

ÖTV İSTİSNASI UYGULANARAK İKTİSAP EDİLEN TAŞITLARIN VERASET YOLUYLA İNTİKALİNDE ÖTV UYGULAMASI

SCT IMPLEMENTATION ON THE VEHICLES WHICH ARE ACQUIRED THROUGH INHERITANCE BY THE APPLICATION OF THE SCT EXEMPTION



Halil İbrahim SARI*

ÖZ

Yasalarımızda sosyal devlet olmanın bir gereği olarak malul veya engelli kişilere yönelik birçok istisna ve muafiyet düzenlemesi yer almaktadır. Bu kişilerin maddi ve manevi varlığını geliştirmek ve daha kaliteli bir hayat sürmelerine katkıda bulunmak amacıyla yapılan bu düzenlemelerden bir tanesi de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yer alan taşıt alımlarına ilişkin istisna uygulamasıdır. Bu çalışma kapsamında, söz konusu istisna hükmünden faydalanan engelli veya malul kişi adına kayıt ve tescil edilen taşıtın ölüm dolayısıyla varislere intikalinde ÖTV uygulaması farklı boyutlarıyla birlikte ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Engelli İstisnası, ÖTV, (II) Sayılı Liste, Veraset, Miras

JEL Sınıflandırması Kodları: J1, K10

ABSTRACT

As a requirement of being a social state, our laws include many exceptions and exemptions for people with disabilities. One of the arrangements made to improve the material and spiritual existence of these people and to contribute to a better quality of life is the exemption for vehicle purchases in the Special Consumption Tax Law No. 4760. Within the scope of this study, by using this exception provision, SCT implementation in the transfer of the vehicle registered in the name of the disabled person to his / her heirs due to death was examined together with the different dimensions.

Keywords: Special Consumption Tax, Disability Exemption, SCT, (II) Numbered List, Inheritance

JEL Classification Codes: J1, K10

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, halil.ibrahim.sari@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7899-2797

Sarı, H.İ. (Mart 2019). Ötv İstisnası Uygulanarak İktisap Edilen Taşıtların Veraset Yoluyla İntikalinde Ötv Uygulaması, *Vergi Raporu*, 234, (66-75).

GİRİŞ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre, Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan (taşıt araçları) kanunda belirtilen vasıflara sahip olanların malul veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesna tutulmuştur. Anılan istisnanın amacı, sosyal devlet olmanın bir gereği olarak malul veya engelli kişilerin hayatlarını kolaylaştırmak, daha kaliteli bir yaşam sürmelerine katkıda bulunmak adına söz konusu kişilerin daha uygun şartlarla taşıt aracı sahip olmalarını sağlamaktır. Malul ve engellilere yönelik bu istisnadan yararlanabilmeye ilişkin ayrıntılı bilgiler, istisnadan yararlanabilecek olan malul veya engelliler ile istisna kapsamında iktisap edilebilecek taşıt araçlarının özellikleri ilgili kanun maddesinde ve Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu makalede, ilgili istisna hükmünden faydalanan iktisap edilen taşıtların, malul veya engelli kişinin vefatı üzerine mirasçılara veraset yoluyla intikalinde ÖTV uygulamasının nasıl olacağına, taşıtın varisler adına tescilinde hangi şartlarla ÖTV aranmayacağına ilişkin açıklamalarda bulunulacaktır.

1- İSTISNA KAPSAMINDA İKTİSAP EDİLEN TAŞITIN VERASET YOLUYLA MİRASÇILARA İNTİKALİ

ÖTV Kanunu'nun (15/2-a) maddesinde, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulananların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte ÖTV alınacağı, ancak Kanun'un (7/2) maddesi çerçevesinde istisnadan yararlananların bu istisnadan yararlanarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan

fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hükmün uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtların, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra satışı veya devrinde ÖTV aranmaz. İlk iktisabında istisna uygulanan kayıt ve tescile tabi taşıtların, veraset yoluyla intikalinde de ÖTV aranmaz. Dolayısıyla, taşıtın veraset yoluyla intikaline bağlı olarak müştereken bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmesi halinde, bu intikal işlemi nedeniyle ÖTV uygulanmaz. Veraset yoluyla intikallerde ÖTV uygulanmaksızın işlem yapılması için ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmiş olma şartı da aranmayacaktır.

