

2024/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

15 Aralık 2024 Pazar – 16.00 - 18.00 (2 Saat)

Uyarı! [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirime dışı bırakılacaktır.

[3] Cevaplarınızı lütfen **okunaklı** yazınız.

[4] Bu sınav 4 sorudan oluşmaktadır.

Sorular

Soru-1:

a) Emlak (bina) vergisi mükellefiyeti bulunan Bay A'nın maliki olduğu evi, 2023 yılında Şubat ayında meydana gelen depremde yıkılmış ve kullanılamaz hale gelmiştir. Bay A halen kiralık bir evde oturmakta olup depremde yıkılan evin enkazı kaldırılmış olup arası boş olarak durmaktadır.

Yukarıdaki olayı, **1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun** emlak (bina ve arazi) vergisi mükellefiyetinin başlaması ve bitmesi ile ilgili hükümleri kapsamında değerlendirerek Bay A'nın emlak (bina ve arazi) vergisi mükellefiyetinin sona erdiği ve başladığı tarihleri tespit ediniz, Bay A'nın depremde yıkılan evinin enkazının bulunduğu arsaya ait arazi vergisinin durumunu (ilgili belediye tarafından alınıp alınmayacağı) yazınız (**10 Puan**).

b) Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Bayan H, 2024 Haziran ayında vefat etmiştir. Mirası reddetmemiş kanuni tek mirasçısı oğlu L'dir. Bayan H'nin ölüm tarihi itibarıyle malları ve borçları ile cenaze işlemleriyle ilgili masraflara ait bilgiler aşağıdaki gibidir.

- ✓ Tapuda adına kayıtlı bir adet dubleks konut.
- ✓ I Bankasındaki döviz mevduat hesabında ölüm tarihi itibarıyle 50.000 ABD Doları.
- ✓ Trafik sicilinde adına kayıtlı 2021 model bir binek oto.
- ✓ Taşınmaza ait 10.000TL emlak vergisi borcu bulunmaktadır.
- ✓ Binek otomun 2024 yılı motorlu taşıtlar vergisi 5.000TL olup bu vergiler ölüm tarihi itibarıyle ödenmemiştir. Önceki yıllara ait motorlu taşıtlar vergisi borcu ise 10.000TL'dir.
- ✓ Cenaze işlemleri, kefenleme ve defn masrafları 200.000TL..

Mirasçı L ye intikal eden mallarla ilgili bazı bilgiler:

- Konut 2022/Haziran ayında 5.000.000TL bedelle satın alınmıştır. Taşınmaz üzerine, I Bankası A.Ş. lehine 6.000.000TL tutarında ipotek mevcuttur. Bayan H bu ev için I Bankasından 4.000.000TL konut kredisi almış olup kredi anapara ve faizi olmak üzere bankaya 5.250.000TL borçlanmıştır. Bu borcun 2.720.000TL'lik kısmı ölümden önce ödenmiştir. Ölüm tarihi itibarıyle anılan bankaya kalan borç tutarı 2.530.000TL'dir.

- İlgili belediyeden alınan belgede bina olarak belirtilen dubleks konutun 2024 yılı emlak vergisine esas değeri 4.000.000 TL'dir. Konutun tapu belgesinde yer alan alış bedeli 5.000.000 TL'dir. Bu dubleks konutun bulunduğu aynı parselde bulunan ve aynı özelliklere sahip başka bir dubleks konut, sahibi inşaat firması tarafından Bayan H'nin ölüm tarihinden 10 gün önce 9.000.000 TL ye satılmıştır.
- Binek otomobilin alış bedeli 750.000 TL olup yetkili kurumun internet sayfasında yapılan soru sonucuna göre 2024 yılı kasko bedeli 600.000 TL'dir. Vefat tarihinden hemen sonra mirasçı L tarafından yapılan araştırmada internetteki çeşitli ilan sayfalarında benzer özelliklere sahip binek otoların satış fiyatlarının 800.000 TL ile 1.000.000 TL arasında değiştiği görülmüştür. Aynı tarihlerde, ikinci el araç alım satımı yetkisi bulunan bir firmadan bu binek otomobil için alış bedeli olarak 900.000 TL teklif alınmıştır.
- T.C. Merkez Bankası Resmi Gazetede ilan edilmiş olan 1 ABD Dolarının döviz alış ve döviz satış kurları; Bayan H'nin ölüm tarihinde 32,50 TL ve 32,60 TL, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verildiği günden bir önceki günde 33,80 TL ve 33,90 TL'dir.
- İntikal eden mal, borç ve masraflarla ilgili belgeler bulunmaktadır.

İstenen:

Yukarıdaki örnek olayı 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirerek ilk tarhivata esas olmak üzere mükellef tarafından beyan edilmesi gereken miras yoluyla intikal eden mallar ile indirilecek borç ve masrafları ve bunların beyannamede gösterilecek değerlerini (tutarlarını) belirleyiniz (**15 Puan**).

c) 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunundaki istisnaları genel hatlarıyla yazınız (**5 Puan**). 2

Soru-2:

- a) 5941 sayılı Çek Kanunu uyarınca bankalarca bastırılan banka çeklerinin çek hesabı olanlara bir bedel karşılığında satılması işlemlerini **6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu** ve **210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu** kapsamında değerlendirerek açıklayınız (**10 Puan**).
- b) Yabancı ülkelerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların damga vergisi karşısındaki durumunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun "Konu" ve "Mükellef" ile ilgili hükümleri kapsamında açıklayınız (**5 Puan**).
- c) 492 sayılı Harçlar Kanununda düzenlenen harçları türleri itibarıyle yazınız. Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatlarının anılan Kanun kapsamındaki durumu hakkında (harçın konusuna girip girmediği, kanuna bağlı tarifesini, harç alma ölçüsünü: nispi veya maktu) bilgi veriniz (**5 Puan**).

Soru-3:

- a) Kıymetli taşların ithali, teslimi ve el değiştirmesi işlemlerini 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında verginin konusu ve KDV den istisna hükümleri yönünden değerlendirerek açıklayınız (**10 Puan**).
- b) İlgili mevzuatına göre yetki belgesi bulunan ve ikinci el motorlu kara taşıtı alım satım faaliyeti ile istigal eden KDV mükellefi (A) Motorlu Araç Alım Satım Tic. Ltd. Şti., (A Ltd. Şti.) 2024/ Ekim ayında:

1. KDV mükellefi olmayan Bay B den 400.000 TL'ye binek otomobil satın almıştır. Bu aracın yıllık bakımını yaptırmış ve otomobile çelik jant taktirmış olup bu işleme ait faturaya istinaden 100.000 TL+20.000 TL KDV ödemistiştir. A Ltd. Şti., bu otomobili KDV hariç 600.000 TL'ye Bay C ye satmıştır.
2. KDV mükellefi olmayan Bay D den 1982 model kullanılamaz halde bulunan bir aracı 50.000 TL ye satın almıştır. Söz konusu aracın motoru dahil birçok parçası değiştirilmiştir. Bu işlemlere ait faturaya istinaden 200.000 TL+80.000 TL KDV ödemistiştir. A Ltd. Şti. bu taşıtı Bay E ye KDV hariç 400.000 TL'ye satmıştır,
3. KDV mükellefi olmayan Bay F ye ait motorlu kara taşıtını icra dairesince yapılan açık artırmada 800.000TL+160.000TL KDV ödeyerek teslim almıştır. Bu aracı KDV hariç 1.000.000TL ye G Ltd. Şti. ne satmıştır.

Yukarıdaki işlemleri 3065 sayılı KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında değerlendirerek bu işlemlere ait matrahları belirleyerek bu işlemlere ait alış belgelerindeki KDV'lerin durumunu açıklayınız (**10 Puan**).

c) Gerçek usulde KDV mükellefi olan A Ofis Makineleri İthalat ve İhracat Tic. Ltd. Şti. (A. Ltd. Şti.) stoklarında kayıtlı olup satış fiyatı 200.000TL olan bir adet çok fonksiyonlu (yazıcı/tarayıcı/fotokopi/faks) cihazı, herhangi bir bedel almadan 2024 yılı Ekim ayında Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odasına (YMM Odası) teslim etmiştir. A Ltd. Şti. satmak üzere 2024 yılı Ağustos ayında ithal ettiği bu cihaza ait belgede yazılı 30.000TL KDV'yi 191 İndirilecek KDV hesabına borç kaydetmiştir.

Bu veriler işliğinde örnek olaydaki işlemleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 sayılı KDVK) kapsamında verginin konusu, istisna, indirim ve iade hakkı yönlerinden değerlendirerek açıklayınız. (**5 Puan**)

3

Soru-4:

a) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa (4760 sayılı ÖTV Kanunu) ekli (III) Sayılı Listedeki malları ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirlenen genel hatlarıyla yazınız (**10 Puan**).

b) 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (III) Sayılı Listenin (B) cetvelinde bulunan “tütün içeren sigaraların” özel tüketim vergisinin (ÖTV) hesaplanması anılan Kanun hükümleri ve ilgili genel uygulama tebliği kapsamında açıklayarak birim ambalajında 20 adet sigara bulunan bir paketin perakende satış fiyatının 50TL ve 80TL olmasına göre ÖTV sini hesaplayınız. Kanuna ekli güncel (III) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde 2402.20 GTİP numarası tütün içeren sigaralarda nispi vergi oranı %57, asgari maktu vergi tutarı 1,7026TL, maktu vergi tutarı ise 5,7424TL dir (**10 Puan**).

c) 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli listelerdeki (I, II, III, IV sayılı) mallara ilişkin Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numarası ile ilgili kısaca bilgi vererek bu numaraları tespit etmeye ve tanımlamaya yetkili kurumu yazınız, anılan listelerdeki malların GTİP numarasının veya tanımının değişmesinin ÖTV uygulamasına etkisini anılan Kanun ve anılan listelere ait uygulama genel tebliğleri kapsamında açıklayınız (**5 Puan**).

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap – 1: (30 Puan)

a) (10 Puan) Emlak Vergisi

Bina vergisi mükellefiyetinin bitmesi:

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun **bina vergisi** ile ilgili “Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi” başlıklı 9 uncu maddesinin ikinci fikrasına göre “*Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takibeden taksitten itibaren sona erer.*” Buna göre depremde yıkılan söz konusu binadan dolayı emlak (bina) vergisi mükellefiyeti, depremin vuku bulduğu Şubat 2023 tarihini takip eden taksitten itibaren sona erecektir. Emlak (bina ve arazi) vergisi, mezkûr Kanunun 30 uncu maddesi hükmü uyarınca iki taksitte; **birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs** aylarında ikinci taksiti ise Kasım ayında ödenir. Bu duruma göre Bay A'nın bina vergisi mükellefiyeti **2023 yılı Mart** ayından itibaren sona ermiştir.

Arazi vergisi mükellefiyetinin başlaması:

Kanunun **arazi vergisi** ile ilgili “Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi” başlıklı 19 uncu maddesine (a fikası) göre, arazi vergisi mükellefiyetinin başlaması Kanunun 33 üncü maddesinde sayılan vergi değerini tadel eden sebeplerin gerçekleşmesi halinde arazi vergisi mükellefiyeti söz konusu sebeplerin *vuku bulduğu tarihi takip eden bütçe yılinden* itibaren başlar. Kanunun 33 üncü maddesinde (2. bent) vergi değerini tadel eden sebeplerden biri de “*bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harabolması*”dır. Buna göre, Bay A'nın evi depremde yıkıldığı için vergi değerini tadel eden bir durum meydana gelmiş olup bu sebeple arazi vergisi mükellefiyeti, depremin vuku bulduğu Şubat 2023 tarihini takip eden bütçe yılinden yani 2024 yılından itibaren başlayacaktır.

Deprem sebebiyle ortaya çıkan arsanın emlak vergisinin durumu:

Kanunun **arazi vergisi** ile ilgili 19 uncu maddesinin dördüncü fikrasına göre “*Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılinden itibaren iki yıl süre ile alınmaz.*” Bu hüküm uyarınca Bay A'nın evinin depremde yıkılması sonucunda boş kalan arsasına ait arazi vergisi, ilgili belediyece depremin vuku bulduğu tarihi (Şubat 2023) takip eden yıldan itibaren iki yıl boyunca (2024 ve 2025) alınmayacağındır.

b) (15 Puan) Veraset ve İntikal Vergisi

A. Çözüme esas mevzuata ilişkin açıklama:

A.1. Beyannamede bildirilecek mallar hakkında:

7338 sayılı Kanunun “Verginin mevzuu” başlıklı 1inci maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahistan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. Aynı Kanunun 5inci maddesine göre verginin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır. Aynı Kanunun 7nci maddesine göre Veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisab edenler, iktisap ettileri malları, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Diğer yandan Kanunun 2nci maddesinde, Kanunda geçen “mal” deyiminin anlamı, “mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeyle mameleke girebilen sair bütün haklar ve alacaklar” olarak ifade edilmiştir.

Kanunun “vergi matrahı ve ilk tarhiyat” başlıklı 10 uncu maddesine göre veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların 213 sayılı VUK a göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren malları anılan maddenin ikinci fıkrasında belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalananarak, belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme ile ilgili 3 üncü bölümündeki esaslara göre değerlmek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Aynı maddeye göre Kanunun 12 nci maddesinde yazılı borç ve masrafların indirilmesi gerektiğinde matrah, 10 uncu maddedeki esaslara göre bulunacak değerlerden, söz konusu borç ve masraf tutarlarının indirilmesinden sonra kalan miktar olacaktır.

Bu açıklamalara göre, sorudaki örnek olayda vefat eden Bayan H ye ait malları (ev, otomobil, yabancı para), mirası reddetmemiş oğlu sıfatıyla veraset yoluyla iktisap eden L veraset ve intikal vergisinin mükellefidir. Bay L, kendisine miras olarak intikal eden malları (gayrimenkul ve menkul mallar, diğer servet unsurları, alacaklar) bir beyanname ile vergi dairesine beyan etmekte yükümlüdür. Mirasçı L kendisine veraseten intikal eden malların değerini, ilk tarhiyata esas olmak üzere Kanunun 10 uncu maddesindeki hükümlere göre değerlendirme yaparak tespit emelidir.

A.2. İndirilecek borç ve masraflar hakkında:

7338 sayılı Kanunun 12/a maddesine göre, iktisabedilen malların değerlerinden veya değerleri yekunundan maddede yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur. Fikranın a bendinde veraset yoluyle vukubulan intikallerde ***murisin*** ihticaca salih vesaika müstenit ***borcları*** ile ***vergi borçları*** beyannamede gösterilmek şartıyla iktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri toplamından indirilebilir. Diğer suretle iktisaplarda (hibe, bağış vb.) ise iktisap edilen taşınmaz veya taşınır malların aynına taalluk eden vergi borçlarının tenzili mümkündür. Soruda bu surette iktisap edilen bir taşınmaz veya taşınır mal söz konusu olmayıp bu bend hükmünün cevapta esas alınması söz konusu değildir. Öte yandan aynı maddenin (d) bende ***cenazenin teçhiz ve defin masrafları*** da beyannamede gösterilmek şartıyla indirilebilecek masraflar olarak sayılmıştır. Cenaze masrafları için kanunda belgelendirme şartı bulunmamaktadır. Bu tür masrafların ölenin ve mirasçılarının yaşam tarzı, inanç ve değerleriyle mütenasip olması yeterlidir.

Veraset yoluyla intikallerde, intikal eden mal değeri veya değerleri toplamından vergi (gelir, KDV, gider vergileri, bina ve arazi vergileri, MTV gibi) borçlarının indirilebilmesi için bu vergi borçlarının mükellefinin, ölen kişi yani muris olması gereklidir. Diğer bir ifadeyle murisin mükellefiyetine bağlı olarak ölüm tarihi itibarıyle vergi borçları mirasçı tarafından beyannamede gösterilmesi şartıyla indirilebilecek borçlar bölümünde beyan edilebilir. Vergi borçlarının, murise ve murisin ölüm tarihine kadarki dönemlere ait olması gereklidir. Ölüm tarihinden sonraki dönemlere ait vergi borçları ise intikal eden malların değerinden veya değerleri toplamından indirilemez.

B. Çözüme ilişkin açıklamalar:

Örnek olay yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde değerlendirildiğinde miracı/varis L nin veraset yoluyla iktisap ettiği mallar, doubleks bir ev (taşınmaz), bir binek otomobili (menkul eşya) ve bankada mevcut 50.000 ABD Doları yabancı paradır. Bu malların ilk tarhiyata esas olmak üzere Kanundaki hükümler uyarınca yapılacak değerlendirme sonucunda beyannamede gösterilecek değerleri aşağıdaki gibi tespit edilecektir.

B.1. İntikal eden taşınmaz değerinin tespiti:

Mirasçuya intikal eden binanın beyannamede gösterilecek değeri, Kanunun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi uyarınca binanın emlak vergisine esas değeridir. Emlak vergisine esas değer, 213 sayılı VUK un 268 inci maddesine göre vergi değeridir. Anılan hükmeye göre vergi değeri ise bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

Emlak Vergisi Kanunun 29 uncu maddesinde binalar için vergi değerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca (Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı) müstereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile aynı maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak aynı kanunun 31inci maddesi uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedel olduğu belirtilmiştir. Söz konusu hükümler kapsamında belirlenen bina emlak vergisine esas değerler, ilgili belediyelerde bulunmaktadır. Belediyelerce bu vergiye esas değerlere göre bina vergileri tahakkuk ettirilmektedir. Mükellefler belediyelerden binaların emlak vergisine esas değerlerini öğrenebilmekte ve buna ilişkin belgeler temin edebilmektedir. Buna göre mükellefin, miras yoluyla iktisap ettiği söz konusu binanın 2024 yılı emlak vergisine esas değeri, ilgili belediyeden aldığı belgeye göre tespit edilecektir. Örnek olayda belediyeden alınan belgeye göre miras olarak intikal eden binanın emlak vergisine esas değeri 4.000.000TL nin verilecek beyannamede bina değeri olarak gösterilmesi gereklidir. Bununla birlikte mükellef dilerse bu değerden daha yüksek bir değer de bildirebilir. Vergi dairesi, ilk tarhiyata mükellefin beyannamede gösterdiği değerleri esas alacaktır. İdarece yapılacak araştırmaya göre ikinci tarhiyat aşamasında, binanın emlak vergisine esas değerinden düşük olmamak üzere beyannamede bildirilen değeri esas alınır. Nitekim 22 seri Numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre de, beyannamede bildirilen taşınmazların emlak vergisi değerinden düşük bulunmaması halinde, vergi dairesince veraset ve intikal vergisinin tarhında beyannamede mükelleflerce gösterilen değerleri esas alınır. Beyannamede gösterilen taşınmaz değeri emlak vergisine esas değere eşit veya bu değerden düşük ise bu kez vergi tarhiyatı emlak vergisine esas değer üzerinden yapılır.

Örnek olayda bina üzerinde ipotek bulunduğu belirtilmiş olup buna ilişkin açıklama şöyle özetlenebilir. İpotek taşınmaz rehninin özel olarak Türk Medeni Kanunu ile düzenlenmiş şeklidir. İpotek, alacağı teminat altına almayı sağlar, tapuya tescil ile hükm ifade eder. Öte yandan, ipotek; alacağı teminat altına alınmasını sağlayan, tapuya tescil ile hükm ifade eden ve Medeni Kanunda düzenlenmiş bir haktır. Dolayısıyla alacak hakkını temsil eden ipotek hak sahibi açısından 7338 sayılı Kanun hükümleri uyarınca mal tabiri kapsamında olup ipotek yükümlüsü açısından ise bir borçtur. Bayan H nin adına kayıtlı taşınmaz üzerine konulmuş ipotek hakkı, bir alacağı garanti etmek için bunu tapuya tescil ettiren I Bankasına aittir. Tapudaki bu yükümlülük Bayan H nin ise bir borcudur. Bayan H adına tapuda kayıtlı taşınmaz üzerine I Bankası lehine ipotek tesis edilmiştir. Taşınmaz üzerindeki ipotek tutarı, Bayan H nin I Bankasından aldığı 4.000.000TL kredi sebebiyle tapuda söz konusu taşınmaz üzerine konulan 6.000.000TL'dir. İpoteğin, kredi anapara ve faizlerinin ödemesi gereken süre göz önünde bulundurularak enflasyon ve ekonomideki gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkabilecek riskleri azaltma amacıyla belirlenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Altı milyon TL ipotek tutarının mal varlığı değerlerinden indirilebilecek borç niteliği aşağıda değerlendirilmiştir. Örnek olayda kredi anapara ve faiz borcunun 2.720.000TL'lik kısmı ölümden önce ödenmiştir. Ölüm tarihi itibariyle anılan bankaya kalan borç tutarı 2.530.000TL'dir. Borcun kalanı da ödendikten sonra söz konusu ipotek alacaklı I Bankasının talebiyle tapu idaresince fekkedilecektir. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesinde I Bankasına olan borç tutarı yanında ipotek tutarı da mükellef tarafından bildirilebilir. Bununla birlikte vergi dairesince yapılacak ilk tarhiyatta matrahın hesaplanması ipotek tutarının değil, gerçek borç tutarının (2.530.000TL) dikkate alınacağı tabiidir.

B.2. İntikal eden yabancı paraların değerinin tespiti:

Örnek olayda mirasçı L ye ölen annesinden J Bankasındaki hesabında bulunan 50.000 ABD Doları kalmıştır. İlk tarhiyata esas olmak üzere mükellefler, Kanunun 10/f hükmü uyarınca miras yoluyla intikal eden yabancı paraları, borsa rayıcı ile; borsada işlem görmüyorsa Maliye Bakanlığında tespit olunacak kuru esas alarak değerlendirmelidirler. Ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığı

ince Bakanlıkça kurlar bir dönem belirlenmiş ve uygulanmış fakat bir süre sonra yıl içinde çeşitli zamanlarda değerlendirme yapılmasında çıkan zorlukları aşmak için 213 sayılı VUK Genel Tebliği (130 Sıra No.) ile getirilen düzenlemeyle bu kez yabancı para değerlemesi işleminde Merkez Bankasınca ilan olunan döviz alış kurunu kullanacağı belirtilmiştir. Mükelleflerce verilen beyannameler üzerine ilk tarhiyat yapıldıktan sonra vergi dairesi ikinci tarhiyata esas olmak üzere intikal eden malların değerlemesini Kanundaki hükümler uyarınca yapacaktır. Yapılacak bu değerlendirme ise 7338 sayılı Kanunun atıf yaptığı 213 sayılı Kanunun servetleri değerlendirme ile ilgili 294 üçüncü maddesi esas alınacaktır. Bu madde hükmüyle yabancı paraların değerlemesinde iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme bölümündeki 280 inci maddedeki esaslar uygulanır. Bu sebeple beyan edilen intikal eden yabancı paraların idarece değerlendirme borsa rayıcı, borsa rayicinin takarrüründe alış bedeli, borsası yoksa Maliye Bakanlığıncı belirlenen kurlar esas alınır. Maliye Bakanlığı kur tespit etmediği zamanlarda Merkez Bankasının ilan ettiği kurlar esas alınır. Dolayısıyla Bayan H ye ait olup mirasçıya intikal eden yabancı paralar TCMB ce ilan edilen ABD Doları ile ilgili döviz alış kuryuya değerlendirmelidir. Değerlemenin yapılacak tarih ve esas alınacak kurun tarihinin belirlenmesinde ise Kanunun 11inci maddesinde düzenlenen değerleme günü esas alınır. Bu maddeye göre değerlendirme günü, miras yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı günüdür. Mirasın açıldığı gün ise Türk Medeni Kanununa (md 575) göre miras bırakın ölüdüğü günüdür. Buna göre ölüm günü itibarıyle 50.000 Doların TCMB Döviz alış kuryuya değerlendirilmiş tutarı ($50.000 \times 32,50 =$) 1.625.000TL dir. Bu durumda beyannamede miras yoluyla intikal eden yabancı paraların ilk tarhiyata esas değeri olarak bu tutar gösterilecektir.

B.3. İntikal eden binek otomobilin değerinin tespiti:

Örnek olayda mirasçıya intikal eden binek oto, menkul mal olması hasebiyle ilk tarhiyata esas olmak üzere Kanunun 10/c) maddesindeki hüküm uyarınca raviç bedelle değerlendirme. Rayiç bedel, 213 sayılı VUK un mükerrer 266 nci maddesine göre bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Değerleme günü yukarıda belirtilmiş olduğu üzere miras bırakın ölüüğü gündür. İlk tarhiyata esas olmak üzere menkul malların ölüm tarihi itibarıyle normal alım satım değerinin beyan edilmesi gerekir. İntikale konu taşıtin raviç bedelinin tespitinde diğer unsurlarla birlikte taşıtin değerlendirme (ölüm tarihi) günü itibarıyle geçerli olan kasko sigortasına esas bedelinden yararlanmakta mümkündür. Örnek olayda intikal eden binek otomobilin alış bedeli, kasko bedeli, internette benzer otomobillerin değerleri ve ölüm gününden sonra yetkili satıcının alım için teklif ettiği bedel ile ilgili bilgiler verilmiştir. Dolayısıyla rayiç bedelin tespitinde bu bilgilerin göz önünde bulundurulması gerekir. Rayiç bedel tanımı dikkate alındığında, yetkili bir satıcının intikal eden otomobili almak için ölüm gününü takip eden bir tarihte teklif ettiği 900.000TL değer önemli bir unsur olmaktadır. Bu durumda gerçeğe daha yakın olan böyle bir değer var iken, birkaç yıl öncesine dayanan 750 bin TL alış bedeli ve sigorta işlemlerinde göz önünde bulundurulan ortalama bir değer olan 600 bin TL kasko bedelinin ilk tarhiyata esas olmak üzere dikkate alınmaması gereklidir. Gerçeğe daha yakın bir değer bulunmamış olsaydı o zaman kasko değerinin esas alınması uygun olabilirdi. Öte yandan internetteki satış fiyatları ortalaması da (900.000TL) söz konusu teklifle aynıdır. Nitekim ikinci tarhiyatta idare, binek otosu 213 sayılı Kanunun 293 üçüncü maddesi uyarınca aynı Kanunun 267 nci maddesi kapsamında emsal bedeli ile değerlendirme olacaktır. Değerlemeyi yapacak olan Takdir Komisyonu binek otomobilin ölüm tarihindeki değerini, anılan maddedeki esas ve usulleri dikkate almak suretiyle internetteki satış fiyatları, yetkili satıcıların belirtilen vasıflardaki binek otolar için biçeceği değerleri ve kasko değerlerini göz önünde bulundurmak suretiyle belirleyecektir. Takdir komisyonunun da değerlendirmesi binek otomobilin değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeri esas alacağı açıklıdır. Bu husus göz önünde bulundurulduğunda ölüm tarihi yakınlarında yetkili firmaca alış bedeli olarak teklif edilen ve internetteki benzer otoların

asgari ve azami fiyatlarının da ortalaması olan 900.000TL nin beyannamede binek otonun rayiç bedeli olarak bildirilmesi isabetli olacaktır.

C. İndirilecek borçlar ve masrafların tespiti:

C.1. Ölenin bankaya olan borçları

Murisin hayattayken kullandığı kredi ile ilgili borçların ödenmesi, mirası reddetmemiş olan oğluna ait bir yükümlülüktür. Bankaya olan borç, murisin satın aldığı ev için kullandığı kredi ile ilgilidir. Murisin öldüğü tarihte kredi borcunun tamamı ödenmemiş olduğundan, kalan borç mirasçı L tarafından ödenecektir. İlk tarhiyata esas olmak üzere, I Bankasına olan 2.530.000TL tutarındaki anapara ve faiz borcunun beyannamede indirilecek borçlar kapsamında gösterilmesi mümkündür. İdarece yapılacak ikinci tarhiyatta, bu borcun anapara kısmı indirim olarak kabul edilirken, krediye ait ölüm tarihinden sonraki faizlerin mirasçı tarafından vade sebebiyle katlanılan bir yük olduğu kabulüyle indirilemeyeceği görüşüyle işlem yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu hususta göz önünde bulundurularak ilk tarhiyata esas olacak beyannamede söz konusu borcun (anapara ve faizler) tamamının indirilebilecek borçlar arasında gösterilmesinin mümkün olduğu değerlendirilmiştir. Bununla birlikte mirasçı dilerse sadece kredi anapara tutarlarını borç olarak gösterebilir. Faizleri ise indirilecek borç olarak beyannamede göstermemeyi tercih edebilir.

Öte yandan mirasçı L ye intikal eden taşınmaz üzerine satın alma esnasında tapuda tescil edilmiş olan 6.000.000TL değerli ipotekte bu taşınmazla birlikte mirasçuya intikal eden bir borç niteliğindedir. Söz konusu taşınmaz Kanun uyarınca emlak vergisine esas değeriyle beyannamede gösterildiğinde, bu taşınmaz üzerinde murise ait olup mirasçı L ye intikal eden bir yükümlülük olan ipotekte beyannamede indirilecek bir borç olarak gösterilecektir. İpotek değeri, tapuda tescil edilmiş değeri olarak dikkate alınır. Dolayısıyla beyannamede gösterilecek ipotek tutarı tapudaki tescil edilmiş değeri olan 6.000.000TL dir. İlk tarhiyata esas olmak üzere verilecek beyannamede tapudaki değeriyle bildirilecek ipotek tutarıyla ilgili idarece yapılacak ikinci tarhiyatta nasıl bir değerlendirme yapılacağını önceden bilmek mümkün değildir. Zira idare ikinci tarhiyata esas olmak üzere, söz konusu taşınmazı emlak vergisine esas değeri ile değerleyecek olup üzerindeki ipotek tutarını ilgili banka ve tapu idaresinden aldığı bilgilere göre belirleyecektir.

C.2. Ölenin vergi borçları

Kanunda 12 inci maddede geçen vergi borçları, ölenin mükellefi olduğu ve ödediği tüm vergi borçları olarak anlaşılmalıdır. Türk Medeni Kanunuyla düzenlenen miras hukukunda, mirası reddetmemiş mirasçılar murisin bütün borçlarından müteselsilen sorumludurlar. Buna karşın vergi kanunlarıyla düzenlenen vergi hukuku açısından ise mirasçıların vergi sorumluluğu iktisap etmiş oldukları miras tutarı ile ilintilidir. Mirasçılar, sorumlu oldukları ve muristen intikal eden vergi borçlarını belgelemek, kaydıyla veraset ve intikal vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

C.3. Ölenin emlak vergisi borçları

Bilindiği üzere, 1319 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinin birinci fikrasının 6 ncı bendinde binanın mükellefinin değişmesi, vergi değerini tadil eden sebeplerden biri olarak sayılmış olup bu durum aynı Kanunun 9 uncu maddesi (mükellefiyetin başlaması ve bitmesi) uyarınca mükellefiyetin başlamasına ve bitmesine ilişkin sonuçlar doğurmaktadır. Bu hükümler kapsamında 2024 Haziran ayında vefat eden murisin emlak vergisi mükellefiyeti, bu yılın sonuna kadar devam eder. Yeni mükellefiyet ise ölümün vuku bulduğu yılı takip eden bütçe yılının başından itibaren başlar. Bu durumda mirasçı L nin bina vergisi mükellefiyeti 2025 yılı başında başlayacaktır. Soruda emlak vergisi borçlarının hangi yıllara ait olduğu ve bu borcun içinde 2024 yılına ait emlak vergisi bulunup bulunmadığı belirtilmemiştir. Söz konusu tutar içinde 2024 yılına ait emlak vergisinin

bulunması halinde dahi yukarıdaki hükümler uyarınca bu vergiler de murise ait vergi borcu olduğu için tamamının beyannamede indirilecek borç olarak gösterilmesi mümkündür.

C.4. Ölenin motorlu taşıtlar vergisi borçları

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunun 9 uncu maddesine göre motorlu taşıtlar vergisi (MTV), taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır ve iki eşit taksitte (Ocak ve Temmuz aylarında) ödenir. Buna göre murise ait binek otomobilin 2024 yılına ilişkin MTV nin birinci taksiti, ölümün vuku bulduğu Haziran ayı itibarıyle normal vadesinde ödenmemiş olup murise ait bir vergi borcudur. İkinci taksitin vadesi ise Temmuz ayı sonu olup ölüm tarihi itibarıyle ödenmemiştir. Bu ikinci taksit MTV açısından vergi mükellefinin belirlenmesi gereklidir. Bu husus anılan kanunun mükellef ile ilgili 3 üncü ve mükellefiyetin başlaması ve bitmesi ile ilgili 7 ve 8 inci maddelerindeki hükümlere göre belirlenir. Anılan Kanunun 3 üncü maddesine göre MTV nin mükellefi, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerdir. Aynı Kanunun 7 nci maddesine göre MTV mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar. Bununla birlikte 4 seri nolu MTV Genel Tebliğinde şu açıklama bulunmaktadır. Motorlu taşıtların eski sahibi adına kayıt ve tescili yapılmışken, devir ve temlik nedeniyle kayıt ve tescilin başka bir kişi adına değiştirilmesi durumunda, adına yeni kayıt ve tescil yaptıran kişi için mükellefiyet gelecek taksit döneminden itibaren başlayacaktır. Kayıt ve tescilli bir taşıt takvim yılının ilk altı ayı içinde (Ocak-Haziran) adına devir ve temlik ettiren kişi için mükellefiyet 1 Temmuz itibarıyle, kayıt ve tescilli bulunan bir taşıtı takvim yılının ikinci yarısında (Temmuz-Aralık) adına devir ve temlik ettiren kişi için ise mükellefiyet gelecek yılın 1 Ocak tarihinden itibaren başlayacaktır. Kanunun 8 inci maddesine göre motorlu taşıtin sicilden silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı aylık dönemi içinde yapılmışsa takip eden son altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönemi içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer. Anılan tebliğde göre, kayıt ve tescilin silinmesi ilk altı aylık dönemde (1 Ocak-30 Haziran) yapılmışsa mükellefiyet, takip eden altı aylık dönemin başından (1 Temmuz) itibaren sona erecektir. Kayıt ve tescilin ikinci altı aylık dönemde (1 Temmuz-31 Aralık) silinmesi halinde ise mükellefiyet takip eden yılın 1 Ocak tarihinden itibaren sona erecektir. Diğer yandan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda mirasın, mirasçılara devri ve mirasçıların mirasın borçlarını üstlenmesi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre (TMK Madde 599) Mirasın intikalî, mirasçılara, murisin (vefat eden kişinin) ölüm anında geçer. Yani, ölenden geriye kalan her şey (mal ve borçlar) ölüm tarihinde mirasçılara geçer. Bu borçlar, ölüm tarihi itibarıyla murisin borcu olarak kabul edilir. Buna göre 2024 yılının ilk altı ayı içinde yani Haziran ayında vefat eden Bayan H ye ait binek otomobili, ölüm günü itibarıyle yani Haziran ayında veraset yoluyla mirasçı L ye intikal etmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığıının 5/9/2014 tarihli ve 68216117-000.010.07.01-58[87689] sayılı yazısında veraset yoluyla mirasçılara intikal eden taşıtlardan dolayı murisin ölüm tarihinin içinde bulunduğu dönemin başından itibaren, veraset ilamında mülkiyeti intikal ettiği belirtilen mirasçılara adına motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gereği belirtilmiştir. Diğer bir ifadeyle söz konusu binek otomobilin mülkiyeti, ölüm tarihi yani mirasın açıldığı gün itibarıyle (Haziran 2024) mirası reddetmemiş olan mirasçı L ye ait olmuştur. Söz konusu binek otonun mirasçuya intikal etmiş olması, takvim yılının ilk altı aylık döneminde (Ocak-Haziran) gerçekleşmiştir. Bu durumda varis Bayan H nin MTV mükellefiyeti 2024 yılının ikinci altı aylık döneminin (Temmuz-Aralık) başından itibaren sona ermiştir. Mirasçı L nin miras yoluyla iktisap ettiği binek otoya ait MTV mükellefiyeti ise ikinci altı aylık dönemin başından yani 1 Temmuz 2024 ten itibaren başlamıştır. Bu halde muris hayattayken ödemediği 2024 yılı MTV nin ilk taksit tutarı ile önceki yıllara ait MTV borçlarının murise ait vergi borcu olarak, verilecek beyannamede indirilecek borçlar

bölümünde gösterilmesi mümkündür. 2024 yılına ilişkin MTV nin ikinci taksiti ise muris hayattayken vadesi gelmemiş olduğundan ve murisin mükellefiyeti 1 Temmuz itibariyle sona erdiğinden murise ait bir borç değildir. Bu vergi, 2024 yılının ikinci altı aylık döneminin başından itibaren mükellefiyeti başlayan mirasçı L ye ait olup dolayısıyla soruda belirtilen 2.500TL MTV'nin beyannamede indirilecek vergi borçları arasında gösterilmemesi gereklidir.

D. Cenaze işlemleri ve defin masrafları

Yukarıda belirtilen 7338 sayılı Kanunun 10 ve 12 nci maddesi hükümleri uyarınca Bayan H nin cenaze ve defin masrafları indirilecek masraflar bölümünde gösterilebilecektir. Bu kapsama giren harcamalar, örf ve adete, ölen kişinin hal ve yaşamıyla uygun, dini ve medeni teçhizat ile uygun bir kabir/mezar harcamalarını içerir. Kanunun 12 nci maddesi uyarınca söz konusu masraflar ancak beyannamede gösterilmesi şartıyla indirilebilecektir. Yukarıda belirtilen çerçevede yapılan cenaze ve defin masraflarının beyannamede bildirilen malların değerinden indirilmesi için belgelendirilmesi şartı bulunmamaktadır.

E. Beyannamede gösterilecek mallar ile indirilecek borç ve masraflar

Yukarıdaki açıklamalara göre 7338 sayılı Kanun kapsamında mirasçı L nin vereceği veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bildirilecek gayrimenkul, menkul mal, yabancı paranın değerleri ile indirilecek borçlar ve masraflar isim ve tutarları itibariyle aşağıdaki gibidir.

İntikal Eden Gayrimenkul Mallar				
Cinsi	Ölenin Hissesi	Ada	Parsel	Emlak Vergisine Esas Değeri (TL)
Bina	Tam	6	1	4.000.000
İntikal Eden Menkul Mallar ve Diğer Servet Unsurları				
Cinsi	Nerede Bulunduğu	Adedi	İlk Tarhiyat İçin Beyan Edilen Değeri (TL)	
Para ABD Doları	J Bankası	50.000	1.625.000	
Binek Otomobil	İkametgâh		900.000	
İndirilecek Borçlar ve Masraflar				
Cinsi ve Mahiyeti	Alacaklılar	Tutar (TL)		
Borç	I Bank	2.530.000		
İpotek	I Bank	6.000.000		
Emlak Vergisi	Belediye	10.000		
Motorlu Taşıtlar Vergisi	Vergi Dairesi	12.500		
Cenaze defin masrafları		200.000		

c) (5 Puan) MTV İstisnalar

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre Kanunun 5 ve 6 inci maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan ve tanımları Kanunun 2 nci maddesinde yazılı; a) Karayolları Trafik Kanununa

göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, b) Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisine tabidir. Aynı Kanunun 3 üncü maddesine göre Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşit kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerdir. Hükümden anlaşıldığı üzere, MTV taşıtların tabi olduğu bir vergi olup mükellefi ise bu taşıtların kanunda belirtlen sicillerde adlarına motorlu taşit kayıt ve tescil edilmiş sahipleridir.

Motorlu taşıtlar vergisi istisnası, aynı Kanunun “İstisnalar” başlıklı 4 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, maddede dört bente sayılı motorlu taşıtlar bu vergiden müstesna tutulmuştur. Kanundaki belirlemeye göre MTV den istisna edilen motorlu taşıtlar şunlardır.

a) Genel ve özel bütçeli idareler, *sosyal güvenlik kurumları* ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ile bunların üyesi oldukları *mahalli idare birlikleri* ve *Türkiye Kızılay Derneği* adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları *hariç*),

b) *Karşılıklı olmak şartıyla*, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan *elçilik ve konsolosluklarıyla*, *elçi, maslahatgizar ve konsoloslara* (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan *elçilik ve konsolosluk memurlarına* ve *merkezi Türkiye'de* bulunan *uluslararası kurullar* ile bu kurulların *yabancı uyruklu* memurlarına ve *resmi bir görev için yurda gelen* delege ve heyetlere ve bu *heyetlere mensup yabancı uyruklu* kişilere ait taşıtlar,

c) Engellilik oranı % 90 ve daha fazla olan malül ve *engellilerin* adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malül ve engellilerin, bu *durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı* taşıtlar.

d) Bankalar Kanunu hükümlerine göre *temettü hariç ortaklık hakları* ile *yönetim ve denetimleri* veya *hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduati Sigorta Fonuna intikal eden bankalara*, tasfiyeleri Tasarruf Mevduati Sigorta Fonu eliyle yürütülen *müflis bankaların iflas idarelerine* ait taşıtlar.

Cevap – 2: (20 Puan)

a) (10 Puan) BSMV Değerli Kağıt

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun (6802 sayılı Kanun) 28 inci maddesine göre, bankalar tarafından her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri (BSMV) vergisine tabidir.

5941 sayılı Çek Kanunu uyarınca bankaların bastırıp müşterilerine verdikleri çekler, 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanununa (210 sayılı Kanun) göre değerli kağıtlar arasında sayılmıştır. Anılan Kanununun 1 inci maddesine göre Kanuna bağlı tabloda yazılı kağıtlar ve belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan noter belgeleri “değerli kağıt” sayılmaktadır. Banka çekleri Kanuna bağlı “Değerli Kağıtlar Tablosu” nun 14 üncü sırasında bulunmakta olup Hazine ve Maliye Bakanlığı (Muhasebat Genel Müdürlüğü) tarafından çıkarılan 86 seri no.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Tebliği (Değerli Kağıtlar) ile 2024 yılı için her bir çek yaprağının değerli kağıt bedeli 55TL olarak belirlenmiştir. Aynı Kanunun 2 nci maddesine göre değerli kağıtların ilgili bulunduğu işlemde kullanılması mecburidir. Kanunun 3 üncü maddesinde yer alan dördüncü fıkra hükmü kapsamında bankalarca bastırılarak satılan banka çeklerinin değerli kağıt bedelleri, bankalarca her ayın yedinci günü

akşamına kadar ilgili mal sandıklarına ödenir. Bu hususla ilgili açıklamalar 17 seri no.lu Değerli Kağıtlar Kanunu Genel Tebliğinde bulunmaktadır. Buna göre "Değerli Kağıtlar Kanunu kapsamına alınan "banka çekleri" ibaresi, bankalar tarafından hazırlanan ve kullanılmak üzere müşterilerine verilen her türlü çekleri ifade etmektedir. Bankalar bir ay içinde tahsil ettikleri değerli kağıt bedellerini düzenleyecekleri bir bildirim ile izleyen ayın yedinci günü akşamına kadar bulundukları yerdeki mal sandıklarına (Defterdarlık muhasebe müdürüğüne veya malmüdürlüğüne) yatıracaklardır."

Diğer yandan 210 sayılı Kanunun 3 üncü maddesindeki parantez içi hüküm uyarınca bankalar, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelere verilen çekler için değerli kağıt bedeli tahsil etmeyecektir.

Bankanın çek teslimi karşılığında aldığı değerli kağıt bedelleri mal sandıklarına aynen intikal ettirilir. Bu sebeple bankalarca tahsil edilen çeklerin değerli kağıt bedelleri, banka lehine kalan bir para değildir. Dolayısıyla banka çeklerinin müşterilere verilmesi karşılığında bankalarca tahsil edilen değerli kağıt bedelleri BSMV konusuna girmez. Nitekim bu husustaki Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşü, 17 seri no.lu Değerli Kağıtlar Kanunu Genel Tebliğinde bulunmaktadır. Buna göre "Diğer taraftan, tahsil edilen değerli kağıt bedelleri bankalar açısından lehe kalan bir para niteliğinde olmadığından 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi tutulmayacaktır." Bununla birlikte bankalar müşterilerine verdikleri çekler için çeklerin değerli kağıt bedelinden ayrı bir çek defteri satış bedeli almaktadır. Bu durumda çek defteri satışı, bankanın yaptığı bankacılık muamelesi olup bu muameleden dolayı lehine bir para kaldığı için çek defteri satışından elde edilen paralar BSMV konusuna girer. Diğer yandan BSMV konusuna giren bu paraların BSMV den istisna olduğuna dair bir hüküm bulunmamaktadır.

b) (5 Puan) Damga Vergisi

Konu:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun konu başlıklı 1inci maddesine göre, *Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Kanuna ekli (1) sayılı tabloda bulunan kağıtlar mücerret vergiye tabi değildir, bu tablodaki kağıtların damga vergisine tabi olabilmesi için hükmde geçen kağıt teriminin tanımında bulunan unsurları taşıması gereklidir. Diğer bir ifadeyle Kanuna ekli (1) sayılı tablodaki kâğıtlar, yazılıp imzalanmak suretiyle herhangi bir hususu ispat ve belli etmek üzere ibraz edilebilecek bir hale geldikleri takdirde damga vergisinin konusuna girmektedirler.* Söz konusu tabloda yazılı kağıtlar, fiziki ortamda kağıt olarak düzenlenlenebileceği gibi, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler olarak ta düzenlenenebilirler. Kanuna göre bu nitelikteki belgeler de damga vergisinin konusuna girmektedir.

Kanunun 1inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, *yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalandığı*

takdirde vergiye tabi tutulur. Anlaşılacağı üzere, bu kapsamdaki kağıtlar maddede sayılı şartlar bulunduğu takdirde damga vergisinin konusuna girmektedir. *Türkiye'de hükmünden faydalananma* konusu esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerde dayanılarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükmünden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıda ilişkin bazı haklardan veya hususlardan Türkiye'de yararlanması veya hatta kağıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yapılması o kağıdın hükmünden yararlanıldığı anlamına gelmektedir.

Buna göre yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan ise aşağıdaki hallerde damga vergisine tabi olacaktır.

1. Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi,
2. Üzerine devir veya ciro işlemleri yürütülmesi, yani kağıtta yazılı bulunan hak veya borcun başkasına devredilmesi,
3. Türkiye'de herhangi bir surette kağıdın hükümlerinden faydalınılması.

Damga vergisinin konusuna giren kağıtları düzenleyenlerin ikametgahlarının veya tabiiyetlerinin vergilendirmede bir önemi yoktur. Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunanların yabancı ülkelerde düzenlenenleri kağıtlar da yukarıda belirtilen üç durum dışında damga vergisinin konusuna girmez.

Ayrıca Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "I- Resmi işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün "A) Resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar" alt başlıklı bölümünün (5) numaralı fıkrası ile "Yabancı elçilik ve konsolosluklarının mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kağıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kağıtlar. (Bu fıradaki istisna mütekabiliyet şartıyladır.)" damga vergisinden istisna edilmiştir.

Mükellef:

Diğer yandan Kanunun 3 üncü maddesinin son fıkrasına göre, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisi, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerinde devir veya ciro işlemleri yapan veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öder. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

c) (5 Puan) Harçlar Kanunu

Harçların Türleri:

492 sayılı Harçlar Kanunun 1inci maddesinde kanunun şümlü (kapsamı) düzenlenmiş olup bu maddeye göre bu kanuna istinaden alınacak harçlar 9 tür olarak belirlenmiştir. Harçlar kanunda 9 kısımda düzenlenmiş olup 10 uncu kısımda ise kısımlar arası müşterek hükümlere yer verilmiştir. Ayrıca her bir harç türü ile ilgili mevzu başlıklı madde hükümlerinde kanuna bağlı sayılı tarifede yazılı olanların o harca tabi olduğu belirtilmiştir. Kanuna bağlı 9 adet tarife bulunmaktadır. Anılan Kanunda düzenlenen harçlar ve tarifeleri sırasıyla aşağıdaki gibidir.

- (1) sayılı tarife:** Yargı Harçları
- (2) sayılı tarife:** Noter Harçları
- (3) sayılı tarife:** Vergi Yargısı Harçları

(4) sayılı tarife: Tapu ve Kadastro İşlemlerinden Alınacak Harçlar

(5) sayılı tarife: Konsolosluk Harçları

(6) sayılı tarife: Pasaport, İkamet Tezkeresi, Çalışma İzni, Çalışma İzni Muafiyeti, Vize ve Dışişleri Bakanlığı Tasdik Harçları

(7) sayılı tarife: Gemi ve Liman Harçları

(8) sayılı tarife: İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları

(9) sayılı tarife: Trafik Harçları

SMMM ve YMM lik ruhsatlarının harçlar karşısındaki durumu:

Ruhsatnamelerden alınacak harçlar 492 sayılı Harçlar Kanununun 108 inci maddesinde düzenlenmiştir. (**Konu**) Bu maddeye göre imtiyazname, ruhsatname ve diplomalardan Kanuna bağlı (**Tarife**) (8) sayılı tarifede (İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları) yazılı olanlar harca tabidir.

(Harç Alma Ölçüleri) Söz konusu harçlar, Kanunun “Harç alma ölçüleri” başlıklı 110 uncu maddesine göre kanuna bağlı (8) sayılı tarifede yazılı belgelerden, belgenin nevi ve mahiyetine göre **maktu** esas üzerinden alınır. [Kanun hükmünde sadece maktu esas üzerinden alınacağı belirtilmiş olsa da (8) sayılı tarifeeye bazı kanunlarla eklenen bazı harçlar **nispî** olarak alınmaktadır. Kanuna bağlı (8) sayılı tarifede XV bölümde çeşitli belgeler ve bunlardan alınacak nispî ve maktu harçlar belirlenmiştir. YMM lik ve SMMM lik ruhsatları ve bunlara ait maktu harç tutarları (8) sayılı tarifede XIV. Denetim yetkilendirme belgeleri ve müşavirlik ruhsat harçları bölümünde bulunmaktadır.

Cevap – 3: (25 Puan) KDV

a) (10 Puan) Kiyemetli Taşlarla ilgili İstisna

3065 sayılı KDV Kanunun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1inci maddesine göre Türkiye'de ticâri, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı, müzayedede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar KDV ye tabidir. Bu durumda soruda geçen kiyemetli taşların; ticari faaliyet kapsamında teslimi, ithalatı ve müzayedede mahallinde ve gümrük depolarında satışı KDV nin konusuna girmektedir. Bununla birlikte Kanunun 17 nci maddesinin “4. Diğer İstisnalar” başlığı altında (g) bendi hükmüne göre, bent hükmünde sayılan **kiyemetli taşların ithali ve teslimi ile el değiştirmesi işlemleri** bazı şartlarla KDV den istisna edilmiştir. Kanunun söz konusu istisnayı düzenleyen hükmü şöyledir “... ile kiyemetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre Türkiye'de kurulu **borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi**”. Buna göre hükümde sayılan kiyemetli taşların 6362 sayılı SPK ya göre Türkiye'de kurulu borsalarda **işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi**. KDV den istisnadır.

Bu istisnaya ilişkin ayrıntılı açıklamalar, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde “**II. İSTİSNALAR**” bölümündeki “**4.7.3. Kiyemetli Taş Teslimleri**” başlığı altında yapılmıştır. Buna göre; “**6552 sayılı Kanunun 26 nci maddesi ile 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesinde 11/9/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişiklikle kiyemetli taşların (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebercet, inci) 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre **Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa üyeleri arasında el değiştirmesi** KDV'den istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna, kiyemetli taşların **Borsa İstanbul Elmas ve Kiyemetli Taşlar Piyasasında işlem****

görmek üzere ithali, borsaya teslimi ve borsa içinde veya ilgili mevzuatına göre borsaya bildirilmek kaydıyla borsa üyeleri arasında borsa dışında el değiştirmesini kapsamaktadır. Bu taşların, yukarıda belirtilenler dışındaki teslim, ithal ve el değiştirmeleri 11/9/2014 tarihinden itibaren KDV istisnası kapsamına girmeden genel hükümlere göre KDV'ye tabidir.”

Diger yandan Kanunun 30/a hükmü uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, hesaplanan KDV den indirilemez. Bu istisna işlemlerine ilişkin yüklenilen KDV nin iade edilebileceğine dair Kanunda (32 ve 17/4-g) hüküm bulunmadığı için teslime ilişkin yüklenilen KDV nin iade edilmesi söz konusu değildir. Ayni Kanunun 58 inci maddesi hükmünün mefhumu muhalifinden hareketle vergiden istisna edilmiş işlemlere ilişkin olup Kanunca indirim hakkı verilmediği için indirilemeyen KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

b) (10 Puan) İkinci el motorlu kara taşıtı alım satımı özel matrah şekli

İlgili mevzuata ilişkin açıklama:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 1/1'inci maddesine göre, Türkiye'de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV nin konusuna girmektedir, 29/1 inci maddesine göre, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV, KDV Kanununda aksine hüküm bulunmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetlere ait alış belgelerinde gösterilen KDV'den indirilir, 23/f maddesine göre, ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticaretiyle iştirgal eden mükelleflerce, ***katma değer vergisi mükellefi olmayanlardan*** (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dâhil) alınarak ***vasfında değişiklik yapılmaksızın*** satılan ikinci el motorlu kara taşıtı tesliminde matrah, ***alış bedeli*** düşüldükten sonra kalan tutardır.

3065 sayılı Kanunun maddesinde düzenlenmiş olup oranların belirlenmesinde Bakanlar Kuruluna sınırları kanunda belirtilen kapsamda bazı yetkiler verilmiştir. Bu yetkiye istinaden alınmış olan 24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı halen yürürlükte olup Kararın 1 inci maddesinin birinci fikrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı %20, (b) bendinde %1 ve c) bendinde %10 dur. Buna göre Karara ekli KDV oranı I sayılı listedeki mal ve hizmetlerde %1; II sayılı listelerde yer alan mal ve hizmetlerde %10 dur. Bu listelerde yer almayan mal ve hizmetler için %20 oranında KDV uygulanmaktadır.

Binek otomobillerin kullanılmış olanları anılan I sayılı Listenin B) Diğer Mal ve Hizmetler bölümünün 9 numaralı sırasında bulunmakta olup uygulanacak KDV oranı %1'dir. Anılan sıranın son cümlesi “*İkinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştirgal eden mükelleflerce bu Kararın 1 inci maddesinin birinci fikrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanarak satın alınan araçların teslimi ile özel matrah uygulanarak yapılan teslimlerde, bu Kararın 1 inci maddesinin birinci fikrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.*” şeklidindedir. Bu durumda soruda ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti yapmaya yetkili mükellef kurumun %20 oranını uygulanarak aldığı araçları tesliminde %20 oranını uygulanacaktır. Aynı düzenlemeye göre motorlu taşıtların özel matrah uygulanarak yapılan teslimlerinde de KDV %20 oranında hesaplanacaktır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde (III-A/4.9. İkinci El Araç ve Taşınmaz Ticareti) başlığı altında yapılan açıklamalara göre 3065 sayılı Kanunun (23/f) maddesi uyarınca, ikinci el motorlu

kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükelleflerce, KDV mükellefi olmayanlardan (mükellef olanlardan istisna kapsamında yapılan alımlar dahil) alınarak vasfinda esaslı değişiklik yapılmaksızın satılan ikinci el motorlu kara taşıtlarının tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutardır. KDV mükellefi olmayanlardan veya istisna kapsamında KDV ödenmeksiz alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının satışında düzenlenecek faturalarda alış bedeli ile satış bedeli arasındaki fark üzerinden KDV hesaplanır. KDV hesaplanarak alınan ikinci el motorlu kara taşıtlarının teslimlerinde ise özel matrah uygulanmayacağı tabiidir. Buna göre, ikinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulaması yalnızca ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştigal eden mükellefler tarafından uygulanacaktır. İkinci el motorlu kara taşıtı teslimlerinde özel matrah uygulanabilmesi için, aracın basit tadil, bakım ve onarım işlemleri dışında vasfinda esaslı değişiklik yapılmaması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında örnek olayda;

Matrahlara ilişkin açıklama:

KDV mükellefiyeti bulunmayan kişilerin (Bay B ve D) A Ltd. Şti.ine söz konusu taşıtları teslimleri, ticari faaliyet kapsamında bir mal teslimi olmadığı için KDV nin konusuna girmez. İcra dairesinin müzayedede mahallindeki teslimleri ise Kanunun 1/3-d hükmü uyarınca KDV nin konusuna girer. A Ltd. Şti. nin ticari faaliyet kapsamındaki teslimleri Kanunun 1 inci maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmekte olup KDV ye tabidir.

Mükellefin söz konusu taşıt teslimlerinde matrahlar;

1. KDV mükellefi olmayan Bay B den satın alınan **binek otomobile** yıllık bakım yaptırılması ve çelik jant takririlması, otomobilin vasfinda esaslı bir değişiklik oluşturmadığından, söz konusu aracın satışında özel matrah uygulanacaktır. Buna göre söz konusu taşının satışında özel matrah, satış bedelinden alış bedeli düşüldükten sonra (600.000TL-400.000 TL) kalan 200.000TL dir.
2. KDV mükellefi olmayan Bay D den satın alınan **aracın** motor dahil birçok parçasının değiştirilmesi bu aracın yenilenmesi demektir. Söz konusu işlemler, taşının vasfinda esaslı değişiklikler yapıldığını göstermektedir. Dolayısıyla söz konusu taşının tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır. Bu durumda aracın tesliminde KDV matrahi satış bedeli olan 400.000TL dir.
3. İcra dairesinin müzayedede mahallinde teslimleri, 3065 sayılı KDV Kanunun 1/3-d hükmü uyarınca KDV nin konusuna girmekte olup KDV ye tabidir. Mükellef icra dairesi olup satış bedeli üzerinden KDV hesaplanır. Nitekim mükellef A Ltd. Şti. söz konusu **motorlu kara taşıtını** icra dairesinden KDV ödeyerek teslim almıştır. İcra dairesince KDV uygulanarak satılan söz konusu motorlu taşının, KDV mükellefi olmayan Bay F ye ait olmasının özel matrah şekli uygulaması bakımından bir önemi yoktur. Yukarıda anılan Kanun hükmü ve tebliğdeki açıklamalar uyarınca mükellef A Ltd. Şti. nin KDV ödeyerek KDV mükellefi olan İcra Dairesinden satın aldığı söz konusu taşının satışı özel matrah şeklinde tabi değildir. Bu sebeple bu teslimde KDV matrahi satış bedeli olan 1 milyon TL olacaktır.

Alış belgelerindeki KDV lerin indirimine ilişkin açıklama:

3065 sayılı Kanunun (29/1) inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veya ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi veya hizmetlerini kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'yi indirebilirler. Aynı Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikalaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme

döneminde kullanılabilecektir.

Yukarıdaki hükümler kapsamında mükellef A Ltd. Şti. ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştirgal emekte olup satmak üzere aldığı ikinci el taşılarda ait alış belgelerinde gösterilen KDV leri indirebilecektir. Diğer bir ifadeyle her iki araç için yıllık bakım ile çelik jant takılması ve motor değişikliği ve yenileme işlemlerine ait alış belgelerinde yazılı 20.000 TL KDV ile 80.000 TL KDV ve icra dairesine ödediği 160.000TL KDV (Toplam: 260.000TL) hesaplanan KDV den indirilecektir.

Öte yandan ikinci el motorlu kara taşıtı ticaretiyle iştirgal eden mükelleflerin alım-satıma konu edilen **binek otomobillerin** alış belgelerindeki KDV lerin indirimleriyle ilgili hususlar ise KDV Genel Uygulama Tebliğinin “2.5. İkinci El Motorlu Kara Taşıtı Ticaretiyle İştirgal Eden Mükelleflerin Binek Otomobil Alımlarında KDV İndirimi” başlıklı bölümünde açıklanmıştır. Buna göre 3065 sayılı Kanunun (29/5) maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki kapsamında 13/2/2018 tarihli ve 30331 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan İkinci El Motorlu Kara Taşılalarının Ticareti Hakkında Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştirgal eden mükellefler tarafından **almı-satıma konu** edilen **binek otomobillerinin** alış belgelerinde gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması 22/3/2019 tarihi itibarıyla uygun görülmüştür. Dolayısıyla anılan Yönetmelik kapsamında ikinci el motorlu kara taşıtı ticareti ile iştirgal eden mükellefler, 22/3/2019 tarihinden sonra alım-satıma konu etmek üzere satın aldıkları **binek otomobillerinin** alış belgelerinde gösterilen KDV'yi indirebilirler.

Soruda üç adet motorlu kara taşıtı alım satımı ile ilgili işlem bulunmaktadır. Bunlardan bir adedi binek otomobil olup KDV mükellefi olmayan kişiden alındığı için alısha dair her hangi bir KDV söz konusu değildir. Diğer taşıtların motorlu kara taşıtı olduğu belirtilmekle yetinilmiş, binek otomobil olduğu yönünde bir bilgi verilmemiştir. Dolayısıyla alım satıma konu edilen binek otomobilin alanında yüklenilen bir KDV olmadığı için bunun indirimleriyle ilgili bir değerlendirme yapılmasına da lüzum bulunmamaktadır.

Alış belgesinde fazla gösterilen KDV nin durumu:

Soruda ikinci sırada belirtilen taşıt için yapılan masraflara ait 200.000TL bedelli faturada gösterilen KDV tutarı 80.000TL olup teslime ilişkin KDV oranının %20 olduğu dikkate alındığında verginin 40.000TL fazla gösterildiği anlaşılmaktadır. KDV GUT Tebliğinde (I/C.1.1) bu konuya ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Bu açıklamalara göre düzenledikleri fatura veya benzeri belgede vergi tutarını kanuna göre olması gerekenden daha fazla tutarda gösteren mükellefler bu suretle fazla tahsil ettikleri vergiyi, vergi dairesine ödemek mecburiyetindedirler. Kural olarak, fazla veya yersiz hesaplanan bir vergi bulunması durumunda, gerek satıcı gereksiz alıcı nezdinde işlemin KDV uygulanmadan önceki hale döndürülmesi esastır. Fazla veya yersiz olarak hesaplanan vergi, öncelikle satıcı tarafından alıcıya iade edilecektir. Alıcının indirim hakkı bulunan mükellef olmaması durumunda, satıcının söz konusu fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir bir belge ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Alıcının indirim hakkı bulunan bir mükellef olması durumunda ise, satıcının fazla veya yersiz KDV tutarını alıcıya ödediğini gösterir belgeye ek olarak, alıcının fazla veya yersiz KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle düzeltme yaptığına alıcının vergi dairesinden alınacak bir yazıyla tevsiki de istenecektir. Söz konusu fazla KDV nin iadesiyle ilgili kurallar da anılan bölümde ayrıntılı olarak açıklanmış olup mükellef A Ltd. Şti.nin kendisinden fazladan alınan bu KDV yi iade almak yerine indirim hakkı kapsamında indirim yoluyla telafi etmesi de mümkündür.

c) (5 Puan) Bedelsiz teslimlerde KDV İstisnası

Konu ve istisna:

3065 sayılı KDVK nın 1 inci maddesine göre Türkiye'de ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV nin konusuna girmektedir. Bu kapsamdaki mal tesliminin bedel alınarak veya bedelsiz yapılmasının işlemin verginin konusuna girmesi bakımından bir önemi yoktur.

Örnek olaydaki A Ltd. Şti. gerçek usulde KDV mükellefi olup ticari faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV nin konusuna girmektedir. Bu kapsamda bedel almaksızın yaptığı mal teslimleri de KDV nin konusuna girer ve KDV ye tabidir.

Kanunun 17 nci maddesinin “2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar” başlıklı 2 nci fikrasının (a) bendinde maddenin birinci fikrasında (1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar) sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları KDV den istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için söz konusu malların teslim edildiği ve hizmet ifasının yapıldığı kurum veya kuruluşun, anılan fikrada yazılı kurum ve kuruluşlardan olması gereklidir.

Kanunun 17 nci maddesinin birinci fikrasında sayılanlar şunlardır:

- Genel ve katma bütçeli daireler,
- İl özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- **Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,**
- Siyasi partiler ve sendikalar,
- Kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Tarımsal amaçlı kooperatifler ve
- Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflar

Görüleceği üzere kendisine bedelsiz mal teslim edilecekler arasında “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları” da bulunmaktadır.

Örnek olayda çok fonksiyonlu yazıcının bedelsiz teslim edildiği kurum, **Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odası**'dır. Odanın yukarıda sayılanlar arasında olup olmadığı YMM Odalarının nitelikleri ve hukuki statüsünün ne olduğunu belirlemekle mümkün olacaktır. YMM Odalarının hukuki statüsü, **3568 sayılı Kanun ile belirlenmiştir**. Anılan Kanunun 14 üncü maddesinde **YMM odalarının tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları** olduğu belirlenmiştir. Aynı Kanunun 15 inci maddesine göre odalar, bulundukları ilin adıyla anılmaktadır. Odalar kuruluşlarını TÜRMOB/Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bildirmekle tüzel kişilik kazanırlar. Bu çerçevede adı geçen YMM Odası 3568 sayılı Kanun kapsamında kurulmuş tüzel kişiliğe sahip “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu” statüsündedir. Buna göre A Ltd. Şti. nin bir kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan

Gaziantep YMM Odasına bedelsiz olarak yaptığı cihaz teslimi anılan hüküm kapsamında KDV den istisnadır.

İndirim ve iade hakkı:

3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesi vergi indirimi ile ilgili düzenlemeleri içermektedir. Buna göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini indirebilirler. Aynı Kanunun “**İndirilemeyecek KDV**” başlıklı 30 uncu maddesinde, hesaplanan KDV den indirilmeyecek KDV ler bentler halinde belirlenmiştir. Bunlardan biri de vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarda gösterilen katma değer vergisidir. Fakat aynı hükmde parantez içindeki cümleyle Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler bu kuralın dışında tutulmuştur. Diğer bir ifadeyle 17 nci maddenin birinci fıkrasında sayılanlara aynı maddenin ikinci fıkrasının b) bendi kapsamında yapılan bedelsiz teslimler KDV den istisna edilmiş olmakla birlikte bu kapsamda teslim edilen malların alış belgelerindeki KDV ler hesaplanan KDV den indirilebilir.

Hangi KDV lerin mükelleflere iade edileceğine dair hükümler Kanunun “**İstisna edilmiş işlemlerde indirim**” başlıklı 32’nci maddesinde ve bazı geçici maddelerde düzenlenmiştir. Kanunun 17/1-b bendinde yazılı olanlara yapılan bedelsiz teslimlerle ilgili alış belgelerindeki KDV lerin indirim yoluyla giderilememesi halinde bunların iade edileceğine dair Kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca indirim hakkı tanınan KDV nin yeterli hesaplanan KDV olmaması halinde indirilemeyecek devreden KDV içinde yer alması söz konusu olabilecektir. Bu durumda bu tür bir KDV nin, Kanunun 58 inci maddesindeki hükmün mefhumu muhalifinden hareketle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasından bahsedilemeyeceği açıklıdır. Dolayısıyla KDV den istisna edilmiş olan söz konusu bedelsiz teslimlerle ilgili olarak alış belgelerinde bulunan ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV nin iadesi veya gider olarak dikkate alınması söz konusu değildir.

Anlaşılacağı üzere, A Ltd. Şti. tarafından Gaziantep YMM Odasına bedelsiz teslim edilen mala ait alış belgesindeki KDV, Kanunun 30 uncu maddesinin (a) fıkrasında bulunan parantez içi hükmle indirim yasağı dışında kalmaktadır. Dolayısıyla bu hüküm uyarınca, teslimi KDV den istisna edilen bu işleme ait alış belgesindeki KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilebilir. Bununla birlikte vergiden istisna edilen bu teslimlere konu malların alış belgesindeki söz konusu KDV nin iadesi söz konusu değildir.

Konuya ilgili KDV Genel Uygulama Tebliğine göre bu işlemlerde teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisna uygulanır. Bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Cevap – 4: (25 Puan) ÖTV

a) (10 Puan) ÖTV III sayılı Listedeki mallar

ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde kanuna ekli (III) sayılı Listedeki mallarla ilgili açıklama şöyledir. 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı Liste (A) ve (B) cetvellerinden oluşur. Kanuna ekli (III) sayılı Listenin

(A) Cetvelinde;

1. Alkollü içkiler,
2. Kolalı, meyvalı ve sade gazozlar,
3. Alkolsüz biralar,
4. 20.09 ve 22.02 G.T.İ.P. numaralarında sınıflandırılan ambalaşlanmış ve/veya toptan teslime konu edilen; meyve nektarları, meyveli içecekler, limonatalar, enerji içecekleri, sporcu içecekleri, soğuk çay, soğuk kahve, tonik ve tatlandırılmış veya aromalandırılmış benzeri içecekler yer almaktadır.

(B) Cetvelinde;

1. Puro, sigarillo, sigara,
 2. *Nargile tütünü*, enfiye veya *çiğnemeye mahsus tütün* gibi tütün mamulleri ve
 3. Makaron
- yer almaktadır.

b) (10 Puan) Sigarada ÖTV hesaplanması

4760 sayılı ÖTV Kanunun 12 nci maddesinin (1) numaralı fikrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan, karşılarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükmeye bağlanmıştır. Öte yandan, Kanunun 11 inci maddesinin, (2) numaralı fikrasında, Kanuna ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi ve maktu vergi tutarlarının; (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarının perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara itibarıyle maktu vergi tutarının ise 20 adet sigaradan oluşan birim ambalaj itibarıyle (birim ambalajların farklı adetten oluşması halinde vergi tutarının, anılan adete göre oranlanarak), (5) numaralı fikrasında, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanacağı hükmü altına alınmıştır. Konuya ilgili hususlar ÖTV (III) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde “Sigaralarda vergi hesabı” başlığı altında açıklanmış olup şöyledir.

“2.1. Sigaralarda Verginin Hesabı

(III) sayılı listenin (B) cetveli kapsamındaki sigaraların vergilendirilmesinde, perakende satış fiyatına bu mallar için geçerli olan ÖTV oranı uygulanarak nispi ÖTV tutarı hesaplanır. Ancak hesaplanan bu tutar, birim paket içindeki her bir adet sigara için belirlenen asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz.

Nispi ÖTV tutarı ile asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarının karşılaştırılması sonucunda, yüksek olan tutara, 20 adet sigaradan oluşan her bir paket sigara için (III) sayılı listenin (B) cetvelinde belirlenen maktu vergi tutarı eklenecek bir paket sigara için toplam ÖTV tutarı hesaplanır. Birim ambalajın farklı adetten oluşması halinde maktu vergi tutarı, anılan adede göre oranlanarak hesaplanır.”

Bu açıklamalar ışığında;

Perakende satış fiyatı 50TL olan 20 adetten oluşan bir paket sigaranın toplam ÖTV si aşağıdaki gibi hesaplanır.

Nispi ÖTV Tutarı	50TL x 0,57	=	28,5000TL
Asgari Maktu ÖTV Tutarı	20 Adet x 1,7026TL	=	34,0520TL

Maktu ÖTV Tutarı	1 Paket x 5,7424TL	=	5,7424TL
------------------	--------------------	---	----------

Tablodan görüleceği üzere 20 adetten oluşan bir paket sigaranın 50 TL olan perakende satış fiyatı esas alınarak hesaplanan **nispî vergi tutarı** (28,50TL), asgari maktu vergi tutarından (34,0520TL) küçük olduğu için bu paket sigaranın ÖTV si, **asgari maktu vergi tutarı** (34,0520TL) ile **maktu vergi tutarı** (5,7424TL) toplamı olan **39,7944TL** (=34,0520+5,7424TL) olacaktır.

Sigaranın dal (adet) başına ÖTV sinin hesaplanması durumunda; (50TL / 20Adet=2,5TL/Adet x %57 Nispî=) bir dal (adet) sigaranın nispî vergisi **1,425TL** olur. Sigara âdeti başına asgari maktu vergi **1,7026TL** olduğuna göre daha büyük olan asgari maktu vergi tutarı (1,7026TL) esas alınarak 20 adetten oluşan paketin nispî ÖTV tutarına (20Adet x 1,7026TL=34,0520TL) yine bir paket için belirlenmiş olan maktu vergi tutarı (**5,7424TL**) eklenerek bir paket sigaranın ÖTV si (34,0520 + 5,7424=) **39,7944TL** olarak hesaplanacaktır.

Perakende satış fiyatı 80TL olan 20 adetten oluşan bir paket sigaranın ÖTV si ise aşağıdaki gibi hesaplanır.

Nispî ÖTV Tutarı	80TL x 0,57	=	45,6000TL
Asgari Maktu ÖTV Tutarı	20 Adet x 1,7026TL	=	34,0520TL
Maktu ÖTV Tutarı	1 Paket x 5,7424TL	=	5,7424TL

Tablodan görüleceği üzere 20 adetten oluşan bir paket sigaranın 80TL olan perakende satış fiyatı esas alınarak hesaplanan nispî vergi tutarı (45,60TL), asgari maktu vergi tutarından (34,0520TL) büyük olduğu için bu paket sigaranın ÖTV si, **nispî vergi tutarı** (45,60TL) ile **maktu vergi tutarı** (**5,7424TL**) toplamı olan **51,3424TL** (=45,60 + 5,7424TL) olacaktır.

Sigaranın dal (adet) başına ÖTV sinin hesaplanması durumunda; (80TL / 20Adet=4TL/Adet x %57 Nispî=) sigara âdetinin nispî vergisi **2,28TL** olur. Sigara âdeti başına asgari maktu vergi **1,7026TL** olduğuna göre daha büyük olan nispî vergi tutarı (2,28TL) esas alınarak 20 adetten oluşan paketin nispî ÖTV tutarına (20Adet x 2,28TL=45,60TL) yine bir paket için belirlenmiş olan maktu vergi tutarı (**5,7424TL**) eklenerek bir paket sigaranın ÖTV si (45,60 + 5,7424=) **51,3424TL** hesaplanacaktır.

c) (5 Puan) GTİP No tespiti, tanımı, değişiklik halinde ÖTV uygulaması

GTİP hakkında kısa bilgi ve ÖTV uygulamasındaki yeri

Türk Gümrük Tarife Cetvelinde kullanılan 12 rakamlı kodun ismi Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu olup kısaltması (GTİP) tir. Bu kodun ilk 6 rakamı Dünya Gümrük Örgütü'ne üye tüm ülkelerce kullanılan Armonize Sistem (Harmonized System-HS) Nomanklatürü kodunu, 7-8'inci rakamları Avrupa Birliği ülkeleri tarafından kullanılan Kombine Nomanklatür (Combined Nomenclature-CN) kodunu, 9-10'uncu rakamları farklı vergi uygulamalarımız nedeniyle açılan pozisyonları gösteren kodlarını, 11-12inci rakamlar ise istatistik kodlarını göstermek için kullanılmaktadır. Armonize Sistem'de ticarete konu tüm ürünler belirli bir mantık ve sistematik çerçevesinde sınıflandırılmıştır. Uluslararası düzeyde Armonize Sistem ile ilgili düzenlemeler, Dünya Gümrük Örgütü tarafından yapılmaktadır. Türkiye'de, tarife cetveli ile ilgili sorumlu kurum Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'dır. Gümrüklerde, ürünler bu kodlar üzerinden işlem görmektedir. Her bir eşya/eşya grubu için bir GTİP bulunmaktadır.

4760 sayılı ÖTV Kanunun 1 inci maddesine göre, ÖTV ye tabi mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III)

ve (IV) sayılı listelerde bulunmaktadır. Anılan listelerin bazıları A ve B cetvelleri şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu listeler çeşitli sayıda sütunlardan oluşmaktadır. Bunlar arasında ÖTV ye tabi malların GTİP Numaraları ve isimlerinin yer aldığı sütunlar mutlaka bulunmaktadır. Listelerde, duruma göre ayrıca vergi tutarı, birimi, vergi oranı, asgari maktu vergi tutarı ve maktu vergi tutarı sütunlarına yer verilmiştir. Bu listelerdeki malların tarife numaraları, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon Numarası olarak kısaltılmış haliyle (GTİP No) ifade edilmiştir.

Kanunun 1inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarında, Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV uygulamasında hükmü ifade etmemektedir.

GTİP numarasının tespitine yetkili kurum, GTİP numarasının veya tanımının değişmesine ilişkin açıklamalar, ÖTV (I ila IV sayılı) Liste Uygulama Genel Tebliğlerinde aynı veya benzer ifadelerle açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre,

GTİP Numarasının Tespite Yetkili Kurum:

Kanunun 1inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu hükmeye bağlanmıştır. Dolayısıyla, ÖTV'ye tabi mallar, esas itibarıyla, Kanuna ekli listelerde, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife, tarife alt pozisyon açılımları, G.T.İ.P. numaralarına yer verilmek suretiyle ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde (TGTC) tanımlandığı şekilde belirlenmiştir. TGTC, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanun kapsamında Ticaret Bakanlığı [Gümrük Müsteşarlığı] tarafından hazırlanmaktadır. TGTC her yıl uygulanmak üzere Cumhurbaşkanı kararıyla Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Bu bağlamda, ülkemizde bir malın Türk Gümrük Tarife Cetvelinin hangi G.T.İ.P. numarasında sınıflandırıldığından belirlenmesinde yetkili kurum [Gümrük ve] **Ticaret Bakanlığı**'dır. Yükümlülerin bu husustaki talepleri anılan Bakanlığın Bölge Müdürlükleri tarafından ilgili mevzuatı çerçevesinde sonuçlandırılmaktadır.

GTİP Numarasının veya Tanımının Değişmesi:

Kanunun 1inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarında, Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV uygulamasında hükmü ifade etmez.

Kanuna ekli listelerde yer alan bir malın, G.T.İ.P. numarasının veya tanımının değiştirilmek ya da kaldırılmak suretiyle başka bir G.T.İ.P. numarasına taşınması veya bu mal için yeni G.T.İ.P. numarası/numaraları ihdas edilmesi ve benzeri hallerde, Kanuna ekli listelerde değişiklik yapılmadığı sürece, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları [Cumhurbaşkanlığı kararları] ile Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğleri açısından uygulamada değişiklik olmaz.

Öte yandan, **Hazine ve Maliye Bakanlığı** Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarındaki değişikliğin mahiyetini, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yapılan değişikliklere bağlı olarak acıklamaya yetkilidir.