

OTOMOTİV PLAZALARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ, PAZARLAMA VE SERVİS AMACIYLA KULLANILAN BİNEK OTOMOBİLLERİNİN VUK MD. 320 (KİST AMORTİSMAN) VE GVK MD. 19 (YATIRIM İNDİRİMİ) AÇISINDAN İNCELENMESİ VE ESAS FAA

Otomotiv Plazalarında Müşteri İlişkileri, Pazarlama Ve Servis Amacıyla Kullanılan Binek Otomobillerinin Vuk Md. 320 (Kıst Amortisman) Ve Gvk Md. 19 (Yatırım İndirimi) Açısından İncelenmesi Ve Esas Faaliyet Kavramı

Yazar: Güray ÖĞREDİK

E-Yaklaşım / Ağustos 2005 / Sayı: 25 (*)

I- GİRİŞ

4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere GVK'nın 19. maddesinde yeniden oluşturulan yatırım indirimi istisnası mevzuu , yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar çeşitli açılardan ele alınmıştır. Maliye Bakanlığı tarafından bir çok Mukteza verilmiş, konu ile ilgili 22 ve 32 sayılı GVK Sirküleri yayımlanmış, konu hakkında bir çok makale yazılmıştır. Bizde bu çalışmamızda, otomotiv plazalarında / oto alım - satım ve servis hizmeti veren işletmelerin faaliyetlerinde kullanılan binek otomobiller başlığı altında olmak üzere, binek otomobillerinin VUK'un 320. maddesinde yer alan kıst amortisman mevzuu ve GVK'nın 19. maddesinde yer alan yatırım indirimi istisnası açısından ele almaya çalışacağız. Çalışmamız kapsamında **Maliye İdaresinin öteden beri binek otomobillerine olan yaklaşımı hakkında görüşlerimizi ifade etmeye çalışarak**, genel olarak kıst amortisman ve yatırım indirimi istisnası hakkında bazı konulardaki fikirlerimizi de açıklayacağız.

Çalışmamızın esas hareket noktası, işletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü iktisadi kıymetin mal ve/veya hizmet üretimine yönelik olduğu, vergi mevzuatında yer alan hükümlerinde bu kapsamda yorumlanması gerektiği, **Maliye İdaresinin bir takım ön yargıları, mükellefe olan şüpheli yaklaşımı ve dar kapsamlı yorumları nedeniyle ekonomik gerçeklere aykırı düzenlemeler yaptığı** düşüncemizdir. Mevcut yasal düzenlemelerden çok **bizce olması gereken** yasal düzenlemeler hakkındaki fikirlerimiz açıklayacağız.

II- KİST AMORTİSMAN UYGULAMASI (VUK MD. 320)

Amortisman ilke olarak yıllık ayrılır. Ancak, bu konuda 4008 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle değişen VUK'un 320. maddesinde eklenen fıkra hükmü ile ilk iktisap yılında amortismanın kıst ayrılacağı esası getirilmiş daha sonra fıkra hükmünde 4108 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ilk iktisap yılındaki kıst amortismanı sadece binek otomobillere inhisar ettirilmiştir. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerde kıst amortisman uygulaması kapsamı dışında bırakılmıştır [1]. Bu hususta idarece yapılan açıklamalar 241 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde yayımlanmıştır [2].

VUK'un 320. maddesinin ikinci fıkrası 4108 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile, **"Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitlik şeklerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere binek otomobillerinin aktive 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"** şeklinde değiştirilmiştir.

Bu hükme göre kıst amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillerine münhasır olup binek otomobilleri dışında kalan amortisman tabi diğer kıymetler için aktive alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine kıst amortisman uygulanmayacaktır.

Bu hükmün uygulanmasında binek otomobillerine ilişkin olarak işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesi için;

a- İşletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi,

b- Binek otomobilinin esas itibariyle bu amaca tahsis edilmiş olması şartları aranacaktır.

Bu şekilde tam amortisman ayıracak işletmeler, sürücü kursları, araç kiralama şirketleri ile finansal kiralama şirketleridir [3] Bu dar kapsamlı görüşe katılmadığımızı ve olması gereken hakkındaki görüşlerimizi ilerleyen bölümlerde açıklayacağız.

III- YATIRIM İNDİRİMİNE KONU EDİLEMEYECEK İKTİSADİ KIYMETLER (GVK MD. 19/4)

GVK'nın 19/4. fıkrasının 7. bendinde "**Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç)**" için yatırım indirimi hesaplanmaz hükmü bulunmaktadır.

Dikkat edilecek olursa, her iki kanuni düzenlemede de karşımıza "**faaliyet**" ve "**esas faaliyet**" kavramları çıkmaktadır. Binek otomobillerde gerek kıst amortisman gerekse yatırım indirimi konularında karar verilmesini sağlayacak nokta "**işletmenin esas faaliyet konusu**" ve binek otomobillerinin esas faaliyet ile olan ilişkileridir.

IV- İŞLETMELERİN FAALİYET KONULARI HAKKINDA YASAL DÜZENLEMELER

Bir işletmenin kuruluş amaçları ve faaliyet konularının ana sözleşmesinde yer alması yasal zorunluluktur.

TTK'nın 41 ve 55. maddeleri "**Ticaret Ünvanı ve İşletme Adı**" konularını düzenlemiştir. Her tacir, ticari faaliyetlerini ticaret ünvanı ile yapmaya ve işletmesiyle ilgili senet ve sair evrakı bu ünvan altında imzalamaya mecburdur. İlgili hükümler incelendiğinde, ticaret ünvanında işletme mevzuu gösterilmek ve tacirin hüviyeti ile işletmenin genişlik ve ehemmiyeti yahut mali durumu hakkında üçüncü şahıslarda yanlış bir kanaatin meydana gelmesine mahal verecek mahiyette ve hakikate yahut kamu düzenine aykırı olmamak şartıyla ticaret ünvanı serbestçe belirlenebilir.

TTK'nın 279. maddesinde anonim şirketlerin, madde 506'da da limited şirketlerin esas sözleşmelerinde açıkça yazması gereken hususlar içinde sayılan maddelerden biride şirketin amaç ve konusunu teşkil eden faaliyetlerin nev'i ve mahiyetleridir.

Ana sözleşmeye şirketin gerçekten faaliyet göstereceği en azından sektör bazında belli bir konu yazılmalıdır. Her konuyu kapsayacak tarzda bir ana sözleşme düzenlenmelidir. Şirketin ana sözleşmesine yazılabilecek amaç ve konular ticaret ünvanında gösterilen konu ile sınırlıdır. İştigal konuları yeteri kadar açıklıktan sonra yapılacak işlem gereği olacak sair faaliyetlerinde açıklıkla yazılması gerekir. Ana sözleşmenin "**Amaç ve Konu**" başlıklı bölümünde öncelikle şirketin amaç ve konusunu yerine getirilebilmesi için gerekli faaliyet ve işlemler açıklanmalıdır [4]. Görüldüğü üzere, bir işletmenin esas faaliyet konusunu belirlemek için bakılacak yer işletmenin ana sözleşmesidir.

Ancak, burada göz önünde bulundurulması gereken bir önemli hususta, söz konusu faaliyetin işletmenin ana sözleşmesinde yer alması yeterli olmayıp, fiilen bu faaliyetin yürütülüp yürütülmediği de tespit edilmelidir. Esas faaliyet kavramının doğal sonucu da bunu gerektirir. Keza, Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı 180 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde de [5] yer alan bir örnek de Bakanlığın "**esas faaliyet**" kavramı hakkındaki düşüncesi açısından fikir vericidir.

Örnek: (Z) Dahili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kolektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dahili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatırı bulunmakla birlikte, bu yatırım kullanılmasını gerektiren yatırı turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetlerle uğraşmamaktadır.

Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yatırı ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatırı devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatırı şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir.

V- OTOMOTİV PLAZALARINDA MÜŞTERİ İLİŞKİLERİ, PAZARLAMA VE SERVİS AMACIYLA KULLANILAN BİNEK OTOMOBİLLERİ

Otomotiv plazalarında belli markalara ait otoların satışı, tanıtımı, satış sonrası garanti kapsamında servisi, tamiri, bakımı vb. hizmetler verilmektedir.

Bu tür işletmelerde, satış sonrası yaygın servis, garantili bakım ve tamir, bol ve ekonomik yedek parça temini, kaza veya arıza anında yerinde müdahale veya servis vb. hususlar söz konusu otomobillerin satışına katkı sağlayan önemli unsurlardır.

Otomobil alan bir kişinin, otomobili arızalandığında ya da kaza yaptığında zorda kalmadan otomobilinin servis tarafından en kısa sürede alınıp tamir ve bakımının yapılacağını bilmesi söz konusu markayı seçmesinde önemli etkenlerden birisidir.

Oto alım-satımı ve servis firmaları (uygulamada bu faaliyetlerin ve hizmetlerin topluca sunulduğu yerlere otomotiv plazaları denmektedir) çoğu zaman müşteriye en kısa sürede ulaşmak amacıyla "**servis araçları**" kullanmakta, bu araçlarla arıza ya da kaza yapılan yere giderek sorunu yerinde gidermekte ya da aracın servise getirilmesini sağlamaktadırlar. Otomobilin tamirde kalacağı süre içinde müşterinin mağdur olmaması için müşteriye kullanması amacıyla başka bir araç dahi tahsis edilebilmektedir. Bu uygulama, kiralama şeklinde olabildiği gibi, işletmenin pazarlama-müşteri ilişkileri politikasına bağlı olarak ücretsiz dahi olabilmektedir.