Taşıtın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmek istenmesi halinde ise durum özellik arz etmekte ve terekede istisna kapsamında ÖTV'siz iktisap edilen taşıt dışında mal bulunup bulunmamasına bağlı olarak farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Muristen mirasçılara sadece bir taşıtın intikal etmiş olması, başka bir mal ve/veya hakkın intikal etmemiş olması halinde, taşıtın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesi, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmektedir. Bu şekilde bir ivaz karşılığında veya ivazsız (bağış, hibe, hediye vb.) olarak gerçekleşen devir işleminde Kanun'un 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında ÖTV aranır. Bu kapsamda, söz konusu taşıtın ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmeden istisnadan yararlanamayanlara devri halinde, taşıtın bu mirasçıya intikalinde vergilendirilmeyen kendi miras payına tekabül eden kısma ilişkin ÖTV'nin de beyan edilip ödeneceği açıktır. Bu çerçevede, vefat eden malul veya engellinin bütün mirası istisna kapsamında ÖTV'siz iktisap edilen taşıttan ibaret ise ve taşıtın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre henüz geçmemiş ise, söz konusu taşıtın mirasçılardan biri adına kayıt ve tescil edilmesi işlemi, adına kayıt ve tescil yapı-

lan mirasçının miras payına tekabül eden kısım hariç, veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilmemektedir. Bu durumda adına kayıt ve tescil işlemi yapılan varisin taşıt üzerindeki kendi miras payına tekabül eden kısım hariç olmak üzere, ÖTV'nin hesaplanarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre dolmadan önce, taşıtı kendi adına tescil ettiren mirasçının da söz konusu taşıtı ÖTV istisnasından yararlanamayan bir kişi veya kuruma satması veya devretmesi durumunda, kendi miras payına tekabül eden ÖTV kısmının da beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir özeldede: *ilk iktisabında istisna uygulanan kayıt ve tescile tabi taşıtların, veraset yoluyla intikallerinde ÖTV aranmayacağı; birden fazla mirasçının bulunması halinde, taşıtın veraset yoluyla intikaline bağlı olarak müştereken bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmesi kaydıyla, bu intikal işlemi nedeniyle ÖTV uygulanmayacağı; ancak, muristen mirasçılara sadece bir taşıtın intikal etmiş olması, başka bir mal ve/veya hakkın intikal etmemiş olması halinde, taşıtın miras hisselerinin diğer mirasçılar tarafından tek bir mirasçıya devredilmesi, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmemekte olup, bu şekilde bir ivaz karşılığında veya ivazsız (bağış, hibe, hediye vb.) olarak gerçekleşen devir işleminde ÖTV aranması gerektiği; bahsi geçen aracın bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmesi halinde bu işlem nedeniyle ÖTV aranmayacağı, ayrıca her halükarda aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmesi halinde üçüncü kişilere veya varislerden birine satışında ÖTV ödenmeyeceği yönünde görüş bildirmiştir.¹*

Muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekede söz konusu taşıtın yanı sıra başkaca mal ve/veya hakkın da bulunması halinde ise diğer mirasçılarının, lehine taşıt üzerindeki mülkiyet hakkından ivazsız olarak feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan taşıtın lehine feragat edilen mirasçıya intikali, "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilir. Diğer mirasçılarının tek bir mirasçı lehine taşıtla ilgili mülkiyet haklarından feragatini gösterir belgenin noter onaylı olması yeterlidir. Bununla birlikte, Kanun'un 15'inci maddesinde yer alan söz konusu düzenleme, esas itibarıyla veraset yoluyla intikal eden engelli taşıtının tüm mirasçılara intikaline ilişkin olup, taşıtın istisnadan yararlanamayan mirasçılar arasında veya mirasçılar tarafından istisnadan yararlanamayan üçüncü kişilere devrine ilişkin bir istisna sağlamadığından, terekede yer alan diğer mal ve/veya hakların değerinin taşıtın değeri ile mütenasip olması gerekmektedir. Aksi takdirde, diğer mirasçılarının vereceği feragatnameye istinaden taşıtı devralan mirasçının taşıt üzerindeki kendi mülkiyet hakkına (miras payına) karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere bu işlem "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmez. Örneğin, istisnadan faydalanan taşıtın engellinin vefatı üzerine iki mirasçıya intikal etmesi ve mirasçılardan birinin taşıtı, diğerinin ise terekede taşıt dışındaki varlık olan beş adet cumhuriyet altınını alması ve bu hususta mirasçılarının anlaşmaları durumunda, bahse konu cumhuriyet altınlarının toplam değeri taşıtın değeriyle mütenasip olmadığından, feragatname düzenlense dahi, terekede birden fazla mal ve/veya hak bulunması kapsamında ÖTV'siz işlem tesis edilmez. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, ÖTV Kanunu'nun (7/2) maddesi kapsamında ÖTV'den müstesna olarak alınan aracın malul veya engelli kişinin (...) tarihinde ve-

¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2017 tarih ve 849774990-135[KDV-4-7-2017/21]-121500 sayılı Özeldgesi

fatı üzerine mirasçılara intikal ettiği, terekede 58.000 TL değerindeki söz konusu araç dışında Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinde toplam 59.225 TL üzerinden beyana konu edilen 1 adet konut ve 4 adet tarlanın da bulunduğu, diğer 7 mirasçının noterden alınan feragatname ile söz konusu araç üzerindeki miras haklarından bir mirasçı lehine vazgeçtiği belirtilerek, bahse konu feragat işlemini müteakiben aracın tek başına söz konusu mirasçı adına tescili aşamasında ÖTV yükümlülüğünün doğup doğmadığı hususunda verdiği bir özelgede: *“babanızın vefatı nedeniyle söz konusu taşıt ile birlikte mirasçılara intikal eden ve Veraset ve İntikal Beyannamesine dahil edilmiş olan gayrimenkul değerinin taşıtın değeri ile mütenasip olması nedeniyle, bunların varlığına ilişkin belgelerin ibrazına bağlı olarak, diğer mirasçıların taşıt üzerindeki mülkiyet haklarından (miras paylarından) lehinize feragat etmeleri üzerine taşıtın adınıza tescil edilmesi aşamasında, Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında ÖTV yükümlülüğünüz olmayacaktır. Öte yandan, söz konusu aracı, babanızın istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitiminden önce, istisnadan yararlanamayan bir kişi veya kuruma devretmeniz halinde, Kanunun (15/2-a) maddesi gereğince, bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan (istisnadan yararlanamayan kişi veya kurumdan), babanızın ilk iktisabındaki matrah üzerinden, alıcı adına kayıt ve tescil tarihindeki orana göre hesaplanacak ÖTV tahsil edilecektir.”* şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.² Yine Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan bir özelgede, ÖTV Kanunu'nun (7/2) maddesi kapsamında ÖTV'den müstesna olarak ilk iktisabı yapılarak 02/10/2015 tarihinde tescil edilen (...) plakalı aracın engelli kişinin 11/11/2015 tarihinde vefatı üzerine mirasçılara

intikal ettiği, terekede 97.390,00 TL değerindeki söz konusu araç dışında Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinde 166.103,00 TL üzerinden 1 adet gayrimenkul (1/1/1 hisse oranı) beyanının bulunduğu, diğer 9 mirasçının noterden alınan feragatname ile söz konusu araç üzerindeki miras haklarından tek bir mirasçı lehine vazgeçtiği belirtilerek, bahse konu feragat işlemini müteakiben aracın tek başına söz konusu kişi adına tescili aşamasında ÖTV yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı hususunda talep edilen özelgeye yanıt olarak *“annenizin vefatı nedeniyle söz konusu taşıt ile birlikte mirasçılara intikal eden ve Veraset ve İntikal Beyannamesine dahil edilmiş olan gayrimenkul değerinin taşıtın değeri ile mütenasip olması nedeniyle, bunların varlığına ilişkin belgelerin ibrazına bağlı olarak, diğer mirasçıların taşıt üzerindeki mülkiyet haklarından (miras paylarından) lehinize feragat etmeleri üzerine taşıtın adınıza tescil edilmesi aşamasında, Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında ÖTV yükümlülüğünüz olmayacaktır. Öte yandan, söz konusu aracı, annenizin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitiminden önce, istisnadan yararlanamayan bir kişi veya kuruma devretmeniz halinde, Kanunun (15/2-a) maddesi gereğince, bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan (istisnadan yararlanamayan kişi veya kurumdan), annenizin ilk iktisabındaki matrah üzerinden, alıcı adına kayıt ve tescil tarihindeki orana göre hesaplanacak ÖTV tahsil edilecektir.”* şeklinde görüş bildirmiştir.³

Bu uygulamada, ÖTV'den müstesna olarak ilk iktisabı yapılan taşıt dışında herhangi bir mal ve/veya hakkın “birden fazla mal ve hak” kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu mal ve/veya hakkın Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir olup,

² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.01.2017 tarih ve 84974990-135[KDV4/H/7/2016/43]-1548 sayılı Özelgesi

³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2016 tarih ve 84974990-135-65628 sayılı Özelgesi

mezkûr beyannameye dahil edilmeyenler “birden fazla mal ve/veya hak” kapsamında değerlendirilmez. Banka hesabında/hesaplarındaki paranın, taşıt dışındaki mal ve/veya hakların toplam değerinin tespitinde dikkate alınabilmesi için, muris adına açılmış olan hesap/hesaplarda ölüm tarihi itibarıyla mevcut olması gerekir. Ayrıca, murisin ölümünü müteakip, mirasçılarının tamamının ya da bir kısmının sosyal güvenlik mevzuatı çerçevesinde, ilgili kurum veya kuruluşlardan alacağı maaş birden fazla mal ve/veya hak kapsamında, terekeye dâhil değildir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, miras bırakan (...) tarafından 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2) maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanarak 18.10.2017 tarihinde 46.200,00 TL’ye ilk iktisabı yapılan (...) plakalı taşıtın, adı geçenin 28/03/2018 tarihinde vefat etmesi üzerine mirasa konu bahsi geçen araç ile birlikte Garanti Bankası (...) No.lu hesapta 185,33-TL ve ikamet adresinde 157.000,00-TL para olduğundan bahisle diğer mirasçıların araç üzerindeki mülkiyet haklarından feragat etmesi ile aracın varislerden biri adına tescili halinde ÖTV ödenip ödenemeyeceği hususunda verdiği bir özalgede, “özel tüketim vergisi yönünden vergisiz olarak işlem yapılabilmesi için, veraset ve intikal vergisi beyannamesiyle beyan edilen tapu veya tapular ile banka veya bankalardaki paraların, herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın nakit olarak tutulan yabancı ve yerli paraların, hisse senedi, tahvil, taşıt gibi menkul malların mevcudiyetinin (varlığının) ve değerinin belgelerle *tevsik edilmesi gerektiği; istisna kapsamında iktisap edilen taşıtın yanı sıra, herhangi bir banka hesabında tutulmayan ancak Veraset Ve İntikal Vergisi Beyannamesine dahil edilmek suretiyle beyan edildiği anlaşılan 157.000,00 Türk Lirası tutarındaki nakit paranın, varlığının sair suretle (örneğin, muris tarafından söz konusu tutara*

isabet eden yabancı para veya bu tutarda yerli paranın farklı tarihlerde ve kısım kısım olsa dahi vefatından önce banka hesaplarında tutulduğu ve söz konusu tutar toplamından farklı tarihlerde ve kısım kısım olsa dahi muris tarafından çekildiği gibi) tevsikine/belgelendirilmesine bağlı olarak, birden fazla mal ve hak kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olduğu; söz konusu tutar, taşıtın değeri ile mütenasip olduğundan, diğer mirasçılar olarak kardeşlerin, varislerden biri lehine taşıt üzerindeki mülkiyet haklarından ivazsız olarak feragatini gösteren noter onaylı belgenin ibraz edilmesi şartıyla, istisnadan yararlanılmış olan taşıtın, mezkur kişiye intikali işlemi nedeniyle ÖTV uygulanmasına gerek bulunmadığı” yönünde görüş bildirmiştir.⁴

Söz konusu şartlar dahilinde, istisnadan yararlanılan taşıtın varislerden birine intikalinde ÖTV aranmadığı gibi, lehine taşıt üzerindeki mülkiyet hakkından vazgeçilen mirasçının buna karşılık taşıt haricinde terekede yer alan diğer mal ve/veya haklardaki miras hissesinden diğer mirasçılar lehine vazgeçmesi de aranmaz. Ayrıca, bu kapsamda işlem tesisi için muristen mirasçılara intikal etmiş olan söz konusu taşıtın dışındaki diğer mal ve/veya haklarla ilgili olarak da aynı mirasçı lehine feragat edilmiş olması aranmaz. Ancak, istisna kapsamında iktisap edilen taşıtın varislere kalan hisselerinin tek bir mirasçıya ivazlı olarak devredilmesi halinde, devralan mirasçının taşıt üzerindeki kendi mülkiyet hakkına (miras payına) karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere bu satış işlemi “veraset yoluyla intikal” olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, söz konusu taşıtın malul veya engelli tarafından ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmeden istisnadan yararlanamayanlara devri halinde, taşıtın bu mirasçıya intikalinde vergilendirilmeyen kendi miras payına tekabül eden kısma ilişkin ÖTV’nin de beyan edilip ödeneceği açıktır.

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.04.2018 tarih ve 39044742-135[II Sayılı Liste]-E.414710 sayılı Özalgesi

Taşıtın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesi ve bu mirasçının Kanun'un 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi uygulamasında aranan şartları ve nitelikleri haiz malul veya engelli kişi olması durumunda, terekenin birden fazla mal ve/veya haktan ibaret olup olmamasına bakılmaksızın, bu devir işlemi dolayısıyla ÖTV aranmaz. Bu durumda, malul veya engellinin Kanun'un 7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında maluliyet veya engellilik durumu nedeniyle ÖTV'siz olarak taşıt iktisap etmemiş olması veya iktisap tarihinden itibaren beş yıllık sürenin geçmiş olması gerektiği tabiidir.

ÖTV'den istisna olarak ilk iktisabı yapılan taşıtın veraset yoluyla intikali sonrasında varisin de vefatı nedeniyle taşıtın ikinci kez veraset yoluyla intikalinde de yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilir.

Bu uygulama kapsamında verginin beyanı ve ödenmesine ilişkin yükümlülükler, adına kayıt ve tescil yapılan/yapılanlar tarafından yerine getirilir.

2- REDDİ MİRAS DURUMUNDA ÖTV UYGULAMASI

Veraset anlam olarak, bir kimsenin ölümü üzerine mevcut mal varlığının kanuni varislerine (mirasçılara) intikal etmesi olup, ölümle mirisin malları bir bütün olarak doğrudan doğruya ve kendiliğinden mirasçılara intikal etmekte, mirasın reddi ile mirasçının tereke ile ilgisi kesilmekte, ancak, bu durumda, mirasçı tüm tereke mal varlığından da yoksun kalmakta ve mirası reddedenin payı diğer mirasçılara geçmektedir. Buna göre, mirasçılardan birinin mirası kayıtsız ve şartsız reddetmesi nedeniyle payı, mirası reddetmeyen mirasçıya/mirasçılara geçeceğinden,

mezkûr istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın bu şekilde mirası reddetmeyen mirasçı/mirasçılar adına tescili "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilecektir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede de bu duruma dikkat çekilerek; *"babanız (...) tarafından ÖTV Kanununun (7/2) maddesi kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, babanızın vefatından sonra diğer üç mirasçının mirası reddetmesi nedeniyle tarafınıza intikalinde, mezkûr Kanunun (15/2-a) maddesi hükmü uyarınca ÖTV beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır."* şeklinde açıklamada bulunulmuştur.⁵ Yine reddi miras durumuna ilişkin olarak, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, dört mirasçıdan birinin mirası reddetmesi üzerine taşıtın diğer üç mirasçı adına kayıt ve tescil edilmesi durumunda ÖTV uygulamasının nasıl olacağı hususunda talep edilen özelgede: *"anneniz (...) tarafından Özel Tüketim Vergisi Kanununun (7/2) maddesi kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, annenizin vefatından sonra bir mirasçının mirası reddetmesi nedeniyle kalan üç mirasçıya intikalinde, mezkûr Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında ÖTV beyan edilmesi ve ödenmesi gerekmemektedir."* şeklinde cevap vermiştir.⁶

3- ENGELLİ İSTİSNASI KAPSAMINDA İKTİSAP EDİLEN ARACIN VASİYETNAME İLE İNTİKALI

Malul veya engelli kişi vasiyetname düzenleyerek kanuni mirasçılara ek olarak başka kimseleri de kendisine mirasçı olarak atayabilir. Kanuni mirasçılar da kanuni miras paylarına ek olarak vasiyetname ile mirasçı atanabilir. Bu durumda bu kişilere atanmış mirasçı denir ve kendi miras payları bakımından yasal mirasçıdan farkları bulunmamaktadır.⁷ Atanmış mirasçıya intikal

⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2018 tarih ve 39044742-135-E.212930 sayılı Özelgesi

⁶ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2018 tarih ve 76464994-135[ÖTV.2017.446]-E.16033 sayılı Özelgesi

⁷ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu Md.516, Md.599

eden mal ve/veya haklar da veraset yoluyla intikal etmiş olmaktadır ve ilk iktisabında istisna uygulanan kayıt ve tescile tabi taşıtların, veraset yoluyla intikallerinde ÖTV aranmayacağına ilişkin hüküm, vasiyetname ile tarafına engelli taşıtı intikal eden kişi bakımından da geçerliliğini korumaktadır. Malul veya engelli kişinin vasiyetname ile aracını tek bir kişiye bırakması durumunda, vasiyetnamenin açılıp okunması, diğer mirasçıların itirazı bulunmaması, mirasçılar tarafından tenkis davası açılmaması ve vasiyetnamenin tenfizi (yerine getirilmesi) kararının bulunması şartlarıyla aracın bu kişi adına kayıt ve tescil edilmesinde ÖTV uygulanmaksızın işlem tesis edilebilecektir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, ÖTV Kanununun (7/2) maddesi hükmünden yararlanmak suretiyle iktisap edilen aracın vasiyetname ile bir kişiye bırakıldığı, mahkemece vasiyetnamenin açılıp okunduğu, diğer mirasçılarca da duruma itiraz edilmediği belirtilerek, bahse konu aracın mezkur kişi adına tescilinde ÖTV aranıp aranmayacağı hususunda kendisine yapılan özelge talebine vermiş olduğu cevapta: *“muris tarafından yapılan ölümüne bağlı bir tasarruf sonucu, murisin ölümüyle birlikte sahibi olduğu aracın mirasçı olarak atanan şahsa intikalinin de, vasiyetnamenin açılıp okunduğunun tespiti ve diğer mirasçıların vasiyetnameye itirazının bulunmadığına dair kararın kesinleşmesi, mirasçılar tarafından tenkis davası açılmamış olması ve aracın atanmış mirasçı adına tescil edilmesine yönelik kesinleşmiş vasiyetnamenin tenfizi (yerine getirilmesi) kararının bulunması kaydıyla, bahse konu intikal işleminde yine ÖTV aranmayacaktır.”* şeklinde açıklamada bulunmuştur.⁸

4- TAŞITIN KAYIT ve TESCİLİNDEN ÖNCE MALUL veya ENGELLİNİN VEFATI

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili

olmak üzere adı geçen Kanunun uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamaları içeren Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin C/1.5. Ortak Hususlar bölümünde yapılan açıklamalara göre, malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescilinden evvel malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, mezkûr istisna uygulamasından yararlanılamaz. Bu durumda, taşıtın mükellefe iade edilmemesi halinde, mirası reddetmeyen varis/ varisler tarafından kayıt ve tescilden önce taşıta ait ÖTV beyan edilip ödenir.

5- TAŞITIN AYIPLI MAL KAPSAMINDA İADE EDİLMESİ ve YENİ TAŞIT İKTİSABI

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin C/1.5. Ortak Hususlar bölümünde belirtildiği üzere, malul veya engellinin ölümünden sonra, mirasçılara veraset yoluyla intikal eden taşıtın, ayıplı mal kapsamında olması nedeniyle mirasçılar tarafından ÖTV mükellefi satıcıya iade edilmesi ve bunun karşılığında varislere yeni bir taşıt verilmesi halinde, yeni taşıtın mirasçılar tarafından ilk iktisabında istisna kapsamında işlem tesis edilmez. Bu nedenle, iade sonucunda yenilenen taşıtın varis veya varisler adına tescilinden evvel ÖTV'nin beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

6- VARİSLER TARAFINDAN TAŞITIN SATIŞ ve DEVRİNDE ÖTV

ÖTV Kanunu'nun (7/2) maddesinde düzenlenen istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtların, veraset yoluyla ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal etmesi ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren beş yıllık süre geçmeden varisler tarafından istisnadan yararlanamayanlara satışı veya devrinde ÖTV aranır. Ancak söz konusu taşıtın varisler tarafından Kanun'un

⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2018 tarih ve 39044742-135-E.856974 sayılı Özelgesi

7'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi hükmünden yararlanabilecek durumda ki malul veya engelliye satış veya devrinde ÖTV aranmaz. Buna ilişkin olarak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, engelli kişi tarafından 05/12/2014 tarihinde ÖTV istisnasından faydalanılarak ilk iktisabı yapılan aracın, kişinin 16/04/2016 tarihinde vefatı nedeniyle mirasçılara intikal ettiği, söz konusu aracın tüm mirasçılar adına tescil edildiği, aracın %90 oranına sahip bir engelliye satılmak istenildiği belirtilerek yapılacak satışta ÖTV ödenip ödenmeyeceği hususundaki özelge talebine verdiği cevapta: *"annenizin vefatı üzerine miras yoluyla babanız, kardeşleriniz ve tarafınıza intikal eden ve tescil edilen aracın, tarafınızdan %90 engelli olduğunuzu tevsik eden engelli sağlık kurulu raporunun aslı veya noter onaylı örneği ile ilgili kuruluşlara (vergi dairesi ve tescil birimine) ibraz eden ve daha önce Kanunun (7/2) maddesinden yararlanmamış veya yararlanmış olmakla birlikte yararlanma tarihinden itibaren 5 yıllık sürenin geçmiş olması kaydıyla, engelli bir kişiye satış sırasında mezkur Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında bir ÖTV yükümlülüğü söz konusu olmayacaktır. Öte yandan, söz konusu aracın yukarıda belirtilen şartlar dahilinde ÖTV'siz olarak %90 oranında engelli bir kişiye satış halinde, aracın devir tarihinden itibaren 5 yıl içinde istisnadan yararlanamayan üçüncü bir kişiye satış veya devrinde Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında alıcı tarafından bahse konu araca ilişkin ÖTV beyan edilip ödenecektir."* şeklinde açıklamada bulunmuştur. Söz konusu özelgede yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, aracı devralan engelli kişi için 5 yıllık süre devir tarihinden itibaren başlamaktadır.

7- MUVAZAALI İŞLEM DURUMUNUN TESPİTİ

Makalemizin giriş kısmında belirttiğimiz gi-

bi, malul ve engelli kişilere yönelik bu istisnanın amacı, sosyal devlet olmanın bir gereği olarak malul veya engelli kişilerin hayatlarını kolaylaştırmak, daha kaliteli bir yaşam sürmelerine katkıda bulunmak adına söz konusu kişilerin daha uygun şartlarla taşıt aracı sahip olmalarını sağlamaktır. Bu istisna malul veya engelli kişilere koşulsuz tanınmış bir hak veya bu kişilerin istisna kapsamında iktisap ettikleri taşıtları kendi faydalarına kullanılmayacak şekilde başkalarının istifadesine sunabileceği bir imtiyaz değildir. Muvazaalı işlem durumlarında yapılacak işlemler Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin C/1.5. Ortak Hususlar bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, engelli kişi tarafından bizzat kullanılması; engelli kişinin taşıtı bizzat kullanmasının mümkün olmaması halinde ise sürekli olarak istifadesine sunulması gerekmektedir. Taşıtın, zorunlu sebepler dışında, engelli tarafından bizzat kullanılmadığının veya engellinin taşıtı bizzat kullanamayacak durumda olması halinde taşıtın bariz bir şekilde engellinin istifadesine sunulmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının ihlal edildiği kabul edilir ve ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte malul veya engelliden aranır. Ayrıca, taşıtın ilk iktisabında yaptırılan hareket ettirici aksamın, sonradan söküldüğünün tespit edilmesi halinde de aynı yönde işlem tesis edilir. Söz konusu durumlara ilişkin tespitlerin, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra yapılması halinde, ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV ile ilgili olarak herhangi bir işlem tesis edilmeyeceği açıktır. Konuyla ilgili olarak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, %91 oranında Engelli Sağlık Kurulu Raporuna sahip olan (...) adına ÖTV Kanununun (7/2) maddesinde düzenlenen malul veya engellilere ilişkin taşıt alımında is-

⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarih ve 849774990-135[KDV4/H-7-2016/11]-163834 sayılı Özelgesi

