

## SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KULLANILAN TAŞITLAR ve GİDERLERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ\*

**Şaban KÜÇÜK**  
**Maliye Başmüfettişi<sup>1</sup>**

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 7 kazanç ve irat türünden bir tanesi de serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek kazançları mahiyeti itibariyle ticari kazanç ile ücret arasında bir yerde kendine özgü bir kazanç türüdür. Bu itibarla da indirilecek giderler ve hâsılatın tespiti açısından ticari kazançtan farklılıklar gösterir. Hâsılat açısından tahsil esasının, giderler açısından ise tahakkuk ve dönemsellik ilkesinin geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Ticari kazançtan farklı olarak serbest meslek kazancından indirilebilecek giderler **daha sıkı bir şekilde** tadadı olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre serbest meslek kazancından indirilebilecek giderlerden bir tanesi de **envantere dâhil olan** ya da **kiralanan** ve **işte kullanılan** taşıtların kiraları ya da amortismanları ile sair giderleridir.

Bu makalemizde serbest meslek erbabı tarafından kullanılan taşıtlara ilişkin vergisel düzenlemeler ve bu taşıtların giderlerine ilişkin genel kaideler irdelenecektir.

### TAŞIT TABİRİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesine göre envantere dâhil olan ya da kiralanan taşıtların kiraları ya da amortismanları ile sair giderlerinin indirim konusu yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın ticari kazançla ilgili 40/5 inci maddesinde de paralel bir düzenleme vardır. Anılan maddeye göre kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve **işte kullanılan** taşıtların giderleri safi kazancın tespit edilmesi için indirim olarak kabul edilir.

Ticari kazançlarda indirilmesi kabul edilmeyen giderlerin sayıldığı 41 inci maddenin 8 numaralı bendine göre 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 ile amortismanları kabul edilmez. Bu tür giderlerin serbest meslek kazançlarında da indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

### İŞTE KULLANILMA ÖLÇÜTÜ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67 nci maddesine göre serbest meslek kazancı bir hesap dönemi

---

\* Kasım 2010 tarihli 215 sayılı Yaklaşım Dergisi'nde yayımlanmış olup, güncellenmiştir.

<sup>1</sup> Bu yazıda yer alan görüşler tümüyle yazarına ait olup hiçbir şekilde Maliye Bakanlığının ve Maliye Teftiş Kurulunun görüşü olarak değerlendirilemez ve kullanılamaz.

içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden **bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler** indirildikten sonra kalan farktır. Vergi mevzuatımız giderlerle ilgili genel ilkeyi bu şekilde ortaya koymuştur. Buna göre serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan giderler indirim konusu yapılabilecektir.

Aynı Kanunun mesleki giderler ile ilgili 68 nci maddesinin 4 ve 5 numaralı bentleri taşıyan giderleri ile ilgili kaideleri belirlemektedir:

4. **Mesleki faaliyette kullanılan** tesisat, demirbaş eşya ve **envantere dahil taşıtlar** için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil). Buna göre envantere dâhil edilme ve mesleki faaliyette kullanılma iki ölçüt olarak aranmalıdır.

5. Kiralanan veya envantere dâhil olan ve **işte kullanılan taşıtların** giderleri.

221 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde binek otomobiller ile ilgili hususlar izah edilmiştir. İster kiralanmak isterse satın alınmak suretiyle olsun taşıtların amortismanlarının, her türlü masraflarının ve alış KDV'sinin indirim konusu yapılmasının en önemli şartı **işte kullanılma** ölçütüdür. Gerçekten de 4369 sayılı Kanunun amacı işte kullandığı taşıta ilişkin giderlerini düşemeyen serbest meslek erbabını rahatlatmaktır. Daha sonra 5035 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile binek otomobil yerine taşıt kelimesi kullanılmış ve kiralama suretiyle kullanılan taşıtlara ilişkin kira ve diğer giderlerin de kazançtan indirilmesine cevaz verilmiştir.

İşte kullanılan taşıtların aynı zamanda şahsi başka işler için de kullanılması, serbest meslek faaliyeti dışında kalan faaliyetleri için kullanılması, aile fertleri tarafından kullanılması, iş dışındaki seyahat, tatil ve benzeri amaçlar için de kullanılması mümkündür. Bu durumda bakım, onarım, sigorta, benzin ve benzeri masrafların tamamının gider yazılması mükellefleri vergi incelemeleri sırasında zor durumda bırakabilir. Bu nedenle bu tür giderlerin makul bir kısmının (örneğin benzin giderlerinin yarısı) şahsi amaçlar için kullanıldığı varsayılabildiği takdirde kalan yarısı gider yazılabilir.

Bilindiği üzere zirai kazançlarla ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 57/11 nci maddesine göre işletmeye dâhil olup, aynı zamanda zatî veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı gider olarak indirilebilir. Bu maddede yer alan hüküm serbest meslek kazancında da kıyasen uygulanabilir.

## **ENVANTERE DÂHİL ETME**

Serbest meslek mensupları envantere dâhil olan taşıtların giderlerini ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlarını gider olarak hâsıllardan indirebileceklerdir. Bu nevi giderlerin hâsıllardan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların envantere dâhil edilmesi şarttır. Envantere dahil edilmek envanter defterine kaydedilmek suretiyle yapılır. Serbest meslek erbabının amortisman tabi iktisadi kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest

meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Envantere dâhil edilmenin en önemli sonucu elden çıkarma durumunda ortaya çıkan karın ne şekilde değerlendirileceğidir. Amortisman yoluyla itfa edilen taşıtın satış bedelinin tamamının satışın yapıldığı yıl itibariyle gelir vergisi matrahına dahil edilmesi gerekir.

Ayrıca öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dâhil etmedikleri taşıtları maliyet bedeli ile envanterlerine dâhil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde taşıtlar, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dâhil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek taşıtların maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, taşıtın iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı taşıtın iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır.

Vergi Usul Kanununun 320 nci maddesinde amortisman süresinin, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerlendirme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılacaktır. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; **aktife alındıkları dönemden itibaren** amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. (VUK mük. md. 315) Bilanço usulüne göre defter tutan kollektif ya da adi komandit şirket şeklinde çalışan serbest meslek mensupları azalan bakiyeler yöntemini kullanabilirler. Öte yandan taşıtların envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır. (VUK md. 320)

Amortismanlar ve itfa payları, **düzeltilmiş değerler** üzerinden hesaplanır. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler. (VUK mük. md 298/6)

## **İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER**

Serbest meslek erbabı işte kullandıkları taşıtların amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, yağ, onarım, yıkama, otopark ve sigorta gibi giderlerini hâsılatlarından gider olarak indirebileceklerdir. Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunundaki açık hüküm sebebiyle bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi, gider olarak dikkate alınamayacaktır. Bunun yanında trafik para cezaları da indirilemez. Çünkü her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez. Akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerde bir sınır var mıdır, olması gerekir mi? Bu konuyu tartışmak gerekir. Bu konuda 7194 sayılı Kanunla getirilen gider kısıtlamasını

aşağıda bulabilirsiniz:

---

### **Binek Otomobil Gider Kısıtlaması**

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. (7194 sayılı kanununun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019)

Satın alma yerine kiralık araç kullanmayı tercih eden serbest meslek erbabı için aylık olarak dikkate alınabilecek gider rakamı 6.000TL olacaktır. Bu tutarı aşan kira ödemelerinin ise KKEG yapılması gerekir.

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 170.000 Türk lirasını, **(313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılında uygulanmak üzere 170.000 TL)** söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 320.000 Türk lirasını **(313 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2021 yılında uygulanmak üzere 320.000)** 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. (Daha kapsamlı bilgi için 311 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne [bakınız.](#))

---

Taşıtlar Vergi Usul Kanununa göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında taşıtın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler taşıtın maliyet bedeline eklenir.

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 giderlerdendir. Maliyet bedeline eklenmesi gereken iktisadi kıymeti artırıcı giderler, taşıtın iktisadi ömrünü uzatan veya normal iktisadi ömründe taşıtın fonksiyonlarını artıran giderlerdir. Bu tür giderlerin taşıt gideri olarak doğrudan gider yazılması mümkün değildir.

“Çeşitli yargı kararlarında;

- Taşıtların kaporta, boya, döşeme ve elektrik donanımı giderlerinin,
- Taşıtların lastiğinin yenilenmesi için yapılan giderlerin,
- Yedek parça alım giderlerinin,
- Trafik kazası sonucu hasara uğrayan taşıtın tamir giderlerinin,

- Taşıtın eskiyen piston, gömlek ve benzeri parçalarının yerine takılan yeni parçaların alımı için yapılan giderlerin, taşıtların iktisadi değerini devam artıran giderlerden olmadığı, bu giderlerin doğrudan gider kaydedilebileceği,
- Aracın motor aksamının yenilenmesi nedeniyle yapılan giderlerin ve
- Taşıtlara yaptırılan karoseri ve kasalar için yapılan giderlerin ise taşıtın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla yok edileceği belirtilmiştir.<sup>2</sup>”

Taşıtların kredi ile alınması durumunda faiz giderlerinin de gider yazılabileceği hususu ise tartışmalıdır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.06.2006 tarih ve 12703 sayılı muktezasına göre serbest meslek erbabı taşıt için ödediği kredi faizlerini maliyete eklemek ya da doğrudan gider olarak göstermekte serbesttir.

### **ENVANTERE DÂHİL EDİLEN TAŞITIN SATIŞ KARI**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67/3 üncü maddesine göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir.

VUK 328 inci maddeye göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hâsılat veya gider kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Satış dışındaki hallerde ne yapılacağı hususu tartışılabilir. Örneğin işi bırakma, ticari işletme kurma, aynı sermaye olarak koyma ve benzeri hallerde VUK 328 inci madde ne şekilde uygulanacaktır? Bizim görüşümüze göre bu hallerde de satış karının kazanca eklenmesi ve vergilendirilmesi gerekir. Serbest meslek makbuzu ile bu taşıtların işletmeden çekilmesi gerekir. Taşıt envantere dâhil edildiği için katma değer vergisine de tabi olacaktır.

### **TAŞIT KİRALAMADA KDV VE GELİR VERGİSİ STOPAJI**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesine göre serbest meslek mensupları anılan Kanunun 70 nci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden gelir vergisi stopajı yaparlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70/8 nci maddesine göre motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilir. Buna göre taşıtların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden kural olarak gelir vergisi kesintisi yapılır.

Anılan madde hükmü uyarınca **tevkifat gerçek kişilerin gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin gelir vergilerine mahsuben yapılacağından**, bu hükmün kurumlar vergisine tabi mükelleflerle bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu itibarla kurumların elde ettiği bu mahiyetteki iratlardan ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılmayacaktır.

<sup>2</sup> Recep Bıyık, Ticari, Zirai ve Mesleki Kazancın Tespitinde Taşıtların Giderlerinin İndirimi, Yaklaşım, s. 96, Aralık 2000.

Bu mal ve hakların ticarî veya ziraî bir işletmeye dâhil olması durumunda bunların iratları ticarî veya ziraî kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari/zirai kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.

Bu mal ve hakların kiralanması aynı zamanda KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre **KDV'ye tabidir**. Ticari işletmeye dâhil edilmiş bir taşıtın kiraya verilmesi durumunda gelir vergisi stopajı yapılmayacak KDV faturada gösterilecektir.

Kiraya verenin vergi mükellefiyeti yoksa sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi verilecektir. 30 seri numaralı KDV Genel Tebliğine göre bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından KDV beyannamesi verilmeyecektir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisini diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.