

# ***BİNEK OTOMOBİL İÇİN ÖDENEN KATMA DEĞER VERGİSİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINA ETKİSİ***

**Serdar AYTEKİN\***

## **GİRİŞ**

**T**ürk Vergi Sistemi genel olarak gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergileri içeren bir sisteme sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en önemli kalemini Katma Değer Vergisi (KDV) oluşturmaktadır. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ise harcamalar üzerinden alınan ikincil öneme sahip vergilerden biridir. Harcamalar üzerinden alınan Katma Değer Vergisinin ve Özel Tüketim Vergisinin genel özelliklerini belirttikten sonra Serbest meslek kazancı ile bağlantısını kurmamız gerekmektedir.

İlk olarak Katma Değer Vergisinin genel özelliklerini belirtelim. Katma değer vergisinin belli başlı özelliği indirim mekanizmasına sahip olmasıdır. Nihai tüketiciye kadar olan tüm aşamalarda katma değer vergisi alınmakta, fakat her bir aşamada hesaplanan katma değer vergisinden bir önceki aşamanın vergisi düşülmekte kalan değer Devlet Hazinesine intikal ettirilmektedir. İndirim mekanizmasına sahip olması sayesinde bir mal veya hizmet üzerindeki vergi yükü el değiştirme safhalarının sayısından etkilenmemektedir. Nihai tüketicide kalan vergi yükü intikal ettirilen bedel ile vergi oranının çarpımı kadar olmaktadır. Bu sayede vergiden vergi alınması ve her aşamada alınan verginin mal ve hizmetin bünyesinde kalması ile o mal veya hizmet üzerine ağır bir vergi yükü yüklenmesi önlenmekte aynı tip mal ve hizmetlerin aynı vergi yükünü taşıması sağlanmıştır. Gelir vergisi mükelleflerinin fa-

\* Vergi Denetmen Yardımcısı

aliyetleri açısından KDV'ye tabi olacak olursak; Mükellefler, vergiye tabi işlemler diğer bir anlamda mal ve hizmet teslim bedelleri üzerinden hesapladıkları KDV üzerinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedirler. Yukarıda anlatılan temel mekanizmanın aksine bazı hallerde yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmesine izin verilmemektedir. Katma değer vergisinin indiriminin mümkün olmadığı durumlar, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 30. maddesinde belirtilmiştir. KDVK'nun 30/b maddesinde ise binek otomobiller için ödenen katma değer indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

İkinci olarak ÖTV'nin genel özelliklerini ele alalım.Harcamalar üzerinden ÖTV, 4760 sayılı kanunla <sup>1</sup> 01.08.2002 tarihinden itibaren Türk Vergi Sisteminde uygulamaya konulmuştur. Özel Tüketim Vergisi sayesinde farklı kanunlar kapsamında yer alan 16 adet vergi, fon, harç ve pay yürürlükten kaldırılmış ve kaldırılan bu mali yükümlülükler ÖTV çatısı altında birleştirilerek vergi sistemimizde dağınıklık giderilerek basitlik sağlanmıştır.

ÖTV uygulamasından KDV'ne paralellik göstermektedir.ÖTV Kanununun birçok maddesinde de aleni olarak KDV Kanununa gönderme yapılmaktadır. KDV ve ÖTV'nin en önemli benzerliklerinden birisi her iki verginin de indirim mekanizmasına sahip olmasıdır.Her iki vergi türünde genel olarak indirim mekanizması yer almakla birlikte, ÖTV'nin kendine has bir çok unsurları KDV'den ayrılmaktadır. KDV'den ayrılan yanlarından biri tek aşamada ve bir kez alınmasıdır. ÖTV, Kanuna ekli I,II,III ve IV sayılı listelerde yer alan mal yada mal gruplarının teslimi üzerinden alınmaktadır. Kanuna ekli II sayılı listede genel olarak motorlu taşıtlar yer almaktadır. II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlardan binek otomobillerin ilk iktisabının da ÖTV'nin konusuna girdiği kanun metninde açıkça belirtilmiştir.

Serbest meslek kazancı ile KDV ve ÖTV arasındaki bağlantıyı kurmak açısından, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ilgili maddelerine göre konuyu açıklayalım. Serbest meslek erbabının elde ettiği gelirler genel tanım olarak serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir. Serbest meslek erbabının kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak giderler ise GVK'nun 68'inci maddesinde sayılmıştır. Söz konusu kanun metninin 4

<sup>1</sup> 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

maddesinde mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Kanunda söz konusu taşıtların amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş taşıtlar ile ilgili ödenen KDV ve ÖTV gibi giderlerden bahsetmemiştir.

Yukarıda belirttiğimiz nedenle bu çalışmada genel olarak serbest meslek erbabının satın aldığı binek otomobiller için ödediği KDV ve ÖTV'nin serbest meslek kazancına etkisi GVK, KDVK, ÖTV ve Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) ilgili hükümleri uyarınca, Maliye Bakanlığı Özelgeleri ile Danıştay Kararları ışığında ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Konuyu tam olarak anlayabilmek amacıyla ilk olarak Serbest meslek kazancının tespitini açıklayalım.

## **I.SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ**

Gelir Vergisi mükelleflerinden biri olan Serbest Meslek Erbabinin kazancı GVK'nun 65'inci maddesinde tanımlanmıştır. GVK 65'inci maddesinde ***serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan gider-***

***ler indirildikten sonra kalan fark*** olduğu belirtilmiştir.

Serbest Meslek kazancı, tahsil olunan hasılatın yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle ***gerçek usulde*** tespit edilmektedir. Serbest meslek kazancı VUK'nun 210'uncu maddesi uyarınca ***serbest meslek kazanç defteri*** üzerinden tespit edilmektedir. Söz konusu madde uyarınca defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da gelirler tarih sırasına göre kaydedilmekte ve aradaki fark serbest meslek kazancı olmaktadır.

GVK'nun 67'nci maddesinde ise yapmış oldukları faaliyetleri serbest meslek faaliyeti sayılan şirketlerin de mesleki kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edecekleri, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 210 ve 212'inci maddelerinde söz konusu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin tuttukları resmi defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı ile GVK'nun 18'inci maddesi kapsamında gelir vergisinden istisna edilen telif hakkı ve ihtira beratı kazancı elde

edenlerin, eserlerini sadece GVK'nun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim etmeleri durumunda defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Örneğin; Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden istisna olduğundan bu kişiler serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda değildir.

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasılatından indirilecek giderler GVK'nun 68'inci maddesinde bentler halinde açıklanmıştır. Söz konusu madde 5035 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. GVK'nun 68/4 maddesinde ise **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşınmazlar için VUK'nun ilgili hüküm-**

### **lerine göre ayrılan amortismanlar kazancın tespitinde hasılatından indirilebileceği belirtilmiştir.**

01.01.2004 tarihinden sonra iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığı'nca ilan edilecek amortisman oranları esas alınacaktır.

Kanun metninde belirtildiği üzere taşınmazların amortismanlarının indirim konusu yapılabilmesinin ön koşulu envantere alınmış olmalarıdır. Serbest meslek erbabı için **envantere alma** VUK'nun 189, 211'inci maddeleri ile 221 sıra numaralı GVK'nun genel tebliğinde açıklandığı şekilde yapılmalıdır. Envantere alma; envanter defterine kayıt, özel bir amortisman defterine kayıt, amortisman listesinde gösterme veya serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerinde gösterme şeklinde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu şekillerden biri ile envantere alınmayan tesisat ve demirbaş eşya ve taşınmazlar üzerinden amortisman ayrılması mümkün değildir. Ayrıca serbest meslek erbabı, binek otomobillerin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayırabilecektir. Örneğin; 15 Temmuz 2006 tarihinde binek otomobil alan serbest meslek erbabı 2006 takvim yılı için yıllık olarak hesapladığı amortismanın yarı tutarını 2006 takvim yılı kazancından indi-

rebilecektir. Temmuz ayının başlangıcından Aralık ayının sonuna kadar olan 6 aylık süre amortisman hesaplamasında dikkate alınacaktır. Başka bir anlamda 15 Temmuz 2006 tarihinde otomobili almasına rağmen, Temmuz ayının tamamı için hesaplanan amortisman 2006 takvim yılı kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetini icra ederken kullandığı taşıtların amortismanları yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmektedir. Ancak, bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi (MTV) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamamaktadır. Ayrıca bu tür giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış veya yukarıda belirttiğimiz gibi envantere dahil olması gerekmektedir. Serbest meslek mensuplarının işlerinde kullandıkları halde, envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerinin giderlerini hasılatlarından indirmeleri ve bu otomobilleri amortismanına tabi tutmaları mümkün değildir. Envantere dahil olması bir şekil şartı değil zorunluluk arz eden bir ön koşuldur.

GVK'da serbest meslek kazancından genel olarak taşıtların envantere dahil olması koşuluyla amortisman gi-

derlerinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiş KDV konusunda tam bir açıklık kazandırılmamıştır. Serbest meslek erbabının satın aldığı otomobili için ödediği KDV'nin kazanca etkisini anlayabilmek amacıyla KDV ilgili maddeleri açısından konuyu inceleyelim.

## II. BİNEK OTOMOBİLLERE AİT KDV'NİN SERBEST MESLEK KAZANCINA ETKİSİ

Binek otomobillere ait KDV'nin serbest meslek kazancına etkisi konusuna gelmeden önce binek otomobil kavramının açıklanması konuya açıklık kazandırmakta yardımcı olacaktır. Vergi mevzuatımızdaki tariflerde binek otomobil kavramı tam olarak açıklığa kavuşturulmamıştır. Bununla birlikte Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde otomobilin tanımı yapılmıştır. Buna göre; **"Otomobil: yapısı itibariyle, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır."** Kanun metninde görüldüğü üzere otomobil kavramının en önemli özelliği insan taşıma için imal edilmiş olmasıdır.

Binek otomobil kavramı ile KDV arasında bağlantıyı kurmak açısından öncelikle **"indirilecek KDV"** konusunu açıklığa kavuşturalım. KDVK'nun 29. maddesinde, **"mükelleflerin,**

**yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini indirebilecekleri”** belirtilmiştir. KDVK'nun 34 maddesinde ise mükelleflerin KDV'ini indirim konusu yapabilmeleri için, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeleri ve bu vesikaların kanunî defterlere kaydedilmesinin şart olduğu belirtilmiştir. Başka bir anlamda mükellef işi ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar veyahut yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Mükellefin indirim konusu yaptığı vergi ise daha önceki aşamada vergi dairesine intikal ettirilmiş olacaktır.

KDVK'nun indirim mekanizması bütün işlemler için gerçekleşmemekte mekanizmanın uygulanmadığı bazı haller bulunmaktadır. Söz konusu durumlar KDVK'nun 30'uncu madde-

sinde dört bent halinde açıklanmıştır. KDVK'nun 30 maddesinde bulunan vergilerin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiş b bendinde ise binek otomobiller ile ilgili indirim konusu yapılamayan KDV'den bahsedilmiştir. Madde metninde; **“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 indirim konusu yapılmaz”** şeklinde ifade edilmiştir. Kanun metninde binek otomobillere ait katma değer vergisini kimin indiremeyeceği belirtilirken, aynı zamanda kimin indirebileceğini de açıklamış olmaktadır. Buna göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi işiyle uğraşanlar, binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisini hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapabileceklerdir. Konu hakkında verilen farklı özelgelere çeşitli şekillerde işletilmesinden ne anlaşılması gerektiği ve kimlerin indirim konusu yapabileceği şu şekilde açıklanmıştır.

**“Madde hükmünde belirtilen “çeşitli şekillerde işletilmesi” ifade-**

**sinden kasıt, binek otomobilinin fiilen bir iktisadi işletme oluşturmasıdır. Örneğin, vasıta kiralama işlemleri ve özel sürücü kurslarında kullanılmak üzere satın alınan binek otomobillerinin durumu bu kapsamdadır.”**(Maliye Bakanlığı Özelgesi, 47599, 1993)

“Sürücü kurslarında işletme faaliyeti binek otomobilleri ile sürdürüldüğünden, otomobillerin iktisabı dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirilmesi gerekir. Ancak sürücü adaylarının eğitiminde kullanılmayıp işletme ihtiyaçları için iktisap edilen binek otomobillerine ait vergilerin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.”( Maliye Bakanlığı Özelgesi, 41372, 1992)

Kanun metninden anlaşıldığı üzere otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV kanunda belirlenmiş kişiler ve kuruluşlar tarafından indirim konusu yapılabilmekte bunlar arasında serbest meslek erbabı gerek faaliyeti gerekse kazancı yönünden yer almamaktadır.

Bu durumda serbest meslek erbabı sayılan kişilerin indirimi mümkün olmayan katma değer vergisini ne şekilde kayıt edecekleri önem kazanmaktadır. Vergi uygulamasında binek otomobillerinin alımı sırasında yüklenilen fakat Kanun’un 30/b maddesi gereği indirim konusu yapılamayan bu KDV’lerin, doğrudan gider mi yazılacağı, yoksa maliyet un-

suru olarak mı dikkate alınacağı hususunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır. Serbest meslek erbabının satın aldığı otomobil için ödediği katma değer vergisinin gider veya maliyet unsurlarından hangisini kullanabileceğini açıklamak bakımından 23 seri numaralı KDV genel tebliğine ve KDVK’nun 58. maddesine bakmamız gerekmektedir.

KDVK’ 58.maddesinde **“Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.”** şeklinde ifade edilmiştir. Bu düzenlemenin amacı, indirim mekanizması nedeniyle mükellefin üzerinde kalmayan verginin, gider olarak dikkate alınmasını önlemektedir. Maddenin mevhum-u muhalifinden ise gelir ve kurumlar vergisi açısından kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi dışındaki **indirilemeyen katma değer vergisinin** gider olarak dikkate alınabileceği sonucu çıkmaktadır. Bu nedenle serbest meslek erbabının faaliyetinde kullanmak amacıyla satın aldığı otomobil için alış vesikalarında gösterilen KDV’ni gider olarak dikkate alabileceği sonucuna varmaktayız.

Maliye Bakanlığının yayınlamış oldu-



ğu 23 Seri no'lu KDV genel tebliğinin (I) bölümünde ise, mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alımı sırasında ödedikleri ve kanun gereği indirimi mümkün olmayan KDV'nin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde **işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru** olarak dikkate alınabileceği açıklanmıştır. Aynı tebliğde, bu uygulamanın binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

Vergi idaresi, binek otomobiller için ödenen KDV'nin gider veya maliyet yazılması konusunda mükelleflerin seçimlik bir hak sahibi olduklarını bu konu hakkında verilen çeşitli özgelcerinde açıklamıştır. Konu hakkında verilen bir özgelge konuyu tam olarak açıklaması bakımından örnek teşkil etmektedir.

**"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre, 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 veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değer Vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez.**

**23 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin I bölümünde indirim konusu yapılamayan bu verginin Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesinde gayrimenkuller gibi taşıtların da maliyet bedeliyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 270. maddesinde ise "Gayrimenkullerde, maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer.... Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Taşım Alım Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir." denilmektedir.**

**Buna göre, taşıtların maliyet bedeliyle değerlendirilmesi sonucunda Taşım Alım Vergilerinin maliyet bedeline eklenmesi veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükelleflere ihtiyarilik tanınmıştır. Bu nedenle, binek otomobillerine ait indirilemeyen katma değer vergisinin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde kanunen bir sakınca bulunmamaktadır."( Maliye Bakanlığı Özgelgesi, 29609, 2000)**



Serbest meslek erbabının indirim konusu yapamadığı katma değer vergisinde seçimlik bir hak sahibi olduğu Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özeltede özetle şu şekilde ifade edilmiştir. **“Serbest meslek erbabı tarafından iktisap edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV’nin indiriminin mümkün olmadığı, indirilemeyen bu verginin otunun maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider kaydedilebileceği gibi, ilgili dönemde GVK’nun 68’inci maddesine göre gider olarak da dikkatte alınabileceği”** (Maliye Bakanlığı Özeltesi, 16814, 2000)

Açıklamalardan anlaşıldığı üzere; Serbest Meslek Erbabı, kazancın tespitinde binek otomobil için ödemiş olduğu katma değer vergisinde seçimlik bir hakka sahiptir. Seçimini gider yönünde kullanması durumunda ödediği katma değer vergisini giderleri arasında gösterecek ve binek otomobili satın aldığı takvim yılı elde ettiği kazancından indirim konusu yapabilecektir. Binek otomobilin maliyetine ilave edilmesi durumunda ise amortisman yoluyla indirim konusu yapacak ve birden fazla yılda amortisman yoluyla gider olarak indirebilecektir. Mükellefin seçimlik hak sahibi olmasına rağmen gider olarak kayıtlarına alması durumunda vergi avantajından yararlanması kısa bir süreçte

gerçekleşeceği için mükellefin lehine bir durum söz konusu olacağı kanaatindeyiz.

### **III.BİNEK OTOMOBİLLERİN SATIN ALINMASINA İLİŞKİN OLARAK ÖDENEN ÖTV’NİN SERBEST MESLEK KAZANCINA ETKİSİ**

Özel Tüketim Vergisi Kanununun birinci maddesinde ÖTV’nin konusu açıklanmıştır. ÖTV’nin konusunu kanna ekli listede yer alan I,II,III,IV sayılı listedeki malların genel olarak imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. Konumuz açısından önemli olan motorlu taşıtlar ve araçlar II sayılı listede yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 Seri no’lu genel tebliğinde genel olarak belirtildiği üzere; II sayılı listede, ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda katma değer vergisi uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV’ye tabi değildir.

Söz konusu tebliğde belirtildiği üzere listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Binek otomobiller II sayılı listede motorlu taşıtlardan

kayıt ve tescile tabi olan mallarda yer almaktadır. Birinci listedeki malların ilk iktisabının ÖTV'ye tabi olmaması nedeniyle ilk iktisablanmıştır. "ilk iktisab" II sayılı listede yer alan mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithali veya motorlu araç ticareti yapanlardan ya da müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden iktisabını ifade etmektedir. Kök sözcük olan **iktisap** kelimesinin sözlük anlamı edinim, edinme, hak etme, hak kazanma, kazanma başka bir anlamda satın alınması şeklindedir. Ayrıca Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan II sayılı listedeki malların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi de ilk iktisap olarak tebliğde tanımlanmıştır. **Kayıt ve Tescil** ise, motorlu kara taşıtlarının Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliği hükümlerine göre ilgili kurumlar tarafından kayıt ve tescil edilmesi olarak tanımlanmıştır.

Binek otomobillerde genel olarak vergiyi doğuran olay, otomobilin kullanıcıya teslimi ile fakat kayıt ve tescilden önce doğmaktadır. Kayıt ve tescil edilmeden önce ÖTV'nin ödenmesi gerekmekte başka bir anlamda binek otomobil kimin adına trafiğe tescil ediliyorsa ise ÖTV mükellefi bu kişi ol-

makta ve vergiyü bu kişi üzerinde kalmaktadır. ÖTV hesaplanarak alınması bir otomobilin satışından satışa koşullarının değişmesi ya da geniş anlamda değiştirilmesi halinde ÖTV hesaplanmamaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtildiği üzere ÖTV matrahı KDV matrahını teşkil eden unsurlardan oluşmaktadır. Ayrıca KDVK'nun 24'üncü maddesi uyarınca KDV matrahına hesaplanan ÖTV'de dahildir. ÖTV Kanununun 15'inci. maddesi hükmü gereği vergiyeye tabi işlemlerde ÖTV, faturada ayrıca gösterilmesi bir zorunluluk olsa da uygulamada ÖTV otomobilin maliyeti dolayısıyla fiyatı içerisinde yer almakta nihai kullanıcıya/tüketiciye aktarılmakta ve onun üzerinde yük olarak kalmaktadır.

Özel Tüketim Vergisinde sorunlardan birisi nihai kullanıcının veya tüketicinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ödenen ÖTV'nin gider mi yoksa maliyet unsuru olarak mı değerlendirileceğidir. Kanun metni ve yorumu uyarınca söz konusu sorun tereddütlere sebep olmaktadır.

Bu nedenle gelir vergisi mükelleflerinden biri olan Serbest Meslek Erbabı'nın binek otomobilini satın alırken ödediği ÖTV'ni gider olarak mı yoksa maliyet unsuru olarak mı kazancından indirim konusu yapabileceği de bu anlamda bir sorundur. Gider veya

maliyet olarak giderleri arasında yer alması kayıtlarda ve kazanç tespitinde farklılıklara neden olacaktır. Bu gibi sebeplerden ötürü söz konusu olay büyük önem arz etmektedir.

Konuyu VUK'nun ilgili maddeleri açısından ele almamız gerekecek, keza başlangıçta belirtildiği üzere gelir vergisi kanununda bu konudan bahsedilmemiştir. VUK'nun değerlendirme ile ilgili 269. maddesinde, İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gemiler ve diğer taşıtların gayrimenkul hükmünde olduğu ve maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir. VUK'nun 262 maddesinde ise maliyet bedelinin tanımı yapılmış ve maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği açıklanmıştır.

VUK'nun 270'inci maddesinde ise gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler açıklanmış ve satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerin maliyet bedeline dahil olduğu belirtilerek maddenin devamında;

- **Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;**
- **Mevcut bir binanın satın alınma-**

**rak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.**

**Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.** (5035 sayılı Kanunla yapılan ibare değişikliği ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere "taşıtların alım vergileri" yerine "özel tüketim vergileri" ibaresi konulmuştur.) şeklinde ifade edilmiştir.

Görüldüğü üzere, VUK'nun 272'inci maddesi mükelleflere Özel Tüketim Vergisi konusunda ihtiyarilik tanımış kazançlarından gider veya maliyet unsuru olarak indirebilmelerine olanak tanımıştır. Bu nedenle Serbest meslek erbabı binek otomobilin alımı sırasında ödediği ÖTV'ni kazancın tespitinde maliyet bedeline eklemesi durumunda amortisman yoluyla giderleştirecek ve indirim konusu yapabilecektir. Amortisman ayrılması durumunda serbest meslek erbabı binek otomobilin envantere alındığı ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar bir başka anlamda kıst amortisman ayırabilecektir. Serbest meslek erbabı olarak mesleki faaliyette bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan kollektif ve adi ortaklıklar hariç olmak üzere serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması ve yenile-

me fonu uygulaması VUK'nun ilgili hükümleri uyarınca mümkün değildir. Mükelleflerin seçimlik hakkını direkt olarak gider yazmaları durumunda ise binek otomobilin iktisap edildiği yıl kazancından binek otomobil için ödedikleri ÖTV'ni indirim konusu yapabileceklerdir.

#### IV.SONUÇ :

Serbest Meslek Kazancı sermayeden ziyade uzmanlığa, bilimsel ve teknik bilgiye ve ihtisasa dayanan faaliyetlerden elde edilmektedir. Serbest meslek erbabı, kazancını tespit ederken aldığı binek otomobil nedeniyle ödediği ÖTV ve KDV'ni ilgili kanun maddeleri uyarınca gider veya maliyet unsuru olarak indirim konusu yapabilecektir.

Serbest meslek erbabının binek otomobil için ödediği söz konusu giderleri indirim konusu yapabilmemesinin ön koşulu binek otomobilin envantere

dahil edilmiş olmasıdır. Envantere dahil edilmeyen binek otomobil için ödenen bu nevi ödemeler hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacaktır.

Serbest meslek erbabının binek otomobilin alımı sırasında ödediği ÖTV ve KDV'ni otomobilin envantere dahil edildiği yıl kazancından gider olarak indirmesi durumunda gelir vergisi matrahının GVK'nun 103 ve 104 maddelerinde belirlenen bir alt basamağa tekabül etmesi söz konusu olabileceğinden hesaplanan gelir vergisinin daha düşük hesaplanmasına sebep olabileceği kanaatindeyiz. Serbest meslek erbabının ilgili yıllarda devamlı olarak zarar etmesi durumunda ise GVK'nun 88'inci maddesi uyarınca ertesi yıllara devreden zararlarını sadece 5 yıllık süre içinde indirim konusu yapabileceği düşünüldüğünde maliyet unsuru olarak kayıtlara alınması mükellefin yararına olacaktır.

#### KAYNAKÇA

Maç,Mehmet: **KDV uygulamaları.** İstanbul: İSMMM (çevrimiçi erişim. www.ismmo.org.tr 25 kasım 2006)

**Beyanname Düzenleme Kılavuzu** .(2006) İstanbul: HUD Yayınları

**Denetim İlke ve Esasları.** (2004) İstanbul: HUD Yayınları.s.239-240

KIZILOT , **Şükrü."Danıştay Kararları ve Özelgeler"** Ankara: [yayl.y.]

Maliye Bakanlığı 16814 sayılı Özelgesi. 13.04.2000

Maliye Bakanlığı 29609 sayılı Özelgesi. 20.06.2000

Maliye Bakanlığı 41372 sayılı Özelgesi. 04.05.1992

Maliye Bakanlığı 47599 sayılı Özelgesi. 28.07.1993

Öncel, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve ÇAĞAN, Nami (2002) Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitapevi. 10.Baskı.