istisna uygulamasından yararlanarak araç iktisap edildiği, ancak engelli kişinin 18/10/2015 tarihinde vefat etmesi üzerine mirasçılar arasında yer almamasına rağmen ilgili aracın bedelini ödediği ve mülkiyetinin esasen kendisine ait olduğu iddiasıyla (...) 8. Asliye Hukuk Mahkemesinde dava açıldığı, anılan Mahkemenin (...) tarih ve (...) sayılı kararı ile de aracın mülkiyetinin davacıya verildiği ve söz konusu aracı adına tescil ettirdiği belirtilerek, aracın kayıt ve tescili aşamasında ÖTV ödenmesi gerekip gerekmediği ve bu işlemler nedeniyle vergi ziyaı cezası kesilip kesilmeyeceği hususlarında talep edilen özetgede: *“muris (...)’ın mirasçısı olmamanıza rağmen söz konusu aracın mülkiyetini mahkeme kararıyla üzerinize tescil ettirmiş olmanız nedeniyle devir işleminin “veraset yoluyla intikal” kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi (...) 8. Asliye Hukuk Mahkemesinin 28/11/2016 tarihli E.No:, K.No: sayılı kararında yer alan tanık ifadeleri ve açıklamalardan da söz konusu taşıtın engelli (dedeniz) adına tarafınızdan iktisap edilmesine karşın fiilen kendi yararınıza kullandığınız, dolayısıyla bu durumun taşıtın mülkiyetinin tespitine ilişkin söz konusu yargı kararı ile de sabit olduğu anlaşılmıştır. Buna göre, muvazaaya dayanan bir ilişki çerçevesinde söz konusu taşıtı istisnadan yararlanarak dedeniz adına iktisap etmiş olmanız nedeniyle, ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV, buna bağlı KDV ile vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin tarafınızdan aranması gerekmektedir.”* şeklinde açıklamalarda bulunmuştur.¹⁰ Devlet idaresinin bu gibi kötüye kullanımları tamamen önleyecek tedbirler alması mümkün değildir. Engelli istisnasından faydalanan her taşıta GPS cihazı veya kamera yerleştirilmesi de mümkün değildir. Bu konuda en büyük sorumluluk bireylere düşmektedir. Malul ve engelli kişilere yönelik bu istisna düzenlemesinin amacına ulaşması ve suistimal

edilmemesi ancak toplumsal ve kişisel düzeyde duyarlılık geliştirilmesi ve vicdan rahatlığının cüzdan rahatlığına tercih edilmesiyle mümkün olacaktır.

SONUÇ

Çalışmamızda, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenen, Kanun’a ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan (taşıt araçları) kanunda belirtilen vasıflara sahip olanların malul veya engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabında istisna uygulanmasına yönelik düzenlemeden yararlanılarak iktisap edilen taşıtların veraset yoluyla intikalinde ortaya çıkan farklı durumlar ÖTV Kanunu çerçevesinde açıklanmıştır. Aynı zamanda söz konusu açıklamalar somut olayları çözümleyen özetgeler yardımıyla desteklenmiştir. Söz konusu taşıtların veraset yoluyla intikaline ilişkin açıklama ve örneklerin yanı sıra, muvazaalı işlemler yoluyla bu istisna uygulamasının kötüye kullanımına da değinilmiştir. Burada şunu belirtmek gerekir ki, bir mevzunun suistimale açık olması suiistimalin mevcut olmasını gerektirmez ve bu mevcudiyeti açıklamaz. Çeşitli kanuni düzenlemelerin kötüye kullanılmasının sebebi daha derinde, bireysel ve toplumsal eğitim ve kültür düzeyi, vicdani tutumlar sergileyebilme kapasitesi ve adalet duygusunun gelişmişlik seviyesiyle yakından ilişkilidir. Başta Anayasa olmak üzere bütün kanun hükümleri toplumsal sözleşmenin bir parçası ve insanları bir arada tutan ortak bir medeniyetin gerekliliği olarak görülp içselleştirilmedikçe, kanun hükümlerine yaptırım korkusuyla değil de içsel bir motivasyonla uyum gösterilmedikçe bu gibi konularda ilerleme sağlanması güçleşmekte hatta imkansız hale gelmektedir. Son olarak şunu da belirtmek ge-

¹⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.09.2017 tarih ve 84974990-135[KDV-4-İ-7-2017/6]-350742 sayılı Özeltgesi

rekir ki, bu çalışmada yapılan değerlendirme ve açıklamalar konunun ÖTV Kanunu karşısındaki durumuna ilişkin olup, başta Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri olmak üzere diğer ilgili mevzuat karşısındaki durumlar saklıdır.

KAYNAKÇA

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.04.2017 tarih ve 84974990-135[KDV-4-7-2017/21]-121500 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.01.2017 tarih ve 84974990-135[KD-V4/H/7/2016/43]-1548 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2016 tarih ve 84974990-135-65628 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2016 tarih ve 84974990-135[KD-V4/H-7-2016/11]-163834 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2017 tarih ve 84974990-135[KDV-4-İ-7-2017/6]-350742 sayılı Özelgesi
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2018 tarih ve 76464994-135[ÖTV.2017.446]-E.16033 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.04.2018 tarih ve 39044742-135[II Sayılı Liste]-E.414710 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2018 tarih ve 39044742-135-E.212930 sayılı Özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.09.2018 tarih ve 39044742-135-E.856974 sayılı Özelgesi
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği