



Bülent SEZGİN (*)

İŞLETMEYE AİT KULLANILMIŞ BİNEK OTOMOBİL TESLİMLERİNİN KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1 - GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslimlerin katma değer vergisine tabi olduğu, ikinci maddesinde ise teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu hükme bağlanmıştır.

Kullanılmış otomobil, bir başka deyişle ikinci el otomobil alım satımı ülkemizde sıklıkla rastlanan bir teslim türüdür. Bu türden teslimler ağırlıklı olarak gerçek kişiler arasında ve ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde değerlendirilemeyecek şekilde gerçekleştirilmektedir. Bununla beraber iktisadi işletmeler de bu türden teslimlere taraf olabilmektedirler.

İktisadi işletmeler faaliyetlerinde kullanmak üzere genel olarak kullanılmış binek otomobil

yerine kullanılmamış (yaygın söyleyişle sıfır km) otomobil tercih etmektedirler. Bu işletmeler çeşitli amaçlarla iktisap ettikleri binek otomobilleri bir süre sonra yenileri almak üzere satmakta ve böylelikle alıcı olarak değil ama satıcı olarak ikinci el otomobil piyasasında var olmaktadır.

Bu husus karşımıza iktisadi işletmelere ait kullanılmış binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumunun ne olacağı sorusunu çıkarmaktadır. İktisadi işletmeye ait kullanılmış binek otomobil teslimlerinde uygulanacak KDV oranı; işletmenin binek otomobil alımında hesaplanan katma değer vergisini indirim konusu yapma imkânı bulunup bulunmadığına, bulunuyor ise otomobilin iktisap tarihine ve işletme aktifinde kalma süresine göre farklılık göstermektedir.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde, iktisadi işletmelere ait kullanılmış binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu ayrıntılı olarak incelenecektir.

2- KULLANILMIŞ BİNEK OTOMOBİL KAVRAMI

İktisadi işletmeler ait kullanılmış binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki

* Vergi Denetmeni

durumunu açık bir şekilde ortaya koyabilmek için “otomobil” kavramının vergi kanunlarımız bağlamında ne anlama geldiğini belirlemek gerekir.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 2/1 maddesinde otomobil, yapısı itibarıyla sürücüsü dâhil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araç olarak tanımlanmıştır.

Madde hükmüne göre bir aracı MTV Kanunu çerçevesinde otomobil olarak tanımlayabilmek için aracın şu üç özelliğe birlikte haiz olması gerekmektedir. Buna göre araç motorlu olmalı, sürücüsü dâhil en çok sekiz oturma yeri olmalı ve insan taşımak için imal edilmiş olmalıdır. Bir araç ancak bu şartları birlikte haiz ise vergi kanunlarımız bağlamında otomobil olarak tanımlanabilmektedir.

Binek otomobiller 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu hükümleri gereğince kayıt ve tescile tabidirler.

Kullanılmış binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumunu kavrayabilmek için göz önünde bulundurulması gereken bir başka husus 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleridir. Zira konuya ilişkin düzenlemeler, anılan Kanun hükümlerine atıfta bulunularak yapılmıştır.

ÖTV Kanunu’nun 1/1-b maddesi hükmüne göre binek otomobillerin ilk iktisabı, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Aynı Kanunun 2/1-b maddesine göre ilk 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 dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade etmektedir.

24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1/5 maddesinde “kullanılmış” deyiminin, ÖTV Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade ettiği belirtilmiştir. Dolayısıyla her ne şekilde olursa olsun bir otomobile ÖTV uygulanmış olması onun artık kullanılmış otomobil olarak sınıflandırılması için yeterlidir. Açıktır ki burada sözü edilen kullanılmış deyiminin otomobilin fiilen kullanılmasıyla veya kendi mekanik aksamı yardımıyla bir yerden bir yere götürülmesiyle herhangi bir ilgisi yoktur.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan otomobillerin kullanılmak üzere ithali, müzayede yoluyla satışı, kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır ve bütün bu durumlarda otomobile ÖTV uygulanmaktadır. Bu yönüyle otomobile ÖTV uygulanmış olması onun artık kullanılmış otomobil olarak sınıflandırılması için yeterlidir.

3- İŞLETMENİN FAALİYET KONUSUNUN VERGİLEMEYE ETKİSİ

Bilindiği üzere katma değer vergisi oranına ilişkin kanun seviyesindeki düzenleme KDV Kanunu’nun 28’nci maddesi ile yapılmıştır. Anılan madde hükmüne göre, vergiye tabi her bir işlem için KDV oranı %10’dur. Anılan maddede ayrıca Bakanlar Kurulu belirlenen bu oranını dört katına kadar arttırmaya, %1’e kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Bu doğrultuda Bakanlar Kurulu tarafından, teslimi ve ifası %1 ve %8 katma değer vergisi

oranına tabi mal ve hizmetlerin belirlendiği listeler oluşturulmuş ve bu listelerde yazılı olmayan tüm mal teslimi ve hizmet ifaları için %18 katma değer vergisi oranının uygulanmasını uygun görmüştür.

İktisadi işletmeye ait kullanılmış binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumunu belirleyen birinci unsur, işletmenin binek otomobil alımında hesaplanan katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirme imkânı olup olmadığı ve nihai olarak işletmenin faaliyet konusudur. İkinci unsur ise işletmenin söz konusu otomobili iktisap tarihi ve işletme aktifinde bulunma süresidir. Bu hususlar kullanılmış binek otomobil teslimlerinde uygulanacak katma değer vergisi oranını belirlemektedir. Zira 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeye faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları otomobilleri satmaları (teslim etmeleri) durumunda uygulanacak KDV oranı ile bunlar dışında faaliyette bulunanların otomobil teslimlerine uygulanacak KDV oranı farklılaştırılmıştır.

3.1- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerinin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olan İktisadi İşletmelerin Teslimleri

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin (b) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükellefler bu amaçla kullandıkları binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir.

Bu türden faaliyeti olan iktisadi işletmeler söz konusu otomobilleri bir süre kullandıktan sonra satmaları (teslim etmeleri) durumunda bu işlem yukarıda anılan Bakanlar Kurulu Kararı'na göre %18 katma değer vergisine tabii olacaktır.

Konuyu bir örnekle açıklayalım. (X) Oto Kiralama AŞ. binek otomobil kiralama işi konusunda faaliyet göstermekte olup belirli bir tarihte iki adet kullanılmamış (yaygın söyleyişle sıfır km) binek otomobil iktisap etmiştir. Şirket otomobilleri ana faaliyet konusu kapsamında kiraya vermiştir. Bu durumda şirket KDV Kanununun 30/b maddesi kapsamında her iki otomobil için ödediği katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir. Şirket bir süre sonra söz konusu otomobilleri satması (teslim etmesi) durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeye göre %18 katma değer vergisi hesaplaması gerekecektir.

Öte yandan konuya ilişkin bir başka düzenleme 06.04.2008 tarih ve 26839 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılmıştır. Anılan Bakanlar Kurulu Kararı'nda, KDV Kanunu'nun 30'ncu maddesinin (b) bendine göre binek otomobillerin alımında yüklenilen alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, kiralamak veya çeşitli şekillerde işletmek üzere iktisap ettikleri ve 31.12.2007 tarihi itibarıyla aktiflerinde veya envanterlerinde bulunan binek otomobillerinin iktisap tarihinden itibaren

2 yıl geçtikten sonra teslim konusuna halinde bu teslimde %1 katma değer vergisi oranı uygulanacağı belirtilmiş ve Karar'ın yürürlük tarihi olarak Resmî Gazete'de yayımını izleyen gün (07.04.2008) olarak belirlenmiştir.

Bu son Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alındığında faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan iktisadi işletmelerin bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri bir süre sonra satmaları durumunda katma değer vergisi yönünden ne gibi bir işlem yapılacağı hususunda ikili ayrım ortaya çıktığı görülmektedir.

Konuyu bütünüyle kavrayabilmek adına bir örnek verelim. Öteden beri sürücü kursu olarak faaliyet gösteren (Y) Sürücü Kursu Ltd. Şti. sürücü adaylarının eğitiminde kullandığı iki adet otomobili 20.07.2009 tarihinde belirli bir bedel karşılığı satmıştır. Otomobillerden ilkinin (Y) Sürücü Kursu Ltd. Şti. tarafından iktisap tarihi 10.01.2006, ikincisinin iktisap tarihi ise 07.12.2007'dir.

Otomobillerin satışını 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değerlendirdiğimizde; birinci otomobil 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletmenin aktifine kayıtlıdır ve iktisap tarihinden satış tarihine kadar 2 yılı aşan bir süre geçmiştir. Dolayısıyla bu satışta anılan Bakanlar Kurulu Kararında aranılan şartlar oluştuğu için birinci otomobilin teslimi %1 katma değer vergisine tabi olacaktır.

Satışa konu edilen ikinci otomobil ise 31.12.2007 tarihi itibarıyla işletmenin aktifine kayıtlı olmasına rağmen iktisap tarihinden satış tarihine kadar 2 yıl geçmediği için 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değil, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çerçevesinde değerlendirilip satış bedeli üzerinden %18 katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Konuya ilişkin bir başka husus Türkiye'de trafiğe kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların ithalinden sonra iktisadi işletme tarafından satılması durumunda uygulanacak katma değer vergisi oranıdır.

ÖTV Kanunu'na göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçlar ÖTV'ye tabidir. Dolayısıyla yaşı ne olursa olsun Türkiye'de trafiğe kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların (sıfır km olmayan otomobillerin) ithalinde genel hükümler çerçevesinde %18 katma değer vergisi uygulanacaktır. Bu otomobillerin bir süre sonra satılması durumunda yukarıda belirtilen kriterler dikkate alınarak uygulanacak vergi oranı (%1 ya da %18) tespit edilecektir.

3.2- Diğer Teslimler

Yukarıda değinildiği üzere, KDV Kanunu'nun "İndirilemeyecek katma değer vergisi" başlıklı 30'uncu maddesinin (b) bendinde; faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla aşağıda yazılı mükellefler binek otomobil alımında ödedikleri katma değer vergisini indirim konusu yapamayacaklardır.

- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmayan mükellefler,
- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerden esas faaliyeti dışında kullanmak üzere binek otomobil alanlar.

Bu mükelleflerin satın aldıkları binek otomobiller için ödedikleri katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirme imkânı bulunmamaktadır. Bunlar bu otomobilleri bir süre sonra satmaları durumunda 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %1 katma değer vergisi hesaplayacaklardır. Zira anılan Bakanlar Kurulu Kararında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde %1 oranında katma değer vergisi uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda; tekstil ürünleri imalatı konusunda faaliyet gösteren bir işletme aktifinde kayıtlı binek otomobili satması durumunda satış bedeli üzerinden %1 oranında katma değer vergisi hesaplayacaktır. Burada işletmenin faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmadığından, otomobilin işletme tarafından iktisap tarihinin, aktifte bulundurma süresinin ve satış tarihinin uygulanacak vergi oranına bir etkisi bulunmamaktadır.

Otomobil kiralama konusunda faaliyet gösteren bir işletme kendi personelinin taşıma amacıyla iktisap ettiği binek otomobili satması durumunda satış bedeli üzerinden %1 oranında katma değer vergisi hesaplayacaktır. Burada işletmenin faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olmasına rağmen satışa konu edilen otomobil işletmede esas faaliyet konusu dışında kullanılmıştır. Bu nedenle otomobilin satışında uygulanacak vergi oranına; otomobilin işletme tarafından iktisap tarihinin, aktifte bulundurma süresinin ve satış tarihinin bir etkisi bulunmamaktadır.

4- SON SÖZ

İktisadi işletmeye ait kullanılmış otomobil (günlük hayatta kullanıldığı şekliyle ikinci el otomobil) teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumu özellik gösteren bir husustur. Bu tür teslimler için uygulanacak KDV oranı; işletmenin binek otomobil alımında hesaplanan katma değer vergisini indirim konusu yapma imkânı bulunup bulunmadığına, bulunuyor ise otomobilin iktisap tarihine ve işletme aktifinde kalma süresine göre farklılık göstermektedir.

Konuya ilişkin düzenlemeler, halen geçerli mevzuat hükümleri dikkate alındığında ilki 2007/13033, ikincisi 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile yapılmıştır.

Söz konusu kararlara göre iktisadi işletmeye ait kullanılmış binek otomobillerin teslimlerinin KDV Kanunu karşısındaki durumunu belirleyen ilk unsur işletmenin faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olup olmadığıdır.

Bu çerçevede şayet işletmenin faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi değil ise ilk iktisaptaki kullanım amacı ne olursa olsun bunlar tarafından yapılan ikinci el otomobil teslimlerinde %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Zira bu işletmelerin binek otomobil iktisabında ödedikleri katma değer vergisini vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirme imkânı bulunmamaktadır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflerin kullanılmış binek otomobil teslimlerinde ise karşımıza üç ayrı uygulama çıkmaktadır. Satışa konu edilen otomobilin işletme tarafından iktisabında ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılamamış ise, bir

başka deyişle işletme tarafından iktisap edilen otomobil esas faaliyet dışında kullanılmış ise bu otomobillerin ikinci el teslimlerinde %1 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır. Satışa konu edilen otomobilin alımında ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilmiş ise, otomobilin aktife alınma tarihi ve aktifte tutulma süreleri dikkate alınarak ikinci el teslimlerinde %1 ya da %18 oranında katma değer vergisi hesaplanacaktır.

KAYNAKÇA

- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2008/13426 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı