



Volkan AKSOYOĞLU (*)

SESERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KULLANILAN ve AMORTİSMAN UYGULAMASINA KONU EDİLMİYEN ARAÇ SATIŞININ GELİR ve KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere amortisman tabi iktisadi bir kıymet, aktife alındığı tarihten itibaren Maliye Bakanlığı'nın o iktisadi kıymet için faydalı ömürlerini dikkate alarak belirlediği oranlarda itfa edilmektedir. Bu şekilde amortisman uygulamasına konu olan bir kıymetin satılması halinde ise satış bedeli ile aktife alınış değeri ile ayrılan amortisman düşüldükten sonra kalan değer olan net aktif değeri arasındaki fark ise işletmenin karını oluşturmakta ve kazancın tespitinde bu kar dikkate alınmaktadır.

Amortisman tabi bir varlık olan araç satışlarında bilanço esasında defter tutan mükellefler için yukarıda açıkladığımız hususlar geçerli olmakla birlikte, serbest meslek faaliyetinde kullanılan ve amortisman uygulamasına konu edilmeyen araç satışlarında vergilemenin nasıl olacağı hususunda uygulamada tereddütler yaşanmaktadır.

Biz de bu yazımızda serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetini icra ederken kullandığı ancak amortisman uygulamasına konu etmediği araç satışlarında vergilemenin nasıl olacağını, bu satışlardan kar elde edilmesi halinde elde edilen bu karın serbest meslek kazancına dahil edilip edilmeyeceğini ve bu şekilde araç satışlarının KDV'ye tabi olup olamayacağını konu hakkındaki yasal düzenlemeler, vergi idaresinin görüşü ve kişisel kanaatimizi de belirterek açıklamaya çalışacağız.

2- SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KULLANILAN ARACIN KAYITLARA İNTİKALİ ve AMORTİSMAN UYGULAMASI

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunun¹ 13. maddesi ile değişik "Mesleki giderler" başlıklı 68.maddesinin (1) fıkrasının (4) numaralı bendinde, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve *envantere dahil taşınlar* için Vergi Usul Kanunu hükümleri-

(*) Vergi Denetmeni

¹ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ne göre ayrılan amortismanların, (5) numaralı bendinde ise kiralanan veya *envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların* giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu olacağı hükme bağlanmıştır.

Burada işletmeye dahil olmaktan kasıt, bilanço esasında defter tutan mükellefler için taşıtın bilançonun aktifinde yer alması, işletme hesabı esası ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler için ise taşıtların;

- 1- Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
- 2- Özel bir amortisman defterinde,
- 3- Veya Amortisman listelerinde ayrıca gösterilmesidir.

Bu şekilde gösterilmeyen taşıtlar işletmeye dahil taşıt olarak dikkate alınmayacaktır.

Görüleceği üzere bir araca ait yapılan tamir, bakım onarım, akaryakıt vb. giderler ile amortismanlarının dönem kazancından indirilebilmesi için kanun koyucu bu taşıtların;

- ya kiralama yoluyla edinilmesi veya işletmeye dahil olması,
- ve bu şekilde edinilen taşıtların işletmede kullanılması, gerektiğini hüküm altına almıştır.

Burada dikkat edilecek husus bu şekilde yapılan giderlerin ancak ve ancak her iki şartın bir arada gerçekleşmesi halinde dönem kazancından indirilebileceğidir. Nitekim kanun koyucu madde metnini düzenlerken “işletmeye dahil olan ve işte kullanılan” diyerek her iki şartı birlikte aradığını yasa metninde açıkça belirtmiştir.

Buna göre yani kanun maddesinin lafzından hareketle, işte kullanılan ancak envantere dahil olmayan veya envantere dahil olmakla birlikte işte kullanılmayan taşıtlar için yapılan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacağını söyleyebiliriz.²

Konu hakkında vergi idaresi ve yargı organları tarafından bu şekilde envantere dahil olmayan araçlara ilişkin giderlerin kazançtan indirilemeyeceği yönünde pek çok görüş³ ve yargı kararı⁴ da mevcuttur.

Buna göre serbest meslek faaliyetinde kullanılan aracın gerek amortismanının, gerekse bu araca ilişkin akaryakıt, tamir, bakım ve onarım harcamalarının kazançtan indirilebilmesi için bu aracın kayıtlara intikali zorunludur. Serbest meslek erbabı bu kaydı envanter defterinin ayrı bir yerinde gösterebileceği gibi, özel bir amortisman defterinde veya amortisman listelerinde veyahut serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde gösterebilir.

