



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2014/1.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

HARCAMA VE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

05 Mayıs 2014-Pazartesi 18:00

## SORULAR

### SORU 1:

- a) Özel İletişim Vergisinin konusuna giren işlemleri sayınız.  
b) Özel İletişim Vergisinin indirimine ilişkin usul ve esaslarını açıklayınız.

**SORU 2:** Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişi (A), 12.12.1930 tarihinde Sofya’da doğmuş olup, Ankara’da ikamet etmektedir. (A), 3.2.2014 tarihinde vergi değeri 403.746,00 TL olan bir taşınmazı, 750.000,00 TL’ye satın almıştır. Tapuda tescil işlemi yapılırken 750.000,00 TL beyan edilmiş ve tapu tescil işlemleri de 750.000,00 TL üzerinden gerçekleştirilmiştir. (A), taşınmaz üzerindeki intifa hakkını kendisinde bırakarak, taşınmazın çıplak (kuru) mülkiyetini, eşi (B)’ye herhangi bir karşılık olmaksızın ivazsız olarak bırakmış ve buna ilişkin işlem de 4.2.2014 tarihinde Tapuda tescil edilmiştir. (B), 07.07.1950 tarihinde doğmuştur. (B) nin veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumunu değerlendirerek, ödemesi gereken vergisel yükümlülükleri tutar olarak hesaplayınız.

### VERİLER \_\_\_\_\_:

i- Sağlar arası intikal de veraset ve intikal vergisinden istisna tutar 2014 yılında 3.371,00 TL’dir.

ii- 2014 yılında uygulanan Veraset ve intikal vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir.

| Matrah                                    | Verginin Oranı (%)           |                      |
|---|------------------------------|----------------------|
|   | Veraset Yoluyla İntikallerde | İvazsız İntikallerde |
| İlk 190.000 TL için                       | 1                            | 10                   |
| Sonra gelen 440.000 TL için               | 3                            | 15                   |
| Sonra gelen 970.000 TL için               | 5                            | 20                   |
| Sonra gelen 1.800.000 TL için             | 7                            | 25                   |
| Matrahın 3.400.000 TL'yi aşan bölümü için | 10                           | 30                   |

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

iii- Vergi Usul Kanunu’nun 296 ncı maddesi hükmü aşağıdaki gibidir:

Tescile tabi bilumum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir.

Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir:



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

1. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde gayrimenkulün emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.
2. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıki bentte yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir artırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur.
3. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşkın ise gayrimenkulün emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.
4. Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkını değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin tam on yılı için gayrimenkul emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.
5. Ömür boyunca aylık gelir şeklinde vaki ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği azami süreye göre balığ olacağı miktar bulunarak intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliye aşmış ise elliden yukarı her yaş yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, muayyen bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.
6. Hayat kaydiyle ödenen rant şeklinde vaki ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır.

**SORU 3:** Aşağıdaki soruları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre cevaplayınız.

- a) Bina ve arazi vergisinin mükelleflerini sayınız.
- b) Hazineye ait arsa üzerine otel yapan (A) şirketi adına, 1995 yılında Tapuda 49 yıllığına irtifak hakkı tesis edilmiştir. (A) Şirketi 1998 yılında otel inşaatını tamamlayarak oteli işletmeye açmıştır. İrtifak hakkı sahibi olan (A) Şirketininotel nedeniyle emlak vergisi ödemek zorunda olup olmadığını, tartışınız.
- c) Tarh (tahakkuk) zamanaşımını tanımlayarak emlak vergisi kanunu hükümlerine göre vergi aslı için tarh zamanaşımı süresini, vergi aslına bağlı olarak kesilecek ceza için de ceza kesme zamanaşımı süresini açıklayınız.

**SORU 4:** Şehirlerarası taşımacılık faaliyeti uğraşan ve kanuni merkezi Türkiye’de bulunan (A) Anonim Şirketi, toplam 1.000.000 TL ÖTV’yi Gümrük İdaresineödeyerek 2010 yılında Türkiye’ye ithal ettiği aynı marka ve aynı özellikteki (25) adet otobüsün tamamını, 3.1.2013 tarihinde KDV hariç 2.500.000 AVRO bedelleTürkiye’den Cezayir’e ihraç etmiştir. (A) Anonim Şirketi, otobüs ithalatı sırasında ödediği özel tüketim vergisinin tamamını 2010 yılında giderleştirmiş ve kurum kazancının tespitinde dikkate almıştır.

**İSTENEN:** (A) Anonim Şirketinin ihraç ettiği otobüsler nedeniyle ödediği özel tüketim vergisinin iadesini talep edip edemeyeceğini açıklayınız. İadenin talep edilmesi halinde, iadeye ilişkin usul ve esasları açıklayınız.



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

**SORU 5:** 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre mükellefiyetin başlamasını ve sona ermesini açıklayınız.

**SORU 6:** Finansal kiralama şirketlerince taşınmazların bizzat kiracıdan satın alınarak, satan kişilere kiralanması işleminde, taşınmazın kiralayana satılması işleminin tapu harçları karşısındaki durumunu anlatınız.

**SORU 7:** Damga Vergisi Kanunu'na göre Noterler'in vergi aslı ve ceza sorumluluğunu açıklayınız.



## CEVAPLAR

**CEVAP 1-a) 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu m.39'da özel iletişim vergisinin konusuna giren hizmetler aşağıdaki gibi belirlenmiştir.** 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecileri (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

- a) Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri,**
- b) Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler,**
- c) Kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmeti ,**
- d) (a), (b) ve (c) bentleri kapsamına girmeyen diğer elektronik haberleşme hizmetleri**

**CEVAP 1- b)** Özel iletişim vergisi belirli hizmetler üzerinden alınan tek aşamalı işlem vergisidir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Maliye Bakanlığınca çıkarılan 1 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'ne göre, Özel iletişim vergisi mükelleflerinin bu vergiye tabi hizmetleri dolayısıyla yükledikleri özel iletişim vergisi, bu vergiye ait beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. İndirim hakkı aşağıdaki şekilde kullanılacaktır.

1. Özel iletişim vergisine tabi işlemlerde doğrudan kullanılan hizmetlere ait özel iletişim vergisi indirim konusu yapılabilecektir.
2. Özel iletişim vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için hizmetin doğrudan özel iletişim vergisi mükelleflerinden satın alınması, hizmet faturasında özel iletişim vergisinin ayrıca gösterilmesi, faturanın işletme adına düzenlenmesi ve takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmesi gerekmektedir. Özel iletişim vergisi mükelleflerinden satın alınmayan hizmetlerin bünyesine önceki aşamalarda giren vergi tutarlarının indirim konusu yapılması mümkün değildir.
3. Özel iletişim vergisi, sadece bu vergiye ait beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. Bu verginin, katma değer vergisi veya başka bir vergiye ait beyannameye indirim olarak ithal edilmesi mümkün değildir.
4. İlgili dönemde indirim ve iade yoluyla telafi edilemeyen özel iletişim vergisi tutarları özel iletişim vergisi beyannamesinin "Sonraki Döneme Devreden ÖİV" satırına yazılacaktır.
5. Defter kayıtlarında, indirim hakkı tanınan özel iletişim vergisi tutarlarını gösteren hesapların kullanılması, bu hesapların, ilgili dönemde indirim yoluyla telafi edilemeyip sonraki dönemlere devreden vergi tutarlarının izlenmesine de imkan verecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

**CEVAP 2-** 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu; aynı Kanunun 2'nci maddesinin (b) fıkrasında "Mal" tabirinin, mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen diğer bütün hakları ve alacakları ifade ettiği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

uyarınca, TC vatandaşı gerçek kişi (A)'nın Türkiye'de bulunan taşınmaz üzerindeki çıplak mülkiyet hakkının (B)'ye ivazsız surette intikali, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmektedir.

2353 sayılı Kanunla Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4/j maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe); veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu değişiklikten sonra bu istisna hükmünün uygulanmasına yönelik olarak Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 21 seri no'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği çıkarılmıştır. Söz konusu Tebliğde de yapılan bu değişiklikte suistimale ve vergi kaybına neden olan sağlar arasındaki kuru mülkiyetin ivazsız intikali kanunun yürürlük tarihinden itibaren verginin kapsamına alındığı açıklanmıştır. Yapılan yasal açıklamalar değerlendirildiğinde sağlar arasında ivazsız tarzda gerçekleşen kuru mülkiyet intikali, veraset ve intikal vergisine tabidir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerlere göre değerlendirileceği, **(b) bendinde de gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.**

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 296'ncı maddesinde de, **"Tescile tabi bilumum hakların değerinin, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedel olduğu, Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.** (A)'dan (B)'ye intikal eden taşınmaz çıplak mülkiyeti olduğundan, veraset ve intikal vergisine tabi matrahın tespitinde taşınmazın emlak vergi değerinin esas alınması gerekmektedir.

21 seri no'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de taşınmazın tümü için bildirilecek değer üzerinden intifa hakkı sahibinin yaşı dikkate alınmak suretiyle **Vergi Usul Kanununun 296 ncı maddesindeki değerlendirme ölçülerine göre intifa hakkının ve kuru mülkiyetin değeri saptanacağı ve kuru mülkiyetin değeri üzerinden kuru mülkiyet sahibi adına Veraset ve İntikal Vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir.**

**Bu durumda, Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi matrahın tespit için intifa hakkı sahibinin yaşının bilinmesi ve bunun yaşı dikkate alınarak çıplak mülkiyeti değerinin hesaplanması gerekmektedir.** İntifa hakkı sahibi (A), 12.12.1930 doğduğundan, çıplak mülkiyet hakkının ivazsız surette devredildiği 4.2.2014 tarihinde 84 yaşındadır. Bu durumda VUK, m.296/3 uyarınca, intifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşığından gayrimenkulün emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve **onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılacaktır.**

Ayrıca, vukubulan intikal, sağlar arasında ivazsız tarzda gerçekleştiğinden veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4/d maddesi uyarınca, ivazsız surette intikal eden malların değerinin 3.371,00 TL'si vergiden istisna olacaktır. Bu tutarın matrahtan indirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar sonucunda (B)'nin ivazsız çıplak mülkiyetin intikal nedeniyle ödemesi gereken veraset vergisi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

|   |                   |
|---|-------------------|
| <b>VERGİ DEĞERİ</b>                               | <b>403.746,00</b> |
| <b>ÇIPLAK MÜLKİYETİN ORANI</b>                    | <b>"9/10</b>      |
| <b>VİV'NE TABİ DEĞER</b>                          | <b>363.371,40</b> |
| <b>İSTİSNA</b>                                    | <b>3.371,00</b>   |
| <b>KALAN (VERGİYE TABİ MATRAH)</b>                | <b>360.000,40</b> |
| <b>(B) Tarafından Ödenmesi Gereken VİV TUTARI</b> | <b>22.250,03</b>  |



**CEVAP 3-a)** 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 3 ve 13 ncü maddelerinde sırasıyla bina ve arazi vergisinin mükellefleri belirlenmiştir. Söz konusu maddelere göre bina ve arazi vergisinin mükellefleri aşağıdaki biçimde belirlenmiştir.

1. **Binanın ve arazinin maliki,**
2. **Varsa intifa hakkı sahibi,**
3. **Her ikisi de yoksa binaya veya araziye malik gibi tasarruf edenler.**

**CEVAP 3-b)** Emlak Vergisi Kanunu'nda bina ve arazi vergisi mükellefleri tadad edilirken irtifak hakkı sahipleri verginin mükellefleri arasında sayılmamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde "**güncelliği kalmamıştır**" biçiminde bir şerhi bulunmasına rağmen, verilen özelgelerde dayanak alınan 13 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin I/A bölümünün 4/e maddesinde, "**başkasının arsa veya arazisi üzerine sahibinin rızası alınarak veya alınmaksızın inşa edilen binalarda, bina normal inşaat maliyet bedeline göre bulunan değere arsa veya arazi değerinin ilave edilmeyeceği belirtilmiştir.**"

İrtifak hakkı, Medeni Kanunda düzenlenmiştir. Bu kapsamda, 4721 sayılı Medeni Kanununun 726 ncı maddesinde, bir üst hakkına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olduğu düzenlenmiştir. Bu nedenle, bir irtifak hakkı olan üst hakkına dayalı olarak, mülkiyeti Hazineye ait arsa üzerinde inşa edilen binaların maliki, irtifak hakkı sahibi olan (A) şirketi olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar sonucunda, mülkiyeti devlete (hazineye) ait olan arsa üzerinde (A) şirketince yapılan otel inşaatı tamamlandığında emlakın bulunduğu yer belediyesine bildirimde bulunması ve inşa edilen otele ilişkin olarak hesaplanacak emlak (bina) vergisinin şirketçe ödenmesi gerekmektedir. Ancak, bina vergisi hesaplanırken, hazineye ait arsa üzerinde inşa edilecek binanın vergi değerinin hesabında arsa payı değeri dikkate alınmayacaktır.

Gelir İdaresi de [İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.04.2010 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-45-1431 sayılı özelgesi), aynı görüşte özelgeler vermektedir.

**CEVAP 3-c)** 213 sayılı VUK'nın 113 ncü maddesinde zamanaşımının, süre geçmesi suretiyle vergi alacağına kalkması olduğu, zamanaşımının, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirlendikten sonra, 114 ncü maddesinde de **vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı hüküm altına alınmıştır.**

Emlak Vergisi Kanununun "**Bina ve Arazi Vergilerinde Zamanaşımı Süresinin Başlangıcı**" başlığını taşıyan 40 ncı maddesinde ise, **bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımının**, bu bina ve arazinin **bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlayacağı hüküm altına alınmıştır.** Bununla, emlak vergisinde vergi ve ceza zamanaşımının başlangıç süresi, VUK m.114'deki hükme aykırı olarak vergiyi doğuran olaya değil, bildirim dışı bırakılan bina ve arazinin idare tarafından öğrenildiği tarihe bağlanmıştır.

**CEVAP 4- ÖTV Kanuna ekli Listelerde yer alan malların ihracat teslimleri, ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının aşağıdaki (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir.**

a) *Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.*



# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

Ayrıca, somut olayla bağlantılı olarak belirtilmesi gereken bir diğer husus da ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmayacağından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır.

Diğer taraftan, ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki kapsamında, 1 seri no'lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan malların ihraç edilmesi halinde, ihracatçının ödediği özel tüketim vergisinin iade talep edebileceği açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'e göre,

*ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir. Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.*

ihraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

***i. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,***

***ii. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,***

***iii. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura.***

**Ayrıca, 429 seri no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca, iade talebinin elektronik ortamda verilecek dilekçe ile yapılması gerekmektedir.**

Yukarıda sayılan belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir serh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir.

Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, ihracat istisnasından doğan KDV iadeleri ile ilgili KDV'nin iade usul ve esaslarına göre nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

Söz konusu Tebliğde, gider yazılan ÖTV'nin iade edilemeyeceğine ilişkin olarak da herhangi bir sınırlamaya da yer verilmemiştir.



Yukarıdaki düzenlemelere göre, (A) Anonim Şirketi, ihraç ettiği otobüsler nedeniyle ödediği özel tüketim vergisini iade talep edebilecektir.

Diğer taraftan, 2010 yılında kurum kazancının tespitinde gider yazılan özel tüketim vergisinin, ihracat nedeniyle iadenin alındığı vergilendirme döneminde düzeltilmesi bir başka deyişle gelir olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu konuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 02/09/2013 tarih ve 39044742-ÖTV 5 GENEL-1408 sayılı özalgede de *ÖTV ödenmek suretiyle iktisap edilerek kayıt ve tescili yapılmış olan aracın, kayıt ve tescili iptal ettirilerek Kanunun 5 inci maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak ihraç edilmesi halinde, bu aracın ilk iktisabında ödenen ÖTV'nin, iade için gerekli belgeler ibraz edilmek kaydıyla iadesinin talep edilmesinin mümkün bulunduğu 'na dair görüş de verilmiştir.*

**CEVAP 5- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 7 ve 8 nci maddelerinde sırasıyla mükellefiyetin başlaması ve mükellefiyetin sona ermesi düzenlenmiştir. Bu maddelere göre;**

- 1- Motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlamakla birlikte;
  - a) Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından,
  - b) Takvim yılının son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren mükellefiyet başlamaktadır.
- 2- Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet başlamaktadır.
- 3- Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde,
  - a) Silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından,
  - b) Silinme ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona ermektedir.

**CEVAP 6- 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu m.37,f.1'de finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtların damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemlerin harçtan müstesna olduğu, aynı maddenin 2 nci fıkrasında da satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların **sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından** müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.**

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 51 nci maddesi ile 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlar başlıklı (4) sayılı tarifesinin "I-Tapu işlemleri" bölümünün yirminci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir. "*g) Satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (Taşınmazın herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmamasının tespiti durumunda ilgililerden (a) bendindeki oran*





# TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

*ile bu bentteki oran arasındaki farka tekabül eden harç tutarı 213 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme faizi ile birlikte alınır.) Binde 3,96 oranında harç alınır.”*

Yukarıdaki hüküm ile 6361 sayılı Kanun hükümlerine göre satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların **kiralayana satışı sırasında devredenden alınacak harç oranı da düşük belirlenmiş olup**, binde 3,96 oranında harç alınacaktır. Ancak, taşınmaz herhangi bir şekilde kiracı tarafından geri alınmaz ise bu taktirde kiracıdan binde 20 oranında harç alınacaktır. Fark harç [ (binde20- binde3,96=) Binde 16,04] için ceza kesilmeyecek olup sadece gecikme faizi uygulanacaktır.

**CEVAP 7-** 1512 sayılı Noterlik Kanunu uyarınca Noter’ler damga vergisinin konusuna giren düzenleme ve onaylama olmak üzere iki tür işlem yapmaktadırlar.

Damga Vergisine tabi kağıtların Noterliklerde düzenlenmesi veya tasdik için noterlere getirilmesi halinde, bu kağıtlara ait damga vergilerinin 1512 sayılı Noterlik Kanunu çerçevesinde noterler tarafından makbuz karşılığı tahsil ve beyan edilmesi gerekmektedir. Damga Vergisi Kanunu m.24, f.4 uyarınca **noterlerce düzenlenerek** kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.

Damga Vergisi Kanununun 27 nci maddesinde de noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe **tasdik edemeyecekleri** veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, **noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınacaktır.** Bu düzenleme Noterlerin onaylama işlemlerindeki sorumluluklarına ilişkindir. Öte yandan 48 seri no’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde bu sorumluluğun uygulama usul ve esasları da aşağıdaki gibi belirlemiştir.

***Damga Vergisi Kanununun 27 nci maddesinin birinci fıkrâ hükmü gereğince noterlerin, kendilerine tasdik edilmesi veya suret çıkarılması için getirilen kağıtlara ilişkin damga vergisinin ve cezasının tam olarak ödenip ödenmediğini araştırma mecburiyetleri bulunmaktadır.***

***Noterlerin yukarıda belirtilen mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kağıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra noterlerden de,***

- ***Kağıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın, ayrıca***
- ***Vergi Usul Kanununun 355 inci madde hükmüne istinaden özel usulsüzlük cezasının, aranması gerekmektedir.***