



T.C.

BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK
OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE
YÖNELİK DÜZENLEMELERİN VERGİLEME
İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Sinan AKYOL
195013005**

**Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Özgür BİYAN**

Bandırma 2021

T.C.
BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK
OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE
YÖNELİK DÜZENLEMELERİN VERGİLEME
İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ

Sinan AKYOL
195013005

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Özgür BİYAN

Bandırma 2021

YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY SAYFASI

Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programında Yüksek Lisans Öğrencisi Sinan AKYOL tarafından Doç.Dr. Özgür BİYAN'nın danışmanlığında hazırlanan “Türk Vergi Sisteminde Binek Otomobillerin Vergilendirilmesine Yönelik Düzenlemelerin Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi” başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 21/12/2021 tarihinde yapılan Savunma Sınavında oyçokluğu/oybirliği ile başarılı bulunmuş ve Yüksek Lisans/Doktora Tezi kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı
Ünvanı Adı Soyadı

Jüri Üyesi-Danışman
Ünvanı Adı Soyadı

Jüri Üyesi
Ünvanı Adı Soyadı

ETİK BEYAN SAYFASI

TÜRKİYE CUMHURİYETİ BANDIRMA ONYEDİ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim (21.12.2021).

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı Soyadı

Sinan AKYOL

İmzası

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELERİN VERGİLEME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Sinan AKYOL

Bu çalışmada, Türk Vergi Sistemi'nde özel ve kısıtlayıcı vergi düzenlemelerine konu olan binek otomobiller ele alınmıştır. Binek otomobil kavramı ve binek otomobillere yönelik özel ve kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri detaylı bir şekilde neden-sonuç ilişkisi içinde incelenmiştir. Ayrıca, binek otomobillerin KDV oranları, ÖTV ve MTV tarifeleri ile binek otomobillere ilişkin malul ve engelli istisnaları gibi pek çok husus konu bazında sınıflandırılarak incelenmiştir. Literatür taraması araştırma yöntemi kullanılan çalışmanın sonucunda hukuki belirlilik ilkesi ışığında binek otomobil kavramı, kamu yararı bağlamında binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri, vergilendirmede basitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde ÖTV matrahı, ölçülülük ilkesi çerçevesince ÖTV oranları, vergilendirmede adalet ilkesi uyarınca MTV tarifi ve binek otomobil özelinde malul ve engelli istisnalarında uygulama bütünlüğünü ve tutarlılığını zedeleyen hususlar değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Binek Otomobil, GTİP 87.03, Kıst Amortisman, İndirilmeyecek KDV, Gider Kısıtlamaları.

ABSTRACT

THE EVALUATION OF THE REGULATIONS THE TAXATION OF PRIVATE CARS IN THE TURKISH TAX SYSTEM WITHIN THE FRAMEWORK OF TAXATION PRINCIPLES

Sinan AKYOL

In this study, private cars, which are object to special and restrictive tax regulations in Turkish Law, are discussed. The concept of private cars and special and restrictive tax regulations for private cars are examined in detail in a cause-effect relationship. In addition, many issues such as VAT rates of private cars, SCT ve MVT tariffs, and exemptions for disabled related to private cars were examined by classifying them on the basis of subject. As a result of the study using the literature review research method, the concept of private cars in the light of the principle of legal certainty, the restrictive tax regulations for private cars in the context of public interest, the SCT tax base within the framework of the principles of simplicity and justice in taxation, SCT rates within the framework of the principle of proportionality, the MVT tariff in accordance with the principle of justice in taxation and the analysis of private cars and the issues that damage the application integrity and consistency of the disabled exceptions have been evaluated.

Keywords: Private Car, CTSP 87.03, Prorate Depreciation, Non-deductible VAT, Expense Restrictions.

ÖNSÖZ

Eğitim ve öğretim hayatım boyunca maddi ve manevi olarak benden hiçbir zaman desteğini esirgemeyen sevgili aileme sonsuz teşekkür ederim. Ayrıca tez yazım sürecinde her türlü desteği ile yanımda olan biricik kız kardeşim Sinem AKYOL'a teşekkürü bir borç bilirim. Lisans ve yüksek lisans eğitim ve öğretim dönemlerimde ufuk açıcı paylaşımları ve tecrübeleriyle bu tezin yolunun aydınlanmasında önemli katkı sağlayan saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Özgür BİYAN'a teşekkür ederim.

Sinan AKYOL
Esenler, 21.12.2021

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	iv
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI	
1. OTOMOBİL TANIMI, İLİŞKİLİ KAVRAMLARI ve SINIFLANDIRILMASI	3
1.1. Otomobilin Tanımı	3
1.1.1. Etimolojik Tanım.....	3
1.1.2. Hukuki Tanım.....	4
1.2. Otomobil Kavramı ile İlişkili Kavramlar	5
1.2.1. Araba Kavramı	5
1.2.2. Taşıt Kavramı	6
1.2.3. Araç Kavramı	6
1.3. Otomobillerin Sınıflandırılması.....	7
1.3.1. Akaryakıt Türüne Göre.....	7
1.3.2. Özelliklerine Göre	8
1.3.3. Kullanım Amaçlarına Göre	10
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI	10
2.1. Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerde Binek Otomobil Kavramı	11
2.1.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenleme	11
2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	12
2.1.3. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler	13
2.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki Düzenleme	15
2.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenleme	15
2.2. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonunda Binek Otomobil Kavramı	15

İKİNCİ BÖLÜM

BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN VERGİ DÜZENLEMELERİ

1. KISITLAYICI VERGİ DÜZENLEMELERİ	23
1.1. Genel Açıklama	23
1.1.1. Mükellefler Grupları Açısından Binek Otomobil Kısıtlamaları.....	25
1.1.1.1. Kısıtlayıcı Düzenlemeler Kapsamında Olmayan Mükellefler	25
1.1.1.2. Kısıtlayıcı Düzenlemeler Kapsamında Olan Mükellefler	26
1.1.2. İşletmeye Ait Kavramı	27
1.2. Binek Otomobillere İlişkin Kıst Amortisman	28
1.2.1. Kıst Amortismanına Tabi Değerin Tespiti	28
1.2.2. Kıst Amortisman Uygulaması	30
1.3. Binek Otomobillere İlişkin KDV Uygulaması.....	36
1.3.1. Binek Otomobillere İlişkin İndirilmeyecek KDV	36
1.3.1.1. Genel Açıklama	36
1.3.1.2. Finansal Kiralama Yoluyla Temin Edilenler	37
1.3.1.3. İndirimi Kabul Edilmeyen KDV.....	40
1.3.2. KDVK 30/b Yönünden Binek Otomobillerin Giderleri	41
1.3.2.1. Cari Giderler	41
1.3.2.2. Değer Artırıcı Giderler.....	42
1.3.2.3. Ticari Araçların Binek Otomobile Dönüşüm Giderleri	42
1.4. Binek Otomobillere İlişkin Gider Kısıtlamaları	44
1.4.1. Genel Açıklama	44
1.4.2. Kapsam Dahilindeki Gelir Türleri.....	46
1.4.3. Kiralama Gideri Kısıtlaması.....	47
1.4.4. İktisap Gideri Kısıtlamaları	50
1.4.5. Cari Gider Kısıtlaması.....	52
1.4.6. Kanunen Kabul Edilmeyen Binek Otomobil Giderleri	54
1.5. Binek Otomobillere İlişkin MTV'nin Gider Kaydedilmemesi	55
2. BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	58
2.1. GVK'da Binek Otomobil Faaliyetleri	58
2.1.1. Ticari Kazanca Tabi Binek Otomobil Faaliyetleri	58

2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradına Tabi Binek Otomobil Faaliyeti	61
2.1.3. Arızı Kazanca Tabi Binek Otomobil Faaliyeti	63
2.2. Binek Otomobillerin KDV Oranları	66
2.2.1. Kullanılıp Kullanılmamasına Göre.....	67
2.2.2. Özel Amaçlı İnsan Taşıma Araçları	67
2.2.3. Çok Amaçlı Binek Otomobiller.....	67
2.2.4. Mükellefin Durumuna Göre	68
2.2.4.1. İndirim Hakkı Bulunan Mükellefler	68
2.2.4.2. Nihai Tüketicilerin Binek Otomobil Satışı ve Kiralaması	70
2.2.4.3. Binek Otomobil Satışına Aracılık Eden Mükellefler.....	70
2.2.4.4. İkinci El Motorlu Taşıt Ticaretiyle İştigal Eden Mükellefler	71
2.2.4.4.1. Özel Matrah Şekli Uygulaması.....	71
2.2.4.4.2. Alış-Satışta Aynı KDV Oranı ve KDV İndirim Hakkı.....	73
2.2.5. İthal Edilen Binek Otomobiller	74
2.3. Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi	75
2.3.1. İlk ÖTV Tarifesi: 2002 – 2004 Dönemi	76
2.3.2. Kapsamının Genişletilmesi: 2005 – 2009 Dönemi.....	77
2.3.3. Elektrikli Binek Otomobillerin ÖTV'ye Girişi: 2011 – 2016 Dönemi	79
2.3.4. Hibrit Binek Otomobillerin ÖTV'ye Girişi ve Taşıt Değeri Esası: 2016...81	
2.3.4.1. Hibrit Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesine Girişi	81
2.3.4.2. Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesinde Taşıt Değeri Esası.....	82
2.3.5. 2017 ve Sonrasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi.....	85
2.4. Binek Otomobillerin MTV Tarifesi.....	91
2.4.1. 1980 – 2003 Dönemi: Ağırlık Esaslı MTV Tarifesi.....	92
2.4.2. 2004 – 2017 Dönemi: Motor Silindir Hacimli MTV Tarifesi	95
2.4.3. 2018 ve Sonrasında MTV Tarifesi	96
2.4.3.1. Taşıt Değeri Esaslı MTV Tarifesi.....	96
2.4.3.2. Elektrikli Binek Otomobillerin MTV Tarifesine Girişi	98
3. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN MALUL VE ENGELLİ İSTİSNALARI	100
3.1. ÖTVK'da Malul ve Engelli İstisnası	100
3.1.1. Tarihsel Süreç İçinde Yapılan Değişiklikler	100
3.1.2. Engel Derecesine Göre Yararlanabilecek Malul ve Engelliler.....	105

3.1.2.1. Engel Derecesi %90 ve Üzeri Olan Malul ve Engelliler	105
3.1.2.2. Engel Derecesi %90'ın Altında Olan Malul ve Engelliler.....	106
3.1.3. İstisna Kapsamındaki Araçlar.....	108
3.1.3.1. Binek Otomobiller	108
3.1.3.2. Diğer Taşıtlar	110
3.1.4. İstisnanın Uygulanması	110
3.1.5. İstisna Kapsamındaki Araçların Özellikli Durumları.....	111
3.1.5.1. Yasal Süreye Bağlı Olarak Satılması.....	111
3.1.5.2. Veraset Yoluyla Araç İntikali	112
3.1.5.3. Ayıplı Mal Olması	113
3.2. MTKV'da Malul ve Engelli İstisnası	113
3.3. Gümrük Vergisi Kanunu'nda Malul ve Engelli İstisnası.....	117
3.3.1. Yararlanma Şartları	117
3.3.2. İstisna Kapsamındaki Araçlar.....	119
3.3.2.1. Malul ve Engelliler Tarafından Kullanılacak Binek Otomobiller	119
3.3.2.1. Bizzat Malul ve Engelliler Tarafından Kullanılmayacak Taşıtlar	120
3.3.3. Özellikli Durumlar.....	121
3.3.3.1. İstisna Kapsamındaki Araçların Satış ve Devri	121
3.3.3.2. Malul ve Engelli Bireyin Vefat Etmesi.....	121
3.4. KDVK Malul ve Engelli İstisnasında Binek Otomobiller	122
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	
BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK	
DÜZENLEMELERİN VERGİLEME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE	
DEĞERLENDİRİLMESİ	
1. HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ İŞİĞİNDA BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI	125
1.1. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonunun Kapsamı Bakımından.....	125
1.2. Tanımlan(a)maması Bakımından.....	127
2. KISITLAYICI VERGİ DÜZENLEMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	130
2.1. Binek Otomobil Gider Kısıtlamalarından Kaynaklanan Sorunlar	130
2.1.1. Binek Otomobil Kiralamalarının Hukuki Güvenlik İlkesine Aykırılığı....	130
2.1.2. Finansal Kiralama Yoluyla Temin Edilenlerin Hariç Tutulması	131

2.1.3. Değer Artırıcı ve Ticari Aracın Binek Otomobile Dönüşüm Giderlerinin Belirsizliği	133
2.2. Gider Kısıtlamalarının Diğer Kısıtlayıcı Düzenlemelere Etkisi	134
2.2.1. Kıst Amortisman Uygulamasına Üst Sınır Getirilmesi	134
2.2.2. Kiralama ve Cari Giderlere İlişkin KDV'nin Kısıtlanması	136
2.3. İkinci El Taşıt Ticaretiyle İştigal Eden Mükelleflerdeki Sorunlar	140
2.3.1. KDV İndirim Hakkının Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılığı	140
2.3.2. Diğer Kısıtlayıcı Düzenlemelerden Hariç Tutulmaması	142
2.4. Kamu Yararı Bağlamında Kısıtlamaların Değerlendirilmesi	143
3. BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SORUNLAR	147
3.1. ÖTV Tarifesinde Oluşan Sorunlar	147
3.1.1. Basitlik ve Adalet İlkeleri Açısından Matrah Yapısı	147
3.1.2. Ölçülülük İlkesi Açısından ÖTV Oranları	149
3.2. Adalet İlkesi ve Çevre Vergileri Açısından Açısından MTV Tarifesi	153
4. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN MALUL VE ENGELLİ İSTİSNALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	154
4.1. Malul ve Engelli İstisnalarının Farklı Uygulanması Sorunu	154
4.2. KDVK Malul ve Engelli İstisnasına İlişkin Bir Öneri	156
SONUÇ	159
KAYNAKÇA	165

TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1.1. M ve N Araç Kategorileri ve Tanımları	4
Tablo 1.2. Otomobillerin Karoser Tipleri ve Özellikleri.....	9
Tablo 1.3. Otomobillerin Segmentleri ve Özellikleri.....	9
Tablo 1.4. Çok Amaçlı Taşıtların GTİP Pozisyonunun Belirlenmesi	20
Tablo 2.1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman Uygulaması.....	35
Tablo 2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman Uygulaması	35
Tablo 2.3. Binek Otomobile İlişkin Giderlerin KDVK 30/b Açısından Durumu	43
Tablo 2.4. Binek Otomobil Günlük, Aylık ve Yıllık Kiralama Gideri Üst Sınırları.....	50
Tablo 2.5. Binek Otomobil Cari Gider Kısıtlamasına İlişkin Örnek.....	52
Tablo 2.6. Yıllara Göre Binek Otomobil Gider Kısıtlamalarının Üst Sınırları	53
Tablo 2.7. 2002-2004 Yılları Arasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi.....	77
Tablo 2.8. 2005-2009 Yılları Arasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi.....	78
Tablo 2.9. 2011-2014 Yılları Arasında 3,5 Tonu Aşmayan Yük Taşıma Araçları ve 9 Kişilik Oturma Yeri Olan Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi	79
Tablo 2.10. 2011-2014 Yılları Arasında Yakıt Türüne Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi	80
Tablo 2.11. 2016 Yılında Yakıt Türüne Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi	82
Tablo 2.12. Fosil Yakıtlı Binek Otomobillerin Taşıt Değerli ÖTV Tarifesi.....	84
Tablo 2.13. Hibrit Binek Otomobillerin Taşıt Değerli ÖTV Tarifesi	84
Tablo 2.14. Binek Otomobillerin İndirimli ÖTV Tarifesi.....	86
Tablo 2.15. 2021 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerde ÖTV Oranı Artışı ...	89
Tablo 2.16. Yürürlükteki Binek Otomobil ÖTV Tarifesi	90
Tablo 2.17. Ağırlık Esasına Göre Binek Otomobillerin MTV Tarifesi	93
Tablo 2.18. Sadece 2001Yılında Uygulanılan Binek Otomobillerin MTV Tarifesi	94
Tablo 2.19. Motor Silindir Hacmine Göre Binek Otomobillerin MTV Tarifesi.....	95
Tablo 2.20. Taşıt Değer Esaslı Binek Otomobillerin MTV Tarifesi.....	97
Tablo 2.21. 2019 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerin I Sayılı Listeye Göre MTV Tarifesi.....	99
Tablo 2.22. 2019 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerin I/A Sayılı Listeye Göre MTV Tarifesi.....	100
Tablo 2.23. Malul ve Engellilerin ÖTV İstisnası	108
Tablo 2.24. Gümrük Vergisi Malul ve Engelli İstisnası.....	121
Tablo 3.1. Kıst Amortismanına Tabi Değerin Kısıtlanması.....	135

Tablo 3.2. Kıst Amortisman Uygulamasının Kısıtlanmasına İlişkin Örnek	135
Tablo 3.3. Binek Otomobil Kiralama Giderlerinde KDV Kısıtlaması.....	137
Tablo 3.4. Binek Otomobillerin Cari Giderlerine İlişkin KDV Kısıtlaması	138
Tablo 3.5. Binek Otomobillerin Bütün Giderlerine İlişkin Yüklenilen KDV’ler	139



KISALTMALAR

a.e.	: Aynı Eser
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
Any.	: Anayasa
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
bs.	: Baskı/Bası
E.	: Esas
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GK	: Gümrük Vergisi Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfa Sayısı
TGTC	: Türk Gümrük Tarife Cetveli
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi'nde iktisadi kıymetlerin en önemlilerinden ve özel düzenlemelere yer verilen binek otomobiller ödenecek vergiyi etkileyen özellikli konularından biridir. Türk Vergi Sistemi bakımından binek otomobillerin kendine özgü düzenlemelerine birçok ders kitabında ve makalede doğrudan veya dolaylı olarak değinilmiş ve inceleme konusu yapılmıştır. Ancak 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlanan 7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlamaları gibi yeni düzenlemeler nedeniyle binek otomobiller monografik olarak çalışılmamış ve akademik olarak yüksek lisans ve doktora tezlerine konu olmamıştır. Bu itibarla bu çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi'nde öteden beri tartışma konusu olan binek otomobillere ilişkin ulaştığımız tüm bilgi ve birikimleri tek bir metinde toplayarak literatüre katkı sağlama gayretidir.

GVK'da binek otomobile yönelik gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerden, harcama üzerinden alınan vergilere ve hatta amortisman uygulamasına kadar ayrı ayrı kısıtlayıcı düzenlemelere yer verilmiştir. Ayrıca, binek otomobillere özgü kıst amortisman uygulaması ve indirilmeyecek KDV düzenlemesi de 20 yılı aşkın süredir uygulanmaktadır. VUK, KDVK ve GVK'da binek otomobillere ilişkin özel düzenlemelere yer verilmiş ancak binek otomobil kavramına ait kanuni bir tanım bulunmamaktadır. Kanuni bir tanımı bulunmayan binek otomobil kavramına ilişkin ise, TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmaktadır. Ancak TGTC GTİP 87.03 pozisyonu yalnızca binek otomobillere ilişkin olmayıp çeşitli taşıtlar da düzenlenmektedir. Bu durum binek otomobil kavramın açık, net, anlaşılabilir ve makul bir düzeyde öngörülebilir tanımının olamamasına ve vergi uygulamalarında birtakım sorun ve tereddütlere neden olmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri hem kanuni gerekçeleri hem de uygulama sonuçları bakımından tartışma konusu olmaktadır. Binek otomobillere ilişkin son yıllarda ÖTV oranlarında yapılan artışlar Anayasal ölçülülük ilkesi bakımından tartışma konusu olmaktadır. Binek otomobillere ilişkin malul ve engelli istisnaları farklı vergi kanunlarında farklı olarak uygulanması da tartışma konusu olmaktadır. Bu itibarla, birçok açıdan tartışma konusu

olan binek otomobiller yukarıda ifade edilen vergi kanunlarında konu bazında sınıflandırılarak incelenmeye çalışılmıştır.

Literatür taraması araştırma yöntemi kullanılan çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, vergi kanunları dışındaki düzenlemelerde otomobil kavramı, otomobilin yakın kavramlardan farkları ile sınıflandırılması ve kanuni bir tanımının olmaması nedeniyle tartışmalı olan binek otomobil kavramı ele alınmıştır. Binek otomobil kavramı, ilk olarak kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinde, daha sonra, ÖTV ve MTV açısından incelenmiş ve nihai olarak da TGTC GTİP 87.03 pozisyonunda detaylarıyla incelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümü üç alt başlığa ayrılarak çalışılmıştır. İlk olarak, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri özel başlıklar halinde detaylı olarak neden-sonuç ilişkisi içinde analiz edilemeye gayret edilmiştir. İkinci bölümün ikinci alt başlığında, binek otomobillerin ikinci el alınıp satılması, kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesinin GVK açısından ticari, gayrimenkul sermaye iradı ve arazi kazanç hükümlerine göre vergilendirme rejimleri, binek otomobillerin KDV oranları, 2002-2021 yılları arasında binek otomobillerin ÖTV tarifesı ile 1980-2021 yılları arasında MTV tarifeleri incelenmiştir. İkinci bölümün son alt başlığında ise, ÖTVK, MTVK, GK ve KDVK açısından malul ve engelli istisnaları kapsamında binek otomobillerin durumu açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, hukuki belirlilik ilkesi ışığında binek otomobil kavramının belirsizliği ve tanımlanamaması tartışılmaya çalışılmıştır. Binek otomobillere ilişkin GVK'da yer alan gider kısıtlamalarında oluşan bazı sorunlar ve ilgili GVK gider kısıtlamalarının binek otomobillere ilişkin diğer kısıtlayıcı vergi düzenlemelerine etkileri ve kamu yararı bağlamında tartışılmaya çalışılmıştır. İkinci el taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflere yönelik KDV indirim hakkı verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde tartışılmıştır. Binek otomobillerin ÖTV tarifesı de matrah yapısı basitlik ve adalet ilkelere çerçevesinde, ÖTV oranları da ölçülülük ilkesi çerçevesinde tartışılmaya çalışılmıştır. Binek otomobillerin MTV tarifesı de adalet ilkesi ve çevre vergileri çerçevesinde tartışılmıştır. Son olarak, binek otomobil özelinde malul ve engelli istisnalarının uygulama bütünlüğünü ve tutarlılığını zedeleyen hususlar tartışılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI

1. OTOMOBİL TANIMI, İLİŞKİLİ KAVRAMLARI ve SINIFLANDIRILMASI

1.1. Otomobilin Tanımı

1.1.1. Etimolojik Tanım

Otomobil kelimesi, Türkçe’ye Fransızca melez bir kelime olan “*automobile*” kelimesinden geçmiştir¹. Fransızca “*automobile*” kelimesi ise, Yunanca “*αὐτός: autós*” ve Latince “*mobilis*” kelimelerinin birleşmesiyle oluşmuş olup, kelimelerin anlamları sırasıyla “*kendi kendine*” ve “*hareket eden*” olarak ifade edilmektedir². Bu bağlamda, otomobil kelimesinin anlamı, *kendi kendine hareket eden* olarak ifade edilebilmektedir. Otomobil kelimesi Türkçede ilk olarak Ahmet Rasim tarafından Şehir Mektupları³ adlı eserinde kullanılmıştır⁴.

Türk Dil Kurumu tarafından otomobil, “*motorlu, dört tekerlekli kara taşıtı*” olarak tanımlanmaktadır⁵. Başka bir tanımlama da ise otomobil, “*genellikle yolcu taşımacılığı için tasarlanmış, uçucu bir yakıt ile kullanılan ve içten yanmalı bir motorla hareket eden dört tekerlekli bir araç*” olarak ifade edilmektedir⁶. Etimolojik köken, Türk Dil Kurumu ve diğer tanımlamalar dikkate alındığında otomobil, yakıtla çalışan bir motor sayesinde kendi kendine hareket eden ve yolcu taşımak için üretilen dört tekerlekli kara ulaşım aracı olarak tanımlanabilmektedir.

¹ **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, “Otomobil”, Cilt 15, İstanbul, Gelişim Yayınları, 1986, s. 8966.

² Safa Kılıçoğlu, Nezihe Araz, Hakkı Devrim, “Oto”, **Meydan Larousse Büyük Lugat ve Ansiklopedi**, Cilt 9, İstanbul, Meydan Yayınevi, 1969, s. 693.; “Mobil”, Cilt 8, s. 855, Cilt 3, s. 616.

³ Yazarın 1897-1899 yıllarında kaleme aldığı şehir yazıları, Malumat gazetesinde yayınlanmış daha sonra dört cilt olarak kitap haline getirilmiştir. Yazar eserinde, “*Avrupa da şimdiler de ‘otomobil’, yani buharlı arabalar namıyla bilinen yeni aletler, Türkiye’ de bundan yirmibeş-otuz sene evvel Baron Hirş namında bir maden mühendisi tarafından icat edilmiştir. Bu arabalar küçük küçük dört tekerlekli olup kokkümüri yakar, yağmur sularıyla istim alır ve kendine mahsus eğri büğrü, dolambaçlı; yılan gibi kabartma bir yol üzerinde yürür*” olarak otomobil kelimesiyle birlikte otomobilin bir takım özelliklerini Türkçeye kazandırmıştır. Ahmet Rasim, **Şehir Mektupları**, İstanbul, Lacivert Yayıncılık, 2007, s. 34-35.

⁴ Nişanyan Sözlük, **Çağdaş Türkçenin Etimolojisi**, <https://www.nisanyansozluk.com/?k=otomobil>, Erişim Tarihi: 07.09.2020.

⁵ Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, <http://www.sozluk.gov.tr/?kelime=otomobil>, Erişim Tarihi: 07.09.2020.

⁶ **Britannica Encyclopedia**, “Automobile”, <https://www.britannica.com/technology/automobile>, Erişim Tarihi: 10.09.2020.

1.1.2. Hukuki Tanım

Genel olarak otomobil kavramının, motor gücü ile çalışması veya kendi kendine hareket etmesi gibi nitelik özelliklerine dayanılarak tanımı yapılmaktadır. Ancak otomobil kavramının hukuki tanımları daha çok oturma yeri sayısı, yolcu veya yük taşıma özelliği ve kullanım amaçlarına göre belirlenmektedir. Genel kanun niteliğinde olan 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun⁷ 3'üncü maddesinde otomobil, *"Yapısı itibariyle, sürücü dâhil en fazla dokuz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu taşıttır"* şeklinde tanımlanmıştır.

Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik'te⁸ araçlar nitelik özelliklerine göre belirli kategorilere ayrılmıştır. İlgili yönetmeliğin genel tanımlar ekinde otomobil niteliğinde olan araçlar, yolcu ve yük taşıma özelliklerine göre M ve N olarak kategorilere ayrılmışlardır. M kategorisi, *"en az dört tekerlekli, motorlu yolcu taşıma amaçlı araçlar"*, N kategorisi ise, *"en fazla dört tekerlekli, motorlu yük taşıma araçları"* olarak ifade edilmiştir. İlgili kategorilerin alt başlıkları Tablo 1.1'deki gibi gösterilebilmektedir.

Tablo 1. 1. M ve N Araç Kategorileri ve Tanımları

Araç Kategorileri		Tanımları
M	M ₁	Sürücü dışında en fazla sekiz kişilik oturma yeri olan, yolcu taşımaya yönelik motorlu araçtır.
	M ₂	Sürücü dışında sekizden fazla oturma yeri olan, yolcu taşımaya yönelik ve azami kütlesi beş tonu aşmayan motorlu araçtır.
	M ₃	Sürücü dışında sekizden fazla oturma yeri olan, yolcu taşımaya yönelik ve azami kütlesi beş tonu aşan motorlu araçtır.
N	N ₁	Azami kütlesi üç buçuk tonu aşmayan motorlu yük taşıma aracıdır.
	N ₂	Azami kütlesi üç buçuk tonu aşan, on iki tonu aşmayan motorlu yük taşıma aracıdır.
	N ₃	Azami kütlesi on iki tonu aşan motorlu yük taşıma aracıdır.

Kaynak: Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmeliği.

⁷ 19.10.1983 tarihli ve 18195 sayılı Resmî Gazete.

⁸ 26.10.2016 tarihli ve 29869 sayılı Resmî Gazete.

İlgili yönetmeliğin ekinde, otomobillerin M₁ kategorisinde yer alan araçlar kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ayrıca esas itibariyle yük taşımak için üretilen N sınıfı araçların, M sınıfı araçlara dönüştürülebileceği de açıklanmıştır. Sonuç olarak, Karayolları Trafik Kanunu ve Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmeliğine göre otomobiller, en fazla dokuz kişilik oturma yeri olan ve insan (yolcu) taşımak için tasarlanmış motorlu araçlar olarak düzenlenmektedir. Bu itibarla, otomobillerin ayırt edici özellikleri, en çok dokuz kişilik insan taşınması için tasarlanması ve bunun sonucunda da yük taşınması için kullanılamayan motorlu taşıtlar olarak belirlenebilir⁹.

1.2. Otomobil Kavramı ile İlişkili Kavramlar

Dört tekerlekli ve motor gücü sayesinde kendi kendine hareket eden otomobiller, nitelik özellikleri, kanunlarda ifade ediliş şekli ve kapsamaları bakımından bazı ulaşım araçları ile yakın ilişki halinde veya ilgili ulaşım araçlarının bir parçası olarak da ifade edilebilir. Söz konusu durumda, ulaşım araçları arasında kapsamlarına göre sınıflandırma yapılmakta ve bu sınıflandırma neticesinde otomobil ifadesi kanun ve diğer düzenlemelerde geçmese bile otomobilleri de kapsamaktadır. Bu itibarla, kanun ve diğer düzenlemelerde otomobiller için araba, taşıt ve araç gibi birbirine yakın olan ancak nitelik ve kapsamaları bakımından farklılıkları bulunan ifadelere yer verilmektedir.

1.2.1. Araba Kavramı

Araba, *“Tekerlekli kara taşıtı: Asgari olarak bir dingil ile birbirine bağlı iki tekerleği bulunan ve bunların işlemesiyle yol alan bütün taşıt araçları”* olarak tanımlanmaktadır¹⁰. Otomobil ise, motorlu ve dört tekerleği olan kara taşıtı olarak ifade edilmektedir. Araba ile otomobil arasındaki benzerlikler, tekerleğe sahip olmaları ve sadece karada kullanılmaları olarak belirlenebilmektedir. Farkları ise, motorsuz ve dörtten daha az veya fazla tekerleği olan taşıtların da araba sınıfında kabul edilmesidir. Bu bağlamda araba, otomobiller için bir nevi üst kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Otomobiller, dört tekerlekli motorlu araba olarak da ifade edilebilir.

⁹ Emrah Akın, “Mevzuatımızda Binek Otomobil Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 166, Ekim 2006, s. 102.

¹⁰ Pars Tuğlacı, “Araba”, **Okyanus Ansiklopedik Sözlük 1**, İstanbul, Cem Yayınevi, 1985, s. 119.

1.2.2. Taşıt Kavramı

Taşıt kavramı, kendi adını taşıyan 237 sayılı Taşıt Kanunu'nun ¹¹ 3'üncü maddesinde, *“motorlu ve motorsuz bütün ulaştırma araçlarını ifade eder”* olarak tarif edilmektedir. Aynı zamanda taşıt, Karayolları Trafik Yönetmeliği'nin ¹² 3'üncü maddesinde, *“karayollarında insan, hayvan ve yük taşımaya yarayan araçtır”* olarak tanımlanmaktadır. Taşıtlar kendi içinde motorlu, hususi ve ticari olmak üzere ayırma tabi tutulmaktadır. Ayırımlar için ilgili yönetmelikte, *“makine gücü ile yürütülenlere motorlu taşıt”, “bir kazanç kaydı olmaksızın kullanılanlara hususi taşıt”, “çeşitli şekillerde kazanç sağlamak amacıyla kullanılanları ticari taşıt”* olarak farklı tanımlamalara yer verilmektedir.

Taşıt ile otomobil arasındaki benzerlikler, motorlu olmaları, insan taşımak üzere imal edilmiş olmaları ve karayollarına kullanılmaları olarak belirlenebilmektedir. Farklılıkları ise, taşıtlar sadece insan taşımak için değil aynı zamanda hayvan veya yük taşımaya yarayan ve motorsuz ulaşım araçlarını da kapsamaları olarak belirlenebilmektedir. Bu bağlamda taşıtlar, araba ve otomobiller için bir nevi üst kavram niteliğinde olmaktadır. Karayolları Trafik Kanunu'nda otomobiller için yapılan tanımına dikkat edilirse *“...motorlu taşıttır”* olarak düzenlenmektedir. Bu itibarla, otomobiller sıklıkla *motorlu taşıt* ifadesi içinde yer verilmektedir.

1.2.3. Araç Kavramı

Araç kavramı, Karayolları Trafik Kanunu'nda, *“Karayollarında kullanılabilen motorlu, motorsuz ve özel amaçlı taşıtlar ile iş makineleri ve lastik tekerlekli traktörlerin genel adıdır”* olarak tanımlanmaktadır. Araçlar, taşıtlardan ve dolayısıyla otomobillerden farklı olarak ulaşım ve ulaştırma aracı olmayan hem iş makinelerini hem de zirai faaliyetlerde kullanılan traktörleri de kapsamaktadır. Aynı zamanda Karayolları Trafik Yönetmeliği'nde yapılan taşıt tanımında *“...yarayan araçtır”* olarak düzenlenmektedir. Bu itibarla, Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre araçlar taşıtları, arabaları ve dolayısıyla otomobillerin en üst kavramı olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹¹ 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmî Gazete.

¹² 18.07.1967 tarihli ve 23053 sayılı Resmî Gazete.

Otomobillerin yakın kavramlarla ilişkisi neticesinde kanun ve kanunların alt düzenlemelerinde otomobilleri de kapsayan birçok kavram kullanılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, Türk Vergi Sistemi'nde otomobilleri de kapsayan düzenlemelerde, *motorlu taşıt*, *motorlu kara taşıtı*, *motorlu araç*, *motorlu kara aracı* gibi ifadeler yer verilmektedir.

1.3. Otomobillerin Sınıflandırılması

1.3.1. Akaryakıt Türüne Göre

Akaryakıt, "*benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gaz yağı, jet yakıtı, motorin türleri*" olarak tanımlanmaktadır¹³. Günümüzde akaryakıt veya kısaca yakıt türleri, benzin, dizel, sıvılaştırılmış likit gaz (liquified petroleum gas) olarak ayrılmaktadır. Otomobiller herhangi bir sınırlandırma yapılmaksızın yukarıda ifade edilen tüm yakıtlar ile kullanabilmektedirler. Başka bir ifadeyle, otomobil hangi yakıt türüne göre çalışıyorsa ilgili yakıt ismi ile beraber ifade edilmektedir. Örnek olarak, benzin yakıtı ile çalışan otomobiller benzinli otomobil olarak ifade edilmektedir.

Benzin, dizel ve LPG gibi fosil yakıtların artan otomobil sayısına bağlı olarak kullanım sayısının artması, atmosferde kirletici emisyonlara, karbondioksit gazı miktarının artması yüzünden sera gazı salınımının artmasına ve iklim değişikliği sorunlarına neden olmaktadır¹⁴. Ayrıca petrol rezervlerin tükenmesi ve çevreye yaptığı olumsuz etkilerden dolayı fosil yakıtla çalışan otomobillerin kullanımı buna bağlı olarak giderek terk edilmektedir. Fosil yakıtla çalışan otomobiller yerine elektrik enerjisi ile çalışan otomobiller tercih edilmeye başlanmıştır.

Elektrik enerjisi ile çalışan otomobiller veya kısaca elektrikli otomobiller, bir veya daha fazla elektrik motoru kullanılarak batarya veya çeşitli depolama cihazlarında elektrik enerjisi kullanılarak çalışan motorlu kara taşıtları olarak ifade edilmektedir¹⁵. Ayrıca elektrikli otomobiller, motor çalışmasına göre ikili bir sınıflandırmayla ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi, şarj edilebilir elektrikli otomobiller, tamamıyla

¹³ 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu (20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmî Gazete).

¹⁴ Hakan Yavuz ve Yusuf Cengiz, "Seçilmiş Avrupa Ülkelerinde Elektrikli Araçlara Yönelik Teşviklerin Türkiye ile Karşılaştırılması", **Çevre Ekonomisi ve Mali İlişkiler Üzerine Seçme Yazılar**, Ed.: Hakan Yavuz, Sakarya Üniversitesi Yayınları, Sayı 203, Eylül 2020, s. 86-87.

¹⁵ Bülent Sezen ve Ali Ulvi İşler, "Elektrikli Araçların Mevcut Durumu, Tercih Edilme ve Edilmeme Sebepleri", **Turkish Journal of Marketing**, Cilt 2, Sayı 2, 2017, s. 82.

elektrik enerjisi kullanılarak çalışanlar, ikincisi, melez (hibrit) otomobiller hem fosil yakıt hem de elektrik enerjisi ile çalışan araçlar olarak ifade edilmektedir¹⁶.

Elektrikli otomobillerin fosil yakıtla çalışan otomobillere göre çevreye yaptığı olumlu etkilerden başka avantajları ise, hızlanma süresinin kısa olması, sessiz çalışması, daha az mekanik aksamaya sahip olması, bakım giderlerinin olmaması, yenilenebilen enerji kullanılması, sıfır karbondioksit salınımı, vergisel avantajları ve rezerv sınırının olmaması olarak belirlenebilmektedir¹⁷. Dezavantajları ise, şarj istasyonu azlığı nedeniyle uzun yol kullanım ortamının sağlanamaması, pil performansının iklime bağlı olarak hava koşullarından etkilenmesi ve enerjinin depolandığı bataryalar ve pillerin hala yüksek maliyetli olması olarak ifade edilmektedir¹⁸.

Sonuç olarak, akaryakıt türüne göre otomobillerin sınıflandırılması, motorun hangi enerji ile çalışmasına bağlı olarak, benzin, dizel, LPG ve elektrikli veya hibrit otomobiller olarak dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Ayrıca sadece fosil yakıtla çalışan, sadece elektrik enerjisiyle çalışan ve hem elektrik hem de fosil yakıtla çalışan hibrit (melez) otomobiller olarak üçlü sınıflandırma yapılabilir. İlgili sınıflandırma bazı vergi kanunlarında dikkate alınırken, bazı vergi kanunlarında dikkate alınmamaktadır.

1.3.2. Özelliklerine Göre

Otomobiller genellikle dış yapısı, boyutları ve bazı donanımsal özelliklerine göre kategorilere veya sınıflandırmaya da tabi tutulabilmektedir. Otomobillerin dış yapısı, görünüşü, örteci veya gövdesi karoser olarak ifade edilmektedir¹⁹. Karoserlerine göre otomobiller, sedan, heçbek, steysin vagon, kupe, üstü açılır/kapanır/dönüşebilir, çok amaçlı olarak sınıflandırılmaktadır. Otomobillerin motor boyutları, kapasiteleri, uzunlukları ve alan özelliklerine göre sınıflandırılması da segment olarak ifade edilmektedir²⁰. Segmentine göre otomobiller, A, B, C, D, E, F, S, M ve J olarak

¹⁶ Süreyya Kocabey, “Elektrikli Otomobillerin Dünü, Bugünü ve Geleceği”, **Akıllı Ulaşım Sistemleri ve Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, 2018, s. 18.

¹⁷ Sezen ve İşler, **a.e.**, s. 84.

¹⁸ Yusuf Gürbüz ve A. Afşin Kulaksız, “Elektrikli Araçlar ile Klasik İçten Yanmalı Motorlu Araçların Çeşitli Yönlerden Karşılaştırılması”, **Gümüşhane Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, 2016, s. 120-123.

¹⁹ **Motor Bilgisi (Otomobilcilik) Terimleri Sözlüğü**, “Karoser”, 2.bs., Seçkin Yayınevi, 2000, s. 78.

²⁰ E. Yüzer Günay ve diğerleri, “Kullanılan Araç Segmenti ile Sürücü Davranışları ve Sürücü Becerileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, **Trafik ve Ulaşım Araştırmaları Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, 2020, s. 136.

sınıflandırılmaktadır. Bu itibarla, otomobillerin karoserlerine göre sınıflandırılması Tablo 1.2’de, segmentlerine göre sınıflandırılması ise Tablo 1.3'deki gibi gösterilebilir.

Tablo 1. 2. Otomobillerin Karoser Tipleri ve Özellikleri

Karoser Tipleri	Temel Özellikleri
AA Sedan	Gövdesi yan pencere arasından bir direk ile bölünmüş veya bölünmemiş olarak kapatılmış, sabit ve sert tavanlı, bununla birlikte tavanının bir kısmında açılabilme özelliği olabilen, sürücünden başka en az 3 oturma yeri ve en az iki sırası bulunan, arka kapağı açılabilen, 2 veya 4 kapılı, 4 veya daha fazla pencereli otomobillerdir.
AB Heçbek	Arkasında üstten menteşeli kapı bulunan sedan (AA) araçlarıdır.
AC Steysin Vagon	Gövdesi kapalı, arka şekli daha geniş bir iç hacim sağlayacak şekilde dizayn edilmiş, üst tavanı sabit ve sert tavanlı, bununla birlikte tavanının bir kısmının açılma özelliği olabilen, sürücünden başka en az 3 oturma yeri ve en az iki sırası bulunan (sıra ve sıralar öne yatmak veya çeşitli şekillerde hareket ettirilmek suretiyle daha geniş bir iç hacim sağlar), arka kapağı açılabilen, 2 veya 4 kapılı ve en az 4 yan pencereli otomobillerdir.
AD Kupe	Gövdesi kapalı, genellikle daraltılmış arka hacimli, üst tavanı sabit, sert tavanlı, bununla birlikte bazı modellerde açılabilir tavanı olan, sürücü oturma yerinden başka en az bir oturma yeri ve en az bir sırası bulunan, iki taraflı kapılara sahip, ayrıca, arka kapağı da açılabilen, 2 veya daha fazla kenar pencereli otomobillerdir.
AE Üstü Açılır Kapanır/Dönüştürülebilir	Açılabilir bir gövdeye sahip, üst tavanı yumuşak veya sert olmak üzere en az 2 pozisyonlu, ilk pozisyonda gövdesi kapanan, ikinci pozisyonda ise geriye çekilmek suretiyle gövdesi açılan, sürücü oturma yerinden başka en az bir oturma yeri ve en az bir sırası bulunan, 2 veya 4 yan kapılı, 2 veya daha fazla yan pencereli otomobillerdir.
AF Çok Amaçlı Araç	AA’dan AC’ye kadar belirtilenlerin dışındaki, yolcu ve onların bagaj veya yüklerini tek bir bölmede taşıması amaçlanan araçlardır.

Kaynak: Karayolları Trafik Yönetmeliği md. 3/d-8.

Tablo 1. 3. Otomobillerin Segmentleri ve Özellikleri

Segment Sınıfları	Temel Özellikleri
A	Mini Cars (Mini Otomobiller)
B	Small Cars (Küçük Otomobiller)
C	Medium Cars (Orta Boy Otomobiller)
D	Large Cars (Büyük Boy Otomobiller)
E	Executive Cars (Üst Sınıf Otomobiller)
F	Luxury Cars (Lüks Otomobiller)
S	Sport Coupes (Spor Çiftleri)
M	Multi Purpose Cars (Çok Amaçlı Otomobiller)
J	Sport Utility Cars (Spor Otomobiller)

Kaynak: Avrupa Topluluğu Komisyonu, Rapor Numarası: COMP/M.14.06. İlgili rapora erişmek için bkz., https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m1406_en.pdf, Erişim Tarihi: 01.12.2021.

1.3.3. Kullanım Amaçlarına Göre

Otomobiller, yakıt veya motorun hangi enerjiyle çalıştığına göre ve dış yapısı, boyutları ve bazı donanımsal özelliklerine göre sınıflandırılmasının yanında kullanım amaçlarına göre de ayırımlara tabi olabilmektedir. Kullanım amaçlarına göre otomobillerin veya araçların sınıflandırılması, ilgili aracın nitelik özelliğine göre belirlenen ve nitelik özelliğine göre imal edilen sınıflandırma olarak ifade edilebilir. Karayolları Trafik Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki tanımlardan hareketle, otomobilleri de içine alan araçların kullanım amaçlarına göre sınıflandırılması aşağıdaki gibi düzenlenmektedir:

- İnsan taşıma taşıtı: Binek veya Hususi Otomobiller,
- Yük taşıma araçları: Kamyonet, Panelvan, Kamyon ve Çekici,
- Yolcu taşıma araçları: Minibüs, Otobüs ve Kamp Taşıtı,
- Özel amaçlı araçlar: Ambulans, İtfaiye ve Cenaze Arabası,
- Hem yolcu hem de yük taşıyabilen araçlar: Arazi Taşıtı.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI

Türk hukukunda otomobil ve araçlara yönelik yapılan tanımlar ve belirlenen kapsamlardan başka vergi mevzuatında da otomobil ve araçlara ilişkin çeşitli ayırımlar yapılmaktadır. Bu ayırımlardan bir tanesi binek otomobil ve ticari araç olarak ifade edilmektedir²¹. Vergi sistemi ve uygulamaları bakımından binek otomobil ve ticari araç olarak yapılan ayırımın sebebi ise, işletmelerin binek otomobil ve ticari araçla kazanç veya irat sağlanıp sağlanmaması olarak ifade edilebilir. Bu itibarla, binek otomobil, kazanç veya irat sağlamak amacı gütmeyen işletmeye dahil edilen otomobilleri, ticari araç ise, çeşitli şekillerde kazanç veya irat sağlamak amacıyla işletmeye dahil edilen araçları ifade etmektedir.

Ticari faaliyetlerde bulunan gerçek veya tüzel kişilerin satın alma veya kiralama yoluyla aktifine kaydettiği binek otomobiller ve ticari araçlar kapsamı dolayısıyla farklı vergi uygulamalarına tabi tutulmaktadır²². Ancak maliye bilim dalının da yakın

²¹ Barış Uludağ, "Vergisel Açından Binek ve Ticari Araç Farklılığı", **Vergi Sorunsal Dergisi**, Sayı 317, Şubat 2015, s. 60.

²² Bülent Sezgin, "İşletmeye Ait Kullanılmış Binek Otomobil Teslimlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 121, Ekim 2009, s. 46-47.

ilişkide olduğu muhasebe bilim dalı perspektifinde, binek otomobiller ve ticari araçlar, tek düzen hesap planında “taşıtlar” olarak geniş bir tanımlama içerisine alınmaktadır²³. Farklı vergi uygulamaları veya ödenecek vergiyi etkileyen durumlar binek otomobiller için geçerli bir durumdur. Farklı vergi uygulamaları veya ödenecek vergiyi etkileyen binek otomobil ile alakalı Türk hukukundaki kanunların hiçbirinde tanım veya kapsam mevcut değildir²⁴.

Literatürde binek otomobil, kişisel veya ailesel ihtiyaçların karşılanması için insan taşımak için üretilmiş bir ulaşım taşıtı olduğu ancak vergi mevzuatında binek otomobil tanımının bu kadar basit ve anlaşılır olmadığı ifade edilmektedir²⁵. Bu bağlamda, binek otomobil kavramının Türk Vergi Sistemi’ndeki yeri, tanımı ve kapsamı bakımından değerlendirilmesi ve vergi uygulamaları içindeki özellikli durumları ile hangi araçların binek otomobil olduğu sorusunun cevabının bulunması gerekmektedir. Bu itibarla, Türk Vergi Kanunlarında özel düzenlemelere konu olan binek otomobil kavramının neyi ifade ettiği ilgili düzenlemeler nezdinde açıklanarak devam edilecektir.

2.1. Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerde Binek Otomobil Kavramı

2.1.1. Vergi Usul Kanunu’ndaki Düzenleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu²⁶ (VUK) açısından binek otomobillere ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmekte ancak binek otomobil kavramı için tanım veya kapsam belirleyen bir açıklama bulunmamaktadır²⁷. VUK’da yapılan düzenleme, sadece binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulamasını²⁸ ifade etmektedir²⁹. Gerek

²³ Taşıtlar hesabı, “İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların izlendiği hesaptır” olarak tanımlanmaktadır. **1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği** (26.12.1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmî Gazete).

²⁴ Hayrettin Erdem, “Binek Otomobil Kavramı ve Giderleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 60, Aralık 1997, s. 115.; Hüsamettin Biçer ve Gürol Ürel, “Vergi Hukukunda Binek Otomobiller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 203, Temmuz 1998, s. 4.

²⁵ Sakıp Şeker, “Binek Otomobiline İlişkin Vergi Uygulamaları”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 42, Haziran 2008, s. 12.

²⁶ 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmî Gazete.

²⁷ **VUK’un 320/2’nci maddesi uyarınca**, “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktifte girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılamayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

²⁸ Binek otomobillerin kıst amortisman uygulamasına ilişkin olarak **241 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği’nin** (12.07.1995 tarihli ve 22341 sayılı Resmî Gazete) “Kıst Amortisman Uygulamasına

VUK'da gerekse ilgili genel tebliğde, binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda herhangi bir açıklama yapılmamaktadır.

2.1.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³⁰ (KDVK) kapsamında binek otomobillere ilişkin düzenlemeler yer almakla beraber tanım veya kapsam belirleyen bir açıklama bulunmamaktadır. KDVK'da, KDV'nin çalışma prensibi veya indirim mekanizmasının dışında tutulan hükümlerin yer aldığı 30'uncu maddesinin (b) bendinde binek otomobillere ilişkin özel bir düzenleme yer almaktadır³¹. Aynı zamanda KDVK'nın 28'inci maddesi, yetki devri kapsamında KDV oranlarının belirlendiği Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile binek otomobillere ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır³².

KDVK 30/b maddesindeki düzenleme, mükelleflerin faaliyet konularına göre, işletmelerin binek otomobil alımlarına ilişkin yaptıkları harcamalar neticesinde yüklenilen KDV'nin ödenecek KDV'den mahsubuna izin vermeyen uygulamayı ifade etmektedir³³. Ancak indirilmeyecek KDV düzenlemesinde binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir³⁴. BKK³⁵ tarafından KDV oranlarının belirlendiği I sayılı listenin dokuzuncu satırı kapsamında binek otomobillere ilişkin düzenlemeler ise dikkat çekicidir³⁶. Binek

Giren İktisadi Kıymetler" başlıklı bölümünde "amortisman uygulaması yalnızca işletmelerin aktifinde kayıtlı binek otomobillere münhasır olup binek otomobil dışında kalan amortisman tabi diğer kıymetler için aktife alındıkları yılda tam amortisman ayrılacaktır" ifadesine yer verilmiştir.

²⁹ Özgür Biyan, **Vergi Hukuku**, 2.bs., Bursa, Dora Basım-Yayın Dağıtım, 2020, s. 184.

³⁰ 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete.

³¹ **KDVK'nın 30/b maddesi uyarınca**, "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemez."

³² Necmettin Gündüz, "Binek Otomobil Alım Satım Faaliyetlerinde Bulunan İşletmeler Bu Faaliyetleri Nedeniyle Yüklendikleri Katma Değer Vergisini İndirim Konusu Yapabilirler Mi?", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 190, Temmuz 2015, s. 19.

³³ Hasan Oral, "Otomobil Alımlarında KDV İndirimi (Türkiye ve AB Uygulamaları), **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 76, Sayı 3, Ocak 2008, s. 59-60.

³⁴ Binek otomobillerin indirilmeyecek KDV düzenlemesine ilişkin olarak **KDV Genel Uygulama Tebliği'nde** de (20.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete) binek otomobillere ilişkin indirilmeyecek KDV düzenlemesinin hangi mükellefleri kapsadığı açıklanmakta ancak KDVK açısından hangi araçların binek otomobil olduğu belirtilmemektedir.

³⁵ 30.12.2007 tarihli ve 13033 sayılı Resmî Gazete.

³⁶ 9- "Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar, "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç)

otomobillere ilişkin KDV oranlarının belirlendiği BKK düzenlemesinde Türk Gümrük Tarife Cetveline (TGTC) atıf yapılmaktadır. Kullanılmış motorlu araçlara ilişkin KDV oranlarının belirlendiği BKK düzenlemesine göre, TGTC Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) 87.03 pozisyonundaki araçlar binek otomobil olarak değerlendirilmektedir³⁷. Bu itibarla, yetki devri kapsamında BKK uyarınca belirlenen indirimli KDV oranı düzenlemesi ve ayrıca sadece binek otomobilleri kapsayan indirilmeyecek KDV düzenlemesinde yer alan binek otomobil kavramına ilişkin TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmaktadır³⁸.

2.1.3. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu³⁹ (GVK) kapsamında binek otomobillere ilişkin özel bir tanım veya açıklama bulunmamaktadır. Ancak GVK'da binek otomobillere ilişkin 7194 sayılı Kanun⁴⁰ ile ticari kazançların indirilebilecek giderler kenar başlıklı 40'ıncı maddesinin 1, 5 ve 7'nci fıkralarına ve serbest meslek kazanç kapsamında mesleki giderler kenar başlıklı 68'inci maddesinin 4 ve 5'inci fıkralarına parantez içi özel düzenlemeler yer almaktadır⁴¹.

(steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, "8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar", "8703.10.18.00.00 diğerleri"] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır. İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce bu Kararın birinci maddesinin (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır)."

³⁷ **60 Sayılı KDV Sirküler'inde** (08.08.2011 tarihli ve KDVK-60/2011-1 sayılı) KDVK 30/b hükmü uyarınca binek otomobillerin indirilmeyecek KDV düzenlemesine ilişkin, "KDV uygulaması bakımından binek otomobili kapsamına giren araçlar, bu Sirkülerin (5.10) bölümünde yapılan açıklamalara göre belirlenecektir" açıklamasına yer verilmiştir. İlgili sirkülerin 5.10 bölümü "Araçların Tesliminde Oran Uygulaması" hususlarını belirlemekte ve binek otomobil kavramı için GTİP 87.03 pozisyonundaki eşya tanımlarına yer verilmiştir.

³⁸ Secahattin Vural, "KDV Uygulamasında Binek Otomobil Bilmecesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, Ocak 2015, s. 69.

³⁹ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁰ Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (05.12.2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmî Gazete).

⁴¹ **GVK'nın 40/1'inci maddesi uyarınca**, "Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (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 5.500 Türk lirasına kadarlık

GVK'da yapılan düzenlemeler, faaliyet konularına göre, mükelleflerin satın aldığı veya kiraladığı binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamalarını ifade etmektedir⁴². İlgili GVK düzenlemelerindeki binek otomobil kavramına ilişkin ise, tali bir düzenlemeyle GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyaları kapsadığı belirtilmektedir⁴³. Sonuç olarak, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri olarak ifade ettiğimiz, VUK'da kıst amortisman uygulaması, KDVK'da indirilmeyecek KDV düzenlemesi ve GVK'daki gider kısıtlamalarında yer alan “binek otomobil” kavramının TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyalar olduğu anlaşılmaktadır. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinde bir tanımlama yapmak yerine hangi mal gruplarının binek otomobil sınıfında olduğu gümrük tarife aracılığıyla tespit edilmiştir.

kısmı ile **binek otomobillerinin** iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir). ”

GVK'nın 40/5'inci maddesi uyarınca, “Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri, (Şu kadar ki 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 indirilebilir). ”

GVK'nın 40/7'nci maddesi uyarınca, “Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, (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 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya **binek otomobilin** ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanı tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan **binek otomobillerinin** her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında **binek otomobilin** iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır). ”

GVK'nın 68/4'üncü maddesi uyarınca, “Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). (Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya **binek otomobilin** ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanı tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan **binek otomobillerinin** her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında **binek otomobilin** iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır). ”

GVK'nın 68/5'inci maddesi uyarınca, “Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri. (Şu kadar ki **binek otomobillerine** ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen **binek otomobillerinin** her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile **binek otomobillerinin** iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir). ”

⁴² Tanju Gündüz, “7194 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişikliklere Göre Binek Otomobillerin Giderlerinin Hasılattan İndirilmesine Yönelik Kısıtlamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 326, Şubat 2020, s. 98.

⁴³ 7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobillere ilişkin gider kısıtlaması düzenlemelerinde yer alan binek otomobil kavramı, **311 Seri Numaralı GVK Tebliği'nin** 12'nci maddesinde (27.05.2020 ve 31137 sayılı Resmî Gazete), TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyaları kapsayacağı açıklanmıştır. Aynı zamanda ilgili tebliğde binek otomobillerin, “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” çok amaçlı araçları kapsamakta olduğu belirtilmiştir.

2.1.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki Düzenleme

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu⁴⁴ (ÖTVK) kapsamında binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirten bir düzenleme bulunmaktadır. ÖTVK ekli listelerindeki yer alan malların, TGTC'de tanımlanan eşyalar olduğu belirtilmektedir (ÖTVK md. 1/2). Bu itibarla, ÖTVK ekli II sayılı liste kapsamında binek otomobillere ilişkin eşya ismi TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna göre belirlenmekte⁴⁵ ve binek otomobil kavramına ilişkin TGTC GTİP 87.03 pozisyonu dışındaki diğer düzenlemelerdeki tanımların dikkate alınmayacağı açıklanmaktadır⁴⁶.

2.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenleme

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu⁴⁷ (MTVK) kapsamında direkt olarak binek otomobillere ilişkin özel bir tanım veya düzenleme bulunmamaktadır. Ancak MTVK'nın tanımlar kenar başlıklı 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre otomobil, *“Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır”* olarak tanımlanmaktadır. Bu itibarla, MTVK bakımından binek otomobil ifadesine yer verilmemekte ve TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmamaktadır.

2.2. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonunda Binek Otomobil Kavramı

Türk Vergi Sistemi'nde VUK, KDVK, GVK ve ÖTV açısından binek otomobil kavramına ilişkin tanım veya kapsam için TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmaktadır. TGTC, *“Eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği*

⁴⁴ 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete.

⁴⁵ **ÖTVK II Sayılı Listesi GTİP 87.03 pozisyonundaki mal ismi uyarınca**, *“Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç)(steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]”*.

⁴⁶ Maliye Bakanlığı, **ÖTV II Sayılı Liste Uygulama Tebliği**, s. 2. (29.04.2015 tarihli ve 29330 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁷ 23.02.1963 tarihli ve 11342 sayılı Resmî Gazete.

*Cumhurbaşkanlığınca kabul edilen cetveli ifade eder” olarak tanımlanmaktadır*⁴⁸. İlgili hüküm uyarınca TGTC, 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu’na⁴⁹ (GK) tabi bir cetveldir ve TGTC’de yapılan düzenlemeler ve yapılan değişiklikler gümrük vergisine tabi eşyalar için esas alınacak tanım ve kapsamı ifade etmektedir.

TGTC Nakil Vasıtalı XVII’nci Bölüm ve Motorlu Kara Taşıtları, Traktörler, Bisiklet, Motosiklet ve Diğer Kara Taşıtları; Bunların Aksam, Parça ve Aksesuar başlıklı 87’nci fasıl uyarınca GTİP 87.03 pozisyonunda binek otomobil kavramı açıklanmaktadır. İlk olarak TGTC 87’nci fasıl, hem karada hem de her türlü su sahasında seyahat etmek için üretilmiş hava yastıklı bütün motorlu taşıtları kapsamaktadır⁵⁰. TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyalar ise, *“Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)”* olarak tanımlanmaktadır⁵¹. İlgili tanımlamaya göre, TGTC GTİP 87.03 pozisyonu, esas itibariyle “insan” taşımak üzere üretilmiş hem binek otomobilleri hem de diğer motorlu taşıtları birlikte tanımlamakta ve düzenlemektedir.

TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobil ve insan taşımak için üretilmiş diğer motorlu taşıtlar motor silindir hacimleri, motor gücü ve hibrit olup olmamalarına göre sınıflandırılmıştır⁵². Ayrıca TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki

⁴⁸ Gümrük Yönetmeliği md. 32/n (07.10.2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁹ 4.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰ 1 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki** (13.09.2008 tarihli ve 26996 sayılı Resmî Gazete), Fasıl 87, s. 1.

⁵¹ 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki** (06.02.2010 tarihli ve 27485 sayılı Resmî Gazete), s. 312.

⁵² - 8703.10: Özellikle kar üzerinde hareket etmek için imal edilmiş taşıtlar; golf arabaları vb. taşıtlar,
- 8703.21: Silindir hacmi 1000 cm³’ü geçmeyenler,
- 8703.22: Silindir hacmi 1000 cm³’ü geçen fakat 1500 cm³’ü geçmeyenler,
- 8703.23: Silindir hacmi 1500 cm³’ü geçen fakat 3000 cm³’ü geçmeyenler,
- 8703.24: Silindir hacmi 3000 cm³’ü geçenler,
- 8703.31: Silindir hacmi 1500 cm³’ü geçmeyenler,
- 8703.32: Silindir hacmi 1500 cm³’ü geçen fakat 2500 cm³’ü geçmeyenler,
- 8703.33: Silindir hacmi 2500 cm³’ü geçenler,
- 8703.40: Diğer taşıtlar (Hem kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu hem de, tahrik gücü veren elektrik motorlu olanlar) (Harici bir güç kaynağına bağlanarak şarj edilenler hariç),
- 8703.50: Diğer taşıtlar (Hem sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu, (dizel veya yarı dizel) hem de tahrik gücü veren elektrik motorlu olanlar) (Harici bir güç kaynağına bağlanarak şarj edilenler hariç),
- 8703.60: Diğer taşıtlar (Hem kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu hem de tahrik gücü veren elektrik motorlu olanlar) (Harici bir güç kaynağına bağlanarak şarj edilenler),

“insan” taşımak üzere üretilmiş binek otomobil ve diğer motorlu taşıtların örneklendirme yapılarak genel görünümü aşağıdaki gibi düzenlenmiştir⁵³;

- Binek otomobiller (yarış arabaları, spor arabaları, salon tipi arabalar gibi),
- Ambulans, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları gibi özel amaçla yapılmış araçlar,
- Motorla mücehhez karavanlar (içinde oturulup yatılan arabalar gibi) özellikle ikamet için düzenlenmiş (uyku, yemek pişirme, tuvalet işleri vb.) taşıtlar,
- Özellikle kar üzerinde seyahat için düzenlenmiş taşıtlar (kar arabaları vb.),
- Golf arabaları vb. taşıtlar,
- Dört tekerlekli motorlu taşıtlar. Bunların boru şasisi ve motorlu araba gibi direksiyon sistemleri olan motorlu taşıtlar.

Gümrük idaresi, 8 Numaralı (Tarife-Sınıflandırma Kararları) Genel Tebliği'nde ⁵⁴, TGTC'nin tekdüze olarak uygulanmasına yönelik GTİP 87.03 pozisyonundaki “insan” taşımak için üretilen binek otomobiller ve diğer motorlu taşıtlara ilişkin tanım yapmıştır. GTİP 87.03 pozisyonunun tekdüze uygulanması için, *“1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örn. yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıt”* şeklinde tanım yapılmıştır.

-
- 8703.70: Diğer taşıtlar (Hem sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu (dizel veya yarı dizel) hem de tahrik gücü veren elektrik motorlu olanlar) (Harici bir güç kaynağına bağlanarak şarj edilenler),
 - 8703.80: Diğer taşıtlar (sadece elektrik motorundan tahrikli olanlar),
 - 8703.90: Diğerleri olarak düzenlenmiştir. 3 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki** (15.02.2017 tarihli ve mükerrer 29980 sayılı Resmî Gazete), s. 2159.

⁵³ 1 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki**, Fasıl 87, s. 5.

⁵⁴ 27.05.2005 tarihli ve 25888 sayılı Resmî Gazete.

Binek otomobillere ilişkin TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki eşya tanımı ile 8 numaralı Tarife-Sınıflandırma Kararı açısından yapılan tanımlamada farklı nitelik özelliklerine yer verilmektedir. TGTC GTİP 87.03 tanımında “...*insan taşımak üzere imal edilmiş...*”, Tarife-Sınıflandırma Kararındaki tanımlamada ise, “...*insan veya eşya taşınması için kullanılan...*” ifadelerine yer verilmektedir. Esas olarak insan taşımak için üretilen binek otomobillerin Tarife-Sınıflandırma Kararında eşya taşıma özelliği de vurgulanmaktadır. Bu itibarla, Türk Vergi Sistemi’nde binek otomobiller hem insan hem de eşya taşıma özelliği olan nakil vasıtaları içinde yer alan motorlu kara taşıtı olarak değerlendirilmesi gerektiği fark edilmektedir.

TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller hem insan hem de eşya taşımak üzere üretilen motorlu taşıtlar olarak kapsam belirlenebilir. Ancak binek otomobillerin kapsamı GTİP 87.02 ve 87.04 pozisyonlarındaki eşyaların niteliklerine göre farklılaşmaktadır. GTİP 87.02, 87.03 ve 87.04 pozisyonlarındaki eşyaların nitelikleri sırasıyla, “kişi taşımak”, “insan ve eşya taşımak” ve “eşya taşımak” üzere üretilen motorlu taşıtlar olarak belirlenmektedir. Niteliklerden anlaşılabacağı üzere, binek otomobiller yukarıda ifade edilen iki eşyanın niteliklerini barındırmaktadır. Bu itibarla, GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin diğer GTİP pozisyonlarında eşyalardan ayırmak için farklı ayırıcı özelliklere yer verilmektedir.

İlk olarak, GTİP 87.02 pozisyonundaki eşyalar ile GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin “insan” taşıma niteliğine göre karşılaştırılması yapılmasında binek otomobillerin kapsamı daralmaktadır. GTİP 87.02 pozisyonundaki eşyalar, “*on veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁵. GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin tanımında ise, parantez içinde “(87.02 pozisyonuna girenler hariç)” ve “(steysin vagonlar ve yarı arabaları dahil)” ifadeleri yer almaktadır. İlgili ifadelerde yer alan steysin vagonlu motorlu taşıtlar, “*oturma kapasitesi maksimum dokuz kişi olan (sürücü dahil) ve malzeme taşımak için kullanılan yapısı değiştirilemeyen taşıtlar*” olarak

⁵⁵ GTİP 87.02 pozisyonundaki motorlu taşıtlar için ayrıca bkz., “*sürücü dâhil 10 ila 15 kişi taşıma kapasitesi olanlar minibüs, sürücü dâhil 16 ila 25 kişi taşıma kapasitesi olanlar midibüs, sürücü dâhil 26 kişi ve üzerinde taşıma kapasitesi olanlar otobüs olarak değerlendirilir*” açıklaması yapılmaktadır. Taşıma kapasitesi için belirlenen koşul ise “*taşıttaki fiilen mevcut koltuk sayısı*” olarak ifade edilmektedir. 4 seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları** (11.02.2017 tarihli ve 29976 sayılı Resmî Gazete), s. 19.

tanımlanmaktadır⁵⁶. GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller ile GTİP 87.02 pozisyonundaki kişi taşımak üzere üretilmiş motorlu araçlar arasındaki nitelik farkı, insan taşıma kapasitesi sayısından kaynaklanmaktadır. Binek otomobillerin insan taşıma kapasitesi, steysin vagonlu motorlu taşıtları kapsadığından ve GTİP 87.02 pozisyonundaki motorlu taşıtları kapsamadığından ve bu taşıtların da taşıma kapasitesi en az on kişiden başlaması neticesiyle sürücü dahil en fazla dokuz kişi olarak belirlenebilir⁵⁷. Bu itibarla, binek otomobillerin insan taşıma kapasitesinin Karayolları Trafik Kanunu'nda yer alan otomobil tanımından herhangi bir farkı bulunmazken, MTKV'da yer alan otomobil tanımından farklılık gösterdiği ifade edilebilir.

GTİP 87.02 pozisyonundaki motorlu taşıtlar ile GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin “eşya” taşıma niteliğine göre karşılaştırılması yapıldığında binek otomobillerin kapsamı yine daralmaktadır. GTİP 87.04 pozisyonundaki eşyalar “*eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar*” olarak tanımlanmaktadır⁵⁸. GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşımak için üretilen motorlu taşıtlar, 5 tonu geçmeyenler, 5 tonu geçip 20 tonu geçmeyenler ve 20 tonu geçenler olarak brüt ağırlık taşıma kapasitesine göre sınıflandırılmıştır⁵⁹. GTİP 87.03 ve GTİP 87.04 pozisyonlarındaki binek otomobiller ile eşya taşıma araçlarının “eşya” taşıma özelliği 5 tonu geçmeyen motorlu taşıtlar üzerine kurulmaktadır.

Her iki pozisyonundaki motorlu taşıtlarda, 5 tonu geçmeyen bazı kamyonet ve panelvan tipi taşıtlar “çok amaçlı taşıtlar” olarak adlandırılarak düzenlemeler yapılmıştır. GTİP 87.03 pozisyonundaki “çok amaçlı taşıtların” binek otomobil olarak değerlendirileceğini açıklayan tanım, “*brüt ağırlık derecelendirmesi 5 tondan az olan ve sürücü ve yolcular için olan alanı ve hem insanların hem de eşyaların taşınması için*

⁵⁶ 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki**, Fasıl 87, s. 6.

⁵⁷ Münevver Kılıçkaya, “KDV Kanunu ve Türk Gümrük Tarife Cetveli Açısından Binek Otomobil Tanımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 101, Mayıs 2001, s. 261.

⁵⁸ Ayrıca GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşımak için üretilen motorlu taşıtlar için bkz., “1+1 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, kargo kısmında araçların yolcu bölümlerinde bulunan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler) bulunmayan, iki yan panel boyunca arka camları bulunan (En arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın) veya bulunmayan) veya bulunmayan; şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunan kapalı kasa motorlu taşıt”. 8 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Tarife-Sınıflandırma Kararı**.

⁵⁹ 3 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetvel İzahnamesi Eki**, s. 2162.

kullanılabilen diğer bir alanı içeren tek bir iç alana sahip olan motor taşıtlar” olarak düzenlenmektedir⁶⁰. GTİP 87.04 pozisyonundaki “çok amaçlı taşıtların” eşya taşımak için üretilen motorlu taşıt olarak değerlendirileceğini açıklayan tanım, “brüt ağırlık derecelendirmesi 5 tondan az olan, ya ayrı kapalı arka alanı ya da normalde eşyaların taşınması için kullanılan açık arka platformu olan, fakat arkada emniyet kemeri, bağlantı noktası veya yolcu rahatlığını sağlayan şeyler olmadan ve arka platformun tamamen eşya taşınması için kullanılmasına izin veren yanlara doğru düz kat bank tipi koltukları olan motor taşıtlar” olarak düzenlenmiştir⁶¹. Ayrıca her iki pozisyonda çok amaçlı taşıtlara ilişkin, ilgili motorlu taşıtların belirli niteliklerini gösteren kriterler belirlenmekte ve ilgili kriterlere göre motorlu taşıtların TGTC GTİP pozisyonu da değişmektedir. Bu itibarla, çok amaçlı taşıtlara ilişkin söz konusu her iki pozisyonda belirlenen nitelikler Tablo 1.4’deki gibi özetlenmiştir:

Tablo 1. 4. Çok Amaçlı Taşıtların GTİP Pozisyonunun Belirlenmesi

KRİTERLER	ÇOK AMAÇLI TAŞITLAR	
	GTİP 87.03	GTİP 87.04
Her insan için güvenlik donanımı (emniyet kemeri, emniyet kemerini monta etmek için sabitleyici ve bağlantı noktası) bulunur.	√	X
İki yan panel boyunca arka cam bulunur.	√	X
Yan paneller veya arkada yukarı kaldırılabilen veya menteşeli kapı veya kapıları bulunur.	√ (Pencereli)	√ (Penceresiz)
Sürücü ve ön yolcu alanı ile arka alan arasında daimi panel veya bariyerler bulunur.	X	√
Taşıtın yolcu alanlarında yer halısı, havalandırma ve iç ışıklandırma gibi konfor nitelikleri bulunur.	√	X

Kaynak: 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki**, Fasıl 87, s. 6 ve 8.

GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller ve GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşımak için üretilmiş motorlu taşıtlar kapsamında olan ve çok amaçlı taşıt olarak ifade edilen bazı kamyonet ve panelvan tipi taşıtlar için yukarıda ifade edilen genel kriterlere ilaveten ayrıca ilgili pozisyonlarda her bir taşıt için özel düzenlemeler de yapılmıştır.

⁶⁰ 1 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki**, Fasıl 87, s. 5.

⁶¹ 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki** (29.05.2012 tarihli ve 29307 sayılı Resmî Gazete), Fasıl 87, s. 8.

İlk olarak, GTİP 87.03 ve 87.04 pozisyonlarındaki çok amaçlı araçlar içinde yer alan panelvan türü araçlar için belirlenen özel kriter, “*arka kısımda güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktaları ve bağlantı elemanlarının bulunmadığı bir sıra koltuğa sahip olan panelvan türü araçlar, yolcu alanı ile yük alanı arasında sabit bir panel veya bariyer ya da yan panellerde pencereleri bulunsun veya bulunmasın 87.04 pozisyonunda sınıflandırılırlar*” olarak açıklanmıştır⁶². Bu bağlamda, şoför kısmının arkasında yer alan kısımda emniyet kemeri tertibatı bulunan panelvan türü çok amaçlı taşıtlar GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobil olarak değerlendirileceği, şoför kısmının arkasında yer alan kısımda emniyet kemeri tertibatı bulunmayan panelvan türü çok amaçlı taşıtlar ise, GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşımak için üretilen motorlu taşıt olarak değerlendirileceği anlaşılmaktadır⁶³. Ayrıca dikkat edilirse, çok amaçlı taşıtlardan biri olan panelvan türü taşıtlarda ilgili özel niteliğin sağlanması halinde, Tablo 1.4’de yer alan hem daimi bir panel veya bariyer bulunması hem de yan panellerde pencere bulunmaması şartları da aranmamaktadır.

GTİP 87.03 ile 87.04 pozisyonlarındaki çok amaçlı araçların bir diğeri olan kamyonet türü araçlar için belirlenen özel kriterler ise, “*Bu tür araçlar genellikle birden fazla koltuk sırasına sahiptirler ve biri insan taşımaya mahsus kapalı bir kabin ve eşya taşımaya mahsus açık veya kapalı bir alan olmak üzere iki ayrı alandan meydana gelirler*” olarak tanımlanmakta ve açıklamanın devamında “*Bu tür araçların ikiden fazla aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alandaki azami dahili taban uzunluğu aracın dingiller arası mesafenin %50’sinden daha fazla olması halinde 87.04 pozisyonunda sınıflandırılır*” olarak açıklanmıştır⁶⁴. Kamyonet tipi çok amaçlı taşıtların, ikiden az aksı veya eşya taşımak için kullanılan alanın uzunluğu, ön tekerlekler ile arka tekerlekler arasındaki uzaklığın %50’sinden daha az olması halinde GTİP 87.03 pozisyonunda binek otomobil olarak değerlendirileceği anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Sistemi ve uygulamaları bakımından binek otomobil kavramına ilişkin son özellikli durum ise, arazi taşıtları ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplere

⁶² 3 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki** (22.03.2016 tarihli ve mükerrer 29661 sayılı Resmî Gazete), s. 331.

⁶³ Uğur Uğurlu, “Pikap Türü Araçlarda KDV Oranı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 168, Eylül 2013, s. 41-42.;

⁶⁴ 6 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki** (30.12.2019 tarihli ve 30994 sayılı Resmî Gazete), s. 336.

ilişkindir. Arazi taşıtları, “*Karayollarında yolcu veya yük taşıyabilecek şekilde imal edilmiş olmakla beraber bütün tekerlekli motorlardan güç alan veya alabilen motorlu taşıttır*” şeklinde tanımlanmaktadır⁶⁵. Danıştay⁶⁶ ve vergi idaresi⁶⁷ arazi taşıtların ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplerin insan taşıma özelliği nedeniyle binek otomobil kapsamında değerlendirmektedir. Bu bağlamda, arazi taşıtları ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplerin de ilgili Danıştay ve vergi idaresi görüşlerine göre yük veya yolcu taşıma amacıyla kullanılmadığından ve dolayısıyla “insan” taşıma özelliği vurgulanarak binek otomobil kavramına dahil olduğu kabul edilmektedir⁶⁸.

Sonuç olarak, Türk Vergi Sistemi ve uygulamaları bakımından, Gümrük Vergisi mevzuatındaki açıklamalar ışığında, TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin kapsamı hem Karayolları Trafik Kanunu’nda hem de MTVK’da belirlenen otomobil kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller, esas itibarıyla insan taşımak üzere üretilmiş motorlu araçlardan, yarış, spor, salon tipi arabalar ile 5 tonu geçmeyen ve çok amaçlı taşıtlar olarak adlandırılan hem insan hem de eşya taşımak üzere üretilmiş bazı kamyonet ve panelvan türü taşıtlar ile arazi taşıtları ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeepler gibi motorlu nakil vasıtalarını kapsamaktadır.

⁶⁵ Karayolları Trafik Kanunu md. 3.

⁶⁶ “...yasa koyucunun binek otomobillerin katma değer vergisi indiriminden yararlanmamasını öngördüğü ve lüks otomobil vasfındaki arazi taşıtlarının da yük taşımacılığında kullanılmayan ve insan taşıyan araçlar olmaları itibarıyla binek otomobil sınıfında değerlendirdiği böylece, daha pahalı ve otomobil tarzında kullanılan arazi taşıtları ve jeeplere sahip olanlar lehine binek otomobil sahibi olanlara nazaran haksız avantaj sağlanmasına engel olması taşıdığı anlaşılmaktadır.” kararın devamında ise, “...katma değer vergisi indirimi reddedilen aracın motorlu araç tescil belgesinde arazi taşıtı olduğu belirtilmekteyse de anılan hükümler uyarınca binek otomobil sayılacağı anlaşıldığından buna ilişkin katma değer vergisi indiriminin reddinde isabetsizlik bulunmamakta olup, aksi yönde verilen kararda yasal isabet bulunmamıştır.” Danıştay 9. Daire, 11.10.2006, E: 2005/1618, K: 2006/ 3798 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 115, 2007), s. 305-307.

⁶⁷ “Arazi taşıma aracı, jeep, 4x4 arazi taşıma aracı olarak bilinen binek amaçlı taşıtların binek otomobil kapsamında 87.03 pozisyonunda yer alan şoför dahil 9 veya daha az kişi kapasiteli, karayollarında kullanılan yük ve yolcu taşıma amacı bulunmayan binek amaçlı taşıtlar olduğu, bu nedenle 4x4 arazi araçlarının alımı dolayısıyla yüklenen KDV’nin indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığı”. Şibli Güneş, “İndirilmeyecek KDV’lerde Özellikli Durumlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 229, Temmuz-Ağustos 2011, s. 231.

⁶⁸ Güneş, **a.e.**, s. 231.

İKİNCİ BÖLÜM

BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN VERGİ DÜZENLEMELERİ

1. KISITLAYICI VERGİ DÜZENLEMELERİ

1.1. Genel Açıklama

Türk Vergi Sistemi'nde binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeler dikkat çekici boyuttadır. Söz konusu kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri sadece binek otomobillere özgü olup, VUK'da kıst amortisman uygulaması, KDVK'da indirilmeyecek KDV düzenlemesi ve GVK'da gider kısıtlamaları düzenlemelerinden oluşmaktadır. Ancak binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerin kanuni gerekçeleri farklılık göstermektedir. Şöyle ki, VUK'ta düzenlenen kıst amortisman uygulamasının gerekçesi, vergilendirme dönemi içinde kolay bir şekilde paraya çevrilebilecek iktisadi kıymet olan binek otomobillere yıllık amortisman uygulanması suiistimalini engellemektir¹. İndirilmeyecek KDV² ve GVK gider kısıtlamalarının³ kanun gerekçeleri, şahsi (özel veya hususi) ihtiyaçlar (hizmetler) için kullanılan binek otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye dahil edilmesi sonucunda vergi kanunlarının suiistimal edildiği ve neticesinde vergi kayıplarının oluşmasını önlemeye yöneliktir.

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerin her birinde bazı mükellefler faaliyetleri dikkate alınarak ilgili düzenlemelerden hariç tutulmaktadır. İlgili

¹ TBMM 813 Numaralı 4108 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (14.03.1995 tarihli ve B.02.0.KKG/101-803/113 sayılı). İlgili kanun gerekçesine erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>, s. 3-4. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

² KDVK 30/b maddesinin gerekçesi, “özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesinin amaç edinilmiştir” olarak ifade edilmiştir. TBMM 130 Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporları (14.06.1984 tarihli ve K.K.T.D. 18/101-1711/03260 sayılı). Bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf>, s. 20. Erişim Tarihi: 20.10.2020.

³ GVK'da binek otomobil giderlerine ilişkin getirilen kısıtlamaların gerekçesi, “Mevcut uygulamada hem işletme aktifine kayıtlı olan hem de serbest kazanç defterine kayıtlı olan kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu düzenleme hem gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince hem de serbest meslek serbest meslek mükelleflerince suiistimal edildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerinde ilgili kazançlardan indirildiği görülmektedir. Bu bağlamda, binek otomobillerin kiralama giderleri, satın alma giderlerindeki ÖTV ve KDV, cari giderleri ile amortisman giderleri için hadler ve tutarlar belirlenerek, hem ticari kazancın hem de serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitlerinde gider olarak alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır” olarak açıklanmaktadır. Bkz., <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>, s. 16-17. Erişim Tarihi: 01.12.2020.

düzenlemelerin her birinde, “*Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere*” ifadesine yer verilmektedir⁴. Gerçekten de ilgili ifade kanun maddelerinde yer almasaydı, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinin kanuni gerekçeleri dikkate alındığında, bazı mükelleflerin faaliyetleri binek otomobillerin ticari amaçla kullanılması olduğundan vergi kanunlarını suiistimal edecek davranışlarında bulunmasalar bile binek otomobil kısıtlamaları kapsamında yer alacaktı ve bu durum verginin tarafsızlığı ilkesine aykırı bir durum oluşması ve sonucunu doğuracaktı⁵.

Verginin tarafsızlığı ilkesi konusunda literatürde çeşitli tanımlar yapıldığı görülmektedir. Nadaroğlu, “... bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin birşeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan bir diğer değişle iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemeyen vergilere tarafsız vergi adı verilmektedir” olarak tanımlamıştır⁶. Edizdoğan, “*Vergilerin ... piyasa sisteminin işleyişine müdahale etmeden düzenlemesi gerekir. Bu ilkeye verginin tarafsızlığı ilkesi de denir*” olarak tanımlamıştır⁷. Uluatam, “... ek yük getirmeyen, tarafsız bir verginin iktisadi kararlardan tümüyle uzak olması gerekir” olarak tanımlamıştır⁸. Akdoğan, “...vergilerin, bireylerin çalışmasına engel olmaması, ekonomik birimlerin kararlarını etkilememesidir” olarak tanımlamıştır⁹. Son olarak Pehlivan ise, “... devlet ekonomide serbest piyasa mekanizmasına göre oluşan karar ve tercihleri etkilemek amacıyla müdahaleci bir vergi politikası izlememelidir” olarak tanımlamıştır¹⁰.

Verginin tarafsızlığı ilkesinin literatürdeki tanımları dikkate alındığında ortak bir şekilde çıkan sonuç ise, devletin vergi düzenlemelerinde piyasa mekanizmasını bozacak şekilde vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetlerindeki karar ve tercihlerini

⁴ Bkz., VUK md. 320/2.; KDVK md. 30/b.; GVK md. 40/1, 40/5, 40/7.

⁵ 3297 sayılı Kanunla (20.06.1986 tarihli ve 19140 sayılı Resmî Gazete), KDVK 30/b maddesinde yapılan değişiklik neticesinde, bazı mükelleflere binek otomobil alımlarında yüklenilen KDV’ye ilişkin indirim hakkı tanınmış olup, söz konusu değişikliğin kanuni gerekçesinde, “*faaliyetleri esas olarak taksi işletmeciliği veya oto kiralama gibi, binek otomobillerin ticari amaç için işletilmesinde bu hüküm verginin tarafsızlığı ilkesine uygun düşmemekte...*” ifadesine yer verilmiştir. Bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c030/tbmm17030113ss0456.pdf>. s. 5. Erişim Tarihi: 01.11.2020.

⁶ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım, 1999, s. 218.

⁷ Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 8. bs., Bursa, Ekin Kitabevi, 2004, s. 249.

⁸ Özkan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 11. bs., Ankara, İmaj Yayınevi, 2011, s. 283.

⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 12. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 207.

¹⁰ Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Basın Yayın ve Dağıtım, 2020, s. 151.

vergilendirme yoluyla etkilememesi olarak ifade edilebilir. Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinin her birinde yer alan ifadeyle, faaliyetleri binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin ticari faaliyetlerinde karar ve tercihlerini etkilememek amacıyla binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinden hariç tutulduğu görülmektedir. İlgili faaliyetlerde bulunan mükellefler binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeler kapsamında yer alsaydı, vergisel olarak dezavantajlı olacaktı ve vergisel dezavantaj dolayısıyla karar ve tercihleri de etkilenecekti. Ayrıca, ilgili binek otomobile ilişkin düzenlemelerin meşru amacı, şahsi ihtiyaçlar için kullanılan ve işletmeye muvazaalı olarak dahil edilen binek otomobil kullanım suiistimalini engellemektedir. Verginin tarafsızlığı ilkesi gereği ilgili düzenlemelerden hariç tutulan mükellefler ise, binek otomobilleri ticari amaç için kullanmaktadırlar. Dolayısıyla binek otomobilleri ticari amaç için kullanan bu mükelleflere yönelik yapılan farklılık yerinde bir düzenleme olarak görülebilir.

1.1.1. Mükellefler Grupları Açısından Binek Otomobil Kısıtlamaları

Binek otomobillere ilişkin olarak kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinde verginin tarafsızlığı nedeniyle bazı mükellef grupları hariç tutulmakta ve bu durum binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan ve binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olmayan mükellef ayırımını da beraberinde getirmektedir. Mükellef grupları arasında yapılan ayırım için belirlenen ölçütler ise, ilk olarak faaliyet konularına göre belirlenmekte daha sonra ise, faaliyet konusu binek otomobillerle ilgili olan mükelleflerin hangi amaçla binek otomobilleri kullandıklarına göre belirlenmektedir.

1.1.1.1. Kısıtlayıcı Düzenlemeler Kapsamında Olmayan Mükellefler

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olmayan mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan ve ayrıca binek otomobilleri kiralama veya işletilmek amacıyla kullanan mükelleflerden oluşmaktadır¹¹. İlgili düzenlemelerde yer alan *binek*

¹¹ Özkan Atıla ve F. Onur Yıldız, “Binek Otomobillere Ait İndirilmeyecek Katma Değer Vergisinin Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 253, Eylül 2002, s. 98.; Ömer Alaca, “Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Kıst Amortisman Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 315, Aralık 2014, s. 31.; Tamer Balcı, “Binek Otomobil Alımlarında Yüklenilen KDV.’nin İndirimi - 1’”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 634, Aralık 2017, s. 43.

otomobillerin kiralanması ifadesi, otomobil kiralama (rent a car) işletmelerini, *binek otomobillerin çeşitli şekillerde işletilmesi* ise, sürücü kursları, taksi işletmeciliği gibi ticari işletmelerin faaliyetlerini kapsamaktadır¹². Mükelleflerin faaliyet konusu binek otomobil kiralama, sürücü kursu ve taksi işletmeciliği olması ve mükelleflerin ilgili faaliyetlerde kullandıkları binek otomobilleri de yalnızca kiralamak veya işletmek amacıyla kullanılması durumunda binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemesi kapsamında yer almamaktadır¹³.

1.1.1.2. Kısıtlayıcı Düzenlemeler Kapsamında Olan Mükellefler

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükellefler, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin bu amaç dışında işletmeye dahil ettikleri binek otomobiller ile faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler olarak iki gruba ayrılmaktadır. İlk olarak, ticari faaliyetleri binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, binek otomobilleri kiralamak veya işletmek amacı dışında işletmeye dahil etmeleri durumunda binek otomobillere yönelik kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer almaktadır¹⁴. Bu duruma örnek olarak ise, ilgili mükelleflerin şirket yöneticileri, genel müdür ve personeline tahsis ettiği binek otomobiller verilmektedir¹⁵.

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan diğer mükellefler ise, faaliyet konusu binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayanlardır¹⁶. Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan bu mükellefler, binek otomobillerin kiralanması veya taksi ya da sürücü kursu gibi işletmelerle ticari faaliyetlerini sürdüren mükellefler dışında kalan ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerini kapsamaktadır. Ayrıca, binek otomobillere

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı, **57 Sayılı KDV Sirküleri** (23.06.2010 tarihli ve KDV-57/2010-5).

¹³ M. Erhan Cihan, “Binek Otomobil Alımlarında Ödenen Vergiler Sorunsalı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı 300, Nisan 2013, s. 188.; Celal Yoldaş ve Kenan Ünder, **Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**, 1.bs., İstanbul, Legal Yayıncılık, 2013, s. 73.

¹⁴ Vural, **a.e.**, 68.; Sezgin, **a.e.**, 47-48.; Balcı, **a.e.**, 43.

¹⁵ Maliye Bakanlığı, **241 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği** (12.07.1995 tarihli ve 22341 sayılı Resmî Gazete.); Gelir İdaresi Başkanlığı, **60 Sayılı KDV Sirküleri** (08.08.2011 tarihli ve KDVK-60/2011-1 sayılı).

¹⁶ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 11. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s. 298.; Balcı, **a.e.**, s. 43.; Vural, **a.e.**, s. 68.; Cihan, **a.e.**, 189.

ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan ikinci gruptaki mükelleflerin, binek otomobillere yönelik herhangi bir kullanım amacı da aranmamaktadır. Herhangi bir kullanım amacı aranmamasının nedeni ise, ilgili mükelleflerin şahsi ihtiyaçlar için kullandığı binek otomobilleri muvazaalı olarak işletmeye dahil edilmesi suiistimalini engelleme meşru amacına dayanmaktadır¹⁷.

1.1.2. İşletmeye Ait Kavramı

Binek otomobillere ilişkin VUK'da kıst amortisman uygulaması ve KDVK'da indirilmeyecek KDV düzenlemelerinde “*işletmelere ait*” ifadesine yer verilmektedir. Ancak GVK'nın 40/1, 40/5, 40/7 ile 68/4 ve 68/5 maddelerinde aynı ifadeye yer verilmemektedir. GVK'da binek otomobillere ilişkin iktisap, kiralama ve cari gider kısıtlamalarına ilişkin maddelerde “*işletmelere ait*” ifadesine yer verilme bile, ilgili ifade GVK açısından da geçerli olmaktadır. Söz konusu “*işletmelere ait*” ifadesi, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri hüküm ifade etmesi için önkoşul olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflerin binek otomobilleri işletmelerine ait olması gerekmektedir.

Binek otomobillerin “*işletmelere ait*” olması, işletmenin aktifinde yer alması veya envanterinde kayıtlı bulunmasını ifade etmektedir¹⁸. Daha açık bir ifadeyle, binek otomobillerin işletmeye ait olması, vergilendirilmesi bilanço esasına göre tespit edilen mükelleflerin aktifinde yer alması, vergilendirilmesi işletme esasına göre tespit edilen mükelleflerin ise, envanterinde kayıtlı olmasını ifade etmektedir¹⁹. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflerin binek otomobillere ait trafik ve diğer işlemlerin işletme adına yapılması ve alış faturasının yine işletme adına düzenlenmesini ifade etmektedir²⁰.

¹⁷ KDVK 30/b maddesinin kanuni gerekçesinde, “*özel otomobillerin muvazaalı olarak ...*” ve GVK 40/1-5-7 ve 68/4-5 maddelerinde yer alan gider kısıtlamalarının kanuni gerekçelerinde, “*şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin ...*” ifadelerine yer verilmiştir. İlgili kanunların gerekçelerine erişmek için bkz., s. 23.

¹⁸ Danıştay 9. Daire, 07.02.2002, E: 2001/851, K: 2002/526.01 (Oral, a.e., s. 61).

¹⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 18. bs., Bursa, Eki Basım Yayın Dağıtım, 2021, s. 28.

²⁰ Şükrü Kızılot, **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s. 1361.

1.2. Binek Otomobillere İlişkin Kıst Amortisman

VUK kapsamında yapılan düzenlemeler uyarınca iktisadi kıymetler; mevcutlar, alacaklar ve borçlar olarak üçe ayrılmıştır. (VUK md. 186). İşletmenin sahip olduğu mevcutlar, işletmenin kasası, ticari malı, demirbaşları, binaları, taşıtları ve benzeri varlıkları ifade etmektedir. Bu başlıkta VUK hükümleri çerçevesinde, iktisadi kıymetlerin bir parçası olan ve mevcutlar içinde yer alan binek otomobillerin kıst amortismanına tabi değerinin hangi değerlendirme ölçüsüyle belirlendiği ile kıst amortismanına tabi değer in hangi sürede ne kadar amortisman ayrılacağı ve binek otomobillere ilişkin özellikli durumlar açıklanmaktadır.

1.2.1. Kıst Amortismanına Tabi Değer in Tespiti

İktisadi kıymetlerin değeri VUK'daki değerlendirme hükümlerine göre tespit edilmektedir. VUK uyarınca değerlendirme ise, “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*” (VUK md. 258). İktisadi kıymetin *takdiri*, iktisadi kıymetlerin değerinin belirlenemediği durumlarda vergi idaresi tarafından ilgili iktisadi kıymet için kıyasen veya tahmin yöntemleriyle değer biçilmesi olarak ifade edilmektedir²¹. İktisadi kıymetin *tespiti* ise, vergi mükelleflerince vergi kanunlarında belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak gerçekleştirilen değerlendirme işlemini ifade etmektedir²². Ayrıca değerlendirme süreci, esas olarak iktisadi kıymetlerin her biri için ayrı ayrı²³ dikkate alınarak vergi kanunlarınca belirlenen gün ve zamanlarda değerlendirme ölçülerine göre gerçekleştirilmektedir (VUK md. 259-260). Bu itibarla, değerlendirme kavramı bir nevi, bir iktisadi kıymetin belirli bir tarihteki para cinsinden değerinin ortaya konulması olarak ifade edilebilir²⁴.

Değerleme ölçülerinden biri olan maliyet bedeli, “*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunların müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder*” (VUK md. 262). İlgili maddeye

²¹ Nedim Türkmen, “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, Şubat 2005, s. 360.

²² Mevlüt Güngör, “Değerleme Kavramı ve Ölçüleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 171, Aralık 2013, s. 11.

²³ VUK'da bazı eşya veya mallar için toplu olarak da değerlendirme yapılabileceği belirtilmektedir. İlgili hüküm, “*Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir*” olarak düzenlenmektedir (VUK md. 260).

²⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6. bs., Bursa, Ekin Kitapevi, 2015, s. 125.

göre maliyet bedeli, iktisadi kıymeti edinme ödemelerini, ilgili iktisadi kıymetin değer artırıcı giderleri ile iktisadi kıymetin işletmeye dahil edilene kadar gerçekleştirilen bütün giderlerini kapsayan değerleme ölçüsünü ifade etmektedir. Bu itibarla maliyet bedeli, bir iktisadi kıymet için yapılan harcamaların tamamının işletmenin kayıtlarına dahil edilene kadar gerçekleşen bedeller olarak tanımlanabilir²⁵.

VUK'un 269'uncu maddesinde, maliyet bedeli ile değerlendirilen iktisadi kıymetler, *"Gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir"* ve *"Bu kanuna göre aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir"* olarak düzenlenmektedir²⁶. Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler içinde yer alan gemiler ve diğer taşıtlar, her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçlarıdır²⁷. Bu itibarla, binek otomobillerin değerlemesi, VUK'da gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili hükümlerin yer aldığı maddelere göre maliyet bedeliyle tespit edilmektedir²⁸. Gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler ve dolayısıyla binek otomobiller için satın alma bedelinden başka yapılan harcamaların hangilerinin maliyet bedeli ile değerlendirilebileceği VUK'da belirlenmiştir²⁹. İşletmelere gayrimenkul ve binek otomobil satın alma bedelinden başka ödenen Gümrük Vergileri

²⁵ Biyan, **a.g.e.**, s. 177.

²⁶ Mezkûr madde ve ayrıca VUK'un diğer maddelerine maliyet bedeliyle değerlendirilen iktisadi kıymetler;
- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Demirbaş eşya, alet edevat, mefruşat (md. 273),
- Satın alınan ve imal edilen emtia (md. 274-275),
- Zirai Ürünler (md. 276),
- Hayvanlar (md. 277).

²⁷ Sibel Güler "Duran Varlıkların Değerlemesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Aralık 2006, s. 90.

²⁸ Ercan Beyazıt ve Fevzi Serkan Özdemir, "Binek Otomobillerinin Vergi Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu, Kıst Amortisman Uygulaması ve Bir Öneri", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, 2008, s. 25.

²⁹ **VUK'un 262'nci maddesi uyarınca;**

- a) İktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi ve değer artırıcı giderlerine ilişkin, gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi ve değer artırıcı giderlere ilişkin, resim ve harçlar, noter, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetlerin faiz giderleri ve kur farkları,
- ç) İktisadi kıymetlerin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- d) Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve düzleme işlemlerine bağlı olan giderler,
 - Gayrimenkullere ilgili olmak şartıyla, gayrimenkullerin envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.
 - Emtialar hariç, iktisadi kıymetlerin iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi veya değer artırıcı giderlerine ilişkin ÖTV, indirilmeyecek KDV, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanım destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

ve ÖTV'yi maliyet bedeline ekleme veya doğrudan bir defada genel dönem giderleri içinde gösterme olanağı sağlanmaktadır³⁰. Ayrıca, binek otomobil satın alımından doğan, faiz veya kur farklarından ortaya çıkan ödemeler de maliyet bedeline eklenerek kayıt altına alınması gerekmektedir³¹.

Gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen binek otomobiller için, normal bakım, onarım, tamir ile temizleme giderleri dışında olan ilgili iktisadi kıymetleri genişletmek veya değerini “devamlı” olarak attırmak amacıyla yapılan giderler de değerlemede esas olan maliyet bedeline eklenmektedir (VUK md. 272). Devamlı değer artırıcı giderler idare tarafından, iktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin ilgili iktisadi kıymete değer kazandırılması veya ilk iktisap sırasında iktisadi kıymetin özellikleri arasında bulunan özelliklerin geliştirilmesi için yapılan giderler olarak tanımlanmıştır³². Bu itibarla, binek otomobillerin motorunun yenisiyle değiştirilmesi ilk iktisabında bulunan özelliğinin geliştirilmesi, kasası olmayan binek otomobillere kasa eklenmesi ilk iktisabında olmayan özelliğinin kazandırılması dolayısıyla devamlı değer artırıcı gider olarak ifade edilebilir.

1.2.2. Kıst Amortisman Uygulaması

VUK'da amortisman kavramı, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan iktisadi kıymetlerin değerinin yok edilmesi olarak tanımlanmıştır (VUK md. 313). Başka bir ifadeyle, amortisman, işletmelerde birden fazla yıl kullanılabilen iktisadi kıymetler için gerçekleştirilen giderlerin, ilgili iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılan süre içinde yıllara yayılarak gayrisafi gelirden indirilmesi olarak da ifade edilebilir³³. Amortisman

³⁰ Beyazıtlı ve Özdemir, **a.e.**, s. 27.

³¹ Maliye Bakanlığı, **163 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği** (27.01.1985 tarihli ve 18648 sayılı Resmî Gazete).

³² Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (20.07.2016 tarihli ve 70280967-105[2016-272]-63 sayılı). İlgili özelveye erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/121619/pdf>. Erişim Tarihi: 10.10.2020. Ayrıca, VUK'un 272'nci maddesinde gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilen binek otomobillerin iktisadi kıymetlerini genişletmek veya değerini devamlı olarak artırılmasına örnek olarak parantez içi hükmüne yer verilmektedir. İlgili örnek uyarınca, “*Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barınma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdir*”.

³³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 23. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 2014, s. 276.

tabi iktisadi kıymetler, gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değ erlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruş at, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değ erler olarak düzenlenmiştir (VUK md. 313). İ ktisadi kıymetlere amortisman ayrılabilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir³⁴;

- İ ktisadi kıymetin işletmenin aktifine kayıtlı olması,
- İ ktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- İ ktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ya da değ erden düşmeye maruz kalması,
- İ ktisadi kıymetin değ eri belirli bir tutar üzerinde olması³⁵,
- Gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değ erlenen bir iktisadi kıymet olmasıdır.

Binek otomobillerde gayrimenkuller gibi maliyet bedeliyle değ erlendiğ inden ve bir yıldan fazla kullanıldıkları, aşınmaya ve yıpranmaya uğ radıkları için amortisman tabi tutulmaktadır³⁶. Ancak taşıtlar ve dolayısıyla binek otomobiller üzerinden amortisman ayrılabilmesi için yukarıdaki genel şartlara ilaveten bir şartın daha yerine getirilmesi gerekmektedir. İ lgili şart uyarınca, *“kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır”*³⁷. İ lgili taşıtların kayıt ve tescil işlemleri, taşıtların trafiğ e tescil edilmesi ve trafik sigortasının yapılmasını ifade etmektedir³⁸. Bu itibarla, trafik sigortası ve tescil işlemleri yasal süre içinde yerine getirilen binek otomobiller amortisman tabi iktisadi kıymet olarak kabul edilmekte ve amortisman ayrılabilir hale gelmektedir.

VUK kapsamında değ erlenen iktisadi kıymetler için yıpranma veya aşınma payı olarak ifade edilen amortisman³⁹, her yıl için ayrılacak tutarı ilgili yıl içinde

³⁴ Mustafa Çanakçıoğ lu, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları”, **PressAcademia Procedia**, Cilt 7, Sayı 1, 2018, s. 74.

³⁵ 2021 yılı için amortisman tabi değ er tutarı 1.500 TL olarak düzenlenmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, **522 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğ i** (30.12.2020 tarihli ve mükerrer 31349 sayılı Resmî Gazete).

³⁶ Murat Güntutalmaz ve H. Senger Erdoğan, “Binek Otomobillerde Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Kıst Amortisman Ayrılması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 103, Nisan 2008. s. 115.

³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **365 Seri Numaralı VUK Genel Tebliğ i** (30.12.2006 tarihli ve 26392 sayılı Resmî Gazete).

³⁸ Rızkullah Çetin, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 171, Aralık 2013, s. 101.

³⁹ VUK’a göre, amortisman ayırma yöntemleri ve uygulamaları aşağıdaki gibidir;

- Normal Amortisman Yöntemi (md. 315),
- Azalan Bakiyeler Yöntemi (mükerrer md. 315),

gerçekleştirilen değerlemeler dikkate alınarak hesaplanmaktadır (VUK md. 320). İktisadi kıymetlerin amortisman süresi, mükellefler tarafından vergi idaresince iktisadi kıymetlere ilişkin tespit ve ilan ettiği faydalı ömür süresinden kısa olmaması, tespit ve ilan edilen faydalı ömür süresinin iki katını ve elli yılı aşmaması ile her yıl için aynı amortisman oranı uygulaması şartlarıyla belirlenebilmektedir (VUK md. 320/Ek Fıkra 4). Ayrıca, mükellefler tercihlerine göre yıllık veya günlük olarak amortisman süresini hesaplanabilmektedirler. Buna göre yıllık amortisman süresi, iktisadi kıymetin işletmenin aktifine girdiği yıldan başlamakta ve mükellefçe yukarı şartlara uyulmak üzere belirlenen amortisman oranı (1) rakamına bölünmesiyle hesaplanmaktadır (VUK md. 320/1). Günlük amortisman süresi ise, aktife veya envantere kayıtlı olan yeni iktisadi kıymetleri kullanıma hazır olduğu tarihte başlamak üzere, her bir vergilendirme döneminde aktif veya envantere kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman hesaplanabilmektedir (VUK md. 320/Ek Fıkra 3). Gün olarak amortisman süresi iktisadi kıymetin vergi idaresi tarafından belirlenen faydalı ömür süresinin “üçyüzaltmışbeş” ile çarpılmasıyla hesaplanmaktadır (VUK md. 320/Ek Fıkra 3). Aynı zamanda iktisadi kıymetler için ilgili yılda amortisman ayrılmaması veya daha düşük oranla ayrılması durumunda amortisman süresi uzatılmamaktadır (VUK md. 320/4).

VUK’un süre bakımından amortisman uygulama sureti kenar başlıklı 320’nci maddesi uyarınca, “*amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar*”. İlgili hüküm uyarınca, amortisman tabi bütün iktisadi kıymetler için yıl içinde aktife veya envantere girdiği tarih dikkate alınmaksızın ilgili yıl içinde tam olarak amortisman uygulanabilmekteydi⁴⁰. Ancak, 1994 yılında 4008 sayılı Kanun’un⁴¹ 12’nci maddesiyle, VUK’un 320’nci maddesine “*kıymetlerin aktife girdiği ilk hesap döneminde, dönemin bitimine kaç ay kalmış ise bu hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan*

-
- Madenlerde Amortisman (md. 316),
 - Fevkalade Amortisman (md. 317),
 - Kıst Amortisman (md. 320/2).

⁴⁰ Ferhat Fahrhan, “Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Ayrılmasında, Azalan Bakiyeler Usulünün Uygulanmasının Değerlendirilmesi ve İdari Görüşün Eleştirisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 271, Temmuz 2015, s. 87.; Hüseyin Dinçer, “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 400, Aralık 2014, s. 11.; İlyas Meriç, “Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 253, Ocak 2014, s. 98.

⁴¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun (06.07.1994 tarihli ve 21982 sayılı Resmî Gazete). İlgili kanun metnine erişmek için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc077/kanuntbmmc077/kanuntbmmc07704008.pdf. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

*ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir” şeklinde birinci fıkrasından sonra gelmek üzere ilgili fıkra eklenmiştir*⁴².

Bazı mükelleflerin yılın son aylarında kolayca paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymetleri satın alıp kısa süre sonra elden çıkarması suiistimalini engellemek üzere bütün iktisadi kıymetler için getirilmiş olan kıst amortisman esasında⁴³, bir yıl içinde 4108 sayılı Kanun’un⁴⁴ 6’ncı maddesiyle tekrardan bir değişiklik yapılmıştır⁴⁵. 4108 sayılı Kanunla bütün iktisadi kıymetleri kapsayan kıst amortisman esasının kapsamı sınırlandırılmış ve günümüzde de uygulanan şekliyle iktisadi kıymetler içinde sadece binek otomobilleri kapsayan halini almıştır. Ayrıca, 4108 sayılı Kanunla kıst amortisman uygulamasında yapılan bir diğer değişiklik ise, faaliyet konuları dikkate alınarak mükellef grupları arasında bir ayırım yapılmasıdır. Bu bağlamda, kıst amortisman uygulaması 4108 sayılı Kanun ile, *“Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir”* olarak değiştirilmiştir.

⁴² İlgili hükmün gerekçesi, *“işletmelerin hesap dönemi içinde satın aldıkları iktisadi kıymetler için o dönemde tam olarak yıllık amortisman ayırmaların önlenmesinin amaçlanmıştır”* olarak ifade edilmiştir. TBMM 659 Numaralı 4008 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (01.12.1993 tarihli ve B.02.0.KKG/101-665/07248 sayılı). İlgili kanun gerekçesine erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>, s. 5. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

⁴³ TBMM 813 Numaralı 4108 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (14.03.1995 tarihli ve B.02.0.KKG/101-803/113 sayılı). İlgili kanun gerekçesine erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>, s. 3. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

⁴⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun (02.06.1995 tarihli 22301 sayılı Resmî Gazete). İlgili kanun metnine erişmek için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc078/kanuntbmmc078/kanuntbmmc07804108.pdf s. 642. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

⁴⁵ İlgili değişikliğin gerekçesi, *“4008 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile getirilen kıst amortisman esası, amortisman müessesesinin kötüye kullanımını önlemekle birlikte, bu tür kullanımlara konu olmayan sabit kıymetleri de kapsama aldığından, sakıncalar ortaya çıkarmıştır. Özellikle, yatırım süresi oldukça uzun olan komple tesis yatırımlarının, aktife alındığı yılda kıst amortisman uygulamasına konu teşkil etmesi, bu işletmeler açısından ciddi sıkıntılara yol açmıştır. Bu hususlar dikkate alınarak kıst amortisman müessesesinin yalnızca uygulamada suistimale konu teşkil eden iktisadi kıymetlere teşmil edilmesi amacıyla bu düzenleme yapılmıştır”* olarak ifade edilmiştir. TBMM 813 Numaralı 4108 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, s. 3-4.

Sadece binek otomobillere ilişkin kıst amortisman, bir amortisman yöntemi olmayıp aktifte veya envanterde kayıtlı bulunan binek otomobiller için tam amortisman diye ifade edilen normal veya azalan bakiyeler amortisman yöntemleri üzerinden hesaplanan özel bir uygulamayı ifade etmektedir⁴⁶. Hem normal hem de azalan bakiyeler amortisman yöntemlerinde kıst amortisman uygulamasının hesaplanması bakımından herhangi bir farklılık olmamaktadır⁴⁷. Her iki amortisman yönteminde binek otomobillere ilişkin kıst amortisman uygulamasının hesaplanması, binek otomobilin ilgili vergilendirme döneminde hangi ay işletmenin aktifine veya envanterine kaydedilirse *ilgili ay kesri de tam ay sayılarak kalan aylarla beraber sadece ilk yıl için* kıst amortisman ayrılmakta ve ayrıca ilk yıl için ayrılamayan amortisman tutarı *itfa süresinin son yılında tamamen yok* edilmektedir.

Sonuç olarak kıst amortisman, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer alan mükelleflere yönelik sadece binek otomobilin aktifte veya envantere girdiği yıl için kısıtlayıcı amortisman uygulaması olmakla birlikte, ayrıca ilk yıl için ayrılamayan amortisman tutarı binek otomobilin faydalı ömür süresi dikkate alınarak son yılda giderleştirilmesine izin veren özel bir uygulama olarak da ifade edilebilir. Otomobiller ve dolayısıyla binek otomobillere ilişkin amortisman oranı %20 ve faydalı ömür olarak ifade edilen amortisman süresi ise 5 yıl olarak düzenlenmektedir⁴⁸. Ayrıca yeni bir uygulama olan ve mükelleflerin tercihine bırakılmış gün esasına göre amortisman ayrılması binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlenmeleri kapsamında olan mükellefler hariç tutulmaktadır⁴⁹.

Binek otomobillere yönelik kıst amortisman uygulamasına hem normal amortisman hem de azalan bakiyeler amortisman yöntemleri açısından aşağıdaki örnek verilebilir⁵⁰.

⁴⁶ Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz, Handan Bulca, “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporla Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 19, Sayı 94, Temmuz-Ağustos 2009, s. 21.

⁴⁷ M. Hakan Alemdaroğlu, “Binek Otomobillerde Kıst Amortisman ve KDV Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 888-889, Eylül 2017, s. 130.

⁴⁸ Maliye Bakanlığı, **333 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği Eki** (20.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁹ Bkz., VUK md. 320/Ek Fıkra 3.

⁵⁰ Söz konusu örnekler için şu çalışmadan yararlanılmıştır. H. Murat Battal ve Nursen Battal, “Mevcutlarda Amortisman”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 147, Aralık 2011, s. 181.

Örnek: SNN işletmesi, 08.08.2017 tarihinde 60.000 TL bedelle binek otomobil satın almıştır. Bu verilere göre binek otomobiller için normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemine göre kıst amortisman uygulaması aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 2. 1. Normal Amortisman Yöntemine Göre Kıst Amortisman Uygulaması

Yıllar	Kıst Amortismanına Tabi Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2017	60.000 TL	% 20	5.000*	5.000	55.000
2018	60.000 TL	% 20	12.000	17.000	43.000
2019	60.000 TL	% 20	12.000	29.000	31.000
2020	60.000 TL	% 20	12.000	41.000	19.000
2021	60.000 TL	% 20	19.000**	60.000	0
		Toplam	60.000		

* $60.000 \times 0.20 = 12.000 \times 5/12$

** $12.000 + 7.000$ (7.000 TL'lik tutar ilk yıldan kalan aylar için ayrılamayan amortisman tutardır).

Tablo 2. 2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Kıst Amortisman Uygulaması

Yıllar	Kıst Amortismanına Tabi Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Net Değer
2017	60.000 TL	% 40	10.000*	10.000	50.000
2018	36.000 TL	% 40	14.400	24.400	36.600
2019	21.600 TL	% 40	8.640	33.040	26.960
2020	12.960 TL	% 40	5.184	33.224	21.776
2021	21.776 TL	Kalan	21.776**	60.000	0
		Toplam	60.000		

* $60.000 \times 0.40 = 24.000 \times 5/12$

** $7.776 + 14.000$ (14.000 TL'lik tutar ilk yıldan kalan aylar için ayrılamayan amortisman tutardır).

1.3. Binek Otomobillere İlişkin KDV Uygulaması

1.3.1. Binek Otomobillere İlişkin İndirilmeyecek KDV

1.3.1.1. Genel Açıklama

KDV, dünyanın birçok ülkesinde uygulanan harcama üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş şekli kabul edilen⁵¹; tüm mal ve hizmetleri konu alan, üretimden nihai tüketime kadar gerçekleşen bütün iktisadi aşamaların her birinde oluşturulan değeri veya bedeli kendisine matrah kabul eden genel tüketim vergisi olarak tanımlanmaktadır⁵². KDV'nin genel çalışma prensibi uyarınca alınan mal veya hizmet için yüklenilen KDV, satılan mal veya hizmet için tahsil edilen KDV'den düşürülerek veya mahsup edilerek aradaki farkın devlet hazinesine intikal ettirilir⁵³. Ancak KDV'nin çalışma prensibi dışında bazı mal veya hizmetler için yüklenilen KDV indirim mekanizmasının dışında tutulmakta ve indirimi kabul edilmemektedir⁵⁴. KDVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca, aşağıdaki işlemler sırasında yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamaktadır:

- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların tesliminde KDV,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV,
- Deprem, sel felaketi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait KDV,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV,
- VUK'a göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin alıcı tarafından ödenmeyen KDV olarak düzenlenmektedir.

⁵¹ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 44. bs., Ankara, Savaş Yayınevi, 2020, s. 134

⁵² Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 263.

⁵³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım, 2018, s. 360, 369.

⁵⁴ Ersan Öz, M. Göktuğ Kaya, Büşra Ilgar, "3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Göre İndirilmeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar", **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Sayı 11, 2018, s. 14.

KDV'nin indirim mekanizmasının dışında tutulan işlemlerden biri binek otomobillere ilişkindir. Binek otomobillere ilişkin KDVK'nın indirilmeyecek KDV'ler başlıklı 30/b fıkrasının ilk hali⁵⁵, “*işletmeye ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösteren katma değer vergisi indirilmez*” olarak düzenlenmekteydi⁵⁶. Söz konusu binek otomobillere ilişkin indirilmeyecek KDV düzenlemesinin ilk halinde herhangi bir mükellef veya faaliyet sınırlandırılması olmaksızın uygulanmaktayken; 3297 sayılı Kanun'un⁵⁷ 10'uncu maddesiyle KDVK 30/b maddesi, “*Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi indirilemez*” olarak değiştirilmiştir⁵⁸. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükellefler, işletmelerine binek otomobil alımı dolayısıyla ortaya çıkan yüklenilen KDV'yi, satışlardan tahsil edilen KDV'den indirme olanağı bulunmamaktadır.

1.3.1.2. Finansal Kiralama Yoluyla Temin Edilenler

Binek otomobillere ilişkin indirilmeyecek KDV düzenlemesi, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemesi kapsamında olan ve olmayan mükellef

⁵⁵ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete). Bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc068/kanuntbmmc068/kanuntbmmc06803065.pdf, s. 134. Erişim Tarihi: 20.10.2020.

⁵⁶ KDVK 30/b maddesinin gerekçesi ise, “*özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesinin amaçlandığı*” olarak ifade edilmiştir. TBMM 130 Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporları (14.06.1984 tarihli ve K.K.T.D. 18/101-1711/03260 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf>, s. 20. Erişim Tarihi: 20.10.2020.

⁵⁷ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md. 10. (20.06.1986 tarihli ve 19140 sayılı Resmî Gazete). Kanun metine erişmek için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc069/kanuntbmmc069/kanuntbmmc06903297.pdf, s. 542. Erişim Tarihi: 20.10.2020.

⁵⁸ 3297 Sayılı Kanunla KDVK'nın 30/b maddesine ilişkin değişikliğin gerekçesi ise, “*Bu hükmün amacı özel kullanıma konu olan binek otomobillerine ait katma değer vergisi yükünün işletme sahipleri tarafından işletmeye kaydırılarak telafi edilmesinin önlenmesidir. Ancak faaliyetleri esas olarak taksi işletmeciliği veya oto kiralanması gibi, binek otomobillerinin ticarî amaçla işletilmesi olan işletmelerde bu hüküm verginin tarafsızlık ilkesine uygun düşmemektedir. Bu husus göz önüne alınarak sözü edilen 30/b maddesinde yapılan değişiklikle, faaliyetleri binek otomobillerinin ticarî amaçlı işletilmesine dayanan mükelleflerin, bu şekilde işlettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergileri için indirim imkânı getirilmiştir*”. TBMM 456 Numaralı 3297 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (15.05.1986 tarihli ve K.K. Gn. Md. 18/101-2012/04063 sayılı). İlgili kanun gerekçesine erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c030/tbmm17030113ss0456.pdf>, s. 5. Erişim Tarihi: 21.10.2020.

ayırımında sonra, binek otomobillerin hangi hukuki işlemle işletmeye dahil edilmesine ve belirli şartlara göre de uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu KDVK 30/b maddesinin uygulanması, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflerin kiralama yoluyla edindikleri binek otomobillerin yüklenilen KDV'sine ilişkin indirim hakkının ortaya çıkması veya çıkmaması finansal kiralama sözleşmelerinin niteliğine göre değişmektedir.

6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu'nun ⁵⁹ 18'inci maddesinde finansal kiralama sözleşmesi, "... *Kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir*" olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca ilgili kanunda finansal kiralama sözleşmelerinin, taşınır ve taşınmaz malların finansal kiralamaya konu olabileceği (md. 19) ile finansal kiralama konusu malın mülkiyetinin kiralayana ait olduğu ancak kirlayan ve kiracı finansal kiralama sözleşmesinde, sözleşme süresi sonunda kiracının malın mülkiyetini satın alma hakkına sahip olabileceği gibi özellikleri de açıklanmaktadır (md 23).

VUK'da ise, finansal kiralama "*Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır*" olarak tanımlanmaktadır (VUK mükerrer md. 290/3). Ayrıca 6361 sayılı Kanun'dan farklı olarak VUK'da finansal kiralama sözleşmesi sonunda söz konusu taşınır veya taşınmaz malların mülkiyetinin kiracıya devredilmesi için iki şarttan birinin gerçekleşmesinin gerektiği açıklanmaktadır (VUK mükerrer md. 290/3). Bu şartlar, finansal kiralama konu olan taşınır veya taşınmaz malların, finansal kiralama süresi, ilgili malların ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bölümünü oluşturması veya finansal kiralamaya konu olan taşınır veya taşınmaz malların, finansal kiralama sözleşmesindeki kira ödemelerinin toplamının ilgili malların bugünkü iktisadi değerinin %90'ından daha büyük bir tutarda olması gerekmesi olarak belirlenmiştir.

⁵⁹ 13.12.2012 tarihli ve 28496 sayılı Resmî Gazete.

İlgili açıklamalara göre, mükellefler işletmelerine finansal kiralama sözleşmesine bağlı olarak binek otomobil temin edebilmekte ve ayrıca finansal kiralama sözleşmesinin sonunda binek otomobilin mülkiyetini de alabilmektedirler. Ancak 6361 sayılı Kanun'dan farklı olarak VUK'da kiracı mükelleflin binek otomobilin mülkiyetini alabilmesi yukarıda ifade edilen iki şarttan birinin gerçekleşmesi gerektiğinden, esasen finansal kiralama sayılan haller VUK'da finansal kiralama olarak değerlendirilmemektedir⁶⁰. Bu itibarla, finansal kiralama yoluyla işletmeye dahil edilen binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı binek otomobilin mülkiyetinin kiracı mükellefe geçip geçmemesine ve VUK şartların sağlanıp sağlanmamasına göre değişiklik göstermektedir.

Danıştay'ın bir kararı, “... olayda yükümlünün finansal kiralama yoluyla satın aldığı iki binek otomobil için ödenen bedellere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı ileri sürülerek tarhiyat yapıldığı, yükümlü ile finansal kiralama şirketi arasında yapılan sözleşmede yukarıda yer alan kanuni hükümler uyarınca söz konusu otomobillerin satışının 4 yıllık kiralama süresi sona erdikten sonra gerçekleştiği belirtildiğinden otomobillerin mülkiyetinin yükümlüğe ait olduğundan söz edilemeyeceği, bu durumda araçlar için ödenen bedele ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılmamasının mümkün olmadığı...” olarak açıklanmıştır⁶¹. Danıştay'ın görüşü, binek otomobilin mülkiyetinin kiralayan veya kiracı mükellefte olup olmasına göre KDVK 30/b maddesine indirim hakkının ortaya çıkması veya çıkmaması değişiklik göstermektedir. Vergi idaresi ise bu konuda⁶², Danıştay'ın kararına benzer bir şekilde, finansal kiralama sözleşmesi sonunda, KDVK 30/b maddesine göre indirim hakkının ortaya çıkması veya çıkmaması, binek otomobilin mülkiyetinin kiralayan veya kiracı mükellefte olup olmasına göre değişiklik gösterdiği yönünde görüş vermektedir.

⁶⁰ Özgür Biyan, “Finansal Kiralama Yoluyla Kiralanan Binek Otomobillerde KDV İndirilmelidir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 71, Kasım 2009, s. 171.

⁶¹ Danıştay 11. Daire, 07.11.1995, E: 1995/1995, K: 1995/2946 (Uğur Uğurlu, “Leasing Yoluyla Alınan Binek Otomobillerde KDV İndirim Konusu Yapılabilir Mi?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 179, Ağustos 2014, s. 72).

⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (02.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-121 sayılı). İlgili özelge formuna erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/96176>, Erişim Tarihi 01.11.2020 ve **Özelge** (19.04.2013 tarihli ve 39044742-KDV.30-602 sayılı). İlgili özelge formuna erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/91976>, Erişim Tarihi 01.11.2020.

İlgili vergi idaresi ve Danıştay görüşleri sonrasında oluşan durumların KDVK 30/b maddesine göre açıklanması noktasında ise, 6361 sayılı Kanun'da finansal kiralama sözleşmesine konu olan taşınır veya taşınmaz malların mülkiyetinin “*kiralayana ait*” olduğu belirtilmektedir. Finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV, finansal kiralama sözleşmesi sonunda binek otomobilin mülkiyeti kiracı mükellefe geçmemesi durumunda indirim konusu yapılabilmektedir⁶³. Bu durumda, finansal kiralamayla temin edilen binek otomobillerin normal kiralamadan herhangi bir farkı olmadığından yüklenilen KDV'si indirim konusu yapılabilmektedir. Çünkü KDVK 30/b maddesi, binek otomobillerin kiralınmasına yönelik kiralama vesikasını gösteren yüklenilen KDV'nin indirimini kısıtlamamaktadır.

6361 sayılı Kanun'da finansal kiralama yoluyla temin edilen taşınır veya taşınmazların sözleşme sonunda ilgili malların “*mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırabilir*” olduğu belirtilmiştir. VUK'da ise, daha önce açıklanan iki şarttan birinin sağlanması halinde sözleşme sonunda kiracı mükellefin finansal kiralama yoluyla temin edilen malın mülkiyetine sahip olduğu açıklanmaktadır. Finansal kiralama sözleşmesi sonunda binek otomobillerin mülkiyetine alan kiracı mükellef binek otomobillere ilişkin olarak kira tutarları üzerinden ödenen KDV'yi indirim konusu yapamamaktadır⁶⁴. KDVK 30/b maddesi, yalnızca binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin alış vesikasını gösteren yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmamasına yönelik düzenlenmeyi içermektedir. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer alan mükelleflerin ilgili finansal kiralama sözleşmesiyle temin ettiği binek otomobilleri finansal kiralama sözleşmesi sonunda mülkiyetini de alması, binek otomobillerin satın alma işleminden farklı olarak değerlendirilmeyeceğinden KDV indirimi kabul edilmemektedir.

1.3.1.3. İndirimi Kabul Edilmeyen KDV

KDVK 30/b hükmü uyarınca, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükellefler ile ilgili mükelleflerin finansal kiralama sözleşmesi yoluyla temin ettiği ve mülkiyetini aldığı binek otomobillerin yüklenilen

⁶³ Uğurlu, “Leasing Yoluyla Alınan ...”, s. 72.

⁶⁴ Tezcan Atay ve Ahmet Yazıcı, “Leasing (Finansal Kiralama) Yoluyla Kiralanan Binek Otomobillerinde KDV İndirimi Sorunu”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 124, 2003, s. 88-89.

KDV'si satışlardan tahsil edilen KDV'den indirme olanağı bulunmamaktadır. Binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'yi satışlardan tahsil edilen KDV'den indirim hakkı olmayan ilgili mükellefler için binek otomobillere ilişkin indirimi kabul edilmeyen KDV'nin nasıl işlem göreceği KDVK 30/b hükmünde açıklanmamıştır.

KDVK'nın 58'inci maddesine göre, “*Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez*”. Mezkûr madde, yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirimi veya mahsubu yapılabildiği durumlarda, yüklenilen KDV'nin gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde ayrıca gider olarak yazılamayacağını açıklamaktadır. Bu husus dikkate alındığında, indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV'nin gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği anlaşılmaktadır⁶⁵. Bu itibarla mükellefler tercihlerine göre, binek otomobillere ilişkin indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV'yi, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları çerçevesinde binek otomobilin maliyetine ya da doğrudan dönem gideri içinde gösterebilmektedirler⁶⁶.

1.3.2. KDVK 30/b Yönünden Binek Otomobillerin Giderleri

1.3.2.1. Cari Giderler

KDVK 30/b hükmü uyarınca, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükellefler ile ilgili mükelleflerin finansal kiralama sözleşmesi yoluyla temin ettiği ve mülkiyetini aldığı binek otomobillerin yüklenilen KDV'si, gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde mükelleflerin tercihlerine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Ancak KDV indirimi kabul edilmeyen binek otomobillere yönelik tamir, bakım, onarım, temizleme, yakıt masrafları gibi cari giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin de KDVK 30/b kapsamında olup olmadığı açıklanmamaktadır.

⁶⁵ Sabri Odak, “Binek Otomobillerde KDV ve Amortisman”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 54, Ocak-Şubat-Mart 2001, s. 2.

⁶⁶ Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, (26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete) Bkz., https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebligi/kdv_genteb.pdf, s. 223. Erişim Tarihi: 25.09.2020. Ayrıca, **7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarında Değişiklik Yapılması Dair Kanun**'un (26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete) 27'nci maddesiyle, iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesine ilişkin indirilmeyecek KDV, ilgili iktisadi kıymetin maliyetine veya doğrudan dönem giderleri içinde gösterilebilmektedir. Bkz., VUK md. 262/Ek Fıkra 3.

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflerin binek otomobillere ilişkin gerçekleştirdiği cari giderler dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi ilgili binek otomobilin işletmeye ait olması şartına bağlanmaktadır⁶⁷. İşletmeye ait olma, binek otomobile ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflere ait işletmelerin aktiflerinde ve envanterinde binek otomobillerin kayıtlı olması ile cari giderler için düzenlenen alış faturasının yine işletme adına düzenlenmesini ifade etmektedir. Bu itibarla, binek otomobillerin cari giderlerine ilişkin yüklenilen KDV için KDVK 30/b hükmü yönünden herhangi bir sınırlama öngörülmemektedir⁶⁸.

1.3.2.2. Değer Artırıcı Giderler

KDVK 30/b hükmü uyarınca, binek otomobil alımına ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olmayan mükellefler, binek otomobiller için cari giderlerinden başka binek otomobilin nitelik özelliklerini genişletmek veya değerini devamlı olarak artırmaya ilişkin giderlerde yapabilmektedirler. Binek otomobillerin değerini devamlı artırmak için yapılan giderler doğrudan gider olarak yazılamamakta ve maliyet bedeline eklenmektedir (VUK md. 272/2). Değer artırıcı giderlerin maliyet bedeline eklenmesi sonucunda da amortisman yoluyla giderleştirilmesi gerekmektedir. VUK bakımından binek otomobillere ilişkin olarak değer artırıcı giderler binek otomobillerin *ilk iktisabı gibi* değerlendirilmekte ve amortismanı tabi tutulmaktadır. KDVK 30/b hükmüne göre, binek otomobillerin ilk iktisabında KDV'yi indirim hakkı olmayan mükellefler, binek otomobilleri genişletmek veya değerini devamlı artırmak için yapılan giderlere ilişkin yüklenilen KDV'yi de indirim konusu yapmaması gerekmektedir⁶⁹.

1.3.2.3. Ticari Araçların Binek Otomobile Dönüşüm Giderleri

KDVK 30/b hükmünün uygulama sonuçlarından biriside, GTİP 87.02 ile 87.04 pozisyonlarındaki motorlu araçların işletmeye dahil edilmesinden sonra, bu araçların nitelik özelliklerinin değiştirilmesiyle binek otomobile dönüştürülmesi sonucu oluşan

⁶⁷ Şibli Güneş, "Vergi Uygulamalarında Binek Otomobiller İle İlgili Özellikli Konular", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 239, Kasım 2012, s. 367-368.

⁶⁸ Ömer Gezer ve Bilgehan Çiçek, "Binek Oto Kiralamalarında Vergi Uygulamaları", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 161, Mayıs-Haziran 2011, s. 170.

⁶⁹ Yılmaz Özbacı, **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1999, s. 708.; Ömer Duman, **Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi**, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 178.

KDV'lerin durumu olarak ifade edilebilmektedir. GTİP 87.02 ile 87.04 pozisyonlarındaki motorlu taşıtlar, ticari araç olarak kabul edildiğinden KDVK 30/b hükmü uyarınca hiçbir kısıtlama öngörülmeden bu araçların işletmeye dahil edilmesinde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak KDVK açısından ticari araç olarak ifade edilen GTİP 87.02 ile 87.04 pozisyonlarındaki motorlu taşıtların binek otomobile dönüştürülmesi neticesinde iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, ilk iktisabında ticari araç olarak aktive veya envantere kaydedilen motorlu taşıt için yüklenilen KDV'nin durumu, ikincisi ise, dönüşüm nedeniyle ortaya çıkan ÖTV farkı nedeniyle hesaplanacak KDV'nin durumu olarak ifade edilebilir.

GTİP 87.02 ve 87.04 pozisyonlarındaki motorlu araçların GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobile dönüştürülmesi halinde, ilk iktisabında yüklenilen KDV ve dönüşüm nedeniyle ortaya çıkacak ÖTV farkı üzerinden hesaplanan KDV indirim konusu dışında tutulmaktadır⁷⁰. Her iki durum KDVK 30/b uyarınca, binek otomobillere ilişkin indirimi kabul edilmeyen KDV hükmünde olmaktadır. İlk iktisabında ticari araç olarak indirimi kabul edilen KDV, dönüşüm işleminin yapıldığı dönem itibariyle indirim hesaplarından çıkartılarak "İlave Edilecek KDV" olarak vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir⁷¹. İlave edilecek KDV hesabına alınan tutar ile ÖTV farkı üzerinden hesaplanan KDV maliyet veya gider unsuru olarak giderleştirilebilmektedir⁷². Sonuç olarak, binek otomobillere ilişkin gerçekleştirilen giderlerin KDVK 30/b maddesi yönünden durumu Tablo 2.3'deki gibi özetlenebilir;

Tablo 2. 3. Binek Otomobile İlişkin Giderlerin KDVK 30/b Açısından Durumu

KDVK 30/b Maddesine Göre Yüklenilen KDV'nin Durumu	Binek Otomobile İlişkin Bütün Giderler			
	Cari Giderler	Değer Artıcı Giderler	Ticari Araçların Binek Otomobile Dönüşüm Giderleri	
			İlk İktisabında İndirilen KDV	ÖTV Farkı Üzerinden Hesaplanan KDV
İndirilebilir	√	X	X	X
İndirilemez	X	√	√	√

⁷⁰ Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 224.

⁷¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (30.10.2017 tarihli ve 39044742-135-405603 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/126325/pdf>, s. 2. Erişim Tarihi: 05.10.2020.

⁷² Maliye Bakanlığı, **10 Sayılı KDV Sirküleri** (29.03.2004 tarihli ve KDVK-10/2004-10 sayılı). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/86937>. Erişim Tarihi: 01.10.2020.

1.4. Binek Otomobillere İlişkin Gider Kısıtlamaları

1.4.1. Genel Açıklama

GVK uyarınca gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” (GVK md. 1). İlgili tanımlamaya göre, gerçek kişilerin elde ettiği gelir, safi tutar üzerinden vergilendirilmektedir⁷³. Gelirin safi tutarı ise, gerçek kişilerin bir vergilendirme döneminde elde ettikleri gelirden, gelirin elde edilmesi için gerçekleştirilen giderlerin indirilmesi veya mahsup edilmesi yoluyla bulunmaktadır⁷⁴. Ancak elde edilen gelirlerin safi tutarları, GVK’da ayrıca belirtilen kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderlere göre tespit edilir. Örneğin ticari kazancın safi tutar tespitinde hem kanunen kabul edilen hem de kanunen kabul edilmeyen giderler olarak ayırım yapılmaktadır (GVK md. 40, 41).

Ticari kazancın safi tutar tespitinde geçmişten günümüze binek otomobillere ilişkin kanunen kabul edilen ve edilmeyen gider kısıtlamalarına yönelik özel düzenlemelere sürekli yer verildiği dikkat çekmektedir⁷⁵. En son 2019 yılında⁷⁶, 7194 sayılı Kanun ile 1994-1998 yılları arasındaki uygulamaya benzer bir şekilde, GVK’nın ticari ve serbest meslek kazançlarının tespitinde indirilebilecek giderlere (md. 40 ve md.

⁷³ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3.bs., Gazi Kitabevi, 2001, s. 93.

⁷⁴ Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, s. 177.

⁷⁵ 1994-1998 yılları arasında yapılan kanuni düzenlemelerde binek otomobillere ilişkin gider kısıtlaması uygulaması yer verilmiştir. 1994 yılında 4008 sayılı Kanun’un 24’üncü maddesiyle (06.07.1994 tarihli ve 21982 tarihli Resmî Gazete), GVK’nın ticari kazancın safi tutar tespitinde indirilebilecek giderlerin yer aldığı 40’ıncı maddesine hem taşıt iktisap giderlerine (40/5) hem de taşıtların amortisman giderlerine (40/7), “(Nakliyecilikte kullanılan hariç olmak üzere, binek otomobilleri ve zati ve ailevi ihtiyaçlar içinde kullanılan diğer taşıtların giderlerinin ve amortismanlarının yarısı)” olarak ayrı ayrı parantez içi düzenlemeleri eklenmişti. İlgili düzenlemenin gerekçesi ise, “işletmede kullanılan taşıtların giderlerinin masraf olarak kabul edilmesi uygulaması sınırlandırılmaktadır” olarak açıklanmakta ve ayrıca “İşletmenin faaliyetinin binek otomobilleri ile yapılan nakliyecilik olması halinde ise binek otomobillerinin giderlerinin tamamının kazanç tespitinde dikkate alınacağı tabiidir, örneğin taksicilik, dolmuşçuluk ve benzeri nitelikteki faaliyetlerden olan araba kiralama faaliyeti ile özel sürücü kurslarında eğitim amacıyla kullanılan binek otomobillerinin giderleri bu niteliktedir” ve “Ancak, bu otomobillerin aynı zamanda zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde, bunların masraflarının yarısı gider olarak dikkate alınacaktır” olarak bir açıklamaya da yer verilmiştir. Daha sonra ilgili düzenlemeler herhangi bir gerekçe göstermeden 4369 sayılı Kanun’un (29.07.1998 tarihli ve mükerrer 23417 sayılı Resmî Gazete) 82/3-s maddesiyle kaldırılmıştır. 4008 sayılı Kanun için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc077/kanuntbmmc077/kanuntbmmc07704008.pdf. Erişim Tarihi: 01.12.2020. 4008 sayılı Kanun’un gerekçesi için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf>. Erişim Tarihi: 01.12.2020. Ayrıca, ilgili düzenlemeyi kaldıran 4369 sayılı Kanun’un gerekçesi için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf>. Erişim Tarihi: 01.12.2020.

⁷⁶ 7194 sayılı Kanun md. 44/d uyarınca, 01.01.2020 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

68), binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamaları veya binek otomobil giderlerine ilişkin indirilebilecek üst sınırları içeren yeni düzenlemeler eklenmiştir⁷⁷. Sadece binek otomobil giderine ilişkin ilgili kısıtlayıcı düzenlemeler her iki kazanç türüne ayrı ayrı eklenmiş olmakla beraber, aynı düzenlemeleri içermektedir⁷⁸. 2021 yılındaki tutarlarıyla ilgili düzenlemeler şöyledir⁷⁹ (GVK md. 40 ve 68):

- Kiralama yoluyla elde edinilen binek otomobillerin aylık kira bedelinin 6.000 TL’lik kısmı gider olarak dikkate alınabilir.
- Binek otomobillerin iktisabına ilişkin ÖTV ve KDV toplamının en fazla 150.000 TL’lik kısmı doğrudan gider olarak dikkate alınabilir.
- Binek otomobillere ilişkin cari giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.
- Binek otomobillerin ÖTV ve KDV hariç ilk iktisap bedelinin 170.000 TL’si amortisman tabi tutar olarak giderleştirilebilir.
- ÖTV ve KDV maliyet bedeline eklenen veya ikinci el olarak iktisap edilen binek otomobillerin amortisman tabi tutarı en fazla 320.000 TL’dir.

7194 sayılı Kanun ile GVK’ya eklenen maddeler, ticari ve serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitinde binek otomobillere ilişkin kiralama, iktisap ve cari giderlerinin üst sınırlarını belirlemektedir⁸⁰. Sadece binek otomobillere yönelik getirilen gider kısıtlamaları dikkat edilirse, kanunen kabul edilen giderler, indirimi kanunen kabul edilmeyen giderler veya GVK’daki adıyla “İndirilecek Giderler”in yer aldığı GVK’nın 40’ıncı maddesine eklenmiştir. Kanun koyucu binek otomobil gider

⁷⁷ Fatih Saraçoğlu ve Birkan Kahraman, “Binek Otomobillerin Giderlerine Yönelik Kısıtlamaların Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı 183, 2020, s. 548.

⁷⁸ Nuri Değer, “Binek Otomobillerin Satın Alınması ve Kullanılmasına İlişkin Giderlerde Kısıtlama”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 327, Mart 2020, s. 10.

⁷⁹ Binek otomobil giderlerine ilişkin getirilen kısıtlamaların gerekçesi ise, “Mevcut uygulamada hem işletme aktifine kayıtlı olan hem de serbest kazanç defterine kayıtlı olan *kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu düzenleme* hem gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince hem de serbest meslek serbest meslek mükelleflerince *suiistimal edildiği ve ayrıca şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerinde ilgili kazançlardan indirildiği görülmektedir. Bu bağlamda, binek otomobillerin kiralama giderleri, satın alma giderlerindeki ÖTV ve KDV, cari giderleri ile amortisman giderleri için hadler ve tutarlar belirlenerek, hem ticari kazancın hem de serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitlerinde gider olarak alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır*” olarak açıklanmaktadır. 7194 sayılı Kanun’un gerekçesine erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>, s. 16-17. Erişim Tarihi: 01.12.2020.

⁸⁰ Sabri Ozan, “7194 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yenilikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 243, Aralık 2019, s. 69.

kısıtlaması düzenlemelerinde GVK'nın "*Gider Kabul Edilmiyen Ödemeler*" başlıklı 41'inci maddesinde yer alan hükümlerin aksine kati bir şekilde sınırlandırmamıştır⁸¹. GVK'nın 41'inci maddesinde yer alan kanunen kabul edilmeyen giderler kati bir şekilde ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmezken, binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamalarında, ilgili üst sınırları aşan tutar ve oranlar gider olarak indirimi kabul edilmemektedir.

1.4.2. Kapsam Dahilindeki Gelir Türleri

7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlamaları, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer alan mükelleflere yönelik getirilmiştir. Ancak binek otomobil gider kısıtlaması kapsamında olan mükelleflerin ticari ve serbest meslek kazançlarının tespitinde binek otomobillere yönelik getirilen yenilik, dolaylı olarak hem zirai kazançları hem de kurum kazançlarının tespitinde de geçerli olmaktadır. Şöyle ki, zirai kazancın bilanço esasına göre tespiti kenar başlıklı GVK'nın 59'uncu maddesinde "*Zirai kazancın bilanço esasına göre tesbitinde, 56, 57 ve 58 inci maddeler hükmü de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri dikkate alınarak uygulanır*" olarak düzenlenmektedir. Mezkûr madde hükmüne göre, bilanço esasına göre zirai kazancın tespitinde ticari kazanç hükümlerinin geçerli olacağı açıklanmaktadır.

Bilanço esasında ticari kazancın tespiti kenar başlıklı GVK'nın 38'inci maddesi, "*Ticari kazancın bu suretle tesbit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunu 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur*" olarak düzenlenmiştir. İlgili GVK düzenlemeleri dikkate alındığında, binek otomobillere ilişkin kiralama, iktisap ve cari gider kısıtlamaları zirai kazançların safi tutar tespitinde de geçerli olmaktadır. GVK açısından binek otomobil gider kısıtlamaları vergilendirilmesi defter tutma mecburiyetinde olan ticari, serbest meslek ve zirai kazanç türlerine eklenmiştir. Başka bir ifadeyle, binek otomobil gider kısıtlamaları, her üç kazanç türünde gerçek usulde vergilendirilen birinci ve ikinci sınıf tüccar olan ticari kazanç sahipleri, gerçek usulde vergilendirilen büyük çiftçi ile serbest meslek erbablarının kazançlarını kapsamaktadır.

⁸¹ S. Turgay Azak ve Mustafa Bizimyer, "Binek Oto Masraflarında Değişen Matematik", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**", Sayı 195, Mart 2020, s. 90.

GVK'ya paralel bir şekilde KVK'da kurum kazancının vergilendirilmesi, GVK'da yer alan ticari kazanç hükümlerine göre belirleneceğini açıklamaktadır (KVK md. 6). Bu itibarla, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kurum kazancının safi tutarının tespiti, ticari kazanç için belirtilen kanunen kabul edilen ve kanunen kabul edilmeyen giderleri de kapsamaktadır. Ticari kazançlara eklenen binek otomobil gider kısıtlamaları aynı zamanda KVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin de safi kazançlarının belirlenmesinde hüküm ifade etmektedir⁸². Sonuç olarak, 7194 sayılı Kanun ile GVK eklenen binek otomobil gider kısıtlamaları, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükelleflerin kurum, ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarını kapsamaktadır.

1.4.3. Kiralama Gideri Kısıtlaması

GVK binek otomobil gider kısıtlaması kapsamında olan mükelleflerin, kiralama yoluyla işletmeye dahil ettikleri binek otomobillerin aylık kiralama bedeli en üst sınırı maktu olarak sınırlandırılmıştır (GVK md. 40/1 ve 64/5) Binek otomobil aylık kiralama gideri için bu maktu değer, 2021 yılı için 6.000 TL⁸³ olarak belirlenmiştir. Ancak GVK'da binek otomobil kiralama giderinin en süt sınırını belirleyen bu maktu değere KDV'nin dahil olup olmadığı açıklanmamaktadır. Söz konusu durum ve binek otomobillere yönelik aylık kiralama bedeli kısıtlamasına ilişkin 311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğı'nin 13'üncü maddesinde özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

- Binek otomobillere ilişkin aylık kira bedeli maktu değeri kısıtlamasının KDV hariç bedel olduğı,
- Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan demeler, kiralama bedeli kısıtlaması kapsamında değeriendirilmeyeceğı,
- KDV'nin indirim konusu yapılmadığı durumlarda, belirlenen aylık binek otomobil kiralama gideri kısıtlamasının KDV dahil bedel olduğı,
- Binek otomobillerin kiralama yoluyla işletmeye dahil edilmesi birden çok yılı kapsadığı durumlarda, her yıl için yeniden değerieme oranına göre belirlenen aylık kiralama giderleri ilgili yıl için geçerli olan kısıtlamanın uygulanacağı,

⁸² M. Emek Kurt, "Binek Otomobillerin Kira Bedellerine, Kullanım Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 143, Ocak 2020, s. 28.

⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı, **313 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğı**, md. 3/2-e (29.12.2020 tarihli ve Mükerrer 31349 sayılı Resmî Gazete).

- 01.01.2020 tarihinden önce binek otomobil kiralama işlemleri, yürürlük tarihinden sonrasını da kapsamı halinde, yürürlük tarihinden itibaren binek otomobil aylık kiralama gider kısıtlamasına tabi olacağı açıklanmaktadır.

İlk olarak, binek otomobil aylık kira bedeline ilişkin 2021 yılı için belirlenen 6.000 TL'lik değer KDV hariç tutar olarak belirlenmiştir. Bu durumda, KDV hariç 6.000 TL'nin üzerinde kiralama yoluyla binek otomobillerin işletmeye dahil edilmesi halinde, 6.000 TL'nin üzerinde olan tutar kurum, ticari, zirai ve serbest meslek kazançların safi tutar tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir⁸⁴. 2021 yılı için GVK binek otomobil kiralama gideri kısıtlaması kapsamında olan mükellefler, aylık KDV dahil en fazla 7.080 TL'lik ($6000 + (6.000 \times 0.18)$) binek otomobil kiralama masraflarını kazançlarından gider olarak düşebileceklerdir. Ayrıca, finansal kiralama yoluyla işletmeye dahil edilen binek otomobillere ilişkin kiralama giderleri GVK açısından binek otomobil kiralama gideri kısıtlaması kapsamında yer almamaktadır⁸⁵.

Binek otomobillere ilişkin aylık kiralama gideri kısıtlamasına ilişkin diğer bir özellik durum, banka ve sigorta şirketlerine ilişkindir. KDVK'nın 17/4-e hükmüne göre, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ile sigorta araçlarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Buna göre, banka ve sigorta şirketlerinin binek otomobil kiralamalarında, KDV mükellefiyetleri olmadığı ve neticesinde indirilebilecek KDV ortaya çıkmadığından, GVK'da 2021 yılı için aylık KDV hariç 6.000 TL olarak belirlenen binek otomobil kiralama kısıtlamasında, söz konusu banka ve sigorta şirketleri için KDV dahil tutar olarak 6.000 TL dikkate alınarak kazançlarının tespitinde gider olarak indirebilmektedirler⁸⁶.

Binek otomobillerin aylık kiralama bedeli kısıtlamasına ilişkin son özellikli durum ise, söz konusu kısıtlamanın yürürlüğe girdiği tarih ile her yıl değerlendirme oranlarına göre belirlenecek binek otomobillerin aylık kiralama tutarlarıyla alakalı olmaktadır. Binek otomobil gider kısıtlaması kapsamında olan mükellefler, 2020 yılından önceki binek otomobil kiralama bedellerini herhangi bir sınırlandırma olmadan

⁸⁴ M. Hakan Alemdaroğlu, "7194 Sayılı Kanun ile Binek Otomobillerin Giderlerine İlişkin Yapılan Değişiklikler", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 932, Ocak 2020, s. 95.

⁸⁵ N. Emre Ergin, "Binek Otomobil Giderlerinde Yeni Dönem ve Makam Araçlarının Durumu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 200, Ağustos 2020, s. 133.

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 13/4.

kazançlarının safi tutar tespitinde gider olarak indirebilirken, 2020 ve sonrasını kapsayan veya 2020 yılından itibaren yapılan binek otomobil kiralamalarında binek otomobillere ilişkin belirlenen maktu tutar kadar kazançlarının safi tutar tespitinde indirebilirler⁸⁷. Ayrıca, aylık binek otomobil kiralama bedelleri her yıl değerlendirme hükümlerine göre artacağından ilgili yıl için belirlenen kiralama bedeli, o yıl için indirilebilecek kiralama bedelini ifade etmektedir.

Örneğin, öteden beri ticari faaliyetine mobilya imalatçısı olarak devam eden Bay X, Kasım 2019 16 ay için bir binek otomobil kiralamıştır. Kiralama bedeli ise, her ay KDV hariç 6.250 TL olarak belirlenmektedir. Buna göre, Bay X, 2019 yılında herhangi bir kısıtlama yürürlükte olmadığından toplamda 12.500 TL'lik ($6.250 + 6.250$) binek otomobil kiralama giderlerinin hepsini ticari kazancın tespitinde gider olarak indirebilmektedir. 2020 yılından itibaren uygulanmak üzere GVK'ya eklenen binek otomobil aylık kiralama bedeli sınırlaması üst sınırı 5.500 TL'dir. Bay X, 2020 yılında GVK yıllık üst sınır olan 66.000 TL (5.500×12) kazancından indirilebilirken, toplamda yapacağı 75.000 TL'nin (6.250×12) 9.000 TL'sini ($75.000 - 66.000$) kazancından indirememektedir. 2021 yılında GVK binek otomobil kiralama bedeli üst sınırı 6.000 TL'dir. Bay X, 2021 yılının ikinci ayı sonunda bitecek kira sözleşmesi için, 12.500 TL'nin ($6.250 + 6.250$) 500 TL'sini ($12.500 - 12.000$) kazancından indirememiştir. Sonuç olarak, Bay X'in 16 ay için kiraladığı binek otomobile ilişkin yaptığı 100.000 TL'lik (16×6.250) bedelin 90.500 TL'sini ($12.500 + 66.000 + 12.000$) kazancından indirebilirken, 9.500 TL ($9.000 + 500$) kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazancının tespitinde gider olarak indirememiştir.

GVK açısından binek otomobil kira bedeline ilişkin indirebilecek üst sınır olan maktu değer düzenlemesi sadece “*her birine ilişkin aylık*” olarak belirlenmektedir. Ancak binek otomobil kiralama yoluyla faaliyetlerine devam eden mükellefler, günlük ve yıllık olarak da binek otomobil kiralayabilmektedirler. Buna göre, günlük kira bedeli sınırlamasının nasıl hesaplanacağı ilgili GVK genel tebliğinde, ilgili yıl için belirlenen aylık binek otomobil kira bedeli sınırlaması maktu değer, günlük kiralama yapılan ayın gün sayısına bölünerek hesaplanmasıyla belirlenmektedir. İlgili açıklamaya göre,

⁸⁷ Seyit Yaşar, “7194 Sayılı Kanun’la Getirilen Değişiklikler Sonrası Binek Otomobillerde KDV, Uygulaması ve İndirim Kısıtlaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 662-666, Nisan-Ağustos 2020, s. 63.

KDV hariç binek otomobil kiralama giderleri üst sınırları Tablo 2.4'deki gibi gösterilebilir.

Tablo 2. 4. Binek Otomobil Günlük, Aylık ve Yıllık Kiralama Gideri Üst Sınırları

YILLAR	Binek Otomobil Kiralama Gideri Üst Sınırları				
	Günlük			Aylık	Yıllık
	Şubat	30 Gün*	31 Gün**		
2020	189,65 TL	183,33 TL	177,41 TL	5.500 TL	66.000 TL
2021	214,28 TL	200 TL	193,54 TL	6.000 TL	72.000 TL

* Nisan, Haziran, Eylül, Kasım.

** Ocak, Mart, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Ekim, Aralık.

1.4.4. İktisap Gideri Kısıtlamaları

7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil iktisap gideri kısıtlamaları, binek otomobillerin satın alınması, satın alımından doğan ÖTV ve KDV ile amortisman ayrılabilir üst sınırları maktu olarak ayrı ayrı sınırlandırılmaktadır⁸⁸. Binek otomobil iktisap gider kısıtlamalarının ayrı ayrı belirtilmesinin sebebi ise, hem VUK'a hem de KDVK 30/b hükmüne göre binek otomobil satın alımından doğan ÖTV ve KDV'nin maliyet bedeline veya doğrudan gider yazılabilme imkanları olarak ifade edilebilir⁸⁹. Bu itibarla, binek otomobil iktisap giderlerine yönelik ayrı ayrı belirlenen maktu tutarları aşan kısma isabet eden tutarlar GVK açısından kanunen kabul edilmeyen gideri ve gelirin safı tutar tespitinde gider olarak indirilmeyeceğini ifade etmektedir⁹⁰.

Örneğin, SNN işletmesi motor silindir hacmi 1.5 cm³ olan A ve B marka iki binek otomobil satın almıştır. A marka binek otomobilin taşıt değeri 150.000 TL, B marka binek otomobilin taşıt değeri ise 180.000 TL'dir. İlgili verilere göre A ve B marka binek otomobillerin vergi hesaplanması ve uygulaması aşağıdaki gibidir:

⁸⁸ Ferhat Fahrhan, "Binek Otomobillerin İktisabında Ödenen ÖTV ve KDV' nin, Doğrudan Giderlere veya Maliyet Atılması Tercihinin, Vergiden Kaçınma Yönünden Değerlendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 198, Haziran 2020, s. 111-112.

⁸⁹ Bkz., VUK md. 262/Ek Fıkra 3.; Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 223.

⁹⁰ Ferhat Fahrhan, "7194 Sayılı Kanunla Binek Otomobiller İçin Getirilen Yasal Amortisman Ayırma Sınırında Sorun (Amortisman Matrahının Tespiti Yönünden)", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 196, Nisan 2020, s. 84. İlgili tutarlar için bkz., Tablo 2.6, s. 53.

	A Marka Binek Otomobil	B Marka Binek Otomobil
Taşıt Değeri	150.000 TL	180.000 TL
ÖTV (% 80)	120.000 TL	144.000 TL
KDV (% 18)	48.600 TL	58.320 TL
Toplam	318.600 TL	382.320 TL

A marka binek otomobil için *doğrudan gider yöntemi* seçilmesi durumunda, ödenen ÖTV ve KDV toplamı 168.600 TL ve GVK üst sınırından (150.000 TL) fazla olduğu için 18.600 TL'lik (168.600 – 150.000) kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkmaktadır. ÖTV ve KDV'si maliyet bedeline eklenmeyen A marka binek otomobilin taşıt değeri 150.000 TL ve GVK'da amortisman üst sınırından (170.000 TL) düşük olduğu için taşıt değerinin tamamı için kıst amortisman uygulamasıyla giderleştirilmesi yapılabilmektedir.

A marka binek otomobilin ÖTV ve indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV'si *maliyet bedeline* eklenmesi durumunda ise, 318.600 TL (Taşıt Değeri + ÖTV + KDV) GVK'da amortisman üst sınırından (320.000 TL) düşük olduğu için herhangi bir sınırlama olmadan kıst amortisman yoluyla giderleştirilebilmektedir. Sonuç olarak, A marka binek otomobilin ÖTV ve KDV doğrudan gider yazılarak giderleştirilmesi yapıldığında 18.600 TL kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkarken, ÖTV ve KDV'si maliyet bedeline eklenmesi durumunda herhangi bir sınırlama olmadan kıst amortisman yoluyla giderleştirilebilmektedir.

B marka binek otomobil için *doğrudan gider yöntemi* seçilmesi durumunda, ödenen ÖTV ve KDV toplamı 202.320 TL ve GVK üst sınırından (150.000 TL) fazla olduğu için, 52.320 TL'lik (202.320 – 150.000) kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkmaktadır. ÖTV ve KDV'si maliyet bedeline eklenmeyen B marka binek otomobilin taşıt değeri 180.000 TL ve yine GVK amortisman üst sınırından (170.000 TL) fazla olduğu için 10.000 TL'lik (180.000 – 170.000) kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkmaktadır. ÖTV ve KDV'nin doğrudan gider yazılması dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen binek otomobil iktisap gideri toplamı 62.320 TL (52.320 + 10.000) olarak hesaplanmaktadır.

B marka binek otomobilin ÖTV ve indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV'si *maliyet bedeline* eklenmesi halinde ise, 382.320 TL (Taşıt Değer + ÖTV + KDV) GVK amortisman üst sınırından (320.000 TL) fazla olduğu için 62.320 TL (382.320-320.000) kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, B marka binek otomobil için ÖTV ve KDV'sinin doğrudan gider yazılması veya maliyet bedeline eklenerek kıst amortisman yoluyla giderleştirilmesi açısından kanunen kabul edilmeyen binek otomobil iktisap giderleri arasında herhangi bir fark ortaya çıkmamaktadır.

1.4.5. Cari Gider Kısıtlaması

7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlaması kapsamında olan mükelleflerin, kiralama veya satın alma yoluyla işletmeye dahil ettiği binek otomobillerin cari giderleri oransal (nispi) olarak sınırlandırılmaktadır. Dikkat edilirse, kiralama ve satın alma işlemlerinde binek otomobil gider kısıtlamaları maktu olarak belirlenirken, binek otomobilin cari gider kısıtlaması oransal olarak belirlenmiştir⁹¹. Binek otomobillerin tamir, bakım, onarım, temizleme, sigorta, otopark, yakıt masrafları gibi yapılan harcamalar cari giderler olarak ifade edilmektedir⁹². Binek otomobillere ilişkin cari giderlerin en fazla %70'ini gider olarak yazılabilmektedir. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin cari giderlerin %30'u kanunen kabul edilmeyen gider olmaktadır⁹³. Bu duruma aşağıdaki örnek verilebilir (KDV hariç);

Tablo 2. 5. Binek Otomobil Cari Gider Kısıtlamasına İlişkin Örnek

Cari Giderler	Gerçekleşen Giderler	Kanunen Kabul Edilen Giderler (% 70)	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (% 30)
Akaryakıt Giderleri	10.000 TL	7.000 TL	3.000 TL
Sigorta Giderleri	3.500 TL	2.450 TL	1.050 TL
Otopark Giderleri	300 TL	210 TL	90 TL
Bakım Giderleri	3.000 TL	2.100 TL	900 TL
Toplam	16.800 TL	11.760 TL	5.040 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 14 (27.05.2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete) yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

⁹¹ Kurt, **a.e.**, s. 29.

⁹² Gelir İdaresi Başkanlığı, **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 14.

⁹³ M. Emek Kurt, "Binek Otomobillerin Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalara İlişkin Son Düzenlemeler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 199, Temmuz 2020, s. 24.

Tablo 2.5'e göre, binek otomobili için gerçekleştirilen toplam 16.800 TL'lik cari giderlerin, gelirin safi tutar tespitinde 11.760 TL'si (16.800 x 0.70) indirebilirken, 5.040 TL'si (16.200 x 0.30) kanunen kabul edilmeyen binek otomobil cari giderleri indirilememektedir.

Finansal kiralama yoluyla işletmeye dahil edilen binek otomobiller de cari gider kısıtlaması kapsamına dahil olabilmektedir. Bu durum, finansal kiralama yoluyla işletmeye dahil edilen binek otomobillerin faiz giderlerine ilişkin tercihen seçilecek gider yöntemi ile ilgilidir. Binek otomobil faiz giderleri, mükelleflerin tercihine göre, binek otomobilin maliyet bedeline eklenebilmekte veya doğrudan gider olarak yazılabilmektedir⁹⁴. Finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillerin ilk yılı hariç diğer yıllar için ödenen faiz giderleri doğrudan gider olarak kazançtan indirilmesi durumunda GVK binek otomobil cari gider kapsamında olmaktadır⁹⁵. Buna göre, finansal kiralama yoluyla işletmeye dahil edilen binek otomobil faiz giderlerinin %70'i kazançtan indirilebilmektedir. Ancak binek otomobillerin faiz giderleri maliyet bedellerine eklenmesi halinde binek otomobil cari gider kısıtlaması kapsamında olmamaktadır.

Sonuç olarak, 7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil kiralama, iktisap ve cari gider kısıtlamalarının yıllara göre üst sınırları özetle Tablo 2.6'daki gibi gösterilebilir:

Tablo 2. 6. Yıllara Göre Binek Otomobil Gider Kısıtlamalarının Üst Sınırları

YILLAR	Kiralama Giderleri	Cari Giderler	İktisap Giderleri		
			ÖTV ve KDV Hariç Kıst Amortisman Tutarı	ÖTV ve KDV Dahil Kıst Amortisman Tutarı	ÖTV ve KDV Doğrudan Gider Tutarı
7194 S.K.	5.500 TL	% 70	135.000 TL	250.000 TL	115.000 TL
2020	5.500 TL	% 70	160.000 TL	300.000 TL	140.000 TL
2021	6.000 TL	% 70	170.000 TL	320.000 TL	150.000 TL

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **310 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 3/2-d (27.12.2019 tarihli ve 2. Mükerrer 30991 sayılı Resmî Gazete).; **313 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 3/2-e. (29.12.2020 tarihli ve Mükerrer 31349 sayılı Resmî Gazete).

⁹⁴ Değer, a.e., s. 11.

⁹⁵ Kurt, "Binek Otomobillerin Giderlerine...", s. 24.

1.4.6. Kanunen Kabul Edilmeyen Binek Otomobil Giderleri

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında olan mükellefler, 2021 yılında kurum, ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitinde her bir binek otomobil için aylık KDV hariç 6.000 TL'nin üstündeki kiralama giderleri, cari giderlerin %30'luk kısmı ve mükelleflerin tercihleri doğrultusunda iktisap giderlerinin ÖTV ve KDVK 30/b maddesine göre indirilmeyecek KDV'nin maliyet bedeline eklenmesi halinde 320.000 TL'yi geçen amortisman tutarı, ÖTV ve KDVK 30/b maddesine göre indirilmeyecek KDV'nin doğrudan gider olarak yazılması halinde 150.000 TL'yi ve ayrıca amortisman tutarının da 170.000 TL'sini aşan kısmı GVK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydetmesi gerekmektedir.

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemesi kapsamında olan mükelleflerin kurum, ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının tespitinde binek otomobillere ilişkin kiralama, cari, iktisap ve kıst amortisman giderleri için belirlenen üst sınırlarını aşan kısmını ifade eden kanunen kabul edilmeyen giderler, binek otomobillere ilişkin ilgili giderlerin ödeme yasağını değil, safi kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceğini ifade etmektedir⁹⁶. Bu itibarla, söz konusu binek otomobil giderlerinin üst kısmını aşan ödemeler yapılabilmekte ancak GVK uyarınca belirlenen maktu ve oransal üst sınırlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesini ifade etmektedir.

Binek otomobillere ilişkin kanunen kabul edilmeyen giderlerin mükellef nezdinde gerçekleşen önemlilik arz eden iki durumu daha vardır. Bu durumların her ikisi de binek otomobillere ilişkin esas olarak ayrılması gereken amortismandan daha fazla amortisman ayrılması halinde vuku bulmaktadır. İlk olarak, binek otomobillere ilişkin olarak kanuni maktu tutarlardan daha fazla amortisman ayrılması halinde, aradaki fazla ayrılan amortisman tutarları toplamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır ve bu fazla olarak ayrılan amortisman tutarlarına ait kanunen kabul edilmeyen gider toplamı, gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilmesi gerekmektedir⁹⁷.

⁹⁶ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 35.

⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 15/3.

Esas olarak ayrılması gereken amortismandan daha fazla amortisman ayrılarak giderleştirilmesi yapılan binek otomobiller için diğer özellikli durum ise, ilgili binek otomobillerin satış işlemlerinde ortaya çıkmaktadır. Kanuni tutarlardan fazla ayrılan amortisman tutarları toplamını ifade kanunen kabul edilmeyen giderler binek otomobillerin satış işleminde, vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınması gerekmekte ve vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınan fazla amortisman tutarları gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde “Diğer İndirimler” olarak gösterilerek, gelirin safi tutar tespitinde kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir⁹⁸.

1.5. Binek Otomobillere İlişkin MTV’nin Gider Kaydedilmemesi

Binek otomobillere özgü olan kıst amortisman uygulaması, indirilmeyecek KDV düzenlemesi ve gider kısıtlamaları dışında, MTV açısından da binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeye yer verilmektedir. MTVK açısından kısıtlayıcı düzenleme binek otomobillere özgü olamayıp, binek otomobilleri de kapsamaktadır. Ancak MTVK’da GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmadığından, söz konusu binek otomobiller, 8 kişilik oturma yerine sahip ve insan taşımak üzere üretilmiş taşıtları (MTVK md. 2/2) ve I sayılı tarifeye göre vergilenen arazi taşıtlarını ifade etmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde binek otomobiller olarak değerlendirileceği açıklanan bazı kamyonet ve panelvan türü çok amaçlı taşıtlara yönelik MTVK açısından herhangi bir ayırım yapılmadığından, ilgili taşıtlar binek otomobil kavramına dahil değildir.

MTVK açısından kısıtlayıcı düzenleme, MTVK’ya tabi bazı motorlu taşıtlara ilişkin ödenen MTV’nin gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağına yöneliktir (MTVK md. 14). İlgili kısıtlayıcı düzenleme zaman içinde birçok değişikliğe uğramıştır. Düzenlemenin ilk hali⁹⁹, “*1 sayılı tarife gereğince hususi taşıtlardan alınan vergi ve cezalar Gelir ve Kurumlar vergilerinin matrahlarının tesbitinde gider olarak kabul edilmez*” şeklindedir¹⁰⁰. MTVK’nın gider

⁹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 15/3.

⁹⁹ 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu (23.02.1963 tarihli ve 11342 sayılı Resmî Gazete). https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc046/kanuntbmmc046/kanuntbmmc04600197.pdf. Erişim Tarihi: 04.04.2021.

¹⁰⁰ Maddenin gerekçesi ise, “*binek olarak özel hizmetlerde kullanılan taşıtlardan I sayılı tarife gereğince alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar vergileri matrahlarının tesbitinde gider olarak kabul edilmeyeceğini göstermektedir*” olarak açıklanmaktadır. T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar

kaydedilmeme hali hükmünün ilk hali, yalnızca I sayılı tarifiedeki taşıtlara ilişkin ödenen MTV'nin gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak indirilmeyeceği şeklinde uygulanmaktaydı.

3088 sayılı Kanun¹⁰¹ ile sadece I sayılı liste için gelir üzerinden alınan vergilerde MTV'nin gider kaydedilmeyeceği maddesi, *“Bu kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez”* olarak değiştirilmiştir¹⁰². İlgili düzenlemeyle, gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınamayan MTV'nin hem kapsamı genişletilmiş hem de bazı mükellefler ilgili düzenlemeden hariç tutulmuştur.

2009 yılında MTVK'da değişiklik yapılmış ve MTV'nin gider olarak dikkate alınmayacağını düzenleyen 14'üncü maddesi de söz konusu düzenlemeden etkilemiştir. Şöyle ki, 2009 yılında 5897 sayılı Kanun¹⁰³ ile MTVK'ya bağlı III sayılı tarife MTV'nin konusundan çıkartılmıştır. Bu bağlamda, gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde MTV'nin gider kaydedilmemesini düzenleyen 14'üncü madde kapsamında yer alan III sayılı tarife kendiliğinden ilgili düzenlemeden çıkartılmıştır. İlgili düzenlemeyle birlikte, MTVK'nın gider kaydedilmeme maddesi I ve IV sayılı listeleri kapsayacak şekilde hüküm ifade etmekteydi.

2017 yılında sadece I sayılı liste için taşıt değeri vergilendirme unsuru MTVK'ya eklenmiş ve ilgili listedeki motorlu taşıtlar kayıt ve tescil tarihine göre ikili

Tetkik Dairesi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (30.01.1963 tarihli ve 71-1963/399 sayılı). İlgili kanun gerekçesine erişmek için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/mm_01012045ss0078.pdf. Erişim Tarihi: 04.04.2021.

¹⁰¹ 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (96.12.1984 tarihli ve 18597 sayılı Resmî Gazete).

¹⁰² Maddenin gerekçesinde, maddenin genelinde bir değişiklik yapılmadığı sadece yeni tarifelerin kapsama alındığı açıklanmıştır. T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (08.06.1984 tarihli ve KKTD. 18/101-1713/03262 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c008/tbmm17008032ss0177.pdf>. Erişim Tarihi: 05.04.2021.

¹⁰³ Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (16.05.2009 tarihli ve 27230 sayılı Resmî Gazete).

bir yapı halini almıştır. 2018'den önce kayıt ve tescil edilen ilgili taşıtlara taşıt değeri ölçüsüne yer verilmeden I/A sayılı listesi düzenlenmiştir (MTVK geçici md. 8). Bu itibarla, MTVK gider kaydedilmeme başlıklı 14'üncü maddesi günümüzde, *“Bu kanuna bağlı (I), (I/A) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez”* olarak uygulanmaktadır.

MTVK'nın 14'üncü maddesinin parantez içi hükmünde yer alan ifadeler neticesinde bazı faaliyetler ilgili düzenlemelerden hariç tutulmuştur ¹⁰⁴ . Gider kaydedilmeme hali kapsamında olmayan faaliyetler, ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama işletmelerinden oluşmaktadır. Ancak MTV gider kaydedilmeme kapsamında olmayan söz konusu faaliyetlerde, uçak ve helikopterler ticari amaçla ve faaliyeti taşıt kiralama işletmelerinin de ilgili taşıtları kiralamak amacıyla kullanması şartına bağlanmaktadır. MTV gider kaydedilmeme kapsamında olan faaliyetler ise, uçak ve helikopterlerin ticari amaçla kullanılmaması, faaliyetleri taşıt kiralama olan işletmelerin taşıtları kiralama amacıyla kullanmaması ve ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerinden oluşmaktadır.

MTVK gider kaydedilmeme düzenlemesi, I, I/A ve IV sayılı listeler yer alan motorlu taşıtlar için ödenen MTV'nin gider olarak kaydedilmeyeceğini açıklamaktadır. I ve I/A sayılı listelerde, otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri motorlu taşıtları (MTVK md. 5 ve geçici md. 8), IV sayılı listede ise, uçak ve helikopterler yer almaktadır (MTVK md. 6). Bu itibarla, herhangi bir mükellef ayırımı olmaksızın II sayılı listede yer alan (MTVK md. 6); minibüs, panelvan, motorlu karavan, otobüs, kamyonet, kamyon ve çekiciler için ödenen MTV gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ayrıca, MTVK gider kaydedilmeme düzenlemesi, II sayılı liste dışındaki motorlu taşıtlara ilişkin MTV ve MTV cezası ile bunlara yürütülen gecikme zammının gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağına ilişkin düzenlenmektedir.

¹⁰⁴ Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, s. 371-372.; Hakan Değirmenci, “Motorlu Taşıtlar Vergisi Gider Olarak Yazılır mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 145, Ocak 2016, s. 56.

2. BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. GVK’da Binek Otomobil Faaliyetleri

GVK’ya göre, gelir türleri kazanç ve irat olarak iki ana kısma ayrılmaktadır. GVK’da kazançlar, ticari, zirai, serbest meslek ve ücret kazançları olarak iratlar ise, gayrimenkul sermaye ve menkul sermaye iradı olarak belirlenmektedir (GVK md. 2). Bu kazanç ve iratlar, gelirin sürekliliğine bağlı olarak kaynak kuramına göre düzenlenmektedir¹⁰⁵. Ancak bazı gelir türleri sürekliliği itibariyle yukarıda ifade edilen kazanç veya irat türlerine dahil edilmemektedir. Sürekli olmayan bu gelir türleri, GVK’da diğer kazanç ve iratlar olarak isimlendirilmektedir. Diğer kazanç ve irat olarak isimlendirilen bu gelir türleri, iki farklı yapıda ve süreklilik arz etmeyen değer artış ve arızı (geçici) kazançlar olarak düzenlenmektedir. Bu başlıkta, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler ile ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin, GVK açısından hangi gelir türlerine dahil olduğu ve özellikli durumları açıklanmaktadır.

2.1.1. Ticari Kazanca Tabi Binek Otomobil Faaliyetleri

Ticari kazanç¹⁰⁶, “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar” olarak tanımlanmıştır (GVK md. 37/1). Ancak ticari kazanç tanımında geçen ticari ve sınai faaliyetlerin neler olduğu GVK’da açıklanmamıştır. Ticari faaliyet literatürde, “emek ve sermaye unsurlarını birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımı yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır¹⁰⁷. Sınai faaliyet ise, hammadde, yarı malul veya diğer malların üretim süreci içinde işlenerek, yeni veya daha değerli bir mal haline getirilen bütün faaliyetleri kapsamaktadır¹⁰⁸.

¹⁰⁵ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 244.

¹⁰⁶ Ayrıca GVK’nın 37’nci maddesinde, maden taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden, coberlik işlerinden, özel okul ve benzeri yerlerin işletilmesinden, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerinden, kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançları ile dış protezciliğinden elde edilen kazançların da ticari kazanca tabi olduğu belirtilmiştir.

¹⁰⁷ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 14.

¹⁰⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, a.g.e., s. 262.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi için belirli özelliklere de sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler faaliyetin, emek ve sermayeye dayanması, organizasyon içerisinde ve devamlı olarak gerçekleştirilmesi olarak belirlenmektedir¹⁰⁹. Ticari faaliyetin devamlılık özelliği sübjektif ve objektif olarak iki şekilde ele alınmaktadır¹¹⁰. Sübjektif olarak ticari faaliyetin devamlılığı, ticari faaliyette bulunan mükelleflerin bu faaliyete devam etme niyeti ve kararı olarak ifade edilmektedir¹¹¹. Objektif olarak ticari faaliyetin devamlılığı, bir vergilendirme döneminde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla vergilendirme döneminde tekrarlanan ticari işleri ifade etmektedir¹¹².

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, ticari kazançta tabi binek otomobil faaliyetleri, binek otomobillerin kısmen veya tamamen kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesinden oluşmaktadır. Binek otomobil kiralamalarından elde edinilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi için binek otomobillerin ilgili ticari işletmeye dahil olması gerekmektedir. Çünkü ticari işletmenin aktifinde veya envanterinde kayıtlı olmayan ve dolayısıyla mükelleflerin özel mal varlığına dahil olan binek otomobiller kiralama gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (GVK md 70). Binek otomobillerin çeşitli şekillerde işletilmesi, sürücü kursları ve taksi işletmelerinin faaliyetlerini ifade etmektedir.

Ticari kazançta tabi diğer bir binek otomobil faaliyeti ise, ikinci el motorlu kara taşıtlarının ticaretinden kaynaklanmaktadır¹¹³. İkinci el motorlu kara taşıtı ticareti, doğrudan veya aracılık yapılarak gerçekleştirilen ikinci el motorlu kara taşıt satışı ve pazarlamasıyla ilgili bütün faaliyetleri kapsamaktadır¹¹⁴. İkinci el motorlu kara taşıtı ticari faaliyetinde bulunmak için aranan ilk şart, işletmelerin yetki belgesine sahip

¹⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın Numarası 381, Şubat 2021, s. 6.

¹¹⁰ N. Coşkun Karadağ ve Soner Yakar, Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 178, Ocak-Haziran 2018, s. 399.

¹¹¹ Gıyas Akdeniz, “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı”, **Maliyet Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 3, 1957, s. 158.

¹¹² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2014 Beyanname Düzenleme Kılavuzu Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu**, İstanbul, Maliyet Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2014, s. 10.

¹¹³ Bilici, **a.g.e.**, s. 15.

¹¹⁴ Ticaret Bakanlığı, **İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik**, md. 4/ç, (13.02.2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete).

olmasıdır¹¹⁵. Buna göre, ilgili yönetmelikteki şartları sağlayıp yetki belgesine sahip işletmelerin, bir takvim yılında *üçten fazla* ikinci el motorlu kara taşıtı satışı, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti kabul edilmekte ancak aksi Ticaret Bakanlığı'nca da kararlaştırılabilmektedir¹¹⁶.

Ticari kazanç, VUK hükümleri ve GVK'da düzenlenen bilanço veya işletme hesabı esaslarına göre gerçek usulde veya basit usule göre tespit edilmektedir (GVK md. 37). Ticari kazancın hem bilanço hem de işletme hesabı esasına göre gerçek usulde tespit edilmesinde VUK'un değerlemeye ait hükümleri ve GVK'nın 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan kanunen kabul edilen ve edilmeyen gider hükümlerine uyulması gerekmektedir (GVK md. 38-39). Ticari kazanç hükümlerine tabi binek otomobil faaliyetlerine ilişkin özellik taşıyan iki durum vardır. Bu durumlardan ilki, ticari kazancı gerçek usulde tespit edilen binek otomobillerin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere, diğeri ise, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle işğal eden mükelleflere yöneliktir.

Ticari kazancı gerçek usulde tespit edilen binek otomobillerin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler, 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan ve 7194 sayılı Kanun ile GVK'nın 40'ıncı maddesinin (1), (5) ve (7) bentlerine sadece binek otomobillerle ilişkin indirilebilecek kiralama, cari ve iktisap gider kısıtlamalarından hariç tutulmaktadır. Bu itibarla, faaliyetleri binek otomobillerin kiralınması, sürücü kursu veya taksi işletmesi olan mükellefler ticari kazancın safi tutar tespitinde özellikli bir durum olarak, binek otomobil iktisap, kiralama ve cari gider kısıtlamalarına dahil olmadan belirlemektedirler.

Ticari kazançta tabi binek otomobil faaliyetleri açısından özellik taşıyan diğeri ise, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle işğal eden mükelleflerin *aracılık yaparak gerçekleştirdiği* ikinci el motorlu kara taşıtı satışından kaynaklanmaktadır. Buna göre, ilgili mükelleflerin aracılık yaparak gerçekleştirdiği ikinci el motorlu taşıt ticareti basit

¹¹⁵ Yetki belgesi için aranan şartlar için bkz., Ticaret Bakanlığı, **İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticari Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**, md. 5 (15.08.2020 tarihli ve 31214 sayılı Resmî Gazete),

¹¹⁶ Ticaret Bakanlığı, **İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticari Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**, md. 4.

usule göre vergilendirmenin dışında tutulmaktadır¹¹⁷. Bu itibarla, ilgili mükelleflerin, ikinci el binek otomobil alım-satımına aracılık etmesinden elde ettiği kazanç, ticari kazancın bilanço veya işletme esaslı hesabına göre gerçek usulde tespit edilmektedir.

2.1.2. Gayrimenkul Sermaye İradına Tabi Binek Otomobil Faaliyeti

GVK'da gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmamış ancak GVK'da sekiz bent halinde sayılan¹¹⁸ mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından *kiraya verilmesinden doğan iratlar* gayrimenkul sermaye iradı olduğu ifade edilmiştir (GVK md. 70). GVK'da sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinin gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi için bir şartın daha sağlanması gerekmektedir. Bu şart, GVK'da sayılan mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde veya envanterinde kayıtlı olmaması olarak ifade edilmektedir¹¹⁹. Ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde veya envanterinde kayıtlı olan GVK'da gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılan mallar, ticari veya zirai faaliyet olarak değerlendirilmekte ve ilgili kazançların tespit hükümlerine göre vergilendirilmektedir (GVK md. 70). Bu durum, GVK'da gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılan mal ve hakların kişinin özel malvarlığına dahil olması şartını da

¹¹⁷ GVK'nın 51'inci maddesi, basit usulden yararlanamayacak faaliyetleri açıklamaktadır. Bu faaliyetlerden birisi de "*tavassut işi yapanlar (dayıbaşları hariç)*" olarak düzenlenmektedir (GVK md. 51/8). Dayıbaşları hariç tavassut işleri, komisyonculuk, tellalık, simsarlık ve ticari vekalet işleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır. Maliye bakanlığı, **29 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği** (27.10.1955 tarihli Resmî Gazete). İlgili tebliğ için bkz., <https://www.verginet.net/FrameParent.aspx?ID=6>. Erişim Tarihi: 01.04.2021.

¹¹⁸ 1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
2. Voli mahalleri ve dalyanlar,
3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümmün tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır),
6. Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),
7. Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümmün motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
8. Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

¹¹⁹ Orhan Güreli, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 16, 2012, s. 54.

beraberinde getirmektedir¹²⁰. İlgili açıklamalara göre, gayrimenkul sermaye iradı, ticari ve zirai işletmeye dahil olmayan ve GVK'da düzenlenen mal ve hakların başkalarının kullanılmasına bırakılmasından elde edilen kira geliri olarak tanımlanabilir¹²¹.

Gayrimenkul sermaye iradına tabi binek otomobil faaliyeti, gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılan mal ve hakların içinde yer alan, “*motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri*” hükmü gereği ortaya çıkmaktadır (GVK md. 70/8). İlgili gayrimenkul sermaye iradı sayılan hükümde yer alan “*her türlü motorlu araç*” ifadesinden literatürdeki görüşe göre, kamyon, otomobil, minibüs gibi yolcu ve yük taşınması için kullanılan motorlu araçlar ile traktör, biçerdöver gibi zirai faaliyetlerde kullanılan motorlu taşıtlar ve bunun dışında kalan diğer bütün motorlu araçların anlaşılması gerektiği ifade edilmiştir¹²². Bu itibarla, bir kişinin özel malvarlığına dahil binek otomobilini kiralamasından elde ettiği gelir, gayrimenkul sermaye iradı olarak ifade edilebilir. Ayrıca, kişinin gerçek usulde vergilendirilen başka bir kazancı olsa bile, şahsına ait özel binek otomobilini kiralaması gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır (GVK md. 70). Binek otomobilin sahibi dışında, binek otomobili kullanım hakkı olan veya binek otomobilin kiralandığı kişinin tekrar bir başkasına aynı binek otomobili kiralamasından elde ettiği gelir de gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir (GVK md. 70).

GVK'nın 70/8'inci maddesinde düzenlenen mal ve haklardan biri olan binek otomobil kiralamaları, bazı durumlarda sadece stopaj (tevkifat) esasına, bazı durumlarda ise beyan esasına göre vergilendirilmektedir¹²³. Stopaj esasına göre vergilendirilen binek otomobil kiralamalarının vergilendirilmesi vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlara¹²⁴ yapılan kiralamalarda geçerlidir. Vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar, kişilerin özel mal varlığına dahil olan binek otomobilleri kiralamalarında %20 stopaj

¹²⁰ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 96.

¹²¹ Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, s. 241.

¹²² Bkz., Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 95.; Özgür Uyar, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 174, Mart 2014, s. 156.

¹²³ Bilici, **a.g.e.**, s. 59.

¹²⁴ GVK'nın 93'üncü maddesine göre, vergi sorumluları veya vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar; kamu kurum ve kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri, dernekler, vakıflar, gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahipleri ile Türkiye Jokey Kulübü olarak düzenlenmiştir.

yapmak zorundadırlar¹²⁵. Ayrıca bu usulde vergilendirilen binek otomobil kiralamalarının gayrisafi irat tutarı 2021 yılı için beyanname verme sınırı olan 53.000 TL'yi geçmemesi halinde stopaj ile kesilen vergi nihai vergi olarak kabul edilmektedir¹²⁶. Vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar dışında gerçekleştirilen ve dolayısıyla vergi kesintisi yapılmayan binek otomobil kiralamalarının beyan edilmesi gerekmektedir. Beyanname esasına göre binek otomobil kiralamaların toplamı 2021 yılı için 2.800 TL'den az olması halinde beyanname verilmesi de gerekmemektedir¹²⁷.

2.1.3. Arızı Kazanca Tabi Binek Otomobil Faaliyeti

GVK'da diğer kazanç ve irat gelir türlerinden biri olan arızı (geçici) kazançlara ilişkin tanım yapılmamıştır. Arızı kazançlar en genel ifadeyle, süreklilik (devamlılık) arz etmeden elde edilen gelir türü olarak tanımlanabilir¹²⁸. Ancak sürekli olarak kazanç elde edilmeyen bu gelir türü sadece GVK'da bentler halinde sıralanan unsurlardan oluşmaktadır¹²⁹. İlgili bentlerden biri, *“Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar”* olarak düzenlenmiştir (GVK md. 82/1). İlgili hüküm uyarınca, binek otomobillerle geçici olarak ticari işlerin uygulanmasından gelir elde edilmesi ile bu nitelikte işlere aracılık edilmesinden sağlanan gelirlerin arızı kazanca tabi olduğu söylenebilir.

Binek otomobil kiralamalarının kişinin özel mal varlığına ya da ticari veya zirai işletmeye dahil olmasına göre hem ticari hem de gayrimenkul sermaye iratları hükümlerine göre vergilendirilmektedir. O halde, arızı kazanca tabi binek otomobil

¹²⁵ Bilici, **a.g.e.**, s. 58.; GVK md. 94/b-5.

¹²⁶ GVK md. 86/1-c.

¹²⁷ GVK md. 86/1-d.; Bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **313 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 3/2-i.

¹²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın Numarası 251, Şubat 2020, s. 14.

¹²⁹ 1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,
2. Ticarî veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılatlar,
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil),
4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatlar,
5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45'inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar olarak düzenlenmiştir.

faaliyeti, “*ticari muamelelerim icrasından*” ifadesi binek otomobil alım-satım faaliyetlerini ifade etmektedir. Ancak, binek otomobillerin alım-satım faaliyetleri aynı zamanda ticari kazanç hükümleri kapsamında da değerlendirilmekte ve dolayısıyla binek otomobil alım-satım faaliyetlerinin ticari kazanç veya arızı kazanç kapsamında vergilendirilmesi için belirli niteliklerinin dikkate alınması gerekmektedir¹³⁰. Bu itibarla, binek otomobillerin alım-satım faaliyetlerinin arızı kazanç olarak vergilendirilmesinin nitelikleri veya şartları aşağıdaki gibidir:

- Kişinin özel malvarlığına dahil olması¹³¹,
- Geçici amaçla yapılması¹³²,
- Her vergilendirme döneminde belirli bir sayının altında olmasıdır¹³³.

Binek otomobil alım-satım faaliyetlerinin arızı kazanç olarak vergilendirmesinin ilk şartı, binek otomobillerin kişi veya kişilerin özel malvarlığına dahil olmasıdır. Kişi veya kişilerin ticari veya zirai işletmelerine dahil olan binek otomobillerin alım-satım faaliyetlerinden dolayı kazanç sağlanması halinde ilgili kazanç hükümlerine vergilendirilmektedir. Bu bağlamda, arızı kazançtan söz edilebilmesi için binek otomobil alım-satım faaliyetlerinin kişi veya kişilerin özel malvarlığına dahil olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Binek otomobillerin arızı kazanç olarak vergilendirilmesinin diğer bir şartı, “*Arızı olarak*” gerçekleştirilmesidir. Binek otomobil alım-satım işlerinin arızı kazanç türünde vergilendirilmesi bu şarta göre, sürekli yapılmaması olarak da ifade edilebilir. Süreklilik veya devamlı yapılan binek otomobil alım-satım faaliyeti şüphesiz ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir¹³⁴. Ticari kazancın sürekliliği

¹³⁰ Fatih Saraçoğlu, E. Pürsünlerli Çakar ve C. Barlas Arslan, “Motorlu Araç Alım Satımı Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi*, Cilt 12, Sayı 27, 2016, s. 124.

¹³¹ Literatürde arızı ticari kazanca tabi faaliyetlere ilişkin örnekler, kişilerin özel malvarlığına tabi olan mallar üzerinden verilmiştir. İlgili örnekler için bkz., Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 125.; Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 315.; Bilici, **a.g.e.**, 75.; Ali Değirmendereli, **Türk Vergi Sistemi**, 1. bs., Ankara, Seçkin Yayınevi, 2020, s. 108.

¹³² Aynı yönde görüşler için bkz., Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 315.; Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 125-126.; Bilici, **a.g.e.**, s. 75.; Saraçoğlu – Çakar – Arslan, **a.e.**, s. 126.

¹³³ Söz konusu şart, Ticaret Bakanlığı tarafından çıkartılan, “İkinci El Motorlu Taşıtların Ticareti Hakkında Yönetmelik” gereği hüküm ifade etmektedir.

¹³⁴ M. Tahir Ufuk, “Arızı Kazancın Vergilendirme Esasları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 53, 2008, s. 44.; Saraçoğlu – Çakar – Arslan, **a.e.**, 128.

bir vergilendirme döneminde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla vergilendirme döneminde tekrarlanan faaliyetleri ifade etmektedir¹³⁵.

Binek otomobil alım-satım faaliyetlerinin arızı kazanç olarak vergilendirmesinin son şartı ise, bu faaliyetin belirli bir sayıyı geçmemesidir. İlgili şart için belirlenen sayı ise, “*Bir takvim yılı içinde doğrudan veya aracılık yapılmak suretiyle gerçekleştirilen üçten fazla ikinci el motorlu kara taşıtı satışı, aksi Bakanlıkça tespit edilmedikçe ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti kabul edilir*” olarak düzenlenmektedir¹³⁶. Bu itibarla, her bir vergilendirme döneminde üç veya üçten daha az binek otomobil alım-satım faaliyeti arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir. Aksi durumda ise, ilgili düzenlemede de belirtildiği üzere, her bir vergilendirme döneminde üçten daha fazla binek otomobil alım-satım faaliyetleri ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Sonuç olarak, bir vergilendirme döneminde geçici olarak veya süreklilik (devamlılık) arz etmeden kişi veya kişilerin özel malvarlığına dahil olan binek otomobillerin üç veya üçten daha az alım-satım ticari işi yapılmasından gelir elde edinilmesi halinde arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

Binek otomobil alım-satım faaliyetlerinin arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi ise, safi tutar üzerinden gerçekleştirilmektedir (GVK md. 82). Buna göre, arızı kazançta safi tutar, hasılat¹³⁷ maliyet bedeli ve satış işleminden doğan gider toplamının düşülmesi suretiyle bulunmaktadır (GVK md. 82). Ayrıca, 2021 yılı için bir vergilendirme döneminde GVK 82/1’inci maddesinde yazılı olan kazançlar toplamının 43.000 TL¹³⁸’lik kısmı da vergiden istisna edilmektedir (GVK md. 82). Bu itibarla, binek otomobillerin arızı kazanç hükümlerine göre safi tutarı aşağıdaki gibi formüleleştirilebilir¹³⁹;

$$\text{Safi Tutar} = \text{Satış Bedeli} - (\text{Alış Bedeli} + \text{Satış Giderleri} + \text{İstisna Tutarı})$$

İlgili formüle göre, safi tutar lehine olumlu bir fark ortaya çıkması durumunda vergi borcu da ortaya çıkmaktadır.

¹³⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s. 10.

¹³⁶ Ticaret Bakanlığı, **İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik**, md. 5/1.

¹³⁷ Nakdi veya aynı olarak tahsil edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir (GVK md. 82).

¹³⁸ Bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **313 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 3/2-ı.

¹³⁹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 126.

2.2. Binek Otomobillerin KDV Oranları

Harcama üzerinden alınan KDV'nin vergi tarifesi tipi tek (düz veya sabit) oranlı olarak belirlenmiştir¹⁴⁰. KDV oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak düzenlenmiştir (KDVK md. 28). Ancak Cumhurbaşkanlığı'na (eskiden Bakanlar Kurulu), KDVK'da belirlenen genel oranı dört katına kadar artırma ve %1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir (KDVK md. 28). Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak, genel KDV oranını %18 olarak belirlemiştir. Bakanlar Kurulu, KDV için belirlenmiş olduğu genel oranın yanında bazı mal veya hizmetler için farklı KDV oranlarının bulunduğu listeler şeklinde indirim yetkisini kullanmıştır. KDV indirilmiş oranları %1 ve %8 olarak belirlemiştir¹⁴¹. %1 olarak indirilmiş KDV oranına tabi (I) sayılı liste, zorunlu malları, %8 KDV oranına tabi (II) sayılı liste, temel gıda maddelerini, %18 olarak belirlenen genel KDV oranı ise bu listeler dışında yer alan KDV'ye tabi işlemleri kapsamaktadır¹⁴². Sonuç itibarıyla, KDV oranı farklılaştırılmış %1, %8 ve %18 oranlı olarak üçlü bir sınıflandırmayla uygulanmaktadır.

BKK¹⁴³, %1 olarak indirilmiş KDV oranına tabi (I) sayılı listenin dokuzuncu satırında binek otomobillere ilişkin düzenlemeye de yer vermiştir¹⁴⁴. Ayrıca Cumhurbaşkanı Kararı¹⁴⁵ ile, binek otomobillere ilişkin BKK tarafından düzenlemesine, *“(İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce bu kararın birinci maddesinin (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır)”*

¹⁴⁰ S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 1. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2016, s. 193.

¹⁴¹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 280.

¹⁴² Ali Çelikkaya, “Katma Değer Vergisi-II”, Ed.: Doğan Gökbel, **Özel Vergi Hukuku II**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 2019, s. 33.

¹⁴³ 13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (30.12.2007 tarihli ve 26642 sayılı Resmî Gazete).

¹⁴⁴ “Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar, “Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır”.

¹⁴⁵ 845 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı (21.03.2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete).

parantez içi hükmünü eklemiştir. Bu başlıkta, ilgili düzenlemeler neticesinde, binek otomobillere ilişkin KDV oranları açıklanmaktadır.

2.2.1. Kullanılıp Kullanılmamasına Göre

13033 sayılı BKK düzenlemesi sonucunda binek otomobillerin KDV oranı, kullanılıp kullanılmamasına göre değişiklik göstermektedir. İlgili BKK düzenlemesi uyarınca “kullanılmış” ifadesinin, ÖTVK’ya göre ÖTV’ye tabi olmayan taşıtları ifade ettiği belirtilmiştir (BKK md. 1/5). Vergi hukuku bakımından motorlu kara taşıtlarına ÖTV uygulanmış olması ilgili araçların artık kullanılmış veya ikinci el olduğunu ifade etmektedir ve %1 KDV oranına tabi olmaktadır¹⁴⁶. Kullanılmamış binek otomobiller ise, (I) veya (II) sayılı listede yer almadığından dolayı BKK 1/a uyarınca %18 KDV oranına tabi olmaktadır¹⁴⁷. “Kullanılmamış” ifadesi, BKK düzenlemesinin mefhumu muhalifinden, vergi uygulamalarında ÖTV’ye tabi olan veya ÖTV uygulanmamış motorlu kara taşıtlarını ifade etmektedir.

2.2.2. Özel Amaçlı İnsan Taşıma Araçları

13033 sayılı BKK uyarınca, kullanılmış motorlu araçlara ilişkin düzenlemede, TGTC GTİP 87.03 pozisyonunda yer alan ve özel amaçlı insan taşıma araçları olarak adlandırılan ambulans, mahkûm taşımaya mahsus araba, para arabaları, cenaze arabaları ve itfaiye öncü arabalarının kullanılmış veya ÖTV uygulanmış olup olmaması önemli olmaksızın söz konusu düzenlemeden hariç tutulmaktadır. Dolayısıyla, ilgili BKK düzenlemesinden hariç tutulan özel amaçlı insan taşıma araçlarının KDV’ye tabi her tesliminde %18 KDV oranı uygulanmaktadır.

2.2.3. Çok Amaçlı Binek Otomobiller

Kamyonet ve panelvan tipi çok amaçlı taşıtların kullanılmış binek otomobil kapsamına dahil edilebilmesi için belirli özelliklere sahip olması gerektiğine yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sirküler yayınlanmıştır. Söz konusu sirkülere göre¹⁴⁸, kamyonet türü araçların binek otomobil olarak kabul edilmesi için belirlenen özellikler, ikiden az aksı olması veya eşya taşımaya mahsus alanında azami taban uzunluğu aracın

¹⁴⁶ Sezgin, a.e., s. 45.

¹⁴⁷ Tahir Apak, “Binek Otomobillerinde Uygulanan Farklı KDV Oranları ve Alışlarına İlişkin İndirilmeyen KDV Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 28, Nisan 2006, s. 66.

¹⁴⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **54 Sayılı KDV Sirküleri** (29.04.2010 tarihli ve KDV-54/2010-2 sayılı).

dingiller arası mesafesinin %50'den az olması gerekmektedir. Kullanılmış kamyonetin ikinden az aksı veya dingiller arası mesafesi %50'den az ise vergi uygulamalarında binek otomobil kabul edilmekte ve (I) sayılı listeye göre belirlenen KDV oranına tabi olmaktadır. İkiden fazla aksı veya dingiller arası mesafe %50'den fazla olan kullanılmış kamyonetler ise, GTİP 87.04 pozisyonundaki ticari araç sayılacağından BKK tarafından (I) sayılı listede belirlenen indirimli orana tabi olmamaktadır.

Söz konusu sirkülerde çok amaçlı taşıtlardan bir diğeri olan panelvan türü araçların binek otomobil olarak kabul edilmesi için de belirli özellikler belirlenmiştir. İlgili sirkülere göre, panelvan türü araçların arka kısmında güvenlik teçhizatı ve koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma yeri bulunması halinde binek otomobil olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Kullanılmış panelvanın arka kısmında emniyet tertibatı ve koltuk yerleştirme yeri olması halinde vergi uygulamalarında binek otomobil kabul edilmekte ve (I) sayılı listeye göre belirlenen KDV oranına tabi olmaktadır. Aracın arka kısmında emniyet kemeri tertibatı ve koltuk yerleştirme yeri olmayan kullanılmış panelvanlar ise, GTİP 87.04 pozisyonundaki ticari araç sayılacağından BKK tarafından (I) sayılı listede belirlenen indirimli orana tabi olmamaktadır.

2.2.4. Mükellefin Durumuna Göre

2.2.4.1. İndirim Hakkı Bulunan Mükellefler

KDVK 30/b hükmü uyarınca binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı bulunan mükelleflerin, BKK tarafından belirlenen kullanılmış binek otomobil teslimlerinde uygulanacak KDV oranları birtakım değişikliklere uğramıştır. İlk olarak, 13033 sayılı BKK düzenlemesinde, ilgili mükelleflerin kullanılmış binek otomobil teslimleri için *“Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır”* hükmüne yer verilmiştir. İlgili düzenlemede, otomobil kiralama, sürücü kursu ve taksi işletmeleri gibi mükelleflerin kiralama veya işletmek amacıyla binek otomobil alımlarında yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olduğu ancak ilgili mükellefler kullanılmış binek otomobiller için belirlenen %1 KDV oranı yerine BKK 1/a uyarınca belirlenen %18 KDV oranına tabi olacağı açıklanmıştır.

2008 yılında binek otomobil alımlarına ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olan mükelleflere yönelik ilgili BKK düzenlemesinden sonra yeni bir düzenleme yapılmıştır¹⁴⁹. İlgili BKK 2'nci maddesi “*Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31/12/2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren 2 yıl geçtikten sonra teslim konusuna olması halinde bu teslimde %1 katma değer vergisi oranı uygulanır*” şeklinde düzenlenmiş ve kullanılmış binek otomobillere ilişkin yeni düzenleme yapılmıştır.

İlgili BKK düzenlemesiyle, binek otomobil alımında yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olan mükellefler, kullanılmış binek otomobilleri aktifinde veya envanterinde bulundurduğu süreye göre KDV oranı farklılık göstermektedir. İndirim hakkı olan mükelleflere ilişkin kullanılmış binek otomobillerin 2007 yılı dahil ve daha önceki yıllarda aktifte veya envanterde kayıtlı olması halinde, bu binek otomobillerin 2 yıl içinde teslim konusuna olması durumunda uygulanacak KDV oranı %18, 2 yıl sonra teslim konusuna olması halinde %1 KDV oranı uygulanacaktır¹⁵⁰. Bu durum, ÖTV uygulanmış (kullanılmış) binek otomobillerin, satıcı mükelleflerin KDV düzenlemeleri karşısındaki durumuna ve 2007 yılı baz alınarak aktifte veya envanterde bulunmasına göre değişiklik göstermesi olarak ifade edilebilir.

İlgili düzenlemede dikkat edildiğinde, “*31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterinde bulunan*” ifadesi yer almaktadır. 2008 yılı ve sonraki yıllarda KDVK 30/b hükmüne göre, binek otomobil alımlarında indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralama veya işletmek amacıyla kullanılmış binek otomobil satın almaları ve ilgili kullanılmış binek otomobillerin KDV'ye tabi bir işleme tabi olması halinde söz konusu BKK düzenlemesine tabi olmamaktadır¹⁵¹. Bu durumda, indirim hakkı olan mükelleflerin 2008 yılı ve sonrasında kullanılmış binek otomobillerin her tesliminde herhangi bir süre dikkate alınmaksızın %18 KDV oranı hesaplanması gerekmektedir.

¹⁴⁹ 13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (06.04.2008 tarihli ve 26839 sayılı Resmî Gazete).

¹⁵⁰ Aykut Akın, “Tüm Yönleriyle Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 102, Kasım-Aralık 2010, s. 199-200.

¹⁵¹ Volkan Aksoyoğlu, “İkinci El Binek Otomobil Satışındaki KDV Oranı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 57, Eylül 2008, s. 160.

2.2.4.2. Nihai Tüketicilerin Binek Otomobil Satışı ve Kiralaması

Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde gerçekleştirilen teslim ve hizmetler ile GVK’nın 70’inci maddesi belirtilen mal ve hakların kiralamaları KDV’nin konusuna giren işlemlerdir. (KDVK md. 1/1 ve 3/f). Buna göre, nihai tüketicinin binek otomobil satışı ve kiralaması KDV uygulaması açısından farklılık göstermektedir. İlgili düzenlemelere göre, nihai tüketicilerin binek otomobil satışı KDV’nin konusuna girmemektedir¹⁵². GVK’nın 70/8’inci maddesinde yer alan ve nihai tüketicinin şahsi malvarlığına dahil olan binek otomobillerin kiralama işlemleri ise KDV’nin konusuna girmektedir. Ancak nihai tüketicinin şahsi malvarlığı olan binek otomobil kiralamalarının KDV’nin konusuna girmesi için, nihai tüketicinin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyeti olmaması ve kiralayanın da gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması gerekmektedir¹⁵³. İlgili şartların gerçekleşmesi halinde, kiralayan mükellefler nihai tüketiciden binek otomobil kiralama işlemine ilişkin KDV’yi sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekmektedir¹⁵⁴.

2.2.4.3. Binek Otomobil Satışına Aracılık Eden Mükellefler

GVK’ya göre, basit usulde vergilendirilmenin dışında tutulan işlerden birisi, “*tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç)*” olarak düzenlenmektedir (GVK md. 51/8). Dayıbaşıları hariç tavassut işleri, komisyonculuk, tellallık, simsarlık, ticari vekalet işleri gibi faaliyetleri kapsamaktadır¹⁵⁵. Binek otomobillerin satışı sırasında üçüncü kişilerin aracılık etmesi halinde aracılık faaliyetleri nedeniyle KDV de ortaya çıkmaktadır¹⁵⁶. Binek otomobillerin satışı sırasında aracılık edilmesi, aracılık eden üçüncü kişiye yapılan ödemelere ilişkin hizmet bedeli üzerinden komisyon adı altında %18 KDV hesaplanması ve satıcı kişi tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir¹⁵⁷.

¹⁵² Seyit Yaşar, “26 Seri No’lu Tebliğle Getirilen Değişiklikler Sonrasında Binek Otomobillerde KDV Uygulaması ve İndirim Kısıtlanması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 667, Eylül 2020, s. 53.; Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, s. 366.

¹⁵³ Maliye Bakanlığı, **30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği**, F/1 (16.12.1988 tarihli ve 20021 Sayılı Resmî Gazete). Bkz., <https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=1022>, Erişim Tarihi: 16.11.2021.

¹⁵⁴ Maliye Bakanlığı, **30 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği**, F/1.

¹⁵⁵ Maliye Bakanlığı, **29 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği**, B/2-d (27.10.1955 tarihli Resmî Gazete). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/87908>, Erişim Tarihi: 03.03.2021.

¹⁵⁶ Tamer Balcı, “Binek Otomobil Teslimlerinde KDV Oranı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 445, Kasım 2018, s. 44.

¹⁵⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **54 Sayılı KDV Sirküleri**.

2.2.4.4. İkinci El Motorlu Taşıt Ticaretiyle İştigal Eden Mükellefler

KDVK açısından ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflere yönelik son yıllarda iki farklı düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden birisi, ilgili mükelleflerin, daha önce KDV'ye tabi olmadan satın alınan bazı ikinci el taşıtların ilgili mükelleflerce alınması ve daha sonra satılması sonucunda oluşan duruma yöneliktir. Diğer düzenleme ise, KDVK 30/b maddesi gereği oluşan farklı KDV oranları neticesinde ilgili mükelleflerin durumudur. İkinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflere yönelik yukarıda ifade edilen konularda hem kanun koyucu hem de Cumhurbaşkanlığı Kararıyla düzenlemeler yapılmıştır. Bu başlıkta ilgili düzenlemeler açıklanmaktadır.

2.2.4.4.1. Özel Matrah Şekli Uygulaması

İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin KDV açısından vergilendirilmesi, *“KDV mükelleflerince işletmelerinde kullanılan otomobil, kamyon, minibüs, otobüs gibi nakil vasıtalarının teslimi vergiye tabidir. İşletmelerin mutat faaliyetinin, bu malların işletilmesi veya alım satım olmaması bu durumu değiştirmez. Ancak özel hizmetlerde kullanılan binek otomobilleri ile basit usulde vergilendirilen veya vergiden muaf olanlar tarafından yapılan nakil vasıtası teslimleri, vergiye tabi tutulmaz”* olarak uygulanmaktaydı¹⁵⁸. İlgili düzenlemeye göre, ikinci el motorlu taşıt alım-satım işleriyle ticari faaliyetini sürdüren mükellefler, KDV mükellefiyeti olmayanlardan ve KDV mükellefiyeti olanların da KDV istisna veya muafiyetiyle aldıkları motorlu araçları satın alması durumunda yüklenilen KDV ortaya çıkmamaktaydı. Ancak yüklenilen KDV ortaya çıkmayan motorlu araçların ilgili mükelleflerce KDV'ye tabi bir işleme konu olması durumunda hesaplanacak KDV ortaya çıkmaktaydı. Başka bir ifadeyle, ilgili mükellefler, KDV indirimi yapmaksızın satın aldığı bazı motorlu araçları tekrar KDV'ye tabi bir işleme konu olması durumundan ödenecek KDV ortaya çıkmaktaydı. Bu durum, ilgili mükellefler nezdinde mağduriyete neden olmaktaydı¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 7.

¹⁵⁹ M. Ali Yaprak, “İkinci El Binek Otomobil Alım Satım İşleriyle İştigal Eden İşletmelerin Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 915, Ekim 2018, s. 86.

İlgili mağduriyetin giderilmesi için 7104 sayılı Kanun¹⁶⁰ ile KDVK'da yalnızca ikinci el motorlu taşıt alım-satım ticaretiyle uğraşan mükelleflerin KDV uygulamasında değişiklik yapılmıştır. 7104 sayılı Kanun ile KDVK'ya özel matrah şekillerinin belirlendiği 23'üncü maddesine *“ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dahil) alınarak vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır”* şeklinde (f) bendi eklenmiştir. İlgili düzenleme neticesinde, ikinci el motorlu taşıt alım-satım işleriyle iştigal eden mükelleflerin KDV mükellefi olmayan ve KDV istisna kapsamında olan motorlu taşıt satışında özel matrah şekli belirlenerek yeni bir uygulamaya geçilmiştir.

KDVK'ya eklenen madde de, *“katma değer vergisi mükellefi olmayan (mükellef olanlarında istisna kapsamında alınan alımlar dahil)”* ifadesine yer verilmektedir. İlgili ifadeyle, ikinci el motorlu taşıt ticareti yapan mükelleflerin özel matrah uygulamasında KDV mükellefiyeti olmayan mükellefler açısından herhangi bir miktar sınırlaması yer almamaktadır. Bu bağlamda, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle uğraşan mükellefler, KDV mükellefiyeti olmayan mükelleflerden ve/veya mükellefler tarafından KDVK istisna veya muafiyeti kapsamında alınan taşıtları satın aldıklarında KDV özel matrah şekliyle KDV uygulamasından yararlanabilmektedirler¹⁶¹.

KDVK'ya eklenen madde de, *“vasfında esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtı”* ifadesi yer almaktadır. İlgili düzenlemeye yer alan vasfında esaslı değişiklikler, ikinci el motorlu taşıtların basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında kalan esaslı değişiklikleri ifade etmektedir¹⁶². Başka bir ifadeyle, ikinci el motorlu taşıtta değer artıcı değişiklik yapılması durumunda KDV özel matrah uygulamasından yararlanılamamaktadır. Ancak cari gider olarak gerçekleştirilen işlemlerin yapılması, KDV özel matrah uygulaması açısından herhangi bir sınırlamaya tabi olmamaktadır.

¹⁶⁰ Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Dair Kanun (06.04.2018 tarihli ve 30383 sayılı Resmî Gazete).

¹⁶¹ Nuri Değer, “Kullanılmış Binek Otomobillerinin Tesliminde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 318, Haziran 2019, s. 14.

¹⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, **19 Seri Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılması Dair Tebliğ**.

KDVK ikinci el motorlu taşıtlar için özel matrah şekli, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle uğraşan mükelleflerin, ikinci el motorlu taşıt için belirlediği satış bedelinden, ikinci el motorlu taşıtın alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar olarak belirlenmektedir. Satış bedeli ve alış bedeli arasında farkı ifade eden KDV özel matrahına uygulanacak KDV oranı ise, BKK tarafından belirlenen indirimli oran listesinde hangi motorlu taşıtların yer almasına göre değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda, BKK indirimli KDV oranı listesi ticari araçları kapsamamaktadır. İkinci el motorlu taşıt satışında belirlenen KDV özel matrahı için %18 KDV hesaplanacaktır. BKK indirimli oranı listesi binek otomobilleri kapsamaktadır. Buna göre, ikinci el motorlu taşıt satışına belirlenen KDV özel matrahı için %1 KDV hesaplanacaktır.

2.2.4.4.2. Alış-Satışta Aynı KDV Oranı ve KDV İndirim Hakkı

İkinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin KDVK 30/b maddesine göre indirim hakkı olan mükelleflerden satın aldığı ikinci el binek otomobillerle alakalı ilgili mükelleflerin aleyhine KDV uygulaması bir mağduriyete neden olmaktadır. İkinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükellefler, binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olan mükelleflerden %18 KDV hesaplanarak satın aldıkları binek otomobilleri tekrar teslim konusuna halinde %1 KDV hesaplanması gerekmektedir. Kullanılmış binek otomobillere ilişkin belirlenen ayrı kural nedeniyle, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükellefler nezdinde vergi dairesine ödenecek KDV mağduriyetine neden olmaktadır¹⁶³.

Söz konusu mağduriyete yönelik, BKK tarafından KDV oranlarının belirlendiği I sayılı listenin 9'uncu satırına Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, *“İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce bu kararın (a) bedinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların tesliminde, bu araçların alımında uygulanan katma değer vergisi oranı uygulanır”* düzenlemesi eklenmiştir¹⁶⁴. Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükellefler, %1 KDV oranı uygulanarak satın aldığı binek otomobillerin tesliminde %1, %18 KDV oranı uygulanarak satın aldığı binek otomobillerin tesliminde ise, %18 KDV oranı uygulamasına geçilmiştir.

¹⁶³ Ceyhan Gönen, “İkinci El Binek Otomobillerin Alım Satımında KDV Karmaşası ve Konu İle İlgili Bir Çözüm Önerisi, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı 277, Mayıs 2011, s. 144-145.

¹⁶⁴ 845 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (21.03.2019 tarihli ve 30722 sayılı Resmî Gazete).

Yapılan düzenlemeler neticesinde gerçekleşen bir başka durum ise, ilgili Cumhurbaşkanlığı Kararı sonucunda KDV genel uygulama tebliğinde değişiklik yapılmasına ilişkin olmaktadır. Buna göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından KDV genel uygulama tebliğinde değişiklikleri açıklamak üzere yayınladığı genel tebliğde, KDVK 29/5 maddesine dayanılarak, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflere binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasına dair yenilik getirilmiştir¹⁶⁵. İlgili düzenlemede, 22.03.2019 tarihi itibarıyla, bu tarihten önce alınan ancak henüz teslimatı yapılmamış ve daha önce indirim konusu yapılmayan binek otomobillere ilişkin KDV tutarları, binek otomobillerin teslim edildiği dönemde indirim konusu yapılabilecektir.

Sonuç olarak, KDVK 30/b maddesine göre işletmeye dahil edilen binek otomobillere ilişkin olarak faaliyet durumuna göre indirim hakkı bulunan mükelleflerin kapsamı 26 seri numaralı genel tebliğ ile genişletilmiştir. Bu bağlamda, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi olan mükelleflere ilaveten ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerinde kullanılmış binek otomobil alımlarına ilişkin yüklenilen KDV'nin de indirim konusu yapılmasına imkan verilmektedir. Ancak ilgili mükelleflerin ikinci el motorlu taşıt ticaret konusu dışındaki kullanılmış binek otomobil alımları bu düzenlemeye tabi olmamaktadır.

2.2.5. İthal Edilen Binek Otomobiller

İthal edilen binek otomobiller Türkiye'de kayıt ve tescil edilmesi ve ilk edinim şartlarının sağlanması halinde ÖTV'ye tabi tutulmaktadır (ÖTVK md. 1/b ve 2/b). Binek otomobillerin ithalinde ÖTV uygulanması aynı zamanda KDV'nin de matrahını oluşturmaktadır (KDVK md. 24/b). İthal edilen ve Türkiye'de tescil edilmeden önce fiilen kullanılmış veya kullanılmamış binek otomobillerin ÖTV'ye tabi olması KDV oranını etkilememektedir. Çünkü kullanılmış ifadesi ÖTV tabi olmayan motorlu araçları ifade etmekte ve ithal edilen binek otomobiller fiilen kullanılmış veya kullanılmamış olması önemli olmaksızın genel KDV oranına tabi olmaktadır¹⁶⁶.

¹⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **26 Seri Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ** (28.03.2019 tarihli ve 30728 sayılı Resmi Gazete).

¹⁶⁶ Sezgin, a.e., s. 47.; Apak, a.e., s. 66.

2.3. Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

Türk Vergi Sisteminde, Avrupa Birliği ile uyum sağlamak ve mali yapının basitleştirilmesine yönelik genel nitelikteki KDVK'nın yürürlüğe girmesinden sonra ikinci bir reform yapılarak ÖTVK yürürlüğe girmiştir¹⁶⁷. ÖTV, sadece kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı liste kapsamına alınmış mallar üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınan vergi olarak ifade edilmektedir¹⁶⁸. ÖTVK I sayılı listede, petrol ürünleri, II sayılı listede, motorlu kara, deniz ve hava taşıtları, III sayılı listede, kolalı, meyvalı, sodalı gazozlar ile alkollü içkiler ve tütün mamulleri, IV sayılı listede ise, lüks tüketim malları yer almaktadır.

ÖTVK ekli I, II, III ve IV sayılı listelerinde yer alan malların matrahları, bazı mallar için hacim, ağırlık, uzunluk gibi fiziki ölçülere göre spesifik esasa, bazı mallar için ise bir değer teşkil ederek yani advalorem olarak belirlenmektedir¹⁶⁹. ÖTV oranı ise, ÖTVK ekli listelerinde yer alan malların spesifik ve advalorem olarak belirlenen matrahların karşısında yer alan maktu veya oransal (nispi) bir şekilde yer alan tutar veya değerlerden oluşmaktadır¹⁷⁰. Ayrıca Cumhurbaşkanı ÖTVK ekli listelerindeki malların maktu veya nispi değerlerini topluca veya ayrı ayrı olmak üzere belirlemeye yetkilendirilmiştir (ÖTVK md. 12/2). Bu yetkiler aşağıdaki gibidir;

- I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu tutarları, her bir mal için en yüksek vergi tutarını yarısına kadar artırma, sıfıra kadar indirme ve bu sınırlar içinde farklı tutarlar belirleme (ÖTVK md. 12/2-a),
- II sayılı listedeki mallar için uygulanan oranları ve matrahların alt üst sınırlarını üç katına kadar arttırmaya, sıfıra kadar indirme (ÖTVK md. 12/2-c),
- III sayılı listedeki mallar için uygulanan oranları, A cetvelindeki malları dört katına, B cetvelindeki malları yarısına kadar indirmeye, askeri maktu vergiyi her bir mal için sıfıra indirme (ÖTVK md. 12/2-b),
- IV sayılı listedeki mallar için uygulanan oranları sıfıra kadar indirmeye, bazı malları %50'ye, bazılarının %25 olarak belirlemedir (ÖTVK md. 12/2-d).

¹⁶⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 426.

¹⁶⁸ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 331.

¹⁶⁹ Ahmet Somuncu, “Özel Tüketim Vergisi”, Ed.: Doğan Gökbel, **Özel Vergi Hukuk II**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi, 2019, s. 54.

¹⁷⁰ Mustafa Çağar, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 52, 2004, s. 130.

ÖTVK ekli II sayılı listesinde yer alan GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ÖTV tarifesinde matrahları sadece spesifik ve hem spesifik hem de advalorem olarak belirlenmektedir. Bazı binek otomobillerin matrahı yalnızca yük taşıma ağırlığı, kaç oturma yerine sahip olduğu, motor silindir hacmi (cm³) ve motor gücü (kW) gibi spesifik olarak belirlenirken, bazı binek otomobillerin matrahı ise, motor silindir hacmi ile taşıt değerlerine göre hem spesifik hem de advalorem olarak belirlenmektedir. Binek otomobillerin ÖTV oranları ise, matrahlarına karşılık gelen nispi (oransal) değer olarak belirlenmektedir. Bu başlıkta, 2002-2021 yılları arasında binek otomobillerin ÖTV tarifesinde gerçekleşen değişimler açıklanmaktadır.

2.3.1. İlk ÖTV Tarifesi: 2002 – 2004 Dönemi

Binek otomobillerin ÖTV tarifesinde ilk olarak eşya ismi belirlenmiştir¹⁷¹. Belirlenen eşya ismi neticesinde, GTİP 87.03 pozisyonu kapsamında yer alan diğer özel amaçlı insan taşıma araçlarının bazıları ÖTV kapsamına alınırken, bazıları ÖTV kapsamına alınmamıştır. Bu itibarla, ambulans, mahkûm taşımaya mahsus araba, para arabaları, cenaze arabaları ve itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçlı insan taşıma araçları ÖTV'ye tabi olmazken, kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ile golf arabaları ve benzeri özel amaçlı diğer insan taşıma araçları ÖTV'ye tabi tutulmuştur¹⁷².

ÖTVK II sayılı listede yer alan GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ilk ÖTV tarifesinde (2002), binek otomobiller yalnızca motor silindir hacimlerine göre sınıflandırılmıştır. İlgili sınıflandırmaya göre, binek otomobillerin motor silindir hacmi arttıkça ÖTV oranı da artmaktaydı. 2003 ve 2004 yıllarında binek otomobillerin kapsamında herhangi bir değişiklik yapılmadan sadece ÖTV oranları artırılmıştır. Bu sonuçla, 2002-2004 döneminde binek otomobillerin sınıflandırılması ve ÖTV oranları Tablo 2.7'deki gibi gösterilebilir;

¹⁷¹ “Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.][Ambulans, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçlı yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]”

¹⁷² ÖTV'ye tabi olan kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ile golf arabaları gibi özel amaçlı diğer insan taşıma araçlarının 2002-2021 döneminde ÖTV tarifesinde hiç değiştirilmemiştir ve ÖTV oranı %6,7 olarak uygulanmaktadır.

Tablo 2. 7. 2002-2004 Yılları Arasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

YILLAR	Motor Silindir Hacmine (cm ³) Göre Binek Otomobiller		
	1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	1600 cm ³ 'ü geçip 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	2000 cm ³ 'ü geçenler
2002	% 27	% 46	% 50
2003	% 30	% 52	% 75
2004	% 37	% 60	% 84

Kaynak: 6257 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı md. 1 (14.10.2003 tarihli ve 25259 sayılı Resmi Gazete).; 8032 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı md. 1 (2.11.2004 tarihli ve 25631 sayılı Resmi Gazete).

2.3.2. Kapsamının Genişletilmesi: 2005 – 2009 Dönemi

2005-2009 yılları arasında binek otomobillerin ÖTV taifesine iki yeni eşya ismi eklenmiştir ve kapsamı genişletilmiştir. Bunlardan birincisi, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarıdır¹⁷³. GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller kapsamına alınan üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarının motor silindir hacmi ve istiap hadleri dikkate alınarak ÖTV matrahı belirlenmiştir. İlgili yük taşıma araçlarının hem istiap haddi için 850 kilogramı eşik değer olarak belirlenmiş hem de motor silindir hacimleri belirli değerlere göre sınıflandırılmış ancak ÖTV oranları bakımından herhangi bir farklılığa yer verilmemiştir.

GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ÖTV II sayılı listedeki mal ismine, “9 kişilik oturma yeri olanlar” eklenerek kapsamı genişletilmiştir¹⁷⁴. GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller kapsamına alınan dokuz kişilik oturma yerine sahip olan taşıtların ÖTV matrahı oranı, 3200 motor silindir hacmini geçmemesine göre belirlenmiştir. Bu itibarla, 2005-2009 yılları arasında yapılan düzenlemeler neticesinde, GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ÖTV tarifesi üç farklı esasa ayrılmıştır. Bu esaslar, yük taşıma araçları, dokuz kişilik oturma yeri taşıtlar ve sadece

¹⁷³ “Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)”. **5398 Sayılı Özelleştirme Uygulamasının Düzenlemesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** md. 28 (21.07.2005 tarihli ve 25882 sayılı Resmi Gazete).

¹⁷⁴ 5516 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 14 (04.04.2007 tarihli ve 26483 sayılı Resmî Gazete).

motor silindir hacmi dikkate alınan binek otomobillerdir. Bu sonuçla, binek otomobillerin 2005-2009 yılları arasındaki ÖTV tarifesi Tablo 2.8.’deki gösterilebilir;

Tablo 2. 8. 2005-2009 Yılları Arasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

YILLAR	Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi					
	3,5 Tonu Aşmayan Yük Taşıma Araçları		9 Kişilik Oturma Yeri Olanlar	Motor Silindir Hacmine Göre		
	İstiap Haddi 850 kg geçmeyip, 2000 cm ³ ’ü geçmeyenler	İstiap Haddi 850 kg geçip, 2800 cm ³ ’ü geçmeyenler	3200 cm ³ ’ü geçmeyenler	1600 cm ³ ’ü geçmeyenler	1600 cm ³ ’ü geçip 2000 cm ³ ’ü geçmeyenler	2000 cm ³ ’ü geçenler
2005	% 10	% 10	-	% 37	% 60	% 84
2006	% 10	% 10	-	% 37	% 60	% 84
2007	% 10	% 10	% 10	% 37	% 60	% 84
2008	% 10	% 10	% 10	% 37	% 60	% 84
2009	% 1	% 1	% 1	% 18	% 54	% 80
2009	% 3	% 10	% 10	% 27	% 60	% 84
2009	% 10	% 10	% 10	% 37	% 60	% 84

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm.

Erişim Tarihi: 13.02.2021.

Tablo 2.8’e göre, 2005-2008 yılları arasında binek otomobillerin ÖTV oranları değişmemişken, 2009 yılında birçok değişikliğe uğramıştır. Bunun nedeni ise, 2007 yılında Amerika Birleşik Devleti menşeli ortaya çıkan Mortgage Krizinin, 2008 yılında tüm dünyaya yayılarak küresel ölçekte finansal bir kriz halini alması olarak ifade edilmektedir¹⁷⁵. İlgili kriz döneminde, binek otomobillerin ÖTV oranları ilk olarak üç ay için geçerli olmak üzere, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçları ile dokuz kişilik oturma yeri olan taşıtlarda %1’e düşürülmüş ve ayrıca motor silindir hacmine göre ÖTV oranının belirlendiği binek otomobillerde 1600 cm³ altında olanlarda yarıdan fazla indirim, diğerlerinde sırasıyla, %6 ve %4 indirim gerçekleştirilmiştir¹⁷⁶. 2009 yılı içinde binek otomobillerin ÖTV oranları yine üç ay için geçerli olmak üzere yapılan ilk

¹⁷⁵ Serdar Öztürk ve Bekir Gövdere, “Küresel Finansal Kriz ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2010, s. 382.; Cemil Ertuğrul, Evren İpek, Olcay Çolak, “Küresel Mali Krizin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 8, Sayı 13, 2010, s. 61.

¹⁷⁶ 14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (16.03.2009 tarihli ve 27171 sayılı Resmî Gazete).

indirimler azaltılarak ÖTV indirimi devam etmiş ve daha sonra herhangi bir önlem alınmamış ve yine eski ÖTV oranlarına geçilmiştir¹⁷⁷.

2.3.3. Elektrikli Binek Otomobillerin ÖTV'ye Girişi: 2011 – 2016 Dönemi

2011 yılı itibariyle sadece elektrik motor gücüne sahip binek otomobiller de ÖTVK II sayılı listesi GTİP 87.03 pozisyonuna eklenmiştir. Sadece elektrikli motor gücüne sahip olan binek otomobiller, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçları, dokuz kişilik oturma yeri olan taşıtlar ile motor silindir hacmine göre sınıflandırılan binek otomobillerin her birine ayrı ayrı eklenmiştir. Sadece elektrik motorlu binek otomobiller, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarında istiap haddi ve motor silindir hacmi dikkate alınmadan, dokuz kişilik oturma yerine sahip taşıtlarda motor gücü (kW) dikkate alınmadan ÖTV matrahı ve oranı belirlenmiştir.

Motor silindir hacmine göre sınıflandırılan binek otomobillerde ise, belirli motor gücü (kW) dikkate alınarak, motor gücü arttıkça artan oranlı ÖTV oranı belirlenmiştir. Motor silindir hacmi ve motor gücüne göre sınıflandırılan binek otomobiller ikili bir yapı halini almaktadır. Bu yapı, fosil yakıtlı binek otomobiller ve sadece elektrik motorlu binek otomobiller olarak ifade edilebilir. Bu itibarla, binek otomobillerin 2011-2014 yılları arasındaki kapsamına göre sınıflandırılması ve ÖTV tarifesi Tablo 2.9 ve Tablo 2.10'daki gösterilebilir:

Tablo 2. 9. 2011-2014 Yılları Arasında 3,5 Tonu Aşmayan Yük Taşıma Araçları ve 9 Kişilik Oturma Yeri Olan Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

YILLAR	Binek Otomobillerde ÖTV Tarifesi				
	3,5 Tonu Aşmayan Yük Taşıma Araçları			9 Kişilik Oturma Yeri Olan	
	850 kg' yi geçmeyip, 2.000 cm ³ 'ü geçmeyen	850 kg' yi geçip, 2.800 cm ³ 'ü geçenler	Sadece Elektrikli Olanlar	3.200 cm ³ 'ü geçmeyenler	Sadece Elektrikli Olanlar
2011	% 10	% 10	% 10	% 10	% 10
2011	% 15	% 15	% 10	% 15	% 10
2012	% 15	% 15	% 10	% 15	% 10
2014	% 15	% 15	% 10	% 15	% 10

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm.
Erişim Tarihi: 15.02.2021.

¹⁷⁷ 15801 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (16.06.2009 tarihli ve Mükerrer 27260 sayılı Resmî Gazete).

Tablo 2.9.'da yer alan sınıflandırmaya göre, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçları ve dokuz kişilik oturma yeri olan taşıtlarda bir kez değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik ilgili binek otomobillerin elektrikli olup olmamalarına bağlı olarak ÖTV oranı artırılmıştır¹⁷⁸. Her iki grup için 2011-2014 yılları arasında ilgili elektrikli binek otomobiller ÖTV tarifesine girdiği yıldan itibaren herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Tablo 2. 10. 2011-2014 Yılları Arasında Yakıt Türüne Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

YILLAR	Yakıt Türüne Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi					
	Fosil Yakıtlı Binek Otomobillerde Motor Silindir Hacmine (cm ³) Göre			Sadece Elektrikli Binek Otomobillerde Motor Gücüne (kW) Göre		
	1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	1600 cm ³ 'ü geçip 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	2000 cm ³ 'ü geçenler	85 kW'ı geçmeyenler	85 kW'ı geçip, 120 kW'ı geçmeyenler	120 kW'ı geçenler
2011	% 37	% 60	% 84	% 3	% 7	% 9
2011	% 37	% 80	% 130	% 3	% 7	% 15
2012	% 40	% 80	% 130	% 3	% 7	% 15
2014	% 45	% 90	% 145	% 3	% 7	% 15

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm.

Erişim Tarihi: 15.02.2021.

2004-2011 yılları arasında sabit tutulan sadece fosil yakıtlı binek otomobillerin (Mortgage krizi hariç) ÖTV oranları bu dönemde sürekli olarak artış yapılmıştır. 2011-2014 yıllarını kapsayan Tablo 2.10'da yer alan sınıflandırmada, motor silindir hacimlerine göre ÖTV oranı belirlenen fosil yakıtlı binek otomobillerin ÖTV oranı yıllara göre artış yapılmış, motor gücüne göre ÖTV oranı belirlenen sadece elektrik motorlu binek otomobillerde 120 kW'ı geçenlerde ÖTV oranına bir kez artış yapılmış, diğer yıllarda ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

2011 yılında, 1600 cm³'ü geçen fosil yakıtlı binek otomobillerde sırasıyla %20 ve %46 ÖTV oranı artırılmış, 120 kW'ı geçen sadece elektrik motorlu binek otomobillerde %6 ÖTV oranı artış yapılmıştır¹⁷⁹. 2000 cm³ üzeri motor silindir hacmine sahip fosil yakıtlı binek otomobillerde yapılan %46 ÖTV oran artışı 2011 yılına kadar

¹⁷⁸ 2304 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (13.10.2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmî Gazete).

¹⁷⁹ 2304 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (13.10.2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmî Gazete).

yapılan en büyük artış oranıdır. 2012 yılında, sadece 1600 cm³'ün altında motor silindir hacmi olan binek otomobillerin ÖTV oranına %3 artış yapılmıştır¹⁸⁰. 2014 yılında ise, 1600 cm³ altında olanlara %5, 1600 ile 2000 cm³ arasında olanlara %10, 2000 cm³'ü geçen fosil yakıtlı binek otomobillerin ÖTV oranı %15 artırılmıştır¹⁸¹.

2.3.4. Hibrit Binek Otomobillerin ÖTV'ye Girişi ve Taşıt Değeri Esası: 2016

2.3.4.1. Hibrit Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesine Girişi

Binek otomobillerin yakıt türüne göre sınıflandırılması, sadece fosil yakıtlı ve sadece elektrik motorlu binek otomobiller olarak ikiye ayrılmaktayken, 2016 yılı ile birlikte, hem elektrik motorlu (kW) hem de fosil yakıtlı (cm³) hibrit veya melez binek otomobiller ÖTVK ekli II sayılı listesi GTİP 87.03 pozisyonuna eklenmiştir. Bu itibarla, ÖTVK II sayılı listesinin GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerde yakıt türüne veya motorun hangi enerjiyle çalışmasına göre üçlü bir sınıflandırılma yapılmıştır. İlgili sınıflandırma, sadece fosil yakıtlı, sadece elektrik motorlu ve hem elektrik motoru hem de fosil yakıtla motorla çalışabilen binek otomobiller olarak belirlenmiştir.

ÖTVK II sayılı listesi GTİP 87.03 pozisyonunda yapılan sınıflandırmaya göre, hibrit binek otomobiller sadece motor silindir hacimlerinin dikkate alınarak ÖTV uygulanan binek otomobillere eklenmiştir. Başka bir ifadeyle, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçları, dokuz kişilik oturma yeri olan taşıtlar ve sadece elektrik motorlu binek otomobiller ile kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ve golf arabaları ve benzeri taşıtların için ÖTV uygulamasında hibrit araç olup olmamaları önemli değildir. Aynı zamanda motor silindir hacmi 1.600 cm³ altında olan binek otomobiller için de hibrit binek otomobil düzenlemesi yapılmamıştır.

Hibrit binek otomobillerin ÖTV uygulaması ise, hem elektrik motor gücü (kW) hem de fosil yakıtları için motor silindir hacmi (cm³) dikkate alınarak belirlenmiştir. Hem motor gücü hem de motor silindir hacimleri belirli eşik rakamlar belirlenmiştir. Hibrit binek otomobillerin motor gücü ve motor silindir hacimleri arttıkça ÖTV oranı da artmaktadır. Bu itibarla, yakıt türüne göre veya motorun hangi enerjiyle çalışmasına göre binek otomobillerin sınıflandırılması Tablo 2.11'deki gibi gösterilebilir.

¹⁸⁰ 3735 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (22.09.2012 tarihli ve 28419 sayılı Resmî Gazete).

¹⁸¹ 5761 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (01.01.2014 tarihli ve 28869 sayılı Resmî Gazete).

Tablo 2. 11. 2016 Yılında Yakıt Türüne Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

YILLAR	Motor Enerjisine Göre Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi						
	Sadece Fosil Yakıtlı Binek Otomobillerde cm ³ Göre			Hibrit Binek Otomobillerde kW ve cm ³ Göre			
	1600 cm ³ 'ü geçmeye nler	1600 cm ³ 'ü geçip 2000 cm ³ 'ü geçemeyen	2000 cm ³ 'ü geçenler	50 kW'ı geçip, 1800 cm ³ 'ü geçmeye nler	50 kW'ı geçip, 1800 cm ³ geçenler	100 kW'ı geçip 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler	100 kW'ı geçip, 2500 cm ³ 'ü geçenler
2016	% 45	% 90	% 145	% 90	% 90	% 145	% 145
2016	% 45	% 90	% 145	% 45	% 90	% 90	% 145

Kaynak: 6745 Sayılı Kanun (07.09.2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmî Gazete) ve 9256 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (05.10.2016 tarihli ve 29848 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlemiştir.

* 2016 yılında yapılan düzenlemelerde, sadece elektrik motorlu binek otomobillerde herhangi bir değişiklik yapılmadığından tabloya eklenmemiştir.

** Diğer binek otomobillerin ÖTV tarifesinde 07.09.2016 ve 05.10.2016 tarihlerindeki düzenlemelerde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

ÖTVK II sayılı liste GTİP 8703 porsiyonuna dahil edilen hibrit binek otomobillerin, ÖTV tarifesi 50 kW ile 1800 cm³ arasında olanlar için %90, 100 kW ile 2500 cm³ arasında olanlar için ise %145 olarak belirlenmiştir¹⁸². 2016 yılında yapılan değişiklikle, hibrit binek otomobillerin ÖTV oranları, 50 kW'ı geçip 1800 cm³'ü geçmeyenler için %45, 100 kW'ı geçip 2500 cm³ geçmeyenlerde %55 azaltılmıştır¹⁸³. Dikkat edilirse, 50 kW'ı geçip 1800 cm³'ü geçenler ile 100 kW'ı geçip 2500 cm³'ü geçmeyen hibrit binek otomobillerde herhangi bir ÖTV oranında indirim yapılmamıştır.

2.3.4.2. Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesinde Taşıt Değeri Esası

ÖTVK II sayılı listede yer alan GTİP 87.03 porsiyonundaki binek otomobillerin kapsamı, üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçları, dokuz kişilik oturma yeri olan taşıtlar, yakıt veya motor enerjisi türüne göre sadece fosil yakıtlı, sadece elektrik motorlu ve hem fosil hem de elektrik motorlu binek otomobiller ile nitelik özelliklerine göre binek otomobiller olarak dördü bir sınıflandırmayla ayrılmaktadır. Her bir sınıflandırmadaki binek otomobiller için ÖTV'de belirlenen matrahlar ise, binek

¹⁸² 6745 Sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (07.09.2016 tarihli ve 29824 sayılı Resmî Gazete).

¹⁸³ 9256 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (05.10.2016 tarihli ve 29848 sayılı Resmî Gazete).

otomobilin yük taşıma kapasitesi, kaç kişilik oturma yerine sahip olması, motor enerjisine bağlı olarak motor silindir hacmi ve motor gücü gibi spesifik olarak belirlenmekteydi. Bu durum, gerçekte aynı değerde olmayan ancak aynı motor silindir hacmine sahip olan binek otomobillerden aynı oranda ÖTV alınması sonucunu doğurmakta ve vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktaydı.

2016 yılı itibariyle vergilemede adalet ilkesine uyum sağlamak amacıyla ÖTV’de binek otomobillerin matrahına taşıt değeri ölçüsü de eklenmiştir¹⁸⁴. Bu itibarla, binek otomobillerin ÖTV matrahı, motor silindir hacmi veya hem motor silindir hacmi (cm³) hem de motor gücü (kW) ile belirlenen binek otomobillere ayrıca vergisiz fiyatı ifade eden taşıt değeri de eklenmiştir. Taşıt değeri ölçüsü, fosil yakıtlı binek otomobiller ve hibrit binek otomobillerin ÖTV matrahına eklenmişken, sadece elektrik motorlu binek otomobiller için motor gücüyle ÖTV uygulanmaya devam edilmektedir. Ayrıca üç buçuk tonu aşan yük taşıma araçları, dokuz kişilik oturma yerine sahip taşıtlar için ÖTV matrahı hala spesifik olarak belirlenmeye devam edilmektedir.

Sadece fosil yakıtlı ve hibrit binek otomobillerin ÖTV matrahı belirli motor silindir hacimleri ve motor güçleri ile taşıt değeri dikkate alınarak ayrı ayrı uygulanmaktadır. Fosil yakıtlı binek otomobiller için, 1600 cm³ motor silindir hacmi ve 1600-2000 cm³ arası motor silindir hacmine sahip olan binek otomobillerin matrahına taşıt değeri eklenirken, motor silindir hacmi 2000 cm³’ü geçen binek otomobiller için matrah spesifik olarak belirlenmektedir. Bu itibarla, fosil yakıtlı bir binek otomobilin ÖTV matrahı hem motor silindir hacmi hem de taşıt değeri dikkate alınarak belirlenmektedir.

Hibrit binek otomobillerde ise, hem 50 kW’ı geçip 1800 cm³ motor silindir hacmini geçmeyen hem de 100 kW’ı geçip 2000-2500 cm³ motor silindir hacmi geçmeyenlerin matrahına taşıt değeri eklenmiştir. Dikkat edilirse fosil yakıtlı binek otomobillerde 2000 cm³ üstü motor silindir hacmi için taşıt değeri belirlenmezken, hibrit binek otomobillerde her kategoriye taşıt değeri eklenmiştir. Ayrıca 2016 yılında diğer binek otomobillerin ÖTV matrahında ve oranında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

¹⁸⁴ 9542 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (25.11.2016 tarihli ve 29899 sayılı Resmî Gazete)

Tablo 2. 12. Fosil Yakıtlı Binek Otomobillerin Taşıt Değerli ÖTV Tarifesi

YILLAR	Fosil Yakıtlı Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi					
	1600 cm ³ 'ü geçmeyenler			1600 cm ³ 'ü geçip, 2000 cm ³ 'ü geçmeyen		2000 cm ³ 'ü geçenler
	40.000 TL'yi Aşmayanlar	40.000 TL'yi aşp,70.000 TL'yi Aşmayanlar	70.000 TL'yi Aşanlar	100.000 TL Aşmayanlar	100.000 TL Aşanlar	
2016	% 45	% 50	% 60	% 100	% 110	% 160

Kaynak: 9542 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (25.11.2016 tarihli ve 29899 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

İlgili BKK ile, motor silindir hacmi 1600 cm³'yi geçmeyen binek otomobiller 2016 yılı itibariyle ÖTV'ye giren taşıt değeriyle üçe ayrılmıştır. 2016 yılında esas olarak 1600 cm³ motor silindir hacmine sahip binek otomobiller %45 ÖTV oranı uygulanırken, taşıt değeriyle binek otomobillerin ÖTV oranında artış meydana gelmiştir¹⁸⁵. 40.000 TL ile 70.000 TL arasında taşıt değeri olan binek otomobiller için ÖTV oranında %5, 70.000 TL'nin de üstünde taşıt değeri olan binek otomobillerin ÖTV oranında %15 artış meydana gelmiştir. 2016 yılında 1600 cm³ ile 2000 cm³ motor silindir hacmine sahip binek otomobillere %90 ÖTV oranı uygulanırken, taşıt değeri 100.000 TL' den daha az vergisiz fiyatı olan binek otomobillerde ÖTV oranında %10 artış, 100.000 TL'den daha fazla taşıt değeri olan binek otomobillerde ise ÖTV oranında %20 artış meydana gelmiştir. Motor silindir hacmi 2000 cm³ geçen binek otomobillerde ise vergisiz fiyatı temsil eden taşıt değeri ölçüsüne yer verilmemiştir.

Tablo 2. 13. Hibrit Binek Otomobillerin Taşıt Değerli ÖTV Tarifesi

YILLAR	Hibrit Binek Otomobillerde ÖTV Tarifesi				
	50 kW'ı geçip 1800 cm ³ geçmeyenler			100 kW'ı geçip 2500 cm ³ geçmeyenler	
	50.000TL'yi aşmayanlar	50.000 TL'yi geçip, 80.000 TL'yi aşmayanlar	80.000TL'yi aşanlar	Motor Silindir Hacmi 2000 cm ³ ile 2500 cm ³ arası olup, 100.000 TL'yi aşmayanlar	Motor Silindir Hacmi 2000 cm ³ ile 2500 cm ³ arası olup, 100.000 TL'yi aşanlar
2016	% 45	% 50	% 60	% 100	% 110

Kaynak: 9542 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (25.11.2016 tarihli ve 29899 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

¹⁸⁵ Hakan Yavuz, "Otomobil Alımında Özel Tüketim Vergisinin Etkisi ve ÖTV Bilinci", **International Journal Of Eurasia Social Sciences**, Volume 8, Issue 26, 2017, s. 375.

İlgili BKK ile, 50 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 1800 cm³ geçmeyen hibrit binek otomobiller ÖTV tarifesine giren taşıt değeriyle üçe ayrılmıştır. Taşıt değeri 50.000 TL'yi aşmayanların ÖTV oranında artış yapılmazken, 50.000 TL ile 80.000 TL arasında olan %5, taşıt değeri 80.000 TL üstünde olan hibrit binek otomobillerin ÖTV oranında %15 artış meydana gelmiştir. 100 kW'ı geçip 2500 cm³ geçmeyenler hibrit binek otomobillerde ÖTV oranı, motor silindir hacmi 2000 cm³ ile 2500 cm³ arası olup, 100.000 TL'yi aşp aşmamasına göre ikiye ayrılmıştır. 100.000 TL'yi aşmayanlar için %100, aşanlar için ise %110 ÖTV oranı belirlenmiştir.

2.3.5. 2017 ve Sonrasında Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi

Her yılı ayrı ayrı incelenecek bu dönemde, 2017 yılında binek otomobillerin ÖTV tarifesinde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 2018 yılında, hem fosil yakıtlı hem de hibrit binek otomobillerin ÖTV tarifesinde birçok değişiklik yapılmıştır. 01.01.2018 tarihinde yapılan düzenlemeyle¹⁸⁶, sadece fosil yakıtlı binek otomobillerin, motor silindir hacimleri 1600 cm³'ü geçmeyenlerde ÖTV matrahları; 40.000 TL'yi geçmeyenler 46.000 TL'ye, 40.000 TL'yi aşp, 70.000 TL'yi aşmayanlar, 46.000 TL-80.000 TL arasına, motor silindir hacimleri 1600 cm³'ü geçip 2000 cm³'ü geçmeyen fosil yakıtlı binek otomobillerin ÖTV matrahı 100.000 TL'yi geçmeyenler 114.000 TL'ye taşıt değerleri artırılmıştır. Hibrit binek otomobillerde ise, 50 kW'ı geçip, 1800 cm³'ü motor silindir hacmini geçmeyenlerin ÖTV matrahları; 50.000 TL'den 57.000 TL'ye, 50.000 TL'yi geçip 80.000 TL'yi geçmeyenler 57.000-91.000 TL arasına, 100 kW'ı geçip, 2000 ile 2500 cm³'ü motor silindir hacmini geçmeyen hibrit binek otomobillerde ÖTV matrahı, 100.000 TL'den 114.000 TL'ye taşıt değerleri artırılmıştır.

2018 yılında yapılan diğer düzenlemelerin bir tanesi bazı binek otomobillerin yine taşıt değerlerinin artırılması ile ilgilidir¹⁸⁷. 2018 yılında yapılan düzenlemenin diğeri ise, neredeyse bütün binek otomobillerin ÖTV oranlarıyla ilgilidir¹⁸⁸. Bu bağlamda, hem binek otomobillerin taşıt değerlerinin artırılmış hali hem de neredeyse bütün binek otomobillerin ÖTV oranlarında yapılan indirimler Tablo 2.14'deki gibi gösterilebilir.

¹⁸⁶ 11176 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (01.01.2018 tarihli ve 30288 sayılı Resmî Gazete).

¹⁸⁷ 132 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (24.09.2018 tarihli ve 30545 sayılı Resmî Gazete).

¹⁸⁸ 287 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (31.10.2018 tarihli ve Mükerrer 30581 sayılı Resmî Gazete)

Tablo 2. 14. Binek Otomobillerin İndirimli ÖTV Tarifesi

Binek Otomobillerin ÖTV Tarifesi	ÖTV Oranı (%)
3,5 Tonu Aşmayan Yük Taşıma Araçları	
İstiap haddi 850 kg'yi geçmeyip, motor silindir hacmi 2.000 cm ³ 'ün altında olanlar	5
İstiap haddi 850 kg'yi geçmeyip, motor silindir hacmi 2.800 cm ³ 'ün altında olanlar	5
Sadece elektrik motorlu olanlar	5
9 Kişilik Oturma Yerine Sahip Taşıtlar	
Motor silindir hacmi 3.200 cm ³ 'ün altında olanlar	5
Sadece elektrik motorlu olanlar	5
Yakıt Türü veya Motor Enerjisine Göre Binek Otomobiller	
Sadece Fosil Yakıtlı Binek Otomobiller	
Motor silindir hacmi 1.600 cm ³ 'ü geçmeyenler	
ÖTV matrahı 70.000 TL altında olanlar	30
ÖTV matrahı 70.000 TL'yi geçip, 120.000 TL'yi aşmayanlar	35
ÖTV matrahı 120.000 TL'yi aşanlar	60
Motor silindir hacmi 1.600 cm ³ 'ü geçip, 2.000 cm ³ 'ü geçmeyenler	
ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	100
ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşanlar	110
Motor silindir hacmi 2.000 cm ³ geçenler	160
Hibrit Binek Otomobiller	
Elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 1.800 cm ³ 'ü geçmeyenler	
ÖTV matrahı 85.000 TL altında olanlar	30
ÖTV matrahı 85.000 TL'yi geçip, 135.000 TL'yi aşmayanlar	35
ÖTV matrahı 135.000 TL'yi aşanlar	60
Elektrik motor gücü 100.000 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 2.500 cm ³ geçmeyenler	
ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar	100
ÖTV matrahı 170.000 TL'yi aşanlar	110
Sadece Elektrik Motorlu Binek Otomobiller	
Motor gücü 85 kW'ı geçmeyenler	3
Motor gücü 85 kW'ı geçip, 120 kW'ı geçmeyenler	7
Motor gücü 120 kW'ı geçenler	15

Kaynak: 132 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (24.09.2018 tarihli ve 30545 sayılı Resmî Gazete). 287 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (31.10.2018 tarihli ve Mükerrer 30581 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 2.14’de düzenlenen sınıflandırmaya göre, bir takım binek otomobillerin gerek spesifik matrahları gerekse değer esaslı matrahlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan sekiz aylık süre için ÖTV oranlarında indirimle gidilmiştir. İlk olarak 2018 yılının son iki ay için geçerli olmak üzere, istiap haddi ve motor silindir hacimlerine göre ÖTV matrahı belirlenen üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarında ÖTV oranında %10, sadece elektrik motorlu üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarında %5, dokuz kişilik oturma yerine sahip taşıtlarda motor silindir hacmi 3.200 cm³’ü geçmeyenlerin ÖTV oranında %10, sadece elektrik motorlu olanlarda %5, sadece fosil yakıtlı binek otomobillerin 70.000 TL’yi geçmeyenler ve 70.000-120.000 TL arasında olanlar ile hibrit binek otomobillerin 85.000 TL’yi geçmeyenler ve 85.000-135.000 TL arasında olanların ÖTV oranında %15 indirim yapılmıştır¹⁸⁹.

Dikkat edildiğinde, sadece fosil yakıtlı binek otomobillerde taşıt değeri 120.000 TL’yi geçenlerde, 1.600 cm³ ile 2.000 cm³ arasında motor silindir hacmi olanlar ile 2.000 cm³’ün üstünde motor silindir hacmi olanlar için herhangi bir ÖTV indirimi yapılmamıştır. Aynı zamanda hibrit binek otomobillerde, taşıt değeri 135.000 TL’yi geçen ve 100 kW’ı geçip motor silindir hacmi 2.500 cm³ geçmeyenlerde de ÖTV indirimi yapılmamıştır. Ayrıca sadece elektrik motorlu binek otomobillerde de ÖTV indirimi yapılmamıştır.

İki ay için geçerli olan bir takım binek otomobillerde ÖTV indirimlerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan üç ay için olmak üzere uzatılmıştır¹⁹⁰. Böylelikle 2018 yılının son iki ayında geçerli olan ÖTV indirimleri 2019 yılının ilk üç ayı için bir takım binek otomobillerde ÖTV indirimlerine devam edilmiştir. Beş ay için geçerli olan bir takım binek otomobillerde ÖTV indirimlerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan tekrar üç ay için olmak üzere uzatılmıştır¹⁹¹. Bu bağlamda, 2018 yılının son iki ayından başlamak üzere 2019 yılının yarısına kadar bir takım binek otomobillerde ÖTV indirimi yapılmıştır. 2019 yılının diğer yarısında herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, ÖTV oranları da indirim dönemi dışındaki oranlarla uygulanmaya devam edilmiştir¹⁹².

¹⁸⁹ 287 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (31.10.2018 tarihli ve Mükerrer 30581 sayılı Resmi Gazete).

¹⁹⁰ 535 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (30.12.2018 tarihli ve 30641 sayılı Resmi Gazete).

¹⁹¹ 843 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (21.03.2019 tarihli ve 30721 sayılı Resmi Gazete).

¹⁹² İndirim dönemi dışındaki binek otomobillerin ÖTV oranları için bkz., Tablo 2.9, 2.10, 2.12 ve 2.13.

Binek otomobillerin ÖTV tarifesinde sekiz aylık indirim döneminden sonra 2019 yılının diğer yarısında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 2020 yılında ise sadece bir düzenleme yapılmış ve sadece fosil yakıtlı ve hibrit binek otomobillerinin bazılarının taşıt değeri artırılırken, bazılarının ÖTV oranı artırılmıştır. İlgili düzenlemeye göre değişen değerler¹⁹³:

Motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü geçemeyip sadece fosil yakıtlı binek otomobillerde;

- Taşıt değeri 70.000 TL'den az olanların taşıt değeri 85.000 TL'ye,
- Taşıt değeri 70.000 ile 120.000 TL arasında olanlar, 85.000 ile 130.000 TL'ye
- Taşıt değeri 120.000 TL'yi geçenler, 130.000 TL'ye ve aynı zamanda ÖTV oranı da %60'dan %80'e artırılmıştır.

Motor silindir hacmi 1.600 cm³ ile 2.000 cm³ arasında olan sadece fosil yakıtlı binek otomobillerde taşıt değeri değişmemiş ancak ÖTV oranları artırılmıştır;

- Taşıt değeri 170.000 TL altında olanların ÖTV oranı %100'den %130'a
- Taşıt değeri 170.000 TL üstünde olanların ÖTV oranı %110'dan %150'ye artırılmıştır.

Motor silindir hacmi 2.000 cm³'ü geçen sadece fosil yakıtlı binek otomobillerde;

- ÖTV oranı %160' dan %220' ye artırılmıştır.

Hibrit binek otomobillerde taşıt değerleri değiştirilmemiş ancak bazılarının ÖTV oranında değişiklik yapılmıştır;

- Motor gücü 50 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 1.800 cm³'ü geçmeyen Taşıt değeri 135.000 TL üstünde olanların ÖTV %60'dan %80'e,
- Motor gücü 100 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 2.500 cm³'ü geçmeyen taşıt değeri 170.000 TL altında olanların ÖTV oranı %100'den %130'a,
- Motor gücü 100 kW'ı geçip, motor silindir hacmi 2.500 cm³'ü geçmeyen taşıt değeri 170.000 TL üstünde olanların ÖTV oranı %110'dan %150'ye artırılmıştır.

¹⁹³ 2912 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı (30.08.2020 tarihli ve 31229 sayılı Resmî Gazete).

2021 yılı Ocak-Kasım döneminde, binek otomobillerin ÖTV tarifesinde üç farklı düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerden ilki, sadece elektrik motorlu binek otomobillerin vergi oranları artırılmasıyla ilgilidir. 2011 yılından itibaren sabit tutulan sadece elektrik motorlu binek otomobillerin ÖTV oranlarında 2021 yılında ilk kez kapsamlı bir ÖTV artışı yapılmıştır. Yapılan ÖTV artışı, üç buçuk tonu aşmayan sadece elektrikli yük taşıma araçları, sadece elektrik motorlu 9 kişilik oturma yeri olan taşıtları kapsamamaktadır. İlgili düzenlemeyle, 2011 yılından 2020 yılına kadar uygulanan ÖTV oranları ve 2021 yılında değiştirilen ÖTV oranları Tablo 2.15’deki gibi gösterilebilir:

Tablo 2. 15. 2021 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerde ÖTV Oranı Artışı

ÖTV Matrahı	ÖTV Oranları (%)	
	2011-2020	2021
Motor gücü 85 kW’ı geçmeyenler	3	10
Motor gücü 85 kW’ı geçip, 120 kW’ı geçmeyenler	7	25
Motor gücü 120 kW’ı geçenler	15	60

Kaynak: 3471 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (02.02.2021 tarihli ve 31383 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

2021 yılında yapılan diğer değişiklik ise, bazı binek otomobillerin ÖTV oranlarında değişiklik yapılmadan sadece taşıt değerlerinin artırılmasıdır¹⁹⁴. 2021 yılında yapılan diğer değişiklik ise, GTİP 87.03 pozisyonuna yeni malların eklenmesidir¹⁹⁵. GTİP 87.03 pozisyonuna yeni eklenen malların “*ATV (her türlü arazide kullanılan araç)*” ve “*UTV (çok amaçlı hizmet aracı)*” olarak isimleri belirlenmiştir. İlgili araçların matrah yapısı bakımından herhangi bir motor silindir hacmi, motor gücü veya taşıt değeri belirlenmemiş olup, %25 olarak ÖTV oranı belirlenmiştir. Ayrıca, ilgili mallar hem GTİP 87.01 hem GTİP 87.04 pozisyonuna mal ismi olarak eklenmiş ve aynı ÖTV oranı uygulanmıştır. GTİP 87.03 pozisyonuna eklenen diğer mal ise, “*Motorlu karavanlar*” olarak ismi belirlenmiştir. Motorlu karavanlarında matrah yapısı bakımından sadece mal ismi belirlenmiş ve %45 ÖTV oranı belirlenmiştir. 2021 yılında yapılan düzenlemeler ve GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ÖTV tarifesi kanuni şekliyle Tablo 2.16’daki gibidir.

¹⁹⁴ 4373 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (13.08.2021 tarihli ve 31567 sayılı Resmî Gazete).

¹⁹⁵ 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md. 57 (26.10.2021 tarihli ve 31640 sayılı Resmî Gazete).

Tablo 2. 16. Yürürlükteki Binek Otomobil ÖTV Tarifesi

GTİP NO	Mal İsmi	Vergi Oranı
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç] - Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenli taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç) -- İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm³'ün altında olanlar -- İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olanlar -- Sadece elektrik motorlu olanlar - Sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanlardan -- Motor silindir hacmi 3200 cm³'ü geçmeyenler -- Sadece elektrik motorlu olanlar - ATV (her türlü arazide kullanılan araç) ve UTV (çok amaçlı hizmet aracı) - Motorlu karavanlar - Diğerleri -- Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler --- Özel tüketim vergisi matrahı 92.000 TL'yi aşmayanlar --- Özel tüketim vergisi matrahı 92.000 TL'yi aşp, 150.000 TL'yi aşmayanlar --- Diğerleri -- Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler --- Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kW'ı geçip motor silindir hacmi 1800 cm³'ü geçmeyenler ---- Özel tüketim vergisi matrahı 114.000 TL'yi aşmayanlar ---- Özel tüketim vergisi matrahı 114.000 TL'yi aşp, 170.000 TL'yi aşmayanlar ---- Diğerleri	15 15 10 15 10 25 45 45 50 80 45 50 80

	--- Diğerleri --- Özel Tüketim Vergisi Matrahı 170.000 TL' yi aşmayanlar --- Diğerleri -- Motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler --- Elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 100 kW'ı geçip motor silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler --- Özel Tüketim Vergisi Matrahı 170.000 TL'yi aşmayanlar --- Diğerleri --- Diğerleri -- Sadece elektrik motorlu olanlar --- Motor gücü 85 kW'ı geçmeyenler --- Motor gücü 85 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler --- Motor gücü 120 kW'ı geçenler	130 150 130 150 220 10 25 60
8703.10.11 .00.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar	6,7
8703.10.18 .00.00	Diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar)	6,7

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm.
Erişim Tarihi: 14.08.2021.

2.4. Binek Otomobillerin MTV Tarifesi

Özel bir servet unsurunu konu alan MTV, 1957 yılında Hususi Otomobiller Vergisi adıyla, 1963 yılında Motorlu Kara Taşıtları Vergisi adıyla ve son olarak ise, 1980 yılında Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu adını almıştır¹⁹⁶. MTVK'da motorlu taşıtlar kara ve hava taşıtı olarak farklı listelere ayrılmaktadır. Ayrıca, motorlu kara taşıtları da ticari amaçla kullanılıp kullanılmamasına göre farklı listelere ayrılmaktadır. Bu itibarla, I sayılı listede ticari amaçla kullanılmayan kara taşıtları, II sayılı listede ticari amaçla kullanılan kara taşıtları düzenlemektedir¹⁹⁷. IV sayılı listede ise, hava taşıtları düzenlenmektedir (MTVK md. 6). İlgili listelerde yer alan motorlu taşıtların matrahları, motor silindir hacmi, motor gücü, taşıt cinsi, oturma yeri, azami toplam ağırlık, azami toplam ağırlık ve taşıtlarının yaşı gibi teknik özellikli vergilendirme unsurlarına göre spesifik olarak ve oranları da maktu belirlenmektedir¹⁹⁸. Ayrıca,

¹⁹⁶ Bilici, **a.g.e.**, s. 188.

¹⁹⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 394.

¹⁹⁸ Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, s. 368.

Cumhurbaşkanlığı maktu olarak belirlenen MTV oranını, yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek ve %20'sinden de az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilendirilmiştir (MTVK md. 10/a).

MTVK ekli I sayılı listesi otomobil, kaptıkaçı ve arazi taşıtları olarak düzenlenmektedir (MTVK md 5). MTVK'da GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmadığından, söz konusu binek otomobiller sadece 8 kişilik oturma yerine sahip ve insan taşımak üzere üretilmiş taşıtları ifade etmektedir (MTVK md. 2/2). Çalışmanın bütünde binek otomobil olarak değerlendirileceği açıklanan bazı kamyonet ve panelvan türü çok amaçlı taşıtlara yönelik MTVK açısından herhangi bir ayırım yapılmadığından, ilgili taşıtlar MTVK II sayılı listesine göre vergilendirilmektedir. Ayrıca, arazi taşıtları da binek otomobil olarak değerlendirilmektedir ve söz konusu arazi taşıtları MTVK I sayılı listeye göre vergilendirildiğinden, bu başlıktaki binek otomobil ifadesi, otomobil ve arazi taşıtlarını ifade etmekte, dolayısıyla çok amaçlı taşıtları ifade etmemektedir.

İlgili açıklamalara göre, binek otomobillerin MTV matrahı, belirli bir tarihe göre, bazılarının sadece spesifik olarak bazılarının ise, hem spesifik hem de advalorem olarak belirlenmektedir. Bu başlıkta, 1980-2021 yılları arasında MTVK adından itibaren binek otomobillerin MTV tarifesinde gerçekleşen vergilendirme unsurlarının değişimleri açıklanmaktadır.

2.4.1. 1980 – 2003 Dönemi: Ağırlık Esaslı MTV Tarifesi

1980 yılında MTVK I sayılı listesinde yer alan motorlu kara taşıtları iki vergileme unsuru kullanılarak spesifik vergi tarifi uygulanmaktaydı. Bu vergilendirme unsurları ise, motorlu kara taşıtlarının net ağırlığı ve yaşı (model yılı) olarak belirlenmiştir. MTVK I sayılı listesindeki motorlu taşıtların net ağırlık vergilendirme unsuru için belirli eşik rakamlar belirlenmiştir. Net ağırlık vergilendirme unsuru eşik rakamları 950 kg'den başlayıp belirli ikili gruplar halinde 1800 kg'ye kadar ve 1801 kg ve fazlası olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, MTVK I sayılı listesinde yer alan binek otomobillerin ve diğer motorlu kara taşıtlarının net ağırlığı artıka ödenecek maktu MTV oranı da artmaktaydı. I sayılı listede yer alan motorlu kara taşıtların diğer vergileme unsuru olan yaşı veya model yılı ise, 1-3, 4-6, 6-15, 16 ve yukarısı olarak

belirlenmiştir. Bu itibarla, MTKV I sayılı listesinde yer alan binek otomobiller ve diğer motorlu kara taşıtlarının yaşı artıkça da ödenecek maktu MTV tutarı azalmaktaydı.

Sonuç olarak, MTKV I sayılı listesi ve dolayısıyla binek otomobillerin 1980 yılında vergi tarifesinde vergilendirme unsurları Tablo 2.17'deki düzenlenmiştir.

Tablo 2. 17. Ağırlık Esasına Göre Binek Otomobillerin MTV Tarifesi

Taşıtların Net Ağırlığı	Taşıtların Yaşları ve Ödeyecekleri Yıllık Vergiler (TL)			
	1-3 Yaş	4-5 Yaş	6-15 Yaş	16 ve Yukarı Yaş
950 kg ve daha aşağı	4.080	3.000	2.040	1.020
951-1200 kg	6.000	4.500	3.000	1.500
1201-1600 kg	10.080	7.500	5.040	2.520
1601-1800 kg	18.000	13.500	9.000	4.500
1801 ve daha yukarı	35.040	26.280	17.520	5.760

Kaynak: 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (28.11.1980 ve 17174 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://resmigazete.gov.tr/arsiv/17174.pdf>, s. 30. Erişim Tarihi: 01.05.2021.

1980-2000 yılları arasında MTKV I sayılı listede yer alan binek otomobillerin ve diğer kara taşıtlarının net ağırlığı ve yaş vergilendirme unsurları kullanılarak spesifik vergi tarifesi uygulanmıştır¹⁹⁹. Spesifik olarak belirlenen I sayılı listede, her yıl MTV maktu tutarı artırılarak tarife yapısında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. 20 yıllık bir süreçte binek otomobillerin vergilendirme unsurlarında herhangi bir değişiklik yapılmamışken, sadece 2001 yılı için geçerli yeni I sayılı tarife hazırlanmış ve uygulanmıştır²⁰⁰. 2001 yılında I sayılı listedeki binek otomobiller ve diğer kara taşıtları için vergilendirme unsurları; taşıtların net ağırlığı, motor silindir hacmi, yakıt kullanımı ile yeniden belirlenen yaş aralıkları olarak belirlenmiştir. Örneğin, 950 kg ağırlığında, motor silindir hacmi, yakıt kullanımı ve taşıt yaşına göre binek otomobillerin vergi tarifesi Tablo 2.18'deki gibidir;

¹⁹⁹ Maliye Bakanlığı, **1 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (20.12.1980 tarihli ve 17196 sayılı Resmî Gazete) ile **16 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (16.12.1999 tarihli ve 23908 sayılı Resmî Gazete) arasındaki genel tebliğler incelenerek bu sonuca varılmıştır. Daha geniş bilgi ve ilgili tebliğlere erişmek için bkz. https://www.verginet.net/dtt/3/GenelTebliğler_108.aspx. Erişim Tarihi: 03.05.2021.

²⁰⁰ Maliye Bakanlığı, **17 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (22.12.2000 tarihli ve 24268 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/88892/pdf>. Erişim Tarihi: 03.05.2021.

Tablo 2. 18. Sadece 2001 Yılında Uygulanılan Binek Otomobillerin MTV Tarifesi

Vergilendirme Unsurları			Vergilendirme Unsuru Taşıtların Yaşlarına (Model Yılları), Lüks Derecelerine, Yakıt Kullanımına ve Kullanım Amaçlarına Göre Ödenecek Yıllık Vergiler				
Net Ağırlık	Motor Silindir Hacmi ve Yakıt Kullanımı		1-3 Yaş	4-6 Yaş	7-11 Yaş	15 Yaş	16 ve Yukarı Yaş
950 kg ve Aşağısı	1600 cm ³ ve aşağısı	Normal*	63.920	63.920	31.880	31.880	6.870
		LPG'li**	319.600	319.600	159.400	159.400	34.350
		LPG'li TO ve D.O***	191.760	191.760	95.640	95.640	20.610
	1601 cm ³ ve yukarısı	Lüks****	95.880	63.920	31.880	31.880	6.870
		LPG'li	479.400	319.600	159.400	159.400	34.350
		LPG'li TO ve D.O	287.640	191.760	95.640	95.640	20.610

Kaynak: Maliye Bakanlığı, 17 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği.

* Motor silindir hacmi 1600 cm³ ve altında olan otomobil ve arazi taşıtları ile kaptıkaçtı, panel ve münhasıran yük taşımaya mahsus arazi taşıtlarıdır.

** Motor silindir hacmi 1600 cm³ ve altında olan ve LPG yakıtı kullanan otomobil ve arazi taşıtları ile kaptıkaçtı, panel ve münhasıran yük taşımaya mahsus arazi taşıtlarıdır.

*** Motor silindir hacmi 1600 cm³ ve altında olan ve LPG yakıtı kullanan taksimetre veya tarife ile yolcu taşıyan taksi otomobilleri ile adam başına ücretle yolcu taşıyan dolmuş otomobilleridir.

**** Motor silindir hacmi 1601 cm³ ve üstünde olan otomobil ve arazi taşıtları ile yük veya yolcu taşıyabilen iki veya daha fazla sıralı oturma yeri bulunan açık kasa olan arazi taşıtlarıdır.

MTVK I sayılı listesinin Tablo 2.18'deki hali, taşıtların net ağırlıklarına göre belirleyen gruplarda herhangi bir değişik yapılmadan Tablo 2.17'deki gibi sınıflandırılmıştır. 2001 yılı için eklenen motor silindir hacmi vergilendirme unsuru ise, ağırlık esasına göre belirlenen her bir sınıfa 1600 cm³ ve aşağısı ile 1601 cm³ ve yukarısı olarak eklenmiştir. Aynı zamanda yakıt kullanımı olarak ifade edilen bir diğer vergilendirme unsuru ise, binek otomobillerin ve diğer kara taşıtlarının LPG'li olup olmamasına ve ticari amaçla kullanılıp kullanılmamasına göre MTV tarifesine eklenmiştir. Son olarak, binek otomobillerin ve diğer motorlu kara taşıtlarının yaş aralığı 1980-2000 yılları arasına göre artırılmıştır. Ancak 2002 ve 2003 yılında ağırlık ve yaş vergilendirme unsurlarına göre vergi tarifesine geri dönmüştür²⁰¹.

²⁰¹ Detaylı bilgi için bkz., Maliye Bakanlığı, 18 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği (29.12.2001 tarihli ve 24625 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/88427/pdf>. Erişim Tarihi: 03.05.2021.; Maliye Bakanlığı 19 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği (28.12.2002 tarihli ve 24977 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/89187/pdf>. Erişim Tarihi: 03.05.2021.

2.4.2. 2004 – 2017 Dönemi: Motor Silindir Hacimli MTV Tarifesi

2004 yılında binek otomobillerin vergilendirme unsurlarına net ağırlık esası terk edilerek yerine motor silindir hacmi esası getirilmiştir²⁰². Bu şekilde, binek otomobiller ve kaptıkaçtı kara taşıtlarında motor silindir hacmi ve ilgili motorlu kara taşıtlarının yaş vergilendirme unsurlarına göre spesifik vergi tarifesine geçilmiştir. Binek otomobiller için belirlenen motor silindir hacmi 1300 cm³'den başlayıp ikili grupları halinde 4001 cm³'e kadar dokuz ayrı sınıfa ayrılmıştır. Ayrıca, binek otomobillerin diğer vergileme unsuru olan yaş kriteri ise, beş farklı gruba ayrılarak kapsamı genişletilmiştir. Bu yaş grupları ise, 1-3, 4-6, 7-11, 12-15 ve 16 ve yukarısı olarak belirlenmiştir. Bu bağlamda, MTVK I sayılı listesinde yer alan binek otomobillerin motor silindir hacmi arttıkça ödenecek maktu MTV tutarı da artmaktaydı. Ancak MTVK I sayılı listesinde yer alan binek otomobiller yaşı arttıkça ödenecek maktu MTV tutarı da azalmaktaydı. Bu itibarla, 2004 yılındaki MTVK I sayılı listesindeki taşıtların vergi tarifesi Tablo 2.19'daki gibi düzenlenmiştir;

Tablo 2. 19. Motor Silindir Hacmine Göre Binek Otomobillerin MTV Tarifesi

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 – 3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	250.000	175.000	100.000	75.000	30.000
1301 – 1600 cm ³ e kadar	400.000	300.000	175.000	125.000	50.000
1601 – 1800 cm ³ e kadar	700.000	550.000	325.000	200.000	80.000
1801 – 2000 cm ³ e kadar	1.100.000	850.000	500.000	300.000	120.000
2001 – 2500 cm ³ e kadar	1.650.000	1.200.000	750.000	450.000	180.000
2501 – 3000 cm ³ e kadar	2.300.000	2.000.000	1.250.000	675.000	250.000
3001 – 3500 cm ³ e kadar	3.500.000	3.150.000	1.900.000	950.000	350.000
3501 – 4000 cm ³ e kadar	5.500.000	4.750.000	2.800.000	1.250.000	500.000
4001 cm ³ ve yukarısı	9.000.000	6.750.000	4.000.000	1.800.000	700.000

Kaynak: 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 23.

²⁰² 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md. 23 (02.01.2004 ve Mükerrer 25334 sayılı Resmî Gazete). bkz., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2004/01/20040102m1.htm>. Erişim Tarihi: 06.05.2021.

2004-2017 yılları arasında MTVK I sayılı listesinde yer alan binek otomobil ve diğer motorlu kara taşıtlarının vergi tarifesinde, motor silindir hacmi ve ilgili motorlu taşıtların yaş vergilendirme unsurlarına göre spesifik olarak matrah uygulanmıştır²⁰³. İlgili dönemde binek otomobil ve diğer motorlu kara taşıtlarının motor silindir hacmi ve yaş vergilendirme unsurları değiştirilmeden sadece maktu olarak belirlenen MTV tutarları artırılmıştır.

2.4.3. 2018 ve Sonrasında MTV Tarifesi

2.4.3.1. Taşıt Değer Esaslı MTV Tarifesi

2018 yılına kadar I sayılı listede yer alan binek otomobillerin vergilendirme unsurlarından yaş kriteri hiç değiştirilmeden, ilk olarak net ağırlığı daha sonra da motor silindir hacmi kriteri kullanılarak spesifik MTV tarifesi uygulanmaktaydı. İlgili MTV tarife yapıları aynı ağırlığa veya motor silindir hacmine sahip olan ancak aynı değerde olmayan binek otomobillerin aynı tutarda MTV ödemesi sonucunu doğurmaktaydı²⁰⁴. Bu durum, vergi adaletine uygun bulunmamaktaydı²⁰⁵. 2018 yılında vergi adaletini sağlamak üzere, sadece I sayılı listede yer alan binek otomobil ve diğer motorlu kara taşıtları için taşıt değeri²⁰⁶ vergilendirme unsuru vergi tarifesine eklenmiştir²⁰⁷. MTVK I sayılı listesine eklenen taşıt değeri vergilendirme unsuruyla, binek otomobil ve kaptıkaçtı kara taşıtlarının servet vergisi niteliğini de güçlendirmektedir²⁰⁸.

²⁰³ Maliye Bakanlığı, **21 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (10.01.2004 tarihli ve 25342 sayılı Resmî Gazete) ve Maliye Bakanlığı, **47 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (27.12.2016 tarihli ve 29931 sayılı Resmî Gazete) arasındaki MTV genel tebliğler incelenerek bu sonuca varılmıştır. İlgili tebliğlere erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. Erişim Tarihi: 14.05.2021.

²⁰⁴ H. Kabakçı Karadeniz, “Otomobil Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal Of Public Finance**, Cilt 3, Sayı 1, 2018, s. 198.

²⁰⁵ Haldun Darıcı, “Taşıtların Vergilendirilmesinde Taşıt Değerinin Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 317, Mayıs 2019, s. 106.

²⁰⁶ Taşıt Değeri, “*Taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile özel tüketim vergisi hariç) teşekkül eden değeri ifade eder*” olarak tanımlanmıştır (MTVK md. 2/20). Buna göre taşıt değeri, binek otomobili teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma gideri, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile ÖTV hariç vergi, resim, harç, pay, fon gibi mali yükümlülükler ile fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer isimler altında alıcıya sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerden oluşmaktadır (KDVK md. 24).

²⁰⁷ 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md. 22-23 (05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmî Gazete).

²⁰⁸ Orçun Avcı ve Harun Yeniçeri, “Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne İlişkin Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 15, Sayı 179, 2019, s. 2414.

Binek otomobillerin taşıt değeri vergilendirme unsuru, motor silindir hacme göre sınıflandırılan vergileme unsuruna ayrı ayrı eşik rakamlar belirlenerek eklenmiştir. Belirlenen taşıt değeri eşik rakamları hem aynı motor silindir hacmi içinde olan binek otomobillerin hem de farklı motor silindir hacminde yer alan binek otomobillere artarak uygulanmaktadır. Bu itibarla, binek otomobillerin hem motor silindir hacmi hem de taşıt değeri arttıkça maktu MTV tutarı artmakta, ancak binek otomobilin yaşı ilerledikçe ödenecek maktu MTV tutarı azalmaktadır²⁰⁹. Bu bağlamda, 2018 yılında binek otomobillerin taşıt değeri MTV tarifesi Tablo 2.20'deki gibidir.

Tablo 2. 20. Taşıt Değeri Esaslı Binek Otomobillerin MTV Tarifesi

Motor Silindir Hacmi	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarları				
			1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm ³ ve aşağısı	40.000'i aşmayanlar	1	743	518	290	220	78
	40.000'i aşıp 70.000'i aşmayanlar	2	817	570	319	242	86
	70.000'i aşanlar	3	892	622	348	264	94
1301 – 1600 cm ³ e kadar	40.000'i aşmayanlar	4	1.294	970	593	398	153
	40.000'i aşıp 70.000'i aşmayanlar	5	1.423	1.067	619	437	168
	70.000'i aşanlar	6	1.553	1.164	675	477	183
1601 – 1800 cm ³ e kadar	100.000'i aşmayanlar	7	2.512	1.964	1.156	705	274
	100.000'i aşanlar	8	2.741	2.142	1.262	770	299
1801 – 2000 cm ³ e kadar	100.000'i aşmayanlar	9	3.957	3.048	1.792	1.067	421
	100.000'i aşanlar	10	4.317	3.326	1.955	1.164	459
2001 – 2500 cm ³ e kadar	125.000'i aşmayanlar	11	5.936	4.309	2.692	1.609	637
	125.000'i aşanlar	12	6.476	4.701	2.937	1.755	695
2501 – 3000 cm ³ e kadar	250.000'i aşmayanlar	13	8.226	7.200	4.498	2.420	888
	250.000'i aşanlar	14	9.029	7.854	4.907	2.640	969
3001 – 3500 cm ³ e kadar	250.000'i aşmayanlar	15	12.603	11.340	6.831	3.410	1.251
	250.000'i aşanlar	16	13.749	12.371	7.452	3.720	1.365
3501 – 4000 cm ³ e kadar	400.000'i aşmayanlar	17	19.815	17.111	10.077	4.498	1.792
	400.000'i aşanlar	18	21.617	18.666	10.994	4.907	1.955
4001 cm ³ ve yukarısı	475.000'i aşmayanlar	19	32.431	24.220	14.403	6.474	2.512
	475.000'i aşanlar	20	35.379	26.531	15.713	7.052	2.741

Kaynak: 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md. 22-23 (05.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmî Gazete).

²⁰⁹ Bilici, a.g.e., s. 190.

2018 yılından itibaren MTVK I sayılı listesine eklenen taşıt değeri vergilendirme unsurunun 01.01.2018 tarihinden itibaren kayıt ve tescil edilmiş binek otomobil ve kaptıkaçtı kara taşıtları için geçerli olacağı açıklanmıştır²¹⁰. 2018 yılından önce kayıt ve tescil edilmiş binek otomobil ve kaptıkaçtı kara taşıtları ise, 7061 sayılı Kanunla MTVK'ya eklenen geçici 8'inci maddesine göre vergilendirilmektedir. İlgili geçici maddeye göre, MTVK I/A sayılı listesi oluşturulmuştur. I/A sayılı listede 2017 tarihi dahil ve bu tarihten önce kayıt ve tescil edilen binek otomobil ve kaptıkaçtı kara taşıtları için taşıt değeri vergilendirme unsuru kullanılmadan, Tablo 2.19'daki gibi sadece motor silindir hacmi ve yaş vergilendirme unsurları kullanılarak spesifik şekilde vergi tarifesine uygulanmasına devam edilmektedir.

MTVK I ve I/A sayılı listelerinde yer alan motorlu taşıtları için Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında kasko sigortası değeri ilan edilmektedir. I sayılı listedeki taşıt değerli motorlu taşıtların yıllık ödeyecekleri MTV tutarı, kasko değerinin %10'unu aşması halinde bir alt kademeye isabet eden MTV maktu tutarı esas alınmaktadır (MTVK md. 5). Ayrıca, Cumhurbaşkanı kasko değerinin %10'unu aşan motorlu taşıtların bir alt satırdaki aynı yaş grubunda bulunan motorlu taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirleme ve bu oranı %4'e kadar indirme ile kanuni orana kadar artırma yetkilendirilmiştir (MTVK md. 5/3). I/A sayılı listedeki taşıt değeri vergileme unsuru yer almayan motorlu taşıtların yıllık ödeyecekleri MTV tutarı, kasko değerinin %5'ini aşması halinde bir alt kademeye isabet eden MTV maktu tutarı esas alınmaktadır (MTVK geçici md. 8).

2.4.3.2. Elektrikli Binek Otomobillerin MTV Tarifesine Girişi

2018 yılına kadar MTV açısından binek otomobillerin vergilendirilmesinde yakıt türü veya motorun hangi enerjiyle çalışmasına göre herhangi bir sınıflandırma yapılmamaktaydı. Ancak 2018 yılında sadece elektrik motorlu binek otomobiller MTV kapsamına alınmıştır²¹¹. MTVK kapsamına alınan sadece elektrik motorlu binek otomobiller hem I sayılı liste hem de I/A sayılı listelerine ayrı ayrı eklenmiştir. MTVK I ve I/A sayılı listelerindeki elektrik motorlu binek otomobillerin vergilendirme unsurları

²¹⁰ 7061 Sayılı Kanun md. 26.

²¹¹ 7103 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md. 17 (27.03.2018 tarihli ve 2. Mükerrer 30373 sayılı Resmî Gazete).

arasındaki tek fark taşıt değeri olarak belirlenmiştir. Her iki listede de taşıt değeri vergileme unsuru hariç, aynı motor gücü (kW) ve yaş vergilendirme unsurları dikkate alınmıştır. Her iki listede, motor gücü (kW) vergilendirme unsuru için 70 kW'tan başlayıp 240 kW'a kadar belirli ikili gruplara ayrılarak eşik rakamlar belirlenmiştir. Sadece elektrik motorlu binek otomobillerin hem I hem de I/A sayılı listelerinde maktu MTV tutarı ise, I ve I/A sayılı listelerin yer verilen tutarının %25'i olarak belirlenmiştir. Bu itibarla, elektrikli binek otomobiller, fosil yakıtlı binek otomobillere göre daha az MTV ödemektedir. 2019 yılında elektrik motorlu binek otomobillerin I sayılı listedeki MTV tarifesi Tablo 2.21'de, I/A sayılı listedeki MTV tarifesi Tablo 2.22'deki gibidir.

Tablo 2. 21. 2019 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerin I Sayılı Listeye Göre MTV Tarifesi

Motor Gücü (kW)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarları				
			1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Sadece Elektrik Motoru Olan Otomobil, Kaptıkaçtı, Arazi Taşıtları ve Benzerleri							
70 kW ve aşağısı	46.300'ü aşmayanlar	1	215	150	84	63,5	22,5
	46.300'ü aşıp 81.100'ü aşmayanlar	2	236,5	165	92	70	25
	81.100'ü aşanlar	3	258	180	101	76	27
71 – 85 kW'a kadar	46.300'ü aşmayanlar	4	375	281	163	115	44
	46.300'ü aşıp 81.100'ü aşmayanlar	5	412	309	179	126,5	48,5
	81.100'ü aşanlar	6	450	337	195,5	138	53
86 – 105 kW'a kadar	115.900'ü aşmayanlar	7	728	569	335	204	79
	115.900'ü aşanlar	8	794	620,5	365,5	223	86,5
106 – 120 kW'a kadar	115.900'ü aşmayanlar	9	1.146,5	883	519	309	122
	115.900'ü aşanlar	10	1.251	936,5	566	337	133
121 – 150 kW'a kadar	144.800'ü aşmayanlar	11	1.720	1.248,5	780	446	138,5
	144.800'ü aşanlar	12	1.876	1.362	851	508,5	201
151 – 180 kW'a kadar	289.700'ü aşmayanlar	13	2.398	2.086	1.303	701	257
	289.700'ü aşanlar	14	2.616	2.275,5	1.422	765	251
181 – 210 kW'a kadar	289.700'ü aşmayanlar	15	3.651,5	3.286	1.979	988	362
	289.700'ü aşanlar	16	3.984	3.584	2.159	1.078	395,5
211 – 240 kW'a kadar	463.600'ü aşmayanlar	17	5.741	4.958	2.920	1.303	519
	463.600'ü aşanlar	18	6.263,5	5.408	3.185,5	1.422	566
241 kW ve yukarısı	550.500'ü aşmayanlar	19	9.397	7.046,5	4.173	1.876	728
	550.500'ü aşanlar	20	10.251	7.687	4.553	2.046	794

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **51 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği**, md. 4/A (31.12.2018 tarihli ve 3. Mükerrer 30642 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 2. 22. 2019 Yılında Elektrik Motorlu Binek Otomobillerin I/A Sayılı Listeye Göre MTV Tarifesi

Motor Gücü (kW)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 – 3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Sadece Elektrik Motoru Olan Otomobil, Kaptıkaçtı, Arazi Taşıtları ve Benzerleri					
70 kW ve aşağısı	215	150	84	63,5	22,5
71 – 85 kW'a kadar	375	281	163	115	29,5
86 – 105 kW'a kadar	662	517	304,5	185,5	72
106 – 120 kW'a kadar	1.042,5	803	472	281	111
121 – 150 kW'a kadar	1.563	1.135	709	424	168
151 – 180 kW'a kadar	2.180	1.896	1.185	637	234
181 – 210 kW'a kadar	3.320	2.987	1.799	898	329,5
211 – 240 kW'a kadar	5.219,5	5.507	2.654	1.185	472
241 kW ve yukarısı	8.542,5	6.406	3.794	1.705	662

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, **51 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği**, md. 4/D (31.12.2018 tarihli ve 3. Mükerrer 30642 sayılı Resmî Gazete) yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

3. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN MALUL VE ENGELLİ İSTİSNALARI

3.1. ÖTVK'da Malul ve Engelli İstisnası

ÖTVK'ya ekli II sayılı listesi, TGTC'de tanımı verilmiş GTİP 8701.20, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.09, 87.11, 88.02, 89.01 ve 89.03 pozisyonlarındaki motorlu araçları kapsamaktadır. II sayılı listedeki GTİP pozisyonlarında yer alan motorlu araçların ilk iktisabı halinde ÖTV uygulanmaktadır (ÖTVK md. 1/b). Ancak II sayılı listedeki motorlu araçların ilk iktisabında ÖTV'den istisna edilen bazı durumlara da yer verilmiştir. (ÖTVK md. 7). Söz konusu motorlu taşıtların ilk iktisabında istisna edilen durumlardan biri de malul ve engelli istisnasıdır (ÖTVK md. 7/2). Bu başlıkta, sosyal devlet anlayışı gereği malul ve engelli bireylere yönelik ÖTV istisnası açıklanmaktadır.

3.1.1. Tarihsel Süreç İçinde Yapılan Değişiklikler

Kanun koyucu malul ve engellilerin toplumsal yapının bir parçası olması ve toplumsal hayata katılımları ile insan onuruna yaraşır bir şekilde yaşamlarını sürdürmeleri amacıyla vergi kanunlarında birtakım düzenlemeler yapmıştır²¹². Bu

²¹² Simge Yılmaz ve İrfan Paçacı, "Türkiye'de Sosyal Devlet İlkesi ve Engellilere Yönelik Yayıncılık", **Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Akademik Dergisi**, Sayı 3, 2019, s. 52.

düzenlemelerden birisi, ÖTVK’da yer alan malul ve engelli bireylere yönelik ÖTV istisnası, engelli bireylerin günlük yaşamlarını kolaylaştırmak amacıyla sadece II sayılı listede yer alan belirli motorlu taşıtlara ilişkin düzenlenmektedir²¹³. Ancak söz konusu ÖTV istisnasında malul ve engelli bireylerin farklı engel derecelere sahip olmalarından dolayı yararlanabilecekleri binek otomobiller ve diğer taşıtlara yönelik birçok değişiklik yapılmıştır.

İlk olarak, ÖTVK’nın malul ve engellilere ilişkin 7/2’nci fıkrası²¹⁴, “II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, münhasıran aracı sakatlığa uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların malul ve sakatlar tarafından beş yıl bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden müstesnadır” olarak düzenlenmekteydi. Malul ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanabilmesi için, II sayılı listedeki araçları engelliliğe uygun olarak özel tertibatın yaptırılması ile ilgili araçları bizzat kullanmaları şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmekteydi. Bu itibarla, ilgili şartları sağlayan malul ve engelliler beş yılda bir kere olmak üzere sadece II sayılı listedeki araçların ilk iktisabında ÖTV istisnasından yararlanabilmekteydiler.

5228 sayılı Kanun²¹⁵ ile malul ve engelliler ilişkin ÖTV istisnasında değişikliğe gidilmiştir. İlgili değişiklik neticesinde ÖTVK 7/2 fıkrası iki bende ayrılmıştır²¹⁶. İlgili değişiklikle ÖTVK’ya eklenen ÖTVK 7/2-a bendi, “87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³ ’ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³,ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından” ve 7/2-b ise, “87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³ ’ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³ ’ü aşanlar hariç) ve 87.11

²¹³ H. Kabakçı Karadeniz, “Bir Vergi Harcaması Olarak Araç Alımında Engellilere Tanınan Özel Tüketim Vergisi İstisnasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları**, Ekin Yayınevi, 2017, s. 138.

²¹⁴ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete). bkz., https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc086/kanuntbmmc086/kanuntbmmc08604760.pdf. Erişim Tarihi: 05.05.2021.

²¹⁵ Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, md. 21 (31.07.2004 tarihli ve 25539 sayılı Resmî Gazete).

²¹⁶ 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi ise, malul ve engelli vatandaşların ÖTV ödemeksizin %90 ve daha fazla engel derecesine sahip olması halinde istisna kapsamındaki araçta tadilat yapıp yapılmasına bakılmaksızın iktisap haklarının genişletilmesi ve engel derecesine bakılmaksızın yararlanılabilecek ilgili araçlar sınırlandırılarak istisna haklarının muhafaza edilmesi olarak belirtilmiştir. TBMM 645 Numaralı 5228 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (23.06.2004 tarihli ve B.02.0.KKB.0.10/101-897/3018 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c057/tbmm22057115ss0645.pdf>. Erişim Tarihi: 05.05.2021.

G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından” olarak düzenlenmiştir. Yapılan değişiklikle, engelli derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engellilerin bazı araçlar için özel tertibat yaptırılması şartı aranmaksızın istisnadan yararlanabilmeleri sağlanmıştır. Aynı zamanda yapılan değişiklikle beraber istisna uygulaması, sadece binek otomobil ve insan taşımak için üretilen motorlu araçlarla sınırlı tutulmuştur²¹⁷. Son olarak yapılan düzenlemeyle, malul ve engelliler arasında engel derecesi ve araçlarda tadilat aranıp aranmamasına göre farklı vergi uygulamalarına geçilmiştir.

5766 sayılı Kanun²¹⁸ ile malul ve engelliler için ÖTV istisnasında bir kez daha değişiklik yapılmıştır. İlgili değişiklik neticesinde ÖTVK 7/2’nci fıkrasına (c) bendi eklenmiştir. İlgili ÖTVK 7/2-c bendi, “87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³’ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³’ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bu bendin (a) ve (b) alt bendlerinde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından” olarak düzenlemiştir²¹⁹. ÖTVK 7/2-c bendi eklenmesiyle, malul ve engelli bireylerin ÖTV istisnasından yararlandıktan sonra ilgili mücbir sebep hallerinin beş yıl içinde meydana gelmiş olması halinde, hurdaya ayrılan ilgili araçlar yerine hiçbir kısıtlama veya şart aranmaksızın ÖTV istisnasından yararlanabilecekleri yönelik bir yenilik getirilmiştir²²⁰.

²¹⁷ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 339.

²¹⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 19/c (06.06.2008 tarihli ve 26898 sayılı Resmî Gazete).

²¹⁹ 5766 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin gerekçesi ise, malul ve engellilere ilişkin ilk iktisabı ÖTV istisnası kapsamında olan binek otomobil ve diğer taşıtların, deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesiyle hurdaya çıkarılması durumunda, söz konusu araçları aynı şartlarla ilk iktisabında yine ÖTV istisnasından yararlanılabilmesi olarak açıklanmıştır. TBMM 220 Numaralı 5766 Sayılı Kanun Tasarısı ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri (04.02.2008 tarihli ve B.02.0.KKG.0.10/101-1501/530 sayılı Resmî Gazete). Söz konusu kanun gerekçesine erişmek için bkz., www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf. Erişim Tarihi: 06.05.2021.

²²⁰ Derya Yayman ve Ali Çımat, “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XVI, Sayı 3, 2012, s. 313.

6518 sayılı Kanun²²¹ ile malul ve engellilere ilişkin ÖTV istisnasında bir kez daha değişikliğe gidilmiştir. İlgili düzenlemeyle ÖTVK 7/2'nci fıkrasına yeni bir (b) bendi eklenmiş ve mevcut (b) ve (c) bentleri yeni (b) bendinden sonra gelecek şekilde (c) ve (d) olarak değiştirilmiştir. ÖTVK 7/2 yeni (b) bendi, “87.03 G.T.I.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50' sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından” olarak düzenlenmiştir. İlgili değişiklik neticesinde, %90 ve üzeri engel derecesine sahip olan malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası, tadilat aranan ve tadilat aranmadan yararlanabilecek araçlar olarak ikiye ayrılmıştır. Ayrıca %90 ve üzeri engel derecesine sahip olan malul ve engellilerin istisna kapsamında yararlanabilecekleri binek otomobiller ve diğer taşıtların kapsamı da genişletilmiştir²²².

7061 sayılı Kanun²²³ ile malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası nihayet son defa değişikliğe uğramış ve günümüzde uygulanan şekline bürünmüştür. İlgili düzenleme, “6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının; (2) numaralı bendinin (a) ve (c) alt bentlerinin parantez içi hükümlerinde yer alan “motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar” ibaresi “hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar” olarak değiştirilmiştir. İlgili değişiklikle, %90 ve üzeri engel derecesine sahip olan malul ve engellilerin tadilat yaptırmadan ÖTV istisnasından yararlanabilecekleri binek otomobiller ile %90'nın altında engel derecesine sahip olan

²²¹ Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md. 56 (19.02.2014 tarihli ve 28918 sayılı Resmî Gazete).

²²² Fatma Okur, “ÖTV ve MTV Kanunu'nda Engellilere Sağlanan Vergisel Avantajlar ve Son Düzenlemeler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 178, Temmuz 2014, s. 87.

²²³ Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md. 72 (5.12.2017 tarihli ve 30261 sayılı Resmî Gazete).

malul ve engellilerin tadilat yaptırılarak ve bizzat kullanarak ÖTV istisnasından yararlanabilecekleri binek otomobiller için motor silindir hacmine göre istisna uygulamasına son verilmiş ve yerine değer esaslı istisna uygulamasına geçilmiştir. İlgili düzenlemelerden sonra, ÖTVK 7/2'nci fıkrasındaki malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnanın son hali aşağıdaki gibidir;

“(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin % 50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi % 90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

c) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

d) Bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden müstesnadır.”

3.1.2. Engel Derecesine (Oranına) Göre Yararlanabilecek Malul ve Engelliler

ÖTVK 7/2 fıkrasında II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların malul ve engelliler tarafından ilk iktisabına ilişkin olarak düzenlenen ÖTV istisnası, malul ve engellilerin engel derecesine (oranına) göre ikili bir yapıda uygulanmaktadır²²⁴. Engel derecesi veya oranı hesaplaması ise, yaşlılık, ameliyat olma gibi sonradan ortaya çıkan fonksiyon kaybı ile doğumdan itibaren oluşan fonksiyon kayıplarının ayrı yarı formüle edilerek değerlendirilmesiyle belirlenmektedir²²⁵. Engel derecesi, malul veya engellilerin vücutlarında oluşan fonksiyon kayıplarının ayrı ayrı değerlendirilip ve neticesinde oranlanarak belirlenmesi iş gücü kaybı oranı olarak da ifade edilmektedir²²⁶. Bu itibarla, malul ve engellilerin engelliliğin türü önemli olmadan engel derecesi veya iş gücü kaybı oranının %90 ve üzerinde veya altında olup olmamasına göre ÖTV istisnası uygulaması farklılaşmaktadır²²⁷.

3.1.2.1. Engel Derecesi %90 ve Üzeri Olan Malul ve Engelliler

Engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engelliler ilgili yönetmeliklerde engellilik derecesini belirleyen sağlık kurulu raporu ile ÖTVK 7/2 (a) ve (b) bentlerinde düzenlenen ÖTV istisnasından yararlanabilmektedirler. Ancak ilgili ÖTV istisnasının uygulanması, engel derecesi %90 ve üzeri olan malul veya engellilerin II sayılı liste de yer alan kayıt ve tescile tabi araçları bizzat kendileri kullanıp kullanmamaları ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesi için özel tertibat yaptırma zorunluluğu olup olmasına göre farklılık göstermektedir.

²²⁴ Hayriye Işık, “Engellilerin Vergisel Avantajları”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4, 2013, s. 5.

²²⁵ Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kururlu Raporları Hakkında Yönetmelik (30.03.2013 tarihli ve 28603 sayılı Resmî Gazete). İlgili yönetmelik daha sonra kaldırılarak yerine malul ve engelli bireylerin erişkin olup olmamaları veya 18 yaşında olup olmamalarına göre engellilik derecesini belirleyen iki yeni yönetmelik yayımlanmıştır. Erişkinler için engel derecesi, **Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik** (20.02.2019 tarihli 30692 sayılı Resmî Gazete), çocuklar için engel derecesi, **Çocuklar için Özel Gereksinim Değerlendirilmesi Hakkında Yönetmelik** (20.02.2019 tarihli ve 30692 sayılı Resmî Gazete) ile belirlenmektedir. Çocuk: “18 yaşını doldurmamış bireyi ifade eder” olarak ilgili yönetmelikte açıklanmıştır.

²²⁶ Ali Tahtacı ve Uğur Akbaş, “Taşıt Alımlarında Malul ve Engellilere Yönelik ÖTV İstisnası”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 172, Ocak 2014, s. 89.

²²⁷ E. Yüksel Oktay, Hasan Çölgeçen, K. Kağan Karahan, Y. Ziya Yıldırım, “Bir Dezavantajlı Grup olan Engellilerin Sosyal Dışlamalarını Önlemek üzere Türkiye’de Uygulanan Sosyal Politikalar”, **15. Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildirileri**, Nisan 2019, s. 104.

ÖTVK 7/2-a bendine göre, engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engelliler, engel derecesini belirleyen sağlık kurulu raporu zorunluluğu dışında başka hiçbir şart aranmaksızın istisnadan yararlanabilmektedirler²²⁸. Bu durumda, ÖTVK 7/2-a bendine göre, engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engellilerin istisna kapsamındaki araçların ilk iktisabında bizzat kullanılıp kullanılmaması, aracın özel tertibatı olup olmaması, trafik mevzuatına göre ilgili ehliyet sahibi olup olmaması önemli olmaksızın söz konusu istisnadan yararlanabilmektedirler.

ÖTVK 7/2-b bendine göre, engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engelliler istisnadan yararlanabilmeleri için, engel derecesini belirleyen sağlık kurulu raporu zorunluluğu ile ilk iktisaptan önce ilgili motorlu araçta özel tertibat yaptırılması şartları aranmaktadır. Başka bir ifadeyle, %90 ve üzeri engel derecesini belgeleyen sağlık kurulu raporuna sahip olan malul ve engelliler, II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların ilk iktisabından önce tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesi veya seyahat edilmesi uygun tertibat yaptırımları halinde ÖTV istisnasından yararlanabilmektedirler²²⁹.

3.1.2.2. Engel Derecesi %90'ın Altında Olan Malul ve Engelliler

ÖTVK 7/2-c bendine göre, engel derecesi %90'ın altında olan malul ve engelliler, istisna kapsamındaki araçları bizzat²³⁰ kullanmak amacıyla mevzuat gereği “H”²³¹ sınıfı ehliyet sahibi olması ve fonksiyon kaybına uygun hareket ettirici özel

²²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Engelliler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Yayın No 277, Mayıs 2018, s. 26.

²²⁹ Maliye Bakanlığı, **7 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği** (05.08.2004 tarihli ve 25544 sayılı Resmî Gazete). Bkz., https://www.verginet.net/dtt/3/GenelTebliğler_76.aspx. Erişim Tarihi: 05.06.2021.

²³⁰ Engel derecesi %90'ın altında olan malul ve engelliler tarafından bizzat kullanmak amacıyla düzenlenmiş özel tertibatlı araçlar, malul ve engellinin eşi, üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlarından bir sürücü veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından da kullanılabilir. Ancak, ilgili kişilerinde malul ve engelli aracını kullanabilmesi için, herhangi bir engeli bulunmayan kişilerin kullanımına uygun olarak üretilmiş olan aracın teknik donanımlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan, engelli kişinin sağlık raporunda belirtilen özel tertibatın ek veya ilave aparatlarla takılmış olması ve hem malul ve engelli hem de ilgili kişiler tarafından kullanılabileceğinin yetkili kurum ve kuruluşlarca belgelendirilmesi şartına bağlanmaktadır. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı, **Engelliler İçin Bilgilendirme Rehberi**, 2019, s. 44.

²³¹ Bizzat kullanılması için H sınıfı ehliyet şartında 2016 yılından itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. İlgili değişiklik, 01.01.2016 tarihinden önce alınan ve ilgili mevzuatı uyarınca söz konusu tarihten itibaren beş yıl (31.12.2020 tarihine kadar) geçerliliği bulunan H sınıfı sürücü belgesine veya 01.01.2016 tarihinden itibaren alınan, engellilik durumları itibarıyla istisna kapsamındaki taşıtta bulunması gereken özel tertibatlarla ilişkin ibareleri içeren A, A1, A2, B, B1, BE ve M sınıfı sürücü

tertibat yaptırımları halinde ÖTV istisnadan yararlanabilmektedirler. Malul ve engellilere istisnadan yararlanma şartlarından biri olan hareket ettirici özel tertibat, debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolunda engelliliğe uygun değişiklik yapılmasını ifade etmektedir²³².

Direksiyona topuz takılması, fonksiyon kaybının bulunduğu taraftaki silecek koluna yapılan tertibat, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam fiskiyesi korna ve kontak ve benzeri gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyona monta edilmesi gibi yapılan tadilatlar hareket ettirici tertibat olarak sayılmamaktadır²³³. Bu itibarla, %90 altındaki malul ve engelliler, debriyaj, fren, gaz ve vites kutusu dışında yaptırdığı özel tertibatlar hareket ettirici aksam sayılmamakta ve dolayısıyla ÖTVK 7/2-c hükmüne göre söz konusu istisnadan yararlanabilmelerine olanak bulunmamaktadır.

Yukarıda ifade edilen özel tertibatlı araçlar, manüel araçlara yönelik uygulamayı ifade etmektedir. Otomatik vitesli araçlar, başka bir tadilat ve değişiklik olmadan özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmemektedir²³⁴. Otomatik vitesli araçların gaz ve fren pedallarında malul veya engellinin fonksiyon kaybına göre yapılan tadilat hareket ettirici özel tadilat sayılmaktadır²³⁵. Bu bağlamda, %90'ın altında engel derecesine sahip olan malul ve engelliler, mevzuat gereği ilgili ehliyetle sahip olması ve bizzat kullanmak üzere fren veya gaz pedalında fonksiyon kaybına uygun olarak yapılan özel tadilatlı otomatik vitesli araçlar içinde ÖTVK 7/2-c hükmüne göre istisnadan yararlanabilmektedirler²³⁶.

belgesine sahip olunması gerekmektedir. Ayrıca 2016 yılından önce alınmış A ya da B sürücü belgeleri istisnadan yararlanmak için gereken ehliyetler kapsamında değerlendirilmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Engelliler İçin Vergi Rehberi**, s. 30.

²³² Gelir İdaresi Başkanlığı, **12 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Sirküleri** (30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı).

²³³ Maliye Bakanlığı, **ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği** (18.04.2015 tarihli ve 29330 sayılı Resmî Gazete). İlgili ÖTVK II sayılı genel uygulama tebliğine erişmek için bkz., www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/otvteb_2sayili_gunc_el.pdf, s. 13. Erişim Tarihi: 04.04.2021.

²³⁴ Hazine ve Maliye Bakanlığı, **6 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, md. 4 (10.08.2019 tarihli ve 30858 sayılı Resmî Gazete).

²³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (06.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010-7-8-735 sayılı). İlgili özelge için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/94975/pdf>, s. 2. Erişim Tarihi: 04.04.2021.

²³⁶ ÖTVK 7/2'nci fıkrasında malul ve engellilerin engellerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç güdüldüğünden, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) engelli olan malul ve engelliler için

3.1.3. İstisna Kapsamındaki Araçlar

ÖTVK 7/2 fıkrasına göre, malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası, sadece II sayılı listede yer alan GTİP 87.03, 87.04 ve 87.11 pozisyonlarındaki kara araçlarını kapsamaktadır. Ayrıca ilgili kara araçlarının da “*kayıt ve tescile tabi*” olanlar söz konusu istisna kapsamındadır. İlgili kara araçların kayıt ve tescili ise, Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre trafik tescil kuruluşlarınca yapılmaktadır²³⁷. Bu itibarla, malul ve engelliler kara taşıtların içinde olan ancak kayıt ve tescile tabi olmayan kar üzerinde hareket etmek için tasarlanmış araçlar ile golf arabalarından istisna kapsamında yararlanamamaktadırlar²³⁸. Malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnasından yararlanılabilecek motorlu taşıtların GTİP numarası, engel derecesine göre istisnadan yararlanma şartlarının son hali Tablo 2.23’deki gibi gösterilebilir:

Tablo 2. 23. Malul ve Engellilere Yönelik ÖTV İstisnası

ÖTVK Maddesi	GTİP Numarası	Engel Derecesi	Özel Tertibat Şartı	Bizzat Kullanma Şartı
7/2-a	87.03, 87.04, 87.11	%90 ve Üzeri	Yok	Yok
7/2-b	87.03	%90 ve Üzeri	Var	Yok
7/2-c	87.03, 87.04, 87.11	%90 Altı	Var	Var

Kaynak: Zeynep Arıkan, Ahmet İnneci, Salih Gürbüz, “Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, Kasım 2018, s. 135.

3.1.3.1. Binek Otomobiller

İstisna kapsamındaki binek otomobiller, %90 ve üzeri engel derecesine sahip olan ve olmayan malul ve engellilere göre ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Ayrıca %90 ve üzeri engel derecesine sahip olan malul ve engellilerin yararlanabilecekleri binek otomobiller, tadilat aranan ve aranmayan binek otomobiller olarak da bir ayırım yapılmaktadır. ÖTVK 7/2-a bendine göre, malul ve engelliler, motor silindir

otomatik vites hareket ettirici özel tertibat olarak sayılmaktadır. Bu itibarla, sol ayak ve bakacakta engeli olan malul ve engellilerin başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın otomatik vitesli araçları ilk iktisabında söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **12 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Sirküleri**, c.

²³⁷ Maliye Bakanlığı, **1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği** (30.07.2002 tarihi ve 24831 sayılı ve Resmî Gazete). Bkz., https://www.verginet.net/dtt/3/GenelTebliğler_76.aspx, Erişim Tarihi: 07.04.2021.

²³⁸ Maliye Bakanlığı, **ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği**, s. 3.

hacimlerine, hareket ettirici özel tertibat yapıp yapılmadığına ve bizzat kullanıp kullanmamalarına bakılmadan tüm vergi fiyatları dahil 330.800 TL²³⁹,ye kadar binek otomobillerinden istisna kapsamında yararlanabilmektedirler. ÖTVK 7/2-a bendi uyarınca, ÖTV II sayılı uygulama tebliğine göre, %90 ve üzeri engel derecesine sahip malul ve engelliler istisna kapsamında panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon gibi binek otomobillerden de yararlanabilmektedirler.

ÖTVK 7/2-b bendine göre, engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engelliler istisna kapsamında yararlanabilecekleri binek otomobiller ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu ayırım ilgili araçların binek otomobil kapsamında olmasına rağmen, söz konusu istisna dışında tutulan ve tutulmayan binek otomobillerin motor silindir hacimleri ve bazı özellikli durumlar ile ilişkilidir. ÖTVK 7/2-b bendine göre, malul ve engelli istisnası dışında tutulan binek otomobiller, 2.8 motor silindir hacmini aşanlar, bütün tekerleklerinden güç alan veya alabilenler, sürücü hariç 7 kişi, yarış arabaları ile arazi araçları olarak belirlenmektedir. ÖTVK II sayılı uygulama tebliğine göre, istisna kapsamında yararlanabilecek binek otomobiller ise, 2.8 motor silindir hacmini aşmayanlar, çok amaçlı taşıtlar olarak bilinen panelvan, kombi gibi taşıtlar ile sürücü hariç sekiz oturma yeri olan taşıtlar olarak belirlenmektedir. Ayrıca, ÖTVK 7/2-b bendine göre, yük taşınması için tasarlanan ancak nitelik özellikleri itibariyle 3.5 tonu aşmayan taşıtlar, yolcu taşınması için tasarlanan ancak nitelik özellikleri itibariyle yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'nin altında olan taşıtlar ile sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olan taşıtlar da GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobil kapsamında olduğundan söz konusu istisna uygulamasında yararlanabilecek binek otomobiller olarak ifade edilmiştir²⁴⁰.

ÖTVK 7/2-c bendi uyarınca, %90'ın altında engel derecesine sahip olan malul ve engelliler bizzat kullanmak ve hareket ettirici özel tertibat yaptırmak şartıyla, ÖTV başta olmak üzere hesaplanması gereken diğer vergi fiyatları dahil 330.800²⁴¹ TL'yi aşmayan binek otomobillerden istisna kapsamında yararlanabilmektedirler. ÖTVK 7/2-c

²³⁹ Hazine ve Maliye Bakanlığı, **8 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, md. 1 (29.12.2020 tarihli ve 31349 tarihli Resmî Gazete).

²⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Engelliler İçin Vergi Rehberi**, s. 30.

²⁴¹ Hazine ve Maliye Bakanlığı, **8 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, md. 1.

bendi uyarınca, ÖTV II sayılı uygulama tebliğine göre, %90 ve üzeri engel derecesine sahip malul ve engelliler istisna kapsamında panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeeep, steysin vagon gibi binek otomobillerden yararlanabilmektedirler.

3.1.3.2. Diğer Taşıtlar

Malul ve engelli istisnasında kapsamında olan diğer taşıtlar, GTİP 87.04 ile GTİP 87.11 pozisyonlarını kapsamaktadır. ÖTVK ekli II sayılı listesine göre, GTİP 87.04 pozisyonundaki araçlar, eşya taşımaya mahsus taşıtları, GTİP 87.11 pozisyonundaki araçlar ise, motosikletlerden oluşmaktadır. Malul ve engellilerin engel derecesi önemli olmadan GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşıma mahsus taşıtlar 2.8 motor silindir hacmini aşmamak üzere sınırlandırılmıştır. Malul ve engellilerin engel dereceleri önemli olmadan GTİP 87.11 pozisyonunda yer alan motosiklet (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepeti olsun olmasın) herhangi bir motor silindir hacmi sınırlandırması olmadan istisnadan yararlanabilmektedirler²⁴².

3.1.4. İstisnanın Uygulanması

Malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası, malul ve engellilerin engel derecesine göre yararlanabilecekleri binek otomobiller ile diğer taşıtlar “Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı” olmak üzere uygulanmaktadır²⁴³. Malul ve engelliler, ÖTV istisnası kapsamında yararlanılabilecek binek otomobiller ve diğer taşıtların ilk iktisabı ve beş yıl içinde başka bir engelli istisnası kapsamında temin edilen araç olmaması şartlarının birlikte gerçekleştirilmesi halinde söz konusu istisnadan yararlanabilmektedirler²⁴⁴. Ayrıca, malul ve engelliler istisna kapsamında alınan binek otomobil ve diğer taşıtların ilk iktisap tarihinden beş yıl geçtikten sonra, istisna kapsamında alınan aracın satılmasına da gerek bulunmadan tekrardan söz konusu istisnadan yararlanabilmektedirler²⁴⁵.

²⁴² Maliye Bakanlığı, **Özel Tüketim Vergisi II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği**, 11 ve 13.

²⁴³ **ÖTVK 2/b maddesi uyarınca ilk iktisap**, “(II) sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini” ifade etmektedir

²⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **5 Seri Numaralı ÖTV Sirküleri** (26.12.2008 tarihli ve ÖTV-II/2008-1 sayılı). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/87065/pdf>, s. 1. Erişim Tarihi: 10.04.2021.

²⁴⁵ Maliye Bakanlığı, **7 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği**.

Malul ve engellilere ÖTV istisnasının beş yıllık süre içinde bazı durumların vuku bulması halinde söz konusu istisnadan beş yıllık şarta bağlı kalmadan bir kez daha yararlanma olanağı sağlanmaktadır. ÖTVK 7/2-d bendi, “*malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından*” olarak düzenlenmektedir. Buna göre, mücbir sebep hallerinin vuku bulması durumunda beş yıllık yasal süreye bağlı kalmadan malul ve engelliler, istisna kapsamında yeni bir binek otomobil veya diğer taşıtların ilk iktisabı halinde de ÖTV istisnasından yararlanabilmektedirler²⁴⁶.

3.1.5. İstisna Kapsamındaki Araçların Özellikli Durumları

3.1.5.1. Yasal Süreye Bağlı Olarak Satılması

Malul ve engellilere yönelik ÖTV istisnası, malul ve engellilerin engel derecelerine ve istisna kapsamında olan araçlara özel tadilat yapılıp yapılmamalarına göre beş yılda bir kereye özel olarak uygulanmaktadır. Malul ve engelliler tarafından ÖTV istisnası ile alınan araçların, beş yıllık yasal süre içinde veya dışında bir satış işlemine konu olması halinde bazı özellikli durumları beraberinde getirmektedir. Beş yıllık yasal sürenin yanında, istisna kapsamındaki araçların malul ve engellilere satılması veya herhangi bir engeli bulunmayan kişilere satılması durumlarında ÖTV’nin ortaya çıkıp çıkmaması belirli şartlara göre değişiklik göstermektedir.

Malul ve engelliler tarafından ilk iktisabında ÖTV ödemeksizin alınan araçlar, istisnadan yararlanamayan kişilere beş yıllık yasal süre içinde satılması halinde, satış işleminin yapıldığı tarihteki oran üzerinden ÖTV’nin ödenmesi gerekmektedir (ÖTVK md. 15/2-a). Beş yıllık yasal süreden sonra herhangi bir tarihte, malul ve engelliler tarafından ÖTV ödemeksizin alınan binek otomobil veya diğer taşıtların satılmasında ise, herhangi bir oran üzerinden ÖTV ortaya çıkmamaktadır (ÖTVK md. 15/2-a). Bu itibarla, malul ve engelliler, istisnadan yararlanmayan kişilere istisna kapsamındaki araçları beş yıl içinde satması halinde ÖTV ödenmesi gerekmekte, beş yıllık yasal süreden sonra satılması halinde ÖTV’ye tabi bir işlem ortaya çıkmamaktadır²⁴⁷.

²⁴⁶ Yayman ve Çımat, **a.e.**, s. 313.

²⁴⁷ Özgür Kubuş, Kenan Uzun, A. Emre Palaz, “Türk Vergi Sisteminde Engellilere Yönelik Avantajlar”, **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı 192, Eylül 2015, s. 50

Malul ve engelliler tarafından ÖTV ödemeksizin II sayılı listede yer alan binek otomobiller ve diğer taşıtların yine malul ve engellilere satılması, beş yıllık yasal süreye ve ilgili araçların özel tadilatlı olup olmamalarına göre ÖTV uygulaması farklılaşmaktadır. Malul ve engelliler tarafından özel tadilat yaptırılarak ÖTV istisnasından yararlandığı binek otomobiller ve diğer taşıtların yine malul ve engellilere satılması, alıcı malul veya engellilerin engelliğine uygun olarak hareket ettirici özel tadilat yaptırılması halinde herhangi bir süre sıkıntısı olmadan ÖTV istisnası kapsamında sayılarak ödenmesi gereken herhangi bir ÖTV ortaya çıkmamaktadır²⁴⁸.

Alıcı malul ve engelli açısından tadilat aranan binek otomobil ve diğer taşıtlarda ilgili özel tertibatı yaptırmaları halinde ve ayrıca tadilat aranmadan istisna kapsamında yararlanılan binek otomobiller ve diğer taşıtlar için de beş yıllık süre içinde satış işleminde ÖTV hesaplanmamaktadır. Satıcı malul ve engelli beş yıllık yasal süre içinde ilgili satış işlemini gerçekleştirmesi durumunda bir kez daha istisnadan yararlanabilmesi için beş yıllık yasal sürenin bitmesi gerekmektedir (ÖTVK md. 7/2). Beş yıllık yasal süreden sonra gerçekleşen satış işleminde ise, ÖTV ortaya çıkmamakta ve satıcı malul ve engelli istisna kapsamında yeni binek otomobil veya diğer taşıtlardan yararlanabilmektedir.

3.1.5.2. Veraset Yoluyla Araç İntikali

İstisna kapsamındaki binek otomobil veya diğer taşıtların veraset yoluyla intikal sayılabilmesi, malul ve engelli murisin malvarlığına ve diğer mirasçıların feragat beyanında bulunup bulunmamalarına göre değişiklik göstermektedir. Malul ve engelli murisin kalan malvarlığı sadece ÖTV istisnası kapsamında alınan binek otomobil veya diğer taşıtlardan oluşması halinde, mirasçılar bir mirasçı üzerine feragat belgesi düzenleseler bile, bu durum satış veya bağış olarak değerlendirilmekte ve ÖTVK 15/2-a maddesi uyarınca ÖTV'ye tabi tutulmaktadır²⁴⁹.

Malul ve engelli murisin kalan malvarlığı istisna kapsamında alınan binek otomobil veya diğer taşıtlar ile birden çok mal ve haklardan oluşması durumunda, tek bir mirasçı üzerinde diğer mirasçıların feragat beyanında bulunmaları halinde, istisna

²⁴⁸ Kenan Sancar, “ÖTV İndirimiyle Alınan Araçların 5 Yıllık Süre Dolmadan Satışı ve Devri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 155, Eylül-Ekim 2019, s. 246-247.

²⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **12 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Sirküleri**, 3/f.

kapsamındaki binek otomobiller ve diğer taşıtların veraset yoluyla intikali olarak değerlendirilmektedir²⁵⁰. Bu şekilde, ilk iktisabı istisna kapsamında olan binek otomobiller ve diğer taşıtların veraset yoluyla intikallerinde ÖTV ortaya çıkmamaktadır²⁵¹. Ayrıca malul ve engelli murisin istisna kapsamındaki araçları ilk iktisap tarihinden 5 yıl geçmemesi durumunda, mirasçı nezdinde beş yıllık süre dolması halinde ve satış işlemine konu olmasında ÖTV hesaplanmayacaktır²⁵².

3.1.5.3. Ayıplı Mal Olması

Malul ve engelliler yönelik ilk iktisapları ÖTV istisnası kapsamında alan binek otomobiller ve diğer taşıtların ayıplı mal statüsünde olması durumunda, belirli şartların sağlanması halinde ilgili araçlar iade edilebilmektedir. Bu şartlar, beş yıllık yasal sürenin dolmadan ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun²⁵³ hükümleri çerçevesinde usul ve esaslara uyulması olarak düzenlenmektedir (ÖTVK md. 15/1). İlgili şartları yerine getiren malul ve engelliler ayıplı mal statüsünde olan binek otomobiller veya diğer taşıtları iade ederek, aynı nitelik özelliklerine sahip yeni binek otomobil veya diğer taşıtlar için ÖTV istisnasından yararlanabilmektedirler²⁵⁴. Ayrıca, beş yıllık yasal süre, binek otomobil veya diğer taşıtların yeniden iktisap edilmesi tarihinden başlamaktadır²⁵⁵.

3.2. MTVK’da Malul ve Engelli İstisnası

MTVK’nın I, I/A, II ve IV sayılı tarifelerde yer alan motorlu taşıtları kendi adlarına kayıt ve tescil eden gerçek veya tüzel kişiler ilgili taşıtlarla mülkiyet ilişkisi devam ettiği sürece MTV ödemek zorundadırlar. Ancak bazı durumlarda MTVK’nın I, I/A, II ve IV sayılı tarifelerinde yer alan motorlu taşıtlara ilişkin MTV istisnalarına yer verilmiştir (MTVK md. 4). MTV istisnalarından biri sosyal devlet anlayışı gereği malul ve engelli bireylere yönelik düzenlenmektedir. (MTVK md. 4/c). Bu başlıkta, malul ve engelli bireylere yönelik MTV istisnası açıklanmaktadır.

²⁵⁰ Bülent Gümüşsoy, “Malul ve Engellilere Tanınan Özel Taşıt Alımları İstisnası ve Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, Ocak 2015, s. 22-23.

²⁵¹ Salih Çalal, “Yeni Düzenlemeler Kapsamında ÖTV İstisnası Uygulanan Engelli Aracın Veraset Yoluyla İntikali”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 149, Eylül-Ekim 2018, s. 189.

²⁵² Tahtacı ve Akbaş, **a.e.**, s. 96.

²⁵³ 28.11.2013 tarihli ve 28835 sayılı Resmî Gazete.

²⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (4.35.17.01-35-03-25 sayılı ve 06.01.2012 tarihli). İlgili özelgeye erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/97825/pdf>. Erişim Tarihi: 15.04.2021.

²⁵⁵ Maliye Bakanlığı, **ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği**, s. 16.

Malul ve engellilere yönelik MTV istinası yalnızca bir defa değişikliğe uğramıştır. Malul ve engellilere yönelik MTV istisnasının ilk hali, “*Bizzat maluller tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden müstesnadır*” olarak düzenlenmiştir²⁵⁶. İlgili düzenlemede, yalnızca “malul” ifadesine yer verilmiş ve maluller, bizzat kullanma ile taşıtın özel tertibatlı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde MTV istisnasından yararlanabilmekteydiler. Bu haliyle, MTV malul istisnasında herhangi bir engel derecesi aranmaksızın ilgili şartları sağlayan bütün malullere yönelik uygulanmaktaydı.

Malullere yönelik MTV istisnası daha sonra 5035 sayılı Kanun²⁵⁷ ile, “Engel dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar” olarak yeniden düzenlenmiştir²⁵⁸. İlgili değişikle, söz konusu istisnaya hem “engelli” ifadesi eklenmiş hem de malul ve engelliler %90’dan fazla ve diğerleri (%90’dan az) olarak engel derecelerine göre ikiye ayrılmıştır. Ayrıca, %90’dan fazla engel derecesine sahip olan malul ve engelliler, ağır engellilik halinde oldukları kabul edilerek, ilgili durumdaki malul ve engellilerin bizzat kullanma ve özel tertibatlı taşıt şartları aranmaksızın MTV istinasından yararlanabilmeleri sağlanmıştır²⁵⁹. Diğer malul ve engellilere (%90’dan az engel derecesine sahip olanlar) yönelik ise, bizzat kullanma şartı aranmaksızın sadece taşıtın özel tertibatlı olması MTV istisnasından yararlanabilmesi için yeterli kabul edilmiştir.

Malul ve engelliler, engel derecelerini tam teşekkülü devlet hastanesinden alınmış sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri ve vergi dairesine bildirmeleri

²⁵⁶ 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun md. 4/c. (28.11.1980 tarihli ve 17174 sayılı Resmî Gazete). İlgili kanun metnine erişmek için bkz., https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc064/kanunmgkc064/kanunmgkc06402348.pdf. Erişim Tarihi: 05.06.2021.

²⁵⁷ Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 22. (02.01.2004 tarihli ve mükerrer 25334 sayılı Resmî Gazete).

²⁵⁸ İlgili değişikliğin gerekçesi ise, “Yapılan düzenleme ile malul ifadesine engelliler ifadesi eklenmekte, ayrıca malul ve engellilerin bu istisnadan yararlanma şartı olan “bizzat kullanma” zorunluluğu uygulamadan kaldırılarak, taşıt kullanamayacak derecede malul ve engelli olanların da istisnadan yararlanabilmeleri sağlanmaktadır” olarak açıklanmıştır. T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi Başkanlığı, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporu (22.12.2003 tarihli ve B.02.0.KKG.0.10/101-792/56S9 sayılı). Bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c036/tbmm22036037ss0316.pdf>. Erişim Tarihi: 05.06.2021.

²⁵⁹ Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 420.

gerekmektedir²⁶⁰. Engel derecesi %90'dan fazla olan malul ve engelliler sağlık kurulu raporunu vergi dairesine bildirmeleri halinde başka bir şart aranmaksızın istisnadan yararlanabilirken, engel derecesi %90'dan az olan malul ve engelliler ise, ilgili sağlık kurulu raporu dışında, motorlu taşıtların özel tertibatlı olduğunu gösteren araçlar için teknik belgeyi de ibraz etmeleri halinde istisnadan yararlanabilmektedirler²⁶¹.

MTVK'da malul ve engellilere yönelik düzenlenen istisnada herhangi bir MTV tarifesı, belirli bir maktu tutar, motor silindir hacmi veya motor gücü gibi sınırlandırma yapılmamaktadır. Bu itibarla, malul ve engelliler, I sayılı tarifede yer alan binek otomobillere ilişkin herhangi bir motor silindir hacmi ve taşıt değeri sınırı aranmaksızın söz konusu istisnadan yararlanabilmektedirler. Ancak, MTVK'da malul ve engelli istisnasında otomatik vitesli taşıtların durumu, malul ve engellilerin kaç tane motorlu taşıt için istisnadan yararlanabilecekleri ve ilgili istisnadan yararlanan malul ve engellilerin vefat etmesi üzerine ilgili motorlu taşıtların MTV istisnası açısından durumları gibi bazı özellik taşıyan durumlara yönelik herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir.

İlk olarak %90'dan az engel derecesine sahip malul ve engellilerin otomatik vitesli motorlu taşıtlardan yararlanma şartına ilişkin vergi idaresi, "Engel derecesi %90'dan az olan malul ve engellilerin adlarına kayıt ve tescilli taşıtlarda engellerine uygun bir tertibat bulunmaması halinde bu taşıtlar için motorlu taşıtlar vergisi istisnası uygulanmamaktadır. Buna göre, otomatik vitesli taşıtlar, sağ ayağında veya sağ bacağında engeli bulunanların engellilik hallerine uygun özel tertibatlı olması halinde motorlu taşıtlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak anılan Kanun hükmünün malul ve engellilerin engellerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gitmesi söz konusu olmayacağından; sağlık raporunda sadece sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta)

²⁶⁰ Maliyet Bakanlığı, **21 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (10.01.2004 tarihli ve 25342 sayılı Resmî Gazete). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/87614>. Erişim Tarihi: 05.05.2021.

²⁶¹ Maliyet Bakanlığı, **21 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği**. Ayrıca, daha önce açıklandığı üzere, ÖTVK'da da malul ve engellilere yönelik 5 yılda bir kereye mahsus olmak üzere II sayılı liste yer alan bazı araçlar için ÖTV istisnası da bulunmaktadır. Bu durumda, MTV malul ve engelli istisnası bakımından, ÖTV istisnasından yararlanılıp yararlanmamasına göre malul ve engellilerin bildirim ödevleri de değişiklik göstermektedir. ÖTV istisnasından yararlanan malul ve engelliler MTV istisnasından da faydalanmak için, sağlık kurulu raporu ve araçlar için teknik belgeyi ibraz etmeleri gerekmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, **40 Seri Numaralı MTV Genel Tebliği** (30.03.2012 tarihli ve 28249 sayılı Resmî Gazete). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/88326>. Erişim Tarihi: 10.05.2021.

engeli olduğu belirten malul ve engellilerin otomatik vitesli taşıtlarının başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın, malul ve engelli adına kayıt ve tescil edildiği tarihten itibaren motorlu taşıtlar vergisinden istisna olması gerekmektedir” şeklinde açıklamaya yer vermiştir²⁶². Vergi idaresi açıklamasına göre, otomatik vitesli taşıtlarda hareket ettirici özel tertibatın gaz ve fren pedallarına yapılması halinde MTV istisnası kapsamında olduğu ancak MTVK’nın engelliliğe göre ayırım yapmamasından dolayı sol ayak veya bacağında engeli olan malul ve engellilerde başkaca özel tertibat yaptırmalarına gerek olmaksızın söz konusu MTV istisnasından yararlanabilecekleri açıklanmaktadır. Bu durumda, %90’dan daha az engel derecesine sahip malul ve engellilerin otomatik vitesli taşıtlara ilişkin MTV ve ÖTV istisnası uygulamalarının aynı amaçsal paralellikte olduğu söylenebilir.

MTVK’da malul ve engellilere ilişkin düzenlenen istisnada önemlilik arz eden bir diğer durum ise, malul ve engellilerin kaç tane motorlu taşıt için MTV istisnasından yararlanabilecekleridir. Başka bir ifadeyle, malul ve engellilerin MTV istisnasından yararlanabilecekleri motorlu taşıt sayısı, ÖTVK’da yer alan istisnada “Beş yılda bir kez” şeklinde açıklanırken, MTVK’da herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu konuda vergi idaresi, engel derecesi ve belirli bir süre önemli olmaksızın malul ve engelliler yalnızca bir tane motorlu taşıt için MTV istisnasından yararlanabilecekleri, birden fazla malul ve engelli adına kayıt ve tescil edilmiş motorlu taşıtların arasında da malul ve engelli tarafından seçilecek motorlu taşıta istisna uygulanabileceği şeklinde görüş vermiştir²⁶³.

MTVK’da malul ve engelli istisnası düzenlemesinin son özellikli durumu ise, malul ve engelli bireyin vefat etmesi üzere istisna kapsamındaki motorlu taşıtın istisnadan yararlanmaya devam edip etmeyeceğidir. Bu konuda vergi idaresi, “malul ve engelliler adına kayıt ve tescilli taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna

²⁶² Gelir İdaresi Başkanlığı, **4 Sayılı MTV Sirküleri** (18.05.2010 tarihli ve 4/2010-2 sayılı). İlgili sirkülere erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/87139>. Erişim Tarihi: 05.05.2021

²⁶³ “Söz konusu istisna uygulaması malul ve engelli kişinin sosyal hayata daha fazla katılımını sağlamayı amaçlamakta olup, 197 sayılı Kanunda yer alan sakatlık istisnasından yararlanılarak ikinci bir taşıtın iktisabı halinde bu amaç aşılmış olacağından, ikinci taşıt için motorlu taşıtlar vergi istisnası uygulanmaması gerekmektedir. Buna göre, malul ve engelli adına birden fazla taşıtın kayıt ve tescilli olması halinde bu taşıtlardan malul ve engelli tarafından seçilen bir tanesi için motorlu taşıtlar vergisi istisnası gerekmektedir” . Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (20.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-MTV-2010-50-397sayılı). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/96094>. Erişim Tarihi: 10.05.2021.

tutulmasındaki amaç, malul ve engelli olanların sosyal hayata katılımlarını arttırmak, günlük yaşantılarını kolaylaştırmak olup, sadece malul ve engellilerin kendilerinin ulaşım ihtiyaçlarını karşılamada kullanılacak taşıtlar için söz konusu istisna hükmü uygulanmaktadır. Buna göre, motorlu taşıtlar vergisi istisnasından faydalanan malul ve engellinin vefat etmesi nedeniyle, veraset yoluyla mirasçılara intikal eden söz konusu taşıtın, yukarıda yer verilen düzenlemelerdeki şartları taşımayan mirasçılar adına tescil edilmesi halinde, motorlu taşıtlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş bildirmiştir²⁶⁴. İlgili açıklamalara göre, mülkiyet ilişkisine sıkı sıkıya bağlı olarak uygulanan MTV, malul ve engelli istisnasında da bu ilişkiyi dikkate alarak, malul ve engelli bireylerin vefat etmesi üzerine istisna kapsamında olan motorlu taşıtın istisna kapsamından çıkacağı anlaşılmaktadır.

3.3. Gümrük Vergisi Kanunu’nda Malul ve Engelli İstisnası

Gümrük vergisi, eşya ve taşıt araçlarına ilişkin ithalat ya da ihracat işlemleri üzerinden uygulanacak bütün vergileri ifade etmektedir (GK md. 1 ve 3/8-a). Eşya ve taşıt araçlarına ilişkin ithalat işlemleri üzerinden uygulanacak gümrük vergileri, ilgili eşya ve taşıt araçlarının ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile eş etkili vergiler ve mali yükleri²⁶⁵ ifade etmektedir (GK md. 3/9-a). Ancak bazı durumlarda GK’da eşya ve taşıt araçlarına ilişkin ithalat işlemlerine ilişkin gümrük vergisi istisnalarına yer verilmiştir (GK md. 167). GK istisnalarından biri sosyal devlet anlayışı gereği malul ve engelli bireylere yönelik düzenlenmektedir (GK md. 167/12-a). Bu başlıkta, malul ve engelli bireylere yönelik gümrük vergisi istisnası açıklanmaktadır.

3.3.1. Yararlanma Şartları

GK’nın 167/12-a bendinde malul ve engellilere yönelik gümrük vergisi istisnası, “Malul ve engellilerin kullanımına mahsus eşya gümrük vergilerinden muaftır” olarak

²⁶⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (12.12.2011 tarihli ve B.07.4.DEF.0.13.10.00-4-9 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/100966>. Erişim Tarihi: 13.05.2021. Aynı yönde görüş için bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (27.09.2017 tarihli ve 50426076-135[7-2016/20-133]-52257 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/124965>. Erişim Tarihi: 14.05.2021.

²⁶⁵ Gümrük vergisi ile eş etkili vergi ve mali yükler, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dämpinge karşı vergi, subvansiyona karşı telafi edici vergi, KDV, ÖTV, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre katkı payı, telafi edici vergiler (ihracat), TRT bandrol ücreti (ticari olmayan eşyaya yönelik) olarak düzenlenmiştir. Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, **Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği**, Ek 1 (27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmî Gazete).

düzenlenmektedir. Ayrıca malul ve engellilere ilişkin olarak gümrük vergisi istisnasında yetki devri kapsamında Bakanlar Kurulunda düzenleme yapmıştır²⁶⁶. Söz konusu istisnaya ilişkin BKK düzenlemesi²⁶⁷, “*Münhasıran malul ve engelliler tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bunlar tarafından ithal edilen motorlu veya motorsuz koltuklar, bisiklet, motosiklet ve motor silindir hacmi 1600 (dahil) cc’ye kadar olan binek otomobilleri (arazi taşıtları hariç) ile el ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat engelli kişi tarafından kullanılamayan, engelli kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan ve engelli kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya engelli kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan motor silindir hacmi 2500 (dahil) cc’ye kadar olan taşıtlar (arazi taşıtları hariç) gümrük vergisinden muaftır*” olarak düzenlenmiştir.

Malul ve engelli bireylerin gümrük vergisi istisnasından yararlanabilmeleri için ortopedik engellerinin bulunması gerekmekte ve ortopedik engel ise, “*Doğuştan veya sonradan herhangi bir nedenle, iskelet, kas ve sinir sistemlerindeki bozukluklar sonucu bedensel yeteneklerin çeşitli derecelerde kaybedilmesi nedeniyle alt ve üst ekstremitelerde engelliği*” ifade etmektedir²⁶⁸. Ortopedik engeli olan malul ve engelli bireylere yönelik gümrük vergisi istisnası, istisna kapsamındaki aracı bizzat kullanılıp kullanılmamasına göre yararlanma şartları değişiklik göstermektedir. Dikkat edilirse, daha önce ÖTV ve MTV malul ve engelli istisnaları engel derecesine göre (%90’dan fazla ve diğerleri) ayırım yapılarak uygulanırken, gümrük vergisi istisnasında aracı bizzat kullanılıp kullanılmamasına göre ayırım yapılarak uygulanmaktadır.

Malul ve engelli bireyler arasında *bizzat kullanma* şartına göre değişen gümrük vergisi istisnasında belirlenen kriter ise, malul ve engelli bireyin el ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olup olmama düşüncesine dayanmaktadır. Buna göre, el ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmemiş olan malul ve engelliler istisna kapsamındaki araçlarda bizzat kullanma şartı aranırken, el ayak fonksiyonlarını tamamen yitiren malul

²⁶⁶ Ali Tezel, “Engellilerde Gümrük ve Taşıt Vergisi Muafiyeti”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, 2006, s. 166.

²⁶⁷ 7889 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (28.09.2004 tarihli ve 25597 sayılı Resmî Gazete).

²⁶⁸ Gümrük Müsteşarlığı, **1 Sıra Numaralı Gümrük Muafiyeti Tebliği**, md. 26 (06.07.2011 tarihli ve 27986 sayılı Resmî Gazete).

ve engellilerde istisna kapsamındaki aracı bizzat kullanma şartı aranmamaktadır. Ayrıca bizzat kullanma şartına göre, istisnadan diğer yararlanma şartları da farklılaşmaktadır.

İlgili BKK'ya göre, bizzat malul ve engelliler tarafından kullanılacak istisna kapsamındaki araçların özel olarak üretilmiş ve hareket ettirici özel tertibatlı olması gerekmektedir. Ancak bizzat kullanma şartına göre, malul ve engellilerin 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu²⁶⁹ kapsamına giren sol bacak engeli olan gazilere yönelik söz konusu istisnadan yararlanmalarında aracın özel tertibatlı olması gerekmemektedir²⁷⁰. El ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş ve dolayısıyla aracı bizzat kullanamayan malul ve engellilerin gümrük vergisi istisnasından yararlanma şartları ise, malul ve engellinin araca inip-binmesini kolaylaştıracak tertibatın bulunması ve malul ve engelli bireyin üçüncü dereceye kadar kan veya sıhrî hısımlı ya da iş sözleşmesine dayanarak bir sürücü tarafından istisna kapsamındaki aracın kullanılması olarak belirlenmektedir²⁷¹.

3.3.2. İstisna Kapsamındaki Araçlar

Bizzat kullanım şartı önemli olmaksızın malul ve engellilere yönelik gümrük vergisi istisna kapsamındaki araçların, kayıt veya model yılı (yaşı) üç yıldan eski²⁷² ve otomatik vitesli²⁷³ olmaması gerekmektedir. Ayrıca, malul ve engelliler, 7889 sayılı BKK'da belirtildiği üzere, binek otomobillerin içinde yer alan arazi taşıtlarından da söz konusu istisna kapsamında yararlanamamaktadırlar.

3.3.2.1. Malul ve Engelliler Tarafından Kullanılacak Binek Otomobiller

7889 sayılı BKK uyarınca, bizzat malul ve engelli birey tarafından kullanılacak istisna kapsamındaki araçlar, 1600 motor silindir hacmine kadar binek otomobiller ile motorlu veya motorsuz koltuklar, bisiklet ve motosikletler olarak düzenlenmiştir. Gümrük vergisinde ilgili malul ve engelli bireylere yönelik olarak düzenlenen istisnada, herhangi bir maktu değer sınırlandırılmasına yer verilmemektedir. Ancak söz konusu

²⁶⁹ 12.04.1991 tarihli ve Mükerrer 20843 sayılı Resmî Gazete.

²⁷⁰ 15482 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, md. 104/3 (07.10.2009 tarihli ve 27369 sayılı Resmî Gazete).

²⁷¹ İ. Sadi İşleyen, "Değişen Mevzuat Işığında Malul ve Sakat Araç İthal Şartlarının Mali Boyutlarıyla Birlikte Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 101, Eylül-Ekim 2010, s. 156-157.

²⁷² 15482 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı md. 104/2.

²⁷³ Gümrük ve Ticaret Bakanlığı, **2 Sıra Numaralı Gümrük Muafiyeti Tebliği**, md. 32/3 (06.06.2017 tarihli ve 30088 Sayılı Resmî Gazete).

maktu sınırlamada ÖTVK’da yer verilmiştir ve bu düzenleme gümrük vergisi istisnasını da etkilemektedir.

ÖTVK’nın 7/6’ncı maddesinde, “*Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci Maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ve (7) numaralı fıkrası kapsamında ithal edilen eşya ile (12) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında ithal edilen bu Kanuna ekli (II) sayılı listenin 87.03 G.T.İ.P numarasında “-Diğerleri” satırı altında yer alan mallardan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil gümrük vergilerine ilişkin istisna uygulanmaması durumunda belirlenecek gümrüklenmiş değeri 200.000 TL’yi aşanlar hariç]... vergiden müstesnadır*” düzenlenmesine yer verilmiştir. Malul ve engelli bireyler gümrük vergisi istisna kapsamında ithal edilen binek otomobillerin ayrıca ÖTV malul ve engelli istisnasından da faydalanılması halinde, ilgili binek otomobilin bedeli 2021 yılı için tüm vergi fiyatları dahil en fazla 330.800 TL²⁷⁴ olması gerekmektedir. Buna göre, malul ve engelliler, gümrük vergisi ile ÖTV ve KDV dahil 330.800 TL’yi geçen ithal edilen binek otomobillere ilişkin istisnasından yararlanamamaktadırlar.

3.3.2.1. Bizzat Malul ve Engelliler Tarafından Kullanılmayacak Taşıtlar

7889 sayılı BKK uyarınca, el ayak fonksiyonlarını tamamen yitiren ve dolayısıyla bizzat araç kullanamayacak olan malul ve engellilerin yararlanabilecekleri araçlar, 2500 motor silindir hacmine kadar bütün taşıtlar olarak düzenlenmiştir. Dikkat edilirse, bizzat malul ve engelli birey tarafından kullanılmayacak istisna kapsamındaki taşıtlar binek otomobilleri kapsamaktadır²⁷⁵. Buna göre, malul ve engelliler tarafından kullanılmadan GK istisnası kapsamında yararlanabilecekleri araçlar, GTİP 8702.10.91.13.00 ve 8702.10.99.13.00 pozisyonlarındaki minibüsler ile sökülüp takılabilen veya katlanıp taşınabilir duruma getirebilen koltuklar hariç olmak üzere, sürücü dahil altı ile dokuz oturma yeri olan, malul ve engelli bireylerin taşınmasına olanak sağlayan tavan yüksekliğine sahip kara nakil vasıtalarından oluşmaktadır²⁷⁶.

Sonuç olarak, gümrük vergisi malul ve engelli istisnası uygulaması Tablo 2.24’deki gibi özetlenebilir.

²⁷⁴ Maliye Bakanlığı, *Özel Tüketim Vergisi II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği*, s. 20.

²⁷⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Engelliler İçin Vergi Rehberi*, s. 21.

²⁷⁶ 15482 Sayılı BKK md. 104/2-b.

Tablo 2. 24. Gümrük Vergisi Malul ve Engelli İstisnası

Malul ve Engelliler (Ortopedik Engelli)	Yararlanma Şartları	Yararlanabilecekler Araçlar	Yararlanılamayacak Araçlar
Bizzat Kullanacaklar	Özel Olarak Üretilmiş	1.600 cc'ye kadar Binek Otomobiller ile Motorlu veya Motorsuz Koltuklar, Bisiklet ve Motosikletler	Arazi Taşıtları Otomatik Vitesli Araçlar* 3 Yaştan Büyük Araçlar
	Hareket Ettirici Özel Tertibatlı*		
Bizzat Kullanmayacaklar	İnip Binmeyi Kolaylaştırmak İçin Tertibatlı	2.500 cc'ye kadar Taşıtlar (Minibüsler ile Sürücü Dahil 6 ile 9 Oturma Yerine Sahip)	
	1 Sürücü Tarafından Kullanılması**		

* 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu kapsamına giren sol bacak engeli olan gaziler hariçtir.

** Üçüncü dereceye kadar kan veya sıhri hısımlar ya da iş sözleşmesine bağlı olması gerekmektedir.

3.3.3. Özellikli Durumlar

3.3.3.1. İstisna Kapsamındaki Araçların Satış ve Devri

Ortopedik engeli bulunan malul ve engelli bireylerin istisna kapsamındaki araçları satış ve devri, engelli bireylere ve engeli bulunamayan bireylere ile belirli sürelerle göre gümrük vergilerin tahsil edilip edilmeyeceği değişiklik göstermektedir. İlk olarak, malul ve engelliler tarafından ilgili istisna kapsamında alınan araçların tekrardan malul ve engelli bireylere satışı ve devrinde herhangi bir süre kısıtlaması söz konusu olmaksızın satış ve devir işlemlerinde gümrük vergileri tahsil edilmemektedir²⁷⁷. Malul ve engellilerin istisna kapsamında alınan araçları herhangi bir engeli bulunmayan bireylere satış ve devrinde ise, 3 yıllık süre dolmaksızın satış ve devri mümkün değildir, 3 yılı dolmuş ancak 10 yılı dolmamış araçların satış ve devrinde gümrük vergileri tahsil edilmekte, 10 yılı dolmuş istisna kapsamındaki araçların satış ve devrinde gümrük vergileri aranmamaktadır²⁷⁸.

3.3.3.2. Malul ve Engelli Bireyin Vefat Etmesi

Malul ve engelli bireylerin vefat etmesi halinde, söz konusu istisna kapsamında alınan araçların varise intikalinde gümrük vergileri aranmamaktadır. Ancak varisin, muris malul ve engelli bireyden kalan istisna kapsamındaki araçları engelli bireylere

²⁷⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Engelliler İçin Vergi Rehberi**, s. 24.

²⁷⁸ Gümrük Müsteşarlığı, **2 Sıra Numaralı Gümrük Muafiyeti Tebliği**, md. 34/1-b ve c.

veya herhangi bir engeli olmayan bireye satış ve devri halinde gümrük vergilerinin tahsil edilip edilmeyeceği değişmektedir. Muris malul ve engelli bireyden varisine kalan ilgili istisna kapsamındaki araçların varis tarafından tekrardan malul ve engelli bireylere satış ve devrinde gümrük vergileri tahsil edilmemekte ancak herhangi bir engelli bulunmayan bir bireye 5 yıl içinde satış ve devrinde gümrük vergileri tahsil edilmekte, 5 yıldan sonra ise, gümrük vergileri tahsil edilmemektedir²⁷⁹.

3.4. KDVK Malul ve Engelli İstisnasında Binek Otomobiller

Kanun koyucu engelli bireylerin sosyal yaşama etkin bir biçimde katılmalarını sağlamak ve günlük yaşamlarını kolaylaştırmak amacıyla KDVK kapsamında istisnası düzenlemesine yer vermiştir. KDVK 17/4-s maddesinde engelli bireylere yönelik KDV istisnası, *“engelli bireylerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları”* olarak düzenlenmiştir. Söz konusu engelli bireylere yönelik düzenlenen KDV istisnasının uygulanabilmesi için aranan tek şart, ilgili araç-gereçlerin engelli bireylere yönelik özel olarak üretilmesidir. Ancak ilgili düzenlemede geçen *“her türlü araç-gereç”* ifadesi binek otomobil ve diğer taşıtları kapsayıp kapsamadığı açıklanmamakta ve bu durum tartışma konusu olmaktadır²⁸⁰.

Vergi idaresi kanun metninde geçen araç-gereç ifadesinden ne anlaşılması gerektiğini örneklendirme yaparak açıklamıştır. Vergi idaresi ilgili konuda örneklendirmeleri ve görüşünü *“Münhasıran engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç (örneğin görme engellilerin kullandıkları baston, yazı makinesi, kabartma klavye; ortopedik engellilerin kullandıkları tekerlekli sandalye, ortez-protez gibi cihaz ve araçlar) ile özel bilgisayar programlarının istisna kapsamında kabul edileceği, binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen “araç-gereç” kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığı”* şeklinde açıklamıştır²⁸¹. Ayrıca vergi idaresi, *“engelliler için üretilmiş*

²⁷⁹ Gümrük Müsteşarlığı, **2 Sıra Numaralı Gümrük Muafiyeti Tebliği**, md. 34/1-ç.

²⁸⁰ Soner Yakar ve N. Coşkun Karadağ, “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bulunan Engelliler İçin Özel Olarak Üretilmiş Her Türlü “Araç” İstisnasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 175, Temmuz-Aralık 2018, s. 309.

²⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği** (11.07.2008 tarihli ve 26933 sayılı Resmî Gazete). Bkz., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080711-5.htm>. Erişim Tarihi: 05.05.2021.

motorsuz bisiklet, diğer motorsuz tekerlekli taşıtlar, tekerlekli koltuklar ve benzerlerinin teslimi Kanunu 174/-s maddesi gereğince istisna kapsamında kabul edilecektir. Bu araçların daha sonra satılması halinde başlangıçta tahsil edilmeyen KDV'nin alıcıdan talep edilmesi söz konusu değildir. Buna göre, özel tertibatı da olsa binek otomobilleri dahil kara nakil vasıtaları istisna kapsamında mütalaa edilmediğinden bu araçların tesliminde KDV hesaplanacaktır. Dolayısıyla, engelli otomobili alımından KDV Kanunun 17/4-s maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır” şeklinde de görüş vermiştir²⁸². Vergi idaresi tarafından yapılan açıklamalar neticesinde, ilgili araç-gereç ifadesinin her türlü motorlu araçları ve dolayısıyla binek otomobilleri kapsamadığı ve bunun neticesinde söz konusu KDV istisnasıyla binek otomobil temin edilemeyeceği anlaşılmaktadır.

Vergi idaresinin görüşünün aksine mahkeme kararı da verilmiştir. İlgili mahkeme kararı, “5378 sayılı yasanın 1. maddesinin Kanunun amacının engellilerin her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmayı sağlayacak tedbirleri olarak topluma katılmalarını sağlamak olduğundan belirtildiği, bu haliyle yasanın amacına uygun olarak Katma Değer Vergisi Kanununa getirilen istisna hüküm göz önüne alındığında davacıya ait binek otomobilin de engelliler için üretilen her türlü araç gereç kapsamı içinde yer aldığı sonucuna ulaşıldığından Katma Değer Vergisinden istisna olması gerekmektedir” olarak verilmiştir²⁸³. İlgili Bölge İdare Mahkemesi, engelli bireylere yönelik düzenlenen ve ayrıca KDVK’ya da 17/4-s maddesini ekleyen 5378 sayılı Kanunun genel amacına dikkat çekerek, araç-gereç ifadesinin içinde binek otomobilleri de kapsadığı ve neticesinde engelli bireylerin binek otomobillerin de istisna kapsamında yer aldığına dair karar vermiştir.

Vergi idaresi ilgili bölge idaresi kararını temyiz ederek söz konusu konuyu Danıştay’a taşımıştır. Danıştay’ın kararı, “5378 sayılı Yasa ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17’nci maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (s) bendi ile getirilen istisna hükmünün, engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gerece ilişkin olması, istisna kapsamına belirli özellikleri haiz motorlu

²⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (21.11.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-2010-KDV-3-14017-62-1028 sayılı). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/97895>. Erişim Tarihi: 06.05.2021.

²⁸³ Adana Bölge İdaresi Mahkemesi, 20.05.2010, E: 2010/2344, K: 2010/2196 (Mehmet Bilgin, “ÖTV Kanunu’na Göre İlk İktisabı İstisna Kapsamında Olan Özürlülere Ait Binek Otomobillerin Teslimleri KDV Kanunu Açısından İstisna Mıdır?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 149, Şubat 2012, s. 93).

kara taşıtlarının da alınması yönünde yapılan önergelerin kabul görmemesi, mali yükümlülüklerle ilişkin istisnalar hakkında yasa ile düzenleme yapılması zorunlu olup bu alanın yönetsel ve yargısal tasarruf ve yorumlara kapalı olması ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 19'uncu maddesi karşısında, davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacından tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdaresi Mahkemesinin kararının bozulması gerekmiştir” olarak verilmiştir²⁸⁴.

Danıştay, verginin kanuniliği ilkesi gereği vergi istisnalarının kanunla düzenlenmesi ve KDVK'nın 19'uncu maddesinde yer alan diğer kanunlarda düzenlenen muafiyet ve istisnaların bu kanunda geçersiz olduğu hükmünü göz önüne alarak, söz konusu engelli bireylere yönelik KDV istisnasında yorum yolunun kapalı olduğu gerekçesiyle Bölge İdaresi Mahkemesi kararını bozmuştur. Sonuç olarak, malul ve engelli bireylerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamlarını kolaylaştırmaya yönelik özel olarak üretilen her türlü “araç-gereç” istisnası kapsamında binek otomobiller yer almamaktadır²⁸⁵. Bu itibarla, sosyal devlet anlayışı gereği, harcama üzerinden alınan ÖTV ve Gümrük Vergisi ile özel bir servet unsurunu vergilendiren MTV açısından malul ve engelli istisnası kapsamında binek otomobillere yer verilirken, KDV açısından malul ve engellere yönelik vergi istisnasında binek otomobillere yer verilmemiştir.

²⁸⁴ Danıştay 3. Dairesi, 03.01.2012, E: 2011/3445 K: 2011/5067 (**Resmî Gazete**, 03.01.2012 tarihli ve 28162 Sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/01/20120103-6.htm>, Erişim Tarihi: 03.06.2021.

²⁸⁵ Mustafa Alparslan, “Özürlüler İçin Üretilmiş Olan Özel Tertibatlı Binek Otomobilin KDV İstisnası Karşısındaki Durumu Nedir?”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 43, Temmuz 2008, s. 81.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK DÜZENLEMELERİN VERGİLEME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ İŞİĞİNDA BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI

Hukuk devletinin özü olan hukuki güvenliğin ve öngörülebilirliğin sağlanması, kuralların genel, soyut, açık ve anlaşılabilir olmalarına bağlıdır¹. Kuralların açık, net ve anlaşılabilir olmaları hukuki belirlilik ilkesini ifade etmektedir². Hukuki belirlilik ilkesi, kuralların mükellefler ve idare açısından herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde makul bir düzeyde öngörülebilir olmalarını da ifade etmektedir³. Hukuki belirlilik ilkesi bu şekilde hem mükelleflerin hukuki güvenliğini sağlamakta hem de idarenin istikrarını korumaktadır⁴. Ayrıca hukuki belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, geniş çerçevede yasalara dayanılarak yürütmenin düzenleyici işlemlerinin de açık, net, anlaşılabilir ve makul bir düzeyde öngörülebilir olmasını ifade etmektedir⁵.

1.1. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonunun Kapsamı Bakımından

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi kanunlarının hiçbirinde binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirleyen bir açıklama yer almamaktadır⁶.

¹ Anayasa Mahkemesi, 29.04.2003, E: 2003/30, K: 2003/38 (**Resmî Gazete** 09.07.2003 tarihli ve 25163 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/07/20030709.htm#8>. Erişim Tarihi: 10.11.2021.

² Yusuf Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkelerine Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1289.; Abdullah Tektaş, “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı, 2010, s. 134.

³ Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017, E: 2016/1, K: 2017/81 (**Resmî Gazete** 20.04.2017 tarihli ve 30044 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/04/20170420-16.pdf>. Erişim Tarihi: 10.11.2021.; Bkz., Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013, E: 2013/22, K: 2013/73 (**Resmî Gazete** 22.11.2013 tarihli ve 28829 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/11/20131122-11.htm>. Erişim Tarihi: 10.11.2021.; Anayasa Mahkemesi, 26.07.2017, E: 2017/110, K: 2017/133 (**Resmî Gazete** 28.09.2017 tarihli ve 30194 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170928-11.pdf>. Erişim Tarihi: 10.11.2021.

⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 172.

⁵ Anayasa Mahkemesi, 08.12.2015, E: 2014/ 87, K: 2015/112 (**Resmî Gazete** 20.01.2016 tarihli ve 29607 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/01/20160128-9.pdf>, s. 16.; Erişim Tarihi: 10.11.2021.; Anayasa Mahkemesi, 14.01.2015, E: 2014/100, K: 2015/6 (**Resmî Gazete** 07.04.2015 tarihli ve 29319 sayılı). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150407-15.pdf>, s. 13. Erişim Tarihi: 10.11.2021.

⁶ Erdem, **a.e.**, s. 115.; Biçer ve Ürel, **a.e.**, s. 4.; A. Akın **a.e.**, s. 191.

Vergi kanunlarında binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirten açıklamanın olmaması, vergi uygulamalarında birtakım sorun ve tereddütlere neden olmaktadır⁷. Bu durum, binek otomobillere ilişkin vergi düzenlemelerinde tali bir metin olan TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılarak çözümlenmeye çalışılmıştır⁸. Ancak GTİP 87.03 pozisyonu hem binek otomobilleri hem de özel amaçla üretilen diğer insan taşıma araçlarını birlikte düzenlemektedir⁹. GTİP 87.03 pozisyonundaki özel amaçla üretilen diğer insan taşıma araçları ise, ilgili düzenlemelerde örneklendirme yapılarak, ambulans, mahkûm, cenaze, itfaiye öncü, kar, golf arabaları gibi motorlu taşıtlarını kapsamaktadır¹⁰. Bu bağlamda, binek otomobil kavramının neyi ifade ettiği veya ilgili pozisyonda hangi taşıtları kapsadığını gümrük tarife cetveli izahnameleri ve açıklama notlarında anlaşılabilir olduğunu söylemek pek mümkün görünmemektedir.

GTİP 87.03 pozisyonundaki insan taşımak üzere üretilen motorlu taşıtlar vergi uygulamalarında birlikte düşünülerek uygulanmaktadır. Örneğin, hem 13033 sayılı BKK düzenlemesinde¹¹ hem de ÖTVK ekli II sayılı listesinin GTİP 87.03 pozisyonundaki eşya isminde¹², yukarıda ifade edilen özel amaçla üretilmiş diğer insan taşıma motorlu taşıtlar, köşeli parantez kullanılarak ilgili vergi düzenlemelerinden hariç

⁷ Atila ve Yıldız, **a.e.**, s. 97.

⁸ Gürol Ürel, “Otomobil Nedir? Ne Değildir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 8, Ağustos 2004, s. 59.

⁹ “Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)”. Bkz., 2 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki** (06.02.2010 tarihli ve 27485 sayılı Resmî Gazete), s. 312.

¹⁰ 1 Seri Numaralı Gümrük Genel Tebliği, **Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki** (13.09.2008 tarihli ve 26996 sayılı Resmî Gazete), Fesil 87, s. 5.

¹¹ “Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar, “Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8701.90.50.00.00 Kullanılmış olanlar ile 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.]

¹² “Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç)(steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]” .

tutulmuştur. ÖTVK ve BKK düzenlemeleri direkt olarak sadece binek otomobillere ilişkilidir ancak binek otomobillere yönelik GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapıldığından ilgili düzenlemeler mecburen yapılmakta ve köşeli parantez yardımıyla düzeltilmeye çalışılmaktadır. Bu durum, söz konusu düzenlemeler de dikkate alındığında, vergi uygulamalarında tereddütlere yol açmakta ve düzenlemelerin gereksiz bir şekilde uzatılmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla ilgili düzenlemeler neticesinde binek otomobillerin kapsamı açıklıktan ve anlaşılabilirlikten çok uzaktadır.

Vergi düzenlemelerinin tereddüde yol açmaması, gereksiz bir şekilde uzatılmaması ve hukuki açıdan açık, net ve anlaşılabilir olması için “insan” taşımak üzere üretilmiş binek otomobil ve diğer özel amaçlı motorlu taşıtların ayrı ayrı düzenlenmesi daha makul ve yerinde olabilir. Ayrıca, TGTC GTİP numaraları, uluslararası ticarete eşyaların tanıtımı ve ayırımı yapmak amacıyla kullanılmaktadır¹³. GTİP numarasının önemi ve binek otomobillere ilişkin VUK, KDVK ve GVK’daki kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri dikkate alındığında, binek otomobillerin ayrı veya aynı GTİP numaralarında farklı olarak düzenlenmesi hukuki belirlilik ilkesi açısından daha uygun olabilir. Örneğin, TGTC 87’nci fasıl GTİP 87.03 pozisyonu “insan” taşımak üzere üretilen motorlu taşıtları kapsar olarak genel bir ifadeyle düzenlenebilir. Daha sonra, GTİP 8703.01 binek otomobiller ve GTİP 8703.02 özel amaçlı diğer insan taşıma motorlu taşıtlar olarak düzenlenebilir. Böylelikle GTİP 87.03 pozisyonu kapsam bakımından ayrılabilir ve ayrıca vergi düzenlemelerinin gereksiz ve anlaşılmaz bir şekilde uzatılmaması da sağlanabilir.

1.2. Tanımlan(a)maması Bakımından

Binek otomobiller esas itibarıyla insan taşımak üzere üretilmiş motorlu taşıtları kapsamakta ancak “çok amaçlı taşıtlar” olarak ifade edilen kamyonet ve panelvan tipi taşıtlar hem GTİP 87.03 hem de GTİP 87.04 pozisyonunda düzenlediğinden binek otomobillerin genel bir tanımı yapılamamaktadır. Çok amaçlı taşıtların binek otomobil olarak değerlendirilmesi hem tablo 1.4’te gösterildiği gibi genel kriterlere hem de çok amaçlı taşıtların her biri için ayrı ayrı özel kriterlere yer verilmektedir. Ayrıca, MTVK’da GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmamakta ve dolayısıyla çok amaçlı taşıtlar

¹³ Assiye Aka ve A. Akın Ürünel, “Türkiye’de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde”, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 13, 2018, s. 161-162.

MTV açısından otomobillere göre farklı tarifelerde ve tutarlarda vergilendirilmektedir. Buna göre, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinde bazı kamyonet ve panelvan türü araçlar binek otomobil olarak değerlendirilirken, MTV açısından herhangi bir ayırım yapılmadan otomobil olarak değerlendirilmemektedir¹⁴. Tüm bu durumlar binek otomobillerin açık, net anlaşılabilir ve makul bir düzeyde öngörülebilir bir genel tanımının yapılmasına engel teşkil etmektedir. Ayrıca, binek otomobillere ilişkin genel, özel, fiziksel ve örneklendirme yoluyla tanımlamalar yapılmaya çalışıldığında ortaya daha karışık bir durum çıkmaktadır.

Örneğin, binek otomobiller en genel ifadeyle, *şahsi ve ailesel ihtiyaçlar için en fazla 9 oturma yeri olan ve sadece insan taşımak üzere üretilmiş motorlu kara taşıtı* olarak tanımlanabilir. Ancak bu tanım yetersizdir. Çünkü binek otomobiller çok amaçlı taşıtları yani hem insan hem de eşya taşıyabilen motorlu taşıtları da kapsamaktadır. Bu durumda binek otomobiller özel olarak, *hem insan hem de eşya taşıma özelliğine sahip, Karayolları Trafik Kanunu'nda tanımı yapılan otomobiller ile çok amaçlı olarak ifade edilen bazı kamyonet ve panelvan ile arazi taşıtları ve arazi taşıtı ve niteliğindeki jeepleri kapsayan motorlu taşıtlar* olarak tanımlanabilir. Ancak bu tanım da yetersizdir. Çünkü tanımı yapılmaya çalışılan binek otomobillerin içinde tanımlanması gereken başka motorlu taşıtları karşımıza çıkmaktadır. Bu durumu düzeltmek için binek otomobiller fiziksel özelliklerine göre, *en fazla 9 kişilik oturma yerine sahip insan taşımak için üretilmiş motorlu taşıtlar ile brüt ağırlığı 5 tondan az olan, yan paneller boyunca pencerelere sahip ve taşıt içinde konfor özellikleri, emniyet kemeri tertibatı olan veya emniyet kemeri tertibatı yeri olan bütün motorlu taşıtlar* olarak tanımlanabilir. Ancak yukarıda tanımı yapılan her motorlu taşıt yine binek otomobil olarak kabul edilmemektedir. Bu durum için başka bir fiziksel tanım gerekmektedir. Binek otomobiller, *9 kişilik oturma yerine sahip hem insan hem de eşya taşınması için üretilen ve taşıtın arka kısmında güvenlik teçhizatı ile koltukların yerleştirilmesi için sabit tutturma noktalarının bulunan motorlu taşıtlar ile ikiden az aksı olan veya taşıtın eşya taşıma alanının dingiller arası mesafesinin yarısına veya daha azına eşit olan bütün motorlu kara taşıtları* olarak tanımlanabilir. Ancak bu fiziksel tanımlama da bazı donanımsal eksikler ve ilgili motorlu araçların yan panelleri boyunca pencereli olup

¹⁴ Güray Akbal, "Panelvan Tarzı Taşıtlarda KDV İndirimi ve MTV'nin Durumu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 144, Aralık 2015, s. 114.

olmaması önemini yitirmektedir. Örneklendirme yoluyla binek otomobiller, *yarış, spor, salon tipi arabaları, arazi taşıtları ve arazi taşıtı niteliğindeki jeepler ile bazı kamyonet ve panelvan türü motorlu taşıtlar* olarak tanımlanabilir. Bu tanımlama da daha önce de ifade edilen her bir araç için tekrardan bir tanım ortaya çıkmaktadır.

Tüm bu tanımlamalar ve farklı ayırıcı nitelikler dikkate alındığında, binek otomobillerin bir motorlu taşıtı değil birden fazla motorlu taşıt için genel bir üst kavramı ifade ettiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, binek otomobiller karayolları mevzuatında tanımlanan otomobil kavramı gibi oturma yeri sayısı ve kullanım amacına göre veya GTİP 87.02 pozisyonundaki “insan” taşıma araçları gibi sadece oturma sayısına göre tanımı yapılamamaktadır. Bu itibarla, mevcut düzenlemelerle binek otomobiller, birden farklı niteliğe sahip motorlu taşıt topluluğudur ve bu topluluğu tek bir tanımlamada toplamanın mümkün olmadığı ve hukuki belirlilik ilkesine uygun düşmediği görülmektedir.

Vergi hukuku ve uygulamaları bakımından binek otomobillerin açık, net, anlaşılabilir ve makul bir seviyede öngörülebilir tanımlanamaması veya genel bir tanımının yapılamaması sorununa önerimiz ise, kapsam önerimize sadık kalarak, TGTC GTİP 8703.01 pozisyonu, *insan ve/veya eşya taşımak için üretilen binek otomobilleri kapsar* olarak genel bir tanımlamanın yapılmasıdır. Daha sonra ise, bu başlık altında ve tek bir hukuki metinde her bir binek otomobil türü için ayrı ayrı tanımlamalar yapılması hem mükellefler hem de vergi idaresi tarafından makul bir öngörülebilirlik sağlanabilir. Örneğin, TGTC GTİP 8703.01 pozisyonu aşağıdaki binek otomobilleri kapsar;

- Karayolları Trafik Kanunu’nda tanımı yapılan otomobilleri,
- Karayolları Trafik Kanunu’nda tanımı yapılan arazi taşıtları ve 4x4 jeepleri,
- Panelvan tarzı taşıtlar; ayırıcı nitelikleri,
- Kamyonet tarzı taşıtlar; ayırıcı nitelikleri,

Yukarıda genel olarak ifade edilen tanım ve kapsam sınıflandırılması yapıldığında binek otomobiller veya binek otomobil olarak kabul edilen motorlu taşıt topluluğu, hem karayolları trafik mevzuatına uyum sağlanabilmekte hem de Türk Vergi Sistemi açısından uygulamadaki tereddütler, sorunlar, vergi uyuşmazlıkları ve vergi düzenlemelerinin gereksiz bir şekilde uzatılmasına neden olan ve hukuki belirlilik

ilkesini zedeleyen olumsuzlukların giderilebilmesi mümkün olabilir. Ayrıca, otomotiv sektöründe yaşanan teknolojik gelişmeler nedeniyle araç çeşitliliği artmakta, vergi idaresinin de bu değişimi yakından takip ederek, vergi mevzuatı bakımından araç/taşıt/araba/otomobil tanımları dikkate alıp binek otomobillerin kapsamının güncelleştirilmesi, vergi mükellefleri ve vergi idaresi bakımından vergi anlaşmazlıklarının yaşanmaması ve hukuki belirlilik ilkesi bakımından son derece önemli bir konu olduğu ifade edilmektedir¹⁵.

2. KISITLAYICI VERGİ DÜZENLEMELERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. Binek Otomobil Gider Kısıtlamalarından Kaynaklanan Sorunlar

2.1.1. Binek Otomobil Kiralamalarının Hukuki Güvenlik İlkesine Aykırılığı

Hukuki güvenlik ilkesi gereği zaman bakımından vergi kanunları geçmişe yürütülemezdir¹⁶. Kanunların geçmişe yürümezliği olarak ifade edilen bu ilke, gerçek geçmişe yürüme ve gerçek olmayan geçmişe yürüme olarak ikiye ayrılmaktadır¹⁷. *Gerçek geçmişe yürüme*, yeni çıkan vergi kanununun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukuksal olarak sonuçlandırılmış önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanmamasını, *gerçek olmayan geçmişe yürüme* ise, yürürlükte bulunan vergi kanunu hükümlerine tabi olan vergiyi doğuran olayların hukuksal olarak sonuçlandırılmadan, yeni vergi kanununun söz konusu vergiyi doğuran olaylara da uygulanması olarak ifade edilmektedir¹⁸. Bu bağlamda, binek otomobillere ilişkin kiralama giderlerine getirilen maktu sınırlama 2020 yılı vergilendirme döneminden itibaren geçerlidir¹⁹ ve bu açıdan hukuki güvenlik ilkesi gereği kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine aykırılık oluşmamaktadır.

¹⁵ E. Akın, **a.e.**, s. 104.

¹⁶ Nami Çağan “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 141.; **Anayasa Mahkemesi**, 15.10.2009, E: 2007/44, K: 2009/148 (**Resmî Gazete** 28.04.2010 ve 27565 sayılı). İlgili Anayasa Mahkemesi kararı için bkz., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/04/20100428-26.htm>. Erişim Tarihi: 06.06.2021.

¹⁷ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 47.; Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 49.

¹⁸ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınevi, 2007, s. 141.; Ü. Süleyman Üstün, “Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1-2, 2003, s. 266.; **Anayasa Mahkemesi**, 23.06.2004, E: 2004/14, K: 2004/84. İlgili Anayasa Mahkemesi kararına erişmek için bkz., <https://anayasa.gov.tr/media/4869/aymkd41.pdf>, s. 206. Erişim Tarihi: 06.06.2021.

¹⁹ 7194 Sayılı Kanun md. 52/d.

311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği’nde binek otomobil kiralama giderlerine ilişkin (md. 13/7), “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” açıklamasına yer verilmiştir. Yapılan açıklamaya göre, 2019 veya daha öncesi yıllarda başlayıp 2020 veya daha sonraki yılları kapsayan binek otomobil kiralamalarının 2020 yılı itibarıyla binek otomobil kiralama gideri maktu kısıtlamasına tabi olduğu anlaşılmaktadır. Bu durum, 2019 yılı ve öncesinde bir mükellefin uzun vadeli ve herhangi bir kısıtlama varolmadan önce binek otomobil kiralaması ve daha sonra bu kiralamalara da bir genel tebliğ ile sınırlama getirilmesi hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Hukuki güvenlik ilkesi, hem vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesini hem de vergi mükelleflerinin ekonomik faaliyetleriyle ilgili olarak geleceğe ilişkin gerçekçi öngörü ve planlama yapabilmelerine yönelik vergi kanunlarının sık sık değiştirilmemesini kapsayan bir ilkedir²⁰. Bu noktada, vergi mükelleflerinin yılın son ayında yapılan bir düzenlemenin, ilgili yıl içinde yaptıkları ve bir veya daha fazla yılı kapsayan gerçekçi ekonomik planlamalarını etkilemesi ve uygulanması hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Hukuki güvenlik ilkesi gereği binek otomobil kiralama gideri kısıtlamasının sadece 2020 yılından itibaren gerçekleştirilen binek otomobil kiralamalarında uygulanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, 2019 yılında başlayan ve 2020 veya daha sonrasını kapsayan binek otomobil kiralamaları ilgili düzenlemeye dahil edilmemesi gerekirdi.

2.1.2. Finansal Kiralama Yoluyla Temin Edilenlerin Hariç Tutulması

Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer alan mükelleflerin, finansal kiralama yoluyla temin ettiği binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV’nin indirimi veya indiriminin kabul edilmemesi belirli şartlara göre değişiklik göstermektedir. Finansal kiralama yoluyla temin ettiği binek otomobiller kira

²⁰ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 45-46.; Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Vergi Hukuku**, s. 48.; Çağan, “Demokratik Sosyal Hukuk...”, s. 141.; Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, s. 38.; Biyan, **a.g.e.**, s. 31.; Karakoç, “Anayasal Vergilendirme İlkeleri...”, s. 1295-1296.; Tektaş, **a.e.**, s. 133-134.; Üstün, **a.e.**, s. 265-266.

sözleşmesi sonunda hem kiracı hem de kiralayan mükellefe ait olabilir²¹. Bu husus dikkate alınarak, finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobiller, kiracı mükellefin binek otomobilin mülkiyetini alması halinde, bu durumun binek otomobil satın alma işleminden farklı olarak değerlendirilmediğinden yüklenilen KDV'si KDVK 30/b maddesi uyarınca indirimi kabul edilmemekte, ilgili binek otomobilin finansal kiralama sözleşmesi sonunda kiralayan mükellefte kalması halinde ise, normal kiralama işleminden farklı olmadığından yüklenilen KDV'nin indirimi yapılabilmektedir²².

GVK'ya eklenen binek otomobil kiralama gideri maktu kısıtlamasında ise, finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillere ilişkin 311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği'nde (md. 13/5), *"Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler bu Tebliğin 13 üncü maddesi (binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri) kapsamında değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır"* açıklamasına yer verilmiştir. Ancak bu durumun, finansal kiralama sözleşmesi sonunda, hem mülkiyeti alınmayan binek otomobil kiralamaları hem de mülkiyeti alınan binek otomobil kiralamalarında geçerli olup olmadığı açıklanmamıştır. KDVK 30/b uygulaması göz önüne alındığında, finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillerden mülkiyeti alınanların da ilgili kısıtlama kapsamında olması kanaatindeyiz. Çünkü KDVK 30/b maddesi uygulaması gereği, finansal kiralama yoluyla temin edilen ve mülkiyeti alınan binek otomobiller, binek otomobil satın alma işleminden farklı olarak değerlendirilmemektedir.

Finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillerin binek otomobil kiralama gideri kısıtlamasında KDVK uygulamasında olduğu gibi ikili bir yapı halinde uygulanması gerektiği ifade edilebilir. Bu yapı, mülkiyeti alınan binek otomobiller ve mülkiyeti alınmayan binek otomobiller olarak değerlendirilebilir. Böylece aynı

²¹ 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu 23/1'inci maddesi uyarınca, *"Finansal kiralama konusu malın mülkiyeti kiralayana aittir. Ancak taraflar sözleşmede, sözleşme süresi sonunda kiracının, malın mülkiyetini satın alma hakkını haiz olacağını kararlaştırabilir"*.

²² Danıştay 11. Dairesi, 07.11.1995, E: 1995/1995, K: 1995/2946.; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (02.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-121 sayılı). İlgili özelge formuna erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/96176>, Erişim Tarihi 01.11.2020 ve **Özelge** (19.04.2013 tarihli ve 39044742-KDV.30-602 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/91976>, Erişim Tarihi 01.11.2020); Uğurlu, "Leasing Yoluyla Alınan ...", s. 73-74.

gerekçelerle yürürlükte olan binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeler arasında uyumsuzluk giderilebilir. Aksi halde, finansal kiralama yoluyla temin edilen ve mülkiyeti alınan binek otomobiller, KDVK 30/b maddesi gereği KDV indirimi yapılamazken, aynı gerekçeyle GVK'da yapılan kiralama gideri kısıtlaması düzenlemesine dahil olmamaktadır.

2.1.3. Değer Artırıcı ve Ticari Aracın Binek Otomobile Dönüşüm Giderlerinin Belirsizliği

KDVK 30/b maddesine ilişkin KDV genel uygulama tebliğlerindeki açıklamalara göre, binek otomobillere ilişkin değer artırıcı giderler ile ticari aracı binek otomobile dönüştürme giderlerinin de KDV indirimi kabul edilmemekte ve ilgili giderlere ilişkin indirimi kabul edilmeyen yüklenilen KDV bedeli binek otomobilin maliyeti veya doğrudan dönem giderleri içerisinde gösterilerek giderleştirilmektedir²³. Tam da bu noktada, binek otomobillere ilişkin GVK'da düzenlenen iktisap gideri kısıtlamalarının ilgili giderlere nasıl uygulanacağı belirsizliği ortaya çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, binek otomobillere ilişkin değer artırıcı giderler ve ticari olarak aktive veya envantere kaydedilen araçların binek otomobile dönüştürülmesi durumunda, hem ÖTV farkı üzerinden hesaplanacak ÖTV ve KDV hem de ticari araç olarak KDV indirimi yapılan bedelin GVK binek otomobil gider kısıtlamalarında nasıl uygulanacağı mevcut düzenlemelerde açıklanmamaktadır.

Binek otomobillere ilişkin iktisap gideri kısıtlamaları her yıl değerlendirme oranlarına göre belirlenen maktu sınırlar artırılmaktadır²⁴. Bu bağlamda gerek değer artırıcı giderler gerekse ticari aracın binek otomobile dönüşüm giderlerine ilişkin hangi tarihteki maktu sınırlamalar uygulanacağı da belirsizdir. Değer artırıcı giderler, VUK'un 272'nci maddesi gereği binek otomobilin maliyet bedeline eklenmekte ve dolayısıyla kıst amortisman uygulamasıyla giderleştirilmektedir²⁵. Dönüşüm giderlerinin KDVK uygulaması, dönüşümün yapıldığı tarihteki ÖTV oranı üzerinden hem ÖTV hem de

²³ Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 224.; Özbalcı, **a.g.e.**, s. 708.; Duman, **a.g.e.**, s. 178.

²⁴ Binek otomobil iktisap giderlerini düzenleyen GVK'nın 40/7 ve 68/4'üncü maddeleri uyarınca, *"Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır"*.

²⁵ Atıla ve Yıldız, **a.e.**, s. 98.; Cihan, **a.e.**, s. 191.; Güneş, "Vergi Uygulamalarında Binek...", s. 368.

ayrıca KDV hesaplanmaktadır²⁶. Binek otomobil iktisap gideri kısıtlamalarının uygulamaları dikkate alındığında, değer artıcı ve dönüşüm giderlerine de ilgili giderlerin gerçekleştirildiği tarihteki maktu sınırların uygulanması doğru olabilir.

2.2. Gider Kısıtlamalarının Diğer Kısıtlayıcı Düzenlemelere Etkisi

2.2.1. Kıst Amortisman Uygulamasına Üst Sınır Getirilmesi

VUK uyarınca, binek otomobillerin maliyet bedeliyle değerlemesi sonucunda kıst amortisman tabi değeri ve binek otomobillerin iktisap giderlerinden doğan ÖTV ve KDV'nin doğrudan dönem gideri içinde yazılmasıyla giderleştirilebilecek tutarları 7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlamalarından önce herhangi bir sınırlama yapılmadan uygulanmaktaydı. Ayrıca, kıst amortismanına tabi değerlerin gelirin safi kazanç tespitinde gider olarak indirilemeyeceğine dair hükümler de yer almamaktaydı. Ancak 7194 sayılı Kanun ile kıst amortisman uygulamasında ikinci bir kısıtlama yapılmıştır.

7194 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlamalarıyla kıst amortisman uygulamasında ikinci kez kısıtlanması, kurum, ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitinde kıst amortismanına tabi değer, maliyet veya doğrudan gider yöntemleriyle binek otomobil iktisap giderleri için ayrı ayrı maktu olarak sınırlandırılması olarak ifade edilebilir. Binek otomobillerin satın alımından doğan ÖTV ve KDV maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla giderleştirileceği gibi, ÖTV ve KDV'nin doğrudan dönem giderleri içinde de gider olarak dikkate alınabilmektedir²⁷. Ayrı ayrı maktu olarak sınırlandırılan tutarlarla birlikte sadece binek otomobillerin kıst amortisman uygulamasında amortismanına tabi değer de farklılaşmakta ve kısıtlanmaktadır.

Örneğin, SNN işletmesi 21 Temmuz 2020 tarihinde taşıt değeri 160.000 TL ve motor silindir hacmi 1.5 cm³ olan bir binek otomobil satın almıştır. Buna göre, ilgili binek otomobilin ÖTV ve KDV hem doğrudan gider yazılması hem de maliyet bedeline

²⁶ Maliye Bakanlığı, **10 Sayılı KDV Sirküleri** (29.03.2004 tarihli ve KDVK-10/2004-10 sayılı). Bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/86937>. Erişim Tarihi: 04.04.2021.; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (30.10.2017 tarihli ve 39044742-135-405603 sayılı); İlgili özelge formuna erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/126325/pdf> Erişim Tarihi: 05.10.2020.

²⁷ Bkz., VUK md. 262.; Maliye Bakanlığı, **23 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği**, (18.07.1986 tarihli ve 19168 sayılı Resmî Gazete). Bkz., <https://www.verginet.net/dtr/3/GenelTebliğler/70.aspx>. Erişim Tarihi: 24.09.2020.; Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 223.

eklenmesi halinde kıst amortismanına tabi değerler aşağıdaki gibidir: (ÖTV %80 ve KDV %18 olarak hesaplanmıştır).

Tablo 3. 1. GVK Gider Kısıtlaması Sonucunda Kıst Amortismanına Tabi Değerin Kısıtlanması

Gider Kalemleri ve Sınırları	Binek Otomobil Kıst Amortismanına Tabi Değerinin Tespiti		
	Doğrudan Dönem Giderine Göre		ÖTV ve KDV'nin Maliyet Bedeline Eklenmesine Göre Amortisman Değeri
	ÖTV ve KDV	Amortisman Değeri	
Gerçekleşen Giderler	179.840 TL	160.000 TL	339.840 TL
GVK Üst Sınır (2021)	150.000 TL	170.000 TL	320.000 TL
KKEG	29.840 TL	-	29.840 TL

Tablo 3.1'e göre, binek otomobil iktisabından doğan ÖTV ve KDV'yi doğrudan gider veya binek otomobilin maliyetine eklenmesine göre kıst amortismanına tabi değer farklılaşmaktadır. ÖTV ve KDV doğrudan dönem giderlerinde gösterilmesi halinde, kıst amortismanına tabi değer 160.000 TL, ÖTV ve KDV'sinin maliyet bedeline eklenmesi halinde ise kıst amortisman tabi değer GVK üst sınırı olan 320.000 TL olarak hesaplanmaktadır. 320.000 TL olarak hesaplanan kıst amortismanına tabi değer normal amortisman yöntemine göre giderleştirilmesi Tablo 3.2'deki gibidir.

Tablo 3. 2. Kıst Amortisman Uygulamasının Kısıtlanmasına İlişkin Örnek

Yıllar	Kıst Amortisman Tabi Değer	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
2020	320.000 TL	% 20	32.000 TL*
2021	320.000 TL	% 20	64.000 TL
2022	320.000 TL	% 20	64.000 TL
2023	320.000 TL	% 20	64.000 TL
2024	320.000 TL	% 20	96.000 TL**

* $320.000 \times 0.20 = 64.000 \times 6/12$

** $64.000 + 32.000$ (32.000 TL ilk yıl için ayrılmayan amortisman tutarıdır).

Tablo 3.2'ye göre, ÖTV ve KDV'nin binek otomobilin maliyet bedeline eklenmesi durumunda, kıst amortismanına tabi değer ayrıca ilk yıl için hesaplanacak amortisman tutarı da sınırlandırılmaktadır. Kıst amortisman uygulamasında ilk yıl için amortisman yoluyla giderleştirilmesine izin verilenmeyen tutar binek otomobilin

amortisman süresinin son yılı amortisman tutarı üzerine eklenmek suretiyle giderleştirilebilmektedir (VUK md. 320/2). GVK binek otomobil amortismanına tabi değer kısıtlamasının yürürlüğe girmesiyle, kıst amortisman tabi değer olarak kabul edilmeyen değer (örneğimizde 29.840 TL) kanunun kabul etmediği gider olduğundan kıst amortisman yoluyla giderleştirilmesi yapılamamaktadır. Zaten kısıtlayıcı bir düzenleme mahiyetinde olan kıst amortisman uygulamasına amortisman tabi değer kısıtlaması eklenerek ikinci bir kısıtlama yapılmıştır. Bu itibarla, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemeleri kapsamında yer alan mükellefler aynı konuda iki farklı kısıtlayıcı vergi düzenlemelerine maruz kalmaktadırlar.

2.2.2. Kiralama ve Cari Giderlere İlişkin KDV'nin Kısıtlanması

KDVK 30/b maddesi uyarınca, binek otomobil kiralama –finansal kiralama yoluyla temin edilen ve mülkiyeti alınanlar hariç- ve cari giderleri dolayısıyla ortaya çıkan yüklenilen KDV'lere ilişkin herhangi bir sınırlandırma yer almamaktadır²⁸. Ancak 2020 yılından itibaren 7194 sayılı Kanunla binek otomobillerle ilişkin kiralama ve cari giderleri ayrı ayrı sınırlandırılmaktadır. Bu bağlamda, KDVK 30/b maddesi açısından herhangi bir sınırlandırma olmayan ilgili giderlere ilişkin yüklenilen KDV, KDVK 30/d maddesi gereği bir kısmının indirimi kabul edilmemektedir. Çünkü KDVK 30/d maddesi, “*Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez*” olarak düzenlenmektedir.

İlgili açıklamalara göre, 2021 yılı için binek otomobillere ilişkin KDV hariç 6.000 TL üzerindeki kiralama bedelleri ile binek otomobillerin cari giderlerine ilişkin %30'luk kısmı için yüklenilen KDV'ler, KDVK 30/d hükmü gereği hesaplanan KDV'den indirimi de ayrıca kısıtlanmış olmaktadır²⁹. İlk olarak, 2021 yılı için binek otomobillerin kiralama tutarı KDV dahil en fazla 7.080 TL (6.000 + (6.000 x 0,18)) olarak hesaplanmaktadır. Buna göre, binek otomobil kiralama maktu sınırları üstünde bir tutarda kiralama yapıldığında kiralama sınırı üstündeki bedele ilişkin KDV'nin de

²⁸ Danıştay 11. Dairesi, 07.11.1995, E: 1995/1995, K: 1995/2946.; Atay ve Yazıcı, **a.e.**, s. 87.; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Özelge** (02.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-121 sayılı). Erişmek için bkz., <https://www.gib.gov.tr/node/96176>, Erişim Tarihi 01.11.2020.; Gezer ve Çiçek, **a.e.**, s. 170.

²⁹ **311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği**, md. 13/3.; Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 28-29.; Yaşar, “26 Seri No.lu Tebliğle...”, s. 68.; Kurt, “Binek Otomobillerin Kira...”, s. 28-29.

indirimi kabul edilmemektedir. Bu itibarla, KDVK 30/d maddesine göre, kiralama yoluyla temin edilen binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'nin, bir kısmının indirimi kabul edilmekte bir kısmının ise indirimi kabul edilmemektedir. Örneğin, SNN işletmesi 2021 yılının ilk dört ayı için bir binek otomobil kiralamıştır. Kiralama bedeli aylık KDV dahil 8.850 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre, SNN işletmesinin binek otomobillere ilişkin gerçekleşen kiralama bedeli ve buna ilişkin KDV ile kanunen kabul edilmeyen giderler Tablo 3.3'deki gibidir:

Tablo 3. 3. Binek Otomobil Kiralama Giderlerinde KDV Kısıtlaması

Kiralama Giderleri	Gerçekleşen Giderler		Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	Kira Tutarı	KDV (% 18)	Kira Tutarı	KDV (% 18)
Ocak	7.500 TL	1.350 TL	1.500 TL	270 TL
Şubat	7.500 TL	1.350 TL	1.500 TL	270 TL
Mart	7.500 TL	1.350 TL	1.500 TL	270 TL
Nisan	7.500 TL	1.350 TL	1.500 TL	270 TL
Toplam	30.000 TL	5.400 TL	6.000 TL	1.080 TL

Tablo 3.3'e göre, SNN işletmesinin binek otomobil kiralama bedeli ve bu kiralama bedeline ilişkin KDV toplamı her bir ay için 8.850 (7.500 + 1.350) TL'dir. Ayrıca 2021 yılında, her bir ay için binek otomobil kiralama gideri maktu sınırı aşan 1.500 TL (7.500 – 6.000) ve bu maktu tutarı aşan kısma ilişkin yüklenilen KDV ise 270 (1.500 x 0,18) TL'dir. Bu itibarla, SNN işletmesi, gelir ve kurumlar vergilerinin safi tutar tespitinde her bir ay için en fazla 6.000 TL ve toplamda 24.000 TL (6.000 x 4) binek otomobil kiralama bedelini kazancından indirebilmektedir.

SNN işletmesi KDV açısından ise, KDVK 30/d maddesi gereği, en fazla binek otomobil kiralama maktu sınırına ilişkin 4.320 TL (24.000 x 0,18) KDV'yi indirim konusu yapabilecektir. Binek otomobillere ilişkin kanunen kabul edilmeyen gider toplamı ise 6.000 TL (1.500 x 4) TL'dir. Bu itibarla, KDVK 30/d maddesi gereği binek otomobil kiralama giderlerinde kanunen kabul edilmeyen 6.000 TL'ye ilişkin 1.080 (270 x 4) TL KDV açısından indirim konusu yapılamayacaktır.

Binek otomobillerin cari giderlerine ilişkin kısıtlama nedeniyle ödenen KDV'nin %30'luk kısmı da KDVK 30/d hükmü uyarınca indirimi kabul edilememektedir³⁰. Bu durumda, binek otomobillerin cari giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin, bir kısmının indirimi kabul edilmekte bir kısmının ise indirimi kabul edilmemektedir. Örneğin, serbest meslek erbabı Bay X'in binek otomobili için yaptığı gerçekleşen giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler ve bunlara ilişkin KDV'leri Tablo 3.4'deki gibidir;

Tablo 3. 4. Binek Otomobillerin Cari Giderlerine İlişkin KDV Kısıtlaması

Cari Giderler	Gerçekleşen Giderler		Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	
	Bedel	KDV (% 18)	Bedel (% 30)	KDV (% 18)
Akaryakıt Gideri	10.000 TL	1.800 TL	3.000 TL	540 TL
Sigorta Giderleri	3.500 TL	630 TL	1.050 TL	189 TL
Otopark Giderleri	300 TL	54 TL	90 TL	16,20 TL
Bakım Giderleri	3.000 TL	540 TL	900 TL	162 TL
Toplam	16.800 TL	3.024 TL	5.040 TL	907,20 TL

Tablo 3.4'e göre, serbest meslek erbabı Bay X, binek otomobil cari giderlerine ilişkin KDV hariç toplam 16.800 TL ve bu cari giderler için toplam 3.024 TL KDV hesaplamıştır. Bay X, serbest meslek kazancının safi tutar tespitinde, binek otomobil cari giderleri için en fazla 11.760 TL ($16.800 \times 0,70$) kazancından indirebilmektedir. KDV açısından Bay X, KDV hariç 5.040 TL ($16.800 \times 0,30$) kanunen kabul edilmeyen cari gider ve bu kanunen kabul edilmeye cari giderlere ilişkin 907,20 TL ($5.048 \times 0,18$) KDV de, KDVK 30/d maddesi gereği indirim konusu yapılamayacaktır. Sonuç olarak, KDV açısından binek otomobil cari giderlerine ilişkin 2.116,80 TL ($11.760 \times 0,18$) indirim konusu yapılabilirken, 907,20 TL ($5.040 \times 0,18$) indirim konusu yapılamamıştır.

7194 sayılı Kanunla gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde binek otomobillerin kiralama ve cari giderlerinin kısıtlanması sonucunda hem kiralama hem de cari giderlerin kanunen kabul edilmeyen giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'lerin de KDVK 30/d maddesi gereği indirimi kısıtlanmıştır. Kanunen kabul edilmeyen binek

³⁰ Değer, "Binek Otomobillerin Satın Alınması...", s. 13.; Yaşar, "7194 Sayılı Kanunla...", s. 67.; Tolga Çelik, "Binek Otomobillerin Kullanımına Yönelik Gelir Vergisi Mükelleflerine Getirilen Düzenlemeler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 193, Ocak 2020, s. 47.

otomobil kiralama ve cari giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'lerin ayrıca gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde giderleştirilmesi de yapılamamaktadır. Çünkü, KDVK 30/d maddesine göre indirimi kabul edilmeyen KDV'lere ilişkin KDVK genel uygulama tebliğinde, *“faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır”* olarak açıklama yer almaktadır³¹.

Sonuç olarak, KDVK açısından binek otomobillerin bütün giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'leri kısmen veya tamamen kısıtlanmıştır. KDVK açısından binek otomobillerin giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'lerin bir kısmı gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde giderleştirilebilirken, bir kısmı ise gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde giderleştirilememektedir. Bu durum, Tablo 3.5'deki gibi gösterilebilir.

Tablo 3. 5. Binek Otomobillerin Bütün Giderlerine İlişkin Yüklenilen KDV'ler

Binek Otomobillere İlişkin Bütün Giderler		KDVK Açısından Durumu
Satın Alma Gideri		İndirilemez (30/b)
Kiralama Gideri (2021)	6.000 TL ve Altına İlişkin KDV	İndirilebilir
	6.000 TL Üstüne İlişkin KDV	İndirilemez (30/d)
Cari Giderler	% 70'lik Kısımına İlişkin KDV	İndirilebilir
	% 30'luk Kısımına İlişkin KDV	İndirilemez (30/d)
Değer Artırıcı Giderler		İndirilemez (30/b)
Ticari Aracın Binek Otomobile Dönüşüm Giderleri	İlk İktisabı Sırasında İndirilen KDV	İndirilemez (30/b)
	ÖTV Farkıyla Hesaplanan KDV	İndirilemez (30/b)

İlgili açıklamalara göre, kanun koyucu KDVK 30/b maddesi açısından binek otomobil alışlarında yüklenilen KDV'ye ilişkin herhangi bir oran veya maktu bir sınırlandırma yapmaksızın katı bir şekilde indirimi yasaklamıştır. Ancak kanun koyucu, GVK açısından binek otomobil iktisap, kiralama ve cari giderlerinde belirli oran veya maktu sınırlamalara yer vermiştir. Mali yapı bakımından GVK'ya getirilen bir

³¹ Maliye Bakanlığı, **KDV Genel Uygulama Tebliği**, s. 224.

düzenleme diğer vergi kanunlarını da etkilemekte ve nitekim GVK'da binek otomobil kiralama ve cari gider kısıtlamaları sonucunda, GVK'da kanunen kabul edilmeyen kiralama ve cari giderlere ilişkin yüklenilen KDV'lerde kısıtlanmıştır. Kanun koyucunun binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerinin gerekçeleri özel (hususî) hizmetlerde veya ihtiyaçlarda kullanılan binek otomobillerin işletmelerde dahil edildiği ve vergi kanunlarının suiistimal edildiği olarak aynı amaçsal doğrultudayken, GVK ve KDVK'daki ilgili düzenlemelerde farklı yöntemlerin izlendiği görülmektedir. Farklı yöntemlerin belirlenmesi aynı konuda farklı kısıtlayıcı hükümlerin uygulanmasına neden olmaktadır.

2.3. İkinci El Taşıt Ticaretiyle İştilgal Eden Mükelleflerdeki Sorunlar

2.3.1. KDV İndirim Hakkının Verginin Kanuniliği İlkesine Aykırılığı

Binek otomobillere ilişkin KDVK 30/b maddesinde, bazı mükellefler faaliyet konuları dikkate alınarak ilgili düzenlemeden hariç tutulmuştur. Söz konusu ilgili düzenlemeden hariç tutulan mükelleflerin faaliyetleri ise, binek otomobilleri kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesini kapsamaktadır. Ayrıca ilgili KDVK maddesinde yukarıda ifade edilen faaliyetler haricinde herhangi bir faaliyet için indirim hakkı da verilmemekte ve “gibi” veya “ve benzeri” ifadelerine de yer verilmemektedir³². Bu itibarla, KDVK 30/b maddesinde ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştilgal edilmesi indirim hakkı tanınan faaliyetler içinde yer almamaktaydı ve dolayısıyla bu faaliyet ile iştilgal eden mükellefler binek otomobil alışlarında yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapamamaktaydı³³.

³² KDVK 30/b maddesinde 1986 yılında 3297 sayılı Kanunla yapılan son değişiklikle beraber, bazı mükelleflere binek otomobillere ilişkin KDV indirim hakkı tanınmış olup, KDV indirim hakkı tanınan mükelleflere ilişkin ilgili kanunun gerekçesinde, “faaliyetleri esas olarak taksi işletmeciliği veya oto kiralama **gibi**, binek otomobillerin ticari amaç için işletilmesinde ...” ifadesine yer verilmiştir. Bu itibarla, kanuni gerekçede “gibi” ifadesine yer verilirken, KDVK 30/b maddesinde bu ifadeye yer verilmemiş ve dolayısıyla yukarıda ifade edilen faaliyetler dışında verginin kanuniliği ilkesi gereği binek otomobillere ilişkin KDV indirim hakkı verilememektedir.

³³ Literatürde KDVK 30/b maddesinin gerekçesi dikkate alınarak söz konusu ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle uğraşan mükelleflerin de binek otomobillere ilişkin KDV indirim hakkının olması gerektiği savunulmaktadır. Literatürdeki görüşler genel olarak, KDVK 30/b maddesinin gerekçesinin özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketime teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesinin amaçlandığı olarak açıklandığı ve bu husus dikkate alındığında ikinci el binek otomobil alım-satım işleriyle devamlı olarak uğraşan mükelleflerin özel otomobilleri muvazaalı olarak değil ticari amaç için işletmeye dahil ettiği ve bunun sonucunda da alım-satım konu olmak üzere ikinci el olarak işletmeye dahil edilen binek otomobillerin KDVK 30/b maddesi kapsamında olmaması gerektiği savunulmaktadır. Aynı yönde görüşler için bkz., Sakıp

Ancak, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 26 Seri Numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile, KDVK 30/b maddesine göre, işletmeye dahil edilen binek otomobillere ilişkin indirim hakkı bulunan mükelleflerin kapsamı genişletilmiştir³⁴. İlgili KDV indiriminde genişletilen kapsam, sadece ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin kullanılmış binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'ye yönelik olmaktadır. Bu bağlamda, faaliyetleri binek otomobillerin kiralanması veya işletilmesi olan mükelleflere ilaveten ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerinde kullanılmış binek otomobil alımlarına ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapabilmesine imkan verilmektedir. Ayrıca ikinci el motorlu taşıt ticaret konusu dışındaki kullanılmış binek otomobil alımları bu düzenlemeye tabi olmayacağı da anlaşılmaktadır.

İkinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflere kullanılmış binek otomobillere ilişkin KDV indirim hakkının tali bir düzenlemeyle verilmesi verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir durum sergilemektedir. Çünkü vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler yalnızca kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir (Any md. 73/3). Ancak Cumhurbaşkanına vergi oranları, muafiyeti,

Şeker, “Kullanılmış Binek Otomobili Alım Satımında KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, 2008, s. 144-145.; Gündüz, **a.e.**, s. 22.; Hayati Şahin ve Kazım Şen, “Kullanılmış Binek Otomobil Alım-Satım Faaliyeti ile İştigal Eden Mükelleflerin Bu Amaçla Satın Aldıkları Binek Otomobiller İçin Yüklendikleri KDV'nin İndirim Hakkı ve Bu Araçların Tesliminde Uygulanacak KDV Oranı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 338, 2016, s. 109-110.; M. Emin Akyol, “Kullanılmış Binek Otomobili Alımında Yüklenilen KDV'nin Bu Araçların Ticaretini Yapanlar Tarafından İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 260, Ağustos 2012, s. 53-54.; İsmail Özsoy, “Kullanılmış Araç Ticaretiyle Uğraşan İşletmelerin Bu Amaçla Satın Aldıkları Binek Otomobillerin Satışında Uygulanacağı KDV Oranı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 383, Temmuz 2013, s. 92-94.; Tamer Balcı, “Binek Otomobil Alımlarında Yüklenilen KDV'nin İndirimi - 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 635, Ocak 2018, s. 47-48.

³⁴ İlgili düzenleme için bkz., “13.02.2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler tarafından alım-satımına konu edilen binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV’nin indirim konusu yapılması 22.03.2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür. Buna göre, İkinci El Motorlu Kara Taşıtlarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükellefler, 22.03.2019 tarihinden sonra alım-satımına konu etmek üzere satın aldıkları binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV’yi indirebilirler. Diğer taraftan, ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştigal eden mükelleflerce 22.03/2019 tarihinden önce alım-satımına konu etmek üzere satın alınan, ancak 22.03.2019 tarihi itibarıyla henüz satılmamış olup, ticari mal stoklarında bulunan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen ve daha önce indirim konusu yapılamayan KDV tutarlarının, bu araçların teslim edildiği döneme ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması uygun görülmüştür. Ancak, söz konusu binek otomobillerin daha önce maliyetine dahil edilen KDV tutarlarına ilişkin kayıtların düzeltilmesi gerektiği tabiidir.”

istisnası ve indirimlerine ilişkin yetki de verilebilir (Any md. 73/4). İlgili düzenleme vergi yükümlülüğünü etkileyen bir husus da Maliye ve Hazine Bakanlığı tarafından düzenlenmektedir. Bu bağlamda, KDVK 30/b maddesi gereği, binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı olmayan ikinci el motorlu taşıt ticareti ile iştigal eden mükelleflere, vergi kanunları dışında tali bir düzenleme olan genel tebliğ uyarınca KDV indirim hakkı verilmektedir.

İlgili düzenleme verginin tarafsızlığı ilkesi ve KDVK 30/b maddesinin gerekçesi dikkate alındığında yerinde olduğu söylenebilir. Ancak ortaya konuş veya uygulanabilmesi için yapılan düzenlemenin Anayasa'nın 73/3'üncü maddesi uyarınca verginin kanuniliği ilkesine aykırılığından dolayı, vergi kanunlarıyla düzenlenmesinin gerektiği ifade edilebilir. Bu itibarla örnek olarak, KDVK 30/b maddesi, *Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin **ikinci el alınıp satılması**, kiralınması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez*" şeklinde düzenlenebilir. Bu düzenlemeyle hem ilgili maddenin gerekçesi ve verginin tarafsızlığı ilkesi hem de vergilemede kanunilik ilkesine aykırılık düzeltilmiş olacaktır.

2.3.2. Diğer Kısıtlayıcı Düzenlemelerden Hariç Tutulmaması

Binek otomobilleri hem ticari bir emtia gibi kullanan kiralama faaliyetleri hem de demirbaş eşya gibi kullanan taksi ve sürücü kursu faaliyetleri binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerden hariç tutulmaktadır. Ancak ikinci el taşıt ticaretiyle iştigal eden mükellefler ilgili kısıtlayıcı düzenlemelerden hariç tutulmamıştır. Bunun nedeni ise, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal eden mükelleflerin binek otomobillerin ticari bir emtia olarak aktive veya envantere kaydedilmesinden kaynaklanmaktadır. Başka bir ifadeyle, ilgili mükellefler alım satıma konu olmak üzere aktive veya envantere dahil ettikleri binek otomobilleri bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya yıpranmaya maruz kalan amortismanına tabi bir iktisadi kıymet değil bir ticari emtia olarak kaydedilmesidir. Bu bağlamda, ilgili mükellefler alım satıma konu olmak üzere aktive veya envantere dahil ettikleri binek otomobiller için kıst amortismanına uygulamasına ve iktisap gideri kısıtlamasına tabi olmamaktadır. Ancak alım satıma konu olmayan binek otomobiller ilgili kısıtlayıcı düzenlemelere tabi olacaktır.

2.4. Kamu Yararı Bağlamında Kısıtlamaların Değerlendirilmesi

Ticari yaşam içerisinde işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin en önemlilerinden biri şüphesiz binek otomobillerdir. 2020 yılından itibaren binek otomobillere yönelik gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerden, harcama üzerinden alınan vergilere ve hatta amortisman uygulamasına kadar ayrı ayrı kısıtlayıcı düzenlemelere yer verilmektedir. Ayrıca, binek otomobillere özgü kıst amortisman uygulaması ve indirilmeyecek KDV düzenlemesi de 20 yılı aşkın süredir uygulanmaktadır. Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinin ortak özellikleri genel ilkelere ve uygulamalara ayırık kural olarak belirlenmesi veya bu ilke ve uygulamalardan sapmalar yapılması olarak ifade edilebilir. Bu ayırık kurallar veya sapmalar, amortismanın yıllık olması ilkesi, KDV’de indirim hakkı verilmesi ve gelirin safi tutar ilkesi olarak tespit edilebilir. Genel ilke ve uygulamalardan binek otomobillere ilişkin ayırık kural belirlenmesi veya sapma yapılmasıyla korunan kamu yararı vergi kanunları ve uygulamalarının muvazaalı olarak suiistimal edildiği gerekçelerine dayanmaktadır³⁵. Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeler arasında vergi kayıplarını önlemeye yönelik amaçsal bir paralellik olduğu söylenebilir³⁶.

³⁵ Kıst amortisman uygulaması ilk olarak bütün iktisadi kıymetler kapsayacak şekilde getirilmiş olup, daha sonra sadece binek otomobillere kapsayacak şekilde “... *kıst amortisman müessesesinin yalnızca uygulamada suiistimale konu teşkil eden iktisadi kıymetlere teşmil edilmesi amacıyla...*” bu düzenleme ve gerekçeye yer verilmiştir. TBMM 813 Numaralı 4108 Sayılı Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (14.03.1995 tarihli ve B.02.0.KKG/101-803/113 sayılı). Erişim için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c083/tbmm19083092ss0813.pdf>, s. 3-4. Erişim Tarihi: 15.10.2020.

KDVK 30/b maddesinin gerekçesi, “*özel otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye sokulması suretiyle özel tüketimin teşvik edilmemesi ve vergi kaybına sebebiyet verilmemesinin amaç edinilmiştir*” olarak ifade edilmiştir. TBMM 130 Numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyon Raporları (14.06.1984 tarihli ve K.K.T.D. 18/101-1711/03260 sayılı). Bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c007/tbmm17007016ss0130.pdf>, s. 20. Erişim Tarihi: 20.10.2020.

GVK’da binek otomobil giderlerine ilişkin getirilen kısıtlamaların gerekçesi, “*Mevcut uygulamada hem işletme aktifine kayıtlı olan hem de serbest kazanç defterine kayıtlı olan kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu düzenleme hem gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince hem de serbest meslek serbest meslek mükelleflerince suiistimal edildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerinde ilgili kazançlardan indirildiği görülmektedir. Bu bağlamda, binek otomobillerin kiralama giderleri, satın alma giderlerindeki ÖTV ve KDV, cari giderleri ile amortisman giderleri için hadler ve tutarlar belirlenerek, hem ticari kazancın hem de serbest meslek kazançlarının safi tutar tespitlerinde gider olarak alınabilmesi yönünde düzenleme yapılmaktadır*” olarak açıklanmaktadır. Bkz., <https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-2312.pdf>, s. 16-17. Erişim Tarihi: 01.12.2020.

³⁶ Sadık Ökçün, “Binek Otomobillerin Vergi Uygulamalarında Yeni Vergisel Kısıtlamalar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 325, Ocak 2020, s. 78.

Amortismanın yıllık olması ilkesi, herhangi bir amortismanı tabi iktisadi kıymetin işletmenin aktifine veya envanterine girdiği tarih dikkate alınmaksızın ilgili yıl da dahil olmak üzere iktisadi kıymetin değerinin faydalı ömür süresince yıllara yayılarak giderleştirilmesi olarak ifade edilebilir. VUK'da düzenlenen kıst amortisman uygulaması ise, kolay bir şekilde paraya çevrilebilecek türden olan binek otomobillerin işletmenin aktifine girdiği yılda *aylık* amortisman uygulanması, diğer yıllarda yıllık amortisman uygulanması ve ayrıca ilk yıl için ayrılamayan diğer aylara ilişkin amortisman tutarının da binek otomobil faydalı ömür süresinin son yılında giderleştirilmesini ifade etmektedir. Bu itibarla, kıst amortisman uygulamasındaki kamu yararı mükelleflerin vergi matrahlarını aşındırmaya müsait olan binek otomobillere ilişkin yıllık amortisman ayrılması suiistimalini engellemektedir.

KDV'nin genel çalışma prensibi, alınan mal ve hizmetlerinden tahsil edilen KDV'nin satılan mal hizmetlerden tahsil edilen KDV'yi mahsup edilmesi olarak ifade edilmektedir. Ancak KDVK'nın 30/b maddesi uyarınca indirilmeyecek KDV düzenlemesi, binek otomobillere özgü olup, binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmemesini ifade etmektedir. KDV'nin genel çalışma prensibi veya indirim mekanizmasından yapılan sapmada veya ayrık kuralda kamu yararı ise, özel (şahsi veya hususi) hizmetlerde kullanılan binek otomobillerin muvazaalı bir şekilde işletmeye dahil edilmesi ve vergi kayıplarına sebep verilmesinin önüne geçmek olarak açıklanmıştır. Ancak muvazaalı olarak işletmeye dahil edilen ve vergi kayıplarının önüne geçmek amacıyla getirilen binek otomobillere ilişkin kısıtlamada yüklenilen KDV bedeli gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde maliyet unsuru veya doğrudan dönem gideri olarak dikkate alınabilmektedir. Bu durumda, ulaşılmak istenilen kamu yararı KDVK açısından sağlanırken GVK açısından sağlanamamaktadır³⁷. Çünkü muvazaalı olduğu kabul edilen binek otomobille ilişkin yüklenilen KDV bedeli, GVK açısından giderleştirilebilmektedir.

Gelirin safiliği ilkesi, gelir elde etmek amacıyla yapılan ödemelerin tamamının gider olarak indirilmesini ifade etmektedir³⁸. Ancak GVK'nın 40/1'inci maddesi "*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler*" ve 40/5'inci

³⁷ Yaprak, **a.e.**, s. 80.

³⁸ Öncel – Kumrulu – Çağan, **a.g.e.**, s. 127.; Şenyüz – Yüce – Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s. 9.; Bilici, **a.g.e.**, s. 12.; Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, s. 177.

maddesi “...**işte kullanılan taşıtların giderleri**” düzenlemeleri gelir ile gider arasında bir nedensellik (illiyet) bağı aramaktadır³⁹. Bu itibarla, geniş anlamda gelirin safiliği ilkesi, keyfilikten uzak ve gelirle uyumlu olan ödemelerin gider olarak gelirden indirilmesi olarak ifade edilebilir. GVK’daki binek otomobillere yönelik iktisap, kiralama ve cari giderlere ilişkin ödemelerin tamamının gider olarak indirimi kabul edilmemesi gelirin safiliği ilkesi ters düşmektedir. Binek otomobil giderlerine ilişkin gelirin safiliği ilkesinden yapılan sapma veya ayırık kuraldaki kamu yararı ise, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin binek otomobilleri özel (şahsi ve hususi) ihtiyaçlar için kullandığı ancak binek otomobillere ilişkin giderlerin işletme kazancından indirilmesi suiistimalini engellemektedir. Bu bağlamda, kanun koyucu özel hizmetlerde kullanılan binek otomobillere ilişkin giderlerin gelirle uyumlu olmadığını tespit etmiş olmalı ki bunu önlemek amacıyla gelirin safiliği ilkesinden kamu yararı bağlamında sapmalar yapmak zorunda olduğu ifade edilebilir.

Kamu yararı açısından binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerde seçilen yöntemler de farklılık göstermektedir. VUK’daki kıst amortisman uygulamasında binek otomobil değerinde herhangi bir sınırlandırma yapılmaksızın sadece ilk yılda aylık amortisman ayrılacağı düzenleme altına alınmaktadır. Bunun sonucunda, hem kolay yoldan paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymet olan binek otomobiller satışı sırasında giderleştirilebilecek amortisman tutarı sınırlandırılmakta hem de binek otomobilin işletmenin aktifine veya envanterine dahil edildiğindeki vergilendirme döneminde vergi matrahı aşındırılmamış olmamaktadır. KDVK’daki indirilmeyecek KDV düzenlemesi (md. 30/b) binek otomobillerin satın alınmasına yönelik düzenlenmiş olup, binek otomobil iktisabında ortaya çıkan yüklenilen KDV bedelinin hepsi en kati şekilde KDV indirim mekanizması dışında tutulmuştur.

GVK binek otomobil gider kısıtlamasında seçilen yöntemde ise, kanuni hadler ve oran olarak belirlenmiştir. Ancak KDVK ve GVK binek otomobil gider kısıtlamalarında ulaşılmak istenen kamu yararı aynı iken seçilen yöntemler arasında farklılık amaca ulaşmada sorun oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle, şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillerin muvazaalı olarak işletmeye dahil edilmesi suiistimalini

³⁹ Uğur Uğurlu, “Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatın İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 174, Mart 2014, s. 50.

engellemek gerekçesiyle, KDVK bir oran veya tutara yer verilmeden kati bir şekilde indirim hakkı yasağı uygulanırken, GVK'da ise tutar ve oran belirlenmektedir. Ayrıca GVK'da binek otomobillerin amortismanına tabi değerine de üst sınır getirilmiştir. Bu durumda, hem özel işlerde kullanılan binek otomobillerin amortisman tabi değeri kısıtlanmakta hem de yılın son aylarında işletmeye dahil edilen ve kolay yoldan paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymet olan binek otomobillere yıllık amortisman uygulanması suiistimalini engellemek üzere kıst amortismanına tabi tutulmaktadır.

Literatürde binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerine yönelik çeşitli yorumlar yapılmıştır. İlk olarak, Biçer ve Ürel, vergi gelirlerinin önemli bir kısmının otomotiv sektöründen karşılandığı ve bu nedenle vergi düzenlemelerinin otomotiv sektörünü destek ve teşvik edici olması gerektiği ancak binek otomobil gider ve amortisman kısıtlaması⁴⁰, kıst amortisman uygulaması ve indirilmeyecek KDV düzenlemelerinin otomotiv sektörünü teşvik ve destekten uzak ve caydırıcı bir işlem gördüğünden vergi gelirlerinde azaltıcı etki yaptığı ve binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerden vazgeçilmesinin kamu yararına uygun olacağını ifade etmişlerdir⁴¹. Saraçoğlu ve Kahraman, binek otomobillere ilişkin iktisap, kiralama ve cari gider kısıtlamalarının satış ve üretim açısından otomotiv sektörünü daraltacağı ve geleceğe olumsuz etkilerinin doğurabileceğinden dolayı ÖTV ve KDV gelirlerinde azalma neden olacağı görüşüyle binek otomobil giderlerinin suiistimal edildiği şeklinde açıklanan gerekçenin etkin bir denetim yoluyla çözülmesi gerektiğini ifade etmişlerdir⁴². Fahren, 7194 sayılı Kanun'da belirtilen ve işletmede kullanılan binek otomobillerin işletme sahibi veya yöneticilerinin de özel ihtiyaçlarında kullanıldığı şeklinde açıklanan gerekçenin doğru tespit olduğunu ifade etmiştir⁴³. Son olarak Şeker ise, KDVK 30/b maddesinin gerekçesinin vergi güvenliği ile ilgili olduğu ve gerekçenin doğru ve haklı olmadığından dolayı binek otomobillere ilişkin indirilmeyecek KDV düzenlemesinin KDV mantığına uymadığını ifade etmiştir⁴⁴.

⁴⁰ Biçer ve Ürel tarafından yazılan eser 1998 tarihli olup, ilgili dönemde GVK açısından binek otomobillere ilişkin gider ve amortisman tutarının yarısı dikkate alınmaktaydı. İlgili gider kısıtlaması 1998 yılında kaldırılmıştır. Detaylı bilgi için bkz., s. 44.

⁴¹ Biçer ve Ürel, **a.e.**, s. 12.

⁴² Saraçoğlu ve Kahraman, **a.e.**, s. 552.

⁴³ Fahren, "Binek Otomobillerin İktisabında...", s. 118.; "7194 Sayılı Kanunla...", s. 90.

⁴⁴ Şeker, "Binek Otomobillere İlişkin ...", s. 19.

Sonuç olarak, kanun koyucu kara taşıtları arasında sadece binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelere yer vermiştir⁴⁵. Buna göre, on ve daha fazla kişi taşımak üzere ve yük taşımak için üretilmiş olan ticari taşıtlara ilişkin herhangi bir sınırlandırma yapılmamıştır. Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerin ortak amacı, şahsi ihtiyaçların karşılanması amacıyla üretilmiş olan binek otomobillere ilişkin giderlerin işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olmadığı ve vergi kanunları ile uygulamalarını suiistimal edildiği dolayısıyla bu giderlerin gerçek mahiyeti yansıtmadığı olarak ifade edilebilir. Nitekim VUK'un 3/B maddesinde vergilendirme işlemlerinin gerçek mahiyeti yansıtması gerektiği düzenleme altına alınmıştır. Bu itibarla, gerçek mahiyeti yansıtmayan ve kazancın elde edilmesi, devam ettirilmesi ile işletme faaliyetinde kullanılmayan binek otomobillere ilişkin iktisap, kiralama ve cari giderler ile bunlara ilişkin yüklenilen KDV'lerin kısıtlayıcı kanuni düzenlemeler getirilerek önlenmesi yerine, vergi denetimini etkin bir hale getirmek ve suiistimaller varsa bu yolla tespit ederek gerekirse cezalandırmak daha uygun olacaktır.

3. BİNEK OTOMOBİLLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SORUNLAR

3.1. ÖTV Tarifesinde Oluşan Sorunlar

3.1.1. Basitlik ve Adalet İlkeleri Açısından Matrah Yapısı

ÖTVK'ya ekli II sayılı listede yer alan GTİP 87.03 pozisyonundaki malların ismi veya matrahları, ilk olarak genel bir ifadeyle tanımlanmış daha sonra ise, “-” noktalama işareti yardımıyla beşe ayrılmıştır. İlgili işaret yardımıyla GTİP 87.03 pozisyonu 3,5 tonu aşmayan yük taşıma araçları, 9 kişilik oturma yeri olan taşıtlar, ATV ile UTV, motorlu karavanlar ve diğerleri olarak sınıflandırılmıştır. Her bir GTİP 87.03 pozisyonunda “--”, “---”, “----” noktalama işaretleri yardımıyla spesifik veya hem spesifik hem de advalorem matrahları belirlenmiştir. Ayrıca esas itibarıyla GTİP 87.03

⁴⁵ **GVK 41/8'inci maddesi uyarınca**, “Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları gider olarak indirimi kabul olunmaz”. İlgili madde uyarınca, esas faaliyetleri yukarıda ifade edilen hava ve deniz taşıtları olanlar hariç olmak üzere, ticari kazancın safi tutar tespitinde ilgili hava ve deniz taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar gider olarak dikkate alınamamaktadır. Ayrıca KDVK 30/d maddesi uyarınca, ilgili hava ve deniz taşıt giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'nin de hesaplanan KDV'den indirimi kabul edilmemektedir. KDVK 30/d maddesine göre deniz ve hava taşıt giderlerine ilişkin yüklenilen KDV bedeli de gelir üzerinden alınan vergilerin safi tutar tespitinde gider olarak dikkate alınmamakta ve ilgili yüklenilen KDV nihai tüketici durumunda olan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalmaktadır.

pozisyonunda yer alan kar üzerinde hareket etmeye yarayan ve golf arabaları da sadece ismen matrahları belirlenerek 2002-2021 arasında ÖTV tarifesi değiştirilmeden vergilendirilmektedir.

ÖTVK'da “-Diğerleri” olarak adlandırılan binek otomobillerin matrahları esas olarak motor enerjisi ve yakıt türüne göre sınıflandırılmıştır. İlgili sınıflandırmada binek otomobiller “--” noktalama işareti kullanılarak dört ayrı alt başlığa ayrılmıştır. Bu başlıkların ilk üçü motor silindir hacmine (cm^3) göre, diğeri ise, motor gücüne (kW) göre belirlenmiştir. Motor silindir hacmine göre binek otomobiller spesifik bir şekilde 1600 cm^3 'ü geçmeyenler, 1600-2000 cm^3 arasında olanlar ve 2000 cm^3 'ü geçenler olarak sınıflandırılmıştır. Daha sonra ise, “---” noktalama işareti yardımıyla, advalorem matrahları belirlenmiştir. Ayrıca, motor silindir hacmi 1600 cm^3 'ü geçmeyen binek otomobiller hariç olmak üzere, diğeri motor silindir hacimli binek otomobillerde hem motor gücü hem de motor silindir hacmi dikkate alınarak hibrit binek otomobil düzenlemesine de yer verilmiştir.

Hibrit binek otomobiller de hem spesifik olarak motor gücü ve motor silindir hacmi olarak sınıflandırılmış daha sonra ise, advalorem olarak değer esaslı matrahları belirlenmiştir. Buna göre, ÖTVK II sayılı liste GTİP 87.03 pozisyonunda “-Diğerleri” olarak sınıflandırma motor silindir hacmine göre binek otomobiller içinde ayrıca hibrit binek otomobil düzenlemesi yapılmıştır. Ayrıca vergi adaleti uyarınca, motor silindir hacmi 1600 cm^3 ve 1600-2000 cm^3 arasındaki binek otomobillere ve hibrit binek otomobillere taşıt değeri eklenirken, motor silindir hacmi 2000 cm^3 'ü geçen binek otomobillerde taşıt değeri ölçüsüne yer verilmemiştir. “-Diğerleri” başlığında son olarak düzenlenen durum ise, sadece motor gücü dikkate alınarak düzenlenen elektrikli binek otomobillerdir. Elektrikli binek otomobillerin matrahları yalnızca motor gücü dikkate alınarak belirlenmiştir. Başka bir ifadeyle, sadece elektrik motorlu binek otomobiller de taşıt değeri ölçüsüne yer verilmemiştir.

Yukarıda ifade edilen bütün durumlar dikkate alındığında, binek otomobillere ilişkin düzenlenen ÖTV matrahlarının, ilk olarak “-Diğerleri” olarak adlandırılan sınıflandırmanın motor enerjisi veya yakıt türüne göre daha basit ve anlaşılır bir biçimde düzenlenmesi kanaatindeyiz. Çünkü diğerleri başlığı altında “---” ve “----” noktalama işaretiyle altı kez daha “Diğerleri” ifadesi kullanılmıştır. İlgili “-Diğerleri”

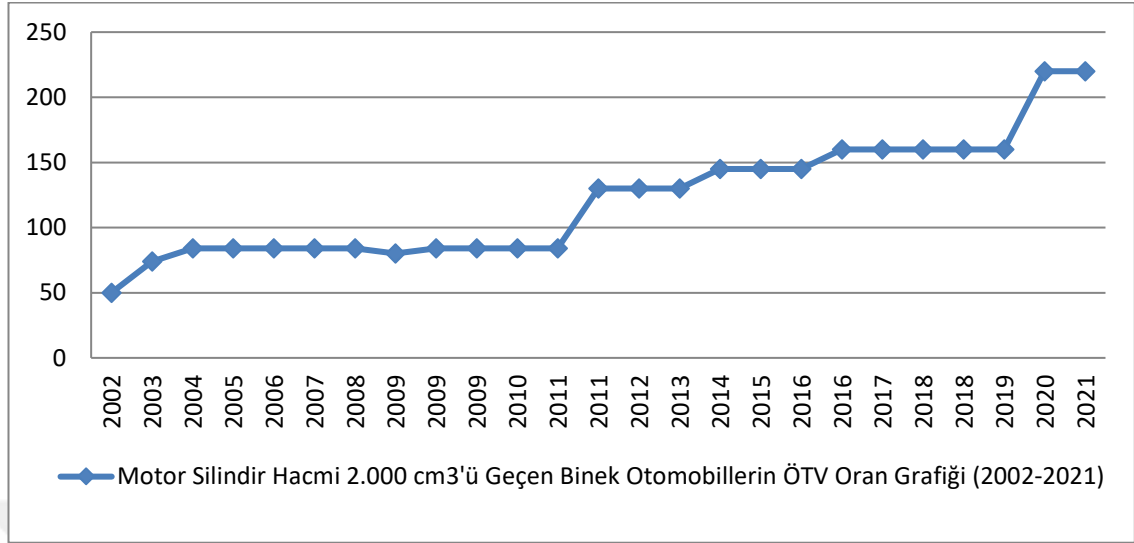
sınıflandırması esas itibariyle, sadece fosil yakıtlı, hibrit ve sadece elektrik motorlu binek otomobiller olarak düzenlemektedir. “-Diğerleri” başlığı altında binek otomobillerin sınıflandırılmasının basit ve anlaşılır veya yapılan sınıflandırmanın daha belirgin olmasına yönelik Tablo 2.14’deki düzenlenen sınıflandırma örnek olarak verilebilir.

Vergi adaleti açısından her bir binek otomobil alt sınıflandırılmasının matrahlarına taşıt değeri esasının eklenmesi daha yerinde olacağı kanaatindeyiz. Çünkü taşıt değeri esaslı hibrit binek otomobillerin hepsine eklenirken, motor silindir hacmi 2.000 cm³ olan binek otomobillere ve sadece elektrik motorlu binek otomobillere eklenmeden spesifik matrah uygulanmaktadır. Bu durum motor silindir hacmi 2.000 cm³ olan ancak aynı değerde olmayan binek otomobillerin aynı oranda ÖTV alınması sonucunu doğurmaktadır. Aynı durum aynı kW motor gücüne sahip olan ancak değerde olmayan elektrikli binek otomobiller içinde geçerlidir. Her bir binek otomobil alt sınıflandırmasına taşıt değeri esasının eklenmesi binek otomobillerin ÖTV uygulamasında vergi adaletini güçlendirecektir.

3.1.2. Ölçülülük İlkesi Açısından ÖTV Oranları

Binek otomobillerin ÖTV oranları, her bir binek otomobil alt düzenlemelerinde farklı uygulanmaktadır. Üç buçuk tonu aşmayan yük taşıma araçlarının motor silindir hacmine göre düzenleme yapılsa bile, ilgili araçların elektrik motorlu olup olmamasına göre ÖTV oranı sabit bir şekilde %15 ve %10 olarak uygulanmaktadır. Dokuz kişilik oturma yerine sahip olan taşıtlarda ise, yine elektrikli motorlu olup olmasına göre %15 ve %10 olarak uygulanmaktadır. Her iki binek otomobil için 2002-2021 dönemimde ÖTV oranında Mortgage krizi hariç, sadece elektrikli olup olmamasına göre ÖTV oranı bir kez artırılmıştır⁴⁶. ÖTVK II sayılı listesinde “-Diğerleri” olarak belirtilen ve motor silindir hacmi, taşıt değeri ve sadece motor gücü dikkate alınarak ÖTV oranı belirlenen yakıt türüne veya motor enerjisine göre binek otomobillerde, artan oranlı ÖTV uygulanmaktadır. İlgili sınıflandırmaya göre ÖTV oranı belirlenen binek otomobillerin ÖTV oranı 2002-2021 yılları arasında sürekli olarak artış yapılmıştır. Örneğin 2000 cm³ motor silindir hacmine sahip binek otomobillerin ÖTV grafiği aşağıdaki gibidir;

⁴⁶ Bkz., 2304 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (13.10.2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmî Gazete).



Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm, yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir. Erişim Tarihi: 31.08.2021.

İlgili grafikte, 2.000 cm³ motor silindir hacmine sahip olan binek otomobillerin 2009 yılında ÖTV oranı Mortgage krizinin getirdiği daralmayı azaltmak üzere, bir kez üç ay için ÖTV oranı %84'ten %80'ne düşürülmüştür⁴⁷. Mortgage krizi dışındaki yıllarında ise, 2.000 cm³ motor silindir hacmi üzerindeki binek otomobillerin ÖTV oranında sürekli bir artış yapılmıştır. 2011 yılından itibaren ilgili binek otomobillerin ÖTV oranı %84'ten %130'a artırılmıştır⁴⁸. Bu artış (%46), 2011 yılına kadar bir defada yapılan binek otomobillerin ÖTV uygulanmasında en büyük artıştır ve ilk kez %100'ün üzerinde ÖTV oranı belirlenmiştir. 2011-2019 yılında 2.000 cm³ motor silindir hacmine sahip binek otomobillerin ÖTV %130 ile %160 arasında ÖTV uygulanmıştır. 2020 yılında ise, 2011 yılı da dahil olmak üzere, ilgili binek otomobillerde bir defada en yüksek artış yapılarak (%60) ÖTV oranı %220'ye çıkartılmıştır⁴⁹.

Binek otomobillerin ÖTV oranında artış yapılmasının nedeni ise, ithalatı yüksek olan otomotiv sektörünün cari açığın artmasına neden olmasını önlemek ve cari açığın ekonomide oluşturduğu olumsuzlukların giderilmesi ile kamu bütçesi gelirlerinin artırılmasına dayanmaktadır⁵⁰. Ancak, binek otomobillere ilişkin ÖTV oranlarında yapılan artışların Anayasal olarak güvence altına alınan mülkiyet hakkının ölçsüz bir

⁴⁷ Bkz., **14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** (16.03.2009 tarihli ve 27171 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁸ Bkz., **2304 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı** (13.10.2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmî Gazete).

⁴⁹ Bkz., **2912 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı** (30.08.2020 tarihli ve 21229 sayılı Resmî Gazete).

⁵⁰ Serkan Pişkin, “Motor Hacmi Sınıflandırmasına Göre Otomobil Pazarının ÖTV Şoklarına Tepkisi: Vektör Otoregresif Model (VAR) Yaklaşımı ile Etki-Tepki Fonksiyonları Etkisi”, **Belirsizlik ve Bilinmezlik: Yeni ÖTV Düzenlemesinin Otomotiv Sektörüne Etkileri**, 2017, s. 13.

şekilde sınırlandırıldığı tartışmalarına da beraberinde getirmektedir⁵¹. Anayasa'nın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı, *"Herkes, mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlandırılabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz"* olarak düzenlenmiştir⁵².

Anayasa'nın mülkiyet hakkı maddesi ve gerekçesi göz önünde alındığında, vergilendirme yetkisini sahip olan devletin bu yetkiyi aşırı bir şekilde kullanması sonucunda kişilerin ağır vergilendirmesi ölçülülük ilkesine aykırı olacağı ve neticesinde mülkiyet hakkının da ihlal edileceği doktrinde ifade edilmiştir⁵³. Bu itibarla, vergilendirme, vergi mükelleflerinin mali gücüne göre alınması gereken kamu geliri olsa da en başta mükelleflerin mülkiyet hakkına bir müdahaledir ancak vergilendirme yetkisini kullanan devletin, vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkına müdahalesini nasıl kullanacağını belirleyen ve temel alınacak ilke ölçülülük ilkesiyle bağlantılı olmaktadır⁵⁴. Ölçülülük ilkesi, devlet tarafından bir özgürlüğe veya hakka getirilen sınırlandırmanın veya tedbirin hukuka uygunluğu denetiminde kullanılan Anayasal bir ilke olarak kabul edilmektedir⁵⁵.

Ölçülülük ilkesi genel olarak, devletin Anayasal bir hakkı sınırlandırması sonucunda, sınırlandırmada kullanılan aracın sınırlama amacına ulaşmada elverişli olması, amaca ulaşmanın gerekli olması ve ayrıca araç ile amaç arasında da makul bir oranın bulunması olarak tanımlanmaktadır⁵⁶. Tanımından da anlaşılacağı üzere ölçülülük ilkesi, kendi içinde elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olarak üç alt başlığa

⁵¹ Fatih Saraçoğlu ve Bekir Özcan, "Motorlu Taşıtlardan Alınan ÖTV'de Yapılan Değişikliklerin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 389, Şubat 2021, s. 66.

⁵² Mülkiyet hakkını düzenleyen Anayasa maddesinin gerekçesi ise, *"Mülkiyet anayasal güvence altına alınması tek tek menkul ve taşınmaz malları, para ile değerlendirebilen hakları ve mal varlığını toplu olarak ve tabii olarak üretim araçlarını içeren bir teminatıdır. Bu teminat, hukuk devletinin gereğidir. Bu teminat, mülkiyetin kamu yararı amacıyla sınırlandırılmasına engel değildir. Ağır vergilendirme, peşin olmayan ödemelerle kamulaştırma ve devletleştirmelerin, mülkiyet güvencesine aykırı düşer"* olarak açıklanmıştır. T.C. Anayasa Mahkemesi, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)** 2019, "Çevrimiçi", https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf, s. 205. Erişim Tarihi: 21.06.2021.

⁵³ Saraçoğlu ve Özcan, **a.e.**, s. 66.

⁵⁴ Adnan Gerçek ve diğerleri, "Vergilendirmenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırması ve Türkiye İçin Çıkarımlar", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, 2014, s. 100.

⁵⁵ Onur Uçar ve A. Burçin Yereli, "Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı'dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)", **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 42, 2019, s. 206.

⁵⁶ Anayasa Mahkemesi, 24.07.2019, E: 2017/16, K: 2019/64 (**Resmî Gazete**, 13.11.2019 tarihli 30947 Sayılı), Erişmek için bkz., <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/11/20191113-5.pdf>, s. 7.

ayrılmaktadır. *Elverişlilik ilkesi*, devlet tarafından bir hakkın sınırlandırılması veya tedbir alınmasında ilk olarak, yapılan sınırlandırmanın veya alınan tedbirin ulaşılmak istenen amaca elverişli yani uygun olmasını ifade etmektedir⁵⁷. *Gereklilik ilkesi*, devlet tarafından ulaşılmak istenen amaca, aynı derecede elverişli veya uygun birçok sınırlama veya tedbir araçları arasında en az müdahalede bulunan araçla erişilmesini ifade etmektedir⁵⁸. *Orantılılık ilkesi* ise, ulaşılmak istenilen amaç ile araç arasında makul bir dengenin bulunmasını ifade etmektedir.

ÖTV uygulamasında son yıllarda yüksek motor silindir hacimli binek otomobillerin ÖTV oranlarının artırılması sonucunda cari açığın oluşmasını engellemek veya varolan cari açığın azaltılması için binek otomobillerin ithalatını kısıtlamak ve bütçe gelirini artırmak amaçlanmıştır. Sınırlamada kullanılan araç, ÖTV oranları olduğundan, ekonomik dengeye gelebilmek için maliye politikası araçlarından olan vergiler kullanılmaktadır. Bu çerçevede, istenilen amaç ile araç arasında uygunluğu belirlemeye çalışan elverişlilik ilkesine aykırılık oluşmamaktadır. Devlet tarafından istenilen amaca ulaşmadaki en yumuşak veya en az müdahale edici aracın belirlenmesini ifade eden gereklilik ilkesi açısından, seçilen yüksek ÖTV oranları, vergi mükelleflerin Anayasal haklarından biri olan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale etmektedir. Başka bir ifadeyle, yüksek veya ağır vergilendirici vergi oranları en az müdahale edici araç olarak kabul edilmemektedir⁵⁹. Amaç ile araç arasındaki makul bir dengenin bulunmasını ifade eden orantılılık ilkesi, %220 gibi yüksek ÖTV oranlarıyla sağlanması da mümkün görünmemektedir.

Sonuç olarak, vergi mükelleflerinin mülkiyet haklarının ağır vergilendirici ÖTV oranlarıyla müdahale edilmesi veya sınırlandırılması, bu hakkı hukuk devleti gereği teminat altına alan Anayasal ölçülülük ilkesine uygun düşmemekte ve dolayısıyla ulaşılmak istenilen amacın başka düzenlemelerle yapılması gerektiği ifade edilmektedir⁶⁰.

⁵⁷ J. Gül Erdem, “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 62, Sayı 4, 2013, s. 986.

⁵⁸ Yüksel Metin, “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 2017, 11.

⁵⁹ Saraçoğlu ve Özcan, **a.e.**, s. 73.

⁶⁰ Saraçoğlu ve Özcan, **a.e.**, s. 75.

3.2. Adalet İlkesi ve Çevre Vergileri Açısından MTV Tarifesi

Binek otomobillerin MTV uygulaması fosil yakıtlı ve elektrik enerjili olmak üzere iki farklı şekilde düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle, MTV açısından özel bir uygulamaya tabi olmayan hibrit binek otomobillerden fosil yakıtlı binek otomobiller ile aynı miktarda MTV alınmaktadır⁶¹. Bu durum hem elektrik motoru hem de fosil yakıtla çalışan motoru olan hibrit binek otomobillerin, fosil yakıtlı binek otomobillere göre çevreci olduğu dikkate alındığından adil olmayan bir uygulama olarak ifade edilebilir⁶². Sadece elektrik motorlu binek otomobillerin, sadece fosil yakıtlı binek otomobillere uygulanan MTV'nin %25'i düzenlenmesi gibi, hibrit binek otomobiller açısından da aynı veya farklı miktarda düzenleme yapılabileceği düşünülebilir.

MTVK'da binek otomobillerin vergilendirme unsurlarından biri olan yaş kriterinin (model yılı) 1980-2021 yılları arasında sürekli olarak belirli gruplara göre uygulanmaktadır. Binek otomobillerin yaş vergilendirme unsuru en son, 1-3, 4-7, 7-11, 11-14 ve 16 ve üzeri olarak düzenlenmiştir. Bu durum vergi adaleti gereği bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Örneğin, bir yaşındaki binek otomobille üç yaşındaki binek otomobilin servet değeri farklı olsa bile aynı miktarda MTV alınmaktadır⁶³. Başka bir ifadeyle, farklı servet değerinde binek otomobillerden aynı miktarda MTV tahsil edilmektedir. Vergi adaletinin sağlanması için, binek otomobillere ilişkin MTV listelerinin yıllık olarak düzenlenmesi gerektiği ifade edilebilir⁶⁴.

MTVK'da binek otomobiller motor silindir hacmi (cm³), taşıt değeri ve yaşı (model yılı) vergilendirme unsurları dikkate alınarak vergilendirilmektedir (MTVK md. 5). Ancak Avrupa Birliği ülkelerinde motorlu taşıtlar ulaşım, enerji ve çevre bakımından değerlendirilmeye başlanmıştır⁶⁵. Avrupa Birliği ülkelerinde motorlu taşıtlar ve dolayısıyla binek otomobiller karbondioksit (CO₂) kriteri dikkate alınarak

⁶¹ İ. Orçun Gündüz ve Soner Yakar, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Elektrikli Otomobillere Yönelik Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 29, Sayı 4, 2020, s. 218.

⁶² Sedat Polat ve Levent Eser, "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, 2013, s. 283.

⁶³ Burçin Bozdoğanoglu, "Motorlu Taşıt Alımında Uygulanan Vergiler ve Motorlu Taşıtlarda Vergilendirme Tekniğinin AB Uygulamaları ile Karşılaştırılması", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 192, Aralık 2008, s. 635.; B. Levent Ertas, "Motorlu Taşıtlar Vergisinin Binek Otomobiller Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 167, Ağustos 2013, s.70-71.

⁶⁴ H. Kabakçı Karadeniz, "Otomobil Üzerine Alınan ...", s. 201.

⁶⁵ Bozdoğanoglu, **a.e.**, 626.

çevre kirliliğinin önlenmesine yönelik vergilendirilmektedir⁶⁶. Literatürde, MTVK'ya tabi motorlu taşıtların vergilendirme unsurlarının çevreyi korunmasına yönelik düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir⁶⁷.

Türkiye'de MTV özel servet unsurlarını konu almaktadır. Bu itibarla, MTV açısından binek otomobiller de özel bir servet unsuru niteliğinde vergilenmektedir. Ancak, Avrupa Birliği ülkelerinde motorlu taşıtlar ve dolayısıyla binek otomobiller özel bir servet unsuru olarak değil, çevreyi korumaya yönelik olarak vergilendirilmektedir⁶⁸. Bu bağlamda, Türk Vergi Sistemi'nde de motorlu taşıtlar ve dolayısıyla binek otomobillerin bir servet unsuru olarak vergilendirilmesi yerine çevreyi korumaya yönelik düzenlenmesi gerektiği düşünülebilir. Nitekim literatürde MTV'ye tabi motorlu taşıtların çevreyi korumaya yönelik vergilendirme unsurlarının değiştirilmesi ve Avrupa Birliğiyle uyumlaştırılması ifade edilmektedir⁶⁹.

4. BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN MALUL VE ENGELLİ İSTİSNALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Malul ve Engelli İstisnalarının Farklı Uygulanması Sorunu

Malul ve engelli bireylere yönelik sosyal devlet anlayışı gereği ÖTVK, MTVK, GK ve KDVK'da binek otomobillere ilişkin istisna düzenlemelerine yer verilmiştir. Malul ve engelli bireylerin sosyal yaşama etkin katılımlarını ve günlük yaşamlarını kolaylaştırmak amacıyla yukarıda ifade edilen vergi kanunlarında binek otomobillere ilişkin istisnalar aynı amaç için düzenlenmekte ancak malul ve engelli bireylerin engel derecesi ve bizzat kullanma şartlarına göre yararlanabilecekleri istisnalar farklı olarak uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle, aynı amaç için düzenlenen vergi istisnaları

⁶⁶ Geniş bilgi için bkz., Zafer Yalçın, "Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 2, 2013, s. 150.

⁶⁷ Özgür Biyan ve Musa Gök "Çevre Politikaları Kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye'de Çevre Vergilerinin Uygulanışı: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 7, Sayı 2, 2014, s. 307.; Polat ve Eser, **a.e.**, s. 283-286.; Yalçın, **a.e.**, s. 156.

⁶⁸ Bozdoğanoglu **a.e.**, 627 ve 628.

⁶⁹ Ü. Süleyman Üstün "Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2012, s. 184-185.; M. Erkan Üyümez, "Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 25, Sayı 3, 2016, 439.; Bahar Gürdın, "Yeşil Pazarlama Kapsamında Motorlu Taşıtların Çevre Vergisi Kapsamına Alınması", **Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi**, Volume 1, Issue 1, 2017, s. 47.

arasında yararlanabilecek binek otomobiller arasında birçok uyumsuzluk meydana gelmektedir⁷⁰.

ÖTVK'da malul ve engelli bireylerin istisna kapsamında yararlanabilecekleri binek otomobiller maktu olarak parasal bir sınırla ve ayrıca engel derecesi %90 ve üzeri olan malul ve engellilere ilişkin 2800 cm³ motor silindir hacimle, GK'da 1600 cm³ motor silindir hacminle sınırlandırılırken, MTVK'da herhangi bir sınırlandırma yer almamakta, KDVK açısından ise binek otomobiller istisna kapsamına girmemektedir. Binek otomobil olarak değerlendirilen arazi taşıtları da ilgili vergi istisnalarında farklı olarak uygulanmaktadır. Arazi taşıtları ÖTVK'da maktu olarak parasal bir sınırla, GK'da direkt olarak hariç tutulmakta ve MTVK'da I sayılı listeye göre vergilendirilen arazi taşıtları için herhangi bir sınırlandırma yer almamaktadır. Bir diğer uyumsuzluk ise, otomatik vitesli binek otomobillere ilişkindir. ÖTVK ve MTVK'da malul ve engelli istisnalarında engelliliğe göre ayırım yapılmamasına dayanılarak aynı amaçsal doğrultuda otomatik vitesli binek otomobiller ilgili istisnalardan yararlanabileceği açıklanmakta⁷¹, GK'da ise, otomatik vitesli binek otomobilin ithalinde istisna uygulanmayacağı açıklanmaktadır.

Yukarıda ifade edilen tüm uyumsuzlukların sebebi ise, vergi kanunlarında yer alan istisnaların, sadece ilgili kanun için geçerli olacağı düzenlemelerinden kaynaklanmaktadır. Örneğin, ÖTVK 10/1'inci maddesi, *“Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır”* olarak, MTVK 4'üncü maddesinde *“Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle*

⁷⁰ Ahmet Ozansoy, “Özürlü Araçları KDV'den İstisna Mı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 111, Mayıs-Haziran 2012, s. 65.

⁷¹ %90'dan daha az engel derecesine sahip olan *sağ bacak veya ayağında engelli bulunan* malul ve engelliler otomatik vitesli binek otomobilin vites kutusu ile fren ve gaz pedallarında engelliliğe uygun hareket ettirici tertibat yaptırımları halinde istisnadan yararlanabilmektedirler. Ancak %90'dan daha az engel derecesine sahip olan *sol bacak veya ayağında engelli bulunan* malul ve engelliler otomatik binek otomobilin vites kutusu ile fren ve gaz pedallarında engelliliğe uygun hareket ettirici tertibat yaptırımlarına gerek bulunmaksızın istisnadan yararlanabilmektedirler. ÖTVK ve MTVK'daki engel türüne göre yapılmayan düzenlemenin gerekçesi ise, *“Kanun hükmünün malul ve engellilerin engellerine göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gitmesi söz konusu olmadığı”* olarak ifade edilmektedir. Bkz., Gelir İdaresi Başkanlığı, **12 Sayılı ÖTV Sirküleri**, c (30.04.2010 tarihli ve ÖTV-2/2010-3 sayılı).; **4 Sayılı MTV Sirküleri**, 3 (18.05.2010 tarihli ve 4/2010-2 sayılı).

düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır” olarak, KDVK 19’uncu maddesi, “*Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muaflıklar ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır”* olarak düzenlenmektedir. Bu durum, malul ve engelli bireylere yönelik olarak binek otomobillere ilişkin vergi istisnaları arasında uyumsuzluğa ve farklı vergi uygulamalarına neden olmaktadır.

Sosyal devlet anlayışı gereği, kanun koyucu tarafından dezavantajlı olarak ifade edebileceğimiz malul ve engelli bireylere yönelik vergi istisnalarının uyumlaştırılması istisnaların amacına ulaşması açısından yerinde olacaktır. Böylece tekdüze olarak engel derecesi veya bizzat kullanma şartlarına göre, malul ve engelli bireylerin yararlanabilecekleri binek otomobiller, arazi taşıtı ve otomatik vitesli binek otomobiller birbiri ile paralel kanuni düzenlemeler yoluyla istisna uygulamaları kolaylaştırılabilir. Aksi halde her bir vergi kanunlarında yukarıda ifade edilen hükümler gereği aynı amaç için farklı olarak malul ve engelli istisnaları uygulanmaktadır. Bu da istisnanın anlamını kaybetmesine yol açmakta aynı zamanda istisnaların amaçlarına hizmet etmemesine neden olmaktadır. Diğer yandan, hukuki belirlilik ilkesine uymayan bir durumla karşılaşıldığı açıktır.

4.2. KDVK Malul ve Engelli İstisnasına İlişkin Bir Öneri

KDVK’da malul ve engelli bireylere yönelik düzenlenen vergi istisnasında yer alan “araç-gereç” ifadesi uyarınca binek otomobiller Danıştay’ın emsal nitelikteki görüşü ile birlikte istisna kapsamında yer almamaktadır. Ancak bu durum, sadece dahilde veya yurt içinden temin edilen binek otomobillere ilişkin olmaktadır. Gümrük Vergileri kapsamında yer alan KDV, ithal edilen KDV veya hariçte alınan KDV açısından binek otomobillere ilişkin KDV indirimine izin verilmektedir. Başka bir ifadeyle, malul ve engelli bireyler yurt içinden temin ettikleri binek otomobillere ilişkin KDV KDVK malul ve engelli istisnası kapsamında yer almazken, yurt dışından temin edilen binek otomobillere ilişkin Gümrük Vergisi kapsamında olan KDV, malul ve

engelli istisnası kapsamında yer almaktadır⁷². Bu durum, malul ve engelli bireyler arasında ayırimcılığa neden olmaktadır.

Gerek mali yapı bakımından harcama üzerinden alınan ÖTV ve Gümrük Vergisi ile bir servet unsurunu vergilendiren MTV açısından binek otomobillere ilişkin malul ve engelli istisnasına yer verilmesi ancak KDV’de yer verilmemesi, gerekse yurt dışından temin edilen binek otomobillerin gümrük vergileri kapsamında KDV malul ve engelli istisnası sağlanması ancak yurt içinden temin edilen binek otomobillerin KDVK 17/4-s maddesi uyarınca malul ve engelli istisnası kapsamına alınmaması vergi istisnalarının uygulama bütünlüğünü ve tutarlılığını zedelemektedir⁷³. Bu itibarla, 5378 sayılı Engelli bireylere yönelik düzenlenen Kanun için yapılan kanun teklifleri arasında malul ve engelli bireylere yönelik KDVK’ya eklenmesi teklif edilen kanun maddesi düzenlemelerinin uygulanması yerinde olacaktır. KDVK’ya eklenmesi teklif edilen vergi istisnası düzenlenmeleri aşağıdaki gibi düzenlenmiştir⁷⁴:

“n) Bizzat engelliler tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş, sonradan özel tertibat takılmış ve ilave özel tertibat takılmış motorlu kara taşıtları ya da engellinin taşınması amacıyla birinci dereceden yakını bir sürücü veya engelli kişi

⁷² Ozansoy, a.e., s. 66.

⁷³ Yakar ve Karadağ, a.e., s. 320.

⁷⁴ İlgili düzenlemenin gerekçesi ise, “Engellilerin ulaşım ihtiyaçlarını kolaylaştırabilmek amacıyla, kendi kullandıkları özel tertibatlı taşıtlar ve engellinin taşınması amacıyla birinci derece yakını bir sürücü veya engelli kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan engelli adına kayıtlı taşıtlarla; engellilerin eğitimleri, meslekleri ve günlük yaşamlarında kullanmak üzere özel olarak üretilmiş her türlü araç gerecin katma değer vergisinden muaf tutulması amaçlanmıştır. Engelli bireylerin bu tür otomobil, araç-gereci kullanmaları engelsiz bir bireye göre çok daha önemlidir. Tekerlekli sandalye kullanan, hiperaktif zihinsel engelli olan veya diğer ağır dereceli engelli olan vatandaşlarımız toplu taşıma araçlarını kullanamamakta, gidip gelme ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Dolayısıyla otomobil türü araçlar adeta ayakları olmaktadır. Yine körlerin kullandığı özel geliştirilmiş ekran okuyucu programlar sayesinde bilgisayar kullanabilmekte ve bilgiye erişimlerini bağımsız bir şekilde gerçekleştirebilmektedirler. Bu durum eğitim, istihdam, toplum hayatlarını ciddi ölçüde etkilemektedir. İmkanlarının artırılması gerekmektedir. Bu maddeyle getirilecek olan KDV muafiyeti nedeniyle her hangi bir bütçeni her hangi bir gelir kaybı olmayacaktır. Çünkü, bu ürünlerin fiyatlarının çok yüksek olması nedeniyle engelliler tarafından kolay kolay alınamamakta, dolayısıyla bütçeye vergi anlamında her hangi bir girdi olmamaktadır. Aksine satış yapan kuruluşların gelir vergisi, sigorta primleri gibi yollarla belki sözünü etmeye değmeyecek kadar bile olsa bir gelir artışı söz konusu olacaktır” açıklanmıştır. T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü 969 Sayılı İstanbul Milletvekili Lokman Ayva'nın Özürlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, md. 23, s. 22-23 ve 32. Malul ve engelli bireylere yönelik olarak kanun teklifi ve gerekçesin için bkz., <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c090/tbmm22090122ss0969.pdf>. Erişim tarihi: 06.06.2021.

tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan engelli adına trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları,

o) Engellilerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve destekleyici cihazlar”.

İlgili kanun teklifinde, malul ve engelli bireylerin hem kara taşıtları hem de mevcut KDVK 17/4-s maddesine benzer bir düzenlemenin uygulanması öngörülmüştür. İlgili teklifin “n” bendi uyarınca, malul ve engelli bireyler Gümrük Vergisi istisnasına benzer bir şekilde bizzat kullanma şartına göre sınıflandırılmıştır. Ancak Gümrük Vergisi istisnasından farklı olarak, bizzat kullanma şartı önemli olmaksızın, engelli bireyler tarafından istisna kapsamında yararlanabilecekleri taşıtlar arasında özel tertibat dışında herhangi bir farklılığa yer verilmemiştir. İlgili teklifle, KDVK açısından malul ve engelli bireylerin gerek yurt içinden gerekse yurt dışından temin edilen motorlu kara taşıtları ve dolayısıyla binek otomobiller için KDV istisnası sağlanması öngörülmüştür. Ayrıca ilgili teklifle, malul ve engelli bireylerin hem coğrafi olarak taşıtları nereden temin ettikleri hem de diğer malul ve engelli istisnaları ile uygulama bütünlüğünü ve tutarlılığını zedeleyen hususların uyumlaştırılabileceği kanaatindeyiz.

SONUÇ

Türk Vergi Sistemi'nde ödenecek vergiyi etkileyen özellikli konulardan ve farklı vergi uygulamalarına tabi olan binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirleyen kanuni bir açıklama bulunmamaktadır. Binek otomobil kavramına ilişkin tanım veya kapsam belirten bir açıklamanın bulunmaması, vergi uygulamalarında birtakım sorun ve tereddütlere neden olmaktadır. Bu sorun ve tereddütler, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerinde tali bir düzenleme olan TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılarak çözümlenmeye çalışılmıştır. Ancak GTİP 87.03 pozisyonu hem binek otomobilleri hem de özel amaçla üretilmiş diğer insan taşıma araçlarını birlikte düzenlemektedir. Ayrıca ilgili pozisyonda ve GTİP 87.04 pozisyonunda çok amaçlı taşıtlara ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Tüm bu durumlar binek otomobil kavramının açık, net ve anlaşılabilir ve makul bir düzeyde öngörülebilir bir tanımının yapılamamasına neden olmaktadır. Buna göre hukuki belirlilik ilkesi gereği,

- Binek otomobillerin aynı veya farklı GTİP pozisyonunda farklı düzenlemesi gerektiği ifade edilebilir. Örneğin, 8703.01 binek otomobil ve 8703.02 diğer özel amaçlı insan taşıma taşıtları şeklinde ayırım yapılabilir.
- Binek otomobil tanımına ilişkin ise, tek bir hukuki metinde binek otomobil olarak kabul edilen motorlu taşıtların her biri için ayrı düzenlemeler yapılması gerektiği ifade edilebilir.

2020 yılından itibaren geçerli olacak şekilde 7194 sayılı Kanun ile GVK'ya sadece binek otomobillerin iktisap, kiralama ve cari giderlerine ilişkin ayrı ayrı kısıtlayıcı düzenlemeler eklenmiştir. İlgili düzenlemeleri açıklamak üzere yayımlanan 311 GVK Genel Tebliği'nde binek otomobil kiralama gideri kısıtlamasına ilişkin, kanunun yürürlük tarihinden öncesinde başlayan ve yürürlük tarihinden sonrası kapsayan binek otomobil kiralamalarının ilgili kısıtlamaya tabi olacağı açıklanmıştır. Bu durum, 2019 yılı ve öncesinde bir mükellefin uzun vadeli ve herhangi bir kısıtlama varolmadan önce binek otomobil kiralaması ve daha sonra bir genel tebliğ ile sınırlama getirilmesi hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi gereği ilgili binek otomobil kiralamalarının kiralama gideri kısıtlamasına dahil olmaması gerektiği ifade edilebilir.

GVK'ya eklenen binek otomobil gider kısıtlamaları ile 20 yılı aşkın uygulanan indirilmeyecek KDV düzenlemesinin uygulama sonuçlarının karşılaştırılması yapıldığında finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobiller ve binek otomobillerin değer artırıcı ve ticari araca dönüşüm giderleri arasında uyumsuzlar ve belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Buna göre, finansal kiralama yoluyla temin edilen ve mülkiyeti alınan binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimi kabul edilmezken, GVK'da finansal kiralama yoluyla temin edilen binek otomobil giderlerinin iktisap ve kiralama gider kısıtlamalarına tabi olmadığı açıklanmıştır. Binek otomobilin değer artırı ve ticari aracın binek otomobile dönüşüm giderlerine ilişkin yüklenilen KDV'lerin de indirimi kabul edilmezken, GVK'da ilgili giderlere binek otomobil iktisap giderinin nasıl uygulanacağı hususuna herhangi bir düzenlemeye yer verilmemektedir. Bu itibarla,

- Finansal kiralama yoluyla temin edilen ve mülkiyeti alınan binek otomobillerin GVK binek otomobil gider kısıtlaması kapsamına alınması gerektiği ifade edilebilir.
- Ticari aracın binek otomobile dönüştürme giderleri, dönüşüm yapıldığı tarihteki ÖTV oranları ve KDV oranlarının GVK binek otomobil kısıtlamasına tabi olması gerektiği ifade edilebilir.
- Her iki durumun da aynı amaç için yürürlükte olan kısıtlayıcı düzenlemelerin uyumlaştırılması gerektiği ifade edilebilir.

Binek otomobillere ilişkin indirilmeyecek KDV düzenlemesinde, binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler faaliyet konuları dikkate alınarak ilgili düzenlemeden hariç tutulmuştur. Ayrıca KDVK 30/b maddesinde yukarıda ifade edilen faaliyetler haricinde herhangi bir faaliyet için indirim hakkı da verilmemekte ve “gibi” veya “ve benzeri” ifadelerine de yer verilmemektedir. Bu itibarla, ikinci el motorlu taşıt ticaretiyle iştigal edilmesi indirim hakkı tanınan faaliyetler içinde yer almamaktaydı ve dolayısıyla bu faaliyet ile iştigal eden mükellefler binek otomobil alışlarında yüklenilen KDV'yi indirim konusu yapamamaktaydı. Ancak ilgili mükelleflere Maliye ve Hazine Bakanlığı tarafından KDV genel uygulama tebliği uyarınca binek otomobillere ilişkin yüklenilen KDV'yi indirim hakkı verilmektedir. Buna göre,

- İkinci el motorlu taşıt ticareti faaliyetine KDV 30/b maddesi haricinde, tali bir düzenleme olan genel tebliğ uyarınca indirim hakkı verilmesi verginin kanuniliği ilkesine aykırı bir durum sergilemektedir.
- Söz konusu düzenleme, binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı vergi düzenlemelerin amacı ve verginin tarafsızlığı ilkesi dikkate alındığında yerinde bir uygulama olduğu ifade edilebilir.
- İkinci el motorlu taşıt ticareti faaliyeti, KDVK'da indirilmeyecek KDV maddesine, *kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi* ifadelerinden önce gelmek üzere, *...ikinci el alınıp satılması...* ifadesinin kanun yoluyla eklenmesi gerektiği ifade edilebilir.
- Bu şekilde, kanun gerekçesi, verginin tarafsızlığı ilkesi ve verginin kanuniliği ilkesine aykırılığın düzeltileceği ifade edilebilir.

Binek otomobillere ilişkin VUK'da kıst amortisman, KDVK'da indirilmeyecek KDV ve GVK'da gider kısıtlamalarına yer verilmiştir. Bu düzenlemelerin ortak özellikleri, genel ilkelere ve uygulamalara ayrık kural olarak belirlenmesi veya bu ilke ve uygulamalardan sapmalar yapılması olarak ifade edilebilir. Genel ilke ve uygulamalardan binek otomobillere ilişkin ayrık kural belirlenmesi veya sapma yapılmasıyla korunan kamu yararı vergi kanunları ve uygulamalarının muvazaalı olarak suiistimal edildiği gerekçelerine dayanmaktadır. Ayrıca, kamu yararı açısından binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerinde seçilen yöntemler de farklılık göstermektedir. VUK'daki kıst amortisman uygulamasında binek otomobil değerinde herhangi bir sınırlandırma yapılmaksızın sadece ilk yılda aylık amortisman ayrılacağı düzenleme altına alınmaktadır. Bunun sonucunda, hem kolay yoldan paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymet olan binek otomobiller satışı sırasında giderleştirilebilecek amortisman tutarı sınırlandırılmakta hem de binek otomobilin işletmenin aktifine veya envanterine dahil edildiğindeki vergilendirme döneminde vergi matrahı aşındırılmamış olmamaktadır. KDVK'daki indirilmeyecek KDV düzenlemesi, binek otomobillerin satın alınmasına yönelik düzenlenmiş olup, binek otomobil iktisabında ortaya çıkan yüklenilen KDV bedelinin hepsi en kati şekilde KDV indirim mekanizması dışında tutulmuştur. GVK binek otomobil gider kısıtlamasında seçilen yöntemde ise, belirli kanuni hadler ve oran olarak belirlenmiştir. Buna göre,

- Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemeler arasında vergi kayıplarını önlemeye yönelik amaçsal bir paralellik olduğu söylenebilir.
- KDVK ve GVK binek otomobil gider kısıtlamalarında ulaşılmak istenen kamu yararı şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobil suiistimalini engellemek olarak aynı şekilde açıklanırken, KDVK kati bir şekilde uygulanırken, GVK'da ise tutar ve oran belirlenmektedir. Bu durum, ulaşılmak istenen kamu yararında seçilen yöntemlerin çeliştiği olarak ifade edilebilir.
- GVK'da binek otomobillerin amortismanına tabi değerine de üst sınır getirilmiştir ve bu durumda hem özel işlerde kullanılan binek otomobillerin amortisman tabi değeri kısıtlanmakta hem de kolay yoldan paraya çevrilebilecek türden iktisadi kıymet olan binek otomobiller amortisman uygulamasını suiistimalini engellemek üzere kıst amortismanına tabi tutulmaktadır. Farklı kamu yararları sağlamak üzere binek otomobillerin amortisman uygulamasında iki kısıtlayıcı düzenleme uygulandığı ifade edilebilir.
- Kanun koyucu kara taşıtları arasında sadece binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelere yer vermiştir. Buna göre, ticari araçlara ilişkin herhangi bir kısıtlayıcı düzenleme yapılmamıştır.
- Binek otomobillere ilişkin kısıtlayıcı düzenlemelerin ortak amacı, şahsi ihtiyaçların karşılanması amacıyla üretilmiş olan binek otomobillere ilişkin giderlerin işletmelerin faaliyetleriyle ilgili olmadığı ve vergi kanunları ile uygulamalarının suiistimal edildiği dolayısıyla bu giderlerin gerçek mahiyeti yansıtmadığı olarak ifade edilebilir. Nitekim, VUK'un 3/B maddesine vergilendirme işlemlerinin gerçek mahiyeti yansıtması gerektiği düzenleme altına alınmıştır.
- Gerçek mahiyeti yansıtmayan ve ticari kazancın elde edilmesi, devam ettirilmesi ile ticari faaliyette kullanılmayan binek otomobillere ilişkin iktisap, kiralama ve cari giderler ile bunlara ilişkin yüklenilen KDV'lerin denetim yoluyla tespit edilmesi ve cezalandırılması ifade edilebilir.

ÖTVK'ya ekli II sayılı listesinde yer alan GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin ÖTV matrahında ilk olarak mal ismi belirlenmekte ve daha sonra “-”, “--”, “---” ve “----” noktalama işaretleri yardımıyla sınıflandırılmıştır. “-Diğerleri” olarak sınıflandırma esas olarak binek otomobillerin motor enerjisi veya yakıt türüne göre sadece fosil yakıtlı, hibrit ve sadece elektrik motorlu binek otomobiller olarak düzenlenmektedir. Bu itibarla, yapılan sınıflandırmanın daha basit ve anlaşılabilir olması ve vergilemede adalet ilkesi uyarınca,

- “-Diğerleri” başlığının vergilendirmede basitlik ilkesi gereğince Tablo 2.14'deki örneğin uygulanmasının daha yerinde olacağı ifade edilebilir.
- Taşıt değeri esasının 2.000 cm³ motor silindir hacmi olan ve sadece motor gücü (kW) dikkate alınan elektrikli binek otomobillere de eklenmesi vergi adaletini güçlendirecektir. Çünkü aynı cm³ ve kW'ta olmayan binek otomobillerden aynı oranda ÖTV alınması vergi adaletine uygun düşmemektedir.

Son yıllarda yüksek motor silindir hacimli binek otomobillerin ÖTV oranı artırılmaktadır. Ancak yüksek motor silindir hacimli binek otomobillerin ÖTV oranlarındaki artışlar Anayasal olarak güvence altına alınan mülkiyet hakkını ölçsüz bir şekilde sınırlandırdığı tartışmalarına neden olmaktadır. Ölçülülük ilkesi, devletin bir hakkı sınırlandırırken, sınırlandırma amacı, amacın gerekli olması ve amaç ile sınırlandırma aracı arasında makul bir dengenin bulunmasını ifade etmektedir. Buna göre,

- %160 ve %220 gibi yüksek veya ağır vergilendirici ÖTV oranları mülkiyet hakkına uygun düşmemektedir.
- Vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkını ağır vergilendirici ÖTV oranlarıyla müdahale edilmesi, bu hakkı hukuk devleti gereği teminat altına alan Anayasal ölçülülük ilkesine uygun düşmemekte ve dolayısıyla ulaşılmak istenen amacın başka düzenlemelerle yapılması gerektiği ifade edilebilir.

MTVK açısından hibrit binek otomobillere ilişkin özel bir düzenleme yapılmamakta ve sadece fosil yakıtlı binek otomobiller gibi aynı miktarda MTV alınmaktadır. MTVK'da yaş vergilendirme unsuru belirli sınıflara göre ayrılmakta

ancak aynı sınıfta olan ama servet değerinde olan binek otomobillerden aynı miktarda MTV tahsil edilmektedir. MTVK'da binek otomobillere ilişkin diğer vergilendirme unsurları ise, taşıt değeri ve motor silindir hacmi olarak belirlenmiştir. Buna göre,

- Hibrit binek otomobillerin sadece fosil yakıtlı binek otomobillerden daha çevreci olduğu düşünülürse adaletsiz bir uygulama olarak ifade edilebilir.
- Sadece elektrik motorlu binek otomobillere sağlanan MTV indiriminin hibrit binek otomobiller açısından da aynı veya farklı miktarda düzenlenmesinin daha yerinde olacağı ifade edilebilir.
- Vergi adaletinin güçlendirilmesine yönelik yaş vergilendirme unsurunun yıllık olarak düzenlenmesinin daha yerinde olacağı ifade edilebilir.
- Avrupa Birliği ülkelerinde olduğu gibi binek otomobillerin vergileme unsurları çevreyi korumaya yönelik düzenlenebilir.
- Binek otomobiller MTV açısından özel bir servet unsuru olarak vergilendirilmesi yerine çevre vergileri gibi düzenlenebilir.

Türk Vergi Sistemi'nde malul ve engelli bireylerin insan onuruna yaraşır ve sosyal yaşama etkin katılımlarını sağlamak amacıyla istisna düzenlemelerine yer verilmektedir. Ancak aynı amaç için düzenlenen malul ve engelli vergi istisnaları kapsamında yararlanılabilecek binek otomobiller için seçilen yöntemler arasında birçok farklılık yapılmaktadır. Bu itibarla,

- Farklılıkların sebebi, farklı vergi kanunlarında yer alan malul ve engelli istisnaların sadece ilgili kanun için geçerli olacağı düzenlemelerinden kaynaklanmaktadır.
- Malul ve engelli istisnalarından yararlanılabilecekler binek otomobillerin uyumlaştırılmasının daha yerinde olacağı ifade edilebilir. Ayrıca ÖTVK, GK ve MTVK'da malul ve engelli istisnası kapsamında binek otomobillerden yararlanılabilirken, KDVK'da malul ve engelli istisnasından yararlanılamamaktadır.
- Bu durumun malul ve engelli istisnaları arasında uygulama bütünlüğü ve tutarlılığını zedelediği ifade edilebilir.
- Ayrıca KDVK 17/4-s maddesinin binek otomobillere kapsayacak şekilde düzenlemesi gerektiği ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKDOĞAN, A. (2001) **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3. bs., Gazi Kitabevi.
- AKDOĞAN, A. (2007) **Kamu Maliyesi**, 12. bs., Ankara, Gazi Kitabevi.
- BİLİCİ, N. (2020) **Türk Vergi Sistemi**, 44. bs., Ankara, Savaş Yayınevi.
- BİYAN, Ö. (2020) **Vergi Hukuku**, 2. bs., Bursa, Dora Basım-Yayın Dağıtım.
- ÇAĞAN, N. (1982) **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları.
- ÇELİKKAYA, A. (2019) “Katma Değer Vergisi-II”, **Özel Vergi Hukuku II**, Ed.: Doğan Gökbıl, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi, ss. 22-45.
- DEĞİRMENDERELİ, A. (2020) **Türk Vergi Sistemi**, 1. bs., Ankara, Seçkin Yayınevi.
- DUMAN, Ö. (2003) **Gelir, Kurumlar, Katma Değer, Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi**, Yaklaşım Yayınları.
- EDİZDOĞAN, N. (2004) **Kamu Maliyesi**, 8. bs., Bursa, Ekin Yayınevi.
- KARADENİZ, H.K. (2017) “Bir Vergi Harcaması Olarak Araç Alımında Engellilere Tanınan Özel Tüketim Vergisi İstisnasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları 1**, Ed.: Adnan Gerçek ve Özhan Çetinkaya, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, ss. 137-145.
- KARAKOÇ, Y. (2007) **Genel Vergi Hukuku**, 4. bs., Ankara, Yetkin Yayınevi.
- KIZILOĞ, Ş. (2012) **Açıklamalı ve İctihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 6. bs., Ankara, Yaklaşım Yayıncılık.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2014) **2014 Beyanname Kılavuzu Cilt 1: Gelir Vergisi Kanunu**, İstanbul, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını.
- NADAROĞLU, H. (1999) **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. bs., İstanbul, Beta Basım Yayın.
- OKTAR, S.A. (2016) **Türk Vergi Sistemi**, 1. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- OKTAR, S.A. (2016) **Vergi Hukuku**, 11. bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi.
- ÖNCEL, M.; A. KUMRULU; N. ÇAĞAN (2014) **Vergi Hukuku**, 23.bs., Ankara, Turhan Kitabevi.
- ÖZBALCI, Y. (1999) **Katma Değer Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık.

- PEHLİVAN, O. (2018) **Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi)**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım.
- PEHLİVAN, O. (2020) **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık Basım Yayın ve Dağıtım.
- RASİM, A. (2007) **Şehir Mektupları**, İstanbul, Lacivert Yayıncılık.
- SOMUNCU, A. (2019) “Özel Tüketim Vergisi”, **Özel Vergi Hukuk II**, Ed.: Doğan Gökbel, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Basımevi, ss. 46-71.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE; A. GERÇEK (2015) **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 6. bs., Bursa, Ekin Kitapevi.
- ŞENYÜZ, D.; M. YÜCE; A. GERÇEK (2021) **Türk Vergi Sistemi**, 18. bs., Bursa, Eki Basım Yayın Dağıtım.
- ULUATAM, Ö. (2011) **Kamu Maliyesi**, 11.bs., Ankara, İmaj Yayınevi.
- YAVUZ H.; Y. CENGİZ (2020) “Seçilmiş Avrupa Ülkelerinde Elektrikli Araçlara Yönelik Teşviklerin Türkiye ile Karşılaştırılması”, **Çevre Ekonomisi ve Mali İlişkiler Üzerine Seçme Yazılar**, Ed.: Hakan Yavuz, Sakarya Üniversitesi Yayınları, ss. 85-106.
- YOLDAŞ, C.; K. ÜNDER (2013) **Vergi Mevzuatı ve Uygulaması**, 1.bs., İstanbul, Legal Yayıncılık.

Süreli Yayınlar

- AKA, A.; A.A. ÜRÜNAL (2018) “Türkiye’de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 7, Sayı 13, ss. 154-170.
- AKBAL, G. (2015) “Panelvan Tarzı Taşıtlarda KDV İndirimi ve MTV’nin Durumu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 144, ss. 109-115.
- AKDENİZ, G. (1957) “Türk Gelir Vergisine Göre Ticari Kazanç Kavramı”, **Maliyet Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 3, ss. 153-165.
- AKIN, A. (2010) “Tüm Yönleriyle Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 102, ss. 191-203.
- AKIN, E. (2006) “Mevzuatımızda Binek Otomobil Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 166, , ss. 101-104.
- AKSOYOĞLU, V. (2008) “İkinci El Binek Otomobil Satışındaki KDV Oranı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 57, ss. 158-164.

- AKYOL, M.E. (2012) “Kullanılmış Binek Otomobili Alımında Yüklenilen KDV’nin Bu Araçların Ticaretini Yapanlar Tarafından İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 260, ss. 51-54.
- ALACA, Ö. (2014) “Azalan Bakiyeler Yöntemi ile Kıst Amortisman Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 315, ss. 29-33.
- ALEMDAROĞLU, M.K. (2017) “Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulaması ve KDV Uygulaması”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 888-889, ss. 129-133.
- ALEMDAROĞLU, M.K. (2020) “7194 Sayılı Kanun ile Binek Otomobillerin Giderlerine İlişkin Yapılan Değişiklikler”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 932, s. 95-96.
- ALPARSLAN, M. (2008) “Özürlüler İçin Üretilmiş Olan Özel Tertibatlı Binek Otomobillerin KDV İstisnası Durumu Nedir?”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 43, ss. 80-81.
- APAK, T. (2006) “Binek Otomobillerinde Uygulanan Farklı KDV Oranları ve Alışlarına İlişkin İndirilmeyen KDV Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 28, s. 66-70.
- ARIKAN, Z.; A. İNNECİ, S. GÜRBÜZ (2018) “Engellilere Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Sosyal Devlet Olma Anlayışı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırmaları Dergisi**, Cilt 4, Sayı 3, ss. 131-139.
- ATAY, T.; A. YAZICI (2003) “Leasing (Finansal Kiralama) Yoluyla Kiralanan Binek Otomobillerinde KDV İndirimi Sorunu”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 124, ss. 85-91.
- ATİLA, Ö.; F.O. YILDIZ (2002) “Binek Otomobillere Ait İndirilmeyecek Katma Değer Vergisinin Kapsamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 253, ss. 97-102.
- AVCI, O.; H. YENİÇERİ (2019) “Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne İlişkin Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 15, Sayı 179, ss. 2413-2436.
- AZAK, S.T.; M. BİZİMYER (2020) “Binek Oto Masraflarında Değişen Matematik”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 195, ss. 86-90.
- BALCI, T. (2017) “Binek Otomobil Alımlarımda Yüklenilen KDV.’nin İndirimi - 1”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 634, ss. 41-44.
- BALCI, T. (2018) “Binek Otomobil Alımlarımda Yüklenilen KDV.’nin İndirimi - 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 635, ss. 44-48.
- BALCI, T. (2018) “Binek Otomobil Teslimlerinde KDV Oranı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 445, ss. 41-45.

- BATTAL, H.M.; N. BATTAL (2011) “Mevcutlarda Amortisman”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 147, ss. 163-194.
- BEYAZITLI, E.; F.S. ÖZDEMİR (2008) “Binek Otomobillerinin Vergi Düzenlemeleri Karşısındaki Durumu, Kıst Amortisman Uygulaması ve Bir Öneri”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 2, ss. 23-48.
- BİÇER, H.; G. ÜREL (1998) “Vergi Hukukunda Binek Otomobiller”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 203, ss. 4-12.
- BİLGİN, M. (2012) “ÖTV Kanunu’na Göre İlk İktisabı İstisna Kapsamında Olan Özürlülere Ait Binek Otomobillerin Teslimleri KDV Kanunu Açısından İstisna Mıdır?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 149, ss. 90-94.
- BİYAN, Ö. (2009) “Finansal Kiralama Yoluyla Kiralanan Binek Otomobillerde KDV İndirilmelidir”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 71, s. 169-175.
- BİYAN, Ö.; M. GÖK (2014) “Çevre Politikaları Kapsamında Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Vergilerinin Uygulanışı: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl 7, Sayı 2, 2014, ss. 281-310.
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2008) “Motorlu Taşıt Alımında Uygulanan Vergiler ve Motorlu Taşıtlarda Vergilendirme Tekniği’nin AB Uygulamaları ile Karşılaştırılması”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 192, ss. 626-636.
- CİHAN, M.E. (2013) “Binek Otomobil Alımlarında Ödenen Vergiler Sorunsalı”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı 300, ss. 188-192.
- ÇAĞAN, N. (1980) “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 1, ss. 129-151.
- ÇAĞAR, M. (2004) “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 52, ss. 121-134.
- ÇALAL, S. (2018) “Yeni Düzenlemeler Kapsamında ÖTV İstisnası Uygulanan Engelli Aracın Veraset Yoluyla İntikali”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 149, ss. 195-190.
- ÇANAKÇIOĞLU, M. (2018) “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları”, **PressAcademia Procedia**, Cilt 7, Sayı 1 ss. 72-80.
- ÇELİK, T. (2020) “Binek Otomobillerin Kullanımına Yönelik Gelir Vergisi Mükelleflerine Getirilen Düzenlemeler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 193, ss. 44-48.
- ÇETİN, R. (2013) “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 171, ss. 99-108.

- DARICA, H. (2019) “Taşıtların Vergilendirilmesinde Taşıt Değerinin Önemi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 317, ss. 103-107.
- DEĞER, N. (2019) “Kullanılmış Binek Otomobillerinin Tesliminde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 318, ss. 9-15.
- DEĞER, N. (2020) “Binek Otomobillerin Satın Alınması ve Kullanılmasına İlişkin Giderlerde Kısıtlama”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 327, ss. 9-13.
- DEĞİRMENCİ, H. (2016) “Motorlu Taşıtlar Vergisi Gider Olarak Yazılır Mı ?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 145, ss. 53-56.
- DİNÇER, H. (2014) “Mevcutlarda Amortisman Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 400, ss. 97-109.
- ELİTAŞ, C.; Y. AKYÜZ, H. BULCA (2009) “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslararası Finansal Raporla Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Cilt 19, Sayı 94, ss. 17-32.
- ERDEM, H. (1997) “Binek Otomobil Kavramı ve Giderleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 60, ss. 115-120.
- ERDEM, J.G. (2013) “Ölçülülük İlkesinin İdarenin Takdir Yetkisinin Kullanımındaki Yeri”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 62, Sayı 4, ss. 971-1006.
- ERGİN, N.E. (2020) “Binek Otomobil Giderlerinde Yeni Dönem ve Makam Araçlarının Durumu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 200, ss. 113-118.
- ERTAŞ, B.L. (2013) “Motorlu Taşıtlar Vergisinin Binek Otomobiller Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 167, ss. 67-89.
- ERTUĞRUL, C.; E. İPEK, O. ÇOLAK (2010) “Küresel Mali Krizin Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 8, Sayı 13, ss. 59-72.
- FAHRAN, F. (2015) “Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Ayrılmasında, Azalan Bakiyeler Usulünün Uygulamasının Değerlendirilmesi ve İdari Görüşün Eleştirisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 271, s. 79-87.
- FAHRAN, F. (2020) “7194 Sayılı Kanunla Binek Otomobiller İçin Getirilen Yasal Amortisman Ayırma Sınırında Sorun (Amortisman Matrahının Tespiti Yönünden)”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 196, ss. 82-91.
- FAHRAN, F. (2020) “Binek Otomobillerin İktisabında Ödenen ÖTV ve KDV’nin, Doğrudan Giderlere veya Maliyet Atılması Tercihinin, Vergiden Kaçınma Yönünden Değerlendirilmesi”, **Lebin Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 198, ss. 111-119.

- GERÇEK, A.; ve diğerleri (2014) “Vergilendirmenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, ss. 81-130.
- GEZER, Ö.; B. ÇİÇEK (2011) “Binek Oto Kiralamalarında Vergi Uygulamaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 161, ss. 161-176.
- GÖNEN, C. (2011), “İkinci El Binek Otomobillerin Alım Satımında KDV Karmaşası ve Konu İle İlgili Bir Çözüm Önerisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı 277, ss. 138-144.
- GÜLER, S. (2006) “Duran Varlıkların Değerlemesi “, **Vergi Raporu Dergisi**, Aralık ss. 88-93.
- GÜMÜŞSOY, B. (2015) “Malul ve Engellilere Tanınan Özel Taşıt Alımları İstisnası ve Uygulaması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, ss. 18-28.
- GÜNAY, E.Y.; ve diğerleri (2020) “Kullanılan Araç Segmenti ile Sürücü Davranışları ve Sürücü Becerileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, **Trafik ve Ulaşım Araştırmaları Dergisi**, Cilt 3, Sayı 2, ss. 133-144.
- GÜNDÜZ, İ.O.; S. YAKAR (2020) “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Elektrikli Otomobillere Yönelik Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 29, Sayı 4, ss. 202-222.
- GÜNDÜZ, N. (2015) “Binek Otomobil Alım Satım Faaliyetlerinde Bulunan İşletmeler Bu Faaliyetleri Nedeniyle Yüklendikleri Katma Değer Vergisini İndirim Konusu Yapabilirler Mi?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 190, ss. 17-23.
- GÜNDÜZ, T. (2020) “7194 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişikliklere Göre Binek Otomobillerin Giderlerinin Hasılatтан İndirilmesine Yönelik Kısıtlamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 326, ss. 95-104.
- GÜNEŞ, Ş. (2011) “İndirilmeyecek KDV’lerde Özellikli Durumlar”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 106, ss. 229-237.
- GÜNEŞ, Ş. (2012) “Vergi Uygulamalarında Binek Otomobiller İle İlgili Özellikli Konular”, **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı, 239, ss. 365-371.
- GÜNGÖR, M. (2013) “Değerleme Kavramı ve Ölçüleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 171, ss. 7-26.
- GÜNTUTMAZ, M.; H.S. ERDOĞAN (2008) “Binek Otomobillerde Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Kıst Amortisman Ayrılması”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 103, ss. 115-118.
- GÜRBÜZ, Y.; A.A. KULAKSIZ (2016) “Elektrikli Araçlar ile Klasik İçten Yanmalı Motorlu Araçların Çeşitli Yönlerden Karşılaştırılması”, **Gümüşhane Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, Cilt 6, Sayı 2, ss. 117-125.

- GÜRDİN, B. (2017) “Yeşil Pazarlama Kapsamında Motorlu Taşıtların Çevre Vergisi Kapsamına Alınması”, **Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi**, Volume 1, Issue 1, 2017, s. 30-49.
- GÜRELİ, O (2012) “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 16, ss. 43-70.
- IŞIK, H. (2013) “Engellilerin Vergisel Avantajları”, **Balkan Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 2, Sayı 4.
- İŞLEYEN, İ.S. (2010) “Değişen Mevzuat Işığında Malul ve Sakat Araç İthal Şartlarının Mali Boyutlarıyla Birlikte Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 101, ss. 155-162.
- KARADAĞ, N.C.; S. YAKAR (2018) “Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, **Maliye Dergisi**, Sayı 178, ss. 372-401.
- KARADENİZ, H.K. (2018) “Otomobil Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal Of Public Finance**, Cilt 3, Sayı 1, ss. 193-204.
- KARAKOÇ, Y. (2013) “Anayasal Vergileme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı Özel, ss. 1259-1308.
- KILIÇKAYA, M. (2001) “KDV Kanunu ve Türk Gümrük Tarife Cetveli Açısından Binek Otomobil Tanımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 101, ss. 255- 261.
- KOCABEY, S. (2018) “Elektrikli Otomobillerin Dünü, Bugünü ve Geleceği”, **Akıllı Ulaşım Sistemleri ve Uygulamaları Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, ss. 16-23.
- KUBUŞ, Ö.; K. UZUN, A.E. PALAZ (2015) “Türk Vergi Sisteminde Engellilere Yönelik Avantajlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 192, ss. 41-56.
- KURT, M.E. (2020) “Binek Otomobillerin Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalara İlişkin Son Düzenlemeler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 199, ss. 21-31.
- KURT, M.E. (2020) “Binek Otomobillerin Kira Bedellerine, Kullanım Giderlerine ve Amortismanlarına Getirilen Kısıtlamalar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 143, ss. 27-32.
- MERİÇ, İ. (2014) “Binek Otomobillerde Amortisman Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 253, ss. 97-100.
- METİN, Y. (2017) “Temel Hakların Sınırlandırılması ve Ölçülülük: Ölçülülük İlkesi Bir Anayasal İlke Midir?”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, ss. 1-74.

- ODAK, S. (2001) “Binek Otomobillerde KDV ve Amortisman”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 54.
- OKUR, F. (2014) “ÖTV ve MTV Kanunu’nda Engellilere Sağlanan Vergisel Avantajlar ve Son Düzenlemeler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 178, ss. 85-94.
- ORAL, H. (2008) “Otomobil Alımlarında KDV İndirimi (Türkiye ve AB Uygulamaları)”, **Ankara Barosu Dergisi**, Cilt 76, Sayı 3, ss. 55-79.
- OZAN, S. (2019) “7194 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler ve Getirilen Yenilikler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı, 243, ss. 65-75.
- OZANSOY, A. (2012) “Özürlü Araçları KDV’den İstisna Mı?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 111, Mayıs-Haziran 2012, ss. 61-70.
- ÖKÇÜN, S. (2020) “Binek Otomobillerin Vergi Uygulamalarında Yeni Vergisel Kısıtlamalar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 235, ss. 76-80.
- ÖZ, E.; M.G. KAYA,; B. ILGAR (2018) “3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Göre İndirilmeyecek KDV ve Buna İlişkin Özellikli Durumlar”, **Gümrük & Ticaret Dergisi**, Sayı 11, ss. 12-25.
- ÖZTÜRK, S.; B. GÖVDERE (2010) “Küresel Finansal Kriz ve Türkiye Ekonomisine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, s. 377-397.
- POLAT, S.; L. ESER (2013) “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt 15, Sayı 2, ss. 269-289.
- SANCAR, K. (2019) “ÖTV İndirimiyle Alınan Araçların 5 Yıllık Süre Dolmadan Satışı ve Devri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 155, ss. 245-248.
- SARAÇOĞLU, F.; B. KAHRAMAN (2020) “Binek Otomobillerin Giderlerine Yönelik Kısıtlamaların Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 16, Sayı, 183, ss. 539-554.
- SARAÇOĞLU, F.; B. ÖZCAN (2021) “Motorlu Taşıtlardan Alınan ÖTV’de Yapılan Değişikliklerin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 389, ss. 65-76.
- SARAÇOĞLU, F.; E.P. ÇAKAR, C.B. ARSLAN (2016) “Motorlu Araç Alım Satımı Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi**, Cilt 12, Sayı 27, s. 123-135.
- SEZEN, B.; ve A.U. İŞLER (2017) “Elektrikli Araçların Mevcut Durumu, Tercih Edilme ve Edilmeme Sebepleri”, **Turkish Journal of Marketing**, Cilt 2, Sayı 2, ss. 82-103.

- SEZGİN, B. (2009) “İşletmeye Ait Kullanılmış Binek Otomobil Teslimlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 121, ss. 44-49.
- ŞEKER, S. (2008) “Binek Otomobiline İlişkin Vergi Uygulamaları”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 42, ss. 12-19.
- ŞEKER, S. (2008) “Kullanılmış Binek Otomobili Alım Satımında KDV İndirimi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 185, ss. 141-145.
- TAHTACI, A.; U. AKBAŞ (2014) “Taşıt Alımlarında Malul ve Engellilere Yönelik ÖTV İstisnası”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 172, ss. 86-100.
- TEKTAŞ, A. (2010) “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 12, Özel Sayı, ss. 123-191.
- TEZEL, A. (2006) “Engellilerde Gümrük ve Taşıt Vergisi Muafiyeti”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76, ss. 165-170.
- TÜRKMEN, N. (2005) “Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt 1, Sayı 3, ss. 607-627.
- UÇAR, O.; A.B. YERELİ (2019) “Türk Hukuk Sisteminde Ölçülülük İlkesini Konu Edinen Başat Kurallar (Osmanlı’dan Günümüze Tarihsel Bir Değerlendirme)”, **Sosyoekonomi Dergisi**, Cilt 27, Sayı 42, ss. 203-226.
- UFUK, M.T. (2008) “Arızı Kazançların Vergilendirme Esasları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 53, ss. 44-49.
- UĞURLU, U. (2013) “Pikap Türü Araçlarda KDV Oranı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 168, ss. 40-45.
- UĞURLU, U. (2014) “Leasing Yoluyla Alınan Binek Otomobillerde KDV İndirim Konusu Yapılabilir Mi?”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 179, ss. 69-80.
- UĞURLU, U. (2014) “Ticari Kazancın Tespitinde Hasılatın İndirilecek ve İndirilmeyecek Giderler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 174, ss. 49-72.
- ULUDAĞ, B. (2015) “Vergisel Açısından Binek ve Ticari Araç Farklılığı”, **Vergi Sorunsalı Dergisi**, Sayı 317, ss. 59-63.
- UYAR, Ö. (2014) “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 174, Mart 2014, ss. 152-173.
- ÜREL, G. (2004) “Otomobil Nedir? Ne Değildir?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 8, ss. 52-60.
- ÜSTÜN, Ü.S. (2003) “Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler”, **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 11, Sayı 1-2, ss. 251-271.

- ÜSTÜN, Ü.S. (2012) “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 16, Sayı 1, 2012, s. 153-190.
- ÜYÜMEZ, M.E. (2016) “Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 25, Sayı 3, 2016, 427-440.
- VURAL, S. (2015) “KDV Uygulamasında Binek Otomobil Bilmecesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 184, ss. 67-72.
- YAKAR, S.; N.C. KARADAĞ (2018) “Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bulunan Engelliler İçin Özel Olarak Üretilmiş Her Türlü “Araç” İstisnasının Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 175, ss. 299-323.
- YALÇIN, Z. (2013) “Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Dergisi**, Cilt 27, Sayı 2, ss. 141-158.
- YAPRAK, M.A. (2018) “İkinci El Binek Otomobil Alım Satım İşleriyle İştigal Eden İşletmelerin Binek Otomobil Alış ve Satışlarının Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 915, ss. 79-88.
- YAŞAR, S. (2020) “26 Seri Numaralı Tebliğde Getirilen Değişiklikler Sonrası Binek Otomobillerde KDV Uygulaması ve İndirim Kısıtlaması”, **Maliyet ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 667, ss. 50-70.
- YAŞAR, S. (2020) “7194 Sayılı Kanun’la Getirilen Değişiklikler Sonrası Binek Otomobillerde KDV, Uygulaması ve İndirim Kısıtlaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı 662-666, ss. 53-69.
- YAVUZ, H. (2017) “Otomobil Alımında Özel Tüketim Vergisinin Etkisi ve ÖTV Bilinci”, **International Journal Of Eurasia Social Sciences**, Volume 8, Issue 26, ss. 373-389.
- YAYMAN, D.; A. ÇİMAT (2012) “Türk Vergi Hukukunda Yer Alan Sakat ve Özürlülere Yönelik Vergisel Ayrıcalıklar”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XVI, Sayı 3, ss. 297-321.
- YILMAZ, S.; İ. PAÇACI (2019) “Türkiye’de Sosyal Devlet İlkesi ve Engellilere Yönelik Yayıncılık”, **Türkiye İnsan Hakları ve Eşitlik Kurumu Akademik Dergisi**, Sayı 3, ss. 43-68.

Mahkeme Kararları

Adana Bölge İdaresi Mahkemesi, 20.05.2010, E: 2010/2344; K: 2010/2196.

Anayasa Mahkemesi, 06.06.2013, E: 2013/22, K: 2013/73 (**Resmî Gazete** 22.11.2013 tarihli ve 28829 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 08.12.2015, E: 2014/ 87, K: 2015/112 (**Resmî Gazete** 20.01.2016 tarihli ve 29607 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2015, E: 2014/100, K: 2015/6 (**Resmî Gazete** 07.04.2015 tarihli ve 29319 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009, E: 2007/44, K: 2009/148 (**Resmî Gazete** 28.04.2010 ve 27565 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004, E: 2004/14, K: 2004/84.

Anayasa Mahkemesi, 24.07.2019, E: 2017/16, K: 2019/64 (**Resmî Gazete**, 13.11.2019 tarihli 30947 Sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 26.07.2017, E: 2017/110, K: 2017/133 (**Resmî Gazete** 28.09.2017 tarihli ve 30194 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017, E: 2016/1, K: 2017/81 (**Resmî Gazete** 20.04.2017 tarihli ve 30044 sayılı).

Anayasa Mahkemesi, 29.04.2003, E: 2003/30, K: 2003/38 (**Resmî Gazete** 09.07.2003 tarihli ve 25163 sayılı).

Danıştay 11. Daire, 07.11.1995, E: 1995/1995, K: 1995/2946.

Danıştay 3. Daire, 03.01.2012, E: 2011/3445, K: 2011/5067 (**Resmî Gazete**, 03.01.2012 tarihli 28162 Sayılı).

Danıştay 9. Daire, 07.02.2002, E: 2001/851; K: 2002/526.01.

Danıştay 9. Daire, 11.10.2006, E: 2005/1618; K: 2006/3798 (**Danıştay Dergisi**, Sayı 115, 2007).

Sözlük ve Ansiklopedi

Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi (1986) “Otomobil”, İstanbul, Gelişim Yayınları.

KILIÇOĞLU, S.; N. ARAZ, H. DEVRİM (1969) “Oto”, “Mobil” **Meydan Larousse Büyük Lugat ve Ansiklopedi**, Cilt 9-8-3, İstanbul, Meydan Yayınevi, s. 693, 855, 616.

TUĞLACI, P. (1985) “Araba”, **Okyanus Ansiklopedik Sözlük 1**, İstanbul, Cem Yayınevi, s. 119.

Motor Bilgisi (Otomobilcilik) Terimleri Sözlüğü (2000) “Karoser”, Seçkin Yayınevi.

Diğer

Pişkin, S. (2017) “Motor Hacmi Sınıflandırmasına Göre Otomobil Pazarının ÖTV Şoklarına Tepkisi: Vektör Otoregresif Model (VAR) Yaklaşımı ile Etki-Tepki Fonksiyonları Etkisi”, **Belirsizlik ve Bilinmezlik: Yeni ÖTV Düzenlemesinin Otomotiv Sektörüne Etkileri**, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası A.Ş.

T.C. Anayasa Mahkemesi (2019) **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli)**. “Çevrimiçi”, https://www.anayasa.gov.tr/media/6382/gerekceli_anayasa.pdf, Erişim Tarihi: 21.06.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2021) **Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın Numarası 381.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2020) **Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın Numarası 251.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2018) **Engelliler İçin Vergi Rehberi**, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayınları, Yayın Numarası 277.

Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı (2019) **Engelliler İçin Bilgilendirme Rehberi**.

OKTAY, Y.E.; ve diğerleri (2019) “Bir Dezavantajlı Grup olan Engellilerin Sosyal Dışlamalarını Önlemek üzere Türkiye’ de Uygulanan Sosyal Politikalar”, **15. Uluslararası Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi Bildirileri**.

İnternet Kaynakları

Nişanyan Sözlük, **Çağdaş Türkçenin Etimolojisi**, <https://www.nisanyansozluk.com/?k=otomobil>, Erişim Tarihi: 07.09.2020.

Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, <http://www.sozluk.gov.tr/?kelime=otomobil>, Erişim Tarihi: 07.09.2020.

BritannicaEncyclopedia, “Automobile”, <https://www.britannica.com/technology/automobile>, Erişim Tarihi: 10.09.2020

Avrupa Topluluğu Komisyonu, Rapor Numarası: COMP/M.14.06. https://ec.europa.eu/competition/mergers/cases/decisions/m1406_en.pdf, Erişim Tarihi: 01.12.2021.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Mevzuatı, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, Erişim Tarihi: 15.09.2020.

Deloitte, Vergi Kanunları, https://www.verginet.net/dtt/7/VergiKanunlari_3.aspx, Erişim Tarihi: 30.09.2020.