

BİNEK OTOMOBİLİNE İLİŞKİN VERGİ UYGULAMALARI ¹

Hiç kuşkusuz, binek otomobili içinde bulunduğumuz iletişim çağının vazgeçilmez bir ulaşım ve tüketim aracı olması yanında Devletin de vazgeçilmez bir gelir kaynağıdır. Önce binek otomobilleriyle ilgili olarak vergi mevzuatımızda yer alan özel düzenlemelere bir göz atmakta fayda vardır. Söz konusu özel düzenlemeler başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir.

1-KDV indirimi yasağı (Binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi işi yapan işletmeler hariç),

2-Motorlu taşıtlar vergisinin ticari, zirai ve mesleki kazancın tespitinde gider kabul edilmemesi,

3-Yüksek oranda özel tüketim vergisi uygulanması,

4-Kıst amortisman uygulaması,

I-Binek Otomobilinin Tanımı

Binek otomobili en yalın tanımıyla kişisel ve/veya ailesel ihtiyaçlarımızı karşılamak üzere insan taşımaya elverişli şekilde imal edilmiş bir taşıma aracıdır. Ancak vergi uygulamasında binek otomobilinin tanımı bu kadar basit ve anlaşılabilir değildir.

Vergi mevzuatımızda “binek otomobili” tabiri %1 KDV oranına tabi kullanılmış otomobilleri belirleyen KDV Kanununa bağlı (1) sayılı Tarifenin 8’nci maddesinde ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na bağlı II sayılı Listede geçmektedir. 1 sayılı Tarifenin 8’nci maddesinde Türk Gümrük Tarife Cetvelinin (TGTC) 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jeepler ve benzeri motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili ve benzeri motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş motorlu taşıtlardan yalnızca kullanılmış olanlar %1 oranında KDV’ne tabi olacaktır.

ÖTV Kanunu’na bağlı II sayılı Liste ile KDV Kanunu’na bağlı (1) sayılı Tarife arasında bir paralellik vardır. Ancak, II sayılı Listede yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (yolcu taşıma kapasitesi yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır) istiap haddinin %50’sinin üstünde olan motorlu araçlar da binek otomobili sayılmıştır. KDV Kanununa bağlı (1) Sayılı Tarifede taşıtın ağırlığının binek otomobili sayılmasında bir önemi yoktur. Tanımlama doğrudan 87.03 GTİP numarasına dayandırılmıştır.

ÖTV Kanunu’na ekli II sayılı Listedeki 87.03 ve 87.04 G.T.İ.P numaralarında yer alan mallar ve vergi oranlarını değiştiren 5398 sayılı Kanunla² ilgili olarak çıkarılan ve 27.7.2005 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 21.7.2005 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 8 nolu Gümrük Genel Tebliği (Tarife –Sınıflandırma Kararları) ‘nın ekindeki sınıflandırma kararında 1+1, 1+3,1+4 veya 1+7 koltuklu kapalı kasalı tek sıralı veya çift sıralı

¹ **Sakıp ŞEKER**, Yeminli Mali Müşavir

² 5398 sayılı Kanun 21.7.2005 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

motorlu araçlar 87.03 tarife pozisyonunda tanımlanmıştır.8 nolu Gümrük Genel Tebliği ekinde 87.03 tarife pozisyonundaki eşyanın tanımı aşağıdaki gibidir:

“1+1 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar” ile “1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar” şeklindedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde ise, *“otomobil, yapısı itibariyle sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır”* şeklinde tanımlanmıştır. Karayolları Trafik Kanunu'nda da otomobil, *“yapısı itibariyle sürücüsünden başka en çok 7 oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıt”* olarak tanımlanmıştır. Buna göre binek otomobili tabirinden, otomobil, kaptıkaçtı, panelvan, arazi taşıtı, jeep ile herhangi bir tadilatla insan taşımaya mahsus (kamyon, kamyonet, otobüs, midibüs ve minibüs dışında kalan) taşıtları anlamak gerekmektedir. Ancak, II sayılı ÖTV Listesinde 4.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikte şoför dahil **9 oturma yeri** olan taşıtlar da 87.03 tarife pozisyonu kapsamına alınmıştır.

Bu tanımlamalara göre, kamyonet sınıfında olan ancak fabrika çıkışında insan taşımak üzere dizayn edilen veya daha sonra tadil edilen Fiat Doblo, Cargo Combi gibi kapalı kasa panelvan tipi taşıtlar³ ile tek sıralı veya çift sıralı oturma yeri olan Ford Ranger gibi

³ 2004 /10 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde fabrika çıkışı kapalı kasa kamyonet olarak imal edilen motorlu araçlara(Fiat Doblo Cargo, Peugeot Partner v.b. koltuk ilavesinden sonra ruhsatının binek otomobili olarak değiştirilmesinde, araçların değişiklikten sonra sahip olduğu yük ve yolcu kapasitelerinin karşılaştırılması gerektiği belirtilerek, karşılaştırmada kişi başına 70 kilogram ağırlığın esas alınacağı, şoför dahil 5 kişilik yolcu koltuğu bulunması halinde yolcu taşıma kapasitesinin 350 kg olarak kabul edileceği, değişiklikten sonra araç için öngörülen yük taşıma kapasitesinin 350 kg'dan fazla olması halinde taşıtın 87.04 tarife pozisyonu kapsamındaki eşya taşımaya mahsus motorlu araçlar olarak mütala edilerek aracın iktisabında yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığınca verilen 8.3.2005 tarihli bir özalgede ise Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanan Tip Onay Yönetmeliğinde bir yolcunun ağırlığının 68kg olarak kabul edildiği, buna göre Peugeot kombi van model motorlu taşıtın bir yolcu 68 kg olarak kabul edilerek şoför hariç oturma yeri sayısı yük kapasitesi ile karşılaştırıldığında yük taşıma kapasitesinin 340 kg'dan fazla olması halinde taşıtın Türk Gümrük Tarifesi Cetveli açısından 87.04 tarife pozisyonundaki yük taşımaya mahsus motorlu taşıtlar arasında değerlendirilip ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir. (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özalgeler, Yaklaşım Yayınları, Cilt:8, Sayfa:1326)

kamyonetler de (pikap) binek otomobili kapsamına girmektedir.⁴ 2004/10 sayılı KDV Sirkülerine göre, istiap haddi 720 kg olan panel van tipi bir aracın sürücüsü dahil 5 koltuğu varsa, yolcu taşıma kapasitesi 350 kg kabul edilecek ve yolcu taşıma kapasitesi (720-350)=370 kg olan yük taşıma kapasitesinden düşük olduğu için bu taşıta ait KDV indirilebilecektir. Söz konusu taşıtların koltuk ilavesinden sonra yolcu taşıma kapasitesinin yük taşıma kapasitesini aşması halinde (ruhsatının da binek otomobili olarak değiştirilmesi halinde) indirilen katma değer vergisinin değişikliğinin yapıldığı döneme ait KDV beyannamesinde ilave edilecek KDV satırında beyan edilmesi ve beyan edilen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

II-Binek Otomobillerinde KDV Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesinde,” 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 vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.⁵ Ayrıca, (1) sayılı Listenin 8. Sırasında “kullanılmış” binek otomobillerinin tesliminde KDV oranının %1 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Kullanılmamış yani henüz trafik tescili yapılmamış binek otomobilleri ile kullanılmış olsa dahi ithal edilen binek otomobillerinin teslimi %18 oranında katma değer vergisine tabidir.

Kanun gerekçesinde söz konusu indirim yasağı ile “*özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketicinin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesi*” nin amaçlandığı belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemenin esas itibarıyla bir **vergi güvenlik fonksiyonu** taşıdığı söylenebilir. KDV Kanununun yürürlüğe konulduğu 25 yıl önceye göre bugünkü ekonomik ve sosyal gelişme ve kentleşme karşısında, hiç olmazsa belli sınıf ve yaştaki binek otomobillerinin işletmeler için zorunlu bir ihtiyaç haline geldiğinin kabulü gerekmektedir. Bütün mükelleflerin muvazaalı işlem yapacağı düşüncesi bir varsayım ve vehimden ibarettir.

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 10.11.2007 tarih ve 3662 sayılı özelgede, Ford Ranger marka 4x4 çift kabin kamyonet tipi aracın arazi taşıtı olduğu ve 87.03 GTİP'nda yer aldığı, Ford Ranger marka 4x2 çift kabin kamyonet tipi aracın ise yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu geçmeyen istiap haddi 4+1 kişilik 1095 kg ve motor silindir hacmi 2500cm³ olan araç niteliğinde olması nedeniyle 87.03 GTİP'nunda yer aldığı anlaşıldığından, söz konusu araçların ikinci el olarak satılmasında %1 oranında KDV uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Ancak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Ford Ranger tipi kamyonetleri 87.03 GTİP'nunda değerlendirip binek otomobili saydığı halde aynı vergi dairesi başkanlığına bağlı motorlu taşıtlar vergisinden sorumlu vergi dairesi aynı araçlar için ÖTV'ni 87.04 pozisyonundan tahsil edebilmektedir.

⁵ GVK'nın 41/7 ve KVK'nın 11/1 (f) bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderleri ve amortismanları ticari kazancın ve bu arada kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyeceği belirtildiği halde bu taşıtlara ait katma değer vergisinin indirilemeyeceği konusunda KDV Kanununda bir hüküm yer almamakla birlikte, anılan Kanunun 30/d maddesinde kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükmü nedeniyle söz konusu taşıtlara ait katma değer vergisinin de indirim konusu edilmemesi gerekmektedir.

İndirim konusu edilemeyen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilebilir.⁶ Binek otomobillerinin bakım ve onarım giderlerine ait katma değer vergisinin indiriminde herhangi bir sınırlama yoktur.

Esas itibarıyla kullanılmış binek otomobillerinin yurtiçi teslimlerinde KDV oranı %1 olmakla birlikte 2007/13033 sayılı BKK uyarınca 1.1.2007 tarihinden itibaren KDV Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin bu taşıtları tesliminde de KDV oranını %18 olarak uygulamaları gerekmektedir.

Ancak, 6 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan ve 7 Nisan 2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2008/13426 sayılı BKK'nda, “ *KDV Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31.12. 2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslimine konu olması halinde bu teslimlerde % 1 katma değer vergisi oranı uygulanır.*” Denilmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile binek otomobillerini kiralayan veya çeşitli şekillerde işletenler 31.12.2007 tarihinden önce satın aldıkları binek otomobillerini satın alma tarihinden **iki tam yıl** geçtikten sonra satmaları halinde %18 yerine yine %1 oranında KDV hesaplayacaklardır.

İkinci el binek otomobili alım satımı yapan bir mükellefe, satmak amacıyla iktisap ettiği binek otomobilleri için ödediği KDV'nin satış sırasında tahsil ettiği KDV'nden indirim indiremeyeceği konusunda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir özalgede; 2007/ 13033 sayılı Kararname ile mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranlarının belirlendiği, Kararname eki I sayılı Listenin 9 ncu sırasında TGTC 87.03 pozisyonundaki kullanılmış diğer motorlu taşıt teslimlerinde %1, Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin tesliminde ise %18 oranında vergi oranının uygulanacağına açıklandığı, öte yandan Kanunun 30/b maddesinde 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 vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceğinin hüküm altına alındığı belirtildikten sonra, *kullanılmış binek otomobillerinin satmak üzere satın alınması halinde, alışta ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı, ancak gider veya maliyet hesaplarına alınacağı belirtilmiştir.*”⁷

⁶ Maliye Bakanlığının 20.06.2000 Tarih ve 29609 sayılı özalgesi

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.03.2008 tarih ve GİB.0.0154/5428-2384/31467 sayılı özalgesi. (**Yaklaşım**, Mayıs-2008, Sayfa;300-301) Satmak amacıyla satın alınan binek otomobillerine ait katma değer vergisinin indirilemeyeceğine ilişkin görüşe katılmak mümkün değildir. Bu konudaki görüşlerimiz için bakınız, “ **Kullanılmış Binek Otomobili Alım Satımında KDV İndirimi**” Yaklaşım, Mayıs-2008, Sayı: 185, Sayfa: 141-145)

Kanun hükmünde faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin **kiralınması** veya **çeşitli şekillerde işletilmesi** olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine ait KDV'nin indirim konusu edilmesinde herhangi bir kısıtlama öngörülmemiştir. Kiralamadan maksadın işletmeye ait taşıtların süreklilik arz edecek şekilde üçüncü kişilere kiralanmasını, çeşitli şekillerde işletmekten maksadın ise, binek otomobillerinin taksi işletmeciliği, sürücü kursu işletmeciliği gibi ticari işletme türlerini anlamak gerekir. Madde metninde geçen "işletmelere ait" ifadesinden de işletmelerin günlük ihtiyaçlarında kullanılmak amacıyla satın alınan, satmak amacıyla iktisap edilmeyip amortismanına tabi iktisadi kıymet niteliğinde olan taşıtları anlamak gerekmektedir.

Öte yandan Danıştay arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplerin insan taşımaya mahsus araçlar olmaları itibarıyla binek otomobili sınıfında değerlendirilmesi gerektiğinden alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirilemeyeceğine hükmetmiştir.⁸

Bu açıklamalar karşısında arazi taşıtı sınıfındaki 4x4 jeepler ile binek amaçlı olarak da kullanılan kamyonet ve pikap tipi araçların KDV uygulaması yönünden "binek otomobili" sayılıp sayılmadığı konusundaki tereddütlerin bir genel tebliğ ile giderilmesi gerekmektedir.

III-Binek Otomobillerine Ait Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Uygulamasında Gider Kabul Edilmemesi

Binek otomobilleri için öngörülen diğer bir özel düzenleme de MTV Kanununun 14. Maddesinde yer almaktadır. Buna göre, **ticari maksatla kullanılan** uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç, **otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri** ile motosikletler, yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Görüleceği üzere binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınması sadece taşıt kiralama işi ile uğraşan işletmelere tanınmış, sürücü kursu ve taksi işletmesi gibi işletmelere bu imkan tanınmamıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda 2004 yılında yapılan değişiklikle lüks otomobil tanımı kaldırılmış olup (1) Sayılı Tarifeye motor silindir hacmi 1300 cm³'ten 4001 cm³ ve yukarısına sahip olan bütün otomobiller, kaptıkaçtılar, arazi taşıtları ve benzerleri dahil edilmiştir. Böylelikle işletmelerin esas faaliyetlerinde kullanılan bazı kamyonetlere ait motorlu taşıtlar vergisinin gelir/kurumlar vergisine esas kazancın tespitinde gider kabul edilmesi önlenmiştir. Buna göre II Sayılı Tarifede yer alan minibüs, panelvan ve motorlu karavanlar, otobüsler, kamyon, kamyonet ve çekici ve benzerlerine ait MTV'leri vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilecek; otomobiller, kaptıkaçtılar, arazi taşıtları ve benzerlerine ait MTV'ler vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

⁸ Danıştay 9. Dairesinin 11.10.2006 tarih ve E:2005/1618; K:2006/3798 sayılı kararı (Yaklaşım, Sayı:179, Sy.306)

IV- Binek Otomobillerinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

A- Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Tespiti

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa bağlı (II) sayılı listede sayılan taşıtların ilk iktisabı özel tüketim vergisine tabidir. Tescile tabi taşıtların ilk iktisabından anlaşılması gereken fabrika çıkışı sıfır kilometre olarak tabir edilen kullanılmamış ve ilk defa trafiğe çıkan araçlar ile kullanılmış olsun veya olmasın ithal edilen araçları anlamak gerekmektedir. (II) sayılı Listede 87.03 G.T.İ.P. numarasındaki taşıtlar binek otomobili olarak sınıflandırılmış olup, motor silindir hacimlerine göre iktisap bedelinin %6,7 ila %84 oranında vergiye tabi tutulmuştur. (II) sayılı Listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ÖTV yönünden mükellefi, bu araçların ticaretini yapanlar ile kullanmak üzere imal edenler veya müzayede yoluyla satışını yapanlardır. 87.03 G.T.İ.P numarasındaki binek otomobili tanımı ve vergi oranları aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

87.03	(5398 sayılı Kanununun 28'inci maddesiyle değiştirilen bent Yürürlük; 21.7.2005) Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)	
	[Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	
	-Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)	
	İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyen motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ün altında olanlar	10
	İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm ³ 'ün altında olanlar	10
	(5615 sayılı Kanununun 14'üncü maddesiyle eklenen ibare Yürürlük; 04.04.2007)	10
	Motor silindir hacmi 3200 cm ³ 'ü geçmeyen sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanlar,	
	-Diğerleri	
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler,	37
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	60
	Motor Silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler,	84
8703.10.11.00.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar	6.7
8703.10.18.00.00	Diğerleri	6.7
	(Golf arabaları vb. taşıtlar) “	

B-ÖTV'nin Gider veya Maliyet Olarak Değerlendirildiği Haller

VUK'nun 270. Maddesinde özel tüketim vergisinin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde iktisadi kıymetin maliyet bedeline ilave edilmesinde veya genel giderler arasında gösterilmesinde mükelleflere serbestlik tanınmıştır. Bu nedenle işletmede kullanmak amacıyla veya kiralamak amacıyla satın alınan binek otomobillerine ait ÖTV gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde mükellefler serbesttir. Ancak, özel tüketim vergisine tabi ticari mallar için ödenen ÖTV ise doğrudan gider yazılmayıp malın maliyetine ilave edilmelidir.

V- Binek Otomobillerinde Kıst Amortisman Uygulaması

Vergi Usul Kanunu'nun 315'nci maddesine göre amortisman faydalı ömür esasına göre hesaplanmaktadır. 333 nolu VUK Genel Tebliğinde binek otomobillerinin faydalı ömrünün 5 yıl oluşu belirtilmiştir. Anılan Kanununun 320.maddesinde ise, *“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.”* Denilmektedir. İşletmelere ait diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetler için kıst amortisman uygulaması öngörülmediği halde binek otomobilleri için özel bir düzenleme yapılarak, özellikle yıl sonlarında satın alınan binek otomobilleri için yüksek amortisman gideri yazılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. VUK'nundaki binek otomobillerine ilişkin söz konusu hüküm ile KDV Kanununun 30/b maddesindeki hüküm arasında vergi kayıplarını önlemeye yönelik amaçsal bir paralellik olduğu görülmektedir.

Kıst amortisman uygulaması nedeniyle ilk yılda gider yazılmayan amortisman kısmının amortisman süresinin sonunda yani 5'nci yılda gider yazılması gerekmektedir. İstanbul Defterdarlığınca verilen bir özalgede, azalan bakiyeler usulünü seçen mükelleflerin binek otomobilleri için ilk yıl kıst amortisman ayıracakları, ikinci yıl ilk yılda tam amortisman ayrılmış kabul edilerek yıllık amortisman tutarının maliyet bedelinden düşülerek amortisman hesaplamasının bu tutar üzerinden yapılacağı, itfa süresinin son yılında ayrılacak amortisman tutarına ilk yıldan geriye kalan amortisman tutarına ilave edileceği belirtilmiştir.⁹ Bu yöntem azalan bakiyeler usulünün işleyiş mantığına uygun olmamak ve muhasebe uygulamalarında karışıklığa yol açmakla birlikte, 320. Maddenin lafzı nedeniyle uygulama bu yönde gelişmiştir.

⁹ Mükellefin Dergisi, Sayı:55, Sayfa:149

VI-SONUÇ

Türkçede “binek otomobili” ve “otomobil” kavramları aynı anlamda kullanılmaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu ve Gümrük mevzuatına göre otomobil sürücüsü dahil 8 oturma yeri olan araç olarak tanımlandığı halde, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli II sayılı Listede 9 oturma yeri olan araçlar da 87.03 GTİP tarife pozisyonuna alınarak otomobil sayılmıştır. Binek otomobilinin tanımı konusunda bir netlik bulunmamaktadır. ÖTV uygulaması yönünden 87.03 tarife pozisyonunda gösterilmek suretiyle istiap haddinin yük veya yolcu taşıma kapasitesi dikkate alınarak kapasitesinin %50’sinden fazlasını yolcu taşıma amacıyla kullanan Fiat Doblo, Cargo Combi gibi panelvan tipi taşıtlar belli koşullarda binek otomobili sayılırken bu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisi, MTV Kanununa bağlı II Sayılı Tarifeden ödendiği için gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilebilmektedir. Bu taşıtlara ait KDV’nin ise KDV Kanunu’nun 30/b maddesine göre indirilip indirilemeyeceği tartışmalıdır.

4x4 veya 4x2 çift veya tek sıralı kamyonetler KDV uygulaması yönünden binek otomobili mi yoksa kamyonet mi olduğu konusunda da tereddüt bulunmaktadır. Keza, bu tip araçlar için 87.04 tarife pozisyonu üzerinden ÖTV tahsil edildiği görülmektedir. Esasen bir tereddüt olmaması gerekmeyle birlikte, arazi taşıtı tipi 4x4 jeeplerin binek otomobili sayıldığı ve bunlara ait KDV’nin KDV Kanununun 30/b maddesi çerçevesinde indirim konusu edilemeyeceği Danıştay kararıyla netlik kazanmıştır.

8 nolu Gümrük Genel Tebliğinde (Tarife- Sınıflandırma Kararları) yapılan açıklamalara göre 21 Temmuz 2005 tarihinden itibaren 87.03 GTİP pozisyonunda tanımlanan *1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar* istiap haddine bakılmaksızın sadece oturma yeri ve konfor özellikleri kriteri esas alınarak binek otomobili olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre 8 nolu Tebliğ kapsamına giren taşıtların katma değer vergileri (kiralama ve esas faaliyeti binek otomobili işletmeciliği olanlar hariç) indirim konusu yapılmamalı, kıst amortisman uygulanmalı ve motorlu taşıtlar vergisi 1 sayılı Tarifeden ödeniyorsa ödenen MTV’leri gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmelidir.

8 nolu Gümrük Genel Tebliğinde (Tarife –Sınıflandırma Kararları) yapılan açıklamalardan sonra 2004/10 sayılı KDV Sirkülerinin geçerliliğini koruyup korumadığı açık değildir. Bize göre **binek otomobilinin tanımında ÖTV Kanunundaki açıklamaların değil Gümrük mevzuatında yapılan açıklama ve tanımlamaların dikkate alınması gerekmektedir.** 8 nolu Gümrük Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar karşısında, henüz Maliye Bakanlığınca yürürlükten kaldırıldığı yönünde bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, 2004/10 sayılı KDV Sirkülerinin geçerliliğinin kalmadığı anlaşılmaktadır. Keza,

GTİP numaralarının açıklama ve tanımlamalarının yapılmasında yetkili ve görevli kurum Gümrük Müsteşarlığıdır.

Binek otomobillerine ait katma değer vergisinin indirimi ve özel tüketim vergisi uygulaması konusundaki tereddütleri ve farklı uygulamaları ortadan kaldırmak amacıyla Maliye Bakanlığınca bir genel tebliğ çıkarılmasında yarar olduğunu, ayrıca, binek otomobillerine ait KDV'nin indirimine ilişkin yasal düzenlemenin gözden geçirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

İşletmelere ait binek otomobilleri için ödenen KDV'nin indiriminin yasaklanmasının gerekçesi vergi güvenliği ile ilgilidir. Bize göre bu gerekçe doğru ve haklı değildir. İşletmeye ait binek otomobilinin özel işlerde de kullanılabilmesi endişesi ile ödenen KDV'nin tamamının indiriminin yasaklanması katma değer vergisi sisteminin mantığına uygun değildir. Bu anlayış binek otomobilinin işletmeye hiçbir değer katmadığı anlamına gelmektedir ki, bu kabul edilemez. Binek otomobilinin alımında ödenen katma değer vergisinin indirimi yasaklandığına göre kullanılmış binek otomobilinin satışının %1 oranında KDV'ne tabi tutulmasının da haklı bir tarafı yoktur. KDV indirimi yasaklandığına göre ikinci el binek otomobili satışları katma değer vergisine tabi olmamalıdır.