Belli markaların satışa sunulduğu bu plazalarda piyasaya yeni çıkarılan ve tanıtımı yapılan otomobillerin müşteri tarafından denenmesi amacıyla test sürüşüne tahsis edilmiş otomobillere bulunmaktadır. Bugün için, otomobil almayı düşünen bir müşterinin test sürüşü yapmadan bir otomobil almaya karar vermesi düşünülemez! Bu durumda söz konusu test sürüşleri otomobilin satışına katkı sağlayan önemli unsurlardandır.

Yukarıda özetle anlattığımız faaliyetlerin bir çoğu işletmenin aktifine kayıtlı binek otomobiller aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. İşte, çalışmamıza konu olan bu binek otomobiller VUK'un 320. (Kıst Amortisman) ve GVK'nın 19. maddesi (Yatırım İndirimi) açısından nasıl değerlendirilmelidir? (Olması gereken nedir?)

VI- KIST AMORTİSMAN AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ (VUK MD. 320)

241 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde, VUK'un 320. maddesinin 2. fıkrası hükmünün uygulanmasında binek otomobillerine ilişkin olarak, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine kıst amortisman uygulanmayacaktır.

Bu hükmün uygulanmasında binek otomobillerine ilişkin olarak işletmenin aktifine alındıkları yılda tam amortisman ayrılabilmesi için;

a- İşletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerinin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi,

b- Binek otomobilinin esas itibariyle bu amaca tahsis edilmiş olması şartları aranacaktır açıklaması yer almaktadır.

Burada en önemli husus, yukarıda çalışmamızın 5 numaralı bölümünde saydığımız faaliyetlerin, Tebliğ'deki (a) bendinde sayılan "**işletmenin faaliyet konuları arasında binek otomobillerin kiralanması veya sair şekillerde işletilmesi**" hükmüne uygun olup olmadığıdır.

Burada, her ne kadar VUK'un 320. maddesi ile ilgili olmasa da, fikir vermesi açısından, 180 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'ni bazı bölümleri de konuyu çözümlenmemizde yardımcı olabilecektir.

180 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nin, C/b bendinde yer alan açıklama şu şekildedir; "Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan binek otomobillerinin giderleri ile bunlara ilişkin ayrılan amortismanlarının tamamı, bu taşıtların sadece nakliyecilikte kullanılmaları halinde indirim konusu yapılabilecektir. Nakliyecilikte kullanılan binek otomobilleri, esas faaliyet konusu yük ve yolcu taşımacılığı olan işletmelerin nakliyecilikte kullandıkları binek otomobilleri yanında, esas faaliyet konusu yük ve yolcu taşımacılığı olmamakla birlikte, **işletmenin esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi için kullanımı zorunlu olan** ve münhasıran işletmenin nakliye ihtiyaçlarında kullanılan taşıtları da kapsamaktadır. Dolayısıyla, bu şekilde kullanılan binek otomobillerinin giderleri ile amortismanlarının tamamı gider olarak kaydedilebilecektir.

Diğer taraftan, işte kullanılsalar dahi, işletmelerin **esas faaliyet konularına giren işlerin yürütülmesi bakımından zorunlu olmayan** binek otomobilleri ile işletmenin sahip veya sahipleri, yöneticileri ve diğer personelince makam veya servis aracı olarak kullanılan taşıtlar nakliyecilikte kullanılıyor kabul edilmeyecekler ve bu taşıtların giderleri ile amortismanlarının sadece yarısı indirim konusu yapılabilecektir[6]. İlgili Tebliğ'de yer alan şu örnekte konumuz açısından faydalı olacaktır.

Örnek: Sağlık ürünleri pazarlaması işi ile uğralan (X) Kolektif Şirketinin personeli tarafından, eczane ve hastaneler düzenli olarak ziyaret edilerek sağlık ürünleri pazarlanmaktadır. Bu ziyaretler, işletmeye kayıtlı binek otomobiller ile gerçekleştirilmektedir.

Söz konusu binek otomobilleri, kolektif şirketin sağlık ürünlerinin pazarlanması için, diğer bir anlatımla **şirketin esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi açısından zaruri olduğundan** bu otomobillere ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, işte kullanılan bu binek otomobillerinin aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılması halinde giderleri ile amortismanlarının yarısının indirileceği tabiidir.

Olayın yatırım indirimi boyutu bir sonraki bölümde işlenecek olmasına rağmen bu noktada şu açıklamayı da yapmak yerinde olacaktır görüşüyoruz. Örnekte yer verilen binek otomobiller **işletmenin esas faaliyet konusunun (ilaç pazarlaması) yerine getirilmesi açısından zorunlu kabul ediliyorsa, aynı zamanda GVK'nın 19. maddesi açısından da yatırım indirimine konu edilebilmelidir.** Çünkü, GVK'nın 19/4. maddesinin 7. fıkrasında, binek otomobiller için işletmenin **esas faaliyet konusu ile ilgili olma** şartı yeterli görülmüştür. Ayrıca, yine aynı madde de söz konusu iktisadi kıymetlerin yeni olması (daha önce kullanılmamış olması) şartı da bilahare göz önünde tutulmalıdır.

Kuşkusuz olay yalnızca ilaç ya da sağlık ürünleri pazarlaması ile uğraşan işletmelerle sınırlı değildir. Binek otomobilinin kullanılmasının, işletme esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi açısından zorunlu olduğunu kanıtlanmasına bağlı olarak, bu durumdaki tüm işletmeler, binek otomobillerinin giderleri ile amortismanlarını gider olarak kaydedebileceklerdir [7].

Burada önümüze çıkan 1) Kullanımı zorunlu olan, 2) Kullanımı zorunlu olmayan ayırt edici ölçekleri uygulamada sübjektif değerlendirmelere yol açabileceklerdir.

Bu aşamada konu dar bir çerçevede düşünülmemelidir. Oto alım-satım faaliyeti, yukarıda da anlatmaya çalıştığımız gibi sadece otomobili satınca biten bir işlem-süreç değildir. Hatta, söz konusu otunun satışına etki eden en önemli unsurlar satış sonrası müşteriye yıllarca sunulacak hizmetlerdir. Bu hizmetler söz konusu markaya olan güveni artırıcı ve tercih nedeni olmasını sağlayan faaliyetlerdir.. Bu bağlamda düşünülecek olursa, yukarıda 5 numaralı bölümde anlattığımız faaliyetler ve benzerleri otomotiv plazalarının Esas Faaliyet konularına dahil edilmeli ve bunun sonucunda da, sadece bu amaçlarla kullanılacak binek otolar envanterde ayrıca gösterilmeli ve aktive alındıkları yılda kıst değil tam amortisman ayrılmalıdır görüşüyoruz.

Ayrıca bu bölümde bir görüşümüzü daha açıklamak istiyoruz. **Bizce, VUK 320. maddesinde kaleme alınmış olan kıst amortisman mevzuu gereksizdir ve yürürlükten kaldırılmalıdır.** 4369 sayılı Kanunla Maliye İdaresi binek otomobil giderlerine yaklaşımını oldukça yumuşatmış ve artık sadece işle ilgili olma koşuluyla binek oto giderlerini kabul etmeye başlamıştır. Giderlerinin kabul edildiği bir iktisadi kıymetin sadece aktive alındığı ilk yılda amortismanının kıst ayrılmasının ise hiçbir haklı gerekçesini görmüyoruz. Burada amortisman gideri kabul edilmekte sadece giderin etkisi gelecek yıllara kaydırılmaktadır.

VII- YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ (GVK MD. 19)

Yatırım indirimi, belirli şartlar altında yapılan yatırım harcamalarının, aktifleştirildiği dönemden itibaren amortisman ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden başka, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkan sağlayan bir müessesedir. Bu özelliği ile yatırım indirimi yatırımın maliyetine etkide bulunarak yatırımın karlılığını arttıran bir teşvik tedbiridir. [8]

4842 sayılı Kanunla [9] yatırım indirimi istisnasından yararlanabilmek için yatırım teşvik belgesi almak ve asgari bir yatırım gibi zorunlulukları kaldırarak yatırım indirimini otomatik işler hale getirmiş ve yatırım indiriminde bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek, teşvikin daha dar kapsamlı ancak daha basit ve daha etkin bir hale getirilmesi amaçlanmıştır [10].

GVK'nın 19/4. maddesinde yatırım indiriminden faydalanamayacak iktisadi kıymetler sayılmıştır. Söz konusu 19/4 numaralı fıkranın 7. bendinde de **"esas faaliyet"** konusu ile ilgili olması şartıyla binek otomobillerinin yatırım indiriminden faydalanabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, 3 numaralı bentte de, mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının yatırım indirimine konu edilemeyeceği belirtilmiştir.