Serbest meslek erbabı bu şekilde kayıtlarına intikal ettirdiği ve serbest meslek faaliyetinde kullandığı bu aracı 213 sayılı VUK'nun 315. ve müteakip maddeleri ile 333 nolu VUK Genel Tebliğinde belirtilen faydalı ömürleri de dikkate alarak itfa edebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken nokta araca ilişkin amortisman ayrılabilmesi için bu aracın kayıtlara intikalinin zorunlu, ancak amortisman uygulamasının ihtiyari olduğudur. Başka bir deyişle serbest meslek erbabı işinde kullandığı araca ilişkin amortisman ayırmak ister-

² AKSOYOĞLU, Volkan, “Envantere Dahil Olmayan Araçlara Ait Giderlerin Dönem Kazancından İndirilmesi Mümkün Müdür?”, Mali Pusula Dergisi, 2008/Aralık sayısı, Sayfa:60

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-40 sayılı, Bursa Defterdarlığı'nın 09/05/2002 tarih ve B.07.4.DEF.O.İ6.11/GVK:190-02-38 sayılı ve Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/02/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01/ GVK.ÖZ.06.28/536 sayılı özelgeleri

⁴ Danıştay 4. Dairesinin 19/12/1994 tarih ve E:1993/2994, K:1994/6015 nolu, Danıştay 3. Dairesinin 14/01/1992 tarih ve E: 1990/423, K:1992/118 nolu ve Danıştay Vergi Dava Daireleri 12/03/1993 tarih ve E: 1992/144, K: 1993/36 nolu Kararları

se bu aracı yukarıda belirttiğimiz şekilde kayıtlarına dahil etmesi zorunlu olup, amortisman ayırıp ayırmaması tamamen kendi inisiyatifindedir.

3- AMORTİSMAN UYGULAMASINA KONU OLMAYAN ARACIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN NİTELİĞİ

Serbest meslek erbabı kayıtlarına dahil ettiği ancak kayıtlı değeri üzerinden amortisman ayırmadığı aracını satması halinde bir kazanç doğuyor ise bu kazancın ne şekilde vergilendirileceğini açıklamadan önce, bu kazancın türünün ne olduğu, diğer bir ifade ile gelirin hangi unsuruna girdiğini tespit etmemiz gerekir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'nci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve "serbest meslek faaliyeti"; "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 ve 68'nci maddelerinde yer verilmiştir. Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67'nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükmüne bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir.

Anılan 67'nci maddenin üçüncü fıkrası gere-

ğince, amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'nci maddesine göre hesaplanan müspet farkın serbest meslek kazancına eklenmesi gerekmektedir.

213 sayılı VUK'nun 328'nci maddesinde ise; *"Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır." Hükmü yer almaktadır.

Ayrıca serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilecek giderler ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'nci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddenin "4" numaralı bendi gereğince, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nevi giderlerin hasılatından indirilebilmesi için, mesleki faaliyette kullanılan taşıtların envantere dahil edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 128 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin⁵ "VI- SERBEST MESLEK KAZANÇLARI" başlıklı bölümünün "c) Amortismanına Tâbi İktisadi Kıymetlerin Satışı" başlıklı ayırımında; *"... mesleki faaliyette kullanılan amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin 01/01/1981 tarihinden itibaren elden çıkarılması*

⁵ 31/01/1981 tarih ve 17237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

halinde, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, matrahın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir." şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere serbest meslek erbabının faaliyetinde kullandığı ve kayıtlarına dahil ettiği aracı satması durumunda satış bedeli ile eğer amortisman ayırmış ise net değeri, amortisman ayırmamış olması halinde ise kayıtlı değeri arasındaki olumlu fark diğer bir ifade ile araç satış karını serbest meslek kazancına eklemesi zorunludur.

Örneğin; serbest meslek erbabı avukat bay A, 2007 yılı Ocak ayında yasal defterine 15.000 TL bedelle kaydettiği, 2007 ve 2008 yıllarında ise amortisman uygulamadığı ve mesleki faaliyetinin ifasında kullandığı aracını 19.02.2009 tarihinde 18.000 TL bedelle satmıştır. Bu durumda Envantere dahil olan ve mesleki faaliyetin ifasında kullanılan taşıtın satışından doğan (18.000 -15.000) 3.000 TL tutarındaki kazancın yukarıda açıklanan Kanun maddeleri gereğince 2009 yılı kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Nitekim vergi idaresi konu hakkında vermiş olduğu bir özalgede⁶ özetle;

".....

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri, Tebliğdeki belirleme ile amortisman uygulamasının mükelleflerin kullanabileceği bir hak olduğu ve bu hakkın kullanılmamış olmasının, amortisman tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazanca ilave edilmesine engel teşkil etmeyeceği hususları birlikte değerlendirildiğinde, envanterinize kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinizde kullanılan, amortisman uygulamasına konu edilmediği ifade olunan aracın satışın-

da, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir" şeklinde görüş bildirmiştir.

Dikkat edilecek olursa yapılan Kanuni düzenlemelerde bu kazancın serbest meslek kazancına ekleneceği hüküm altına alınarak kazancın türünün serbest meslek kazancı olduğu dolaylı olarak kabul edilmiştir. Kanaatimizce serbest meslek erbabının kayıtlarına dahil ettiği ve faaliyetinde kullandığı aracı satması halinde ortaya çıkan kar, kanunun hükmü gereği serbest meslek kazancı olsa da, bu araç satışı serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettiği diğer bir ifade ile mesleki faaliyeti çerçevesinde yaptığı bir hizmet karşılığı elde ettiği bir kazanç değildir. Bu ayrımı iyi yapmak gerekir. Zira bu husus yazımızın sonraki bölümünde açıklayacağımız üzere bu satışın KDV'ye tabi olup olmaması yönünden önem arz etmektedir.

Diğer taraftan serbest meslek erbabının kayıtlarına dahil etmediği fakat serbest meslek faaliyetinde kullandığı araca ilişkin yapmış olduğu giderleri (amortisman, akaryakıt, tamir bakım vs.) serbest meslek kazancından indiremeyeceği gibi, bu aracı satması halinde de bir kazanç elde etmesi durumunda bu kazancı serbest meslek kazancına da dahil etmeyecektir. Ancak bu kazancın GVK'nun 82. maddesi uyarınca arızı kazanç hükümleri doğrultusunda belli bir tutarı aşması halinde vergilendirileceği tabiidir.

4- KAYITLARA İNTİKAL ETTİRİLEN ANCAK AMORTİSMAN AYRILMAYAN ARACIN SATIŞININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁷ "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlık-

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/03/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-67/14815-3872 sayılı özalgesi

⁷ 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lı 1.maddesinde “ Türkiye’de yapılan ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin” katma değer vergisinin konusuna gireceği hüküm altına alınmıştır.

Buradaki faaliyet kelimesi işlemin devamlılığını ifade etmektedir. İşlem var olmakla birlikte tekerrür etmiyorsa veya süreklilik göstermiyorsa bu işlemde bir gelir elde edilmiş olsa bile KDV ortaya çıkmayacaktır. Nitekim 1 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde⁸ ;

“...GVK'na göre ticari, zirai ve serbest meslek kazancı elde edilen faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

Yukarıda belirtilen faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arazi faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi olmayacaktır.” hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre kanaatimizce devamlılık arz etmeyen, bir defa yapılan ve serbest mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan bir mal teslimi olmayan Serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullandığı şahsi mamelekine dahil olan aracın satılması işlemi KDV'nin konusuna girmemektedir.

Yukarıda açıkladığımız üzere satışa konu aracın mesleki işte kullanılması ve bir süre amortisman tabi tutulmuş olması, daha önce mesleki kazancı etkilediği için, satıştan doğan müspet farkın kazançta eklenmesi gelir vergisi açısından doğal karşılanabilir.

Fakat KDV açısından bir süre amortisman ayrılmış olması hali, bu satışın serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış teslim olduğunu göstermez. Zaten sabit kıymet satışı, serbest meslek faaliyeti tanımına girmemektedir. Buradan hareketle, bir serbest meslek erbabının faaliyetinde kullandığı ,amortisman ayırsın ayırmasın, bir taşıtı satması halinde KDV doğmayacağını düşünüyoruz.

Sonuç olarak serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan işlemlerin, münhasıran serbest meslek faaliyeti işi tarifine uyan işlemler olduğunu, araç satışı şeklindeki işlemi ise arazi işlem saymak gerektiğini, bu işlemlerin ancak sıklıkla yapıldığı takdirde ve ticari faaliyet sayılmak suretiyle verginin konusuna girebileceği kanaatindeyiz.

5- SONUÇ

Bu yazımızda serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetini icra ederken kullandığı ancak amortisman uygulamasına konu etmediği araç satışlarında vergilemenin nasıl olacağını, bu satışlardan kar elde edilmesi halinde elde edilen bu karın serbest meslek kazancına dahil edilip edilmeyeceğini ve bu şekilde araç satışlarının KDV'ye tabi olup olmayacağını açıkladık.

Özetle serbest meslek erbabının kayıtlarına intikal ettirdiği ve serbest meslek faaliyetinde kullandığı aracı satması halinde; satış bedeli ile eğer amortisman ayırmış ise net değeri, amortisman ayırmamış olması halinde ise kayıtlı değeri arasındaki olumlu farkın diğer bir ifade ile araç satışının GVK'nun 67, 68 ve VUK'nun 328. maddede hükümleri uyarınca serbest meslek kazancına eklenmesi zorunludur.

Ayrıca her ne kadar anılan madde hükümleri gereği buradan elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak kabul edilse de serbest meslek faaliyetinin icrası nedeniyle elde edilmiş bir kazanç değildir. Bu nedenle bu şekilde kayıtlara intikal ettirilen ve mesleki faaliyette kullanılan aracın satışının, arazi bir işlem olması ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir işlem olmaması nedeniyle KDV'nin 1. maddesinde tarif edilen verginin konusuna girmemekte, dolayısıyla da KDV tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

⁸ 30/11/1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.