

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.12.2019
Sirküler No : 2019/100

7194 SAYILI KANUNLA BİNEK OTOMOBİLLERİN GİDERLERİNE VE AMORTİSMANLARINA GETİRİLEN KISITLAMALAR

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 Kanun”](#) (ilerleyen kısımlarda **“7194 sayılı Kanun”** yahut **“Kanun”** olarak anılacaktır) ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır.

Anılan Kanun ile binek otomobillerin giderlerine ve amortismanlarına ilişkin olarak bir takım kısıtlamalar getirilmiştir. İşbu Sirkülerimizde söz konusu düzenlemeler açıklanacaktır.

1. BİNEK OTOMOBİLLERİN KİRA BEDELLERİNE GETİRİLEN KISITLAMALAR:

7194 sayılı Kanunun 13 ve 14’üncü maddeleri ile, Gelir Vergisi Kanununun (GVK) ticari kazancın tespitinde **“İndirilecek Giderler”** başlıklı 40’ncü maddesi ile serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin **“Mesleki Giderler”** başlıklı 68’inci maddesinde değişiklikler yapılmıştır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2019 yılında 9,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.809 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 88.110 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Kanunun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri ile yapılan bu düzenlemeler, 1.1.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Getirilen düzenleme uyarınca; kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazançlarının tespitinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin **her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmı vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.**

Buna göre, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin **her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'yi** aşan kısmının Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (**KKEG**) olarak dikkate alınması gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanununun "*İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi*" başlıklı 30'uncu maddesinin d bendi uyarınca, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen & yüklenilen KDV, indirilecek KDV olarak dikkate alınamaz. Bu nedenle, her bir binek otomobil için aylık 5.500 TL'yi aşan kira tutarlarına ilişkin KDV'nin de indirimine konu edilmeyerek KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Diğer taraftan, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin aylık kira bedellerine ilişkin olarak getirilen kısıtlama, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlayacaktır¹. Buna göre, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin kısıtlama, 2019 yılında ödenen & tahakkuk eden kira giderlerini kapsamamaktadır. Bununla birlikte, kiralama sözleşmesi maddenin yürürlük tarihinden önce yapılmış olsa dahi, bu araçların kira giderleri için söz konusu kısıtlama 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren geçerli olacaktır.

Getirilen düzenleme uyarınca, binek otomobillerin aylık kira bedellerine ilişkin olarak getirilen 5.500 TL'lik sınırın her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınması gerekmektedir².

Ancak, 7194 sayılı Kanunun 22'nci maddesiyle GVK'na eklenen geçici 91. Madde uyarınca, 5.500 TL'lik sınır 2020 yılında yeniden değerlendirme oranında artırılmayacaktır. Dolayısıyla, binek otomobillerin aylık kira bedellerine ilişkin sınır, 2020 yılında 5.500 TL tutarında olacaktır. İlerleyen yıllarda (2021 yılından itibaren) ise anılan sınır, bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.

¹ 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/d bendi uyarınca.

² 7194 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle GVK'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan düzenleme uyarınca.

2. BİNEK OTOMOBİLLERİN GİDERLERİNE İLİŞKİN KISITLAMALAR:

7194 sayılı Kanununun 13 ve 14'üncü maddeleri ile GVK'da yapılan düzenlemelerle getirilen bir diğer kısıtlama ise binek otomobillerin kullanım giderlerine ilişkindir. Getirilen düzenleme uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere; kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde, binek otomobillere ilişkin giderlerin (yakıt, tamir - bakım, sigorta, kasko vs) en fazla % 70'i vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısmın KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Ayrıca, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca, KKEG olarak dikkate alınan binek otomobil giderlerine ait KDV, indirilecek KDV olarak dikkate alınamaz. İndirilecek KDV olarak dikkate alınamayan söz konusu tutarların da, KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Buna göre, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları **hariç** olmak üzere, binek otomobil giderlerinin (yakıt, tamir - bakım, sigorta, kasko vs) % 30'una isabet eden KDV, indirilecek KDV olarak dikkate alınamayacaktır. Ayrıca anılan KDV'nin, vergi matrahının tespitinde KKEG gider olarak dikkate alınması gerekir.

Diğer taraftan, binek otomobil giderlerinin % 30'una ilişkin olarak getirilen kısıtlama, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlayacaktır³. Buna göre, 2019 yılında katlanılan binek otomobil giderleriyle ilgili olarak, önceki yıllarda olduğu gibi, herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır. Ancak binek otomobiller maddenin yürürlük tarihinden önce aktife alınmış olsa dahi, bu araçların giderleri için söz konusu kısıtlama 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren geçerli olacaktır.

Yukarıda açıklanan düzenlemeler ile getirilen “*oransal kısıtlama*” binek otomobillerin kullanım giderlerine ilişkin olup, anılan düzenlemeler ile kira ve amortisman tutarlarına ilişkin ayrıca getirilen “*tutarsal kısıtlama*” çerçevesinde vergi matrahından indirilebilecek olan kira ve amortisman tutarlarının % 70'i değil % 100'ü vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Keza binek otomobil iktisap ve kiralamalarına ilişkin finansman giderlerinin tamamının da herhangi bir oran veya tutar kısıtlaması olmaksızın indirilebilmesi mümkündür.

³ 7194 sayılı Kanununun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/d bendi uyarınca.

3. BİNEK OTOMOBİLLERİN İKTİSABINA İLİŞKİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİNE GETİRİLEN KISITLAMALAR:

Vergi Usul Kanununun 269 ve 270'nci maddeleri uyarınca, binek otomobilin iktisabında yüklenilen ÖTV ve KDV dönem kazancının tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alınabildiği gibi, ilgili otomobilin maliyet bedeline de dâhil edilmek suretiyle amortisman yoluyla da gider yazılabilir. Mükellefler anılan seçim konusunda serbesttirler.

7194 sayılı Kanunun 13 ve 14'üncü maddeleri ile, GVK'nın 40 ve 68'inci maddelerinde yapılan değişikliklerle getirilen bir diğer kısıtlama da ÖTV ve KDV tutarlarının doğrudan gider olarak dikkate alınabilecek kısmının belli bir tutarla sınırlandırılmış olmasıdır.

Getirilen bu düzenlemeler uyarınca; ticari kazancın ve serbest meslek kazançlarının tespitinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin **ÖTV ve KDV'nin toplamının en fazla 115.000 TL'ye kadarlık kısmı vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.** Aşan kısmın ise KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Binek otomobillerin iktisabında yüklenilen ÖTV ve KDV'ye getirilen kısıtlama, 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlayacaktır⁴. Buna göre, 2019 yılında gerek Kanunun yayımından önce ve gerekse yayımından sonra iktisap edilen binek otomobillere ilişkin ÖTV ve KDV tutarlarının vergisel açıdan gider olarak dikkat alınması ile ilgili herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, binek otomobillerin iktisabında gider olarak dikkate alınabilecek ÖTV ve KDV sınırı olan toplam 115.000 TL tutarının, ilerleyen yıllarda her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınması gerekmektedir⁵. Buna göre, 2020 yılında iktisap edilecek binek otomobiller için gider olarak dikkate alınabilecek ÖTV ve KDV'nin toplam tutarı belirlenirken, 115.000 TL'nin 2019 yılına ait yeniden değerlendirme oranında artırılması gerekir.

4. BİNEK OTOMOBİLLERİN AMORTİSMAN GİDERLERİNE GETİRİLEN KISITLAMALAR:

7194 sayılı Kanununla getirilen bir diğer kısıtlama ise binek otomobillerin amortisman giderlerine ilişkindir. Getirilen düzenleme uyarınca, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kurum kazancının, ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde;

- ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'yi,

⁴ 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/d bendi uyarınca.

⁵ 7194 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle GVK'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan düzenleme uyarınca.

- ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı **250.000 TL**'yi

aşan binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı, vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aşan kısmın ise KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

Binek otomobillerin amortisman giderlerine ilişkin olarak getirilen kısıtlamalar, 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarından itibaren uygulanmaya başlanacaktır⁶. Dolayısıyla, 2019 yılı kazançlarının tespitinde söz konusu kısıtlamalar geçerli değildir.

Diğer taraftan, amortisman giderlerine ilişkin olarak yukarıda belirtilen **135.000 TL ile 250.000 TL** tutarları, her yıl bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dikkate alınması gerekir⁷. Buna göre, 2020 yılında iktisap edilecek binek taşıtların gider olarak dikkate alınabilecek toplam amortisman tutarı belirlenirken, 2019 yılına ait tutarların 2019 yılı için ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınması gerekir.

Ancak, getirilen kısıtlamanın uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. Bu nedenle söz konusu kısıtlamanın ancak Kanunun yayımından itibaren iktisap edilen binek otomobiller için uygulanması gerekir. Çünkü Kanunun yayımından önce ortada (yani yürürlükte olan) herhangi bir kısıtlama tutarı bulunmamaktadır.

Örneğin, Ocak 2019 yılında 500.000 TL'ye (KDV ve ÖTV dahil) araç alındığını ve KDV ile ÖTV'nin taşıtın maliyetine ilave edildiğini ve normal amortisman yöntemi kullanıldığını varsayalım. (Kıst amortisman uygulaması ihmal edilmiştir.) Buna göre, 2019 yılında ayrılacak olan amortisman tutarının tamamı olan 100.000 TL, vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Zira, amortismanlar için getirilen kısıtlama 2019 yılı kazançları için geçerli değildir. İzleyen yıllarda da bu otomobil için kısıtlama uygulanmaz. Çünkü bu örnekte binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan herhangi bir tutar bulunmamaktadır. Bizim anlayışımıza göre, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan herhangi bir tutarın bulunmaması, izleyen yıllarda da bu otomobil için kısıtlama uygulanmamasını gerektirir. Çünkü düzenlemede "*iktisap edildiği dönemdeki & yıldaki*" değil "*iktisap edildiği tarihteki*" tutarların dikkate alınacağı açıkça hükme bağlanmıştır.

Özetle bizim anlayışımıza göre, Kanunun yayımından önce iktisap edilmiş binek otomobiller için ne 2019 ne de izleyen yıllarda amortisman yönünden bir kısıtlama söz konusu değildir.

Son olarak ifade etmek istediğimiz önemli bir husus da, bu düzenlemeler kapsamında vergisel açıdan dikkate alınamayan amortisman tutarının, söz konusu binek otomobillerin elden çıkarılması halinde maliyet olarak dikkate alınabilecektir. Çünkü getirilen bu kısıtlama amortisman giderine yöneliktir. Elden çıkarma halinde maliyet olarak dikkate alınma ile ilgili bir kısıtlama bulunmamaktadır.

⁶ 7194 sayılı Kanunun yürürlüğünü düzenleyen 52'nci maddesinin 1/d bendi uyarınca.

⁷ 7194 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle GVK'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan düzenleme gereğince.

5. ANAYASA'YA AYKIRILIK SORUNU:

Yukarıdaki bölümlerde belirttiğimiz üzere, 7194 sayılı Kanun ile binek otomobil giderlerine önemli kısıtlamalar getirilmektedir. Üstelik bu yapılırken, düzenlemelerin yürürlük tarihinden önce kiralanan veya aktive alınan binek otomobillerin 2020 ve sonraki dönemlere ilişkin giderleri de kapsama alınmaktadır.

Böylelikle gelirin ticari kazanç sahipleri (elbette buna kurumlar da dâhildir) ile serbest meslek erbabı, kazanç elde etmek maksadıyla katlandığı binek otomobil giderlerinin bir kısmını gider yazamayacaktır. Bu durumun Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. Maddesi'nin,

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.”

şeklindeki düzenlemelerine aykırı olduğunu düşünüyoruz. Zira kazanç elde etmek için binek otomobil giderlerine katlanmak zorunda olup da bu giderlerinin bir kısmını indiremeyen bir vergi mükellefi, mali gücünden daha fazla bir yüke katlanacağı gibi, aynı kazancı elde etmek için bu giderlere katlanmak zorunda olmayan diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır.

Ayrıca bu düzenlemelerin, düzenlemenin yürürlüğünden önce kiralanan/satın alınan binek otomobilleri de etkilemesinin, Anayasa'nın 2. Maddesinde belirtilen hukuk devleti düzenlemesine de aykırı olduğunu düşünüyoruz. Bu maddeden çıkan yasaların geriye yürümezliği ilkesi, belirlilik ilkesi, hukuki güven ilkesi gibi Anayasa Mahkemesi kararlarında benimsenen ilkeler, binek otomobillerin satın alındığı veya kiralandığı dönemdeki kanuni düzenlemelere güvenerek satın alma veya kiralama kararını vermiş olan mükelleflerin haklarının bu yeni düzenlemelerle çiğnendiği şeklinde yorumlanmaya müsaittir

Önümüzdeki dönemde, bu düzenlemelerin iptali için Anayasa Mahkemesi'ne davalar açılacağını bekliyoruz. Bilindiği üzere düzenleme iptali için kişisel bazda dava açmak mümkün değildir. Ancak bu düzenlemelere uygun olarak verilecek beyannamelerin ihtirazi kayda ve davaya konu edilip, Anayasa'ya aykırılık iddiasının vergi mahkemelerinin dikkatine sunulması mümkündür. Mahkemeler bu iddiayı uygun bulursa, düzenlemelerin iptali için kendileri Anayasa Mahkemesi'ne başvurabilirler.

Saygılarımızla.