

Malul veya Engelliler Tarafından İlk İktisabı İstisna Olan Taşıtların Veraset Yoluyla İntikali

Genel İlkeler:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2-a bendine göre; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, **veraset yoluyla intikaller hariç** ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapılandır, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır.

ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğ'inin IV/G/2 bölümünde ilk iktisabı istisna olan taşıtların veraset yoluyla intikali hakkında açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15/2-a bendi gereğince, ilk iktisabında istisna uygulanan kayıt ve tescile tabi taşıtların, **veraset yoluyla intikallerinde ÖTV aranmaz**. Dolayısıyla, taşıtın veraset yoluyla intikaline bağlı olarak **müstereken bütün mirasçılar adına kayıt ve tescil edilmesi halinde**, bu intikal işlemi nedeniyle ÖTV uygulanmaz.

Ayrıca, söz konusu 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 de ÖTV aranır**.

Yine, söz konusu istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtların veraset yoluyla ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal etmesi ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren **beş yıllık sürenin bitimine kadar varisler adına kayıt ve tescilli kalması koşuluyla satışı veya devrinde de ÖTV aranmaz**.

Bununla birlikte, malul veya engellinin ölümünden sonra, mirasçılara veraset yoluyla intikal eden taşıtın, **ayıplı mal** kapsamında olması nedeniyle mirasçılar tarafından satıcıya iade edilmesi ve bunun karşılığında yeni bir taşıtın iktisap edilmek istenmesi halinde, **yeni taşıtın mirasçılar tarafından ilk iktisabında istisna kapsamında işlem tesis edilmez**.

Malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden 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**.

Özel Durumlar:

1. 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 değerlendirilmez. Bu şekilde bir ivaz karşılığında veya ivazsız (bağış, hibe, hediye vb.) olarak gerçekleşen devir işleminde Kanun'un 15/2-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.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.09.2017 tarih ve 96620903-135-95468 sayılı özelgesinde; "... 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 değerlendirilmemektedir. Aynı şekilde, tek bir mirasçının miras hissesinin diğer mirasçılara devredilmesi de devralan mirasçılar açısından "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmemektedir. Bu şekilde gerçekleşen devir işleminde Kanunun (15/2-a) maddesi kapsamında ÖTV aranmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu taşıtın babanızın ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıllık sürenin dolmuş olmasından dolayı, söz konusu intikal nedeniyle ÖTV aranmayacaktır." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

2. Muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekede söz konusu taşıtın yanı sıra başkaca mal ve/veya hakkın da bulunması halinde¹;

Diğer mirasçıların, lehine taşıt üzerindeki mülkiyet hakkından ivazsız olarak feragatini² gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan taşıtın **lehine feragat edilen mirasçıya intikali**, "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilir.

Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.09.2015 tarih ve 37538499-135[15-2015-7]-34 sayılı özelgesinde; "... Buna göre, babanızın vefatı nedeniyle söz konusu taşıt ile birlikte mirasçılara intikal eden ve Veraset ve İntikal Beyannamesine dahil edilmiş olan gayrimenkullerin değerinin taşıtın değeri ile mütenasip olması nedeniyle, bunların varlığına ilişkin belgelerin ibrazına bağlı olarak, diğer mirasçıların taşıt üzerindeki mülkiyet haklarından (miras paylarından) lehine 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 yapılandıktan (istisnadan yararlanamayan kişi veya kurumdan), babanızın ilk iktisabındaki matrah üzerinden, alıcı adına kayıt ve tescil tarihindeki orana göre hesaplanacak ÖTV tahsil edilecektir." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

3. Kanun'un 15'inci maddesinde yer alan söz konusu düzenleme, esas itibarıyla veraset yoluyla intikal eden engelli taşıtının tüm mirasçılara intikaline ilişkindir.

Dolayısıyla, taşıtın istisnadan yararlanamayan mirasçılar arasında veya mirasçılar tarafından istisnadan yararlanamayan üçüncü kişilere devrine ilişkin bir istisna

¹ "Birden fazla mal ve hak" kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu mal ve/veya hakkın **Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesine** dahil edilmiş olması gerekmekte olup, mezkûr beyannameye dahil edilmeyenler "birden fazla mal ve/veya hak" kapsamında değerlendirilmez.

² Diğer mirasçıların tek bir mirasçı lehine taşıtla ilgili mülkiyet haklarından feragatini gösterir belgenin noter onaylı olması yeterlidir.



sağlamadığından, **terekede yer alan diğer mal ve/veya hakların değerinin taşıtın değeri ile uygun olması gerekmektedir.** Aksi takdirde, diğer mirasçıların 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.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03.01.2017 tarih ve 76464994-135[ÖTV.2016.107]-570 sayılı özelgesinde; “... annenizin vefatı üzerine mirasçılara kalan terekede taşıtla birlikte yer alan gayrimenkullerin veraset ve intikal vergisi beyannamesine konu edilen değerinin, başvurunuzda belirtildiği gibi, terekedeki taşıtın değerinden yüksek olması halinde, diğer mirasçıların taşıt üzerindeki haklarından (miras paylarından) ivazsız olarak lehinize feragat etmelerine bağlı olarak, taşıtın yalnızca adınıza tescilinde ÖTV yükümlülüğü bulunmamaktadır. Aksi takdirde, taşıt üzerindeki kendi mülkiyet hakkınıza (miras payınıza) karşılık gelen kısım hariç olmak üzere, Kanunun (15/2-a) maddesi çerçevesinde hesaplanan ÖTV’nin tarafınızca beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

4. İstisna 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.

5. Taşıtın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesi ve bu mirasçının Kanun’un 7/1-2’nci bendi uygulamasında aranan şartları (yani kendisinin malul/engelli olması) ve nitelikleri haiz 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 7/1-2’nci bendi ile 15/2-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.

6. 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.

Ordu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 22.04.2014 tarih ve 25953680-008-11 sayılı özelgesinde; “... bahse konu ÖTV istisnasından yararlanılarak ilk iktisabı yapılan aracın kız kardeşinizin vefatından sonra ve aracın ikinci kez veraset yoluyla intikalinde; terekenin sadece söz konusu araçtan ibaret olması ve bu aracın mirasçılardan biri adına tescil edilmesi halinde o mirasçının hissesine isabet eden kısım veraset tarihiyle, diğer mirasçıların hissesine isabet eden kısım ise ivazlı veya ivazsız olmasına göre satış veya bağışlama olarak kabul edilecektir. Terekede birden fazla mal ve hak olması halinde, diğer



mirasçılarının lehine miras hakkında feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikali veraset yoluyla intikal olarak değerlendirilecek ve bu intikal işleminde ÖTV aranmayacaktır. Bununla birlikte, bu durumda aracın anneniz tarafından ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık sürenin bitiminden önce bahse konu istisnadan yararlananlar dışındaki kişilere satışı halinde, Kanunun (15/2-a) maddesi çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerektiği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

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

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 26.09.2017 tarih ve 84974990-135[KDV-4-İ-7-2017/6]-350742 sayılı özelgesinde; “... Bu bağlamda, muris’in 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 ziyai cezası ve gecikme faizinin tarafınızdan aranması gerekmektedir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

