

## Toplu taşıma hattının kiralınması işleminde belge düzeni

|            |                               |
|------------|-------------------------------|
| Belge türü | Özelge                        |
| Kanun      | VERGİ USUL KANUNU             |
| Özelge no  | 96842599-130[1-2018/18]-40979 |
| Tarih      | 25.06.2021                    |

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı

(Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü)

Sayı : 96842599-130[1-2018/18]-40979

25.06.2021

Konu : Hat kullanım hakkının kiralınması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, toplu taşımacılık faaliyetinin %100 hissesi Büyükşehir Belediyesine ait olan şirketinizin 150 adet halk otobüsü ve minibüsü esnaf tarafından işletilen 763 adet tahditli "M"

plakalı ticari minibüsler ile yürütüldüğü, "M" plakalı ticari minibüslerin sadece "hatlarının kiralananarak" toplu taşıma faaliyetinin tek elden yapılmasının planlandığı, minibüsçü esnafıyla yapılacak anlaşma gereği minibüslerle şehir içinde hiçbir şekilde yolcu taşımacılığı yapılamayacağı ve plakaların kullanılamayacağı, bu doğrultuda hatları kiralanacak olan minibüsçülere aylık kira bedeli verilmesinin öngörüldüğü belirtilerek;

1- Hat sahiplerinden başka bir işinden dolayı basit usulde vergi mükellefi ise,

2- Hat sahiplerinin başka bir faaliyeti yoksa,

3- Hat sahipleri gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iseler

belge düzeninin nasıl olacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

## **I- GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtildikten sonra ticari kazancın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve Gelir Vergisi Kanununda yazılı gerçek usul (bilânço esası veya işletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edileceği hükmüne bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 46 ncı maddesinde, "47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur.

*Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler."* hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamaların yapıldığı 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 32 nci paragrafında, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin, kullandıkları sabit kıymetleri gider yazamayacakları ve amortismanına tabi tutamayacakları; 230 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde ise, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin taşıt ve diğer sabit kıymetlerini satmaları dolayısıyla fatura düzenleme yükümlülüklerinin bulunmadığı açıklanmıştır.

Anılan Kanunun 47 nci maddesinin 1 numaralı bendinde ise, "*Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (İşinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılımlar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin*

*başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz.)" hükmü yer almaktadır.*

Bu itibarla, işin küçük sanat ve ticaret erbabının kişisel çaba ve yönetimi ile yürütülebilir nitelikte olduğunun kabulü için eylemli olarak işin başında bulunulması bir ölçü olarak benimsenmiş olup, yardımcı eleman istihdamının, işin başında bilfiil bulunma koşulunun ihlali sayılmamasının nedeni, işin yürütülmesiyle ilgili kararların iş sahibi tarafından alınmasıyla sınırlı değildir. Aynı zamanda faaliyete özgülünen emeğin iş sahibine ait olmaya devam etmesi, işin iş sahibinin iradesi ve gücüyle yürütülmesidir. Bu koşullar bulunduğu takdirde geçici sürelerde, işin başında bilfiil ve sürekli olarak bulunma koşulunun bozulmuş sayılmayacağı kabul edilmiştir.

Öte yandan; aynı Kanunun 70 inci maddesinde, *"Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir:*

...

*5- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);*

...

*Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dâhil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.*

..." denilmektedir.

Kanun maddesinde geçen *"ticari işletmeye dâhil olma"* ifadesinden, bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve hakların, işletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmelerde ise işletme faaliyetiyle doğrudan ilgili olan ve envantere alınmış bulunan iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir.

Yine aynı Kanunun 94 üncü maddesinde; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmış

olup, söz konusu fıkranın (5) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerde tevkifat oranı %20 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, basit usule tabi mükelleflerin iki araçla ticari veya birden fazla iş yerinde faaliyette bulunmaları, Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı "*kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak*" şartının ihlali anlamına geleceğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin basit usulde vergilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafından sadece hattını kiralayacağınız basit usul mükellefi olan minibüsçülerin, (M) plakalı taşıtlarının işletmeye dâhil olduğunun kabulü söz konusu olmayacağından, bu mükelleflerin başkaca bir faaliyetten dolayı mükellefiyetinin bulunmaması halinde, basit usuldeki mükellefiyetlerinin kapatılarak gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Ancak "M" plaka sahibi basit usul mükellefi minibüsçülerin, ticari aracının hattını kiraya vermesinin yanında başka bir araçla faaliyet sürdürmeye devam etmesi halinde, bu durumdaki mükelleflerin basit usulde mükellefiyetinin devam etmesi mümkün bulunmamakta olup gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir.

Gerçek usul (bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler) mükelleflerince, şirketinize hat kiralaması yapılması halinde ise ticari işletmeye dâhil bulunan bir hattın kiralınması söz konusu olacağından bu kiralamadan elde edilecek kazancın mükelleflerin ticari kazancına dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan; şirketinizce, hak sahiplerinden kiralanan hatların, herhangi bir ticari işletmeye kayıtlı bulunmaması ve hat sahiplerinin de, öncesinde herhangi bir vergi mükellefiyetinin bulunmaması halinde şirketinizce, hat sahiplerine yapılan kira ödemelerinin, hat sahipleri yönünden gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve söz konusu ödemelerin gayrisafi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca şirketiniz tarafından % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

## **II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,
- (1/3-f) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesindeki mal ve hak kiralınması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,
- (9/1) maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının

emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

- (17/4-a) maddesinde, Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinde KDV uygulamasına ilişkin detaylı açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.3.) bölümünde yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz tarafından minibüsçülerden "M" plakalı toplu taşıma hattının kiralınması işlemi, işletme hakkının kiralınması mahiyetinde olduğundan mezkûr Kanunun (1/3-f) maddesine göre KDV'ye tabi tutulacak olup, kiraya verenlerin başkaca bir faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması ve kiracının KDV mükellefi olması halinde söz konusu kiralama işleminden kaynaklanan KDV'nin tamamı kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, toplu taşıma hattını kiraya verenlerin KDV mükellefi olması halinde, söz konusu kiralama işlemine ilişkin KDV'nin tamamı bu mükelleflerce hesaplanarak beyan edilecektir.

### **III- VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların mükellefler tarafından, esas itibarıyla, mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi uygun bulunan belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, aynı Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."*,

- 232 nci maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2019 yılı için 1.200, -TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2019 yılı için 1.200, -TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir.",

- 234 üncü maddesinde, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin:

...

3. Vergiden muaf esnafa;

yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre;

- Şirketinizce, hak sahiplerinden kiralanan hatların, herhangi bir ticari işletmeye kayıtlı bulunmaması ve hat sahiplerinin de, öncesinde herhangi bir vergi mükellefiyetinin bulunmaması halinde şirketinizce, söz konusu kiralama işlemine ilişkin olarak hat sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi,

Bu kapsamda, şirketiniz tarafından sadece hattını kiralayacağınız basit usul mükelleflerinin, başkaca bir faaliyetten dolayı mükellefiyetinin bulunmaması halinde, basit usuldeki mükellefiyetlerinin kapatılması gerektiğinden, bunlardan yapılan hat kiralamalarına ilişkin olarak, şirketinizce bunlar adına gider pusulası düzenlenmesi,

- "M" plaka sahibi basit usul mükelleflerinin, hat kiralaması yanında başka bir araçla faaliyet sürdürmeye devam etmesi halinde, bu durumdaki mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmeleri gerektiğinden,

bunlardan yapılan hat kiralamalarına ilişkin olarak, bunlar tarafından şirketiniz adına fatura düzenlenmesi,

- Gerçek usul (bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler) mükelleflerince, şirketinize hat kiralaması yapılması halinde, bunlar tarafından şirketiniz adına fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

---

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 12.09.2026