

TAŞIT GİDERLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ

A. Bumin DOĞRUSÖZ *

(YAKLAŞIM/TEMMUZ-1997)

Gelir Vergisi Kanunu'nun, ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin atfı dolayısıyla kurumlar için de uygulama alanı bulan, 4008 Sayılı Kanun'la değişik 40/ 5. maddesinde, gelir vergisi (ticari kazanç) matrahının belirlenmesinde, binek otolarının bakım, onarım, benzin ve benzeri giderlerinin, ancak yarısının dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm aynen;

"5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (Nakliyecilikte kullanılanlar hariç olmak üzere, binek otomobillerinin ve zati ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan diğer taşıtların giderlerinin yansı)"

şeklindedir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesinde, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi"nin, ödenecek katma değer vergisinin hesabında indirim konusu yapılamayacağı hükmü yer almıştır.

Bu yazımızda, bu iki hükmü birlikte değerlendirmeye ve yorumlamaya çalışacağız.. Bir başka deyişle bu yazımızın konusunu, binek otolarının bakım, onarım ve benzin gibi giderlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesi uyarınca gelir/kurumlar vergisi matrahının belirlenmesinde dikkate alınamayan yarısına tekabül katma değer vergisinin, indirim konusu yapıp yapılamayacağı sorunu oluşturmaktadır. Bir başka deyişle sorun, binek taşıtlarının giderlerinin gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde nazara alınmayacak yansının, katma değer vergisi açısından "indirimi kabul edilmeyen gider" niteliğinde olup olmadığı noktasında odaklanmaktadır. Yoksa bu iki kanun düzenlemesinin ayn ayn irdelenmesi, yazımızın konusu değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'muz taşıtları, giderlerin gelir ve/veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider nazara alınabilmesi açısından dört gruba ayırmıştır. Bu grupları aşağıdaki şekilde şematize edebiliriz.

TAŞITLAR

BİNEK TAŞITLARI DiĞERLERİ

- a) Nakliyecilikte c) Zati ve Ailevi işlerde
Kullanılanlar , kullanılanlar
b) Diğerleri d) Diğerleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun anılan hükmü, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespiti açısından söz konusu giderlerin tamamının nazara alınmasını, yalnızca nakliyecilikte kullanılan binek taşıtlarının giderleri 'te zati ve



ailevi işlerde kullanılmayan taşıtların giderleri için kabul edilmiştir.

Burada tartışmalı olan konu, nakliyecilikte kullanılan binek otosu kavramının muhtevassıdır. Maliye Bakanlığı 180 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, konumuza ilişkin olarak şu açıklamayı yapmıştır.

"Nakliyecilikte kullanılan binek otomobilleri, esas faaliyet konusu yük ve yolcu taşımacılığı olan işletmelerin nakliyecilikte kullandıkları binek otomobilleri yanında, esas faaliyet konusu yük ve yolcu taşımacılığı olmamakla birlikte, işletmenin esas faaliyet konusuna giren işlerin yürütülmesi için kullanılması zorunlu olan ve münhasıran işletmenin nakliye ihtiyaçlarında kullanılan taşıtları da kapsamaktadır".

Görüldüğü gibi, Maliye Bakanlığı da, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde taşıtların giderlerinin tamamının nazara alınmasını, münhasıran nakliyecilikte kullanılması şartına bağlanmıştır. Nakliyecilik (taşımacılık) ise, Türk Dil Kurumunun Türkçe Sözlüğünde (c:2, Ankara 1988, sh: 1425) "insan, mal vb.'nin çeşitli araçlarla bir yerden bir yere taşınmaları" şeklinde açıklanmıştır. Görüldüğü gibi kavram, sınırları çizilmesi güç bir kavramdır.

Bu yazımızda, birlikte ele alarak değerlendirmeye ve bir sonuca ulaşmaya çalışacağımız anılan iki hükmü, nakliyecilikte kullanılmayan ve fakat münhasıran işte kullanılan taşıtların giderlerinin katma değer vergileri açısından irdelemeye çalışacağız. Bir an için, münhasıran işte kullanma ve fakat nakliyede kullanılmamanın nasıl bir ihtimal olduğu ve nasıl gerçekleşebileceği de, tartışılabilir. Ancak böyle bir halin varlığının, son zamanlarda yazılan bazı inceleme Raporlarında bir veri alındığı görülmektedir. Bu sebeple bizde yazımızda böyle bir hali bir veri olarak kabul edecek ve gider yazılmayan kısmın katma değer vergisinin indirim konusu yapıp yapılamayacağını aşağıda tartışacağız.

Kanaatimizce, söz konusu giderlerin gelir ve kurumlar vergisi matrahının hesabında nazara alınamayan kısmı, indirimi kabul edilmeyen gider niteliğinde değildir ve katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması gerekir.

Bu görüşümüzü ise aşağıdaki dört gerekçeye dayandırıyoruz. Şöyle ki;

1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesinde kastedilen "indirimi kabul edilmeyen giderler" ibaresi kanunen kabul edilmeyen giderleri ifade etmektedir. Nitekim, Kanun'un ilgili madde gerekçesinde bu husus şöyle belirtilmiştir: "Maddenin (d) bendinde ise, esas itibarıyla indirim mekanizmasının işleyişini önleyen, gelir ve kurum kazancının saptanmasında indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bunlar ise genellikle ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerle ilgili olmayan giderlerdir."

Öte yandan, gelir ve kurumlar vergisi açısından indirimi kabul edilmeyen giderler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde listelenmiştir. Her iki maddede, taşıt giderlerinden hiç söz edilmemiştir. Dolayısıyla, öncelikle taşıt giderleri kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde değildir. Kaldı ki; Kanun'un yukarıda zikredilen gerekçesine göre, katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacak giderler, ticari faaliyetle ilgili olmayan giderlerdir.

Taşıt giderleri, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında gider kabul edilmeyen ödemeler arasında sayılmadığından ve ticari faaliyetle ilgili olmayan bir gider olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından ilgili madde (KDVK Md. 30/d) gerekçesi karşısında kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilemez ve bu giderin üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tamamının indirilmesinin kabulü gerekir.

2. Binek taşıtı giderlerinin yansının gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde nazara alınamayacağını hükme bağlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesinin bir benzeri hüküm de aynı Kanun'un 41/6. maddesinde yer almıştır. Anılan 41/6. madde de, "Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün mamullerine ait

ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin" gelir/kurumlar vergisinin matrahlarının tespitinde gider olarak nazara alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü gibi, kanun koyucu, iki aynı mahiyetteki hükmü, aynı maddede düzenlememiş, birini indirilebilecek giderlere ilişkin 40. maddede, diğerini indirilemeyecek giderleri ilişkin 41. maddede düzenlemiştir. Kanun koyucunun konulan maddelere rastgele dağıttığı şeklinde bir yorum hukuken muteber olamayacağına göre, kanun koyucunun bu düzenlemelerindeki sebep ve amacın araştırılması gerekmektedir.

Kanaatimizce, kanun koyucu, 40. maddede yazılı taşıt giderleri dahil tüm gider çeşitlerini kanunen itibar gören gider niteliğinde görmüş, ancak binek taşıtı giderlerinin yarısının gelir/ kurumlar vergisi matrahının hesabında nazara alınmamasını istemiştir. Buna karşılık, alkollü içki ve tütün mamullerinin reklam giderlerinde ise, giderin tamamını kabul edilmeyen gider olarak niteledikten sonra, bu giderlerin yansının gelir/kurumlar vergisinin matrah hesabında nazara alınmasını kabul etmiştir. Yoksa, bir giderin yarısını kanunen kabul edilen, diğer yansını kabul edilmeyen gider diye nitelemek, kanaatimizce mümkün değildir. Zira, bir gider takdir ve dolayısıyla ya kanunen kabul edilen niteliktedir ya da değildir.

Netice olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/5. maddesindeki düzenleme ile 41/ 6. maddesindeki düzenlemede öngörülen, giderin yarı yarıya farklı nitelendirilmesi değil, matrah düzeltmesi işlemidir. Matrah düzenlemesi işlemi ise, giderlerin niteliğini etkileyen bir işlem değildir.

3. Nitekim, Maliye Bakanlığı da 55 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41/8.maddesinde düzenlenen yabancı kaynak gider kısıtlamasına ilişkin hükmü, bir matrah düzenlemesi mahiyetinde görmüş, konunun 41. maddede düzenlenmesine rağmen, yabancı kaynaklar dolayısıyla üstlenilen katma değer vergisinin gider yazılamayan kısmını dahi dahil tamamının, indirim konusu yapılmasını öngörmüştür. Böyle bir halde, 41. madde uyarınca gider yazılmayan kısım KDV'nin dahi indirim konusu yapıldığı bir düzenleme karşısında, 40. madde uyarınca matrahın tespitinde nazara alınmayan kısım KDV'nin indirim konusu yapılması evveliyetle gerekir.

4. Maliye Bakanlığı, 55 Sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/d maddesi hakkında aşağıya aynen aldığımız cümlelerle yaptığı yorum ile, yukarıda yaptığımız yorumu teyid etmektedir. Anılan Genel Tebliğ'de konumuza ilişkin olarak şu ifadeler yer verilmiştir. "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun «indirilemeyecek Katma Değer Vergisi» başlıklı 30. maddesinin (d) bendinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul dilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmış olup, madde hükmünün amacı esas itibarıyla işle veya işletme ile ilgisi bulunmayan, dolayısıyla özel veya nihai tüketim sayılan giderler için yüklenilen vergilerin, işletmede oluşan katma değerden indirilmemesine yöneliktir. (...) Doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çelişmektedir."

Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı da, kanaatimizce, işle veya işletmenin faaliyeti ile doğrudan ilgili giderler dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması görüşündedir.

Ancak bu yazımızda açıkladığımız görüşler, kişisel gerekçelerimize dayanmaktadır. Konu, gerek uygulamada gerek doktrinde tartışmalıdır. Konu ancak, ya idarenin net bir açıklama yapması ya da konuya ilişkin yerleşik içtihadın oluşması ile mümkün olabilecektir.

[*](#) Marmara Üniversitesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi