



ISSN 1303 - 5444  
E-ISSN 2667 - 6737

İSTANBUL SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER ODASI  
ISTANBUL CHAMBER OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

# MALİ ÇÖZÜM

ÇİLT/VOLUME: 32

MAYIS - HAZİRAN 2022  
May - June

[www.ismmmo.org.tr](http://www.ismmmo.org.tr)

171

171



## İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

Sahibi İSMMMÖ Adına - Owner on behalf of the İSMMMÖ ● **EROL DEMİREL**

Genel Yayın Yönetmeni - Editor ● **HALİM BURSALI**

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü - Editorial Assistant ● **SENEM DURSUN ONARAN**

### **DANIŞMA KURULU** Advisory Board

*Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üniversitesi)*

*Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)*

*Prof. Dr. Cemal İBİŞ (Işık Üniversitesi)*

*Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)*

*Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)*

*Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (University of the West of England, UK)*

### **YAYIN KURULU** Publication Board

*Halim BURSALI (Genel Yayın Yönetmeni)*

*Senem DURSUN ONARAN (Sorumlu Yazı İşleri Müdürü)*

*Tayyar GÜLER (Üye)*

*Gülser ERTEKİN (Üye)*

*Hasgül BAL (Üye)*

*Erdal AYDIN (Üye)*

ISSN: 1303-5444  
E-ISSN: 2667-6737

Net 500 adet basılmıştır.

**Dergi Adı: Mali Çözüm®**

Dergimiz Proquest ABI/INFORM Global, EBSCO Business Source Complete ve ULAKBİM Sosyal Bilimler Veritabanları tarafından taranmaktadır.

**İmtiyaz Sahibinin Adı, Soyadı ve Adresi: Yücel AKDEMİR**

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:7 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

**Genel Yayın Yönetmeni: Halim BURSALI**

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

**Yazı İçerik-Teknik Sorumlusu: İlkim MENGÜLEREK**

Kurtuluş Caddesi No: 114 B Blok Kat:5 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

**Grafik Tasarım ve Dizgi: Alican SEZER**

Kurtuluş Caddesi No: 114 A Blok Kat:6 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Yönetim Yeri Adresi: Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

**Basımı Yapanın Adı, Soyadı ve Adresi:**

**Yayın Türü:** Yerel-Süreli, 2 aylık

Dergimiz HAKEMLİ DERGİ olma özelliği taşımaktadır.

Dergimize gönderilen yazılar, hakem değerlendirmesine tabi tutulduğundan yayımında gecikmeler olabilmektedir.

Dergimizde yayınlanan yazılar kaynak gösterilerek kullanılabilir.

Yazılardaki görüşler yazarlarına aittir.

Mali Çözüm (Financial Analyze) is bimonthly journal of Chamber of Certified Public

Accountants of Istanbul. It is a peer-reviewed Journal publishing referred articles, opinion papers, letters, reviews, news, questions and answers, law decisions on accounting.

**Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:**

**İSMMMO**

Kurtuluş Caddesi No: 114 Kurtuluş-Şişli/İSTANBUL

Telefon: (0212) 315 84 00 pbx Faks: (0212) 343 47 80

E-mail: ismmmo@ismmmo.org.tr

www.ismmmo.org.tr



MALİ ÇÖZÜM®

## İ K İ A Y L I K M E S L E K İ D E R G İ

### HAKEM KURULU (Alfabetik Sıraya Göre) Editorial Advisory Board (Alphabetical orders)

- Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Başkent Üniversitesi)  
Prof. Dr. Tamer AKSOY (İbn Haldun Üniversitesi)  
Doç. Dr. Halil İbrahim ALPASLAN (Marmara Üni.)  
Prof. Dr. Erdiç ALTAY (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Figen ALTUĞ (E. Öğretim Üyesi)  
Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Doğan ARGUN (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Başak ATAMAN (Marmara Üniversitesi)  
Doç. Dr. Oğuzhan BAHADIR (Galatasaray Üniversitesi)  
Prof. Dr. Refika BAKOĞLU (Marmara Üniversitesi)  
Doç. Dr. Eda BALIKÇIOĞLU (Kırkkale Üniversitesi)  
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI (Ankara Üniversitesi)  
Doç. Dr. Özgür BIYAN (Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi)  
Prof. Dr. Burçin BOZDOĞANOĞLU (Bandırma Onyedli Eylül Üniv)  
Prof. Dr. Nejat BOZKURT (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Tamer BUDAK (Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi)  
Prof. Dr. Emre BURÇKİN (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Nurşen CANIKLIOĞLU (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Nuran CÖMERT (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Murat ÇINKO (Marmara Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Ali ÇOŞKUN (Boğaziçi Üniversitesi)  
Prof. Dr. Volkan DEMİR (Galatasaray Üniversitesi)  
Prof. Dr. Erhan DEMİRELİ (Dokuz Eylül Üniversitesi)  
Doç. Dr. Banu DİNÇER (Galatasaray Üniversitesi)  
Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ (Marmara Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Ali DURAL (Galatasaray Üniversitesi)  
Prof. Dr. M. Banu DURUKAN (Dokuz Eylül Üniversitesi)  
Prof. Dr. Mehmet Hasan EKEN (Kırklareli Üniversitesi)  
Prof. Dr. Melih ERDOĞAN (Anadolu Üniversitesi)  
Doç. Dr. Meral FIRAT (İstanbul Aydın Üniversitesi)  
Prof. Dr. Adnan GERÇEK (Uludağ Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Diğdem GÖÇ (Marmara Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Şerif Emre GÖKÇAY (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Gürbüz GÖKÇEN (Marmara Üniversitesi)  
Doç. Dr. Ömer Faruk GÖRÇÜN (Kadir Has Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Ender GÜLVER (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ (İnönü Üniversitesi)  
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (Galatasaray Üniv)  
Prof. Dr. Cemal İBİŞ (Işık Üniversitesi)  
Doç. Dr. Pelin Varol İYIDOĞAN (Hacettepe Üniversitesi)  
Prof. Dr. Süleyman Serdar KARACA (Gaziosmanpaşa Üniversitesi)  
Doç. Dr. Arman Aziz KARAGÜL (Anadolu Üniversitesi)  
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU (Anadolu Üniv)  
Dr. Ahmet KAVAK (Yeminli Mali Müşavir)  
Prof. Dr. Lerzan KAVUT (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Yüksel KOÇ YALKIN (E. Öğretim Üyesi)  
Dr. Resul KURT (Sosyal Güvenlik Uzmanı)  
Dr. Öğr. Üyesi Hand KÜÇÜKÖNDER (Bartın Üniversitesi)  
Prof. Dr. Ömer LALİK (İst. Ticaret Üniversitesi)  
Prof. Dr. Haluk LEVENT (Kemerburgaz Üniversitesi)  
Mehmet MAÇ (Yeminli Mali Müşavir)  
Doç. Dr. İsmail Ufuk MISIRLIOĞLU (UWE Bristol Üniversitesi)  
Prof. Dr. Fatma Naciye Can MUĞAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)  
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİREKÇİ (Mustafa Kemal Üniversitesi)  
Prof. Dr. Serdar ÖZKAN (İzmir Ekonomi Üniversitesi)  
Prof. Dr. Korkut ÖZKORKUT (Ankara Üniversitesi)  
Doç. Dr. Yasemin ÖZUĞURL (Mersin Üniversitesi)  
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR (İstanbul Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Meltem ULUSAN POLAT (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Kerem SARIOĞLU (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. A.R Zafer SAYAR (Atılım Üniversitesi)  
Doç. Dr. Ufuk SELEN (Uludağ Üniversitesi)  
Dr. Veysi SEVİĞ  
Prof. Dr. Barış SİPAHİ (Marmara Üniversitesi)  
Prof. Dr. Elyf SONSUZUĞLU (Girne Üniversitesi)  
Prof. Dr. Fevzi SÜRMELE (Anadolu Üniversitesi)  
Prof. Dr. Münir ŞAKRAK (E. Öğretim Üyesi)  
Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN (İstanbul Ticaret Üniversitesi)  
Prof. Dr. Oktay TAŞ (İstanbul Teknik Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Sabri TOPAK (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇIOĞLU (E. Öğretim Üyesi)  
Prof. Dr. Nuri UMAN (Koç Üniversitesi)  
Prof. Dr. Selçuk USLU (Bilkent Üniversitesi)  
Prof. Dr. Halit Targan ÜNAL (Okan Üniversitesi)  
Prof. Dr. Hakan ÜZELTÜRK (Yeditepe Üniversitesi)  
Prof. Dr. Serhat YANIK (İstanbul Üniversitesi)  
Doç. Dr. Şebnem YAŞAR (Dokuz Eylül Üniversitesi)  
Prof. Dr. Ferda YERDELEN TATOĞLU (İstanbul Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Doğan YILDIZ (Yıldız Teknik Üniversitesi)  
Prof. Dr. Göksel YÜCEL (İstanbul Üniversitesi)  
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ (Dokuz Eylül Üniversitesi)



## SUNUŞ

Değerli meslektaşlarım;

14-15 Mayıs tarihlerinde 25. Olağan genel kurulumuzu yaşadık. Bu süreçte genel kurulumuza gelerek bizlere destek veren tüm meslek mensuplarımıza teşekkürü bir borç biliriz.

Meslek yaşamızın kabulünün 33. yılına girdiğimiz Haziran ayında mesleğimiz için yorulmadan, pes etmeden çalışmaya devam edeceğiz.

Genel Kurulumuz bir kez daha gösterdi ki, mesleğin sorunlarının çözümü Mesleki Saygınlıktan geçmektedir.

Birlik-beraberliğin her geçen gün artan önemi ve değeri bilincinde, dileğimiz; önümüzdeki süreçte meslek mensuplarının birbirlerini rakip olarak değil, bilgiyi paylaşan yol arkadaşları olarak görmeleridir.

Mesleğimizin icrasında ve temsilinde odalarımızın varlığı, bizleri aynı çatı altında tutarak ortak akıl ve çabayla çalışmalarımıza zemin yaratmasında ve mesleğimizin kimlik kazanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bizlere düşen sorumluluk ve görev bilinciyle ‘meslek mensuplarımızın, stajyerlerimizin yanında olmak’ koyduğumuz hedeflerin başında gelmektedir. Benimsediğimiz ilke ve prensiplerimizin ışığında başarmak ve daha çok çalışmak üzere birlikte çıktığımız yolculukta sizlerin yanında olmaktan büyük bir mutluluk ve gurur duymaktayız.

Birlikte atacağımız adımlarla kamu ile olan ilişkilerimizde de daha saygın bir ortamın yaratılması kaçınılmaz olacaktır.

2019-2022 döneminde dergimizin çıkmasına katkı sağlamış olan tüm arkadaşlarıma ve yeni dönemde bayrağı devralacak olan tüm çalışma arkadaşlarıma başarılar diliyorum.

Bu vesile ile de siz değerli okurlarımızı sevgi ve saygıyla selamlıyorum.

Saygılarımızla

**Erol DEMİREL**

Başkan



## HAKEMLİ YAZILAR *REFEREED PAPERS*

### DERLEME MAKALE

Karşılıkların TMS 37, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Kapsamında İncelenmesi ve TMS 37'ye Göre Muhasebe Uygulamaları

*Comparison Of Provisions Under TAS 37, Tax Procedure Law, Turkish Commercial Code and Accounting System Application General Communiqué and Accounting Practices According To TAS 37*

**Prof. Dr. Abitter Özulucan**

13

### DERLEME MAKALE

BOBİ FRS Kapsamında Tarımsal Faaliyetlerin İncelenmesi ve TMS-41 Tarımsal Faaliyetler Standardı İle Karşılaştırılması

*Investigation Of Agricultural Activities Under Financial Reporting Standard For Large and Medium Sized Enterprises and Comparison With TAS-41 Agriculture*

**Prof. Dr. Hakan Taştan - Dr. Öğr. Üyesi Saime Doğan**

45

### ARAŞTIRMA MAKALESİ

Covid-19 Pandemisinin Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensuplarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma

*A Research On the Effects Of the Covid-19 Pandemic On the Accountancy Profession and Accounting Professionals*

**Prof. Dr. Murat Azaltun - Arzu Aktaş -**

**Dr. Öğr. Üyesi Seda Yavuzaslan Söylemez - İsmail Tekbaş - Ayşe Atasoy**

65

### DERLEME MAKALE

Konkordato Komiserlerinin Finansal Tabloların Analizinde Dikkat Etmeleri Gereken Özellikli Hususlar

*Specific Issues To Be Considered At The Analysis Of the Financial Statements By Concordat Commissaries*

**Doç. Dr. Nevran Karaca - Zeynep Kılıç**

103



## HAKEMLİ YAZILAR *REFEREED PAPERS*

### DERLEME MAKALE

Hukuki Belirlilik İlkesi Açısından Türk Vergi Hukukunda Binek Otomobil Kavramı

*The Concept Of Private Car In Turkish Tax Law From the Principle Of Legal Specialty*

**Sinan Akyol - Doç. Dr. Özgür Biyan**

127

### ARAŞTIRMA MAKALESİ

Havayolu Yolcu Taşımacılığı Sektörünün Finansal Performans Göstergelerinin Makroekonomik Analizi: Oran Analizi Yöntemi İle Covid-19 Süreci ve Öncesine İlişkin Bir Karşılaştırma

*Macroeconomic Analysis Of Financial Performance Indicators Of the Airline Passenger Transport Industry: A Comparison With the Ratio Analysis Method and the Covid-19 Process and Before*

**Dr. Melahat Batu Ağırkaya - Dr. Öğr. Üyesi Dursun Keleş**

151

### ARAŞTIRMA MAKALESİ

Toplam Kalite Yönetimi Çerçevesinde Kalite Maliyetleri: Üretim İşletmesinde Bir Uygulama

*Quality Costs In The Framework Of Total Quality Management: An Application In Manufacturing Company*

**Zozan Kanarya Aydın- Dr. Öğr. Üyesi İlker Kefe**

171

### DERLEME MAKALE

‘Tahsil Edilemeyeceği Anlaşılan Kamu Alacağı’ Kavramının Belirlilik İlkesi Bakımından Yargı Kararları Işığında İncelenmesi

*A Consideration Of the Concept Of ‘Public Receivables That Are Apparently Uncollectible’ In Terms Of The Principle Of Certainty Within the Scope Of Judicial Decisions*

**Dr. Zinnur Tunç**

199

### DERLEME MAKALE

BEPS Çerçevesinde Vergiyi Dolanma Yolları İle Mücadele ve Türkiye

*In The Framework Of BEPS, The Fight Against Bypassing Tax and Turkey*

**Öğr. Gör. Erdinç Alp**

243

## HAKEMSİZ YAZILAR *OPINION PAPERS*

Emlak Vergisi Kanuna Göre Sıfır Oranlı Vergi Avantajından Yararlanma Şartları İle Tereddüdü Mucip Görülen Hususlar <b>Ümit Bozkurt - Fatma Kara</b>	247
Sigorta Eksperliğinden Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi <b>Hakan Değirmenci</b>	257
Organize Sanayi Bölgelerinde Açılan Özel Okulların İşyeri Açma ve Çalıştırma Ruhsat Hacı <b>Salih Çalal</b>	275
Ülkemizde Sosyal İçerik Üreticilerine İlişkin Vergilendirme ve Singapur'daki Uygulama <b>Mehmet Ali Yaprak</b>	281
Teknopark Bölgesinde Faaliyet Gösteren Şirketlerin Akademisyenlerden Aldıkları Danışmanlık ve Proje Hizmetlerinin Vergilendirilmesi <b>Mustafa Şen</b>	293
Mevsimlik İşçilerin Yıllık Ücretli İzin Hakkı <b>Cumhur Sinan Özdemir</b>	299
Yaş Dışındaki Emeklilik Şartlarını Doldurarak Kıdem Tazminatı Alma Hakkı Kaç Kez Kullanılabilir? <b>Fatih Rüştü Taşkın</b>	307
İrtibat Bürolarının İşleyişi <b>Erol Sönmezocak</b>	317
Muhasebe Mesleğinde Yeni Bir Anlayış – Sosyal Muhasebe <b>Özkan Çınar</b>	325
<b>Yayın Politikası İlkeleri</b>	331

## DERLEME MAKALE

## HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI<sup>1</sup>

### *THE CONCEPT OF PRIVATE CAR IN TURKISH TAX LAW FROM THE PRINCIPLE OF LEGAL SPECIALTY*

Sinan AKYOL\*

Doç. Dr. Özgür BİYAN\*\*

## ÖZ

Hukuk devleti ilkesi uyarınca, vergi hukukunda yasaların ve yasalara dayanılarak hazırlanan tali düzenlemelerin açık, net, anlaşılabilir ve makul bir seviyede öngörülebilir olmaları hukuki belirlilik ilkesi açısından son derece önemli bir konudur. Mükelleflerin ve idarenin vergisel işlemlerde nasıl hareket etmesi gerektiğine dair önemli kılavuz ilkelerden biri olan hukuki belirlilik ilkesine uygun düşmeyen konulardan biri de vergi hukukunda geniş bir mükellef grubunu ilgilendiren binek otomobil kavramıdır. Kanuni bir tanımı ve açıklaması bulunmayan binek otomobil kavramına ilişkin pek çok yasal düzenlemede TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapılmaktadır. Ancak söz konusu atıf ile çözüm üretilmediği gibi sorun ve tereddütler yaşanmakta olduğu görülmektedir. Literatür taraması yöntemi kullanılarak oluşturulan bu çalışmada, TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna ilişkin tali düzenlemelerin açık, net ve anlaşılabilir olmadığı tespit edilmekte ve çözüm önerisinde bulunmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Hukuki Belirlilik İlkesi, Binek Otomobil, Hukuk Devleti

<sup>1</sup> Bu çalışma, Doç. Dr. Özgür BİYAN'ın danışmanlığında Sinan AKYOL tarafından hazırlanan ve 21.12.2021 tarihinde savunulan "Türk Vergi Sisteminde Binek Otomobillerin Vergilendirilmesine Yönelik Düzenlemelerin Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi" isimli yüksek lisans tezinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

\* Maliye Bilim Uzmanı, snnakyl37@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2129-192X>.

\*\* Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü, obiyar@bandirma.edu.tr. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0804-9963>.

## ABSTRACT

According to the rule of law principle, it is an extremely important issue in terms of the principle of legal certainty that laws in tax law and secondary regulations prepared on the basis of laws are clear, understandable and reasonably foreseeable. One of the issues that do not comply with the principle of legal certainty, which is one of the important guiding principles on how taxpayers and the administration should act in tax transactions, is the concept of passenger car, which concerns a wide group of taxpayers in tax law. In many legal regulations regarding the concept of passenger car, which does not have a legal definition and explanation, reference is made to TGTC GTIP 87.03. However, it is seen that there are problems and hesitations as well as no solution can be found with the reference in question. In this study, which was based on using the literature review method, it is determined that the secondary regulations regarding the TGTC GTIP 87.03 position are not clear, clear and understandable, and a solution is proposed.

