

İstanbul, 29.05.2020

DUYURU 474

Konu: Binek otomobillerin giderlerine ilişkin düzenlemenin usul ve esasları hk.

Binek Otomobillerin Giderlerine İlişkin Düzenlemenin Usul ve Esasları Açıklandı

Hatırlanacağı üzere, 7/12/2019 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun ile Gelir Vergisi Kanununun bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır (Bakınız [DUYURU 454](#)). Söz konusu değişikliklere ilişkin açıklamalar ile usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik olarak hazırlanan 311 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27/5/2020 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ’de,

- Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamasına,
 - Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisnaya,
 - Hakemlere Ödenen Ücret İstisnasına,
 - Binek Otomobillerin Giderlerinin Vergi Matrahından İndirilebilmesine,
 - Dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye’ye getirdikleri yabancı paralarla iktisap ettikleri menkul kıymetlerin ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında kur farkı istisnasına,
 - Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesine,
 - Vekalet Ücretlerine İlişkin Tevkifat Uygulamasına,
 - Yeni Gelir Vergisi Tarifesine,
 - Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesine,
- ilişkin usul ve esaslar ile açıklamalara yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğe ulaşmak için [tıklayınız](#).

Tebliğde binek otomobillerin giderlerinin vergi matrahından indirilebilmesine ilişkin açıklama ve örnekler aşağıda belirtilmiştir.

a. Binek otomobil kavramı

Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 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 (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmaması); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya

taşıması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

b. Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri

MADDE 13 – (1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

(2) Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir.

(3) 3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralınması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralama faaliyetiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (ELM) Ltd. Şti. tarafından 26/3/2020 tarihinde aylık 7.500 TL bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralınmıştır. Kiralama konusu binek otomobile ait katma değer vergisinin o yıl için kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen tutara tekabül eden kısmı ((7.500 TL - 5.500 TL = 2.000) * 0,18 = 360 TL) Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Aynı binek otomobilin kiralınmasına ilişkin 2020 yılı için belirlenmiş aylık azami tutar olan 5.500 TL mükellef tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyen 360 TL, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

(4) Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV’den istisna olan işletmelerde indirim konusu yapılamayan KDV dahil 5.500 TL’lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 2: (A) Bankası tarafından 1/6/2020 tarihinde katma değer vergisi dahil aylık 6.490 TL (5.500 TL + %18 KDV 990 TL) bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralınmıştır. KDV Kanununa göre bankaların Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler KDV’den istisna olduğundan, (A) Bankasının binek otomobilin kiralınmasına ilişkin yapmış olduğu 6.490 TL kiralama giderinin 5.500 TL’si 2020 yılı için banka tarafından safi kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, 990 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

(5) Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler bu Tebliğin 13 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında finansal kiralamanın tanımı yapılmış olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının anılan Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden

değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulacağı, (4) numaralı bendinde; kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl “Haklar” hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (F) Ltd. Şti.’nin faaliyet konusu tekstil ürünlerinin perakende ticareti olup, adı geçen mükellef, (ABC) A.Ş. unvanlı finansal kiralama şirketinden 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama sözleşmesi yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre kira süresi 48 ay olup, aylık ödeme 9.182 TL’dir. Binek otomobillerin mülkiyeti kira süresi sonunda kiracıya devredilecektir.

Buna göre, (F) Ltd. Şti. tarafından finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenecek olup, aylık ödenecek bedel olan 9.182 TL, borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak 2020 yılına ilişkin ödenen faiz giderleri binek otomobilin maliyetine dâhil edilecektir. Sonraki yıllara ilişkin ödenen faiz giderleri ise mükellef tarafından binek otomobilin maliyetine dâhil edilebileceği gibi tercihen doğrudan gider olarak da dikkate alınabilecektir.

(6) Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlamasının uygulanmasında, kira ödemesine tekabül eden ayın içinde bulunduğu yıl için tespit olunan tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 4: Eczacılık faaliyetinden dolayı ticari kazanç mükellefiyeti bulunan Bayan (B), 1/4/2020 tarihinde (Z) Filo Kiralama A.Ş.’den bir adet araç kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre aracın aylık kiralama bedeli 6.000 TL olup, sözleşmenin süresi 2 yıldır ve kiralama bedeli 1/4/2020 tarihinde mükellef tarafından peşin olarak ödenmiştir.

Buna göre Bayan (B), söz konusu araç için 2020 yılına tekabül eden aylık kiralama bedelinin azami 5.500 TL’sini kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir. 2021 ve 2022 takvim yıllarına tekabül eden aylık kiralama bedellerinin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği azami tutarların tespitinde o yıllar için yeniden belirlenen tutarlar dikkate alınacaktır.

(7) 1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

(8) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2020 yılı için en fazla 140.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 5: Lokanta işletmeciliği faaliyeti nedeniyle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olan Bay (M), otomobil bayi olan (DEF) A.Ş.’den 1/9/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı 140.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu otomobile ilişkin hesaplanan özel tüketim vergisi 140.000 TL ($140.000 \times \%100$), hesaplanan katma değer vergisi ise 50.400 TL ($280.000 \times 0,18$)’dir.

Buna göre Bay (M) tarafından binek otomobil için yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 190.400 TL (140.000 + 50.400) olup, iktisaba ilişkin yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergilerinin işletme kayıtlarında mükellef tarafından tercihen gider olarak gösterilmesi halinde, ticari kazanç üzerinden gider olarak indirimi kabul edilecek azami tutar 140.000 TL olacak, 50.400 TL (190.400 – 140.000) ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellefin ilgili dönem ticari kazancına dâhil edilecektir.

(9) Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 6: Meyve ve sebzelerin toptan ticareti faaliyetiyle iştigal eden (EFG) Ltd. Şti. 13/4/2020 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 250 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 5.500 TL, Nisan ayının gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

Buna göre;

$5.500 / 30 = 183,33 \text{ TL}$	(Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli)
$183,33 \times 10 = 1.833,33 \text{ TL}$	(On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar)
$2.500 \text{ TL} - 1.833,33 \text{ TL} = 666,67 \text{ TL}$	(Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri)

Örnek 7: Avukatlık faaliyetinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyeti bulunan Bay (D) faaliyetinde kullanmak üzere 1/6/2020 tarihinde aylık kira bedeli 6.000 TL olan bir adet binek otomobili kiralamış ve bir yıllık kira bedeli olan 72.000 TL'yi peşin ödemiştir.

Bay (D), kiraladığı binek otomobili için ödediği aylık 6.000 TL'lik kira bedelinin 5.500 TL'sini serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirim konusu yapabilecek olup, bu tutarı aşan 500 TL'yi ise gider olarak dikkate alamayacaktır.

Ayrıca, Bay (D), kiraladığı binek otomobiline ilişkin bir yıllık kira bedelini peşin olarak ödediğinden, söz konusu kira bedelinin indirim konusu yapılabilecek olan (5.500x12=) 66.000 TL'sini 2020 yılı kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

c.Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler

MADDE 14 – (1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(2) İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

(3) Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

(4) Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 8: Kozmetik ürünlerinin toptan ticareti faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobillere ilişkin 2020 hesap döneminde yapmış olduğu giderler aşağıdaki gibi olup, giderlerin tümü bu yıl için yapılmıştır.

Akaryakıt Gideri	6.300 TL
Sigorta Gideri	1.440 TL
Otopark Gideri	390 TL
Bakım/ Onarım Gideri	2.360 TL
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	670 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.680 TL
Binek Otomobilin İktisabına İlişkin Ödenen Kredi Faizi Giderleri	8.400 TL

Buna göre, (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobiller için yapmış olduğu harcamalara ilişkin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Yapılan Giderin Türü	Toplam Harcama (A)	Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Tutar (A)x0,70	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (A)x0,30
Akaryakıt Gideri	6.300 TL	4.410 TL	1.890 TL
Sigorta Gideri	1.440 TL	1.008 TL	432 TL
Otopark Gideri	390 TL	273 TL	117 TL
Bakım/ Onarım Gideri	2.360 TL	1.652 TL	708 TL
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	670 TL	469 TL	201 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi(*)	1.680 TL	-	1.680 TL
Binek Otomobilin İktisabına İlişkin Ödenen Kredi Faizi Giderleri(**)	8.400 TL	5.880 TL	2.520 TL

* Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç binek otomobiller için ödenen vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

** Önceki hesap dönemlerinde iktisap edilmiş binek otomobiller için 2020 hesap dönemine isabet eden faiz giderleridir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yapılan faiz giderleri tercihen doğrudan gider yazılmıştır.

(5) Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin “Haklar” hesabında aktive alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70’i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 9: Sigortacılık faaliyetiyle iştigal eden (T) A.Ş., 7/8/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre mükellef tarafından aylık ödenecek tutar 13.930 TL olup, sözleşme süresi 48 aydır. Sözleşme süresi sonunda binek otomobilin mülkiyeti mükellef kuruma geçecektir.

Buna göre, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için ödenen aylık bedelin borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi şeklinde ayrıştırılması gerekmekte olup, 2020 hesap dönemine ilişkin yapılan faiz ödemeleri, “Haklar” hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dahil olunacaktır. Mükellef kurumun 2021 hesap dönemi başta olmak üzere izleyen hesap dönemlerine ilişkin yapacağı faiz ödemelerini doğrudan gider olarak dikkate almak istemesi halinde ise finansal kiralama kapsamındaki faiz giderlerinin %70’i kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

(6) 1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70’i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 10: (F) A.Ş., aktifine kayıtlı iki adet binek otomobiline 1/8/2019 tarihinde zorunlu trafik sigortası yaptırmıştır. Sigorta poliçe bedeli 1.680 TL olup, poliçenin süresi bir yıldır.

Buna göre, (F) A.Ş. tarafından sahip olunan binek otomobiller için yapılan sigorta giderlerinin 2019 hesap dönemine tekabül eden kısmı olan $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 5) = 700 \text{ TL}$ ’nin tamamı söz konusu dönemde safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1/1/2020 tarihinden sonrasına tekabül eden ve poliçenin düzenlendiği tarihte “280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabında” izlenen $((1.680 \text{ TL} / 12) \times 7) = 980 \text{ TL}$ ’nin azami %70’i $(980 \text{ TL} \times 0,70 = 686 \text{ TL})$, 2020 hesap dönemi için kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir. Gider olarak indirimi kabul edilmeyen tutar $(980 \text{ TL} - 686 \text{ TL} = 294 \text{ TL})$ (F) A.Ş.’nin kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 11: Mali müşavir olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbabı Bay (G), faaliyetinde kullanmak üzere 15/7/2019 tarihinde bir adet binek otomobil satın almış ve bu otomobil için yaptırdığı 15/7/2019-14/7/2020 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için 15/7/2019 tarihinde 6.200 TL, 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan 1 yıllık trafik ve kasko sigortası için de 15/7/2020 tarihinde 6.000 TL peşin ödeme yapmıştır.

Bay (G), peşin olarak ödediği 15/7/2020-14/7/2021 dönemini kapsayan trafik ve kasko sigortası bedelinin gider olarak indirim konusu yapılabilecek olan $(6.000 \text{ TL} \times \%70 =) 4.200 \text{ TL}$ ’sini 2020 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.

Diğer taraftan, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, Bay (G)’nin 2019 yılında peşin olarak ödediği ve 2019 yılı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate aldığı trafik ve kasko bedeline gider kısıtlaması uygulaması dolayısıyla bir düzeltme yapılması söz konusu değildir.

d.Binek otomobillere ilişkin amortisman giderleri

MADDE 15 – (1) Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2020 yılı için 160.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği

hâllerde, amortismanına tabi tutarı 2020 yılı için 300.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(2) 213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismanına esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 12: Mobilya imalatıyla iştigal eden Bay (K), ticari işletmesinde kullanmak üzere 15/6/2020 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dâhil alış bedeli 750.000 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.

Bay (K) tarafından 2020 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 300.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman bedelleri aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	35.000 TL
2021	60.000 TL
2022	60.000 TL
2023	60.000 TL
2024	60.000 TL
	25.000 TL(*)

(*) Kıst amortisman uygulamasından dolayı binek otomobillerin aktife alındığı yılda gider konusu yapılamayan (60.000 TL – 35.000 TL) 25.000 TL itfa süresinin son yılı olan 2024 yılında, o yıl için amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortismandan ayrı olarak safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Örnek 13: İnşaat işiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (TDE) Ltd. Şti. 1/9/2020 tarihinde vergisiz fiyatı 240.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 354.720 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı için ödenen vergiler safi kazancın tespitinde tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır. Adı geçen mükellef söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için 2020 yılında en fazla 160.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2020	10.666 TL
2021	32.000 TL
2022	32.000 TL
2023	32.000 TL

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile bu Tebliğin 13 üncü maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'nin 2020 yılı için azami 140.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, söz konusu tutarı aşan (354.720 TL – 140.000 TL) 214.720 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellef kurumun 2020 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

Mükellef kurumun binek otomobilini 2024 yılında sattığında yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000
257- Birikmiş Amortisman	106.666
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	33.334
254- Taşıtlar	240.000

(3) Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismanına esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellefler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazançta ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde “Diğer İndirimler” satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 14: Bir önceki örnekte, mükellef kurumun 1/9/2020 tarihinde vergisiz satış fiyatı olan 240.000 TL üzerinden aktifine aldığı binek otomobili için, aktife kayıtlı bedelin tamamı üzerinden amortisman ayırması durumunda; mükellef tarafından binek otomobili için ayrılan amortisman tutarı ile amortismanına esas bedel üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark KKEG olarak ilgili yıllarda kurum kazancına ilave olunacaktır.

Yıl	Mükellef Tarafından Ayrılan Amortisman Tutarı	Amortismanına Esas Bedel Üzerinden Hesaplanan Amortisman Tutarı	KKEG Olarak Kazanca İlave Edilecek Tutar (*)
2020	16.000 TL	10.666 TL	5.334 TL
2021	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL
2022	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL
2023	48.000 TL	32.000 TL	16.000 TL

Adı geçen mükellefin söz konusu binek otomobili 2/1/2024 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000	
257- Birikmiş Amortisman	160.000	
	254- Taşıtlar	240.000
	679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000

* Bu kapsamda kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı (53.334 TL), gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer İndirimler” sütununda ayrıca gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(4) Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

(5) Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenler için müteakip vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortismana tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortismana esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 15: Plastik ürünlerin imalatı faaliyetiyle iştigal eden ticari kazanç mükellefi Bay (N), faaliyetinde kullanmak üzere 16/12/2019 tarihinde bir adet binek otomobil iktisap etmiştir. Binek otomobilin vergisiz satış fiyatı 175.000 TL olup, iktisap esnasında ödenen ÖTV ve KDV mükellef tarafından 2019 yılı kazancından gider olarak indirim konusu yapılmıştır.

Binek otomobillere ilişkin amortisman gider kısıtlamasının düzenlendiği 7194 sayılı Kanunun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihi olan 7/12/2019 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, mükellef Bay (N) iktisap ettiği binek otomobil için 2019 yılında genel hükümlere göre ayırdığı amortismanın tamamını kazancından indirim konusu yapabilecektir. Ancak, 2020 takvim yılı başta olmak üzere müteakip vergilendirme dönemlerinde, 2019 yılı için belirlenen ve özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç amortismana esas bedel olan 135.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman, kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(6) 7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.

(7) Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismana esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 16: Kurumlar vergisi mükellefi (VYZ) Ltd. Şti.’nin faaliyet konusu gıda ürünlerinin perakende ticareti olup, anılan şirket 2/1/2020 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Kiralama konusu binek otomobile ait aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır. Söz konusu otomobil rayiç bedel olan 330.000 TL üzerinden sözleşme

tarihinde işletmenin “Haklar” hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2020 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 76.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet, kendisi için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceğinden, işletmenin “Haklar” hesabında izlenen binek otomobil için aktife alınan bedel ile mükellef tarafından finansal kiralama kapsamında binek otomobilin ediniminde ilk yıla ilişkin ödenen ve maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamının (330.000 TL + 76.000 TL= 406.000 TL) 2020 yılında en fazla 300.000 TL’sine isabet eden kısmı kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Binek otomobilin aktife alınma bedeli ve ilk yıl için maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamı ile amortisman esas bedel arasındaki farka tekabül eden amortisman tutarı da ((406.000 TL – 300.000 TL)/5= 21.200 TL) mükellefin 2020 hesap dönemi kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir.

Durum bilgilerinize sunulur.

Saygı ile,
ERİŞ BAĞIMSIZ DENETİM
VE YMM A.Ş.