

SERBEST MESLEK ENVANTERİNE KAYITLI OLAN veya KİRALAMA YOLUYLA EDİNİLEN TAŞITLARIN BİRDEN FAZLA OLMASI DURUMUNDA MESLEKİ GİDER DEĞERLENDİRMESİ

ASSESSMENT OF PROFESSIONAL EXPENSES IN THE CASE OF MULTIPLE VEHICLES REGISTERED IN THE SELF-EMPLOYED INVENTORY OR ACQUIRED THROUGH LEASING



Mehmet SARI*

ÖZ

Serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin envanterlerine birden fazla araç dahil ederek söz konusu araçlara yönelik amortisman ve cari taşıt gideri yaptıkları durumlar söz konusu olabilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 5 numaralı bentlerine göre; birden fazla olsa da mesleki envantere dahil edilen veya kiralanan tüm taşıtlara ilişkin her hâl ve şartta amortisman ve taşıt giderlerinin serbestçe indirim konusu yapılabilceği gibi bir anlam çıkıyor gibi görünse de; tek olarak yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde veya tek olarak yürütülmemesine rağmen serbest meslek faaliyetinin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olmayıp mesleki envantere kaydedilen ikinci bir araca ilişkin yapılan amortisman ve diğer cari taşıt giderlerinin mesleki gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

ABSTRACT

There may be cases where self-employed taxpayers include more than one vehicle in their inventory, making depreciation and current vehicle expenses for these vehicles. According to sub-clauses 4 and 5 of the first paragraph of Article 68 of the Income Tax Law; It means that depreciation and vehicle expenses can be freely discounted for all vehicles that are included in the professional inventory or rented, even if more than one. Depreciation and other current vehicle expenses related to a second vehicle recorded in the professional inventory should not be taken into account as professional expenses, although they are not carried out as a single self-employed activity or as a single one, which is not mutually exclusive with the importance and breadth of self-employed activity.

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, mehmet.sari@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8448-8933.

Sarı, M. (Şubat 2021). Serbest Meslek Envanterine Kayıtlı Olan veya Kiralama Yoluyla Edinilen Taşıtların Birden Fazla Olması Durumunda Mesleki Gider Değerlendirmesi, *Vergi Raporu*, 257, (90-104).

Anahtar Kelimeler: 7194 Sayılı Kanun, Mesleki gider, Binek Otomobil Giderleri, Envantere Kaydedilen veya Kiralama Yoluyla Edinilen Birden Fazla Araç, Amortisman ve Mesleki Gider Reddiyatı.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H25.

GİRİŞ

Serbest meslek erbabının envanterine dâhil edilen araçlara ilişkin yapılan giderler konusunda birtakım muvazaalı durumların söz konusu olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Söz gelimi serbest meslek faaliyetinde bulunan bir dış hekiminin envanterine kaydettiği aracını işyerine gidip gelmek için kullanmasının yanında ailesiyle beraber gittiği bir tatil için kullandığı durumlar da söz konusu olabilmektedir. Haliyle söz konusu taşıt için yapılan akaryakıt giderlerinin bir kısmı mesleki faaliyetler için, bir kısmı ise özel-keyfi işler için sarf edilmesine rağmen, gündelik hayatta her iki durum için de katlanılan akaryakıt giderlerinin tamamı serbest meslek kazanç defterinde mesleki gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Mesleki envantere dâhil edilen veya kiralama yoluyla temin edilen araçların taşıt giderleri ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde düzenleme yapılmıştır. İlk bentte mesleki envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların mesleki gider olarak dikkate alınabileceği, ikinci bentte ise mesleki envantere dâhil olan veya kiralama yoluyla edinilen ve işte kullanılan taşıtlar için yapılan giderlerin mesleki gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Fakat ilgili kanun hükümlerine göre olarak yürütülen serbest meslek faaliyeti için mesleki envantere birden fazla araç

Keywords: Law No. 7194, Professional Expenses, Passenger Car Expenses, Multiple Vehicles Recorded in Inventory or Acquired Through Leasing, Depreciation And Rejection of Professional Expenses.

JEL Classification Codes: H20, H25.

dahil edilmesi veya kiralama yoluyla birden fazla araç temin edilmesi durumunda söz konusu araçların tamamı için mesleki gider (amortisman ve diğer taşıt giderleri) kaydı yapıp yapılamayacağı hususu açık olarak belirtilmemiştir. Kanun hükümlerine göre ilk bakışta kiralanan ya da envantere kayıtlı olan tüm araçlara yönelik amortisman gideri ve diğer cari giderlerin serbestçe indirim konusu yapılabileceği gibi bir anlam çıksa da konuyu esasen serbest meslek erbabının çalışma şekli, yürütülen mesleki işin hacmi ve çalışan personel sayısı açısından değerlendirmek gerekmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılması açısından öncelikle serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyeti kavramlarına, daha sonra ise serbest meslek envanterine dâhil edilen veya kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için yapılan giderlere yönelik 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda¹ yer alan hükümlere yer verilecek olup, mali idarenin konu ile ilgili vermiş olduğu özeldeler doğrultusunda konu ile ilgili değerlendirmeler yapılacaktır.

1- SERBEST MESLEK KAZANCI ve SERBEST MESLEK ERBABI

Serbest meslek faaliyetlerinde dikkate alınabilecek taşıt giderlerine geçmeden önce "serbest meslek kazancının ve serbest meslek faaliyetinin tam olarak ne anlama geldiğini ve diğer gelir türlerinden ne gibi farkları bulunduğunu açıklamamız gerekmektedir.

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesine göre; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve ya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan ve de işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kişinin kendi nam ve hesabına yürütülen faaliyetler serbest meslek faaliyeti olarak tarif edilmiştir. Buradan hareketle yürütülecek her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların da serbest meslek kazancı olduğu açıklanmıştır. Buna ilave olarak tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretlerin ve kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan kazançların da serbest meslek kazancı sayılacağı açıkça belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesine göre; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer şekil ve hallerle (sair suretlerle) sağlanan ve para ile ifade edilebilen menfaatlerden bu faaliyetler dolayısıyla katlanılan giderler indirildikten sonra kalan farkın serbest meslek kazancı olarak nitelendirileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan müşteri veya müvekkilinden, yürütülen serbest meslek faaliyetlerine yönelik olmak üzere hizmet ifa edilmeden önce veya sonra para veya ayın şeklinde alınan *gider karşılıklarının* da serbest meslek kazancına ilave edileceği belirtilmekle birlikte serbest meslek faaliyetlerinde mesleki gider olarak dikkate alınabilecek hususlara da Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinde bentler halinde yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinden anlaşılabileceği üzere serbest meslek kazancında elde etme (vergi doğuran olay) tahsil ilkesine bağlanmıştır. Diğer bir deyişle; yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla para ya da ayın şeklinde tahsil edilen bir bedel yoksa tahsil ilkesinden söz edile-

meyecektir. Elde edilen hasılatların serbest meslek hasılatı kabul edilebilmesi için açık bir şekilde tahsilat şartı aranmakla birlikte serbest meslek faaliyeti dolayısıyla katlanılan mesleki giderler için fiili bir ödeme yapılması gerektiğinden açık bir şekilde bahsedilmemektedir. Fakat serbest meslek faaliyetinde hasılatlar yönünden geçerli olan tahsil esasının mesleki giderler yönünden geçerli olmaması ilgili faaliyetin ve elde edilen kazancın sistematığına ters düşmektedir. Dikkat edilecek olursa Gelir Vergisi Kanunu'nda istisnai ve özellikli durumlar hariç hiçbir kazanç türünde gelir ve giderler ayrı esaslara bağlı olarak doğmamakta olup, bir tutarlılık ve bütünlük içermektedirler. Diğer bir anlatımla serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan masraflar fiilen ödenmediği dönemde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından konu ile ilgili olarak verilen bir özeldede:² “..... *Serbest meslek kazançlarında cari olan “tahsil esası” kuralı gelirler ve giderler yönünden geçerli olduğundan yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedeli için yapılan ödemenin tamamının ödemenin yapıldığı yılda gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.*” şeklinde görüş bildirilmiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun³ 219'uncu maddesinde belirtildiği üzere serbest meslek kazanç defterinin gelir ve gider tarafına yapılması gereken kayıtların günü gününe yapılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Bu durum serbest meslek geliri ve serbest meslek gider kayıtları için bahsettiğimiz tahsilat ve fiili ödeme ilkeleriyle de bütünleyici bir özellik taşımaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'nci maddesinde ise; serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin devamında serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2015 tarih ve 62030549-120[68-2014/474]-99 Sayılı Özeldesi

³ 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiş olup, bu maddenin uygulanmasında: “

- *Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;*
- *Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;*
- *Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;*
- *Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;*
- *Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır) ve dava vekillerinin, müşavirlerin, dış protezcilerinin, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenlerin ve konser veren müzik sanatçılarının” da serbest meslek erbabı sayılacağı açıklanmıştır.*

Konu ile ilgili olarak 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;⁴ bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığının tespitinde; faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi

veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve devamlı olarak yapılması hususlarının bulunması gerektiği belirtilmiştir. Bu hususlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazancın, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır. Diğer taraftan bir kimsenin serbest meslek erbabı olabilmesi için hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyeti mutad meslek halinde yapması gerekmektedir.

İlgili hükümlerden anlaşılacağı üzere, serbest meslek faaliyetini devamlı olarak ve mutad meslek şeklinde ifa etmeyenlerin serbest meslek erbabı sayılamayacağı ve bu kişiler tarafından elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilemeyeceği örtülü olarak bahsedilmiştir. Bu durumda mutad meslek olarak hizmet ifası gerçekleşmemesi nedeniyle serbest meslek erbabı tanımına girmeyen kişiler tarafından elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin birinci fıkrasının 4. bendine göre “Arızı Serbest Meslek Kazancı”(Diğer Kazanç ve İrat) olarak dikkate alınması gerekmektedir. Serbest meslek erbabının tanımında yer alan mutadlık ifadesi ile olarak ilgili kanun maddesinde herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Mutadlık tabiri: “adet edinilen iş, süreklilik arz eden alışkanlık” anlamlarına gelmektedir.⁵ Diğer bir deyişle; serbest meslek faaliyetinin esas faaliyet olarak, süreklilik arz edecek şekilde yerine getirilmesi halinde mutad meslek ifasından söz edilebilecektir. Dolayısıyla serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların serbest meslek kazancı sayılabilmesi için devamlılık ilkesinin tek başına ye-

⁴ 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ (<https://www.bakiye.net/destek/vergi-terimleri-sözlüğü>) . Erişim tarihi: 08 Aralık 2020.

terli olmadığı, bunun yanında mutadlığı da barındırması gerektirdiği anlaşılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, mutadlık içeren her serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapıldığı rahatlıkla söylenebilirken, devamlılık arz eden her serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak ifa edildiği iddia edilememektedir. Böyle durumlarda yapılan işin serbest meslek işi olduğu açık olsa bile, yürütülen faaliyetin mutad meslek olarak ifa edilip edilmediği değerlendirilmelidir. Mutadlık unsurunun bulunup bulunmaması elden edilen kazancın türünü ve vergilendirme şeklini de doğrudan etkilemektedir.

2- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINAN TAŞIT GİDERLERİ

2.1- Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümler

Serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınabilecek taşıt giderleri ile ilgili açıklamalara Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde yer verilmiştir. Bilindiği üzere 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un⁶ 14'üncü maddesiyle GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde bir değişikliğe gidilerek tutar ve oran itibarıyla bir takım sınırlamalara gidilmiştir.

GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü bendinde yer alan: “*Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı*

Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). (Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 160.000,00 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanı tabi tutarı 300.000 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.)”⁷ hüküm gereği serbest meslek erbapları mesleki faaliyetinde kullandıkları tesisat, demirbaş eşya ve envantere kaydettikleri taşıtların amortisman giderlerini serbest meslek kazancının tespitinde mesleki gider olarak dikkate alabilmektedirler. Söz konusu kanun metninden açıkça anlaşılabileceği üzere; tesisatların, demirbaş eşyaların ve taşıtların amortisman giderlerinin meslek gider olarak dikkate alınabilmesi için envantere kaydedilmesi ve mesleki faaliyetin ifasında fiilen kullanılması gerekmektedir. Envantere dahil edilmeyen iktisadi kıymetlerin ve envantere dahil edilse bile fiilen mesleki faaliyette kullanılmayan iktisadi kıymetlerin amortisman giderlerinin mesleki gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 5'inci bendinde yer alan: “*Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (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 140.000,00 Türk lirasına kadarlık kısmı gider*

⁶ 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ Söz konusu parantez içi hüküm 07.12.2019 tarihinde 7194 sayılı kanunun 14'üncü maddesine istinaden eklenmiş olup; 1/1/2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen tutarlar ise 2020 takvim yılı için geçerli olup, ilgili takvim yılında elde edilen gelir ve kazançlara uygulanacaktır.

olarak dikkate alınabilir.)⁸” hüküm gereği envantere kaydedilen veya kiralanan taşıtlardan mesleki işte kullanılanların giderleri serbest meslek kazancının tespitinde mesleki gider olarak dikkate alabilmektedirler.

Diğer taraftan 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin “*Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri*” başlıklı kısmında da: “*Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan değişiklik ile 1.1.1999 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı, envantere dahil olan binek otomobillerinin giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hasılatlardan indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hasılatlardan indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerinin envantere dâhil edilmesi şarttır. Yapılan düzenleme sonucu serbest meslek erbabı binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınmayacaktır.*” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Söz konusu mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere taşıt giderlerinin mesleki gider olarak dikkate alınabilmesi için öncelikle söz konusu taşıtların mesleki envantere dahil edilmesi veya kiralamaya konu edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan gündelik hayatta serbest meslek faaliyeti ile kişisel yaşama yönelik harcamaların yer yer iç içe geçtiği durumlar olabilmektedir. Dolayısıyla yapılan harcamaların mesleki gider olarak dikkate alınabilmesi için söz konusu taşıtların öncelikle mesleki işte kullanılması büyük önem arz etmektedir.

Kiralamaya konu edilmekten kasıt ise; taşıt olarak kullanılan araçlara yönelik noter onaylı bir sözleşme düzenlenmesi ve kiralayanın hukuki niteliğine göre VUK'un 227'nci maddesine göre fatura veya serbest meslek makbuzu ile tevsik edilmesi gerektiğidir. Noter onaylı kira sözleşmesinde mevzu bahis araçların niteliği ve kullanım şartlarına ilişkin hükümlerin yer alması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu taşıtların; günlük kira sözleşmelerine istinaden kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Günlük araç kiralaması söz konusu olduğunda da söz konusu durumun VUK'ta yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerektiği tâbiidir. Değinilmesi gereken bir başka konu ise söz konusu maddede yer alan taşıt giderleri kavramıyla neyin kastedildiğidir. Taşıt giderlerinin içeriğiyle ilgili olarak GVK'nın 68'inci maddesinde açık bir hüküm bulunmamaktadır. Konu ile ilgili olarak yayımlanan 180 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde⁹ indirim konusu yapılacak taşıt giderlerinin kapsamı ile ilgili olarak “tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderlerin” indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Söz konusu tebliğ hükmünden anlaşılacağı üzere; envantere kayıtlı olan veya kiralama yoluyla edinilen taşıtların ilgili serbest erbabı tarafından katlanılmak şartıyla yakıt, yıllık bakım, onarım ve değişim masrafları, sigorta, kasko, otopark, köprü geçiş ücreti harcamaları gibi cari giderler serbest meslek kazancının tespitinde mesleki gider olarak dikkate alınabilecektir. Ayrıca araç kiralama işlemi nedeniyle katlanılan harcamalarında giderleştirme üst sınırının aşılması şartıyla (1.1.2020 sonrası elde edilen gelirler için) mesleki gider olarak dikkate alınabilmesi de mümkün bulunmaktadır. 1.1.2020 tarihi öncesi elde edilen gelirler ve yapı-

⁸ Söz konusu parantez içi hüküm 07.12.2019 tarihinde 7194 sayılı kanunun 14'üncü maddesine istinaden eklenmiş olup; 1/1/2020 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen tutarlar ise 2020 takvim yılı için geçerli olup, ilgili takvim yılında elde edilen gelir ve kazançlara uygulanacaktır.

⁹ 10.02.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lan araç kiralamaları için ise bir gider tutarı sınırlaması bulunmamaktadır. Diğer taraftan 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun¹⁰ 14'üncü maddesi gereği envantere dahil olan araçların motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Serbest meslek kazancının tespitinde gider kaydı yapılabilmesi için katlanılan harcamalar için aynı veya nakdi şekilde fiili olarak yapılan ödemelerin bulunması halinde ve ödemenin yapıldığı tarihte gider kaydı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla serbest meslek envanterine dahil edilen veya kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için katlanılan yakıt, bakım onarım, sigorta ve kasko harcamaları için dönemsellik kavramından¹¹ bağımsız olarak bizzat ödemenin yapıldığı tarihte gider kaydı yapılabilecektir. Diğer taraftan amortisman giderleri teknik açıdan diğer giderlerden farklı bir özellik taşımaktadır. Söz gelimi, amortisman gideri için aynı ya da nakdi bir harcama yapma durumu söz konusu olmamaktadır. Bu durum serbest meslek gider kaydı için bahsettiğimiz fiili ödeme şartının bir istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla ilgili taşıtlara ilişkin amortisman gideri yapılabilmesi için mesleki envantere dahil edilme ve mesleki faaliyete ilişkin olarak kullanılma şartlarının bulunması gerekli ve yeterlidir. Diğer taraftan serbest meslek erbabı tarafından kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için amortisman, sigorta ve kasko gideri yapılması mümkün bulunmamakta olup, bu hakkın kiraya veren gelir/kurumlar vergisi mükellefine ait olduğu (söz konusu harcamalara esasen kiraya veren mükellefin katlanması nedeniyle) tabiidir. Kiralama yoluyla edinilen taşıtlar için bizzat serbest meslek erbabı tarafından katlanılmak şartıyla sadece kiralama gideri, yakıt, bakım-o-

narım, otopark ve köprü geçiş ücreti gibi giderlerin yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Binek otomobil giderlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹² ayrıca yer verilmiş olup, makale konumuz ile ilgili tebliğde yer alan önemli hususların özet haline aşağıda yer verilmiştir.

- Daha önce de ifade edildiği üzere; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçlarla kullandıkları hariç; ilk ik-tisap bedeli 2020 takvim yılı için ÖTV ve KDV hariç 160.000,00 TL'ye kadar olan kısmı (bu tutar dahil), ilgili vergilerin seçimlik hak olarak maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak temin edildiği hâllerde, amortisman-na tabi tutarı 2020 hesap dönemi/takvim yılı için 300.000,00 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismana esas bedel uygulamasından bağımsız olarak mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç, binek otomobillere yönelik katlanılan gi-

¹⁰ 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.

¹² 27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

derlerin en fazla %70'lik kısmı, gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta vb. cari giderlerini ifade etmektedir. Söz konusu tebliğdeki örneklerde ayrıca otopark ücreti, binek oto iktisabında ödenen kredi faizi, köprü ve otoyol geçiş ücreti gibi giderlere de yer verilmiştir. Binek otomobillerin iktisap edilmesine yönelik, 2020 takvim yılı için ÖTV ve KDV toplamının en fazla 140.000,00 TL'ye kadar olan kısmı (bu tutar dahil) serbest meslek kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500,00 Türk lirasına kadar olan kısmı (bu tutar dahil) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 5'inci bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir. Söz konusu tutarlar KDV hariç tutarları ifade etmekte olup, kira ödemesinin fiilen yapıldığı ayın içinde bulunduğu yıl için geçerli olan tutar, gider kısıtlamasında dikkate alınacaktır. Şöyle ki; 28.12.2020 tarihinde 2021 Ocak ayına yönelik bir aylık kira ödemesi yapılması söz konusu olursa, aylık gider kısıtı uygulamasında 2020 takvim yılı için belirlenen 5.500,00 TL'lik tutarın dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Kanunun yürürlük tarihinden (01.01.2020) önce başlayıp, yürürlük tarihi sonrasında da devam eden kiralamalarda, sadece yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

- Makalemizin önceki bölümlerinde de bahsedildiği üzere; yürütülen mesleki faaliyetler için günlük araç kiralamaları yapılabilmektedir. Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanması halinde gider kısıtlaması, günlük bazda tespit edilecektir.

Diğer bir deyişle, günlük azami kiralama bedelinin ilgili yılda geçerli olan aylık azami kiralama tutarından hareketle ilgili ayın gün sayısına oranlanarak hesaplanması suretiyle günlük azami kiralama tutarının tespit edilmesi gerekmektedir.

2.2- Serbest Meslek Envanterine Birden Fazla Araç Kaydedilmesi veya Kiralama Yoluyla Birden Fazla Araç Temin Edilmesi Durumunda İkinci ve Daha Sonraki Araçlara İlişkin Yapılan Amortisman ve Diğer Giderlerin Mesleki Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı Hususu

Serbest meslek faaliyetinin tanımında da belirtildiği üzere; serbest meslek faaliyeti esasen kişisel mesaiye dayanmaktadır. Diğer bir deyişle, yürütülen mesleki faaliyet serbest meslek erbabı tarafından genel olarak tek olarak icra edilmektedir. Ayrıca yürütülen mesleki faaliyet serbest meslek erbabının ilmi, mesleki bilgisine ve ihtisasına dayanmakta olup, kişisel sorumluluk çerçevesinde kendi nam ve hesabına yürütülmektedir. Yani ortada fikri emek ve teknik bilgiye dayalı bir hizmet ifası bulunmaktadır. Yürütülen mesleki faaliyetin bir organizasyon çerçevesinde sunulması ve yüksek bir sermaye içermesi halinde ise ticari bir faaliyetten bahsedilebilecektir. Dolayısıyla bahsetmiş olduğumuz detaylar, serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyeti birbirinden ayıran en önemli hususlar olup, oluşan kazancın niteliğini ve vergilendirmesini de doğrudan etkilemektedir.

Gündelik hayatta serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin mesleki envanterlerine birden fazla aracı dahil ettikleri ve bu araçların tamamı için amortisman, yakıt, bakım onarım ve sigorta-kasko giderleri yaptıkları ve buna bağlı olarak serbest meslek kazanç defterlerine bu harcamaları mesleki gider olarak kaydettikleri görülmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü bendinde;

envantere dahil edilen taşıtlar için amortisman ayrılabilceği belirtilmiş olmakla birlikte, söz konusu taşıtların mesleki iş için kullanılması gerektiği de vurgulanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 5'inci bendinde ise; mesleki envantere dâhil edilen veya kiralamaya yoluyla edinilen taşıtlardan mesleki işte kullanılanlar için katlanılan giderlerin mesleki gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Söz konusu kanun hükümlerinden mesleki envantere birden fazla araç dahil edilmesi halinde tüm araçlar için yapılan amortisman ve diğer taşıt giderlerinin ya da mesleki faaliyet için birden fazla araç kiralanması halinde kiralanın tüm araçlar için yapılan taşıt giderlerinin mesleki gider olarak dikkate alınabileceği gibi genel bir anlam çıksa da, mali idare konuyu geliri elde eden serbest meslek erbabının çalışma şekline, çalıştırdığı personel sayısına ve yürütülen serbest meslek faaliyetinin ehemmiyeti ve genişliğine göre değerlendirmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde kullanmak üzere satın aldığı ikinci aracı için amortisman ayıramayacağı ve giderlerinin (bakım onarım, yakıt, sigorta giderleri vs.) indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile ilgili yöneltlen tereddütlü bir hususa ilişkin mali idare tarafından verilen bir özeldede¹³: *"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün değildir."* şeklinde görüş bildirilmiştir. Konu ile ilgili olarak verilen bir başka özeldede¹⁴ ise; ser-

best muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunan mükellefin büroda ortalama 8 adet işçi çalıştırdığı, mükelleflerden evrak toplama, vergi daireleri ve sosyal güvenlik kurumlarına ulaşım için kendi kullandığı araç hariç, 1 adet bisiklet, 1 adet motor ve 1 adet binek araç ile hizmet verdiği belirtilerek, bu araçlara ait amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin kazancın tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile ilgili yöneltlen tereddütlü hususa ilişkin mali idare: *"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, iş hacmi ve çalışan personele göre kullandığınız araçlara ilişkin ayrılan amortismanlar ile yakıt ve bakım giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."* şeklinde görüş bildirilmiştir. Mali idarenin konu ile ilgili görüşünden anlaşılacağı üzere, ikinci araca ilişkin amortisman uygulamasına, yürütülen mesleki faaliyetin ehemmiyet ve genişliğiyle orantılı olması durumunda izin verilecektir. Serbest meslek faaliyetinin tanımında da vurgulandığı üzere yürütülen faaliyet esasen şahsi mesaiye dayanmaktadır. Dolayısıyla yanında herhangi bir hizmet erbabı çalıştırmadan tek olarak icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde, mesleki envantere birden fazla araç kaydedilse bile söz konusu araçların tamamının mesleki işte kullanıldığı ve bu araçların tamamına yönelik harcamalara mesleki iş nedeniyle katlanıldığından bahisle mesleki gider kaydı yapılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu ayrımdan hareketle bazı durumlarda; bir serbest meslek erbabının yanında yürütülen işin niteliğine ve hacmine uygun olacak şekilde bir-

¹³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 31.07.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831 Sayılı özeldesi

¹⁴ Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 09.04.2014 tarih ve 96620903-120[65-67-68-2013/1]-34 Sayılı özeldesi

den fazla ücretli çalışanın bulunması veya kendi işyerinde aynı mesleğe sahip (bir başka serbest meslek erbabını) kişileri de çalıştırması halinde yürütülen faaliyetin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olan ve mesleki işte kullanılan ikinci bir taşıtın amortisman ve diğer cari taşıt giderleri veya kiralama yoluyla ikinci bir araç temin edilmesi halinde yapılan araç kiralama giderleri ve diğer cari giderlerin mesleki gider olarak dikkate alınmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Böyle bir durumda işveren konumundaki kişinin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olarak vergilendirilirken, yanında çalışanların elde ettiği gelir ise ücret olarak vergilendirilecektir. Söz konusu özgelelerde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere: “tek olarak yürütülen serbest meslek faaliyeti” işin niteliğinin el vermesinden kaynaklı olarak vasıflı (başka bir serbest meslek erbabı gibi) veya vasıfsız (serbest meslek işi görmeyen sekreter, temizlik personeli vs.) herhangi bir hizmet erbabı çalıştırmadan mesleki faaliyetin sadece serbest meslek erbabı tarafından yürütülmesini ifade etmektedir. “Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olma” hali ise: yürütülen mesleki işin hacmi (büyüklüğü), mesleki işin niteliği, serbest meslek erbabının çalışma şekli, çalışan personel sayısı doğrultusunda katlanılan giderlerin mesleki işle orantılı olmasını ifade etmektedir. Söz gelimi; bir serbest meslek erbabının yanında bir veya iki adet personel çalıştırması ve bu personellerin de iş yeri (muayenehane, ofis, klinik vs.) bünyesi içerisinde birtakım hizmetler vermesi ve işin niteliği gereği iş yeri dışında hizmetler vermemesi durumunda, mesleki envantere ikinci bir araç kaydedilip bu araca yönelik mesleki gider (yakıt, bakım onarım, sigorta vs.) kaydı yapılması mümkün bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle; ofis içerisinde hizmet veren personel, işin niteliği gereği ofis dışında hizmet vermiyorsa (ofis adına gıda ve temizlik alışverişi yapması gibi durumlar bu kapsamda bulunmamaktadır) envantere kayıtlı olan

araçları bizzat kullanması ve bu araçlara yönelik birtakım giderler yapması (akaryakıt gideri vs.) yapılan giderlerin mesleki iş gereği yapıldığının kanıtı olamayacağı gibi yürütülen serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliğine de uygun değildir. Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olma hali ile ilgili bir başka önemli konu ise; yürütülen faaliyet için envantere bir veya birden fazla araç kaydedilip kaydedilemeyeceği (gider yapılıp yapılamayacağı) hususundan ayrı olarak, envantere sadece tek bir araç kaydedilmesi halinde bile bu araç için katlanılan giderlerin meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip (orantılı) olması gerektiğidir. Diğer bir deyişle; yürütülen meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olma şartından hareketle mesleki gider kabulü veya reddiyatı her bir araç bazında değerlendirilmelidir. Örneğin; mesleki envantere tek bir araç kaydedilmesi hâlinde söz konusu araç için yapılan akaryakıt giderlerinin işin niteliği ve hacmi doğrultusunda genel kabul edilebilir durumdan çok daha yüksek olarak yapılması halinde, fazla olan kısım için mesleki gider kaydı yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bir vergi incelemesi esnasında; söz konusu hususa benzer durumlarla karşılaşılması halinde, mesleki işin niteliği ve hacmi değerlendirilmeli (mükellefin çalışma şekli, çalıştırdığı personel sayısı ve personellerin çalışma şekli, işin büyüklüğü vs.), fazladan akaryakıt gideri yapıldığının tespiti halinde ise (mesleki iş dışında özel işler nedeniyle kullanılması hali vs.) fazladan yapıldığı tespit edilen kısım için mesleki gider reddiyatı yapılması gerekmektedir.

Ayrıca bir vergi incelemesi esnasında, tek olarak icra edilen serbest meslek faaliyetlerinde veya yürütülen serbest meslek faaliyetinin özelliği ve genişliği ile orantılı olmayacak şekilde mesleki envantere birden fazla araç kaydedilmesi ve bu araçların tamamına ilişkin yapılan amortisman giderleri ve yakıt, sigorta vs. gibi cari giderlerin serbest meslek kazancının tespiti-

tinde gider indirimi olarak dikkate alınmış olması durumunda, birden fazla olan araçlardan hangisi için amortisman ve cari gider kabulü yapılacağı, hangisi ile ilgili olarak mesleki gider reddiyatı yapılacağı hakkında Gelir Vergisi Kanununda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Böyle bir durumda kanımızca, mesleki envantere daha önce kaydedilen binek otomobile ilişkin yapılan amortisman ve cari giderlerin kabul edilmesi veya envantere kayıtlı olan araçlardan birinin binek otomobil diğerinin arazi taşıtı olması halinde mesleki faaliyete ilişkin kullanıma daha uygun olan binek otomobil giderlerinin kabul edilmesi veya ilgili serbest meslek erbabının yürüttüğü faaliyet için daha çok kullanıldığı tespit edilen taşıta ilişkin yapılan mesleki giderlerin kabul edilmesi daha uygun olacaktır. Diğer bir deyişle; envantere ka-

yıtlı olan veya kiralama yoluyla edinilen tek bir araca ilişkin katlanılan giderlerin kabul edilmesi, diğer araçlara (bulunması halinde ikinci ve daha sonraki araçlara ilişkin) ilişkin yapılan giderlerin ise reddedilmesi gerekmektedir.

3- KONU ile İLGİLİ ÖRNEKLER

Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıdaki örnekleri vermekte fayda görüyoruz.

Soru 1-Kendi özel muayenehanesinde estetik cerrahi alanında hizmet veren Bay X'in envanterine kaydettiği araçlar için 2016 takvim yılında dikkate aldığı mesleki giderler aşağıdaki gibidir. Bay X'in müşteri (hasta) kayıtlarını tutan ve sadece ofis içerisinde hizmet (temizlik, yemek vs.) veren 2 adet personeli bulunmaktadır.

Araç Bilgisi/Açıklama	Wolswagen (Binek Oto-İkinci El)	Mercedes (Binek Oto-İkinci El)
İktisap Bedeli	80.000,00	100.000,00
İktisap Tarihi	10.06.2014	10.06.2015
Amortisman Gideri	16.000,00	20.000,00
Otopark Ücretleri	50,00	50,00
Sigorta-Kasko Giderleri	1.200,00	1.600,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.350,00	1.850,00
Akaryakıt Giderleri	4.200,00	2.000,00

Yukarıdaki verilere göre Bay X'in 2016 takvim yılında mesleki gider olarak dikkate alabileceği hususları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde açıklayınız. **(7194 Sayılı Kanun Öncesi Durum) (KDV ihmal edilmiştir.)**

Cevap 1-Kendi özel muayenehanesinde estetik cerrahi hizmeti veren Bay X'in yürüttüğü faaliyet ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasa dayandığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesine göre; serbest meslek faaliyeti olup, yürüttüğü faaliyeti mutad meslek olarak ifa ettiğinden aynı kanunun 66'ncı maddesine göre serbest meslek erbabı sayılmaktadır. Söz konusu kanunun 67'nci maddesine göre; bir hesap dönemi içinde serbest

meslek faaliyeti karşılığı olarak elde (tahsil) edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan serbest meslek kazançları aynı kanunun 85'inci maddesine göre (zarar dâhil) tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazançlarının tespitinde dikkate alınan taşıt giderlerine ise söz konusu kanunun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde yer verilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 31.07.2013 tarihli ve Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.04.2014 tarihli

özelgelere göre; mesleki envantere dahil edilse bile, yürütülen serbest meslek faaliyetinin niteliği, özelliği ve genişliği ile orantılı olmayan ve envantere dahil edilen ikinci bir araç için yapılan amortisman ve diğer cari giderlerin mesleki gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü yürütülen mesleki faaliyet esasen serbest meslek erbabı tarafından ofis içerisinde ifa edilmektedir ve işin niteliği gereği birden fazla aracın kullanımını gerektirir zorunlu bir mesleki durum bulunmamaktadır. Ayrıca serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı iki adet personeli bulunmaktadır ve bu personeller de sadece ofis içerisinde birtakım hizmetlerin yerine getirilmesine yönelik hizmetler vermekte ve ofis dışında hizmet vermemektedir. Mesleki faaliyet her ne kadar tek olarak yürütülmesine de (iki adet personeli bulunmaktadır), mesleki envantere birden fazla araç kaydedilmesi yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı serbest meslek faaliyetinin niteliği, özelliği ve genişliği ile orantılı değildir. Dolayısıyla Bay X tarafından mesleki envantere daha önce kaydedilen Volkswagen marka otomobile ilişkin yapılan giderlerin herhangi bir oran ve tutar sınırlamasına tabi tutulmadan (yürütülen mesleki faaliyetin hacmi ve genişliğiyle mütenasip bakım onarım, yakıt vs. giderleri) kabul edilmesi, envantere daha sonra dâhil edilen Mercedes marka otomobile ilişkin yapılan mesleki giderlerin ise reddedilmesi gerekmektedir. Daha açık olarak ifade etmek gerekirse Bay X'in mesleki faaliyetinde kullanmak amacıyla 10.06.2015 tarihinde 100.000,00 TL'ye iktisap ederek mesleki envanterine dahil etti-

ği ikinci el Mercedes marka binek otomobil için 2016 yılında ayırdığı 20.000,00 TL'lik amortisman giderini, otopark ücreti olarak gider kaydettiği 50,00 TL'yi, sigorta-kasko gideri olarak kaydettiği 1.600,00 TL'yi, akaryakıt gideri olarak dikkate aldığı 2.000,00 TL'yi GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentleri kapsamında mesleki gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, daha önce gider olarak dikkate alınan söz konusu tutarların GVK'nın 68'inci maddesine göre mesleki giderlerden çıkarılması gerekmektedir. Ayrıca her iki araç için de ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisinin, 197 Sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde bulunan özel hüküm gereğince mesleki gider olarak dikkate alınamayacağı da tâbiidir.

Soru 2- Kendi özel muayenehanelerinde kadının doğum hizmeti alanında "Adi Ortaklık" oluşturarak serbest meslek faaliyetinde bulunan ve 6 adet ücretli çalışanı bulunan Bayan Y' ve Bayan Z'nin mesleki envantere kaydettiği araçlar için 2020 takvim yılında dikkate aldığı mesleki giderler aşağıdaki gibidir.

(Bayan Y ve Bayan Z kendi ofislerinde ultrason (kontrol) hizmetleri vermekte ve yapılan sözleşmeler doğrultusunda özel sağlık kuruluşlarında dış doktor¹⁵ kapsamında operasyon (ameliyat) hizmetleri vermektedirler. Ücretli çalışanlar ise esasen ofis bünyesi içerisinde hizmet vermekle beraber işin niteliği ve özelliği gereği yer yer envantere kayıtlı araçlar ile özel sağlık kuruluşlarına giderek Bayan Y ve Bayan Z adına operasyon plânlamaları yapmakta ve bir takım evrak akışını sağlamaktadırlar.)

¹⁵ Dış doktor kavramı; bir doktorun özel sağlık kuruluşlarının ücretli çalışanı olmadan, yazılı veya sözlü bir takım sözleşme hükümleri doğrultusunda ilgili özel sağlık kuruluşları içerisinde hastalara yönelik operasyon (ameliyat) hizmeti verilmesi hâlini ifade etmektedir. Dış doktorun; özel sağlık kuruluşu çalışanı olmaması nedeniyle, hastadan yahut özel sağlık kuruluşundan elde ettiği gelirler "ücret" olarak değil; GVK'nın 67'nci maddesine göre serbest meslek kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Araç Bilgisi/Açıklama	Wolswagen (Binek Oto-İkinci El)	Mercedes (Binek Oto-İkinci El)
İktisap Bedeli	120.000,00	150.000,00
İktisap Tarihi	10.06.2018	10.06.2019
Amortisman Gideri	24.000,00	30.000,00
Otopark Ücretleri	50,00	50,00
Sigorta-Kasko Giderleri	1.400,00	1.800,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.400,00	2.200,00
Akaryakıt Giderleri	4.200,00	2.000,00

Yukarıdaki verilere göre Bay X'in 2020 takvim yılında mesleki gider olarak dikkate alabileceği hususları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde açıklayınız. **(7194 Sayılı Kanun Sonrası Durum)** (KDV ihmal edilmiştir.)

Cevap 2- Kendi özel muayenehanesinde kadın doğum hizmeti alanında "adi ortaklık" şeklinde hizmet veren Bayan Y ve Bayan Z'nin yürüttükleri faaliyet ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasa dayandığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesine göre; serbest meslek faaliyeti olup, yürüttükleri faaliyet mutad meslek olarak ifa edildiğinden aynı kanunun 66'ncı maddesine göre serbest meslek erbabı sayılmaktadır. Söz konusu kanunun 67'nci maddesine göre; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan serbest meslek kazançları aynı kanunun 85'inci maddesine göre (zarar dâhil) tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazançlarının tespitinde dikkate alınan taşıt giderlerine ise söz konusu kanunun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde yer verilmiştir.

7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerine eklenen parantez içi hükümler ile 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen serbest meslek kazançlarının tespitinde amortisman ve diğer

cari giderlere ilişkin tutar ve oran itibarıyla bir takım mesleki gider sınırlamalarına gidilmiştir. GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü bendine ilişkin olarak; 2020 takvim yılı için ilk iktisap bedeli ÖTV ve KDV hariç 160.000,00 Türk lirasını, söz konusu vergilerin seçimlik hak olarak maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak temin edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 300.000,00 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmının gider yazılabileceği; GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 5'inci bendine ilişkin olarak ise, 2020 takvim yılı için binek otomobillere ilişkin katlanan giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500,00 Türk lirasına kadar olan kısmı (bu tutar dahil) ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen ÖTV ve KDV toplamının en fazla 140.000,00 Türk lirasına kadar olan kısmının (bu tutar dahil) gider olarak dikkate alınabileceği ifade edilmiştir.

Yürütülen faaliyet tek olarak icra edilmediğinden (adi ortaklık şeklinde yürütülmekte ve 6 adet ücretli çalışanı bulunmaktadır) yani yürütülen mesleki faaliyetin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip olarak (işin niteliği ve büyüklüğü gereği ücretli çalışanların da envantere kayıtlı araçları kullanması durumu söz konusu olmaktadır) mesleki envantere daha önce dâhil edilen ve mesleki iş için kullanılan Volkswagen marka

binek otomobil ve mesleki envantere daha sonra kaydedilen Mercedes marka binek otomobil için katılan amortisman, otopark, sigorta-kasko ve akaryakıt giderleri (yürütülen mesleki faaliyetin hacmi ve genişliğiyle mütenasip bakım onarım, yakıt vs. giderleri) GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentleri kapsamında mesleki gider olarak dikkate alınabilecektir. Fakat her iki araç için de ödenen Motorlu

Taşıtlar Vergisinin, 197 Sayılı Kanun'un 14'üncü maddesinde bulunan özel hüküm gereğince mesleki gider olarak dikkate alınamayacaktır.

7194 Sayılı Kanun ile getirilen değişikliklerin de dikkate alınması neticesinde, 01.01.2020 tarihinden itibaren mesleki gider olarak kaydedilmesi gereken tutarların aşağıdaki tabloda yer aldığı gibi olması gerekmektedir.

Araç Bilgisi/ Açıklama	Wolswagen (Gider Kaydedilen Tutar)	Wolswagen (Gider Kaydedilebilecek Tutar)	Wolswagen (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)	Mercedes (Gider Kaydedilen Tutar)	Mercedes (Gider Kaydedilebilecek Tutar)	Mercedes (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)
Amortisman Gideri	24.000,00	24.000,00	-	30.000,00	30.000,00	-
Otopark Ücretleri	50,00	35,00	15,00	50,00	35,00	15,00
Sigorta- Kasko Giderleri	1.400,00	980,00	420,00	1.800,00	1.260,00	540,00
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.400,00	-	1.400,00	2.200,00	-	2.200,00
Akaryakıt Giderleri	4.200,00	2.940,00	1.260,00	2.000,00	1.400,00	600,00

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere iktisap bedeli 120.000,00 TL olan Volkswagen marka ikinci el araca isabet eden 24.000,00 TL'nin amortisman giderinin tamamı ve iktisap bedeli 150.000,00 TL olan Mercedes marka ikinci el araca isabet eden 30.000,00 TL amortisman giderinin tamamı (2020 yılı için belirlenen 300.000,00 TL maliyet bedeli ve 60.000,00 TL amortisman gideri sınırlamasının aşılmaması nedeniyle) ile cari giderlerin (MTV hariç) %70'i mesleki gider olarak dikkate alınabilecektir. Gider kaydedilebilecek söz konusu tutarların, adi ortakların ortaklıkları nispetinde mesleki gider olarak kaydedileceği de tâbiidir.

SONUÇ

Mesleki envantere dâhil edilen veya kiralama yoluyla edinilen araçların mesleki faaliyet için kullanılmasının yanında mesleki faaliyetle ilgili olmayan özel işler nedeniyle kullanılması ve bu araçlara yönelik herhangi bir ayrıma gitmeden katılan harcamaların tamamının mesleki gider olarak dikkate alınması sonucu gelir vergisi matrahları ciddi anlamda aşındırılmaktadır. Denetim elemanları açısından bir vergi incelemesi esnasında bu durumun ayrımını yapmak da bir hayli zor olmaktadır. 7194 sayılı Kanun'un binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamasına ilişkin yeni düzenlemesinde de belirtilen bu gerekçeler

nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerinde "tutar ve oran" itibarıyla birtakım sınırlamalara gidilerek mesleki giderlerin muvazaalı olarak şişirilmesinin önüne geçmek istenmiştir. Dolayısıyla 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen serbest meslek kazançlarının tespitinde birden fazla araca ilişkin yapılan amortisman ve diğer taşıt giderlerinin bizzat mesleki faaliyet için yapılması halinde belgeli olan bu giderler için ilgili tutar ve oran sınırlamalarına uyulmak kaydıyla mesleki gider olarak kayıt yapma imkanı sunulmaktadır. Ayrıca 01.01.2020 tarihi öncesinde elde edilen mesleki kazançların tespitinde dikkate alınan giderler için, mesleki faaliyette kullanılmak ve yürütülen mesleki faaliyetin hacmi ve genişliğiyle mütenasip olması şartıyla tutar ve oran itibarıyla herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

Ayrıca tek (şahsi) olarak icra edilen serbest meslek faaliyetinden ötürü elde edilen serbest meslek kazançlarının tespitinde ikinci ve daha sonraki araçlara ilişkin yapılan amortisman ve diğer cari taşıt giderlerinin veya kiralama yoluyla temin edilen araçlara ilişkin yapılan cari giderlerin GVK'nın 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerine göre mesleki gider olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Tek başlarına serbest meslek faaliyetinde bulunan mükelleflerin envanterlerine birden fazla araç dahil etmeleri veya kiralama yoluyla birden fazla araç temin etmeleri durumunda ikinci ve daha sonraki araçlara yönelik olarak yaptıkları amortisman ve diğer taşıt giderlerinden ötürü cezalı tarhiyatlara muhatap olmamaları için mali idarenin vermiş olduğu özelgeler çerçevesinde açıklamış olduğumuz hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan mesleki işin mahiyetine göre tek olarak icra edilmeyen (*serbest meslek erbabının yürüttüğü mesleki faaliyeti için yanında*

birden fazla ücretli çalışanın olması, işin özelliği gereği ücretli serbest meslek erbabı çalıştırması, serbest meslek faaliyetinin adi ortaklık şeklinde yürütülmesi gibi hallerde) serbest meslek faaliyetlerinden kaynaklı olarak elde edilen serbest meslek kazançlarının tespitinde ikinci ve daha sonraki araçlara ilişkin yapılan amortisman ve diğer cari taşıt giderleri veya kiralama yoluyla temin edilen birden fazla araca ilişkin yapılan cari taşıt giderleri, yürütülen mesleki faaliyetin hacmi ve genişliğiyle mütenasip olması şartıyla 68'inci maddesinin ilk fıkrasının 4'üncü ve 5'inci bentlerine göre mesleki gider olarak dikkate alınabilecektir.

KAYNAKÇA

- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 180 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 31.07.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9)-831 Sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2015 tarih ve 62030549-120[68-2014/474]-99 Sayılı Özelgesi
- Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 09.04.2014 tarih ve 96620903-120[65-67-68-2013/1]-34 Sayılı özelgesi
- (<https://www.bakiye.net/destek/vergi-terimleri-sozluğu>). Erişim tarihi: 08 Aralık 2020.