



TÜRMOB

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

2024/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

1 Eylül 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 davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
- [3] **Bu sınav 5 sorudan oluşmaktadır.**

Sorular

Soru - 1: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu kapsamında,

- a. Bina Vergisinin konusunu, mükelleflerini, matrahını ve oranlarını; (6 Puan)
- b. Arsa karşılığı inşaat işi sözleşmesi gereğince taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazların Değerli Konut Vergisi karşısındaki durumunu; (6 Puan)
- c. Özel İletişim Vergisinin, Katma Değer Vergisi matrahına dahil edilip edilemeyeceğini, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilip kaydedilemeyeceğini, hangi vergilerden mahsup edilip edilmeyeceğini, (6 Puan)

açıklayınız.

Soru -2: Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı Karar ve bu karara istinaden çıkarılan İhracat Bedelleri Hakkında Tebliğe istinaden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca çıkarılan 16 Ocak 2020 tarihli İhracat Genelgesi'nin “İhracat Bedellerinin Merkez Bankasına Satışı” başlıklı Ek Madde 1 hükmüyle, İhracat Bedeli Kabul Belgesine (İBKB) veya Döviz Alım Belgesine (DAB) bağlanan ihracat bedellerinin belirli bir orandaki (18.04.2022 tarihinden itibaren %40'ı; 10.06.2024 tarihinden itibaren %30'u) kısmının İBKB'yi veya DAB'ı düzenleyen bankaya satılması, Bankaların da bu bedelleri Merkez Bankası tarafından ilan edilen ve işlem günü için geçerli döviz alış kuru üzerinden aynı gün Merkez Bankasına satması ve Merkez Bankasının banka nezdindeki hesabına aktarması zorunluluğu getirilmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenleme uyarınca bankaların Merkez Bankasına zorunlu olarak döviz satışı işlemini, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nu ve ilgili mevzuatı kapsamında açıklayınız. (15 Puan)

Soru - 3: Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetinde bulunan ve “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20/B maddesi uygulamasına ilişkin istisna belgesi” alan mükellef A'nın 2023 yılındaki işlemleri şunlardır:

- i. Akıllı telefonlar için geliştirdiği iki adet mobil uygulamayı elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları vasıtasıyla kullanıcılara satmıştır. Mobil uygulama satışlardan 1.400.000,00TL hasılat, bu uygulamalar üzerinden 400.000,00TL reklam geliri elde etmiştir.
- ii. Bilgisayarlar için geliştirdiği bir adet uygulamayı, bir yazılım firmasına 700.000,00TL'ye satmış, bu uygulama üzerinden 200.000,00TL reklam geliri elde etmiştir.



TÜRMOB

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

iii. Tabletler için geliştirdiği bir uygulamayı bir yazılım şirketine 500.000,00TL.'ye satmış, uygulama içi satışlardan ise 50.000,00TL gelir elde etmiştir.

iv. İnternet ortamındaki bir sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden yayınladığı eğitim videolarının izlenmesinden kaynaklı reklam gelirlerden 200.000,00TL pay almıştır.

v. Mükellef A kişisel internet sayfasında yayımlanan reklamlardan 30.000,00TL gelir elde etmiştir.

vi. Hesabının bulunduğu bir sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden 25.000,00TL abonelik geliri elde etmiştir.

Not: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca 2023 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınacak gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutar 1.900.000,00TL dir.

İstenen:

Yukarıdaki işlemlerin KDV karşısındaki durumunu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında açıklayınız. **(24 Puan)**

Soru - 4: Motorlu araç ticareti yapmakta olan ÖTV mükellefi K Motorlu Araçlar Ticareti Ltd. Şti. ne ait 10 (on) adet binek otomobili, şirketin ticari borçları sebebiyle icra dairesince haczedilmiştir. Haczedilen binek otolardan;

İkisi (2) şirkette kullanılmak üzere ithal edilmiş olup 254 Taşıtlar Hesabına kayıtlıdır. Bu otomobiller trafik siciline kayıt ve tescil ettirilmemiştir.

Üçü (3) satılmak üzere ithal edilmiş olup 153 Ticari Mallar Hesabına kayıtlıdır. Bu otomobiller trafik siciline kayıt ve tescil ettirilmemiştir.

Beşi (5) satılmak üzere bölge bayiinden satın alınmış olup şirket adına trafik siciline kayıt ve tescil ettirilmiştir. Bu binek otomobiller haciz işlemleri esnasında 254 Taşıtlar Hesabına kayıtlıdır.

Bahse konu hacizli binek otomobiller icra dairesince açık artırma usulüyle satılacaktır.

İstenen:

Yukarıdaki örnek olayı 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun verginin konusu, mükellefi, beyanı ve ödenmesi ile ilgili hükümleri kapsamında değerlendirerek açıklayınız. **(20 Puan)**

Soru - 5: a) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında,

i. "İvazsız intikal" tabiri/kavramı ile maddi ve manevi bir zarar karşılığında ödenen tazminatların veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumunu açıklayınız **(6 Puan)**;

ii. Bir kişi açtığı hakaret davası sonucunda mahkeme kararıyla hak kazandığı manevi tazminatı alamadan vefat etmiştir. Mirasçılarına ödenecek olan söz konusu manevi tazminatın veraset ve intikal vergisi konusuna girip girmediğini açıklayınız **(7 Puan)**.

b) 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesi hükmü kapsamında Kanuna bağlı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan *motorlu taşıtlar vergisi* ve *cezular* ile *gecikme zamlarının*, gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilme ve kabul edilmeme hallerini, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" (Md.41), "Gelir Vergisi Matrahından ve Gelir Unsurlarından İndirilmeyecek Giderler" (Md.90) ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" (Md. 11/d) ile ilgili hükümleriyle birlikte değerlendirerek açıklayınız **(10 Puan)**.