**Keywords:** Principle of Legal Certainty, Private Car, State of Law

## 1. GİRİŞ

Anayasa'da yer bulan hukuk devleti ilkesi uyarınca, hukuk sistemi içinde yer alan tüm düzenlemelerin belirlilik ilkesine uygun olması gerektiği genel kabul görmüş bir ilkedir. Bu bağlamda yasaların ve yasalara dayanılarak hazırlanan yürütmenin düzenleyici işlemlerinin herhangi bir duraksamaya ve kuşkuyla yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılabilir bir seviyede ve **öngörülebilir olmaları gerekir**. Belirlilik ilkesi aynı zamanda bireylerin ve vatandaşların hukuk kurallarını önceden bilmesine ve böylece eylem ve işlemlerini belirlenen bu hukuk kuralları çerçevesinde güvenle yapmalarına olanak tanınmasında büyük rol oynar. Kanuni düzenlemeler mümkün olduğunca bireylerin yapmış olduğu işlemleri aksatmayacak ve duraksatmayacak biçimde açık, anlaşılır ve uygulanabilir biçimde olmalıdır. Bu kural kamu hukuku dalı olan vergi hukuku açısından da geçerlidir.

Diğer yandan pek çok mükellefi yakından ilgilendiren konulardan biri olan binek otomobillerle ilgili Türk Vergi Hukuku'nda çok özel düzenlemeler dikkat çekmektedir. Gider kısıtlamaları (Gelir Vergisi Kanunu m. 40/1-5-7 ve 68/4-5), amortisman kısıtlaması (Vergi Usul Kanunu, m. 320/2) ve KDV ile ilgili sınırlama (Katma Değer Vergisi Kanunu m. 30/b) binek otomobil konusunda fevkalade önem arz eden kanuni düzenlemelerdir. Binek otomobillerle ilgili

bu düzenlemeler ayrı bir inceleme konusu olmakla birlikte, büyük bir mükellef grubunu ilgilendiren ve detaylı düzenlemelere sahip olan binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği de bir o kadar karışıktır. Sıradan bir vergi mükellefi bir yana düzenlemeler detaylıca irdelendiğinde, konunun uzmanları tarafından dahi tartışmalar olduğu, binek otomobil kavramı kapsamına hangi otomobillerin girdiği hususunun karışık bir yapı sergilediği görülmektedir. **Üstelik bu karışıklık sadece mükellefler** ve uzmanlar tarafından değil, idare tarafından da yaşanmaktadır.

**İşte bu çalışmada öncelikle** belirlilik ilkesi ile ilgili kuramsal açıklamalara yer verilerek binek otomobil kavramı bu genel ilke çerçevesinde değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Muhtelif vergi kanunları yanında, vergi kanunları dışındaki kanuni düzenlemelerde yer alan “binek otomobil” kavramı irdelenerek kavramın nasıl bir karmaşaya neden olduğu incelenecek ve çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

## 2. BELİRLİLİK İLKESİNİN KURAMSAL TEMELLERİ

1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 2'nci maddesine göre; *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir”*. Anayasanın 2'nci maddesi gereği hukuk devleti koyduğu kurullarla hukuki güvenliği ön planda tutmak zorundadır ve belirlilik ilkesine uygun hareket etmek durumundadır. Hukuk devleti devletin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlanması suretiyle, kişilerin hukuki güvenliğini sağlayan bir devlet sistemini ifade etmektedir (**Özbudun, 1993, s. 89**; Ateş, 2006, s. 114). Anayasa Mahkemesi'ne (AYM) göre hukuk devleti, **bütün işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da uymak zorunda olduğu temel hukuk ilkelerine bağlı olan devlettir** (Anayasa Mahkemesi, 2001). AYM'ye göre (Evren, 2019, s. 128-129), *“kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının*

*öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar”.*

Hukukun üstünlüğünün kabul edildiği, kişi hak ve özgürlüklerinin koruma altına alındığı, hukuk düzeninin adaletli olduğu, bağımsız bir vergi sistemine sahip olan ve yürürlükteki yasaları evrensel hukuk kurallarına uygun olan devlet (**İkinciöğulları**, 1997, s. 36) olarak tanımlanan hukuk devleti vergi hukuk ile de yakın ilişki içindedir. Hukuk devleti ilkesi, çizdiği sınırlamalar ve koyduğu kurallarla vergilendirme sürecinde gerçekleşen tüm işlemlerin hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini hedef alır. Bu etkileşim temel hak ve özgürlüklere kadar dayanmaktadır (**Şenyüz**, 2014, s. 84). Hukuki güvenlik ilkesi ile geleneksel vergilendirmede belirlilik ilkesine farklı bir anlam kazandırmakta, sadece hukuki güvenlik korunmakla kalınmamakta aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır (**Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker**, 2019, s. 53).

Anayasanın 2’nci maddesinde düzenlenmiş olan hukuk devletinin en temel ilkelerinden birisi de belirlilik ilkesidir (Gülçür, 2018, s. 162). Belirlilik ilkesi, bireylerin ve vatandaşların hukuk kurallarını önceden bilmesine ve böylece eylem ve işlemlerini belirlenen bu hukuk kuralları çerçevesinde güvenle yapmalarına fırsat vermektedir. Yasal düzenlemelerin bireylerin ve idarenin yapmış olduğu işlemleri aksatmayacak ve duraksatmayacak biçimde açık, anlaşılır ve uygulanabilir biçimde olması belirlilik ilkesinin vazgeçilmez kuralıdır (**Şişman**, 2016, s. 2429). Vergileme açısından belirlilik ilkesi, verginin konusunun, tarh ve tahsil zamanlarının, vergi miktarının hem gelir yönetimi hem de mükellef bakımından önceden biliniyor olmasını ifade etmektedir (Akın, 2015, s. 5). Belirlilik ilkesini tamamlayan öngörülebilirlik ilkesi de bireylerin kanunda düzenlenmiş olan hükümleri, kendileri açısından nasıl bir sonuç doğuracağını önceden tahmin edebilecek şekilde düzenlemelerini gerektirir (Durmuş, 2018).

Belirlilik ilkesi hukuk dilini de kapsayan ve söz konusu kavramla etkileşim içinde olan bir ilkedir. Bir hukuk dilinin belirlilik ilkesine uygun olabilmesi için açık, yalın, kolay anlaşılabilir olması, çift anlamlı ve içerikten yoksun olmaması gerektiği (Karakoç, 2014, s. 1024; Anayasa Mahkemesi, 2015; Anayasa Mahkemesi 2015) kabul edilir. Aslında bu husus pozitif düzenlemelerde de yerini almıştır. Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in (RG, 17.02.2006/26083) 4/1-e ve f hükümlerinde

de bu husus açıkça belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemelere göre hukuki metinlerde taslakların kapsam maddesi, herhangi bir tereddüde yol açmayacak açıklıkta düzenlenir, taslağın kapsamı konusunda herhangi bir tereddüt bulunmuyorsa, taslakta ayrıca kapsam hükmüne yer verilmeyeceği gibi madde metinleri kısa ve anlaşılır biçimde düzenlenir, ayrıç içinde açıklayıcı hükümlere kullanılmaz.

### 3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI

Türk hukukunda otomobillere yönelik çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Gerek sosyal gerekse ticari yaşamda sıkça kullanılan otomobiller pek çok kanunun doğrudan ya da dolaylı konuları arasındadır. Vergi hukuku açısından da aynı durum olduğu söylenebilir. Vergi mevzuatında otomobillere ilişkin çeşitli tanımlar ve sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu ayırımlardan belki de en önemlisi uygulamada binek otomobil ve ticari araç ayırımına yöneliktir (Uludağ, 2015, s. 60). Bu ayırımın sebebi ise, işletmelerin ticari faaliyetleri sırasında kullandıkları binek otomobillerin ticari araçlarla sürekli karşılaştırılması ve konumlandırılmaya çalışılmasıdır. Bunun nedeni ise çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı değinileceği üzere binek otomobillerin sadece ticari amaçlı kullanımlarla sınırlandırılmaması, ticari yaşam dışında da kullanılabilir olmasıdır. Tam bu noktada binek otomobilin ne amaçla kullanıldığı ön plana çıkmaktadır.

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 tutulmaktadır (Sezgin, 2009, s. 46-47). Ancak maliye bilim dalının da yakın ilişkide olduğu muhasebe bilim dalı perspektifinde, binek otomobiller ve ticari araçlar, tek düzen hesap planında “taşıtlar” olarak geniş bir tanımlama içerisine alınmaktadır (1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği, 1992). Farklı vergi uygulamaları veya ödenecek vergiyi etkileyen durumlar özellikle binek otomobiller için düzenlenmiştir. Ancak pek çok görüşe göre binek otomobil ile alakalı yapılan tanım veya kapsamlar yeterli değildir (Erdem, 1997, s. 115; Ürel, 1998, s. 4). Dolayısıyla binek otomobilin, 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 edilmektedir (Şeker, 2008, s. 12).

### 3.1. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenleme

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (RG, 12.01.1961/10705) (VUK) açısından binek otomobillere ilişkin özel bir düzenlemeye yer verilmekte (m. 320/2), ancak binek otomobil kavramı için tanım veya kapsam belirleyen bir açıklama bulunmamaktadır. Gerek VUK'da gerekse ilgili genel tebliğlerde, binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda herhangi bir açıklama yapılmamaktadır.

### 3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (RG, 02.11.1984/18563) (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 almaktadır. Aynı zamanda KDVK'nın 28'inci maddesi kapsamında KDV oranlarının belirlendiği binek otomobillere ilişkin düzenleme de bulunmaktadır (Gündüz, 2015, s. 19).

KDVK 30/b maddesindeki düzenleme, faaliyet konularına göre işletmelerin binek otomobil alımlarına ilişkin yaptıkları harcamalar neticesinde yüklenen KDV'nin ödenecek KDV'den mahsubuna izin vermeyen uygulamayı ifade etmektedir (Oral, 2008, 59-60). Ancak indirilmeyecek KDV düzenlemesinde binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği hususunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir. KDV Genel Uygulama Tebliği'nde aynı durum söz konusudur. Bakanlar Kurulu Kararı (RG, 30.12.2007/13033) (BKK) tarafından KDV oranlarının belirlendiği I sayılı listenin dokuzuncu satırı kapsamında binek otomobillere ilişkin düzenlemeler ise dikkat çekicidir<sup>2</sup>. Binek otomobil kavramına ilişkin KDV oranlarının belirlendiği BKK

<sup>2</sup> 9- "Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız "kullanılmış" olanlar, "Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 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 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 yüklenen 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 işgal 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)."



düzenlemesinde Türk Gümrük Tarife Cetveline (TGTC) atıf yapılmaktadır. Binek otomobillere ilişkin KDV oranlarının belirlendiği söz konusu BKK düzenlemesine göre, TGTC Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) 87.03 pozisyonundaki araçlar binek otomobil olarak değerlendirilmektedir<sup>3</sup>. Dolayısıyla 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 yapılmaktadır (Vural, 2015, s. 69).

### 3.3. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (RG, 06.01.1961/10700) (GVK) kapsamında binek otomobillere ilişkin özel bir tanım veya açıklama bulunmamaktadır. Ancak GVK'da binek otomobillere ilişkin 7194 sayılı Kanun (RG, 05.12.2019/30971) ile ticari kazançların indirilebilecek giderler kenar başlıklı 40'ncı 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 almaktadır<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> **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.

<sup>4</sup> **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 8.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile **binek otomobillerinin** iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 200.000 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** kiralınması 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** kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 230.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya **binek otomobilin** ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 430.000 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 (amortismanına 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 230.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya **binek otomobilin** ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 430.000 Türk lirasını aşan **binek otomobillerinin** her birine ilişkin ayrılan

GVK'daki düzenlemeler, faaliyet konularına göre işletmelerin satın aldığı veya kiraladığı binek otomobillere ilişkin gider kısıtlamalarını ifade etmektedir (Gündüz, 2020, s. 98). İlgili GVK düzenlemelerindeki binek otomobil kavramına ilişkin ise, tali bir düzenlemeyle GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyaları kapsadığı belirtilmektedir (311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği, 2020). Sonuç olarak, binek otomobillere ilişkin 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 vergi düzenlemelerinde bir tanımlama yapmak yerine hangi mal gruplarının binek otomobil sınıfında olduğu gümrük tarife aracılığıyla tespit edilmiştir.

### 3.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (RG, 12.06.2002/24783) (ÖTVK) kapsamında binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirten bir düzenleme olduğu fark edilmektedir. 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 belirlenmekte<sup>4</sup> ve binek otomobil kavramına ilişkin TGTC GTİP 87.03 pozisyonu dışındaki diğer düzenlemelerdeki tanımların dikkate alınmayacağı açıklanmaktadır (ÖTV II Sayılı Liste Uygulama Tebliği, 2015).

---

*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 8.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 200.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir).”

4 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 yarı arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarı 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]”.

### 3.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenleme

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (RG, 23.02.1963/11342) (MTVK) kapsamına doğrudan otomobiller girmesine rağmen söz konusu Kanun dahilinde de direkt olarak binek otomobillere ilişkin özel bir tanım veya düzenleme bulunmamaktadır. Ancak MTVK'nın tanımlar kenar başlıklı 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre genel olarak otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği ifade edilmektedir. Buna göre *“Yapısı itibarıyla, sürücüsü dahil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç”* otomobil olarak tanımlanmıştır.

### 3.6. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonunda Binek Otomobil Kavramı

Türk Vergi Hukuku'nda VUK, KDVK, GVK ve ÖTV açısından binek otomobil kavramına ilişkin tanım veya kapsam için TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atıf yapıldığı görülmektedir. Bu nedenle aslında vergi kanunları açısından en önemli ve ön plana çıkan düzenlemenin TGTC kapsamındaki tanımlama olduğunu söylemek mümkündür. 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 Cumhurbaşkanlığına kabul edilen cetveli ifade eder”* olarak tanımlanmaktadır (Gümrük Yönetmeliği, md. 32/n). İlgili hüküm uyarınca TGTC, 4458 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu'na (RG, 4.11.1999/23866) (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'de 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 kapsamaktadır (1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıl 87, 2008, s. 1). TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki eşyalar ise, *“Binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)”* olarak tanımlanmaktadır (2 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki, 2010, s. 312). İlgili tanımlamaya göre, TGTC GTİP 87.03 pozisyonu, esas itibarıyla “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 sınıflandırılmıştır (3 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki, 2017 s. 2159-2160). Ayrıca TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki “insan” taşımak üzere üretilmiş binek otomobil ve diğer motorlu taşıtların örneklendirme yapılarak genel görünümü aşağıdaki gibi düzenlenmiştir (1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıl 87, 2008, s. 5);

- 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 ve benzeri) taşıtlar,
- Özellikle kar üzerinde seyahat için düzenlenmiş taşıtlar (kar arabaları ve benzeri),
- Golf arabaları ve benzeri 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 (RG, 27.05.2005/25888), 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, “*I+1, I+3, I+4 veya I+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*” binek otomobil olarak ifade edilmiştir.

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 otomobillerin 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 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 anlaşılacağı 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.

Öncelikle, GTİP 87.02 pozisyonundaki eşyalar ile GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin “insan” taşıma niteliğine göre karşılaştırılması esnasında binek otomobillerin kapsamı daralmaktadır. GTİP 87.02 pozisyonundaki eşyalar<sup>5</sup>, “on veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar” olarak tanımlanmaktadır (4 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki, 2017, s. 19). GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin tanımında ise, parantez içinde “(87.02 pozisyonuna girenler hariç)” ve “(steysin vagonlar ve yarış 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 tanımlanmaktadır (2 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıl 87, 2012, s. 6). GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller ile GTİP 87.02 pozisyonundaki

<sup>5</sup> GTİP 87.02 pozisyonundaki motorlu taşıtlar için ayrıca bkz., “sürücü dahil 10 ila 15 kişi taşıma kapasitesi olanlar minibüs, sürücü dahil 16 ila 25 kişi taşıma kapasitesi olanlar midibüs, sürücü dahil 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.

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 belirlenebilir (Kılıçkaya, 2001, s. 261). Bu itibarla, binek otomobillerin insan taşıma kapasitesinin Karayolları Trafik Kanunu'nda yer alan otomobil tanımından herhangi bir farkı bulunmazken, MTVK'da yer alan otomobil tanımından farklılık gösterdiği ifade edilebilir.

GTİP 87.04 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<sup>6</sup>. “eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar” olarak tanımlanmaktadır (1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıllar 87, 2008, s. 4). 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 sınıflandırılmıştır (3 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi, 2017, s. 2162). 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 kullanılabilen diğer bir alanı içeren tek bir iç alana sahip olan motor taşıtlar” olarak düzenlenmektedir (1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıllar 87, 2008, s. 5). GTİP 87.04 pozisyonundaki “çok amaçlı taşıtların” eşya taşımak için üretilen motorlu taşıtlar

6 Ayrıca GTİP 87.04 pozisyonundaki eşya taşımak için üretilen motorlu taşıtlar için bkz., “1+1 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemeri 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 taşıtlar” (8 Seri Numaralı Tarife-Sınıflandırma Kararı, 2005).

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 düzenlenmiştir (2 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıllık 87, 2012, s. 8). 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’deki gibi özetlenmiştir:

**Tablo 1. 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 monte 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.	✓ (Pence-reli)	✓ (Pencere-siz)
Sürtücü ve ön yolcu alanı ile arka alan arasında daimi panel veya bariyerler bulunur.	X	✓
Taşıtların 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**, Fasıllık 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.

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 açıklanmıştır (3 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki, 2016, s. 331). 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 anlaşılmaktadır (Uğurlu, 2013, s. 41-42). Ayrıca dikkat edilirse, çok amaçlı taşıtlardan biri olan panelvan türü taşıtlarda ilgili özel niteliğin sağlanması halinde, Tablo 1’de yer alan hem daimî 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 açıklanmıştır (6 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki, 2019, s. 336). Kamyonet tipi çok amaçlı taşıtların, ikiden fazla 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.

Binek otomobil kavramına ilişkin son özellikli durum ise, arazi taşıtları ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplere ilişkindir. Arazi taşıtları, *“Karayollarında yolcu veya yük taşıyabilecek şekilde imal edilmiş olmakla beraber bütün tekerlekli motorlardan güç alan veya alabilen motorlu taşıttır”* şeklinde tanımlanmaktadır (Karayolları Trafik Kanunu md. 3). Danıştay ve vergi idaresi arazi taşıtların ve arazi taşıtı niteliğindeki 4x4 jeeplerin insan taşıma özelliği nedeniyle binek otomobil kapsamında değerlendirmektedir (Danıştay, 9. Daire, 2006; Güneş, 2009, s. 242). 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 edilmektedir (Güneş, 2011, s. 231).

Sonuç olarak Gümrük Vergisi mevzuatındaki açıklamalar ışığında, TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobillerin kapsamı hem Karayolları Trafik Kanunu’nda (RG, 18.10.1983/18195) hem de MTVK’da belirlenen otomobil kavramından daha geniş bir anlam içeriğine sahiptir. TGTC GTİP 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller, esas itibariyle 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.

#### **4. HUKUKİ BELİRLİLİK İLKESİ AÇISINDAN BİNEK OTOMOBİL KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan hukukî güvenlik ilkesine göre kanunların açık, sade ve anlaşılabilir olması, mümkün olduğu kadar yoruma açık olmaması ve hukuk dilinin de buna uygun yazılması önem arz etmektedir. Bu çerçevede çalışmanın konusu itibariyle binek otomobil kavramı “kapsam” ve “tanımlama” açısından irdelenecektir.

##### **4.1. TGTC GTİP 87.03 Pozisyonu Kapsamı Bakımından**

Türk Vergi Hukuku’nda yer alan vergi kanunlarının hiçbirinde binek otomobillere ilişkin tanım belirleyen bir açıklama yer almamaktadır (Erdem, 1997, s. 115; Biçer ve Ürel, 1998, s. 4). Vergi kanunlarında binek otomobillere ilişkin tanım veya kapsam belirten açıklamanın olmaması, vergi uygulamalarında birtakım sorun ve tereddütlere neden olmaktadır (Atıla ve Yıldız, 2002, s. 97). Bu durum, binek otomobillere ilişkin vergi düzenlemelerinde tali bir metin olan TGTC GTİP 87.03 pozisyonuna atf yapılarak çözümlenmeye çalışılmıştır (Ürel, 2004, s. 59). Ancak GTİP 87.03 pozisyonu hem binek otomobilleri hem de özel amaçla üretilen diğer insan taşıma araçlarını birlikte düzenlemektedir. 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 kapsamaktadır (1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki Fasıllar 87, 2008, s. 5). Bu bağlamda, binek otomobil kavramının neyi ifade ettiği veya ilgili pozisyonda hangi taşıtları kapsadığını gümrük tarife cetveli izahnameleri ve açıklama notlarından çıkarabilmek ve netleştirebilmek pek mümkün görünmemektedir.

Diğer yandan, GTİP 87.03 pozisyonunda yer alan insan taşımak üzere üretilen motorlu taşıtlar vergi uygulamalarında birlikte düşünülerek uygulanmaktadır. Örneğin, hem 13033 sayılı BKK düzenlemesinde<sup>7</sup> hem de ÖTVK ekli II sayılı listesinin GTİP 87.03 pozisyonundaki eşya isminde<sup>8</sup>, yukarıda ifade edilen özel amaçla üretilen diğer insan taşıma araçları, köşeli parantez kullanılarak ilgili vergi düzenlemelerinden 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 özel amaçla üretilen diğer insan taşıma araçlarının ayrı ayrı düzenlenmesi daha makul ve yerinde olabilir. Ayrıca, TGTC GTİP numaraları, uluslararası ticarete eşyaların tanıtımı ve ayırımı yapmak amacıyla kullanılmaktadır (Aka ve Ürinal, 2018, s. 161-

7 “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, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.]

8 “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, 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]”.

162). GTİP numarasının önemi ve binek otomobillere ilişkin VUK, KDVK ve GVK'daki 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 amaçla üretilen diğer insan taşıma araçları olarak düzenlenebilir. Böylelikle GTİP 87.03 pozisyonu kapsam bakımından ayrılabilir ve ayrıca vergi düzenlemelerinin gereksiz ve anlaşılmasız bir şekilde uzatılmaması da sağlanabilir.

#### 4.2. Tanımlanamaması Bakımından

Binek otomobiller esas itibariyle 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'de 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 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 değerlendirilmemektedir (Akbal, 2015, s. 114). Tüm bu durumlar binek otomobillerin açık, net anlaşılabilir ve makul bir düzeyde öngörülebilir bir genel tanımının yapılmasına neden olmaktadır.

Diğeryandan 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 panelvanlar ile arazi taşıtları ve arazi taşıtı ve niteliğindeki jeepleri kapsayan motorlu taşıtlar olarak da tanımlanabilir. Ancak bu tanım da yetersizdir. Çünkü tanımı yapılmaya çalışılan binek otomobillerin içinde tanımlanması gereken başka motorlu taşıtlar 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 de 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 olmaması önemini yitirmektedir. Örneklendirme yoluyla binek otomobiller, yarış, spor, salon tipi arabalar, 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. Diğer 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 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; ayrıcı nitelikleri,
- Kamyonet tarzı taşıtlar; ayrıcı 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/taşıtlar/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 olduğunu ifade etmek gerekir (E. Akın, 2006, s. 104).

## 5. SONUÇ

Türk Vergi Hukuku'nda son derece ayrıcalıklı düzenlemelere sahip olan binek otomobil konusundaki en esaslı sorunlardan biri bizatihi kavramın kendisidir. Diğer bir ifadeyle binek otomobil kavramından ne anlaşılması gerektiği ortaya konulamamaktadır. Üstelik bu kavram pek çok kanun açısından farklı sınıflandırma ya da niteliklere göre vergilendiğinden mükellef açısından tam bir belirsizlik olduğu ifade edilebilir. Oysa Anayasa'nın ikinci maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi gereği kanuni metinlerde yapılan düzenlemelerin açık, anlaşılabilir, öngörülebilir olması büyük önem arz etmektedir. Ancak bu sonuca karşın binek otomobil kavramının pek çok Kanun çerçevesinde

düzenlenmeye çalışılması, farklı kısıtlamalara tabi olmasına ve geniş bir mükellef grubunu ilgilendirmesine rağmen net anlaşılması başlı başına bir sorundur. Çalışma kapsamında verilen örneklerden de görüleceği üzere pek çok Kanun'un atıf yaptığı TGTC dahi anlaşılması zor bir düzenlemedir.

Öte yandan binek otomobil gibi bir kavramı tanımlamanın da kolay olmadığı söylenebilir. Ancak en azından yukarıdaki karmaşayı ortadan kaldırmak için daha sade bir kanuni düzenleme yapılması gerektiği açıktır. Bu bağlamda TGTC kapsamında değişiklikler yapılarak başta Karayolları Trafik Kanunu'ndaki açıklamaları baz alarak daha temel sınıflandırmalar yapmak uygulamayı basitleştirecek ve farklı tanımlama yapma ihtiyacını ortadan kaldıracaktır. Örneğin TGTC GTİP 8703.01 pozisyonu Karayolları Trafik Kanunu'nda tanımı yapılan otomobilleri, Karayolları Trafik Kanunu'nda tanımı yapılan arazi taşıtları ve 4x4 jeepleri, panelvan tarzı taşıtlar ile kamyonet tarzı taşıtları ayırıcı nitelikleri ile beraber düzenlenmesi mümkündür.

## KAYNAKÇA

*1 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki*(2008, 13 Eylül) Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 26996). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/09/20080913M1-1.htm>.

*1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği* (1992, 26 Aralık) Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 21447). Erişim Adresi: [https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447\\_1.pdf](https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf).

*2 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki*(2010, 6 Şubat) Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 27485). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/02/20100206-10.htm>.

*2 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki*(2012, 29 Mayıs) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 28307). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/05/20120529M1-1.htm>.

*3 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki* (2016, 22 Mart) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 29661). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/03/20160322M1-1.htm>.

*3 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi Eki* (2017, 15 Şubat) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 29980). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170215M1-1.htm>.

311 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği (2020, 27 Mayıs) Resmi Gazete (Sayı: 311379) Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/05/20200527-10.htm>.

4 seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki (2017, 11 Şubat) Resmi Gazete (Sayı: 29976). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170211-13.htm>.

6 Seri Numaralı Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları Eki(2019, 30 Aralık) Resmi Gazete (Sayı: 30994). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/12/20191230M2-1.htm>.

Aka A. ve Ürünal, A. A. (2018). Türkiye’de Dış Ticaret Uygulamaları: 4458 Sayılı Gümrük Kanunu Özelinde. *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, 154-170.

Akbal, G. (2015). Panelvan Tarzı Taşıtlarda KDV İndirimi ve MTV’nin Durumu. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 144, 109-115.

Akın, E.(2006). Mevzuatımızda Binek Otomobil Kavramı. *Yaklaşım*, 166, 101-104.

Akın, E. (2015). Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Temeli ve Sınırları. *Sorumlu Vergicilik. KPMG*. <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-emrah-akin.pdf>. Erişim Tarihi: 21.05.2020.

Anayasa Mahkemesi (08.12.2015). E.2014/ 87ve K.2015/112 Sayılı Kararı. Ankara: Anayasa Mahkemesi.

Anayasa Mahkemesi (14.01.2015). E.2014/100ve K.2015/6 Sayılı Kararı. Ankara: Anayasa Mahkemesi.

Anayasa Mahkemesi (28.03.2001). E.1999/51 ve K.2001/63 Sayılı Kararı. Ankara: Anayasa Mahkemesi.

Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları.

Atıla, Ö. ve Yıldız, F. O. (2002). Binek Otomobillere Ait İndirilmeyecek Katma Değer Vergisinin Kapsamı. *Vergi Dünyası*, 253, 97-102.

Biçer, H. ve Ürel, G. (1998). Vergi Hukukunda Binek Otomobiller, *Vergi Dünyası*, 203, 4-12.

Danıştay 9. Dairesi (11.10.2006). E.2005/1618 ve K.2006/ 3798 Sayılı Kararı. Ankara: Danıştay 9. Dairesi.

Durmuş, M. N. (2018) *Vergilendirmede Kanunilik, Öngörülebilirlik ve Adalet İlkeleri Kapsamında AİHM Kararlarına Bakış*. <https://vergialgi.net/vergilendirmede-kanunilik-ongorulebilirlik-ve-adalet-ilkeleri-kapsaminda-aihm-kararlarina-bakis>. Erişim Tarihi: 20.05.2020.

Erdem, H. (1997). Binek Otomobil Kavramı ve Giderleri. *Yaklaşım*, 60, 115-120.

Evren, Ç. C. (2019). Bir Örnek Olay Üzerinden Mahkeme Kararlarında İstikrar. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 2, 113-136.

Gelir İdaresi Başkanlığı (08.08.2011). *KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirküleri*. İstanbul: Gelir İdaresi Başkanlığı. Erişim Adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/87115>.

Gülçür, A. (2018). AHİM ve Türk Anayasa Mahkemesinin Kararları Işığında Hukuki Kesinlik (Belirlilik) İlkesinin İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 1, 149-175.

Gümrük Yönetmeliği (2009, 07 Ekim). Ankara: Resmi Gazete (Sayı: 27369). Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/10/20091007M1-1.htm>.

Gündüz, N. (2015). Binek Otomobil Alım Satım Faaliyetlerinde Bulunan İşletmeler Bu Faaliyetleri Nedeniyle Yüklendikleri Katma Değer Vergisini İndirim Konusu Yapabilirler Mi?. *Vergi Raporu*, 190, 17-23.

Gündüz, T. (2020). 7194 Sayılı Kanun ile Getirilen Değişikliklere Göre Binek Otomobillerin Giderlerinin Hasılatтан İndirilmesine Yönelik Kısıtlamalar. *Yaklaşım*, 326, 95-104.

Güneş, Ş. (2011). İndirilmeyecek KDV'lerde Özellikli Durumlar. *Mali Çözüm*, 106, 229-237.

Güneş, Şibli (2009). Vergi Uygulamalarında Genelde Yapılan Hatalar ve Özellikli Konular. Kayseri : Kayseri SMMMO.

İkinciogulları, F. (1997). Hukuk Devleti. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1.

Karakoç, Y. (2014). *Genel Vergi Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (2014, 26 Ocak). Ankara: Resmi Gazete (28983). Erişim Adresi : [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv\\_genteb.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdv_genteb.pdf).

Kılıçkaya, M. (2001). KDV Kanunu ve Türk Gümrük Tarife Cetveli Açısından Binek Otomobil Tanımı. *Yaklaşım*, 101, 255-261.

Oral, H. (2008). Otomobil Alımlarında KDV İndirimi (Türkiye ve AB Uygulamaları). *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı 3, 55-79.

Öncel, Y., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.



Özbudun, E. (1993). *Anayasa Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (2015, 18 Nisan) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 29330) Erişim Adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150418-8.htm>.

Sezgin, B. (2009). İşletmeye Ait Kullanılmış Binek Otomobil Teslimlerinin KDV Kanunu Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu*, 121, 44-49.

Şeker, S. (2008). Binek Otomobiline İlişkin Vergi Uygulamaları. *Mali Pusula*, 42, 12-19.

Şenyüz, D. (2014). Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Affı. *TESAM Akademi Dergisi*, 1, 81-96.

Şişman, G. (2016). Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4, 2423-2444.

Uğurlu, U. (2013). Pikap Türü Araçlarda KDV Oranı, *Vergi Raporu*, 168, 40-45.

Uludağ, B. (2015). Vergisel Açıdan Binek ve Ticari Araç Farklılığı. *Vergi Sorunsalı*, 317, 59-63.

Ürel, G. (2004). Otomobil Nedir? Ne Değildir? *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 8, 52-60.

Vural, S. (2015). KDV Uygulamasında Binek Otomobil Bilmecesi. *Vergi Raporu*, 184, 67-72.