Yapılan bu belirlemeler beraberinde bir tartışmayı da başlatmıştır. Esasen faaliyet türü ne olursa olsun alınan alet edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının her halükarda mal ve hizmet üretimiyle doğrudan ilgili görünmemektedirler. **Konu ile ilgili açık kıstaslar ortaya konulmadığı sürece farklı yorumlamaların olması kaçınılmaz olacaktır. Mal üretimi ile doğrudan ilgililik nispeten açık olmakla birlikte hizmet üretimi konusu daha soyut ve karmaşıktır. Yapılan yeni düzenlemedeki temel kıstas "esas faaliyet konusunun" ne olduğudur.** Buna göre, ana faaliyet konusu kumaş boyama faaliyeti olan bir işletmede sadece bu faaliyete matuf, doğrudan ilgisi bulunan ve kullanılmaması veya bulundurulmaması üretim sürecini etkileyebilecek iktisadi kıymetler yatırım indiriminden faydalanabileceklerdir. Yine esas faaliyet konusu hizmet üretimi olan bir tatil köyü işletmesinde de, konaklama, yiyecek eğlence, sportif aktiviteler vb. gibi faaliyetlerde doğrudan kullanılan iktisadi kıymetler yatırım indiriminden faydalanabileceklerdir. Her iki işletme örneğinde de esas faaliyet konusu ile doğrudan ilgili olmayan üretim üniteleri olarak değerlendirilebilecek pazarlama, muhasebe gibi departmanlarda kullanılan söz konusu iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanamayacaktır[11].

Gerçekten de GVK'nın 19. maddesinde yer alan ilk ve en önemli kıstas amortisman tabii iktisadi kıymetin işletmenin faaliyetlerinde kullanılıp kullanılmadığıdır. GVK'nın 19/4. maddesi incelendiğinde, sadece mal ve/veya hizmet üretimi ile **"doğrudan"** ilgili olmayan **"esas faaliyet"** kapsamında değerlendirilmeyen, kullanılması faaliyet açısından doğrudan zorunlu olmayan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin yatırım indiriminin kapsamına dahil olmayan harcamalar arasında değerlendirildiği görülecektir. Ancak, Maliye Bakanlığı yayımladığı 22 No.lu GVK Sirküleri'nin [12] 5.4.1. numaralı kısmında ve 32 sayılı GVK Sirküleri'nin [13] 3.1 numaralı kısmında idari bölümlerin, depo, yemekhane ve laboratuvar vb. lerinin inşa edilen fabrika binası ve müştemilatında yer alması halinde, **mal üretim yeri olarak kabul edileceğini** ve bu suretle yatırım indirimine konu edilecek bina maliyetine ilave edilebileceğini açıklamıştır. GVK'nın 19. maddesinde bina harcamaları için getirilen şart, inşa edilen binaların mal veya hizmet üretim yeri olarak inşa edilmiş olması şartıdır. **Katı bir yorum yapılacak olursa, idari bölümlerin ya da deponun mal üretim yeri ile aslında ilişkisi yoktur denebilir. Mal üretim yeri dar bir bakış açısıyla sadece hammaddenin mamule dönüştüğü üretim sürecinin gerçekleştiği alanlardır.** Ancak, Maliye İdaresi konuyu daha geniş bir bakış açısıyla değerlendirerek, **işletmede meydana getirilen ekonomik faaliyetlerin bir bütün olduğu gerçeğinden hareketle** fabrika binası dahilinde ya da fabrika alanı içerisinde bulunan idari bölüm, depo, laboratuvar vb. lerinin de fabrika binasına (diğer bir söyleyişle mal veya hizmet üretiminin gerçekleştirildiği alana ya da bu faaliyet sürecine) dahil olduğunu açıklamış ve bu alanlara isabet eden inşaat maliyetlerinin de yatırım indirimine konu edilebileceğini belirlemiştir.

Ancak yine Maliye Bakanlığı konu binek otomobillerine geldiğinde katı ve ön yargılı görüşünü değiştirmeyerek, GVK'nın 19. maddesinin genel şartı olan, amortisman tabii iktisadi kıymetin **işletme faaliyeti ile ilgili olması** şartı yerine, **esas faaliyet konusu ile ilgili olması** şartını öne çıkarmakta, yukarıdaki sirkülerlerde yer verilen **ekonomik faaliyetin bütünlüğü** görüşü yerine konuya ön yargılı, gayet dar ve sınırlı bir açıdan yaklaşmaktadır.

Otomotiv plazalarında genellikle tek çatı altında satış, servis, bakım-onarım, yedek parça hizmetleri ve hatta müşteri bekleme salonu hizmetleri dahil bir bütün olarak hizmet sunulmaktadır. Bu binalarda sunulan ve saydığımız bütün harcamalar hizmetin bir bütün olarak verilmesi için gerekli ve zorunlu harcamalardır. Aynı durum akaryakıt istasyonlarında da söz konusudur. Bir ticari işletme olarak bilinen akaryakıt istasyonlarında da tanker, servis aracı gibi bedeli yasal sınırı aşan ve GVK'nın 19/4. maddesinde düzenlenen yatırım indiriminden yararlanamayacak harcamalar arasında sayılmayan diğer harcamalar söz konusudur. GVK'da sayılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş dışında kalan bu

harcamaların yatırım indirimine konu edilip edilmeyeceği yine tartışmalıdır. Bu örnekleri kuşkusuz daha da çoğaltmak mümkündür [14].

Genel olarak taşıt araçları yatırım indirimi uygulamasına konu edilebilecektir. Ancak, GVK'nın 19/4. maddesinde, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarının yatırım indirimine konu edilemeyeceği özel olarak hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede örneğin, bir üretim işletmesinin iktisap ettiği binek otomobilini yatırım indirimi konusu yapması mümkün değildir. Buna karşılık bir araç kiralama şirketinin satın aldığı bir binek otomobilini yatırım indirimi konusu yapması her zaman mümkündür. Ancak, taşıt araçları ile ilgili yatırım indirimi uygulamasının her zaman bu örnektekiler gibi kolayca yapılabileceğini söylemek zordur. Zira konuya ilişkin madde hükmünde yer alan **"işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan"** ifadesiyle neyin kastedildiği açık değildir [15].

Mükellefler cezalı tarhiyatla karşılaşmamak amacıyla Maliye İdaresi'nden görüş (mukteza) istemektedirler. Bilindiği üzere muktezalar vergi hukukunun asli/zorunlu/bağlayıcı kaynaklarından değildir. Sadece görüş isteyen mükellef ile Maliye İdaresi arasındaki bir işlemdir. Ancak, Maliye'nin görüşlerini yansıtmaya açısından muktezalar fikir vericidir. Aşağıda fikir verici bulduğumuz bazı muktezalara yer veriyoruz.

"Spor malzemeleri satışı ile iştigal eden bir işletmeye yasal haddin üzerinde iktisadi kıymet, mefruşat, demirbaş, bilgisayar programları alımları için, mal ve hizmet üretiminde bulunmadığı için yatırım indiriminden faydalanamayacağı yönünde görüş verilmiştir." [16].

"Bir bankanın kullandığı fotokopi makineleri için yatırım indiriminden yararlanabileceği görüşü verilmiştir." [17]

"Binanın imalathane ve depo olarak kullanılan bölümleri için yapılan harcamaların (esas üretim yeri olduğu için) yatırım indirimine konu edilebileceği, ancak idari kadro ve yemekhane olarak kullanılacak diğer bölümlere ilişkin harcamaların ise (tali üretim yeri olduğu için) yatırım indirimine konu edilemeyeceği görüşü verilmiştir." [18]

"Bu açıklamalara göre; yapımına başlanan 4 katlı binanın bodrum katı ve zemin katı imalathane ve depo olarak projelendirilmiş ise bu bölümler için yapılan harcamalar esas üretim yeri olup yatırım indirimine konu edilebilecektir. Ancak; idari kadro ve yemekhane olarak kullanılacak 2. kat tali üretim yeri olup asıl üretimle veya üretim yeriyle ilişkisi bulunmadığından bu kısım için yapılan harcamaların yatırım indirimine konu edilmesi mümkün olmayacaktır" [19].

"Ayrıca; kamyon, kamyonet gibi nakil vasıtaları da işletmenin dağıtım ve pazarlama gibi faaliyetlerinde kullanılmaya üzere satın alınmış olması ve fiilen de bu faaliyetlerde kullanılması halinde, yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Ancak; personel için mutfak, yemekhane, büro (idari birim) vb. yerler asıl üretimle veya üretim yeriyle ilişkili bulunmadığından bu kısım için yapılan harcamaların yatırım indirimine konu edilmesi mümkün olmayacaktır" [20].

"Ayrıca; müşterilerine (mudi, kredi, müşterisi vb.) doğrudan doğruya hizmet üretmiş olduğu birimlerde kullanılan alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşı alımlarının yatırım indirimi istisnasından yararlanması mümkündür. Ancak, doğrudan müşteriye yönelik hizmet üretimiyle ilgili olmayan birimlere yönelik hizmet üreten destek unsuru niteliğindeki birimler için yapılan alet, edevat ve mefruşat niteliğindeki harcamaları yatırım indirimine konu edilmesi mümkün değildir." [21]

Görüldüğü üzere Maliye İdaresi verdiği Muktezalarda özellikle bina inşaatlarında esas üretim yeri olarak görülecek yerler dışında kalan idari bölüm, yemekhane..v.b. yerlere ait inşaat maliyetlerinin yatırım indirimine konu edilemeyeceği görüşünde olmasına rağmen, yukarıda da yer verdiğimiz 22 ve 32 numaralı GVK Sirküleri içinde ise fabrika binası içinde ya da fabrika binasının bulunduğu alan içinde yer alan **idari bölüm, yemekhane, laboratuvar** vb. yerlerin ise yatırım indirimi kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır. Dolayısıyla Maliye İdaresi görüşlerini açıkladığı mukteza ve sirküleri farklı açıklamalara yer vermiştir.

Ayrıca, yine yukarıda yer verdiğimiz bir bankanın satın aldığı fotokopi makinesini yatırım indirimi kapsamında gören görüş çok dikkat çekicidir. Oysa, bu görüşün aksini savunacak çok sayıda kişi olabilecektir. Sonuçta fotokopi makinesi elbette bankalarda yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Ancak fotokopi makinesi yine bir çok şirkette de yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Ayrıca, bankaların faaliyet konuları nedir sorusuna verilecek yanıtla fotokopi makinesi arasında doğrudan bir ilişki kurulabilecek midir?

Bu noktada özellikle bir sonraki bölümde faydalanacağımız bir Mukteza'ya da yer vermek istiyoruz [22].

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin ağırlıklı olarak jeneratör ve diğer makinelerin pazarlaması faaliyetinde bulunduğu, 2003 yılında söz konusu faaliyetinizde kullanmak üzere 4 adet fiat palio ve 2 adet fiat doblo marka otomobil satın aldığınızı belirterek, 4842 sayılı Kanun gereğince söz konusu araçlara ilişkin harcamalardan dolayı yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır. (...) Bu çerçevede; Şirketinizin esas faaliyetinde kullanmak üzere satın aldığı (yurt içinde ve dışında daha önce kullanılmamış olması şartıyla) 4 adet fiat palio ve 2 adet fiat doblo marka araçlar için yapmış olduğu harcamaların yatırım indirimine konu harcama olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu aracınızı esas faaliyetiniz dışında kullandığının tespiti halinde yatırım indiriminden yararlanma hakkınız ortadan kalkacağı gibi hakkınızda vergi mevzuatı uyarınca gerekli işlemler yapılacaktır.”

İstanbul Defterdarlığı'nca verilen çeşitli muktezalarda yer alan şu ifade dikkat çekicidir. **“İmalat, bir üretim şekli/sürecidir. Üretim ise, malların miktarını ya da fayda derecelerini arttırmak amacıyla girilen tüm çabalardır. İmal edilen/üretilen malın depolanması, pazarlanması vb. gibi faaliyetler imalat/üretim olarak değerlendirilecek, yatırım indirimine konu edilebileceklerdir”**

Üretim sadece mamul mal imalatı ile sınırlı değildir. **“Hizmet”**de bir üretimdir. Hizmet üretimi de bir süreçtir. Hizmet üretimi tamamıyla bağımsız bir ekonomik faaliyet olabileceği gibi, imal edilen ve satışı yapılan bir mamulün satış sonrası pazarlama, müşteri ilişkileri, garanti kapsamında tamir-bakım, parça değişimi..v.b. bir faaliyette olabilir. Bu durumda, her iki şekilde de sunulan hizmetin, sunumuna doğrudan katkı sağlayan amortisman tabi iktisadi kıymetler (GVK md.19 kapsamında) yatırım indirimine konu edilebilmelidir. Örneğin; çalışmamıza konu olan otomotiv plazalarında kullanılan binek otomobilleri, imalat yerinde değil ama tamir-bakım servisinde kullanılan makineler, belli başlı markaların satış, pazarlama ve teknik servisini sağlayan bayii ve acentelerin bu amaçla kullandıkları amortisman tabi iktisadi kıymetleri vb. gibi.

Bilindiği gibi vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu hüküm vergilendirmede ekonomik yaklaşımın önemini ve gereğini ortaya koymaktadır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan bu yaklaşım, Yasa'nın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.

Bu itibarla yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacak harcamaların sınırları belirlenirken lafzi (deyimsel) yorumun ötesine geçilerek, teknikteki gelişmelerinde göz önünde bulundurulması ile daha genişletici yorum yapılmasında yarar vardır. Bir başka deyişle, teknikteki gelişmelerin ekonomik hayattaki yansımalarının geniş anlamda yorumlanması ekonomik yaklaşımın doğal bir sonucudur.

O yüzden yatırım indiriminin kapsamına sadece amortisman tabi olan ve GVK'da sayılan maddi iktisadi kıymetler değil, değişen ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak işletmeye dahil amortisman tabi benzer iktisadi kıymetlerinde alınması gereklidir. Mal ve hizmet üretimine yönelik yatırımlarda, ticari faaliyetin organizasyonu için yapılan harcamalar ile yatırımın birbirinden ayrılmaması ve bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir [23].

Makale konumuz olan otomotiv plazalarında müşteri ilişkileri, pazarlama ve servis amacıyla kullanılan binek otomobillerini, satış öncesi ve satış sonrası verilen hizmetin bir bütün olarak verilmesi için gerekli ve zorunlu olduğundan, modern pazarlama anlayışı içinde hizmetin bir süreç olduğundan hareketle ve asıl ürünün satışını etkileyen en önemli faktörün satış sonrası destek hizmetleri olduğu anlayışıyla,

işletmenin esas faaliyet konusu ile doğrudan ilgili olduğu ve yatırım indirimine konu edilebileceği görüşündeyiz.

Tabii ki burada şu hususa da dikkat edilmelidir. İşletmede bu amaçla kullanılacak olup aktife alınacak binek otomobiller, işletmenin **faaliyet hacmiyle ve günlük olağan iş akışıyla paralel, makul sayıda ve nitelikte olmalıdır** (Örneğin; (X) marka otomobilin satış ve servis hizmetlerinin verildiği bir işletmede, satış yapılan marka dışında oldukça lüks bir arabanın -mesela porsche veya ferrari diyelim - kalkipta servis amacıyla kullanıldığına iddia etmek gerçekçi olmayacaktır).

VIII- 22 NUMARALI GELİR VERGİSİ SİRKÜLERİNDE BİNEK OTOMOBİLLERİNİN YATIRIM İNDİRİMİ İSTİSNASI HAKKINDA YAPILAN AÇIKLAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Maliye Bakanlığı'nca 24.03.2004 tarih ve 22 No.lu GVK Sirküleri ile GVK md.19 ve GVK Geç. md. 61 ve 65. maddelerde yer alan yatırım indirimi mevzuu hakkındaki hükümlere yönelik açıklamalar yapılmıştır.

Sirkülerde 5.5. numaralı bölümde, binek otomobilleri işletmenini faaliyetlerinde kullanılmış olsa bile, işletmenini esas faaliyetinin söz konusu araçların işletilmesi olmadığı hallerde yatırım indirimi istisnası uygulanmayacağı açıklanmış, yine aynı bölümde, binek otomobili ve benzeri kara taşıtları dışında kalan kamyon , kamyonet, otobüs, minibüs, tır, tanker gibi araçlar, işletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınmış olması halinde, kanunda yer alan ve sirkülerde açıklanmış kısıtlamalara tabi olmaksızın, yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.

Binek otomobili dışında kalan kara taşıtları için, işletme faaliyetlerinde kullanılmasının yeterli şart sayılarak yatırım indirimi istisnasına konu edilmesine karşılık, binek otomobili, işletme faaliyetlerinde kullanılsa dahi (keza metinde yer verilmemiş olmasına rağmen, sirkülerin kaleme alınış tarzından binek otomobilinin kullanılması işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için zorunlu olması halinde dahi) mutlaka işletmenin esas faaliyetinin binek otomobillerinin işletilmesi olma şartının aranması bize göre çelişkidir. Keza, işletmelerin binek otomobil alımlarında kıst amortisman (VUK md. 320), MTV'nin gider kabul edilmeyişi, (MTVK md. 14), KDV indirimine izin verilmemesi (KDVK md. 30/b) ve 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki hali ile binek otomobil giderlerine ilişkin hükümlere bakılacak olursa, Maliye İdaresi'nin bu konuda da binek otomobili mevzuuna ön yargılı ve kuşku ile yaklaştığını düşünmekteyiz.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 180 Seri No.lu GVK Genel Tebliği'nde yer alan ve çalışmamızda 6. numaralı bölümde yer verdiğimiz örnekte, sağlık ürünleri pazarlaması işi ile uğraşan şirketin personeli tarafından eczane ve hastaneler düzenli olarak ziyaret edilerek sağlık ürünlerinin pazarlanması faaliyetinde kullanılan binek otomobilleri için **"şirketin esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi açısından zaruri olduğu"** görüşüne yer verilirken, 22 No.lu GVK Sirküleri'nde aynı şirketin (ilaç satış ve dağıtım firması) binek otomobillerine esas faaliyet ile doğrudan ilişki olmadığı gerekçesi ile yatırım indirimi hakkı verilmemesi bizce tutarsızlıktır. Çünkü, aynı şirket örneği için bir genel tebliğde binek otomobiller esas faaliyet için zorunlu görülmekte ancak bir diğer düzenlemede esas faaliyet ile doğrudan ilişkili değildir denmektedir. Mesela aynı şirket, ilaç pazarlamasında eczane ve hastane ziyareti için binek otomobilleri yerine minibüs ya da kamyonet cinsi veya sirkülerde örnek verildiği gibi arka kısmında koltuk ve cam bulunmayan panelvan kullanması halinde yatırım indirimi istisnasından faydalanabilecektir!

Sirkülerin 5.3. numaralı bölümünde **"alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşlarının mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olup olmadığının işletmelerin faaliyetlerine göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. İşletmede sürekli olarak kullanılmasına rağmen üretim sürecine doğrudan katılmayan masa, sandalye, televizyon, daktilo, mutfak ve temizlik aletleri, telefon, faks vb. alet ve araçlar bu kapsamdaki iktisadi kıymetlere örnek olarak sayılabilir. Ancak bazı işletmeler için söz konusu alet ve araçlar, mal veya hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili olabilir. Örneğin, otel işletmeciliğinde kullanılan televizyon, masa, sandalye vb. demirbaşlar hizmet üretimi ile doğrudan ilişkili bulunduğundan yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır"** açıklaması yapılmıştır. Görüldüğü üzere, demirbaş olarak adlandırılacak amortisman tabi iktisadi kıymetlerde mal ve hizmet üretimi ile ilişkisi yeterli sayılmıştır. GVK'nın 19/4.

maddesinin 7. bendinde binek otomobilleri için işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olma şartı aranmıştır. Bizce, binek otomobiller için sirkülerde getirilen kısıtlamalar hatalıdır. Binek otomobil dışındaki taşıtlar için işletme faaliyetlerinde kullanılma şartının yeterli görülmesi, binek otomobiller içinde geçerli olmalıdır. GVK'nın 40/5. maddesine göre işletmeye kayıtlı olan ve işte kullanılan bir binek otomobilinin giderleri kabul edilirken, aynı binek otomobilinin yatırım indirimine konu edilmemesi bizce çelişkili bir durumdur. GVK'nın 40/5. maddesi 4369 sayılı Kanunla değişmeden önce söz konusu madde metninde binek otomobillerinin nakliye amaçlı kullanılması şartı aranıyordu. Mantıken düşünülecek olursa, hiçbir binek otomobili nakliye amaçlı kullanılmaz. Nakliye denince akla gelen kamyon, kamyonet, tır..v.b. araçlardır. Zaten, 4369 sayılı kanunla aynı madde metninden parantez içi hüküm olan nakliyecilikte kullanma şartı kaldırılmış, binek otomobillerinin işletme aktifine kayıtlı olması ve işte kullanılmaları yeterli görülmüştür. Ancak, aynı mantık 22 numaralı GVK Sirküleri'nde de tekrar ortaya konulmakta, gerek teknik şartlar gerek pazarlama koşulları nedeniyle kullanılması zorunlu olan binek otomobilleri yatırım indirimine konu edilememekte, ancak nakliyecilikte kullanılacağı kabul edilen kamyon, kamyonet, tır, tanker vb. araçlar yatırım indirimine konu edilebilmektedir.

Sirkülerde, 5.1 numaralı bölümde, **"İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler, bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime her hangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirini tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler topluluğu olarak tanımlanabilir"** açıklaması yapılmıştır. Bu tanım lafzi olarak aslında, parça parça alınan iktisadi kıymetlerin değeri 10.000 YTL'nin altında kalması halinde yatırım indiriminde bir bütün olarak dikkate alınacağına açıklamaktadır.

Ancak, metinde yer alan, **"bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir üretimde bulunan veya üretime herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirine tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler"** ifadesi çok anlamlıdır. Bu ifadeyi hizmet kavramı için kaleme alırsak, **"bir işletmede belli bir fonksiyon etrafında birleşerek bir hizmet üretiminde bulunan veya hizmet üretimine herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak nitelikteki bir fonksiyonu birbirine tamamlayarak yerine getiren iktisadi kıymetler"** Çalışma konumuz olan otomotiv plazalarında satış öncesi pazarlama faaliyetleri ve satış sonrası müşteri ilişkileri, yaygın servis, garantili bakım-tamir..v.b. hizmetler bir bütündür. Tüm bunlar bir hizmet sürecini oluşturmaktadır. Bu sürece herhangi bir aşamada bir değer kazandıracak, hizmetin verilmesini sağlayacak amortismanına tabi iktisadi kıymet GVK'nın 19. maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasına konu edilebilmelidir.

Maliye Bakanlığı tarafından 22 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile konuya ilişkin olarak yapılan açıklamalardan binek araçları dışında kalan ve işletmenin faaliyeti ile doğrudan bağlantılı olarak kullanılan taşıyıcılar için yapılan harcamalar yatırım indiriminden yararlandırılmaktadır. Buna karşılık **binek araçları** ve benzeri kara taşıtlarının yatırım indiriminden yararlandırılabilmesi için söz konusu araçlarında **doğrudan işletmenin faaliyeti ile bağlantılı olması, bir başka açıdan bu araçların edinilememesi halinde işletme faaliyetinin sürdürülebilirliğinin mümkün olamayacağı** şeklinde bir değerlendirme yapılması zorunlu olmaktadır[24].

Bu görüşe katılmıyoruz. İşletmede yatırım indirimine konu edilebilecek diğer iktisadi kıymetler için böylesine katı bir şart aranmıyorken, sadece binek otomobilleri için bu derece ağır şartların aranmasının ekonomik ya da vergisel bir izahı olamaz. Ancak, Maliye'nin binek otomobilleri hakkında mükellefe olan şüpheci yaklaşımı bu konuyu açıklayabilir.

Bu aşamada çalışmamız içerisinde genel olarak ortaya koyduğumuz görüşümüzü destekleyen YMM Ali ALIÇ'ın görüşlerine aynen yer vermek istiyoruz [25].

"GVK'nın 19. maddesi kapsamında satın alınan binek otosu ve benzeri kara taşıtlarının yatırım indirimine konu olmadığı yönünde uygulamada yanlış bir kanı vardır."

Yukarıda belirtilen GVK'nın 19/4. maddesi ve 22 Seri No.lu GVK Sirküleri'ne göre, **"Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, ... (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç)"** yatırım indiriminden yararlanamamaktadır.

Bakanlık, 22 Seri No.lu GVK Sirküleri'nde **"işletmenin esas faaliyet konusunun sayılan taşıtların kısmen veya tamamen işletilmesi"** olması halinde yatırım indirimi istisnasından

yararlanılabileceğini, bunun dışında pazarlama faaliyetinde kullanılan binek otomobillerinin işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmış olsa bile, işletmelerin esas faaliyeti söz konusu araçların işletilmesi olmadığından, yatırım indirimi istisnası uygulanmayacağı görüşündedir.

Bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü, 22 Seri No.lu GVK Sirküleri'nde belirtilen hususlar, yasa ile verilmeyen bir yetkinin Bakanlık tarafından kullanılması niteliğinde olup, hukuki değildir.

GVK'nın 19/4. maddesinin parantez içi hükmünde "**işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç**" ifadesi yer almaktadır. Bu hükümden sadece araç kiralama yorumunu çıkarmak mümkün değildir.

Bakanlık maalesef parantez içi hükmü çok dar yorumlamaktadır. Bakanlığa göre, binek otomobili ve benzeri kara taşıtlarının yatırım indiriminden yararlanabilmesi için, işletmenin ana faaliyet konusunun sadece söz konusu araçların (genel olarak) işletilmesi (kiralaması) olmalıdır. Yukarıda belirttiğimiz gibi, Yasa metninden böyle bir sonuç çıkarmak mümkün değildir.

Bizim yorumumuza göre, işletme faaliyet konusu ne olursa olsun "**işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili ve benzeri kara taşıtlarının**" yatırım indiriminden yararlanması gerekir.

Öte yandan, vergi hukukunda "**bir işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan binek otomobilinin**" ne anlama geldiği konusunda açık ve net bir tanım yoktur. Ticaret hukukuna göre, tacir basiretli davranmak zorunda olan kişidir. Bir işletme için satın alınan taşıt, bize göre "**o işletmenin esas faaliyet konusunda kullanılmak üzere satın alınan bir taşıttır.**" Başka bir deyişle, hiç bir tacir (mükellef) kendi işletmesinin ihtiyacı olmayan bir taşıtı satın almaz.

Bu nedenle, işletmenin aktifinde kayıtlı olan ve işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan binek otomobili ve benzeri kara taşıtlarının, Yasa'da belirtilen (yeni olması, değerinin 10.000 YTL'nin üzerinde olması vb. gibi) diğer şartları da taşıması halinde, yatırım indiriminden yararlanmasında yasal bir sakınca bulunmamaktadır.

Nitekim, Ankara Defterdarlığı konuyla ilgili bir Özelgesi'nde ağırlıklı olarak jeneratör ve diğer makinelerinin pazarlaması faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan 4 adet fiat palio ve 2 adet fiat doblo [26] marka otomobil için yatırım indiriminden yararlanabileceği yönünde, bizim de katıldığımız görüş vermiştir. Söz konusu Özelge şöyledir:

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketinizin ağırlıklı olarak jeneratör ve diğer makinelerin pazarlaması faaliyetinde bulunduğu, 2003 yılında söz konusu faaliyetinizde kullanmak üzere 4 adet fiat palio ve 2 adet fiat doblo marka otomobil satın aldığınızı belirterek, 4842 sayılı Kanun gereğince söz konusu araçlara ilişkin harcamalardan dolayı yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmayacağınız hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır. (...) Bu çerçevede; Şirketinizin esas faaliyetinde kullanmak üzere satın aldığı (yurt içinde ve dışında daha önce kullanılmamış olması şartıyla) 4 adet fiat palio ve 2 adet fiat doblo marka araçlar için yapmış olduğu harcamaların yatırım indirimine konu harcama olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ancak, söz konusu aracınızı esas faaliyetiniz dışında kullandığının tespiti halinde yatırım indiriminden yararlanma hakkınız ortadan kalkacağı gibi hakkınızda vergi mevzuatı uyarınca gerekli işlemler yapılacaktır."

Dikkat edildiği üzere, Bakanlık 22 Seri No.lu GVK Sirküleri'nde "**pazarlama faaliyetinde kullanılan otomobiller yatırım indiriminden yararlanamaz**" görüşünde olmasına rağmen, Ankara Defterdarlığı pazarlama faaliyetinde kullanılan otomobillerin "**işletmenin esas faaliyetinde kullandığı**" gerekçesiyle yatırım indiriminden yararlanabileceği görüşündedir.

Defterdarlığın bu konudaki yorumunun daha hukuki olduğu ve Yasa metnine paralel olduğunu belirtmek isteriz.

Yukarıda ayrıntılı olarak izah edildiği üzere, ana faaliyet konusu binek otomobillerinin kiralaması faaliyeti olmasa dahi, işletmenin esas faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan yeni ve değeri 10.000 YTL'nin üzerinde olan binek otomobili ve benzeri kara taşıtları için yapılan harcamaların, GVK'nın 19. maddesi kapsamında Yatırım İndirimi İstisnasından yararlanması gerektiği görüşünderiz.

IX- GENEL DEĞERLENDİRME

Binek otomobilleri vergi uygulamasında çeşitli alanlarda sürekli tartışma konusu olmuştur, olmaktadır ve bu gidişle olmaya da devam edecektir. Bize göre, Maliye İdaresi binek otomobilleri konusunda mükellefe şüpheli bir yaklaşım göstermekte, binek otomobil giderlerinin bir çok işletmede işle ilgisi olduğuna inanmamakta ve bu nedenle de mümkün olduğunca binek otomobillerinin işletme kazancına olan etkisini azaltmaya çalışmaktadır. Ancak, bir diğer taraftan aynı Maliye, binek otomobilleri üzerindeki özel tüketim vergisini, motorlu taşıtlar vergisini vd. vergileri sürekli arttırma yoluyla vergi gelirlerini de arttırmaya çalışmaktadır.

Aslında olaya Maliye tarafından bakıldığında mükelleflere şüpheli yaklaşım gösterilmesinin çokta haksız olmadığını görmekteyiz. Bu konu ile ilgili çok ilgimizi çeken bir gazete haberine aşağıda yer vermekteyiz.

“Kazancı yok, Ferrari’si var !!!

İstanbul’daki bin 70 lüks otomobil sahibinden 800’ü Maliye’ye gelir beyan etmedi. İstanbul Defterdarlığı bu mükellefleri incelemeye aldı,

Geçen yıl, değeri 100 bin euro ve üzeri olan lüks otomobil satın alan bin 70 vergi mükellefinden 796’sı bir önceki yıl Maliye’ye verdikleri beyannamelerde hiç kazanç elde etmediklerini bildirdi.

2002 yılında hiç kazanç elde etmediklerini iddia ederek 2003 yılında Maliye’ye verdikleri beyannamelerde matrah beyan etmeyen ancak, değeri 75 bin ile 300 bin euro arasındaki lüks otomobilleri satın alanlarla ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı geniş çaplı bir inceleme başlattı. Defterdarlığın tespitlerine göre aralarında, Ferrari, Maserati, Jaguar, Chrysler ve BMW gibi lüks otomobilleri satın alan toplam bin 70 kişiden bir önceki yıl kazanç elde ettiğini bildiren kişi sayısı ise 275 ile sınırlı kaldı. Bu 275 kişi 80 trilyon matrah göstererek toplam 20 trilyon vergi ödedi.

Aynı inceleme kapsamında 2004 yılının ilk üç ayına ilişkin yapılan incelemede de benzer sonuçlar çıktı. Bu yılın ilk üç ayında toplam altı adet Ferrari satılırken bunları satın alanlardan yalnız iki tanesi geçen yıl kazanç beyan ederek vergi ödedi.

İlk üç ayda Porsche sahibi olan 114 kişiden geçen yıl kazanç beyan edenlerin sayısı ise 22 ile sınırlı kaldı. Toplam 158 Mercedes alıcısından, 37 tanesi Maliye’ye vergi öderken, geri kalanları tek kuruş para kazanmadığını belirterek vergi dairesine verdikleri beyannamelerde kazanç göstermedi.

Range Rover satın alan 166 kişiden vergi dairesine kazanç beyan edenlerin sayısı ise 57 olarak belirlendi."

İstanbul Defterdarlığı’nın yaptığı tespitlere göre 2002 ve 2004 arasında lüks sınıfta satılan araç sayısı 12 bin.

Otomobile 300 bin euro verdiler Maliye’ye ‘Gelirim yok’ dediler

Ferrari	
Fiyatı	300 bin Euro
Satın alan kişi	6
kazanç beyan eden	2
Mercedes	
Fiyatı	75-100 bin Euro
Satın alan kişi	158
Kazanç beyan eden	37
Porsche	
Fiyatı	140 bin Euro
Satın alan kişi	114
kazanç beyan eden	22
Jeep Cherokee	
Fiyatı	75 bin Euro
Satın alan kişi	48

Kazanç beyan eden	12
Range Rover	
Fiyatı	40 - 130 bin Euro
Satın alan kişi	166
Kazanç beyan eden	57
Lincoln	
Fiyatı	125 -135 bin Euro
Satın alan kişi	3
Kazanç beyan eden	1

Kaynak: 07.05.2004 Cuma Milliyet Gazetesi

<http://www.milliyet.com/2004/05/07/ekonomi/aeko.html>

Evet, bu tablo ülkemizde sürekli konuşulur. Bu ve buna benzer bir çok nedenle Maliye İdaresi özellikle şirket kayıtlarında yer alan binek otomobillerine karşı hep ön yargı ile yaklaşmıştır. Lüks otomobil satın alabilen kişiler hep vergi kaçırıcı kişiler olarak görülmüştür. Ancak, bu nedenlerle vergi kanunlarına kısıtlamalar konulacağına, yorumlar hep binek otomobillerinin aleyhine yapılacağına burada yapılması gereken, bu harcamaları yapanlara "**Nereden Buldun?**" sorusunun sorulmasıdır. Bir diğer söyleyişle kanuni düzenleme başka alanlarda yapılmalı, maliye inceleme elemanlarına gerekli yetki ve imkanlar sağlanmalıdır. Bir dönem çok eleştirilen "**Nereden Buldun?**" uygulamasına günümüzde şiddetle ihtiyaç vardır. Ancak, tabii ki böyle bir uygulamada öncelikle mükellefe güven esas olmakla birlikte etkin ve yaygın bir vergi denetimi kaçınılmazdır.

Bilindiği 4369 sayılı kanun öncesinde GVK'nın 40/5. ve 40/7. maddesinde binek otomobil giderlerine ilişkin önemli kısıtlamalar mevcuttu. Söz konusu maddelerin değişiklik öncesi ve sonrası halleri aşağıdaki gibidir.

GVK'nın 40/5. maddesinde Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri [27]

GVK'nın 40/7. maddesi Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar[28].

4369 sayılı Kanun sonrası binek otomobillerinin giderlerinin tamamı işle ilgili olması ve işletme aktifine kayıtlı olması ya da kiralanması şartı ile tamamı kabul edilmeye başlanmıştır. Bu değişiklik sonrası herkes tarafından bilinmektedir ki, bir çok işletmede binek otomobili sayısı artmıştır. Maalesef bir çok işletmede aslında işle ilgisi olmadığı halde bir çok binek otomobili aktive kaydedilerek giderleri indirilmeye başlanmış, bu binek otomobillerinin işle ilgisi de işletme ortaklarına / yöneticilerine ait olduğu, bu kişilerin **işe gelip gitmesi, müşteri ziyaretleri, temsil vb.** şekillerde açıklanmaya başlanmıştır. Bilindiği gibi Türkiye'de bir çok şirket aile şirkettir. Aslında sadece bir patron vardır ve diğer ortaklar sembolik, kağıt üzerinde olup bir çoğuda aile mensubudur. Mükellefler çoğu zaman işletmeye hiç uğramayan çocuklarına, eşlerine ait binek otomobillerini dahi işletme aktifine kaydetmiş, bu kişiler şirket ortağı olarak gözüktükleri içinde yine yukarıda açıkladığımız gerekçelerle giderlerini indirmeye başlamıştır. Bazı işletmelerde faaliyet alanıyla hiç uyuşmayacak derecede oldukça lüks (Örneğin: Porsche, Ferrari, Jaguar vb.) arabalar yine aynı gerekçelerle işletme aktifine kaydedilmiş ve giderleri de indirilmeye başlanmıştır. Olaya bu açıdan bakıldığında aslında Maliyenin binek otomobil giderlerine ön yargılı ve dar kapsamda yaklaşmasını çokta haksız bulmadığımızı maalesef ifade etmek zorundayız.

Ancak, bu gibi olumsuz örneklerin işletmenin bir çok faaliyetinde görmek mümkündür. Her şeye ön yargılı yaklaşılabilecek olursa işletme adına yapılan bir çok giderin doğrudan doğruya gelir yaratıcı faaliyetlere etkisi olmadığı gerekçesi ile reddedilmesi gerekebilir. Bu noktada, vergi uygulamalarında ön yargısız, ekonomik gerçeklerle paralel, kötü niyetli mükellefler nedeniyle iyi niyetli ve gerçekten yatırım yapma amaçlı mükelleflerin mağdur edilmemesi, etkin ve yaygın bir denetim gerçekleştirilemediği için bir takım düzenlemelerin hak sahiplerini mağdur edecek şekilde yapılmaması gerçeğinden hareketle vergi kanunlarının ve uygulamalarının gerçekleştirilmesi düşüncemizi destekleyen Prof.Dr. (YMM) Salih ÖZEL'in bir çalışmasına da aşağıda yer vermek istiyoruz [29].

Her işletme kâr ya da işletmesini büyüme amacıyla ekonomik alanda faaliyet göstermektedir. İşletme kâr edecek, bu yaratılan artı değeri devletle vergi vererek paylaşacaktır. Devlet vergi adı altında

gerçek payını doğal olarak almak isteyecektir. İşletme yönetimi kâr ya da büyüme amacıyla "**Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi**" için gider ya da zarar adı verilen harcamalar yapacaktır.

Yapılan harcamaların tümü ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olsa bile bir kısım harcamaların gerekli olup olmadığı tartışma konusu yapılabilecektir. Bu tartışmada doğruyu bulabilme ancak giderin "**Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi**" yasal normu ölçü alınarak mümkün olabilecektir.

Vergi yükümlüsü her harcamanın kazanç elde etme ve idame ettirme amacına yönelik olduğunu pekala ileri sürebilecek, buna karşın vergi yönetimi tamamen bunun tersini iddia edebilecektir. Bu konuda bu iki farklı görüş yıllardan beri sürmekte ve bir türlü bir noktada buluşmak, maalesef mümkün olamamaktadır.

Herkes tarafından çok iyi bilinen bu konuya şu günlerde bir kez daha dikkat çekmek için eğilmeyi faydalı gördük. Vergi yükümlüsü ile vergi yönetimi arasında yorum farkı gibi görünen bu konunun birde yasal yorumcu yargı erki de mevcuttur. Yargı erki hakem konumunda olmasına karşı farklı yaklaşımları henüz tamamen önleyememiştir. Şimdi buna yasalarla "**yeminli mali müşavirlik mesleği**" de eklenmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere olgu ve olaylar sosyal ve ekonomik alan içinde oluşur ve kişiler tarafından ayrı ayrı algılanabilir. Kişiler tarafından ayrı ayrı algılanmasını önlemek için çağdaş yaşamda her bir olgu ve olay için normlar üretilmektedir. Normların amacı, ölçü görevini görmektir. Ölçülere uymayan olgu ve olaylar reddedilecektir.

Hukukta muhtaç olduğumuz "**norm**"u bulabilmek için toplumsal yaşamın ayrıntılarının ve özelliklerinin çok iyi bilinmesi ve bilimsel bir yaklaşımla değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu görevde kanun koyucuya düşmektedir. Kanun koyucu tarafından saptanan "**norm**"lar bir yasal kural haline dönüşmekte ve uyulması zorunlu hale gelmektedir. Normlar sezgi ile değil, deneyle elde edilmeli ve genelde kabul edilebilecek bir amaca hizmet etmelidir. Her norm belirli oranda "**doğruluk**" ve "**gerçeklik**" içermelidir. **Zira, akla uygun olan doğru, doğru olan iyi demektir, sonunda iyi olan adil demektir.**

Yasalarla kural haline getirilen "**normlar**" her zaman doğru ve gerçeğe yaklaşımlar bile kişiler tarafından farklı farklı algılanabilmektedirler.

Farklı algılama tarafların tümü için geçerlidir. Uygulamaya taraf olanlar, vergi yükümlüleri yada sorumluları, yasa uygulayıcısı vergi yönetimi ve denetimi, yasaları yorum hakkına sahip yargı erki özellikle "**genelleme**" içeren "**norm**"ların algılanmasında farklı farklı sonuçlara ulaşabilmektedirler.

Bir ticari işletme yada kurum "**safi kazanç**"ın saptanmasında ticari kazançtan indirebileceği "**giderler**"in belirlenmesinde uygulayabileceği ölçü giderin "**ticari kazancın elde edilmesi**" olgusu ile ilişkili olması ya da "**ticari kazancın idame ettirilmesi**" ile ilişkili olması gerekmektedir

Yasa'nın getirdiği ölçü, norm bir "**genellik**" içerdiği için taraflar arasında farklı farklı algılamalara neden olabilmektedir. Bu farklı algılamalar sadece vergi yönetimi ile vergi yükümlüsü arasında değil, yargı erkleri arasında da söz konusudur. Özellikle "**vergi denetimi**" konuya kamusal açıdan yaklaşmakta, vergi yükümlüsü ise kendi "**çıkartma**" açısından yaklaşmakta yada uygulamada "**ticari kazancın elde edilmesi**" ile "**oluşan gider**" arasında objektif yakın ilişki bulunmaktadır.

Yasal olarak ticari kazançtan yada kurum kazancından indirilebilecek "**giderler**"in ticari kazançla yakın ve objektif ilişki içinde olmaları gerekmektedir. "**İlişki kurmak**" yeterli değildir, **mutlaka kanıtlanabilir yakın objektif ilişki** genel normu tamamlayan ve yasallaşmamış bir ayrıntı norm olarak ortaya çıkmış bulunuyor. "**Yakın objektif ilişki**" gerçeğin bulunmasına yardımcı olabilecek yasallaşmamış ama uygulamada tarafları bir doğrultuda uzlaşmaya götürebilecek bir yöntem olarak görülmektedir.

Ticari, sınai ve zirai işletmelerin varlıklarını sürdürürken oluşan giderler yukarıda sözü edilen norm ölçü alınarak iki bölüme ayrılarak kayda alınacaktır. Bunlar sırasıyla yasal olan norma uygun (yakın ve objektif ilişki), diğeri de yasal olmayan bir diğer deyimle norma uymayan giderlerdir.

Gelir vergisi yasası yarım arsa yakın ülkemizde uygulanmaktadır. Ancak, "**yasal gider**" konusunda taraflar henüz tam olarak anlaşabilmiş değillerdir. Vergi inceleme elemanları ile vergi yükümlüleri arasındaki anlaşmazlıklarda ve yorum farklarında bu konular yoğunluk kazanmakta devam ettiği gibi yargı erkinin uğraşları arasında da yoğunluğunu sürdürmektedir.

Toplumsal yaşamda oluşan tüm gider türlerini belirli "**norm**"lar altında yasal kurala bağlamak olanaksız olduğu gibi "**yorum ve algılama**"da anlayış birliğini sağlamakta olanaksızdır

Genelde bir çok giderin yasallığında yorum ve algılama farkı kalmamıştır. Ancak, çok dinamik bir yapıya sahip olan ülkemiz ekonomik alanında yeni yeni gider türleri ortaya çıkmakta yada evrenleşmiş giderler boyut ve biçim değişikliğine uğramaktadır. Bu nedenle algılama ve yorum farkları süreklilik kazanmaktadır.

Giderlerle kazancın elde edilmesi yada idame ettirilmesi arasındaki objektif ilişki yanında özellikle objektif ilişkiyi destekler nitelikte yargı erki kendisine göre bir yargı normu oluşturmuştur. Bu norm Danıştay Kararıyla oluşturulmuştur.

Giderlerin oluşumunda "**keyfilik**" gerçeğe akla uygun olma, yol ve yöntemine uygun olma gibi bir mantıksal temele dayandırılması ilkesi getirilmiş ve ayrıca "**mecburilik**" zorunlu olma, yükümlü olma gibi durumlarda objektiflik ölçüsü sayılmıştır.

Bu yargı normlarını yasal normlarla beraber değerlendirmek gerçekleri yakalayabilmek için yararlı olacaktır.

Hem vergi yükümlülerini, hem de vergi yönetimi ile birlikte yargı erkini uğraştıran "**Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi**" yasal normun uygulamada ortaya çıkan algılama ve yorum farklarının ortadan kaldırılması yada en aza indirilmesi için, vergi yükümlüsü, vergi yönetimi, muhasebe uygulayıcılarını (TÜRMOB) temsilen halen oluşturulmuş yada oluşturulacak bir vergi şurası ile alt normların oluşturulmasında sayılamayacak kadar faydalar mevcuttur.

Ekonomik hayat çok canlıdır, her an değişim içindedir. Bu nedenle giderler tür ve nitelik değişikliğine uğramaktadır.

Kişilere göre oluşan bir gider ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile yakın ve objektif bir ilişki içinde olmadığı görüntüsü vermemesine karşın, aksine somut sonuçları ile objektif ilişki içinde olduğu kanıtlanabilir.

Bu giderlerin ayıklanmasında yeminli mali müşavirlerde, vergi yükümlüsü ile birlikte "**müştereken ve müteselsilen**" sorumlu oldukları için her zaman "**tarafsızlık ilkesi**"ni korumaları mümkün olamamakta, çoğu kez vergi yönetiminin yada yargı erkinin yorum ve kararlarına uymayı yeğlemektedirler. **Kanımızca bu durumdan en çok vergi mükellefi zarar görmektedir.**

X- SONUÇ

Konumuz açısından çalışmamızı özetleyecek olursak, bizce, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan ve işletme faaliyetlerinde kullanılması mantıken ve objektif gerekçelerle kabul edilebilecek ve fiili durumun ispatlanabileceği binek otomobilleri GVK'nın 19. maddesinde yatırım indirimi istisnasından faydalandırılmalıdır. Çalışma başlığımız olan otomotiv plazalarında test sürüşü, pazarlama, müşteri ilişkileri, servis vb. amaçlarla kullanılan binek otomobillerinin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir düşüncesindeyiz. Yine bizce, VUK'un 320. maddesinde yer alan kıst amortisman konusu yürürlükten kaldırılmalıdır. Ya da binek otomobilleri için diğer kara taşıtlarında olduğu gibi işletme faaliyetleri ile olan ilgi aranmalı, konu esas faaliyet kavramı altında dar kapsamda ve ön yargılı bir şekilde ele alınmamalıdır. Maliye İdaresi, 4369 sayılı Kanunla ekonomik gerçeklere uygun ve iyi niyetli mükellefler lehine bir değişiklik yaparak işle ilgisi olma şartı ile binek otomobillerinin giderlerinin tamamını kabul etmeye başlamıştır. Bu olumlu gelişmenin diğer kanun maddelerine de yansması gerektiğini düşünüyoruz. Yok eğer Maliye İdaresi binek otomobilleri konusunda mükelleflere ön yargılı yaklaşırsa, en azından katılmadığımız bu görüşünü **kendi içinde de olsa tutarlı bir şekilde getirmeli** ve o zaman asıl olarak GVK'nın 40/5. ve 40/7. maddelerinde gerekli düzenlemeleri yaparak tekrar eski uygulamasına dönmelidir.

Vergi uygulamalarında ve vergi denetiminde adalet, kanuni kısıtlamalarla mükelleflerin yaptıkları harcamaları kabul etmemek veya bir takım yatırımlarına engellemeler getirmekle değil, etkin ve yaygın bir denetimi gerçekleştirmekle sağlanabilir.

Ayrıca her ne kadar çalışma konumuzun başlığında ve bu aşamaya kadar ele alınmamış olsa da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine de değinmek istiyoruz. Bilindiği gibi bu Kanun maddesinde de faaliyetleri kısmen ya da 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 indirilemeyeceği açıklanmıştır. Bizce bu Kanun maddesi de çalışmamızda genel olarak ifade etmeye çalıştığımız görüşümüz dahilinde yürürlükten kaldırılmalıdır. Ya da işletme faaliyetlerinde kullanılması kriteri getirilmelidir.

Çalışmamızda mevcut düzenlemelerden çok bizce olması gerekenler üzerinde durmaya çalıştık. Ancak önerimiz, mevcut kanuni düzenlemeler dikkate alındığında (olması gereken değil, olan hukuk kuralları) binek otomobilleri için genişletici yorumlar yapmak olası bir vergi incelemesinde riskler doğurabilir. Bu nedenle Maliye İdaresinden mukteza talebinde bulunulmasının daha sağlıklı olacağını düşünüyoruz.

Çalışmamızın 8 numaralı bölümünde yer verdiğimiz Ankara Defterdarlığı tarafından verilen mukteza yatırım indirimi hakkındaki görüşümüze çok güzel bir örnektir. Ayrıca yine çalışmamızda ele aldığımız, Maliye tarafından yayımlanan sirkülerler ile verilen muktezalar arasında bile görüş farklılıkları olduğu görülmektedir. Bizce, bu günlerde oldukça dile getirilen Vergi Mevzuatımızın topluca gözden geçirilmesi ve yenilenmesi çalışmalarında bu gibi konulara da değinilmeli, Maliye İdaresi ön yargılarını biraz olsun azaltarak, meslek odaları temsilcileri ve akademisyenlerden de oluşan bir kurul oluşturarak bir çok kanuni düzenlemeyi gözden geçirmelidir.

* **SMMM, Denge Denetim Vergi Bölümü Uzman Denetçi**

- [1] Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2004, s. 815
- [2] 241 Seri No.lu VUK Genel Tebliği, 12.07.1995 tarih ve 22341 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [3] Mehmet Ali ÖZYER, "Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması", Hesap Uzmanları Derneği, 3. Baskı, Aralık 2004, s. 663, Finansal Kiralama işlemlerinde amortisman konusu için Bkz. VUK Mük. md. 290/2. 4842 sayılı kanunla değişiklik sonrası finansal kiralama işlemlerinde amortisman avırma hakkı kiracıya verilmiştir.
- [4] Rüknettin KUMKALE, **Sermaye Şirketleri Rehberi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd., s. 29
- [5] 180 Seri No.lu GVK Genel Tebliği 10.02.1995 tarih ve 2198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [6] Tebliğ'de bahsedilen taşıt giderleri ve taşıtlara ait amortismanlarının yarısını indirim yapılamayacağı konusu 4369 sayılı kanla 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup, söz konusu tebliğ metni "esas faaliyet" kavramı konusunda olması gereken ve malive idaresinin görüşünü yansıtmaması ve fikir vermesi açısından çalışmamız metnine alınmıştır.
- [7] Zeki Cenqiz AYDIN; "Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanları", **Yaklaşım**, Mart 1995
- [8] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2003 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, s. 71
- [9] 4842 sayılı Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- [10] Bkz. 4842 sayılı Kanun'un genel gerekçesi.
- [11] Selim VURAL; "4842 Sayılı Kanun Sonrası Yatırım İndirimi Uygulaması ve Dönem Sonlarına İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası**, Sayı: 268, Aralık 2003, s. 52
- [12] 24.03.2004 tarih 22 No.lu GVK Sirküleri
- [13] 15.03.2005 tarih 32 No.lu GVK Sirküleri
- [14] Halil CABAR-Ali CELİKKAYA; "Yeni Uygulamaya Göre Yatırım İndiriminden Yararlanamayacak Harcamaların Tespitinde Yasanacak Güçlükler", **Yaklaşım**, Sayı: 134, Şubat 2004, s. 194
- [15] Gürol ÜREL-Kenan SEKER; "Yeni Yatırım İndirimi Uygulama Rejimi", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2003
- [16] CABAR - ÇELİKKAYA, aqm
- [17] CABAR - ÇELİKKAYA, aqm
- [18] CABAR - ÇELİKKAYA, aqm
- [19] B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-19 www.ist-def.gov.tr
- [20] B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-19 www.ist-def.gov.tr

- [21] B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-19 www.ist-def.gov.tr
- [22] Ali ALIÇ, "Binek Otomobili Alımı Yatırım İndiriminden Yararlanabilir mi?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2005
- [23] Halil CABAR-Ali ÇELİKKAYA, aqm
- [24] Veysi SEVİĞ, "Yatırım İndirimi Uygulamasında Taşıtlar", **Dünya Gazetesi**, 24.02.2005
- [25] Ali ALIÇ, "Binek Otomobili Alımı Yatırım İndiriminden Yararlanabilir mi?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2005
- [26] Her iki markada Maliye'nin 22 numaralı sirkülerde yaptığı açıklamalara göre binek otomobili olarak görülmektedir. Söz konusu açıklama aşağıdaki gibidir.
- "Bir taşıtın binek otomobili benzeri taşıt olup olmadığı aracın niteliğine göre belirlenecektir. **Nitelikleri itibarıyla binek otomobili olarak kullanılabilir yapıda olan** panel van, kaptıkaçtı Carry-all, Travel-all, Jeep -station gibi taşıtlar, **binek otomobili benzeri taşıtlar** olarak değerlendirilecektir.
- Ancak, bu araçların nitelikleri itibarıyla binek otomobili olarak değil de, sadece yük taşımak amacıyla kullanılabilir bir yapı arz etmesi durumunda, binek otomobili ve benzeri araçlar kapsamında değerlendirilmeyecektir. Örneğin; bir panel van'ın **sadece ön koltuklarının bulunması ve aracın arkasında koltuk ve cam bulunmaması durumunda**, bu aracın binek otomobile benzediğinden söz edilemez."
- [27] **Kaldırılmadan önceki şekli 5.** Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri **Nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yarısı**
- [28] **Kaldırılmadan önceki şekli 7.** Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. **Nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların amortismanlarının yarısı.**
- [29] Salih ÖZEL, "Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi", **Yaklaşım**, Mart 2001