol'u KDV Genel tebliği taslağı ile oto kiralama şirketlerine belli şartlar dahilinde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi hakkı getirilmek istenmiştir. Getirilmek istenen KDV iade hakkı yürürlüğe konulmadan ön-

ce taslak halinde Gelir İdaresi Başkanlığının sitesine konularak tartışmaya açılmıştır.

KDV Genel Tebliği taslağına göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, bu faaliyetlerinde kullanacakları binek otomobillerinin iktisabı dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapabilecekler; binek otomobillerini indirimli oran uygulamak suretiyle teslim etmeleri halinde indirim yoluyla gideremedikleri yüklenilen KDV tutarını iade olarak talep edebileceklerdir. Yani binek otomobilli kiralama işi yapan (rent a car) şirketleri yüzde 18 ödemek suretiyle satın aldıkları kullanılmamış otomobiller için yükledikleri vergileri, bu otomobilleri belli bir süre kiraladıktan sonra (kullanılmış otomobil teslimlerinde KDV oranı yüzde 1 olduğu için) satmaları halinde KDV iade hakkından yararlanabileceklerdir.

Tebliğin yayımı tarihinden sonra yapılacak kullanılmış binek otomobili teslimlerinde, otomobillerin işletme adına trafik siciline tescilinin yapıldığı tarihten itibaren 2 tam yıl süre geçtikten sonra teslim edilmiş olması gerekmektedir. Bu takdirde binek otomobilinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarı, indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV alacaklarının

iadesine ilişkin usul ve esasları düzenleyen ilgili tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde iade edilebilecektir.

Getirilmek istenen otomobil kiralama şirketlerinde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade uygulaması bu şekilde idi. Ancak bilindiği üzere 107 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 04.01.2008 tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Genel Tebliğde, taslak halinde iken bahsedilen kullanılmış binek otomobili teslimlerinde indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iade uygulamasına yer verilmemiştir. Bu şekilde iade uygulaması yürürlüğe girmeden uygulamadan kaldırılmıştır.

Rent a Car şirketlerinin indirimli orana tabi iade hakkından yararlanıp yararlanamayacağı konusundaki sorun ise 107 Seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinden hemen önce yayımlanan 2007/13033 sayılı BKK'da bu teslimlerdeki KDV oranının %18'e çıkarılması ile çözülmüştür. 30.12.2007 tarihinde yayınlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listenin 9. sırasının sonuna eklenen parantez içi hükümlerle oto kiralama şirketlerinde kullanılmış binek otomobili teslimlerinde KDV oranı 31.12.2007 tarihinden itibaren %18 olarak belirlenmiştir. İlgili hüküm aşağıdaki gibidir.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu kararın 1 nci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.”

Bu hükme göre; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler KDV'sini indirim konusu yaptıkları araçlarını ikinci el olarak sattıklarında satış tutarına %1 yerine %18 KDV oranı uygulayacaklardır. Bu hüküm 31.12.2007 tarihinde yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren yapılan satışlar için %18 oran uygulanır. Aldıkları binek otolarının KDV tutarlarını indirim konusu yapamayan (Gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlarına alan) mükellefler ise sattıkları kullanılmış binek otolarına yine %1 KDV oranı uygulayacaklardır.

Bakanlar Kurulu kararı ile oto kiralama şirketlerinde binek otomobili satışından kaynaklanan indirimli oran (%1) uygulamasına son verilmiş 31.12.2007 tarihinden itibaren bu oran %18 olarak belirlenmiştir. Böylece indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesi uygulamaya konulmadan son bulmuştur.

IV- 2008/13426 SAYILI BKK. İLE BİNEK OTOMOBİLİ KİRALAMA ŞİRKETLERİNDE TESLİMLERDE UYGULANACAK KDV İLE İLGİLİ YENİ BİR DÜZENLEME YAPILMIŞTIR

6 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile çeşitli konularda uygulanacak KDV oranları hakkında yeni düzenlemeler yapılmıştır. İlgili kararnamenin 2'nci maddesinde binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükellefler için bazı şartların gerçekleşmesi halinde ikinci el binek otomobillerin satışında eski KDV oranının (%1) uygulanacağı ile ilgili düzenleme yapılmıştır. İlgili madde şu şekildedir.

“ Madde 2 - Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 2 yıl geçtikten sonra teslimde konu olması halinde bu teslimde % 1 katma değer vergisi oranı 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren uygulanır. ”

Yazımızın III. bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere 31.12.2007

tarihinden itibaren binek otomobillerin alımında yüklenilen Katma Değer Vergisini indirim hakkı bulunan mükellefler için kullanılmış binek otomobili teslimlerinde KDV oranı %18 olmuştur. Ancak oran değişikliğinin olumsuz etkilerinden korunması amacıyla 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişikliğin yapıldığı tarihte(31.12.2007) aktiflerinde veya envanterlerinde binek otomobilleri bulunan mükelleflerin teslimlerinde %1 KDV oranı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca uygulamanın kötüye kullanılmasını engelleme amacıyla da bu otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimde konu olması şartı getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu'nun, indirimli oran uygulamasının kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla yaptığı yeni düzenlemeye göre, binek otomobillerin tesliminde % 1 vergi oranının uygulanabilmesi için;

a) teslimi yapanın, satın aldıkları binek otomobiller için yükledikleri katma değer vergisini indirim hakkı bulunan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerden olması,

b) teslimde konu olan binek otomobilin 31 Aralık 2007 tarihi itibarıyla mükellefin aktifinde veya envanterinde kayıtlı bulunması ve teslimde konu olan binek otomobilin, teslim tarihi itibarı-

ıyla en az iki yıl süreyle işletmede kalmış olması gerekmektedir.

V-SONUÇ:

31.12.2007 tarihinden itibaren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile binek otomobillerinin alımında yüklenilen Katma Değer Vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde uygulayacakları KDV oranı %1'den %18'e çıkarılmıştır. Bakanlar Kurulu kararından önce bu mükelleflerin indirimli orana tabi işlemlerden doğan KDV iadesinden (KDV Kanunu 29/2) yararlanıp yararlanamayacağı tartışma konusu idi. Faaliyetleri binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin araç teslimindeki KDV oranının %18'e çıkarılması ile tartışma da son bulmuştur. Aldıkları binek otolarının KDV tutarlarını indirim konusu yapamayan (Gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlarına alan) mükellefler ise bu araçların satışını yaptıklarında yine %1 KDV oranını uygulayacaklardır.

Ayrıca 6 Nisan 2008 tarihli Resmi

Gazetede yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31/12/2007 tarihi itibarıyla otomobil kiralama şirketlerinin aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimde olması halinde bu teslimde % 1 katma değer vergisi oranı uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır. Konu ile ilgili açıklamalara yazımızın yukarıdaki bölümlerinde ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

30.07.2002 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

30.12.2007 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

06.04.2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

T.C. yasalar **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete

