

BİNEK OTOMOBİLLERE GETİRİLEN GİDER KISITLAMASININ VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU ve UYGULAMA ALANI

STATUS OF EXPENSE RESTRICTION TO PASSENGER CARS AND APPLICATION AREA AGAINST TAX LEGISLATIONS



Tugay KOSKA*

ÖZ

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13. ve 14. maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68. maddelerine ilave hükümler getirilmiştir. Söz konusu düzenlemeler ile birlikte faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin birtakım gider kısıtlamaları kanunda yerini almıştır. Çalışmamızda, 7194 sayılı kanunla getirilen gider kısıtlamasına neden ihtiyaç duyulduğu, Türkiye’deki uygulama alanı ve söz konusu düzenlemenin mükelleflerin vergi matrahlarına olan etkisini örnek uygulamalar yardımıyla açıklamaya çalışacağız.

ABSTRACT

Additional provisions have been introduced in Articles 13 and 14 of the Law on Amendments to the Digital Service Tax No. 7194 published in the Official Gazette dated 07.12.2019 and numbered 30971 and in the Decree Law No. 375, and Articles 40 and 68 of the Income Tax Law No. 193. With these regulations, a number of expense restrictions on passenger cars are included in the law, except for those used for this purpose by taxpayers whose activities are partly or entirely the rental or operation of passenger cars. In our article, we will try to explain why the expenditure restriction imposed by law No. 7194 is needed, the area of application in Turkey and the effect of this regulation on taxpayers’ tax bases with the help of sample applications.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, tugay.koska@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-3203-0103.

Koska, T. (Mart 2020). Binek Otomobillere Getirilen Gider Kısıtlamasının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Uygulama Alanı, *Vergi Raporu*, 246, (182-195).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 12.12.2019 / *M.K.T.:* 13.02.2020

Anahtar Kelimeler: Binek Otomobil, Gider Kısıtlaması, 7194 Sayılı Kanun, Safi ve Gerçek Miktar.

Jel Sınıflandırması Kodları: H25, H26, K34

Keywords: Passenger Car, Expense Restriction, Law No. 7194, Pure And Real Quantity.

Jel Classification Codes: H25, H26, K34

GİRİŞ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun¹ 13. maddesi ile 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 1., 5. ve 7. bentlerine sırasıyla aşağıdaki hükümler eklenmiştir.

“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 alınabilir.”

“Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.”

“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 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 amortismanının en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.”

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 14. maddesi ile 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 4. ve 5. bentlerine sırasıyla aşağıdaki hükümler eklenmiştir.

“Şu kadar ki 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 amortismanının en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.”

“Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.”

Yukarıda yer alan düzenlemelerle birlikte Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri (Gelir vergisi

¹ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mükelleflerinde ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile sınırlı olmak üzere), 01.01.2020 tarihinden itibaren binek otomobillerine ait giderlerinin tamamını kazançlarının tespitinde dikkate alamayacaktır. Ancak gider kısıtlaması, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla satın aldıkları/kiraladıkları binek otomobillere ait giderleri kapsamamaktadır.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 19. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 123'üncü maddesinin ikinci fıkrasına "23/8", ibaresinden sonra gelmek üzere "23/10", ibaresi, "31", ibaresinden sonra gelmek üzere "40/1, 40/7", ibaresi ve "48", ibaresinden sonra gelmek üzere "68", ibaresi eklenerek söz konusu bentte yer alan tutarların yeniden değerlendirilmesinde artırılacağı hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 22. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa geçici 91. madde ihdas edilmiştir. Söz konusu madde ile binek otomobiller için getirilen 5.500,00-TL' lik kira tutarı hakkında 2019 yılına ilişkin olarak 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden değerlendirilmesinde yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Binek otomobillerde gider kısıtlaması düzenlemesinin gerekçesi, Türkiye' deki uygulama alanı ve vergi matrahının tespitinde mükelleflerin gider olarak dikkate alabileceği tutarlar üzerine örnek uygulamalar makalemizin ilerleyen bölümlerinde yer alacaktır.

1- GİDER KISITLAMASI DÜZENLEMESİNİN GEREKÇESİ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişiklik yapılmadan önce işletmelere ait binek otomobillerin giderleri, herhangi bir sınırlama olmaksızın gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet olarak dikkate alınmaktaydı.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13. ve 14. maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68. maddelerine eklenen hükümlerle birlikte 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin giderleri, kanunda belirtilen sınırlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan 2/2312 Esas Numaralı Teklifin 14 ve 15. madde gerekçeleri sırasıyla şu şekildedir.²

"Mevcut uygulamada, işletme aktifine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir.

Ancak söz konusu düzenlemenin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de gelir veya kurum kazancından indirilebildiği görülmektedir.

.....

ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır..."

"Mevcut uygulamada, serbest meslek kazanç defterine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta

² Kanun teklifi (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>). Erişim tarihi: 11Aralık 2019

olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir.

Ancak söz konusu düzenlemenin serbest meslek mükelleflerince suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de serbest meslek kazancından indirilebildiği görülmektedir.

....

serbest meslek kazancının safi tutarının tespitinde gider olarak dikkate alınması yönünde düzenleme yapılmaktadır...."

Madde gerekçelerinde mevcut uygulamaların gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından suistimal edildiği ve mükelleflerin şahsi ihtiyaçlarında kullanılan binek otomobillere ait giderlerin (Motorlu taşıtlar vergisi hariç) gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alındığı ifade edilmiştir.

Söz konusu düzenlemelerin binek otomobillere ait giderlerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından suistimal edilmesi veya mükelleflerin şahsi ihtiyaçlarında kullanılması sebebiyle getirildiği görülmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesi "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların **safi** tutarıdır." şeklinde hüküm altına alınarak gelirin tanımı yapılmıştır. Mezkûr kanunun 2. maddesinde gelirin unsurları tek tek sayılarak "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde **gerçek ve safi miktarları** ile nazara" alınacağı ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesi "Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68.

maddelerinde kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderlere yer verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükmü ile vergilendirmeye ilişkin olaylarda gerçek mahiyetin esas olduğu ifade edilmiştir. Aynı kanunun 227. maddesi "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer verdiğimiz mevzuat hükümlerine göre, mükellefler gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde faaliyetlerine ilişkin olan giderleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 228 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik etmek şartıyla dikkate alabileceklerdir.

Vergi kanunlarımız beyan esası (istisnai düzenlemeler hariç) üzerine inşa edilmiştir. Bu temel prensibin yanı sıra kazancın gerçek ve safi miktarlarının dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir. Hal böyleyken binek otomobillere ilişkin getirilen yeni düzenlemeler suistimal edilsin veya edilmesin bütün mükellefleri kapsamaktadır. Mükelleflerin tamamını kapsayacak olan söz konusu düzenlemelerin gerçek gider noktasında sakınca doğuracağı açık olup kazancın gerçek ve safi miktarı ilkesine de ters düşecektir. Münhasıran işletme faaliyetlerinde kullanılan binek otomobillere ait giderlerin bir kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmayacaktır.

2- BİNEK OTOMOBİLLERE AİT GİDER KISITLAMALARININ GELİR, KURUMLAR ve KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- Binek Otomobillere Ait Kira Ödemeleri

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değişiklik yapılmadan önce ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbapları ve kurumlar vergisi mükellefleri kiraladıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerine ilişkin kira ödemelerini herhangi bir sınırlama olmaksızın kazançlarının tespitinde dikkate almaktaydılar.

7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1 ve 68/5. bentlerine eklenen hükümlerle birlikte 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbapları ve kurumlar vergisi mükellefleri kiraladıkları ve işletmede kullandıkları binek otomobillerine ilişkin aylık kira ödemelerinin 5.500,00-TL' lik kısmını kazançlarının tespitinde dikkate alacaklardır. Kira ödemelerinin 5.500,00-TL' yi aşan kısmı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

2.1.1- Binek Otomobillerin Kira Ödemelerine İlişkin Örnek Uygulamalar

Örnek 1: (K) A.Ş. bilgisayar parçalarının bakımı, onarımı ve tadilatı faaliyeti ile iştigal etmektedir. (K) A.Ş. 2020 hesap döneminde araç kiralama şirketinden 10 (on) adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralanan araçların her birinin aylık kira bedelinin KDV hariç;

a) 5.000,00-TL

b) 7.000,00-TL

olması durumunu 7194 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesi/sonrasına göre 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden değerlendirelim. (Kiralama işlemine ilişkin KDV oranı %18' dir.)

Çalışmamızın 2.1. bölümünde de izah edildiği üzere, 7194 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce kiralanan binek otomobillere ait kira ödemeleri herhangi bir sınırlama olmaksızın kazancın tespitinde dikkate alınmaktaydı. 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası ise kira ödemelerinin 5.500,00-TL' lik kısmı kazancın tespitinde dikkate alınabilecek olup bu tutarı aşan kısım kurumlar vergisi matrahından indirilemeyecektir.

Buna göre kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek tutarlar,

a) Aylık kira bedelinin 5.000,00-TL olması durumunda;

Açıklama	7194 sayılı Kanun Öncesi	7194 sayılı Kanun Sonrası
Aylık Kira Bedeli (TL)	5.000,00	5.000,00
Gider Olarak Dikkate Alabileceği Tutar (TL)	Sınırlama yok.	5.500,00
Yıllık Araç Kiralama Bedeli (TL)	$(5.000,00 \times 12 \text{ Ay} \times 10) = 600.000,00$	$(5.000,00 \times 12 \text{ Ay} \times 10) = 600.000,00$
Matrahın Tespitinde Dikkate Alınacak Tutar (TL)	600.000,00	600.000,00

(K) A.Ş. tarafından kiralanan binek otomobiller için ödenen aylık kira bedeli 5.500,00-TL' yi aşmadığından, kurumlar vergisi matrahının

tespitinde dikkate alınacak tutarlar, 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi/sonrasına göre farklılık göstermeyecektir.

b) Aylık kira bedelinin 7.000,00-TL olması durumunda;

Açıklama	7194 sayılı Kanun Öncesi	7194 sayılı Kanun Sonrası
Aylık Kira Bedeli (TL)	7.000,00	7.000,00
Gider Olarak Dikkate Alabileceği Tutar (TL)	Sınırlama yok.	5.500,00
Yıllık Araç Kiralama Bedeli (TL)	$(7.000,00 \times 12 \text{ Ay} \times 10) = 840.000,00$	$(7.000,00 \times 12 \text{ Ay} \times 10) = 840.000,00$
Matrahın Tespitinde Dikkate Alınacak Tutar (TL)	840.000,00	$(5.500,00 \times 12 \text{ Ay} \times 10) = 660.000,00$
Kanunen Kabul Edilmeyen Tutar (TL)	-	$(840.000,00 - 660.000,00) = 180.000,00$

(K) A.Ş. tarafından kiralanan binek otomobiller için ödenen aylık kira bedeli her ne kadar 5.500,00-TL' nin üzerinde olsa da 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi, binek otomobillere ait kira ödemeleri için herhangi bir sınırlama bulunmadığından kira ödemelerinin tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte binek otomobillere ait aylık kira ödemelerinin 5.500,00-TL' ye kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Dolayısıyla her araç için aylık $(7.000,00 - 5.500,00) = 1.500,00$ TL' nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Yapılan açıklamalara göre $(10 \times 12 \text{ Ay} \times 1.500,00) = 180.000,00$ -TL tutarındaki araç kiralama bedeli (K) A.Ş. tarafından kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacaktır.

- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30/1-d madde hükmü "*Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.*(5520 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin birinci fıkrasının

(5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)" şeklindedir.

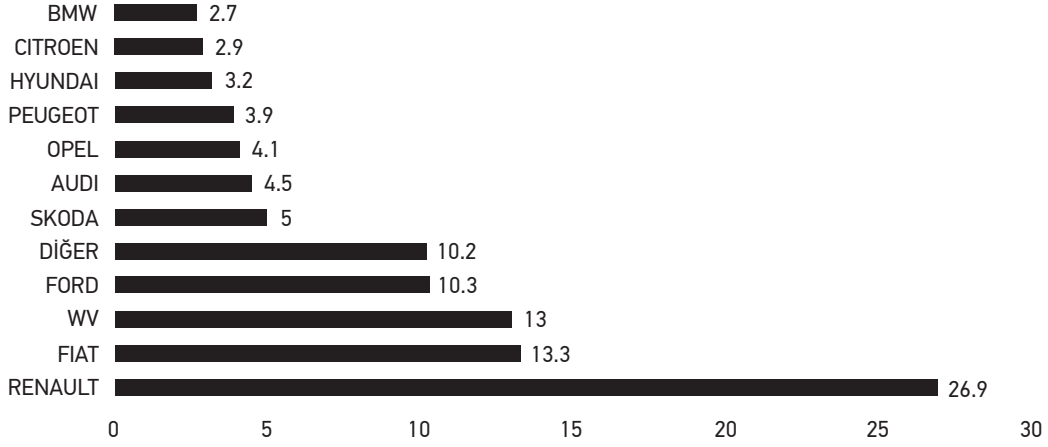
KDV mükellefleri vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV' den, ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen veya kendilerine yapılan teslim ve hizmetler üzerinden hesaplanan KDV' yi indirilebilmektedir.

Ancak, Kanun'un 30'uncu maddesi kapsamındaki durumlara ilişkin yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılmayan bu vergiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları uyarınca indirimi kabul edilmeyen giderler nedeniyle yüklenilen KDV ise, gider veya maliyet unsuru olarak değil, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır.³

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrası (K) A.Ş.' nin kiraladığı binek otomobillere ait kira ödemelerinin 180.000,00-TL' si kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Yukarıda açıklanan mevzuat hükümlerine göre, kanunen kabul edilmeyen 180.000,00-TL' ye isa-

³ 57 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri

Kiralanen Araçların Markalara Göre Dağılımı (%)



bet eden yüklenilen KDV' nin ise indirim ve gider hesaplarına alınması mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla (K) A.Ş., $(180.000,00 \times 0,18) = 32.400,00$ -TL tutarındaki KDV' yi indirim ve gider/maliyet hesaplarına alamayacaktır.

Örnek 1/b' ye göre, 7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1 bendine eklenen hükmün (K) A.Ş.' nin vergi matrahına etkisi $(180.000,00 + 32.400,00) = 212.400,00$ -TL olacaktır. Söz konusu düzenleme (K) A.Ş.' nin dönem karını 212.400,00-TL tutarında artıracaktır.

2.1.2- Kiralanan Binek Otomobillerin Araç Markalarına Göre Dağılımı ve Gider Kısıtlamasının Uygulama Alanı

Tüm Oto Kiralama Kuruluşları Derneğinin (TOKKDER), 2019 yılı 3'üncü çeyrek sonuçlarını içeren Operasyonel Kiralama Sektör raporuna göre, operasyonel kiralama sektörünün, filosundaki araç sayısının 284 bin adet olduğu ifade edilmiştir.⁴

Bahsi geçen raporda kiralanen araçların markalara göre dağılımı aşağıdaki şekildedir.⁵

⁴ (<https://tokkder.org/tokkder-dergi/3139>). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.

⁵ İstatistiki veriler Tüm Oto Kiralama Kuruluşları Derneğinin 2019 yılının üçüncü çeyrek sonuçlarını içeren operasyonel kiralama sektörü raporundan alınmıştır.

Araç Markası	TOKKDER' in Yayımladığı Rapora Göre Markaların Toplam Kiralama İçerisindeki Payı (%)	İnternet ve Araç Kiralama Şirketleri Üzerinden Yapılan Araştırmalara Göre Aylık Ortalama Fiyat Aralığı (TL)
Renault (Clio)	26,90	2.100,00-4.500,00
Fiat (Egea)	13,30	2.000,00-5.000,00
Wv (Passat)	13,00	4.000,00-8.500,00
Ford (Focus)	10,30	2.700,00-5.750,00
Skoda (Superb)	5,00	4.500,00-8.500,00
Audi (A3)	4,50	4.000,00-10.500,00
Opel (Astra)	4,10	2.850,00-4.000,00
Peugeot (301)	3,90	2.100,00-3.400,00
Hyundai (Accent Blue)	3,20	2.550,00-5.000,00
Citroen (C-Elysee)	2,90	2.250,00-3.000,00
Bmw (3 Serisi)	2,70	6.000,00-15.000,00
Diğer	10,20	-

Binek otomobillerin aylık kira bedeli tespitine yönelik yaptığımız araştırma neticesinde, ülkemizdeki araç marka ve modellerinin çok fazla olması, kiralanan araçların marka ve modele göre dağılımının net olarak tespit edilememesi, binek otomobil kiralayan mükelleflerin faaliyet konularının bilinmemesi, ayrıca kiralamalarda peşin ödeme ve vade seçeneklerine göre kira bedellerinin değişkenlik göstermesi, araç kiralamalarının kısa veya uzun dönem olması, aracın sıfır veya ikinci el olması gibi sebeplerle araç kira bedellerinin sağlıklı bir şekilde ortaya konulamayacağı düşünülmüştür. Bununla birlikte, veri teşkil etmesi amacıyla en çok kiralanan araç modelleri üzerinde yaptığımız çalışmaya göre binek otomobillerin aylık kira bedellerinin⁶ ortalama fiyat aralığının aşağıdaki gibi olduğu sonucuna varılmıştır.

TOKKDER' in yayımladığı rapordaki markaların toplam kiralama içerisindeki payı dikkate alınarak yapılan araştırmamız sonucunda, aylık kira bedeli 5.500,00-TL' nin altında kalan araç oranının yaklaşık %65 olduğu görülmektedir. %22,5 oranına (WV, Skoda ve Audi) tekabül eden araçların aylık kira bedelleri ise 4.000,00 -TL

ila 10.500,00-TL arasında değişkenlik göstermektedir. Bu orana isabet eden araçların, aylık kira bedellerinin bir kısmının 5.500,00-TL' nin altında kalabileceğini söylemek mümkündür. % 2,70 oranına isabet eden BMW markalı aracın aylık kira bedeli ise asgari 6.000,00-TL olarak belirlenmiştir. TOKKDER' in yayımlamış olduğu raporda kiralanan araçların %10,20' sinin diğer markalardan oluştuğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla % 10,20' lik paya sahip diğer markaların ortalama aylık kira bedellerine yönelik bir belirleme yapılamamıştır. Bununla birlikte bu araçların da belli bir kısmının, ortalama aylık kira bedelleri 5.500,00-TL' nin altında olabilecektir.

Tüm bu veriler birlikte değerlendirildiğinde, aylık kira bedeli 5.500,00-TL' nin altında kalan araçların toplam kiralanan araçlara oranının tahmini olarak %80-90 arasında olacağı düşünülmektedir. Nitekim 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun Plan ve Bütçe Komisyonu görüşmeleri sırasında, sektörün yaklaşık %90' ının⁷ getirilen sınırlamadan etkilenmeyeceği ifade edilmiştir.

⁶ Çalışmamızda 12 ay süreli kiralamalar üzerinde araştırma yapılmıştır.

⁷ Komisyon tutanakları (https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutanakId=2409). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.

2.2- Kiralanan Binek Otomobillerin Tamir, Bakım, Yakıt vb. Cari Giderleri

Gelir Vergisi Kanununun 40/1-5. bendi "*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderlerinin söz konusu bent kapsamında gider yazılabileceği 180 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

7194 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 40/1-5. bendine "*Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.*" şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 68/1-5. bendi "*Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. 7194 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 68/1-5. bendine "*Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i....*" şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununa eklenen bu hükümlerle birlikte gelir (ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ile sınırlı olarak) ve kurumlar vergisi mükellefleri, 01.01.2020 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarının tespitinde kiralamış oldukları binek otomobillerin tamir, bakım, yakıt vb. cari giderlerinin en fazla %70' ini dikkate alabileceklerdir. Kalan kısım ise gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak bu sınırlama, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kiraladıkları binek otomobillere ait giderleri kapsamamaktadır.

Konuya ilişkin örnek vermek gerekirse;

Örnek 2: Avukatlık faaliyeti ile iştigal eden Bayan (S) 2020 hesap döneminde kiralamış olduğu binek otomobil için KDV hariç 120.000,00-TL tutarında yakıt ve bakım onarım giderine katlanmıştır. Söz konusu giderlere ilişkin yüklenilen KDV tutarı 21.600,00-TL' dir. Verilen örnek olayı Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu açısından değerlendirelim.

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte, kiralanan binek otomobillerin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderlerinin %70' i gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir. Bayan (S) 2020 hesap döneminde kiralamış olduğu binek otomobil için KDV hariç 120.000,00-TL tutarında yakıt ve bakım onarım giderine katlanmıştır.

Bayan (S)' nin kazancının tespitinde dikkate alabileceği azami tutar;

$$120.000,00 \times 0,70 = 84.000,00 \text{ TL olacaktır.}$$

$120.000,00 - 84.000,00 = 36.000,00 \text{ TL}$ ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Çalışmamızın 2.1.1. bölümünde yer verilen mevzuat hükümlerine göre, kanunen kabul edilmeyen giderler dolayısıyla yüklenilen KDV' nin indirim ve gider/maliyet hesaplarına alınmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen 36.000,00-TL' lik gidere isabet eden KDV' nin indirim ve gider hesaplarına alınması söz konusu olmayacaktır.

$36.000,00 \times 0,18 = 6.480,00 \text{ TL}$ tutarındaki KDV Bayan (S) tarafından indirim hesaplarına alınmayacağı gibi gider/maliyet olarak da dikkate alınamayacaktır.

7194 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 68/5 bendine eklenen hükmün Bayan (S)' nin vergi matrahına etkisi $(36.000,00 + 6.480,00) = 42.480,00 \text{ TL}$ olacaktır. Söz konusu düzenlemeyle birlikte Bayan (S)' nin vergiye tabi kazancı 42.480,00-TL artıracaktır.

2.3- Binek Otomobillerin İktisabında Ödenen Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 258. maddesinde değerlemenin tarifi, vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak açıklanmıştır. Aynı kanunun 260. maddesinde iktisadi kıymetlerin hangi değerleme ölçüsü ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur kanunun 262. maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunları müteferri bilumum giderlerden oluştuğu ifade edilmiştir. Mezkur kanunun 269. maddesinde işletmelere dahil olan gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği, gemiler ve diğer taşıtların da gayrimenkul gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 270. maddesinde sayılmış olup mezkur maddede özel tüketim vergisinin maliyet bedeline ithal edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri kazançlarının tespitinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine uymak mecburiyetindedir. Dolayısıyla mükellefler binek otomobillere ilişkin Özel Tüketim Vergisini binek otomobilin maliyetine ekleyebilecekleri gibi gider olarak da dikkate alabileceklerdir. Mükelleflere tanınan bu ihtiyarilik, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile sınırlandırılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlıklı 30/1-b madde hükmü "*Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi*" şeklindedir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan veya faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olsa bile bu amaçla satın alınmayan binek otomobiller için mükellefler tarafından indirim konusu yapılamayacak olan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13 ve 14. maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1. ve 68/5. bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.

"...binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir."

"....binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)"

Getirilen bu düzenlemeler, Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisinin gider/maliyet olarak dikkate alınabileceği noktasında mükelleflere tanınan ihtiyariliği kısmen sınırlandırmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere binek otomobillere ait Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi toplamının 115.000,00-TL' ye kadar olan kısmını gider olarak dikkate alabilecektir. Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi toplamının 115.000,00-TL' yi aşması halinde aşan kısmın binek otomobilin maliyetine eklenip eklenmeyeceği noktasında bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat söz konusu maddelerin gerekçesine bakıldığında, 115.000,00-TL' yi aşan kısmın maliyet bedeline eklenmemesi yorumu yapılabilir. Aksi halde 115.000,00-TL' yi aşan kısım maliyet

bedeline ilave edilirse bu aşan kısımda amortisman yoluyla giderleştirilmiş olacaktır. Böyle bir durumda getirilen yeni düzenlemelerin işlerliği kalmayacaktır. Bu durumun uygulamaya yönelik çıkarılacak olan ikincil mevzuatta düzenleneceği kanaatindeyiz.

2.4- Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 320. maddesinde binek otomobiller için kıst amortisman uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla satın aldıkları binek otomobiller için binek otomobilin satın alındığı hesap dönemi dahil amortisman tam olarak ayrılacaktır.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13 ve 14. maddesi ile 01/01/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 40/7 ve 68/4. bentlerine sırasıyla aşağıdaki hükümler eklenmiştir.

“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 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.”

“Şu kadar ki 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, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.”

Getirilen düzenlemelerle birlikte, mükelleflerin binek otomobillerine ilişkin hesaplayacakları amortisman tutarı, kanunda belirlenen haddi aşması halinde aşan kısım gider olarak kabul edilmeyecektir. Mükelleflerin, sonraki dönemlerde cezalı tarhiyatlara karşı karşıya kalmaması için binek otomobillere ait amortisman tutarlarını hesaplarken dikkat etmeleri gerekmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde, binek otomobiller üzerinden hesaplanan ve gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek amortisman tutarlarını örnek uygulamayla açıklayacağız.

Örnek 3: Giyim eşyalarının perakende ticareti faaliyeti ile iştigal eden Bay (T), 01.07.2020 tarihinde ÖTV ve KDV hariç 200.000,00-TL bedelle binek otomobil satın almıştır. Binek otomobilin faydalı ömrü 5 yıldır. (ÖTV oranı %50, KDV oranı %18’ dir.)

- a) Vergilerin maliyete dahil edilmesi,
- b) Vergilerin gider yazılması,
- c) Binek otomobilin belirtilen tarihte 300.000,00-TL bedel karşılığında ikinci el olarak alınması hallerinde,

Bay (T) tarafından hesaplanması gereken amortisman tutarlarını ve gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacak tutarları dönemler itibarıyla hesaplayalım. (Bay (T) normal amortisman usulüne göre amortisman hesaplamaktadır.)

Verilen örnek uygulamada;

ÖTV Matrahı: 200.000,00-TL

ÖTV Tutarı: 200.000,00-TL *%50=100.000,00-TL,

KDV Matrahı⁸: 300.000,00-TL
KDV Tutarı: 300.000,00-TL * %18= 54.000,00-TL,
Vergiler dahil toplam maliyet: 354.000,00-TL olarak hesaplanacaktır.
a) Vergilerin maliyete dahil edilmesi ve nor-

mal amortisman usulüne göre amortisman hesaplanması durumunda Bay (T)' nin hesaplayacağı amortisman tutarları ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği/alamayacağı amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

NORMAL AMORTİSMAN USULÜNE GÖRE AMORTİSMAN HESAPLANMASI				
Vergilerin Maliyete Dâhil Edilmesi				
DÖNEM	Üzerinden Amortisman Hesaplanacak Değer (TL)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Gider Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Tutarı (TL)	Gelir Vergisi Kanunu 40/7 Maddesine Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Amortisman Tutarı (TL)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)= (C-D)
2020	354.000,00	35.400,00	(250.000*0,20*0,50)=25.000,00	10.400,00
2021	354.000,00	70.800,00	(250.000*0,20)=50.000,00	20.800,00
2022	354.000,00	70.800,00	(250.000*0,20)=50.000,00	20.800,00
2023	354.000,00	70.800,00	(250.000*0,20)=50.000,00	20.800,00
			((250.000*0,2)+25.000)=75.000	
2024	354.000,00	106.200,00	0,00	31.200,00
TOPLAM		354.000,00	250.000,00	104.000,00

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere Bay (T)' nin, 01.07.2020 tarihinde satın aldığı binek otomobil için üzerinden amortisman hesaplayacağı değer, vergiler dahil edildiğinde 354.000,00-TL' dir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/7 numaralı bendine eklenen hüküm ile en fazla 250.000,00-TL' ye isabet eden amortisman tutarı gider olarak dikkate alınacağından 250.000,00-TL' ye göre hesaplanan amortisman tutarları (D) sütununda gösterilmiştir. Buna göre Bay (T) tarafından binek otomobil için hesaplanacak amortismanların toplam 250.000,00-TL' si kazancın tespitinde dikkate alınabilirken, 104.000,00-TL' si ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Amortisman hesaplamaları 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 315, mükerrer 315 ve mükerrer 320. maddeleri dikkate alınarak yapılmıştır. 7194

sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/7 ve 68/4 numaralı bentlerine eklenen amortisman tutarına ilişkin sınırlamalar (135.000,00-TL veya 250.000,00-TL) dikkate alınarak gider yazılabilecek amortisman tutarları (D) sütununda gösterilmiştir. Mükellefler tarafından gider olarak dikkate alınabilecek amortisman tutarlarını aşan kısım ise (E) sütununda gösterilmiş olup söz konusu tutarlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamayacaktır.

b) Vergilerin gider olarak dikkate alınması ve normal amortisman usulüne göre amortisman hesaplanması durumunda Bay (T)' nin hesaplayacağı amortisman tutarları ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği/alamayacağı amortisman tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

⁸ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre Özel Tüketim Vergisi KDV matrahına dahildir.

NORMAL AMORTİSMAN USULÜNE GÖRE AMORTİSMAN HESAPLANMASI

Vergilerin Gider Olarak Dikkate Alınması

DÖNEM	Üzerinden Amortisman Hesaplanacak Değer (TL)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Gider Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Tutarı (TL)	Gelir Vergisi Kanunu 40/7 Maddesine Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Amortisman Tutarı (TL)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)= (C-D)
2020	200.000,00	20.000,00	$(135.000 \times 0,20 \times 0,50) = 13.500,00$	6.500,00
2021	200.000,00	40.000,00	$(135.000 \times 0,20) = 27.000,00$	13.000,00
2022	200.000,00	40.000,00	$(135.000 \times 0,20) = 27.000,00$	13.000,00
2023	200.000,00	40.000,00	$(135.000 \times 0,20) = 27.000,00$	13.000,00
			$((135.000 \times 0,2) + 13.500) = 40.500,00$	
2024	200.000,00	60.000,00	00,00	19.500,00
TOPLAM		200.000,00	135.000,00	65.000,00

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere Bay (T)'nin, 01.07.2020 tarihinde satın aldığı binek otomobil için üzerinden amortisman hesaplayacağı değer, vergiler gider olarak dikkate alındığında 200.000,00-TL'dir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/7 numaralı bendine eklenen hüküm ile en fazla 135.000,00-TL'ye isabet eden amortisman tutarı gider olarak dikkate alınacağından 135.000,00-TL'ye göre hesaplanan amortisman tutarları (D) sütununda gösterilmiştir. Buna göre Bay (T) tarafından binek otomobil için hesaplanacak amortismanların toplam 135.000,00-TL'si kazancın tespitinde dikkate alınabilirken,

65.000,00-TL'si ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır. Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 40/1 numaralı bendine göre toplam 150.000,00-TL tutarındaki KDV ve ÖTV'nin en fazla 115.000,00-TL tutarındaki kısmının gider olarak dikkate alınabileceği unutulmamalıdır.

c) Binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edilmesi ve normal amortisman usulüne göre amortisman hesaplanması durumunda Bay (T)'nin hesaplayacağı amortisman tutarları ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği/alamayacağı amortisman tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır.

NORMAL AMORTİSMAN USULÜNE GÖRE AMORTİSMAN HESAPLANMASI

İkinci El İktisap Edilen Binek Otomobil

DÖNEM	Üzerinden Amortisman Hesaplanacak Değer (TL)	Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Gider Olarak Dikkate Alınacak Amortisman Tutarı (TL)	Gelir Vergisi Kanunu 40/7 Maddesine Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Amortisman Tutarı (TL)
(A)	(B)	(C)	(D)	(E)= (C-D)
2020	300.000,00	30.000,00	$(250.000 \times 0,20 \times 0,50) = 25.000,00$	5.000,00
2021	300.000,00	60.000,00	$(250.000 \times 0,20) = 50.000,00$	10.000,00
2022	300.000,00	60.000,00	$(250.000 \times 0,20) = 50.000,00$	10.000,00
2023	300.000,00	60.000,00	$(250.000 \times 0,20) = 50.000,00$	10.000,00
2024	300.000,00	90.000,00	$((250.000 \times 0,2) + 25.000) = 75.000,00$	15.000,00
TOPLAM		300.000,00	250.000,00	50.000,00

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere Bay (T)'nin, 01.07.2020 tarihinde iktisap ettiği ikinci el binek otomobil için üzerinden amortisman hesaplayacağı değer 300.000,00-TL' dir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 40/7 numaralı bendine eklenen hüküm ile en fazla 250.000,00-TL' ye isabet eden amortisman tutarı gider olarak dikkate alınacağından 250.000,00-TL' ye göre hesaplanan amortisman tutarları (D) sütununda gösterilmiştir. Buna göre Bay (T) tarafından binek otomobil için hesaplanacak amortismanların toplam 250.000,00-TL' si kazancın tespitinde dikkate alınabilirken, 50.000,00-TL' si ise kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

SONUÇ

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 13. ve 14. maddeleri ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68. maddelerine eklenen hükümlerin ayrıntılı değerlendirmesine makalemizde yer verilmiştir. Getirilen bu hükümlerle birlikte binek otomobillere ait giderlerin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek tutarlarının ciddi anlamda sınırlandırıldığını söyleyebiliriz. Madde gerekçelerinde mükellefler tarafından yapılan suistimalin engellenmesi veya binek otomobillerin şahsi ihtiyaçlarda kullanılmasının önüne geçilmesi ifade edilse de getirilen hükümler tam anlamıyla maddenin amacına hizmet etmeyecektir. Şöyle ki işletme aktifine kayıtlı binek otomobil işletmede hiç kullanılmayıp tamamen mükelleflerin şahsi ihtiyaçlarında kullanılsa dahi binek otomobillere ait giderlerin belli bir kısmı mükellefler tarafın-

dan kazancın tespitinde dikkate alınmaya devam edecektir. İşletmeye kayıtlı binek otomobillerini tamamen işletmelerinde kullanan mükellefler ise binek otomobillerine ait giderlerinin tamamını vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alamayacaklardır. Bu durum vergilemenin adalet ilkesi ile bağdaşmayacaktır. Kısacası getirilen bu düzenlemeler suistimali ve şahsiliği önleme noktasında yeterli olamayacaktır. Gider kısıtlamasından tahmini olarak %10-20 oranında mükellefin etkileneceği düşünüldüğünde, söz konusu mükellefler nezdinde denetim mekanizmasının artırılarak bu durumun önüne geçilmeye çalışılmasının daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 57 No.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri
- 180 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- (https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/komisyon_tutanaklari.goruntule?pTutana-kId=2409). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.
- (<https://tokkder.org/tokkder-dergi/3139>). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.
- (<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>). Erişim tarihi: 11 Aralık 2019.