TÜRMOB

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

2024/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap – 1: (18 Puan)

a. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, Bina vergisinin konusu, Türkiye içinde bulunan binalardır. Kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu Kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.

Kanunun 3 üncü maddesine göre bina vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edendir. Paylı mülkiyet malikleri hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyetinde malikler vergiden müteselsil sorumlu olurlar.

Kanunun 7 nci maddesine göre Bina vergisinin matrahı, binanın 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 268 inci maddesine göre vergi değeri ise bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tesbit edilen değeridir. Binalar için vergi değeri 1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesindeki hükümlere göre belirlenir. Buna göre binalar için vergi değeri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile maddenin (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanır. Sabit istihsal (üretim) tesislerine ait değerler vergi matrahına alınmaz.

Bina vergisinin oranı Kanunun 8 inci maddesine göre meskenlerde binde 1, diğer binalarda binde 2'dir. Bu oranlar, Kanun uyarınca %100 artırımlı olarak Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki meskenlerde binde 2, diğer binalarda binde 4 dür. (6 Puan)

b. Değerli Konut Vergisiyle ilgili düzenlemeler 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4 üncü kısmında 42 ila 49 uncu maddelerde yapılmıştır. Buna göre Türkiye sınırları içinde bulunan ve bina vergi değeri 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisine tabidir. Kanunun 45 inci maddesine göre değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler öder. Bir mesken nitelikli taşınmaza paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

Aynı Kanunun “**Muafıklar**” başlıklı 46 ncı maddesinde Değerli Konut Vergisinden muaf olan mesken nitelikli taşınmazlar belirlenmiştir. Anılan maddenin (ç) bendinde esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar ile arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç olmak üzere Değerli Konut Vergisinden muaf tutulmuştur. Bu kapsama giren taşınmazların bina vergi değeri, Kanunun 42 nci maddesinde belirlenen tutarı aşsa bile Değerli Konut Vergisinden muaf olacaktır. Bu husus 15/01/2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **Değerli Konut Uygulama Genel Tebliğinde** açıklanmış olup arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinden muaf olup bunların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması durumunda muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Bu



TÜRMÖB

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

açıklamalara göre arsa karşılığı inşaat işi sözleşmesi gereğince taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar, bunların bina vergi değerleri 1319 sayılı Kanunun 42 nci maddesinde yer alan tutarı aşmış olsa dahi bu taşınmazlar **ilk satışa, devir ve temlike konu edilmediği, kiraya verilmediği veya sair surette kullanılmadığı sürece** değerli konut vergisinden muaf olacaktır. (6 Puan)

c. Özel iletişim vergisi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddedeki altıncı fıkra hükmüne göre "Bu vergi, **katma değer vergisi matrahına dahil edilmez**, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında **gider kaydedilmez** ve **hiçbir vergiden mahsup edilmez**".

Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 14/10/2005 tarihli Kurumlar Vergisi Sirküleri/19 da özel iletişim vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu, özel iletişim vergisi mükellefleri ile özel iletişim vergisi mükellefi olmayan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri açısından ayrı ayrı ele alınmıştır. Buna göre, **özel iletişim vergisinin mükellefi olan işletmecilerin** fatura üzerinde gösterip tahsil ettikleri ve beyan ederek ödedikleri özel iletişim vergileri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kendi adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergilerini, anılan kanun maddesi hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında matrahın tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün bulunmamaktadır. **Özel iletişim vergisinin mükellefi olmayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin**, adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini, Kanunun "Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez." hükmü gereğince vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları gibi; hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmeleri de mümkün değildir. (6 Puan).



TÜRMOB

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

Cevap – 2: (15 Puan)

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun (Kanun) “**Mevzu, vergiyi doğuran olay**” başlıklı 28 inci maddesinde; Banka ve sigorta şirketlerinin 10.6.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV) tabi olacağı belirtilmiştir. Kanunun “**İstisnalar**” başlıklı 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (o) bendi hükmüyle bankaların Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğlere göre Merkez Bankasına yapacakları zorunlu döviz ve efektif devirleri, BSMV den istisna edilmiştir. Kanunun “**Mükellef**” başlıklı 30 uncu maddesine göre, banka ve sigorta muameleleri vergisini, banka, bankerler ile sigorta şirketleri öder. Kanunun “**Matrah**” başlıklı 31 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı, aynı kanunun 28 inci maddesinde yazılı paraların tutarıdır. Yani banka lehine her ne ad ile olursa olsun nakden veya hesaben alınan paradır. Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre, kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur. Matrah ile ilgili maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Kanunun “**Nispet**” başlıklı 33 üncü maddesinde banka ve sigorta muameleleri vergisinin nispeti % 15 olarak (Bakanlar Kurulu Kararlarıyla %1), kambiyo muamelelerinde matrahın binde ikisi olarak belirlenmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Bakanlık) bankaların Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kararlar (TPKKHK) ile bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğler ve genelgeler uyarınca Merkez Bankasına zorunlu döviz devirleri/satışı ile ilgili açıklamaları **83 Seri Nolu Gider Vergileri Genel Tebliğinde** yapmıştır. Tebliğdeki açıklamalarda kanun koyucunun, kambiyo muameleleri dışında kalan banka muamelelerinde verginin doğması için bir muamele yapılmasını ve lehe para kalmasını şart koştuğu; kambiyo muamelelerinde ise bu şartı aramadığı, sadece kambiyo satışının yapılmasını verginin doğması için yeterli gördüğü belirtilmiştir. Tebliğde genel banka muameleleri için belirlenen vergi nispetinin (%15 kanuni, BKK ile %1) kambiyo muamelelerindeki nispete (binde 2) göre daha yüksek belirlenmesinin amacının da bu olduğu, buna göre kambiyo satışlarının vergilendirilmesinde, satış bedelinin alış kurunun üzerinde olup olmamasının, bu satıştan banka lehine bir para kalıp kalmamasının önem arz etmediği ifade edilmiş ve bu işlemler kambiyo satışı kabul edilmiştir. Ayrıca döviz alış kuru ve satış kuru arasındaki müsbet fark üzerinden BSMV hesaplanmayacağı belirtilmiştir.

Soruda belirtilen 32 sayılı karara istinaden çıkarılan tebliğ ve genelgeler uyarınca bankaların Merkez Bankasına zorunlu döviz devirleri/satışları, banka muamelesi ve/veya kambiyo satışı olarak verginin mevzuuna girmektedir. Bakanlık tebliğle bu işlemin kambiyo satışı olduğunu kabul etmiş ve vergilendirmenin bu işleme göre yapılması gerektiğini açıklamıştır.

Diğer yandan Kanunun 29/o bendi hükmüyle bankaların TPKKHK ile bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğler ve genelgeler uyarınca Merkez Bankasına zorunlu döviz devirleri/satışı BSMV den istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu işlem BSMV ye tabi olmakla birlikte anılan hüküm uyarınca BSMV den istisnadır.

Bankaların ilgili mevzuat uyarınca zorunlu döviz satışı işleminde BSMV mükellefi, Merkez bankasına döviz satan bankalardır. Hem kambiyo hem de banka muamelesi özelliği bulunan bu işlem, Bakanlık tarafından kambiyo muamelesi olarak kabul edildiğinden BSMV matrahı dövizin Merkez Bankasına satışı/devriyle birlikte işlem günü hesaplanan tutardır. Bu durumda matraha uygulanacak BSMV oranı binde 2’dir. Eğer bu işlem banka muamelesi olarak kabul edilirse BSMV matrahı, devir işlemiyle birlikte alım satımı arasında ortaya çıkan ve banka lehine kalan para tutarı olur. Bu durumda BSMV oranı yüzde 1 olur.



TÜRMOB

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

Cevap – 3: (24 Puan)

Örnek olayı değerlendirmede esas alınacak mevzuata ilişkin açıklama

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesi uyarınca Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV nin konusuna girmektedir. Ticari, sınai ve zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine göre, bu kanunda açıklık bulunmadığında ise Türk Ticaret Kanununu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir. GVK nın 1 ve 2 nci maddeleri kapsamında sosyal içerik üreticiliği ve mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetinden elde edilen kazançlar gelir vergisinin konusuna girmektedir. Aynı kanunun mükerrer 20/B maddesindeki hükümler kapsamında bu kazançlar bazı şartlarla gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddeye göre “*İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşılan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.*” Bununla birlikte söz konusu kazançlar, ilgili bankalarca bu kazançlar üzerinden yapılan %15 gelir vergisi tevkifatının vergi dairesine beyan edilip ödenmesi suretiyle vergilendirilir. GVK nın mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen söz konusu kazançlara konu teslim ve hizmetler **3065 sayılı KDV Kanununun** 17/4-a hükmü uyarınca KDV den istisnadır. KDV istisnasıyla ilgili hususlar, **KDV Genel Uygulama Tebliğinde** (II.F.4.26 bölümünde) “**4.26. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliği İstisnası**” başlığı altında açıklanmıştır. Buna göre, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşılan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri GVK nun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlara konu teslim ve hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaz. Anılan madde kapsamına girmeyen kazançlara konu teslim ve hizmetler, KDV den istisna olmayıp bunlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Tebliğdeki açıklamaya göre GVK nun mükerrer 20/B maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki kazançların toplamının aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2023 için 1.900.000,00TL) aşmasının ve bu kazançların mezkûr Kanun uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilecek olmasının, KDV istisnası uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

Diğer yandan GVK mük. 20/B kapsamında vergilendirilen kazançlara ilişkin detaylı açıklamalar **318 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde** yapılmıştır. İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden içerikler paylaşılan sosyal içerik üreticileri gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar **ticari kazanç** kapsamında vergilendirilmekte olup, GVK’na eklenen mükerrer 20/B maddesiyle bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar belirli şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelir vergisi istisnası kapsamındaki söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelir toplamının 193 sayılı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan (2023 yılı için 1.900.000TL) tutarı aşmaması şarttır. Gelir vergisi istisnası uygulamasında söz konusu tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. Bu tebliğdeki açıklamalara göre anılan madde kapsamında vergilendirilecek kazançlar şunlardır:

1. Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için **uygulama geliştiriciliği** faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar. Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler.



TÜRMÖB

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

Bununla birlikte **bilgisayarlar**, akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihaz sayılmadığından bunlar için geliştirilen uygulamalar bu kapsamda değildir.

2. İnternet ortamındaki **sosyal içerik üreticiliği** faaliyeti kapsamında sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler (sosyal içerik üreticileri tarafından, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen gelirlerin üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları aracılığıyla elde edilmesi de bu kapsamdadır). Bununla birlikte **sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen** kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi **etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda** faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Mükellef A'nın soruda belirtilen işlemlerinin KDV istisnası açısından değerlendirilmesi

Mükellef A'nın 2023 yılındaki işlemlerinin KDVK 17/4-a hükmü uyarınca KDV istisnası karşısındaki durumlarını tespit etmek için bu işlemlerin GVK'nın mükerrer 20/B maddesine göre vergilendirilen kazançlardan olup olmadığını belirlemek gerekir. Yukarıda bahsedilen 318 seri nolu Gelir Vergisi Tebliğindeki düzenlemeler ışığında mükellef A'nın bahse konu işlemlerinin, önce GVK'nın mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen bir kazanç olup olmadığı ve buna bağlı olarak bu kazançta teslim ve hizmetlerin KDV istisnası karşısındaki durumu aşağıdaki gibi belirlenebilir.

i. Mükellef A **akıllı telefonlar için** geliştirdiği iki mobil uygulama satış kazancını (1.400.000,00TL) **elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu üzerinden** elde etmiştir. Aynı şekilde bu platform üzerinden satışını gerçekleştirdiği akıllı telefon mobil uygulamaları üzerinden (400.000,00TL) reklam geliri elde etmiştir. Hem akıllı telefonlar için geliştirilen mobil uygulamaların satış kazancı hem de bu uygulamalar üzerinden elde edilen reklam geliri, GVK mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlar kapsamındadır. Dolayısıyla bu kazançlara konu teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanunun 17/4-a maddesi kapsamında **KDV den istisnadır.**

ii. Kanuna ve 318 nolu Tebliğe göre uygulama geliştiriciliği faaliyetinin **akıllı telefon ve tablet gibi mobil cihazlar için yapılmış olması ve bunların satışından elde edilen kazancın elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilmesi** gerekir. **Bilgisayarlar için** geliştirilen uygulamalar anılan tebliğde GVK mük. 20/B kapsamında görülmemiştir. Bilgisayarlar için geliştirilen uygulamalar üzerinden elde edilen reklam geliri de bu kapsamda değildir. Ayrıca bu kazanç ve gelirler anılan platformlar üzerinden elde edilmemiştir. Buna göre mükellef A'nın bilgisayarlar için geliştirdiği uygulamanın bir yazılım firmasına satışından elde ettiği kazancı (700.000,00TL) ile bu uygulama üzerinden elde ettiği reklam gelirine (200.000,00TL) konu teslim ve hizmetler, 3065 sayılı Kanunun 17/4-a maddesinde düzenlenen KDV istisnası kapsamında değildir. Bu kazançlara konu teslim ve hizmetler, KDV yönünden genel hükümlere göre vergilendirilir.

iii. Tabletler için mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinden elde edilen kazanç, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilmesi durumunda GVK mük. 20/B kapsamında vergilendirilecektir. Mükellef A'nın tabletler için geliştirdiği uygulamalar bir yazılım şirketine satılmış olup bu satış kazancı, elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilmemiştir. Dolayısıyla hem tabletler için geliştirdiği uygulamanın satış kazancı (500.000,00TL) hem de uygulama içi satışlardan elde ettiği (50.000,00TL) kazanç, GVK mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlardan değildir. Bu sebeple bu kazançlara konu teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanunun 17/4-a maddesinde düzenlenen KDV istisnası kapsamı dışında kalmaktadır. Bu kazançlara konu teslim ve hizmetler de, KDV yönünden genel hükümlere göre vergilendirilir.



TÜRMÖB

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

iv. Mükellef A'nın internet ortamındaki bir sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden yayınlanan eğitim videolarının izlenmesinden kaynaklı (200.000,00TL) reklam gelirleri, Kanuna ve 318 seri nolu Tebliğdeki açıklamalara göre GVK mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlardır. Dolayısıyla bu kazançta teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanunun 17/4-a hükmü uyarınca **KDV den istisnadır**.

v. Kişisel internet sayfası, 318 seri nolu Tebliğdeki açıklamalara göre sosyal ağ sağlayıcısı kapsamında değildir. Buna göre mükellef A'nın kişisel internet sayfasında yayımlanan reklamlardan elde ettiği (30.000,00TL) kazancı, GVK'nın mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlardan olmadığından bu kazançta teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanunun 17/4-a maddesinde düzenlenen KDV istisnası kapsamı dışında kalmaktadır. Bu kazançlara teslim ve hizmetler KDV yönünden genel hükümlere göre vergilendirilir.

vi. Mükellef A'nın hesabının bulunduğu sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden elde ettiği abonelik gelirleri (25.000,00TL) 318 seri nolu Tebliğdeki açıklamalara göre GVK mük. 20/B kapsamında vergilendirilen kazançlardır. Dolayısıyla bu kazançta teslim ve hizmetler 3065 sayılı Kanunun 17/4-a hükmü uyarınca **KDV den istisnadır**.

Mükellef A'nın i, iv ve vi nolu sıralarda belirtilen KDV den istisna kazançları (1.400.000,00 + 400.000,00TL + 200.000,00TL + 25.000,00TL) toplamı, (2.025.000,00TL) GVK'nın 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (1.900.000,00TL) aşmıştır. Bu durum KDV GUT Tebliğine göre, bu kazançlara ilişkin teslim ve hizmetlerin KDV istisna tutulmasına engel değildir. Ayrıca mükellef A'nın GVK mük. 20/B maddesi kapsamındaki kazançlarının belirtilen haddi aşması sebebiyle bu kazançlarını vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan etmesi gerekmektedir. Mükellef A'nın söz konusu kazançlarını gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecek olması da, GVK'nın mük. 20/B maddesi kapsamında vergilendirilen kazançlarına teslim ve hizmetlere KDV istisnası uygulanmasına mani değildir.



TÜRMÖB

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

Cevap – 4: (20 Puan)

Örnek olayı değerlendirmede esas alınacak mevzuata ilişkin açıklama

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (Kanun) “**Verginin Konusu**” başlıklı 1/1-b maddesinde Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine (ÖTV) tabidir. Aynı maddedeki hükme göre ÖTV, bu verginin konusuna giren her mal için bir kez uygulandığından, verginin kapsamına giren (II) sayılı listedeki malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisapları vergiye tabi değildir. Sorudaki örnek olayda binek otomobiller Kanuna ekli II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardandır. Buna göre, ekli II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan olan binek otomobillerin ilk iktisabı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabidir (Kanun Md. 1/1-b).

Sorudaki haczedilen binek otomobillerden ikisi ÖTV mükellefi olan K Motorlu Araçlar Ticareti Ltd. Şti.(mükellef şirket) tarafından kullanılmak üzere üçü de satılmak üzere ithal edilmiş, beşi ise satılmak üzere bölge bayiinden satın alınmıştır. Bu işlemlerin verginin konusuna girip girmediğinin tespiti için Kanundaki “ilk iktisap” kavramının tanımına bakmak gerekir.

Kanunun 2/1-b hükmüne göre, “**İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,**” ifade etmektedir. Buna göre Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların **kullanılmak üzere ithali, müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı**, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından **kullanılmaya başlanması, aktife alınması** veya **adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi** ilk iktisaptır. Bahse konu kapsamdaki malların ilk iktisabı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV ye tabidir.

ÖTV II sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde ilk iktisap kavramıyla ilgili açıklama aşağıdaki gibidir.

“**Bu çerçevede ilk iktisap, Türkiye’de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların iktisabı ile ilgili bir kavram olup, kapsama giren taşıtların müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak ve/veya kayıt ve tescil ettirilmek üzere edinilmesidir. Taşıtların kullanılmak üzere ithalatı da ilk iktisaptır. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş veya kullanılmış olması, ithalatı sırasında vergi uygulanmasını engellemez. Ancak taşıtların motorlu araç ticareti yapanlarca satılmak üzere ithal edilmesi halinde bu safhada vergi uygulanmaz.**”

Kanunun 2/1-e maddesine göre “**Teslim**” bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Kanunun 3/a maddesine göre “**vergiyi doğuran olay**”; Mal teslimlerinde vergiye tabi malın teslimi, ilk iktisap hallerinde ise vergiye tabi malın ilk iktisabıdır (yani kullanılmak üzere ithal edilmesi, müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi). Aynı maddenin e bendine göre ithalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir. Diğer yandan ÖTV II sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde “**Kayıt ve tescile tabi olan taşıtlarda vergiyi doğuran olay, bu taşıtların ilk iktisabı anında; kayıt ve tescile tabi taşıtların kullanılmak üzere ithali ile kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların ithalinde vergiyi doğuran olay; Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelir.**” denilmiştir. Kayıt ve tescile tabi olan taşıtların

müzayede mahallerinde satışında da bunların ilk iktisabında ÖTV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelir.

ÖTV nin **mükellefleri** Kanununun 4 üncü maddesinde sayılmıştır. Sorudaki işlemler esas alındığında bu işlemler bakımından ÖTV mükellefi olabilecekler: Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir (Kanun Md. 4/1-b). ÖTV II sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde, II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ÖTV mükellefleri su şekilde sayılmıştır: ... *Kayıt ve tescile tabi olmakla birlikte henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların;*

- **Motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak üzere alımında**, motorlu araç ticareti yapanlar,
- **Kullanılmak üzere ithalinde**, ithalatı yapanlar,
- **Kullanılmak üzere müzayede yoluyla alımında**, **müzayede yoluyla satışını** gerçekleştirenler.

*Bu çerçevede, Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan taşıtların **kullanılmak üzere satışını yapan** fabrika, ana bayi, bölge bayi, bayii, yetkili satıcı ve acenteler, Maliye Bakanlığınca motorlu araç ticareti yapanlar kapsamında değerlendirilenler ile **bu taşıtların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler** ÖTV mükellefidir. Örneğin; bayinin, Türkiye’deki distribütörden satmak üzere taşıt alımında, distribütörün ÖTV mükellefiyeti söz konusu olmaz. Bu durumda mükellef, taşıtı kullanıcıya satan bayidir. Ancak taşıtın satışının bayi aracılığı olmaksızın doğrudan distribütör tarafından yapılması halinde, distribütörün mükellef olacağı tabiidir.*

*Kayıt ve tescile tabi taşıtların **kullanılmak üzere ithalinde** ise mükellef, bu taşıtları kullanmak, aktive almak veya adlarına kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.*

*İmal veya inşa ettiği ya da **satmak üzere ithal ettiği/yurt içinden satın aldığı taşıtı kullanan, aktifine alan veya kendi adına kayıt ve tescilini yaptıran** motorlu araç ticareti yapanlar da ilk iktisap kapsamındaki bu işlemleri nedeniyle ÖTV mükellefidir.*

Aynı tebliğin verginin konusu bölümünde icra dairelerince yapılacak kayıt ve tescile tabi malların satışıyla ilgili olarak şu açıklama mevcuttur. “(II) sayılı liste kapsamındaki mallardan **daha önce ÖTV’ye tabi tutulmamış olanların**, mahkeme satış memurlukları ve **icra daireleri** dâhil olmak üzere, resmî veya özel kuruluşlarca **müzayede yoluyla satışı ÖTV’ye tabidir**. Örneğin, motorlu araç ticareti yapan bir mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve henüz Türkiye’de kayıt ve tescil ettirilmemiş binek otomobillerinin icra yoluyla satılması halinde, bu taşıtı kullanmak üzere alan açısından ilk iktisap söz konusu olacağından bu satış vergiye tabidir. Bununla birlikte, bu mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş binek otomobilinin icra yoluyla satılması halinde, ÖTV uygulanmaz.”

Kanunun 14/1 inci maddesine göre ÖTV, mükelleflerin yazılı **beyanları** üzerine **tarh** olunur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, postayla verilmiş beyannamelerde tarha yetkili vergi dairesine geldiği tarihi takip eden yedi günde tarh edilir, beyanname verme süresi içinde ödenir. **Vergilendirme dönemi** II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallarda söz konusu değildir. Kanunun 14/2 maddesi uyarınca, II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait ÖTV beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve aynı günde ödenir. Öte yandan ithalatta ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre abul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir ve ithalat vergileriyle aynı zamanda ödenir, ithalat vergisi olmayan durumlarda ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamelerin veya diğer belgelerin tescili tarihinde geçerli olan oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ilişkin ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda verilmesi ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler ÖTV II sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde



TÜRMÖB

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

yapılmıştır. Kanununun 14 üncü maddesine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallarda vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, bu mallara ait ÖTV ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce beyan edilir ve ödenir (ÖTV II s. Liste UGT. IV.A). ÖTV mükelleflerinin genel olarak bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname verme zorunluluğu bulunmakla birlikte müzayede yoluyla satış yapanların, vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur (ÖTV II s. Liste UGT. IV.B). Sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayanların müzayede yoluyla yaptıkları satışlara ilişkin vergi, satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar beyan edilir ve bu süre içinde ödenir (ÖTV II s. Liste UGT. IV.C.1.) ÖTV II sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde müzayede yoluyla yapılan satışlarda beyannamenin verileceği ve verginin ödeneceği süre belirlenmiştir. Tebliğde sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayanların beyan ve ödeme süreleri ile ilgili olarak “Sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayanların müzayede yoluyla yaptıkları satışlara ilişkin vergi, satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar beyan edilir ve bu süre içinde ödenir. (II) sayılı liste kapsamındaki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlara ait verginin beyanı (2A) numaralı; kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait verginin beyanı ise (2B) numaralı ÖTV Beyannamesi ile yapılır.” açıklaması bulunmaktadır.

ÖTV nin konusu yönünden değerlendirme:

Kullanılmak üzere ithal edilmiş iki adet binek otomobil yönünden:

ÖTV Kanununun 2/1-b hükmündeki tanıma göre, Türkiye de kayıt ve tescil ettirilmemiş olanların Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların kullanılmak üzere ithali, ilk iktisap olup aynı kanununun 1/ 1-b hükmü uyarınca ÖTV nin konusuna girmektedir. Mükellef şirket iki adet binek otomobili kullanmak üzere ithal etmiştir. Dolayısıyla bu ithal işlemi anılan hükümler kapsamında ilk iktisap olarak ÖTV nin konusuna girmektedir. Bu işlemde vergiyi doğuran olay Kanununun 3/1-e hükmü uyarınca **gümrük yükümlülüğünün doğması veya gümrük beyannamesinin tescil edilmesidir**. Zira anılan hükme göre vergiyi doğuran olay “İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir”. Bu işlemde ÖTV nin mükellefi, Kanununun 4/1-b hükmü uyarınca **bu malları kullanmak üzere ithal edenlerdir**. Bu işleme ait ÖTV, Kanununun 14/3 hükmü uyarınca ithalde düzenlenen beyanname ve belgelere dayanılarak hesaplanır ve gümrük idaresince aynı kanununun 16/1 hükmü uyarınca **gümrük makbuzuyla tahsil** edilir. Dolayısıyla mükellef şirketin kullanmak üzere ithal ettiği ve 254 Taşıtlar Hesabına kaydettiği söz konusu binek otomobillerin ÖTV si, yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde ithalat esnasında yani bunların mükellef şirketçe ilk iktisabında gümrük idaresine makbuzla ödenmiştir. Kanununun “ÖTV bir defaya mahsus alınır” kuralı uyarınca mükellef şirket tarafından ilk iktisabı ithal işlemleri esnasında gerçekleştirilmiş olan bu binek otomobillerin sonradan satışında yeniden ÖTV alınmaz. Ayrıca bu otomobillerin henüz şirket adına kayıt ve tescil ettirilmemiş olmasının bu açıdan bir önemi yoktur. Zira ithalat esnasında ÖTV yükümlülüğü doğmuş ve kanuna uygun olarak gerçekleşmiştir. Bu sebeple bu binek otomobillerin icra dairesince müzayede yoluyla satışında ÖTV söz konusu olmayacaktır. Bununla birlikte icra dairesinin, satışa sunacağı bu mallara ait ÖTV nin ödenmiş olduğunu teyit ederek işlem tesis edeceği tabiidir.

Satılmak üzere ithal edilmiş üç adet binek otomobil yönünden:

Mükellef şirketin satmak için alıp stoklarında bulundurduğu üç adet binek otomobilin ilk iktisabı, Kanununun 1/1-b ve 2/1-b hükmü uyarınca ÖTV nin konusuna girer. Mükellef şirketin satmak için aldığı bu binek otomobiller bakımından ilk iktisabı gerçekleşmemiştir. Bu otomobiller mükellef şirketçe satmak üzere ticari mal olarak 153 nolu hesaba kaydedilmiştir. Haciz esnasında henüz satılmamış ve stokta bulunan bu otomobilleri için mükellef şirket nezdinde ÖTV doğmamıştır. Bunların icra dairesince haczedilip müzayede yoluyla satışında ilk iktisap, bu otomobilleri alacak



TÜRMÖB

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

kişiler bakımından söz konusu olacaktır. ÖTV yi doğuran olay, bunların icra dairesince müzayede yoluyla alıcılar tarafından iktisabında gerçekleşecektir. Dolayısıyla bu şekilde alıcılar yönünden ilk iktisabı gerçekleşecek olan bahse konu 3 adet binek otomobilin icra dairesince açık artırma suretiyle satışı, ÖTV nin konusuna girecektir. Bu satışlar bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV ye tabi olacaktır.

Satılmak üzere alınmış ve şirket adına tescil ettirilmiş 5 adet binek otolar yönünden:

Yukarıda belirtilmiş olduğu üzere, Kanuna ekli II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV ye tabidir. Binek otomobillerin bölge bayiinden satmak üzere alınması kanunda tanımlanan ilk iktisap kapsamına girmez. Bu sebeple bölge bayiinin mükellef şirkete satışında ÖTV söz konusu olmaz. Söz konusu beş adet binek otomobilin ilk iktisabının, bunların mükellef şirket adına trafik siciline kayıt ve tescil ettirilmesiyle gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Nitekim mükellef şirket bu otomobilleri 254 Taşıtlar hesabına kaydetmiştir. Başka bir anlatımla mükellef şirket satmak üzere bölge bayiinden aldığı otomobilleri başkalarına satmayıp kendi aktifine almıştır. Söz konusu otomobillerin ilk iktisabı mükellef şirket tarafından yapılmıştır. Bu otomobillere ait ÖTV, bu otomobillerin mükellef şirket adına kayıt ve tescilinden önce mükellef şirket tarafından beyan edilip ödenmiştir (Kanun Md. 1/1-b, 2/b,c,d, 14/2). Zira ilgili mevzuat uyarınca ve kurulan sistemle birlikte mükellef şirket adına trafik siciline kayıt ve tescil işlemleri, bu otomobillere ait ÖTV beyan edilip ödenmeden yapılamaz. Diğer bir ifadeyle binek otomobillerin mükellef şirket adına kayıt ve tescil edilmiş olması, bunlara ilişkin ÖTV nin bu işlemlerden önce beyan edilmiş ve ödenmiş olduğunu gösterir. Ayrıca Kanunun 1 inci maddesindeki “ÖTV bir defaya mahsus olmak üzere alınır” kuralı uyarınca söz konusu binek otomobillerin ÖTV si ilk iktisapla mükellef şirket tarafından beyan edilip ödendiği için bunların daha sonraki aşamalarda ÖTV ye tabi tutulması söz konusu değildir. Öte yandan Kanuna ekli II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların müzayede yoluyla ilk iktisabından bahsedebilmek için bu malların Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olması gerekir (Md. 2/1-b). Bu durumda şirket adına kayıt ve tescil edilmiş olan bu taşıtların icra dairesince müzayede yoluyla satışı, kanunda tanımlanan ilk iktisap kapsamına girmez. Bu durumda söz konusu hacizli beş adet binek otomobilin icra dairesince müzayede yoluyla satışı ÖTV nin konusuna girmez. Bununla birlikte icra dairesinin, söz konusu binek otomobillere ilişkin ÖTV nin beyan edilip ödendiğini teyit edeceği tabiidir.

Mükellefiyet yönünden değerlendirme:

İlk iktisabı mükellef şirketçe yapılmış yedi adet binek otomobil açısından ÖTV mükellefi, mükellef şirketin kendisidir. Bunların icra dairesince müzayede yoluyla satışı ilk iktisap değildir. Ayrıca daha önceki aşamalarda ÖTV si ödenmiş olduğu için de bunların icra dairesince müzayede yoluyla satışı ÖTV nin konusuna girmez.

Mükellef şirket tarafından satılmak üzere ithal edilmiş olup stoklarında bulunan üç adet binek otomobilin icra dairesince müzayede yoluyla satışı, bunları alacak olan kişiler bakımından ilk iktisap olacaktır. Bu sebeple müzayede yoluyla ilk iktisapta doğacak olan ÖTV nin mükellefi satışı gerçekleştiren icra dairesi olacaktır. Zira Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların müzayede yoluyla iktisabında, ÖTV nin mükellefi *satışı yapan icra dairesidir* (Md. 4/1-b).

Beyan ve ödeme yönünden değerlendirme:

Binek otomobillerden kullanılmak üzere ithal edilenlerin ÖTV’si mükellef şirketçe gümrük makbuzuyla gümrük idaresine gümrük beyannamesi veya diğer belgelerin tescili anında; satmak üzere satın alınarak mükellef şirket adına tescil edilmiş olanların ÖTV si ise (2A) numaralı ÖTV Beyannamesiyle vergi dairesine beyan edilip beyanname verme süresi içinde ödenmiştir. Bu durumda bunlara ilişkin ÖTV tahsil edilmiş olduğundan icra dairesince bu otomobillerin



TÜRMÖB

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

müzayede yoluyla satışında ÖTV doğmayacak dolayısıyla ÖTV beyannamesi verme ve ödeme de söz konusu olmayacaktır.

İlk iktisabı, icra dairesince satılmaları halinde gerçekleşecek olan üç adet binek otomobile ilişkin ÖTV'ler ise bunların müzayede yoluyla satışında yani ilk iktisapta doğacaktır. Bu durumda ÖTV mükellefi satışı gerçekleştiren icra dairesi olacaktır. Söz konusu ÖTV ler icra dairesince (2A) numaralı ÖTV Beyannamesiyle satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar beyan edilecek ve bu süre içinde ödenecektir.

Cevap – 5: (23 Puan)

a) i. (6 Puan) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde Kanunda kullanılan tabirler tanımlanmıştır. İvazsız intikal anılan maddenin d) bendinde “*İvazsız intikal tabiri; hibe yoluyla veya her hangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; ifade eder.*” şeklinde tanımlanmıştır. Fıkra hükmünde parantez içi cümlede ise “*maddi ve manevi bir zarar karşılığında ödenen tazminatlar ivazsız sayılmaz*” denmiştir. Buna göre ivazsız intikal, hibe yoluyla veya her hangi bir surette karşılıksız olarak bir malın iktisap edilmesidir. Burada iktisap edilen mallar karşılığında her hangi bir taahhütte veya edimde bulunulmaz. İvazsız intikaller, hibe, bağış, para ve eşyalar üzerine düzenlenen piyango ve çekiliş ya da bir haktan feragat şeklinde olabilir. Kanunda maddi ve manevi bir zarar karşılığında ödenen tazminatlar ivazsız sayılmamıştır. Kanun koyucu bu tür tazminatları ivazlı yani karşılığı olan intikal olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla bu kapsamdaki tazminatlar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez.

ii. (7 Puan) 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (Kanun) “verginin mevzuu” başlıklı 1 inci maddesine göre, “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*” Kanununun 2/1-b) bendinde “**Mal**” tabiri; *mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün haklar ve alacaklar*” olarak; d) bendinde “**İvazsız intikal tabiri; hibe yoluyla veya her hangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; ifade eder.**” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı bent hükmünde parantez içi cümlede “*maddi ve manevi bir zarar karşılığında ödenen tazminatlar ivazsız sayılmaz*” denmiştir. Buna göre Kanunda bu verginin konusuna giren işlemler, veraset yoluyla veya ivazsız olarak herhangi bir surette bir kişiden diğer bir kişiye mal intikalleridir. Mameleke girebilen bütün alacaklar Kanunun uygulanmasında mal tabiri kapsamındadır. Manevi bir zarar karşılığında manevi tazminat ödenmesi, Kanununun 2/d hükmü kapsamında ivazsız bir intikal değildir. Bu ödeme uğranılan veya katlanılan manevi bir zarar karşılığında yapıldığından dolayı ivazlıdır. Dolayısıyla manevi bir zarar karşılığında ödenen manevi tazminatlar ivazlı bir intikal olduğu için veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez. Buna göre eğer manevi tazminat hak sahibi kişiye ödenseydi veraset ve intikal vergisi söz konusu olmayacaktı. Soruda ise söz konusu manevi tazminatın, sağken bu tazminatı alamamış olan vefat eden kişinin mirasçılarında ödeneceği belirtilmiştir. O halde henüz hak sahibi kişiye ödenmemiş olan söze konu manevi tazminat, ölenin alacağı olması hasebiyle mirasçılara veraset yoluyla intikal edecek mal kapsamında olacaktır. Bu durumda veraset yoluyla mirasçılara intikal eden olan murise ait manevi tazminat, Kanununun 1 ve 2 nci maddeleri kapsamında veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir.

b) (10 Puan) 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun “Gider Kaydedilmeme Hali” başlıklı 14 üncü maddesinde gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitinde gider kabul edilmeyecek motorlu taşıtlar vergileri (MTV), Kanuna bağlı tarifeler itibariyle belirlenmiştir. Kanun maddesi aynen şu şekildedir: “*Bu Kanuna bağlı (I), (I/A) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.*”

Söz konusu I ve I/A sayılı tarifede otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri; IV sayılı tarifede ise uçak ve helikopterler bulunmaktadır. Öte yandan anılan hükümde geçmeyen II sayılı tarifede minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici



TÜRMÖB

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

ve benzerleri bulunmaktadır. (5897 sayılı Kanunla 6/5/2009 tarihinde III sayılı tarife kaldırılmış olup bu tarifede bulunan yat, kotra ve her türlü motorlu özel teknelerden, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifeye eklenen bölüm ile bu taşıtların uzunluğuna göre harç alınmaya başlanmıştır.)

Buna göre I ve I/A sayılı tarifede otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri; IV sayılı tarifede ise uçak ve helikopterlerden alınan MTV lerin, gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmemiştir. Bununla birlikte maddedeki parantez içi hükme göre, motorlu taşıtlardan **ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlardan** ([I, I/A, sayılı tarife] otomobil, kaptı kaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri; [II sayılı tarife] minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri ve [IV sayılı tarife] uçak ve helikopterler) alınan MTV lerin, bu mükelleflerin gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmiştir.

Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterlere ait MTV ler de gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilebilir. Taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergileri gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bu hükümle, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmeler tarafından bu amaçla kiraya verilen Kanuna bağlı I, I/A, II ve IV sayılı tarifelerde bulunan bütün taşıtlardan alınan MTV lerin, bu mükelleflerin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi kanunla kabul edilmiştir.

Kanuna bağlı tarifelerde yazılı taşıtlarla ilgili cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Diğer yandan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41/6 hükmü uyarınca **her türlü vergi cezaları**; 90 ıncı maddesi hükmüyle de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen **gecikme faizleri** ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen **cezalar, gecikme zamları ve faizler**, gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez. Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde kabul edilmeyen indirimler sayılmış olup birinci fıkranın (d) bendinde, her türlü para cezaları ve **vergi cezaları**, 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, **gecikme zamları ve faizler** ile VUK hükümlerine göre ödenen **gecikme faizleri** kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmemiştir. Bu açıklamalara göre, motorlu taşıtlar vergisine tabi bütün taşıtlarla ilgili cezalar ve gecikme zamlarının gelir veya kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmez.