

# BİNEK OTOMOBİLLERİNE AİT GİDER VE AMORTİSMANLARIN KAYDI

Sakıp ŞEKER \*

## A GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 5 ve 7. bentlerinde 4008 Sayılı Kanun'la 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere; **"Nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçları için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının yarısının gider yazılabileceği"** hükme bağlanmıştır.

Öte yandan VUK'un 320. maddesinde 4108 Sayılı Kanun ile yapılan ve 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren değişiklikte sadece binek otomobilleri için kist amortisman ayırma esası getirilmiştir. Aynı maddede değişiklik yapan 4008 Sayılı Kanun'da ise kist amortisman uygulamasının yürürlük tarihi 6.7.1994 olup, 1994 yılı işlemleri bu Kanun hükmüne göre yapılmıştır. Kanun hükmünün 4108 Sayılı Kanun'la mükellef aleyhine geriye yürütülmesi hukuksal bir sorun yaratmıştır. Vergi idaresinin bu konudaki tavrı henüz belli değildir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için yapılması zorunlu olan söz konusu giderlerin mali karın hesabında dikkate alınmaması uygulamada bazı sorun ve tereddütler yaratmaktadır.

Dönem sonuna yaklaştığımız bugünlerde bütün ticari işletmeleri ilgilendiren binek otomobilinin alımsatım işlemleri ile amortisman ayırma ve giderlerinin muhasebeye kaydı konusunu açıklamaya çalışacağız.

## B İNDİRİMİ KABUL EDİLEN VE KABUL EDİLMEYEN GİDERLER I Kiralama Yoluyla Edinilen Otomobillerin Kira Bedelleri

Konuyla ilgili olarak yayınlanan 180 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde, finansal kiralama yoluyla edinilen taşıtların finansal kira giderleri ile taşıt kiralama faaliyetiyle uğraşan işletmelerden kiralanan taşıtların kira giderlerinin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan gider kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek, bu tür kira giderlerinin tamamının gider olarak kabul edileceği, ancak, **kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin "tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderlerin" yarısının indiriminin kabul edileceği belirtilmektedir.**

## 2 İşletmeye Ait Olup Nakliyecilik ve Pazarlama Faaliyetlerinde Kullanılan Otomobillerinin Giderleri

180 No.lu GVK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, yük ve yolcu taşımacılığı olmamakla birlikte, işletmenin esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi için kullanımı zorunlu olan ve münhasıran işletmenin **nakliye ihtiyaçlarında** kullanılan binek otomobillerinin gider ve amortismanlarının tamamı gider olarak kaydedilebilecektir.

Tebliğde, dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan mükellefin işletmesine kayıtlı binek otomobilinin gider ve amortismanlarının yarısının safi kazancın tespitinde indirim konusu edilebileceği belirtildiği halde, sağlık ürünleri pazarlama işi ile uğraşan mükellefin "pazarlama" işinde kullandığı binek otomobiline ait gider ve amortismanların tamamını gider kaydedilebileceği şeklinde açıklama yapılmıştır.

Sağlık ürünleri pazarlama işi ile uğraşan mükellefin esas faaliyetinde kullandığı binek otomobilini zati veya ailevi ihtiyaçlarında kullanması halinde yine gider ve amortismanlarının yansı gider yazılamayacaktır.

Diğer taraftan, işte kullansalar dahi, işletmenin esas faaliyeti konularına giren işlerin yürütülmesi bakımından **"kullanımı zorunlu olmayan binek otomobil-**

**leri"** ile işletmenin sahip veya sahipleri, yöneticileri ve diğer personeline makam veya servis aracı olarak kullanılan taşıtlar nakliyecilikte kullanılıyor kabul edilmeyecek ve bu taşıtların giderleri ile amortismanlarının sadece yarısı indirim konusu edilecektir. (180 No.lu GVK Genel Tebliği)

Makam ve servis aracı olarak kullanmanın ayırımında bir sorun olmamakla birlikte, "**esas faaliyetin yürütülmesi için kullanımı zorunlu nakliye işlerinin**" ölçüsünü tayin etmekte güçlük bulunmaktadır.

### **3 Diğer Taşıtların Gider ve Amortismanlarının Tamamının Gider Yapılabilmemesinin Koşulları**

Binek otomobili dışında kalan kamyon, otobüs, kamyonet, minibüs, arazi taşıtı, panel gibi taşıtların gider ve amortismanlarının tamamının mali karın tespitinde indirim konusu edilebilmesi, bunların münhasıran işte kullanılmalarına bağlıdır. Söz konusu taşıtların özel işlerde veya ailevi ihtiyaçlar için kullanılmaları halinde gider ve amortismanlarının yarısı indirim konusu edilebilecektir.

Bu taşıtların personel servis aracı olarak kullanılmaları bunların zati ve ailevi ihtiyaç için kullanıldığı anlamına gelmemektedir.

Örneğin; işletmeye ait bir arazi taşıtının ailevi ve özel işlerde de kullanılması halinde bu taşıtın cari giderleri ile amortismanlarının sadece yarısı gider olarak yazılabilecektir. Ancak, binek otomobili dışında kalan taşıtların özel işlerde kullanıldığının tespiti ve ispatı son derece zordur.

### **4 Binek Otomobillerinin Hasara Uğraması Halinde Elde Edilen Sigorta Tazminatları ve Hasar Giderlerinin Durumu**

Bilindiği gibi, VUK'un 329. maddesi kapsamındaki sigorta tazminatlarının gelir olarak dikkate alınması veya yenileme giderlerinde kullanılmak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmesi yasa gereğidir. Öte yandan, bazı özel durumlar hariç, binek otomobillerine ait tamir, bakım ve sigorta giderlerinin yarısı safi kazancın (matrah) tespitinden gider olarak indirilememektedir. İşte bu noktada, binek otomobiline ait sigorta giderinin yarısı gider kabul edilmezken, bu giderin yapılmasından dolayı elde edilen sigorta tazminatının tamamının gelir olarak yazılması, kendi içinde bir çelişki yaratmaktadır.

Hasara uğrayan binek otomobiline ait sigorta tazminatının tamamı gelir olarak yazıldığına göre, bu gelirin elde edilmesine neden olan olayla ilgili harcamaların da (tamir giderlerinin) tamamının gider olarak dikkate alınması kazancın safi olması ilkesinin gereğidir. Ancak, tazminatı aşan bir gider yapılması halinde aşan kısmın yarısı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır görüşünderiz.

Konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım. Trafik kazası sonucu hasar gören binek otomobili için sigorta şirketinden 30 milyon lira alındığını ve mükellefin söz konusu hasar için 50 milyon lira gider yaptığını kabul edelim. Bu durumda, gider faturasının 40 milyon liralık kısmı gider olarak kalan 10 milyon liralık kısmı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

## **C İNDİRİMİ KABUL EDİLMEYEN GİDER VE AMORTİSMANLARIN KAYITLARDAN GÖSTERİLMESİ**

### **1 İNDİRİMİ KABUL EDİLMEYEN GİDERLERİN KAYDI**

**a) Cari Yıla Ait Kayıt İşlemleri** Bilindiği gibi kanunen kabul edilmeyen bir gidere ait katma değer vergisi indirim konusu edilemez. (KDV Kanunu: Md. 30/d) Bu nedenle binek otomobillerine veya diğer taşıtlara ait olup kanunen kabul edilmeyen gider kısmına ait katma değer vergisi de indirim konusu edilemeyecektir. Binek otomobillerine ait katma değer vergisi KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre indirim konusu edilemediği için bu giderlerin maliyet olarak dikkate alınması halinde amortisman yoluyla itfa edilmesi mümkündür. Özel işlerde de kullanılan diğer taşıtlara ait KDV'nin ise tamamının mı yoksa yansının mı indirim konusu edileceği konusu yeterince

açık değildir.

Mükellefler binek otomobillerine ait katma değer vergisinin yarısını doğrudan Genel Yönetim Giderine, diğer yansını ise kanunen kabul edilmeyen giderlere yazabilirler. Çünkü KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca indirilemeyen katma değer vergisinin malın maliyetine kaydedileceği konusunda yasal bir düzenleme yoktur, 1 No.lu KDV Genel Tebliğinde ise indirim kabul edilmeyen söz konusu KDV'nin gider veya maliyet olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Binek otomobillerinin alımı sırasında ödenen taşıt alım vergisi ve çevre fonu giderlerinin maliyete eklenmeyip doğrudan gider yazılmasında da aynı sorun bulunmaktadır. Kanun'da değişiklik yapılmadan önceki uygulamada amortismanların tamamı gider yazılabildiği için bu tür giderlerin maliyete ilave edilmesi daha avantajlı olabilmekteydi. Yeni uygulamada bu tür alış giderleri maliyete katılsa bile amortismanın yarısı gider kabul edilmeyeceği için sonuç değişmeyecektir.

**Örnek:** Aktife kayıtlı olup şirket müdürüne tahsis edilen binek otomobiline ait KDV dahil 1.500.000 TL tutarındaki benzin faturası aşağıdaki şekilde kayıtlara alınacaktır.

/ 770 Genci Yönetim Gideri 770.30 Benzin Giderleri 770.40 K.K.Edilm.Giderler 191 İndirilecek KDV 100 Kasa	652.174 750.000	1.402.174 97.826	1.500.000
/ 960 K. K. Edilm. Giderler 961K.K.Edilm.Giderler		750.000	750.000

1.500.000TL'nin 1/2'si kanunen kabul edilen gider niteliğinde olduğu için, diğer yansı olan, 750.000TL içindeki KDV iç yüzde oranı ile hesaplanmıştır. Kanunen kabul edilen bu tutara ait (750.000 Xpjy) 97.826 TL KDV indirilmiş, mal bedeli olan (750.000-97.826) 652.174 TL gider yazılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus kanunen kabul edilmeyen gidere ait KDV'nin de KDV Kanunu'nun 30/d maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gidere dahil edilmesi gereğidir. Mal bedeli  $1.500.000 \times \frac{1}{2} = 1.304.348$  TL'dir. Bu tutarın yarısı olan ( $1.304.348 \times \frac{1}{2} =$ ) 652.174 TL K. K. Edilmeyen giderdir. Bu gidere ait 97.826 TL KDV indirilemeyen KDV olduğu için mal bedeline eklenecek ve kanunen kabul edilmeyen KDV ( $652.174 + 97.826 =$ ) 750.000 TL olacaktır. Kabul edilen kısma ait katma değer vergisi olan 97.826 TL ise indirim konusu edilecektir.

#### **b) Gelecek Yıllara Ait Giderlerin Ayrılması ve Muhasebeleştirilmesi**

Binek otomobillerine ait giderlerden birisi de mali zorunluluk veya kasko sigortası gideridir. Sigorta giderlerinden gelecek yıllara ait olan kısım, peşin ödenmiş gelecek yıl gideri olduğu için 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler hesabında izlenir. Binek otomobillerine ait sigorta giderlerinin cari yıl ve gelecek yıl gider ayrımı ile kanunen kabul edilmeyen gider ayrımının şu şekilde yapılması gerekmektedir.

**Örnek:** İşletmeye kayıtlı binek otomobili 1.8.1995/31.7.1996 dönemi için 12.000.000.TL'ye sigortalanmıştır.

Bu durumda sigorta bedelinin 5/12'si 1995 yılı, 7/12'si ise 1996 yılı gideri olarak kayıtlara alınmalıdır. Ancak cari yıl gideri olan kısmın 1/2'si kanunen kabul edilmeyen gider olarak ayrılmalı, gelecek yıla ait sigorta gideri ise ilgili olduğu yılda ayrıma tabi tutulmalıdır. Aksi halde gelecek yıla ait giderin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem ticari kazancına eklenmesi sonucu fazla vergi ödenmiş olur.

/			
770 Genel Yönetim Gideri		5.000.000	
770.60 Sigorta Giderleri	2.500.000		
770.30 K.K.Edilm. Giderler	2.500.000		
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler		7.000.000	
280.10 ... Plakalı Otomobil Kasko gideri			12.000.000
100 Kasa			
/			
960 K. K. Edilmeyen Giderler		2.500.000	
960.10 Binek Oto Sig. Gid.			
961 K.K.Edilm.Gider Borçluları			2.500.000

1996 yılında ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

----- 1.1.1yyo			
770 Genel Yönetim Gideri		7.000.000	
770.60 Sigorta Giderleri	3.500.000		
770.30 K.K.Edilm.Giderleri	3.500.000		
280 Gel.Yıll.Ait Gid.			7.000.000
280.05 ... Plakalı Oto Kasko gideri			

1995 yılında yaptırılan kasko sigorta giderinin kayıtlara alınması

----- ; -----		3.500.000	3.500.000
960 K. K. Edilmeyen Giderler			
961 K.K.Edilm.Giderler			

## 2 İNDİRİMİ KABUL EDİLMEYEN AMORTİSMANLARIN KAYDI

Binek otomobillerine ait amortismanların yarısının indiriminin kabul edilmemesi, amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme işlemlerini etkilemektedir. Kayıt yönteminin ne şekilde olması gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bir görüşe göre, binek otomobilinin değerinin yarısı aktife alınmalı ve amortisman bu yarı değer üzerinden tam hesaplanmalıdır.

Diğer bir görüş ise, binek otomobilleri üzerinden amortismanların kanuni nispetleri uygulanmak suretiyle tam olarak ayrılmalı ve bunun yansının gider olarak muhasebeleştirilmesi, diğer yansının ise aktifte bir hesapta izlenmesidir(1).

Birinci görüş işletmenin gerçek aktif değerini gizlediği için bizce hatalıdır ve TMS'ye aykırıdır. Binek otomobilinin satılması halinde elde edilen kazancın, yeniden değerlendirme işleminin doğru şekilde hesaplanabilmesi ve bilançonun, Tekdüzen Hesap Planında yer alan ilkelere uygun düzenlenebilmesi için ikinci görüşe itibar edilerek, binek otomobilinin değerinin bilançoda tam olarak gösterilmesi, amortismanın normal şekilde ayrılması, indirim kabul edilmeyen amortisman giderinin ise "aktif geçici hesapta" izlenmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde 4108 Sayılı Kanun ile yapılan ve 1.1.1994 tarihinde geçerli olmak üzere yürürlüğe giren değişiklik hükmüne göre;

**"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."**

Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini %20 nispetinden fazla olmamak üzere (1.1.1995 tarihinden itibaren) serbestçe tespit ettikleri nispetleri üzerinden yok ederler (VUK Md.315). Buna göre 1.1.1995 tarihinden itibaren satın alınan iktisadi kıymetler için en fazla % 20 amortisman ayrılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinde yapılan değişiklikle binek otomobilleri için "kist amortisman" ayırma uygulaması getirilmiştir.

## D BİNEK OTOMOBİLİNİN

### ALİŞ VE SATIŞ

### KAYITLARI

#### 1 BİNEK OTOMOBİLİNİN ALIŞ KAYDI

##### a) Alış Giderlerinin Gider Olarak Değerlendirilmesi

Binek otomobillerine ait taşıt ahm vergisi ve ek taşıt alım vergisi ile çevre fonu önemli bir maliyet unsurudur. Taşıt ahm vergisinin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mükellefin isteğine bırakılmıştır (VUK Md. 270). Bu çerçevede ek taşıt alım ve çevre temizlik fonu ile diğer alım giderlerinin de doğrudan gider yazılması mümkündür.

KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre indirim kabul edilmeyen binek otomobili line ait KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi de mükellefin isteğine bırakılmıştır. 23 No.lu KDV Genel Tebliğinin 1. bölümüne göre kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerine ait kira faturasında gösterilen KDV ise indirim konusu edilecektir.

Gerek KDV'nin gerekse diğer vergi ve fonların gider olarak yazılmak istenmesi halinde, bu giderlerin tamamının gider yazılıp yazılmayacağı konusunda söz konusu aracın kullanım amacına bakmak gerekecektir. Otomobil servis veya makam aracı olarak kullanılacaksa söz konusu giderlerin yarısı kanunen kabul edilmeyen gider hesabına alınacaktır. Maliyete ilave edilmesi durumunda ise söz konusu aynın daha sonra ayrılacak amortisman üzerinde yapılacaktır.

600.000.000

138.000.000

200.000.000

938.000.000

20.10.1995

Örnek: Otomobilin alış bedeli:

Katma Değer Vergisi: Diğer Giderler  
(TAV vb.): Toplam Aktife Giriş Tarihi  
Aktife Alış Kaydı:

----- iu.ıu.ıyyj -----			
254 Taşıtlar		600.000.000	
770 Genel Yönetim Giderleri		338.000.000	
770.30 Binek Otosu Giderleri	169.000.000		

770.40 K. K. Edilmeyen Gid.	169.000.000	
320 Satıcılar		738.000.000
100 Kasa		200.000.000
/		



960 KKabul Edilmeyen Gid. 961 K. Kabul Kdilm.Cid. Borçlu H.	169.000.000	169.000.000
--	-------------	-------------

**b) Alış Giderlerinin Maliyet Unsuru olarak Değerlendirilmesi**

Binek otomobiline ait giderlerin kısmen gider kısmen maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali mümkündür. Ancak tercihin tam kullanılmasında yarar vardır. Örneğin KDV maliyete ilave edilirken TAV gider yazılabilir. Maliyete ilave edilen unsurların binek otomobilinin maliyetine ilavesi ve otomobilin aktife almış kaydı şu şekilde yapılır.

----- /----- .

<b>254 Taşıtlar II.</b>	938.000.000	
<b>329 Diğer Ticari Borçl.</b>		738.000.000
<b>100 Kasa</b>		200.000.000

**c) Binek Otomobilinin Aynı Hesap Dönemi İçinde Bir Süre Makam Aracı Bir Süre Zorunlu Nakliyecilik İşlerinde Kullanılması**

Binek otomobiline ait gider ve amortismanların tamamının gider olarak yazılabilmesi için söz konusu aracın münhasıran ticari faaliyetin yürütülmesi için zorunlu olan nakliyecilik işlerinde kullanılması gerekir. Yılın belli bir döneminde aracın kullanım yerinin değiştirilmesi halinde, değişiklik tarihi dikkate alınarak işlem yapılması ve amortisman ve giderlerinin de buna göre kayıtlara alınması gerektiği düşüncesindeyiz.

**2 BİNEK OTOMOBİLLERİNDE KİST AMORTİSMAN UYGULAMASI**

Prensip olarak amortisman iktisadi kıymetin işletmeye giriş tarihi dikkate alınmaksızın tam olarak ayrılır. Kist amortisman uygulamasında ise iktisadi kıymetin aktife alındığı tarih itibarıyla ilk yıl daha az amortisman ayrılmaktadır.

Buna göre, 20.10.1995 tarihinde satın alınan binek otomobili için Ekim ayı için tam olmak üzere, 3 aylık süreye isabet eden amortisman ayrılacaktır, ayrılacak bu amortismanın GVK'nın 40/7. maddesi uyarınca yansı gider olarak kaydedilebilecektir. Şimdi yukarıda sözü edilen binek otomobili için ayrılacak amortisman tutarını ve kaydının ne şekilde yapılacağını görelim.