

176358

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

**ANA ÇİZGİLERİYLE VERASET VE İNTİKAL
VERGİSİ VE MATRAHIN TESPİTİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ

Hazırlayan
Recep YILMAZ
(11929)

İSTANBUL - 1997

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

ANA ÇİZGİLERİYLE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ VE MATRAHIN TESPİTİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ

Hazırlayan
Recep YILMAZ
(11929)

İSTANBUL - 1997

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR	VII
KAYNAKÇA	VIII

§ 1. GİRİŞ	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ**

§ 2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ	4
I. Genel Açıklama	4
II. Veraset Vergisi	5
A. Tereke Vergisi	5
B. Miras Payı Vergisi	7
C. Miras Vergisi(Karma Sistem)	9
III. İntikal Vergisi	10
IV. Ölü El Vergisi	12

§ 3. TÜRK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	13
I. Genel Açıklama	13
II. Bugünkü Veraset ve İntikal Vergisinin Gelişme Süreci	15

İKİNCİ BÖLÜM**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KONU, VERGİYİ DOĞURAN OLAY, YÜKÜMLÜLÜK, BEYANNAME VERİLMESİ, MUAFİYET VE İSTİSNALAR**

§ 4. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONUSU	20
I. Genel Açıklama	20
II. Vergiye Konu İşlemler ve Vergilendirme Koşulları	20

A. Vergiye Konu İşlemler	20
1. Veraset Yoluyla Mal İntikali	21
2. Sağlararası İvasız Mal İntikali	21
B. Vergilendirme Koşulları	21
1. Mallar Yönünden	22
a. Malların Türkiye'de Olması Durumu	22
b. Malların Yabancı Bir Ülkede Olması Durumu	23
2. Kişiler Yönünden	24
a. Mal Varlığı İntikal Edenin Vatandaşlık Durumuna Göre	24
b. Kazanımda Bulunanın Vatandaşlık Durumuna Göre	25
§ 5. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	25
I. Genel Açıklama	25
II. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Açısından Özellik Gösteren Durumlar	28
A. Yarışma ve Çekilişlerde Kazanılan İkramiyeler	29
B. Gazetelerin Verdiği Promosyonlar	29
C. Eşler Arasında Rücu Koşuluyla Karşılıklı Bağışta Bulunulması	30
D. Ölünceye Kadar Bakma Koşuluyla Bağışta Bulunulması	31
E. Ana Babanın Çocuğuna Gayrimenkul Alması	32
F. Hayat Sigorta Şirketleri Tarafından Ödenen Tazminatlar	33
G. İhbar İkramiyeleri	34
H. Kuru Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüşmesi	35
I. Zamanaşımı Yönünden Vergiyi Doğuran Olay	36
§ 6. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YÜKÜMLÜLÜK	37
I. Genel Açıklama	37
II. Verginin Yükümlüsü	39
A. Gerçek Kişi Olan Yükümlüler	39

B. Tüzel Kişi Olan Yükümlüler	41
III. Vergi Yükümlülüğünde Özellik Gösteren Durumlar	42
A. Gaipliğine Karar Verilen Kişinin Daha Sonra Ortaya Çıkması	42
1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması	43
2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması	43
B. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar	46
C. Veraset ve İntikal Vergisinde Yükümlülüğün Başlangıcı	46
§ 7. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLMESİ	49
I. Beyanname Verecek Olanlar	49
II. Beyannamenin Verileceği Yer ve Tarha Yetkili Vergi Dairesi	50
III. Beyanname Verilme Süreleri	52
A. Beyan Süreleri	52
1. Veraset Yoluyla Gerçekleşen İntikallerde Beyannameler	52
2. Sağlararası İvazsız İntikallerde	53
3. Spor Toto İkramiyelerinde	53
B. Ek Beyan Süresi	53
C. Beyanname Verme Süresini Etkileyen Özel Durumlar	55
1. Mücbir Sebep Durumunda Beyanname Verme Süresi	55
2. Zor Durum Halinde Beyanname Verme Süresi	58
D. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Pişmanlık ve Islâh Hükümleri Karşısındaki Durumu	59
E. Beyanname Verilmemesi	60
§ 8. MUAFİYET VE İSTİSNALAR	62
I. Muafiyetler	62
II. İstisnalar	64

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE MATRAH VE VERGİNİN TARHI

§ 9. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE MATRAH	71
I. Genel Açıklama	71
II. Terekenin Tespiti	72
III. Matrahın Tespiti	75
A. Vergi Konusu Malların Değerlemesi	76
1. Değerleme Günü	76
2. Değerleme Ölçüleri	79
3. Değerleme Yöntemi	82
a. Yükümlüler Tarafından Yapılacak Değerleme	82
aa) Ticari Sermayenin Değerlemesi	82
1. Bilanço Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Özsermaye Belirleme İşlemleri	82
2. İşletme Hesabı Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Özsermaye Belirleme İşlemleri	91
3. Götürü Usule Tabi Yükümlülerin İntikale Konu Özvarlıklarının Belirlenmesi İşlemleri	92
4. Veraset Dışında İvazsız Olarak İntikal Eden İşletmelerde Değerleme	92
5. Şahıs Ortaklıklarında Ticari Sermayenin Değerlemesi	93
bb) Tarımsal Sermayenin Değerlemesi	94
cc) Gayrimenkul Malların Değerlemesi	97
dd) Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi	101
ee) Menkul Değerlerin ve Yabancı Paraların Değerlemesi	103
1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi	103
2. Tahvillerin Değerlemesi	104
3. Yabancı Paraların Değerlemesi	104
ff). Hakların Değerlemesi	105

b. Vergi Yönetimi Tarafından Yapılacak Değerleme	105
aa) Ticari Sermayenin Değerlemesi	106
1. Bilanço Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Ticari Sermayenin Değerlemesi.	106
2. İşletme Hesabı Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Ticari Sermayenin Değerlemesi	106
3. Götürü Usule Tâbî Yükümlülerin İvâzsız İntikale Konu İşletmelerine İlişkin Değerleme	107
4. Şahıs Ortaklıklarında Ticari Sermayenin Değerlemesi	107
bb) Tarımsal Sermayenin Değerlemesi	109
cc) Gayrimenkul Malların Değerlemesi	110
dd) Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi	112
ee). Menkul Değerlerin ve Yabancı Paraların Değerlemesi	112
1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi	112
2. Tahvillerin Değerlemesi	114
3. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlemesi	115
ff) Alacakların ve Borçların Değerlemesi	116
gg) Hakların Değerlemesi	118
1. Tapu Sicilinde Bir Bedel ile Kayıtlı Olan Hakların Değerlemesi	118
2. Tapu Sicilinde Bedeli Gösterilmeyen Haklar ile Tapu Sicilinde Kayıtlı Olmayan Hakların Değerlemesi	118
3. İntifa Haklarının Değerlemesi	118
B. Matrahın Tespitinde İndirilecek Borç ve Giderler	121
§ 10. VERGİNİN MATRAHI	131
I. Genel Açıklama	131
II. Verginin Oranı	131
III. Verginin Tarhedilmesi	132
A. İlk Tarhiyat	133

B. Kesin Tarhiyat	134
-------------------	-----

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE ÖDEME
VE GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

§ 11. ÖDEME	137
§ 12. GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	138
I. Vergi Usul Kanununda Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Güvenlik Önlemleri	138
II. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri	140
A. Vergi Kesintisi Yapılması	140
B. Malların Teminat Altına Alınması	143
C. Bankalardaki Kiralık Kasalar Kapsamının Tepiti	145
D. Gayrimenkullerin Devri	145
§ 13. SONUÇ	147

KISALTMALAR

APKK.	: Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu
A.Ş.	: Anonim Şirket
BK.	: Borçlar Kanunu
Bkz. (bkz.)	: Bakınız
Çev.	: Çeviren
D.	: Daire
DD.	: Danıştay Dergisi
dn.	: Dipnot
DŞ.	: Danıştay
E.	: Esas
GT.	: Genel Tebliğ
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar
m.	: Madde
MB. Muk.	: Maliye Bakanlığı Muktezası
MK.	: Medeni Kanun
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
sf.	: Son Fıkra
T.	: Tarih
vd.	: Ve devamı
v. diğer.	: Ve diğerleri
VİV.M.	: Veraset ve İntikal Vergisi Mevzuatı
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu

KAYNAKÇA

I. SİSTEMATİK ESERLER

Akakça, Hayrettin: Veraset ve İntikal Vergisi, Ankara 1969.

Aren, Sadun: Veraset Vergisi Üzerine Bir Deneme, Ankara 1952.

Arıca, Mehmet Nadir: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 2. Baskı, Ankara 1987.

_____ : (Değerleme) Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması, Ankara 1997.

Akıntürk, Turgut: Medeni Hukuk Bilgisi, Ankara 1982.

Bulutoğlu, Kenan: Vergi Politikası, İstanbul 1962.

Can, Ahmet- Kavak, Ahmet: Kaynakçalı Vergi Kanunları, Cilt 1, 12. Baskı, İstanbul 1996.

_____ : Kaynakçalı Vergi Kanunları, Cilt 2, 7. Baskı, İstanbul 1996.

Demirkan, Uçar: İngilizce ve Türkçe Karşılıklarıyla Vergicilik Terimleri Sözlüğü, Maliye Bakanlığı APKK Yayını, No: 1993/331.

Doğrusöz, Bumin: Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme, İstanbul S.M.M.O. Yayınları No: 3, İstanbul 1993.

Due, John, F. (Çev. Sevim Görgün-İzzettin Önder): Maliye (Bir İktisadi Analiz) 3. Baskı, İstanbul 1967.

Erginay, Akif: Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Ankara 1984.

Gönensay, Samim-Birsen, Kemalettin: Miras Hukuk, 2. Baskı, İstanbul 1963.

İnan, Ali Naim: Miras Hukuku, 2. Baskı, Ankara 1982.

Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1989.

Karagözoğlu, Fevzi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması, İstanbul 1983.

Karakoç, Yusuf: Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, Ankara 1990.

Kocayusufpaşaoğlu, Necip: Miras Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1978.

Mert, Hanifi-Saraç, Özkan ve Diğerleri: Emlak Vergisi Rehberi, Ankara 1994.

Öncel, Mualla-Kumrulu Ahmet-Çağan Nami: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara 1993.

Öner, Erdoğan: Kamu Maliyesi I, Maliye Bakanlığı APKK Yayını No: 1986/282.

Özbalcı, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1995.

Özzeybek, Muammer: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulama Yorum ve Açıklaması, İstanbul 1976.

Pelin, İ. Fazıl: Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, 3. Baskı, İstanbul 1978.

Şener, Esat: Eski ve Yeni Miras Hukuku, Ankar 1981.

Tan, Cemal Nuri-Urul, Niyazi: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, Ankara 1967.

Tuncer, Selahattin: Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir 1966.

Turhan, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, İstanbul 1993.

Uluatam, Özhan: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Ankara 1982.

Yılmaz, Kazım: Değerleme, HUD Yayını, İstanbul 1997.

II. MAKALELER

Kızılot, Şükrü: "A.Ş. Ortağının Ölümünde Veraset Vergisi Yok" Sabah Gazetesi, 27 Temmuz 1997.

Kurt, Hasan: "Taşınmaz Mallarda Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespiti ve Bir İdari Görüş", Mükellefin Dergisi, Sayı 45, Eylül 1996, s. 46-62.

Tuncer, Selahattin-Şanver, Salih: "Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu-Vergi Mes'uliyeti", İktisat ve Maliye, Cilt 5, Sayı 11, Şubat 1959, s. 525-537.

Yaşar, Recep-Yüce, Mehmet: "Promosyonun Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 87, Aralık 1995, s. 29.

Yılmaz, Recep: "Veraset ve İntikal Vergisinde İhtiyat Tedbirleri", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 95, s. 45-50.

III. İÇTİHATLI SÜRELİ YAYINLAR

Lebib Yalkın Veraset ve İntikal Vergisi Mevzuatı

Sür-Yay Diğer Vergi Kanunları.

§ 1.GİRİŞ

Tezimizin konusu "Ana Çizgileriyle Veraset ve İntikal Vergisi ve Matrahın Tespiti"dir.

Bilindiği üzere hukuk biliminde, hukuk dalları disiplinler arası etkileşim içindedir. Kamu Hukuku'nun bir bölümü olan Vergi Hukuku da diğer hukuk disiplinlerinden tamamen bağımsız değildir. Veraset ve intikal vergisi sistemi, Miras, Eşya ve Borçlar Hukuku ile sahip olduğu ortak kurum ve kavramlar nedeniyle Vergi Hukuku'nun Özel Hukuk karakteri gösteren en önemli bölümlerinden biridir. Miras Hukuku'nun adeta bir tamamlayıcısı olan veraset ve intikal vergisi uygulanma aşamasında, özellikle matrahın belirlenmesinde ayrı bir önem gösterir. Çünkü, intikal eden servetin değerlendirme günü itibariyle değerinin belirlenmesi, vergilendirme işleminin yasanın gerektirdiği gibi yapılabilmesi açısından gerekli olduğu kadar, yasa hükmü uyarınca da zorunluluktur.

Sağlararası ivazsız intikalleri de kapsamına alan veraset ve intikal vergisi, böylece, veraset yoluyla gerçekleşecek ivazsız intikallerden kaçınmayı önlediği gibi, diğer şekillerle gerçekleşen ivazsız intikalleri de vergilendirmektedir. Bu düzenleme aynı zamanda Anayasanın 35'nci maddesi, "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz." hükmü anlamında mülkiyet ve miras hakkının kamu yararı amacıyla sınırlanmasına örnektir.

Bununla birlikte, yine Anayasanın 73'üncü maddesinin birinci fıkrasında, herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü tutulurken, veraset ve intikal vergisi ile mali güç intikal aşamasında vergilendirilmekte; böylece, aşırı zenginleşme ve servetin belirli ellerde

toplanmasının kısmen de olsa önüne geçilerek, rasyonel bir vergi sisteminin sosyal amacı da gözetilmiş olmaktadır.

Devlet bütçesi içindeki payının az olmasına karşın vazgeçilemez bir gelir kaynağı olan veraset ve intikal vergisi matrahının belirlenmesi aşamasında - ülkemiz uygulamasında-, ekonomik istikrarsızlık karşısına mal değerlerinin de değişkenlik göstermesi özellikle, intikal eden servetin belirlenmesi ve değerlendirilmesi açısından önem göstermektedir. Bu nedenle, "Ana Çizgileriyle Veraset ve İntikal Vergisi ve Matrahın Tespiti"ni tez konusu olarak seçtik. Bu çalışmamızda, intikal eden malların değerlendirilmesi, dolayısıyla, matrahın tespitinin Türk Vergi Hukuku yönünden incelenmesi tez konumuzun özünü oluşturmaktadır.

Ana Çizgileriyle Veraset ve İntikal Vergisi ve Matrahın Tespiti konusunun seçildiği ve Türk Veraset ve İntikal Vergisi sisteminin irdelendiği bu çalışmamız, bir giriş, dört bölüm ve bir sonuçtan oluşmaktadır.

Giriş kısmından sonra, birinci bölümde, veraset ve intikal vergisinin uygulama şekilleriyle Türk Veraset ve İntikal Vergisi Sisteminin tarihi gelişimi; ikinci bölümde, alt başlıklar altında verginin konusu, vergiye konu işlemler ve vergilendirme koşulları olarak açıklandıktan sonra, veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay üzerinde ikinci alt başlık olarak durulacak, izleyen alt bölümleri yükümlülük, beyannamenin verilmesi ile muafiyet ve istisnalar oluşturacaktır.

Üçüncü bölümde verginin matrahının tespiti açıklanacaktır. Bunun için de, değerlendirme ölçüleri, değerlendirme yöntemleri yükümlü ve vergi yönetimi ayrımıyla anlatılırken, servetin takdir komisyonunca takdir edilmesi üzerinde durulacaktır. Terekeden indirilecek giderler tartışılarak, ilk tarhiyat ve kesin tarhiyat ile verginin oranı ele alınacaktır.

Dördüncü bölümde, verginin ödenmesi ile vergi güvenlik önlemleri ele alınacaktır.

Çalışmamız, yaptığımız inceleme ve araştırmalar sonucunda vardığımız kanıyı içeren bir "Sonuç" bölümü ile bitirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

§ 2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

I. Genel Açıklama

Bir servet transferi vergisi olan veraset ve intikal vergisi çeşitli ülkelerde değişik şekillerde uygulanagelmektedir. Buna karşın, her yerde aynı ad altında toplanmaktadır. Bu verginin bünyesinde görülen çeşitlilik, vergiye konu servet unsurlarının değişik özelliklerde olması kadar intikal şekilleri ve aşamalarında vergilendirme noktasının belirlenme özelliğinden kaynaklanmaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin uygulanma şekillerini aşağıdaki şekilde ayırma tabi tutmak mümkündür.

1. Veraset Vergisi
 - i. Tereke Vergisi
 - ii. Miras Payı Vergisi
 - iii. Miras Vergisi (Karma Sistem)
2. İntikal Vergisi
3. Ölü El Vergisi

Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerin vergilendirilmesi üç alt başlık altında toplanabilmektedir. Bunun yanında, veraset yolu dışında gerçekleşen ivazsız intikaller ayrı bir başlık, fiziksel olarak ölmesi olanaklı olmayan tüzel kişilerin servetleri üzerinden veraset vergisine benzer şekilde tahsil edilen ölü el vergisi de ayrı bir başlık olarak aşağıda açıklanacaktır.

II. Veraset Vergisi

A. Tereke Vergisi

Tereke vergisi, murisin terekesi mirasçılara geçmeden önce alınan bir servet vergisidir. Bu vergilendirme şeklinde, mirasçılarının muris ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları gözönünde bulundurulmaz; bu nedenle, tereke vergisi, genellikle tek oranlı ve objektif nitelikte bir servet vergisidir.¹

Bir kimsenin malları üzerindeki mülkiyet hakkının ölümle birlikte sona ermesi ya da kısıtlanması istenebilir. Bu amaç için uygun bir araç olan tereke vergisi, terekenin henüz miras hisseleri halinde bölünmeden, murisin bıraktığı varlıkların tümü üzerinden alınır.² Diğer bir deyişle tereke vergisi murisin bütün servetini kavrayabilecek özellikte olan tek vergidir.

19'uncu yüzyılın sonlarında İngiltere'de, Birinci Dünya Savaşından sonra da Britanya Dominyonlarında uygulanan ve bazı Avrupa ülkelerinde de ilgi gören bu yöntemle alınan vergi, veraset nedeniyle alınan bir vergidir. Bu verginin murisin yaşamı boyunca ödemesi gereken gelir ya da servet vergilerinin ertelenmesi düşüncesine dayanan bir vergi olduğu ve yükümlünün de gerçekte muris olduğu ileri sürülmektedir. Bu sebeple, veraset vergisi, murisin ödediği son servet vergisi olarak kabul edilmektedir.³ Diğer yönüyle, servetin başkalarına geçirilmesi hakkı da sınırlandırılmış olmaktadır.

¹ Turhan, s. 184; Uluatam, s. 267; Aren, s. 39 v.d.; A.B.D.'de uygulanan Federal Tereke Vergisinde olduğu gibi bu vergi artan oranlı olarak da uygulanabilmektedir. Bkz. Due, s. 462.

² Turhan, s. 185.

³ Bulutoğlu, s.171; Uluatam, s. 267; Tuncer, s. 136; Aren, s. 36.

Tereke vergisinin matrahı, ölenin bıraktığı servetin tümü olmakla birlikte, yakın bir gelecekte ölüneceği düşüncesiyle yapılan bağışlar da terekeye dahil edilebilmektedir.⁴

Tereke vergisi yükümlüsünün kim olduğu konusunda iki ayrı görüş olduğu ortaya çıkmaktadır: Birinci görüşe göre, ölmüş bir kimsenin yükümlü olması olanaklı olmadığından verginin yükümlüsü ancak mirasçılar olabilir.⁵ İkinci görüşe göre ise, verginin asıl borçlusu ile ödeyecisinin her zaman aynı kişi olması koşul değildir. Kişinin ölümüyle cezaların kişiselliği gereği vergi cezalarının düşmesine (VUK. m. 372) karşın, vergi borçlarının sürdüğü (VUK. m.12) kabul edilmiştir. Diğer yandan, mirasçılara henüz bir şey intikal etmeden hısımlık derecelerine, sayılarına, servetlerinde meydana gelen artışlara bakılmaksızın ve bu artışlar tespit edilmeksizin terekenin tamamı vergilendirilirken, vergiyi doğuran olay, yani ölüm, mirasçıların kendi kişiliklerinde gerçekleşmemiştir. Açıklanan nedenlerle, tereke vergisi şeklinde uygulanan veraset vergisinin yükümlüsünün muris olduğunu kabul etmek gerekir.⁶

Tereke vergisinin genellikle her 30-40 yılda bir aynı servetten alınan 'periyodik bir servet vergisi' olduğu kabul edilirken, bağımsız bir vergileme şekli mi, yoksa veraset vergilerinin bir uygulama şekli mi olduğu konusundaki görüş ayrılıklarına⁷ karşın tereke vergisinin miras payı vergisi ile birlikte, aynı verginin iki ayrı uygulama şekli olduğunun kabul edilmesi gerekir. Çünkü, her iki vergileme şekli matrahları farklı olsa da veraset yoluyla intikalleri

⁴ Amerika Birleşik Devletlerinde uygulandığı üzere, aksi kanıtlanmadıkça, ölümden önceki üç yıl zarfında yapılan intikaller ölüm öngörüsüyle yapılmış kabul edilmektedir. Bkz. Due, s. 363.

⁵ Öner, s. 116; Aren, s. 40; Tuncer, s. 136.

⁶ Karakoç, s.8.

⁷ Geniş bilgi için bkz. Gönensay-Birsen, s. 377; Aren, s. 39; Bulutoğlu, s. 171; Tuncer, s. 136; Uluatam, s. 267.

vergilendirmektedir.⁸ Ancak, gelirin yeniden dağılımı için özellikle tereke vergisinden daha etkin bir araç olarak yararlanılabilir.⁹

Tereke, mirasçılarının mali durumları gözönüne alınmadan vergilendirildiğinden ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine uymayan bir sonuç doğabilmektedir. Yani, yoksul bir akrabaya bırakılan belirli bir tutardaki tereke ile varlıklı bir başkasına bırakılan aynı tutardaki tereke aynı oranda vergi yüküne tabi tutulacaktır.¹⁰ Bazı ülkelerde tereke vergisinin subjektif hale getirildiği, miras payı vergisi gibi, mirasçılarının vergi ödeme güçlerine uydurulduğu görülebilmektedir.¹¹

B. Miras Payı Vergisi

Miras payı vergisi, terekenin paylara bölünmüş olarak mirasçılara intikalinden alınan subjektif bir vergidir. Tereke vergisinin aksine, mirası elde edenin miras ile olan hısımlık derecesi ve miras payının değeri gibi etkenler gözönüne alınmakta ve artan oranlı tarife uygulanmaktadır.¹² Verginin yükümlüsü mirasçılar, matrahı da terekeden mirasçılara düşen pay olmaktadır.

Miras payı vergisinin uygulanış amaçları kuramsal olarak özetle aşağıdaki gibi açıklanabilir:¹³

⁸ Karakoç, s. 9.

⁹ Geniş bilgi için bkz. Turhan, s. 184, 272.

¹⁰ Due, s. 365.

¹¹ Fransa uygulamasında vergi tereke miktarına ve terekede hissesi bulunan mirasçılarının sayısına göre farklılaştırılmıştır. Bkz. Tuncer, s. 136.

¹² Turhan, s. 185; Tuncer, s. 138; Öner, s. 116; Aren, s. 39'vd;

¹³ Miras payı vergisinin özellikleri ve uygulanış amaçları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan, s. 184-186; Aren, s. 39-52; Uluatam, s. 267.

i) Toplum, bir kimsenin miras, vasiyet veya bağış yolu ile servet elde edebilme hakkını kısıtlamak isteyebilir. Bu amacın gerçekleşmesine en uygun vergileme şekli, miras payları üzerinden alınan veraset vergisi, yani, miras payı vergisidir. Bu amaç çerçevesi içinde de miras yolu ile kazanılan servetin büyük ya da küçük olmasına göre bir ayırım yapılmak istendiği takdirde, vergi tarifesinin artan oranlı olması gerekir.

ii) Genel olarak eşit bir servet dağılımı amaçlandığında miras payı vergisinden araç olarak yararlanılabilir. Artan oranlı tarife servetin dengeli dağıtımında etkin bir araç olarak amaca hizmet edecektir.

iii) Bir vergi politikası aracı olarak yararlanılan miras payı vergisi yerine veraset yoluyla edinilen malları vergi yükümlüsünün geliri olarak gelir vergisinin kapsamına dahil ederek, gelir kavramı açısından safi artış teorisini tam olarak uygulama amacı izlenebilir.

Bu amaçların yön ve kapsamlarının belirlenmesi siyasal karar sürecinde olur.¹⁴

Ülkemizde 1926 yılından beri uygulanagelen veraset ve intikal vergisi, miras paylarının vergilendirilmesi esasına dayanır. Teknik yönüyle ve uygulama bakımından güçlükler yaratmasına ve verimsizliğine karşın bu vergilendirme şekli ülkemizde yerleşmiş ve alışılmış durumdadır.¹⁵

¹⁴ Federal Almanya, Fransa, Türkiye, Belçika gibi ülkelerde yalnızca miras payları üzerinden alınan bir veraset vergisi uygulandığı halde, A.B.D. (1916) ve İngiltere'de (1949) tereke vergisi yöntemi uygulanmaktadır. Turhan, s. 186'da 44 nolu dipnot.

¹⁵ Karakoç, s.12.

İlerideki bölümlerde, ülkemizdeki uygulama ve uygulamada karşılaşılan aksaklıklar ayrıntılarıyla açıklanacağından, miras paylarının vergilendirilmesi konusu daha iyi anlaşılacaktır.

C. Miras Vergisi (Karma Sistem)

Veraset vergisinin üçüncü uygulama şeklini tereke vergisinin ve miras payları vergisinin bir arada uygulandığı miras vergisi (karma sistem) oluşturmaktadır. Karma sistemin gerekçesi, her iki yöntemin birbirlerine olan üstünlüklerinin ve sakıncalı yönlerinin olmasıdır. Bu üstünlükleri ön plana çıkararak, sakıncaları en aza indirmenin bir yolu olarak iki yöntemin bir arada uygulanması seçimi yapılabilmektedir.

Özellikle 20. yüzyılın başlarında, İngiltere'de ve Amerika Birleşik Devletleri'nde önce terekenin tamamı üzerinden bir devlet payı alınarak, sonra da bu vergiyi hısımlık derecesine göre alınan bir vergi ile tamamlamak yoluna gidilmektedir. İngiltere'de önce terekenin bütünü üzerinden 'State duty' alındıktan sonra, miras payı üzerinden hısımlık derecesine göre alınan 'Legacy and succession duties' adıyla diğer bir vergi ile tamamlanmaktadır. Vergide subjektiflik bu yolla sağlanmış olmaktadır. İngiltere'de payların tutarlarına göre bir artan oranlılık sözkonusu değildir.¹⁶ A.B.D.'nde de, federal vergi olarak terekenin tamamı üzerinden bir 'State tax' alınırken, miras payları üzerinden de birçok eyalette 'Share tax' ayrıca alınmaktadır.¹⁷ Savaşın sonra Almanya ve Fransa'da, önce aktif toplamının safi tutarı üzerinden bir vergi ve sonra her pay üzerinden ayrı bir vergi alınma yoluna gidildiyse de son zamanlarda bundan vazgeçilerek, yalnız miras payı vergisi alınması yoluna gidilmiştir.¹⁸ Kanada'da

¹⁶ Aren, s. 52; Due, s. 363 vd; Pelin, s. 416.

¹⁷ Amerikan sisteminin savunusu için bkz. Pelin, s. 417.

¹⁸ Pelin, s. 417.

1958'den önce, hem federal hem de eyalet yönetimleri tarafından kısmen terekenin tamamından kısmen de mirasçının payından alınan 'Succession duties' uygulanırken, 1958 yılında, bu federal özel verginin yerini tereke vergisi almıştır. Bununla birlikte, Ontario, Quebec ve 1963 itibariyle İngiliz Kolombiası eyaletlerinde oranları, terekenin tutarına, kişisel miras tutarına ve mirasçının mirise olan hısımlık derecesine dayanan karma özellikte vergiler uygulanmaktadır.¹⁹ Yine, İtalya da karma sistemi uygulayan ülkelerdendir.²⁰

Tereke üzerinden bir vergi alındıktan sonra, miras payları üzerinden tekrar ayrıca vergi alınmasıyla oluşan karma sisteme miras vergisi denilmektedir. Tereke üzerinden, ülkenin kendine özgü sermaye birikimi, gelir dağılımı, servetin düzenlenmesi gibi amaçlar dikkate alınarak ne oranda ya da nasıl bir oran yapısıyla vergi alınacağı, yine aynı kaygılarla miras payı üzerinden alınacak verginin yapısı belirlenip, ahenkli şekilde uyumlaştırılarak miras vergisi uygulamaya konulabilir. Burada önemli bir konu da veraset dışında gerçekleşen ivazsız intikallerin de gözönüne alınmasıyla vergiden kaçınma yolunun kapatılması gereğidir.

III. İntikal Vergisi

Yalnızca veraset yoluyla gerçekleşen intikallerin vergilendirilmesi, vergiden kaçınma amacıyla, yaşayanlar arasında ivazsız intikallerin artmasına neden olabilir. Başka bir deyişle, vergiden kaçınma amacıyla gerçek kişiler henüz yaşamdayken servetlerini mirasçılara ya da üçüncü kişilere bağışlayabilirler. Bu da veraset vergisinin etkinliğini büyük ölçüde ortadan kaldıracaktır.

¹⁹ Due, s. 376.

²⁰ Erginay, s. 128.

İntikal vergisi olmadan, örneğin yalnızca miras payı üzerinden vergi alınması, ölüme bağlı tasarrufların yaşamdaki kişiler arasında yapılmış yasal işlemler gibi gösterilmesine ve böylece veraset vergisi matrahının kısmen ya da tamamen azalmasına yol açabilir. Bu tür kötüye kullanmaların vergi matrahında neden olabileceği aşınmaları önlemek amacıyla yaşayan kişiler arasında bağış yoluyla gerçekleşen servet intikalleri üzerinden 'intikal vergisi' alınır. Bu iki vergi, birbirlerini tamlamaları nedeniyle 'telafi edici' ya da 'takip edici vergiler' olarak nitelendirilmektedir.²¹

İntikal vergisi ya ülkemizde olduğu gibi veraset vergisiyle birlikte ya da Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi veraset vergilerinden ayrı olarak uygulanmaktadır.²²

İntikal vergisi, gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleşen ivazsız intikalleri konu edinmiştir. İvazsız intikaller vergilendirilirken matrah ve oran yönüyle olsun, istisna ve muafiyetler yönüyle olsun veraset vergileriyle uyumlu olmalarına, dolayısıyla, birinden kaçınarak diğerine yönelinmesini engelleyici yasal düzenlemeler getirilmesine çalışıldığı görülür. Bu düzenlemelerin yapılması gereği, vergide eşitlik ve adaletin sağlanması ilkelerine dayanır.

İntikal vergisi sistemlerinde ivazsız intikaller ya tereke vergisinde olduğu gibi lehdarın kişisel durumu gözönüne alınmadan intikalın tamamı belirli oranların uygulanmasıyla vergiye tâbi tutulur ya da miras payı vergisinde olduğu gibi kazanımda bulunanın kişisel durumu, hısımlık derecesi gözönüne alınarak artan oranlı bir vergi alınır. Bu vergilendirme şeklinin ülkelere göre değişik uygulamalarına rastlanmaktadır. Artan oranlı bir tarifinin uygulanması durumunda, intikalleri küçük parçalara bölerek düşük oran uygulanan dilimlere

²¹ Turhan, s. 184;

²² Tuncer, s. 139 vd; Due, s. 357 vd.

düşürmek olasıdır. Bunun önlenmesi için kazanımda bulunanın ister ivazsız intikal, ister veraset yoluyla elde ettiği tüm servet unsurlarının toplanarak vergisinin hesaplanması yoluna gitmek mümkündür. Ancak bu yolla serveti bölerek bir kısmını yaşarken, diğer kısmını miras olarak intikal ettirmenin yol açacağı vergiden kaçınma durumları bir noktaya kadar önlenmiş olur.²³

İntikal vergisinin yükümlüsü ivazsız kazanımda bulunandır. Asıl böyle olmakla birlikte, bağışlayanın da yükümlü olduğu sistemlere rastlanılabilmektedir. Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinde, intikal vergisinin yükümlüsü, bizde olduğu gibi kazanımda bulunan değil, fakat bağışı yapan kimsedir. Bu düzenleme, tereke vergisi kuramı ile uyumlu olmasının yanında, vergi kaçırılmasında, bağışlayanın yararı bağışı alanınkinden az olacağından vergiye muhatap olarak bağışlayana seçmekle de belki daha uygun olabilmektedir.²⁴

İntikal vergisinin matrahı, ekonomik, geleneksel ve siyasal etkilerin belirlediği yasal düzenlemeyle rayiç bedel, vergi değeri ya da emsal bedel olabilmektedir.

Ülkemizde veraset vergisiyle birlikte uyumlu bir şekilde uygulanan intikal vergisi ilerideki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacağından daha iyi anlaşılacaktır.

IV. Ölü El Vergisi

Veraset vergisinin özel sorunlarından biri de, nitelikleri gereği gerçek kişiler için kaçınılmaz olan ölüme maruz kalmayan tüzel kişileri vergi dışı

²³ Due, s. 357 vd; Aren, s. 102; Uluatam, s. 271.

²⁴ Aren, s. 114.

bırakmasıdır. İşte, ölü el vergisi tüzel kişileri veraset vergisi gibi bir servet vergisine tâbi tutmaktadır.²⁵

Verginin konusu uygulama şekline göre değişmektedir. Bazen, tüzel kişilerin sahip oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri iradlar, bazen, hem menkul hem de gayrimenkul servet unsurlarının iradı, bazen tüzel kişilerin yıllık kazancı, bazen de hem menkul, hem de gayrimenkullerin değerleridir. Verginin yükümlüsü tüzel kişinin kendisidir. Verginin matrahı menkul ve gayrimenkulün değinilen safi iradıdır. Ancak uygulama şekline göre matrah da değişebilmektedir.²⁶

Ülkemizde bu verginin uygulaması yoktur.

§ 3. TÜRK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

I. Genel Açıklama

Bilinen en eski veraset vergisine, M.Ö. VII. yüzyılda Mısır'da, Ptolemy'ler devrinde, daha gelişmiş bir veraset vergisine ise Roma'da İmparator Augustus devrinde (M.S. I. yüzyılda) rastlanmaktadır. Veraset vergisinin kaynağını Romalıların 'Vicesima Hereditatum'larına kadar götürmek olasıdır.²⁷

Osmanlı Devletindeyse tereke tahriri sürekli olarak vergi konusu olmakla birlikte, bu adlarla alınan paralar vergiden çok bir harç özelliğindedir. Çünkü, alınan para ölen kimsenin mallarının veraset yoluyla intikali için verdiği iznin

²⁵ Turhan, s. 186; Tuncer, s. 140.

²⁶ Geniş bilgi bkz. Karakoç, s. 18-20; Tuncer, s. 141; Turhan, s. 186.

²⁷ Aren, s. 16; Pelin, s. 409.

bedeli olarak bilinirdi.²⁸ Daha sonraları devletin tereke tahririnde veraset ve vasiyetlerin uygulanmasındaki hizmetinin karşılığı sayılmış, ferağ ve intikaller nedeniyle alınan bir para özelliğine girmiştir. Diğer yandan, Fransızların 'Droit de mutation'ları ile İngilizlerin 'Probate duty'lerinin başlaması da bu dönemlere rastlar.²⁹

Gelişen dünyada, özellikle, 20. yüzyılda gerçekleşen demokratik devinimlerle alınan paralar harç olma karakterini yitirmiş, görülen hizmetle doğrudan bağlantısı kesilerek genel anlamda bir vergi olma özelliğine girmiştir. Hükümdarların alınan parayı, gördükleri hizmetle hiç ilişkisi olmayan hadlere çıkarmaları durumu eski zamanlara rastlasa da vergi bugünkü oranı ve genişliği almamış, bütçelerdeki yeri şimdiki önemde olmamıştır.³⁰

Osmanlı Devleti döneminde intikallerin satış yoluyla olanlarından alınanlara 'ferağ', veraset yoluyla olanlarından alınanlara da 'intikal harcı' denirdi.³¹ Mülkiyet ve tasarrufun el değiştirmesi için malik huzurunda bir takrir verilmesi, 'defatiri hakaniye'ye, bugünkü anlamda tapu siciline kaydolunması gerekiyordu. Bunun için alınan harçlar da görülen hizmetin bedeli kabul ediliyordu.³² Ferağ harçları intikal harçlarından daha yüksek oranlıydılar. Öte yandan, intikal eden arazinin rekabesi devlete aitse harç daha yüksek, mülkse harç daha düşüktü.³³ Bu harçlar eskiden tumar ve zeamet sahiplerinin gelirini oluştururdu. Tanzimattan sonra 'Defteri Hakkani Emaneti' kurulunca harçlar bunun tarafından alınmaya başlanmıştır. Meşrutiyetten önce çıkan son 1907

²⁸ Aren, s.17; Pelin, s. 409.

²⁹ Aren, s. 18; Pelin, s. 409.

³⁰ Geniş bilgi için bkz. Aren, s. 17-22; Pelin, s. 410.

³¹ Aren, s. 17; Pelin, s. 422.

³² Pelin, s. 422.

³³ Aren, s. 17; Pelin, s. 422.

(1323) tarifesi ferağ harcını miri arazide %030, sırf mülklerde % 15; intikal harcınıysa, miri arazide %0 15, mülk arazide %07 olarak tespit etmiş, 1913 (1329) kanunu ile bu oranlar değişmiştir. Türk Medeni Kanunu'nun kabul edilmesinden sonra, harçları bu kanuna uydurmak amacıyla hazırlanan 27 Mayıs 1929 tarihli Tapu Harçları Kanunu yalnız ferağlara (bedeli olan intikallere) özgü kalmıştır.³⁴

II. Bugünkü Veraset ve İntikal Vergisinin Gelişme Süreci

Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra ilk veraset ve intikal vergisi uygulaması, 3.4.1926 tarihinde kabul edilip, 12.4.1926 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 797 sayılı 'Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun' ile başlamıştır. Bu yasa hem veraset yoluyla intikalleri, hem de ilk olarak diğer yollarla gerçekleşen ivazsız intikalleri -menkul ve/veya gayrimenkulün intikale konu olmasına bakmaksızın- kapsamına almıştır.

Bu yasa ile veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde gerçek ya da tüzel kişilerden bir diğer kişiye intikal eden menkul ve gayrimenkul bütün mallar vergilendirilirken, şartlı hibe ve ferağ verginin kapsamı dışında bırakılmaktaydı. Bununla beraber, ölüme bağlı kazanımlar miras ve vasiyet yoluyla olmak üzere iki kısma ayrılarak farklı vergi sınıfları içerisinde ve ayrı oranlarda vergilendirilmekteydi. Bağış ve diğer yollarla gerçekleşen ivazsız kazanımlar da vasiyet hükümleri içinde değerlendiriliyordu.

Sözkonusu yasada istisna ve muafiyetler sınırlı bir şekilde yalnızca menkul mallara tanınmıştı. Vergiye tâbi malların değerlemesine, bildirim, tarh olunan verginin tebliğine, kanun yolları ve süreye ilişkin usul hükümlerine yer verilmişti. Bu yasada 1047 ve 1357 sayılı yasalarla bazı ek ve değişiklikler daha sonra,

³⁴ Pelin, s. 422.

Aynı tarihli, 189 sayılı Yasayla da gayrimenkullerin değerlemedesinde, bu vergi yonunden rayiç değer esası getirilmiştir. 29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanunu (m.91-92) ile yapılan değişiklikle, veraset ve intikal vergisinde yuıkumlunun beyanı esası getirilmiştir. Buna gore, verginin erken tahsiline başlanabilmesi için yuıkumlunun beyanı uzerinden ilk tarhiyat yapilarak vergi tahakkuk etirilecektir. Daha sonra yonetimce yapilacak değerleme sonucunda da verginin tamamlanması sonucuna gidilecektir. Diğer yandan, aynı yasayla değerleme oluleri de yuıkumlunun kullanmasına elverişli bir duruma getirilmiştir.

8.12.1980 tarih ve 2353 sayılı Yasa ile istisna huikemlerinin gunun ekonomik ve sosyal koşullarına uygun duruma getirilmesi için değişiklikler yapilmiştir. Bununla birlikte, intikal konusu gayrimenkullere ilişkin veraset ve intikal vergisi tahakkuk etmeden veya tamamen tahsil edilmeden devir veya ferağına belirli koşullarla izin verilmiştir. Diğer yandan, sağlararası ivazsız çıplak mülkiyet intikali veraset ve intikal vergisinden istisna edilmeyerek vergilendirilirken, veraset yoluyla gerçekleşen çıplak mülkiyet intikalleri, önceden olduğu gibi, tam mülkiyet haline dönüşünceye kadar vergiden istisna edilmiştir.

1.1.1981 tarihinde yurürlüğe giren 2365 sayılı Yasa (m.78) ile de ek süre içerisinde veya daha sonra beyanname verme fiiline ilişkin özel usulsüzlük cezası kaldırılmıştır. 21.1.1981 tarih ve 2591 sayılı Yasayla vergi tarifesinde matrah dilimlerinde ve oranlarda değişiklikler yapilmış menkul ve gayrimenkul mallara ilişkin vergi borçlarının ödeme sürelerindeki farklılık giderilirken, gayrimenkullerin beyan edilen değeri ile yonetimce aynı değerleme olulerine gore bulunacak değeri arasındaki farka ait verginin kusur cezalı olarak alınmaması düzenlemesi yapilmiştir. Murisin çocuğunun olmadığı durumda eşe tanınan istisna tutarı da yükseltilmiştir.

19.6.1987 tarih ve 3393 sayılı Yasayla VİVK.'nun 4. maddesine eklenen (1) bendiyle, 30.6.1987 tarihinden geçerli olmak üzere, plaka sınırlaması uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararıyla yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plâka satışından sağlanan paralardan taşıt sahiplerine dağıtılan tutarlar veraset ve intikal vergisinden istisna edilirken, aynı kanunun 7. maddesine eklenen fıkrayla taşıt sahiplerinin verilen sözkonusu paralar nedeniyle beyanname vermelerinin gerekmediği hükme bağlanmıştır.

26.10.1988 tarih ve 3482 sayılı Yasa (m.7) ile VİVK.'nun 13. maddesine, 5.11.1988 tarihinden itibaren yürürlüğe girnek üzere, murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan düzenlemelere göre kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergilerin de 13. maddenin birinci fıkrasında belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunacağı, verginin tahsili halinde gecikme zammının yüzde elli noksanı ile uygulanacağı hükmü ikinci fıkra olarak eklenmiştir.

4008 sayılı Yasayal 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle VİVK.'nun 4. maddesindeki istisna tutarları yükseltilmiş ve bu istisna hadlerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında her yıl artırılarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Yine, 16. maddede yazılı oranlar hafifletilerek bu oranların uygulanacağı matrah dilimleri büyütülmüştür. Ancak, ülkemizde seyreden yüksek enflasyon nedeniyle matrah dilimlerinin büyütülmüş tutarlarının da verginin artan oranlığının doğurması beklenen sonuç açısından pek önemi kalmamıştır.

İKİNCİ BÖLÜM
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KONU, VERGİYİ
DOĞRUDAN OLAY, YÜKÜMLÜLÜK, BEYANNAME VERİLMESİ,
MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Ş. 4. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONUSU

I. Genel Açıklama

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre; Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tâbidir. Bununla beraber, Türkiye vatandaşı bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri malları da kapsamaktadır.

Madde hükmü verginin genel çerçevesini çizmiş olduğundan mal geçişlerinin bu iki şekilde olması, sözkonusu geçişlerin mutlaka vergilendirileceği demek değildir. Çünkü, yine, aynı maddede, mal intikallerinin hangi koşullarda verginin konusuna gireceği de düzenlenmiştir.

Veraset ve intikal vergisi, bir karşılık yani bedel olmaksızın gerçekleşen servet transferlerinden alınan bir vergidir.

II. Vergiye Konu İşlemler ve Vergilendirme Koşulları

A. Vergiye Konu İşlemler

Veraset ve intikal vergisine konu olan işlemleri, veraset yoluyla ve/veya sağlararası mal intikalleri olmak üzere iki ana grupta incelemek mümkündür.

1. Veraset Yoluyla Mal İntikali

Miras hukuku esaslarına göre; murisin kanuni veya mansup mirasçılarının, ölüm olayının gerçekleşmesiyle birlikte terekesini veya ölüme bağlı tasarruflar ile kendilerine bırakılan mirası kazanmalarındır. Bu şekilde kazanım, kanuni veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak murisin sağlığında yaptığı ancak, hüküm veya sonuçları murisin ölümünden sonra meydana gelen bir tasarruf sonucu gerçekleşmektedir.

2. Sağlararası İvazsız Mal İntikali

Yaşamakta olan kişiler arasında malikin karşı edim beklemeksizin bir diğer kişi lehine yaptığı tasarruf ile gerçekleşmektedir. Bağış yoluyla gerçekleşen intikallerin yanında, nedenine bakılmaksızın, herhangi bir sebeple, ivazsız olarak intikal eden mallar da veraset ve intikal vergisine tâbidir.

B. Vergilendirme Koşulları

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde veraset yolu ile veya ivazsız olarak vuku bulacak mal intikallerinin verginin konusuna girebilmesi için gerekli koşullar belirtilmiştir. Söz konusu madde, ivazsız intikal eden malların hangilerinin verginin kapsamına girdiğini; verginin uygulanma alanını hem yerellik hem de kişisellik ilkelerine göre belirlemiştir. VİVK. m 1/I, Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla ya da herhangi bir surette ivazsız olarak bir kişiden diğer bir kişiye geçişini vergilendirerek yerellik (kaynak) ilkesini dile getirirken, madde 1/II ve III Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilerden ya da Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilere veraset yoluyla ya da ivazsız olarak malvarlığı değerlerinin geçişini vergilendirerek vatandaşlığa dayalı

kişisellik ilkesine ağırlık vermiştir.¹ Ancak; madde burada, Türk uyuğundaki kişilerin Türkiye dışındaki mallarını ivazsız yollardan iktisap eden yabancıların Türkiye'de ikametgâhı bulunmaması durumunda, intikal konusu malların vergi dışı kalacağı şeklinde bir sınırlama getirmektedir. Buna karşılık, kişisellik ilkesinin bir başka sonucu gereği, Türk uyuğundaki bir kişinin yabancı ülkelerde karşılıksız kazanacağı tüm değerler de vergiye konu olmaktadır.²

Bu açıklamalar doğrultusunda, vergilendirme koşullarını mallar yönünden ve kişiler yönünden olmak üzere ayırma tâbi tutarken, malların Türkiye'de ya da Türkiye dışında olması durumlarına göre, kanunun gösterdiği özellik bakımından, kişilerin de tasarrufta bulunan veya kazanımda bulunan olarak ikili bir ayırımla incelenmesi yerinde olacaktır.

1. Mallar Yönünden

Veraset ve intikal vergisine konu malları, Türkiye'de ya da yabancı bir ülkede bulunma durumuna göre değerlendirmek gerekir.

a. Malların Türkiye'de Olması Durumu

Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla ya da herhangi bir surette ivazsız olarak bir kişiden diğer bir kişiye geçişi veraset ve intikal vergisine tâbidir (V.İ.V.K. md. 1/I). Diğer bir deyişle Türkiye'de bulunan malların, Türkiye'de ikametgâhı olsun veya olmasın Türk vatandaşı ya da yabancı birine veraset

¹ Kaneti s. 41.

² Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 400, Kaneti, s. 365.

yoluyla veya sağlararası ivazsız olarak gerçekleşen intikali verginin konusuna girmektedir.³

b. Malların Yabancı Bir Ülkede Olması Durumu

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilere ait olup yabancı ülkelerde bulunan malların bir Türk vatandaşına veya Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancıya veraset yoluyla veya sağlararası ivazsız olarak intikali, veraset ve intikal vergisinin konusuna girer (VİVK. md. 1/I). Fakat Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan birinin Türkiye sınırları dışında bulunan mallarını, veraset yoluyla veya diğer bir şekilde ivazsız olarak edinen ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan yabancı kişiler bu vergi ile yükümlü değildirler (VİVK. md. 1/III).

Görüldüğü üzere, VİVK.'nun 1. maddesi, "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar...." hükmü ile Türk vatandaşı birisinin Türkiye'de ve/veya yabancı bir ülkede bulunan bütün mallarının veraset yoluyla ya da sağlararası ivazsız olarak gerçekleşen intikallerini vergilendirirken aynı maddenin üçüncü fıkrası ile bu hükmü, diğer bir söyleyişle, verginin konusunu daraltmış olmaktadır. Bu daraltma, alınması olanaklı görünmeyen vergiden vazgeçilmesini öngören "idari uygunluk ilkesi"nin bir sonucudur.⁴

Diğer yandan, yabancı ülkede bulunan mallar, Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancıya aitse ve aynı zamanda Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancıya veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak intikal etmişse verginin konusuna girmemektedir.⁵

³ Kaneti, s. 365; Karakoç, s. 33.

⁴ Bulutoğlu, s. 63.

⁵ Özzeybek, s. 31-32; Tan-Urul, s.31.

2. Kişiler Yönünden

Veraset ve intikal vergisi açısından ivazsız intikallerin gerçek kişilerden gerçek veya tüzel kişilere, tüzel kişilerden tüzel veya gerçek kişilere olması önemli olmayıp, bir ayrılık yaratmaz. Ancak, tüzel kişilerden ölüme bağlı tasarruf ve miras yoluyla bir geçişin olması olanaklı değildir. Çünkü, tüzel kişilerin hükmi şahsiyetleri son bulduğu zaman mal varlıkları tasfiye olur (MK. m.50-51). Bir tüzel kişi lehine, yalnızca sağlararası ivazsız intikal yoluyla değil, veraset yoluyla da intikal olabilir.⁶

Yararına intikal vaki olan kişinin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olup olmaması vergilendirme bakımından bazı farklılıklar yaratması nedeniyle, kişiler yönünden vergilendirme koşullarını aşağıdaki ayırımla incelemek gerekir.

a. Mal Varlığı İntikal Edenin Vatandaşlık Durumuna Göre

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilere ait malların veraset ya da herhangi bir şekilde ivazsız olarak geçişi veraset ve intikal vergisine tâbidir.⁷ Ancak, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı kişinin malı Türkiye dışında ise, bunu kazanan kişi yabancıysa ve Türkiye'de ikametgâhı yoksa veraset ve intikal vergisine tâbi değildir. Fakat intikal konusu malların, Türkiye'de ikametgâhı olsun veya olmasın bir yabancıya ait olmasına karşın Türkiye'de bulunması vergilendirme açısından yeterli koşuldur.

⁶ Karakoç, s. 34.

⁷ Kaneti, s. 368.

b. Kazanımında Bulunanın Vatandaşlık Durumuna Göre

Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan kişilerin yabancı memleketlerde veraset yoluyla ya da ivazsız intikal yoluyla kazandıkları mallar da veraset ve intikal vergisine tâbidir (VİVK. md.1/II). Murisin ya da tasarrufu yapan kişinin yabancı biri olması durumunda da, bu kişinin ikametgâhının ve intikal konusu malların Türkiye'de olup olmaması önemli olmayıp, intikalin bir Türk vatandaşı lehine gerçekleşmesi bu verginin konusuna girmektedir. Diğer yandan, Türkiye'de ikametgâhı bulunan yabancılar Türkiye sınırları dışındaki malları Türk vatandaşından ivazsız bir şekilde sağladıkları takdirde veraset ve intikal vergisine tabidir.

§ 5. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

I. Genel Açıklama

Vergi kanunlarında vergi alacağına (borcuna) sağlıklı şekilde ulaşabilmek için verginin bağlandığı olayın iyi belirlenmesi gerekir. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayın verginin konuluş amacına göre, doğal olarak kapsadığı bütün olguları içerecek şekilde tanımlanması gereği, Anayasa madde 73/I'de yer alan verginin genelliği ilkesinin bir sonucudur.⁸

Vergiyi doğuran olayın genel tanımı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" hükmünde şekillenmektedir. Dolayısıyla, genel anlamda vergiyi doğuran olayın sonucu vergi olmaktadır. Aynı

⁸ Kaneti, s. 31.

madde, vergi alacağıнын yükümlü bakımından vergi borcunu teşkil ettiğini de belirtmektedir.

Her vergi kanunu vergiyi ya maddi bir olayın doğmasına ya da yasal bir durumun oluşmasına bağlamıştır. Bazı vergilerde vergi alacağı, maddi olayın ve yasal durumun bir arada gerçekleşmesi ile doğarken, diğer bir kısım vergilerde de belli bir sürenin geçmesi sonucu her yıl yeniden doğar.⁹

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kaç unsurun bulunduğu konusunda iki ayrı görüş ortaya çıkmaktadır.

Kanunun adından hareket eden birinci görüşe göre; veraset ve intikal vergisinde iki ayrı vergiyi doğuran olay vardır: Birincisi, gerçek bir kişinin ölümü sonucunda malvarlığının ya da malvarlığı değerlerinin yasal mirasçılık veya ölüme bağlı tasarruf yoluyla bir başka kişiye geçmesidir. İkincisi ise, bir gerçek veya tüzel kişinin malvarlığı değerlerinin ivazsız olarak bir başka gerçek veya tüzel kişiye geçmesidir; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yalnız "borçlandırıcı işlem" niteliğindeki bağışlama yüklenimi yeterli olmayıp "tasarruf işleminin" gerçekleştirilmesi de gereklidir.¹⁰

İkinci görüşe göreyse; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu tek bir vergiyi düzenlemektedir. Buna bağlı olarak vergiyi doğuran olay da tektir: Her türlü karşılıksız kazanım, bu vergi açısından vergiyi doğuran olayı oluşturur; ancak, ivazsız iktisaplar miras, bağış v.b. değişik yollardan gerçekleşebilmektedir.¹¹ Hangi yoldan oluşursa oluşsun, ivazsız iktisap vergiyi doğuran olay açısından tek

⁹ Arıca, s.11.

¹⁰ Kaneti, s. 365-366.

¹¹ Karakoç, s. 122; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.402.

yasal olayı-durumu-olguyu meydana getirir; buna bağlı olarak da tek veraset ve intikal vergisi vardır¹², görüşüne katılmaktayız.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, bir kişinin malvarlığının tümünün ya da belli kısmının bedelsiz olarak bir başkasına geçmesi anlamını taşıyan ivazsız intikalin iki yoldan gerçekleşeceğini hükme bağlamaktadır. i) Veraset yoluyla intikal; ii) Miras hukuku dışında herhangi bir yol ile ivazsız intikal. Ancak burada, bedelsiz kazanımı daha geniş algıladığımızda, herhangi bir kişinin malvarlığında bulunmayan bir sahipsiz malın işgal, ihraz suretiyle kazanılması da ivazsız iktisap kapsamındadır. Fakat, VİVK'nun 1. maddesinde bir şahıstan diğer bir şahsa intikal koşulu getirildiğinden belirtilen durumlar verginin konusuna girmeyecektir.¹³ Diğer bir deyişle, haksız fiil sonucunda elde edilen malın geri verilmesi, zamanaşımı yoluyla mal kazanımı, haksız işlemlerden doğan borçların ödenmesi, kaybedilen bir malın bulan tarafından sahiplenilmesi gibikazanımlarda vergiyi doğuran olaydan söz etmek olanaklı değildir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu madde 2/c "veraset" tabiri, miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi lme bağlı tasarrufları;" hükmü vergiyi doğuran olayı ifade etmektedir.

Kanununun madde 2/d hükmüyle de, "ivazsız intikal" tabirinin hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız kazanımları ifade ettiği; (Maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatların ivazsız sayılmayacağı), dolayısıyla bağışlarda ve herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği öngörülmüştür.

¹² ncel-Kumrulu-ağan, s. 402.

¹³ ncel-Kumrulu-ağan, s.402.

Kazanımlarda bir ivazın bulunup bulunmadığı esas olarak özel hukuk hükümlerine göre saptanacaktır. Veraset ve intikal vergisi uygulaması sırasında özel hukuk ile vergi hukuku ilişkilerinin bazı somut örnekleri de ortaya çıkabilmektedir. Gerçekleşen ivazsız intikalın, örneğin geçerli bir bağış sözleşmesine dayanması durumunda, vergi yükümlülüğünün doğuşu açısından herhangi bir kuşku bulunmamaktadır. Buna karşılık işlem özel hukuk açısından sakat, geçersiz sayıldığında, doğmuş bulunan veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünün durumu ne olacaktır? Veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünü temeldeki yasal ilişkiye tâbi tutmak doğru olacaktır. Dolayısıyla, nasıl temel ilişki geçerli olduğunda vergi borcu doğuyorsa, bunun tersi durumunda -örneğin işlem iptal edildiğinde- vergi yükümlülüğünün de geriye dönük olarak hiç doğmamış kabul edilmesi gerekir.¹⁴ Fakat, aksi yönde yargı kararı da vardır.¹⁵ Bununla beraber, muvazaalı işlemin geçersizliğinde vergilendirme yönünden de değişikliğe hüküm veren yargı kararı olduğu görülmektedir.¹⁶

II. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Açısından Özellik Gösteren Durumlar

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından özellik gösteren değişik durumlarla karşılaşmak olası. Bunlardan sıkça rastlanılanlara değinmek istiyoruz.

¹⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 404, "Vergi doğuran ivazsız, intikal olayının meydana gelmesi halinde, veraset ve intikal vergisi aranılmaması, ivazsız intikal olayı meydana geldikten sonra olayın bir mahkeme kararı ile iptal edilerek yok sayılması durumunda da, tarhiyatın terkinini, tahsilat yapılmışsa iadesi gerekir." 9.1.1987 gün ve 26815-2626/2022 sayılı MB Muktezası.

¹⁵ "İptal edilen bağışta verginin ortadan kalkmayacağı" DŞ. 7.D.E.85/3360, K. 87/2390) Lebib Yalkın VİV. Mevzuatı DŞ. Kararları Sıra No: 33.

¹⁶ DŞ. 7.D., E. 1982/3011, K.1982/1610, DD. Sayı: 50-51, s. 320-21.

A. Yarışma ve Çekilişlerde Kazanılan İkramiyeler

Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin 10.000.000.- lirası¹⁷ vergiden istisna edilerek, bu konuda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kesin hükme bağlanmış olmaktadır.

Uygulamada tartışmaya açık konulardan birisi de bilgi yarışmalarında kazanılan ikramiyelerin ivazsız olup olmadığıdır. Bizim de katıldığımız görüşe göre, bu yarışmalar bilgi birikimi gerektirdiğinden karşılıksız olduğunu düşünmek mümkün değildir.¹⁸ Örneğin, televizyonların düzenlediği bu çeşit yarışmalarda, yarışmacılar bildikleri soruya verilen puana göre para ya da maldan oluşan ikramiye kazanmaktadırlar. Dolayısıyla, burada kazanılan ikramiye değil, yarışmaya katılarak o programın gerçekleşmesine bilgiye dayalı olarak katkı sağlamanın bedelidir. Bununla birlikte, eğlence programlarında ya da belli program, film, dizi vs.'nin izlenmesi amacıyla seçilen bir izleyiciye, sorulan basit soruyu bildi diye verilen hediye, ikramiye vb.'nin ivazlı olduğu düşünülemez.

B. Gazetelerin Verdiği Promosyonlar

Gazetelerin verdiği promosyonlar da ivazsız intikal kabul edilmektedir. Gazeteler promosyon vermeleriyle birlikte fiyatların yükselterek promosyon maliyetini kısmende olsa örtülü bir şekilde gazete fiyatına yansıtmaktadırlar. Ayrıca, gazetelerin promosyon vermeye başlamalarıyla birlikte satışlarının yükselmesi ve promosyonu kesmeleriyle de düşmesi, bir kısım yükümlünün gazeteyi değil, promosyonu satın aldığıının bir belirtisi olarak görülebilir. Bununla birlikte, Danıştay spor toto ikramiyesinin ivazsız iktisap olup vergiye tâbi

¹⁷ VİVK. m.4/e, Buradaki tutar maddenin son fıkrası hükmü uyarınca her yıl yeniden değerlendirilerek artırılarak uygulanır ve 1 milyon liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz. Bu tutar 1997 yılı için 67.000.000.- liradır. Bkz. VİVK. GT. Seri No: 26, 13.12.1996 tarih ve 22846 sayılı R.G.

¹⁸ Öncel-Kumruflu-Çağan, s. 403.

tutulması konusunda verdiği bir kararda "o oyuna katılmak için ödenen 2 liranın" kazanılan ikramiyenin ivazı sayılamayacağı.. görüşünü belirtmektedir. Buradan cüz'i bir bedel karşılığında elde edilen ivazsız sayılabilecek intikallerin de veraset ve intikal vergisine tâbi olduğu anlaşılmaktadır.¹⁹

C. Eşler Arasında Rücu Koşuluyla Karşılıklı Bağışta Bulunulması

Eşler arasında karşılıklı olarak rücuda bulunma koşuluyla bağışta bulunulması da bir başka özellik arzeden durum olup burada vergiyi doğuran olaydan sözedilebilir mi sorusuna verilecek yanıt olumlu olsa gerek. Çünkü, bu tür intikallerde, karının kocası kocanın da karısı lehine hukuksal sonuçlar doğurmak üzere karşılıklı iradelerinin birleşmesiyle yapmış oldukları iki ayrı sözleşme vardır ve bu sözleşmeler de koşul, bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde, bağış konusu malın eski sahibine yeniden dönmesidir.²⁰ diğer yönüyle, bir tarafın bağışı diğer tarafın bağışının karşılığıymış gibi gösterilerek peçeleme yapılması sözkonusu olduğundan bu tür sözleşmelerin iki ayrı bağış olarak ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekir.²¹

¹⁹ Yavaş-Yüce, s. 82 (DŞ. 11.D., 25.10.1965, E. 1965/355; K. 1965/302).

²⁰ Arıca, s. 73, "Bir apartmana 1/2 nispetinde eşit hisselerle sahip olan karı kocanın birbirlerine karşılıklı olarak hisselerini rücu şartı ile hibe etmeleri; kocanın karısına yaptığı hibe şekli rücu şartı ile olduğundan ivazlı sayılmaz. Rücu şartı ile yapılan hibe ivazsız olduğundan vergiye tabidir.

Muhalefet Şerhi: Eşlerin karşılıklı olarak birbirlerine yapmış oldukları bağışlar sonucunda nameklerinde meblağ bakımından bir değişiklik olmadığından, bu intikaller ivazlı sayılır." DŞ.11.D. E. 1967/2452, K. 1968/137, T. 29.1.1968, Lebib Yalkın VİV.M.DŞ. Kararları Sıra No: 16.

²¹ Rücu koşuluyla yapılan bağışlarda, değişik zamanlarda iki ayrı intikal sözkonusu olmakta; fakat, yalnızca ilk intikal vergilendirilerek ikinci intikal vergi mükerrerliğine sebebiyet vermemek için (bağışlananın bağışlayandan önce ölümü durumunda malın eski sahibine tekrar intikali) VİVK. m. 4/i uyarınca vergiden istisna tutulmaktadır.

D. Ölünceye Kadar Bakma Koşuluyla Bağışta Bulunulması

Ölünceye kadar bakma taahhüdü ile gayrimenkul kazanımının da hangi koşullarda ivazsız olduğu önem taşır. Özellikle eşler ve yakın akrabalar arasındaki ölünceye kadar bakma sözleşmeleri, ağır bir yük oluşturan veraset ve intikal vergisinden kaçınma amacı taşıyabilir. Çünkü, Medeni Kanunun 151'inci maddesi evlilik birliğinde, karı kocayı yek diğerine karşı bu birliğin mutluluğunu sağlamak, çocukların geçim ve yetiştirilmesine birlikte özen göstermek hususlarında borçlandırmıştır. Böyle bir yükümlülük varken bağışlanan gayrimenkulün ölünceye kadar bakmanın karşılığı olduğu düşünülemez.²²

Karı koca arasında gerçekleşen bağışın edimi olduğu öne sürülen bakma zaten evliliğin doğal sonucudur. Evlilik kurumunun mutluluğunu sağlamak sonusunda yasayla yükümlü tutulan eşler, evlenirken salt iyi zamanlarını değil, zor günlerini de gözönüne alsalar gerek. Dolayısıyla, yeni bir sözleşmeyle eşlerden biri diğerine mal bağışlarsa bunun iyi niyetle ilgisi olduğu düşünülemez. Fakat, sakatlık, sürekli hastalık, felçlilik gibi özel bakım gerektiren durumlarda ölünceye kadar bakma karşılığı yapılan mal bağışının karşılıklı (ivazlı) olduğunun kabul edilmesi gerekir.

Diğer yandan, MK.'nun 315'inci maddesi herkesi, yardım etmediği takdirde zor duruma düşecek olan usul ve furuuna, erkek ve kız kardeşlerine yardım ile yükümlü tutmuştur. Görüldüğü gibi burada yardım edilmesi gereken kişinin yardım edilmediği takdirde zor duruma düşmesi koşulu vardır. Eğer zor

²² Konuya ilişkin yargı kararları da ilginçtir: "Bakıp beslemek, görüp gözetmek şartıyla koca tarafından kadına yapılan bağış ivazlı bir intikal olduğundan veraset ve intikal vergisine tâbi değildir.

Muhalefet Şerhi: Karı kocanın birbirlerine müzaheret ve muavenetle mükellef buldukları aile hukukunun genel esaslarındandır. Buna göre karı kocanın bakma, gözetme ve her türlü yardımda bulunma şeklinde tecelli eden ahlâki ve kanuni görevleri ivaz olarak nitelendirilemez." DŞ.11.D., E.1966/141, K. 1967/846, T.8.3.1967 Lebib Yalkın VİV. M.DŞ Kararları Sıra No: 15.

durumda bulunan yakına mal bağışısı karşılığı yardımda bulunuluyor, bakıp gözetiliyorsa, zaten yardım da bulunma yasal gereklilik olduğundan bağışının ivazsız olduğunun kabul edilmesi gerekir.²³ Yakın akrabaya bakıp gözetmek ahlâki ve yasal yükümlülüktür ve ölünceye kadar bakma koşuluyla mal bağışlanması ancak, ekonomik koşulların uygunluğu durumunda mümkün olabilir. Yardımda bulunacak olan kişinin gerek fiziksel gerekse ekonomik durumu yardım da bulunmaya uygunsa karşılıksız bakma, gözetme gerçekleştirebileceği gibi yardım edilen fiziksel yönden bakıma muhtaçsa ve yardım eden de ekonomik açıdan yetersizse ya da bağışlanan mal bakımı kolaylaştırıcaksa bağışının karşılıksız olduğu söylenemez.

E. Ana Babanın Çocuğuna Gayrimenkul Alması

Ana babanın çocuğaya gayrimenkul alması, işyeri açması, sermaye sağlaması gibi durumlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği de tartışmalı konulardandır. Ancak, her olayın kendi koşulları içinde değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, kendisine önceden intikal etmiş ve vergilendirilmiş parasıyla adına ana babası tarafından taşınmaz alınan çocuğun yeniden yükümlü olması düşünülemediği gibi, reşit olmayan mükellef adına gayrimenkul satın alıp tescil ettiren ve bu iktisap karşılığı satıcıya vekil veya müteselsil kefil sıfatıyla borç senedi düzenleyen ve ödemede bulunan baba ile adına gayrimenkul tescil ettirilen çocuk arasında, sözkonusu arazinin bedelinin yükümlünün hiçbir ödemesi olmadan tamamen babasının çalışma ve gayretiyle ödeneceğinin açık olduğu,

²³ "BK.'nın 51'inci maddesinde düzenlenen ölünceye kadar bakma akdine dayalı vaki intikallerin ivazlı bir intikal sayılması halinde, veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında kalacağı, ancak, MK.'nın 315'inci maddesi karşısında sözü edilen sözleşmeye dayanılarak iktisap edilen taşınmazın intikalinin aralarında yakın akrabalık bulunanlar arasında vaki olması halinde ivazlı bir intikal olarak kabulü mümkün olmayacağından veraset ve intikal vergisine tabi tutulmasının yerinde olduğu" DŞ.7.D.13.1.1987 T., E.1985/164, K. 1987/2, Can-Kavak Kaynakçalı Vergi Kanunları. Cilt: 2 1996, 7. Baskı, s.50, "Özel bir ihtimama muhtaç baba tarafından oğluna ölünceye kadar bakma şartı ile yapılan hibe veraset ve intikal vergisine tabi değildir." DŞ.11.D.E. 1965/382, K.1965/4.

yükümlünün araziyi işleyebilecek maddi ve fiziki güce sahip olmadığı yapı itibariyle araziyi işleme ve kiraya verme gibi işlem yapabilecek maddi ve hukuksal itibara sahip olmadığı durumda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekir.²⁴

F. Hayat Sigorta Şirketleri Tarafından Ödenen Tazminatlar

Hayat sigorta şirketleri tarafından ödenen tazminatlarda ödemenin önemine göre vergiyi doğuran olay gerçekleşecek ya da gerçekleşmeyecektir. Eğer tazminat maddi ve/veya manevi bir zarar karşılığı ise ivazsız intikalden söz etmek mümkün değildir (VİVK.m.2/d). Ancak, sigorta şirketleriyle yaptığı sözleşmede lehdar gösteren kişinin ölmesi üzerine, lehara ödenen sigorta tazminatı veraset ve intikal vergisine tâbidir.²⁵ Bir başka deyişle, hayat sigortaları sözleşmeyi yapan kişiden başkası lehine tesis edilmekte ve sigortalının ölümü üzerine, lehine sigorta edilmiş olan kimse sözleşme uyarınca, kendisine sigorta tazminatı adı altında ödenen yararları ivazsız bir şekilde elde etmekte ve verginin yükümlüsü olmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2/d maddesi parantez içi hükmü sigortalının şahsında gerçekleşen maddi ve manevi zararı tanımlar. Bu nedenle, ancak sigortalı kişi maddi ve manevi bir zarar karşılığı sigorta firmasından tazminat aldığı anda veraset ve intikal vergisinden bahsedilmeyecektir. Fakat,

²⁴ DŞ.7.D.2.7.1985 T.E. 1984/3975, K.1985/153, Ayrıca Bkz. "Ödevliye babası tarafından taşınmaz alınması için verildiği anlaşılan para nedeniyle salınan veraset ve intikal vergisi ve usulsüzlük cezasının yerinde olduğu" DŞ.11.D.24.12.1980 T.E.1979/1627, 1980/4804, "İş kurmak amacı ile babanın oğluna verdiği sermaye ile vadeli olarak satın alınan işyerine ait düzenlenen senetlerin baba tarafından imzalanıp ödenmesinin hibe olarak kabulü ile vergiye tâbi tutulmasının yerinde olduğu" DŞ.9.D.21.11.1989, T.E.1989/3583, K.1989/3190, "Bedeli taksitler halinde ödenmek üzere 12 yaşındaki çocuk için satın alınan taşınmaz için baba tarafından yapılan her iki taksit ödemesinin ayrı birer ivazsız intikal olarak kabulü gerektiği." DŞ.9.D.6.11.1989 T.E.1989/1909, K.1989/3038 (Can-Kavak, s. 46/47).

²⁵ DŞ.11.D.9.3.1972 T.E.1971/2818, K.1972/650, Aynı yönde kararlar için Bkz. DŞ.11.D.21.6.1971 T.E.1970/1248, K.1971/1634, DŞ.11 D.19.4.1976 T.E. 1975/4390, K.1976/1459.

maddi ve manevi bir zarar da olsa diğerlerine tazminat ödenmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

Bununla birlikte, personelin ölümü nedeniyle şirketlerce varislere ödenen ölüm tazminatları da ivazsız intikal niteliğindedir ve vergiye tâbidir.²⁶

G. İhbar İkrabiyeleri

3071 sayılı Kanunla²⁷ Türk vatandaşlarının kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında TBMM ve yetkili makamlara yazı ile başvurma haklarını ne şekilde kullanacakları düzenlenmiştir. Yapılan ihbarlar ya da şikayetler sonucunda yasalarda öngörülen ikramiyeler kazanıldığında bu ikramiyeler vergiye tâbi olacak mıdır?

Bilindiği üzere, 1905 sayılı Kanunun²⁸ 6'ncı maddesi, bina, arazi ve arsalardan beyan dışı kalanlar ile gelir, veraset ve intikal, gider ve dahili istihlak ile damga vergisi gibi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya diğer yollarla gizlenmiş olanların haber verenlere, tahakkuk ve misil cezaları üzerinden ikramiye verilmesini, ikramiye oranlarını da belirterek hükmetmiştir.

İhbar ikramiyeye hak kazanmanın ön koşulu olmakla birlikte, ikramiye kesin tahakkuktan sonra ödeneceğinden her ihbar ikramiye kazandırmayabilir ve kazandırsa bile hiçbir düşünsel ve bedensel çabayı gerektirmediği açıktır. Kaldı

²⁶ DŞ. 11. D. 19.10.1981 T.E. 1980/169, K. 1981/3129 Aksi yönde yasa hükmünü kıyaslayan karar için Bkz. D.Ş. 9.D.10.3.1992 T.E.1991/2379, K.1992/754.

²⁷ "Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun" 10.11.1984 tarih ve 18571 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır. Ayrıca Bkz. 21.12.1982 tarih ve 1982/112 sayılı Başbakanlık Genelgesi.

²⁸ "Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun" 31.12.1931 tarih ve 1990 sayılı RG. yayımlanmıştır.

ki, ihbar yasal bir zorunluluk olmayıp kişinin tamamen kendi isteğiyle yaptığı bir devinimdir.

İhbar sonucu doğacak bir sorumluluk da ivaz niteliği kazandırmayacaktır. Bu nedenle, muhbire ödenen ikramiyenin sözleşme ilişkilerindeki ivaz ile hiçbir ilgisi olmayıp, ivazsız intikal kabul edilmesi gerektiği gibi muhbirin ihbari ile ilgili olarak yaptığı masrafların da ivaz kavramının kapsamı içinde değerlendirilemeyeceği açıktır. Diğer taraftan, genel istisnaların dışında her vergi kanunu kendi istisnalarını belirtmektedir. VİVK.'nun istisnaları düzenleyen 4'üncü maddesinde ihbar ikramiyeleri istisnalar arasında sayılmamıştır.²⁹ Gelir vergisinden istisna edilmiş olması da vergi kanunlarında kıyasa başvuralamayacağından ihbar ikramiyesi vergilendirilecektir.³⁰

H. Kuru Mülkiyetin Tam Mülkiyete Dönüşmesi

VİVK. nun 4/j maddesinde sağlar arasında ivazsız tarzda gerçekleşecek intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı sürece) vergiden istisna edilmiştir.

²⁹ Ancak, ivazsız surette gerçekleşen intikallerde VİVK. m. 4/d ile tanınan istisna tutarı (9 no'lu dipnot açıklaması burada da geçerlidir) gözönüne alınacaktır.

³⁰ DŞ. 11.d.7.5.1981 T.E. 1980/2465, K. 1981/1640, 1918 sayılı "Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanu"nun değişik 60'ıncı maddesine göre muhbirlere ödenen ikramiyelerin de aynı şekilde değerlendirilmesi gerekir. Geniş bilgi için bkz. Arıca, s.84.

"İhbar eylemi fikri ve bedeni çabayı gerektirmeyeceğinden ihbarın bir ivaz gibi düşünülmesi mümkün değildir.

1918 sayılı Kanunun değişik 60'ıncı maddesine göre muhbir ve müsadirlere yapılan ödemelerden veraset ve intikal vergisi kesilmesi gerekir.

AZINLIK DÜŞÜNCESİ: Muhbir haber verme eyleminde bulunmak suretiyle manevi sorumluluk altına girdiğine ve buna bağlı bazı riskleri göze aldığına göre, bu iş sonunda kendisine ödenen ikramiyenin ivazsız intikal olarak tanımlanması mümkün değildir. 1050 sayılı Kanu'nun 7'nci maddesi uyarınca Devlet gideri bir hizmet ve hususat karşılığıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesi içerisinde değerlendirilmesi zorunludur." Sayıştay Genel Kurulu Kararı (Özeti), 6.10.1980 T.E. 1980/4, K.4088/1.

Sağ kalan eşin intifa hakkını seçmesi halinde, tam mülkiyete isabet eden miras payının vergilendirilmesi ve intifa hakkı sürdükçe kuru mülkiyete karşılık gelen verginin tahakkuk ettirilip tecil edilmesi gerekir. Kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüştürülmesi durumunda toplam matrahın vergisi yeniden hesaplanacak önceden ödenen vergiler düşülerek kuru mülkiyet vergilendirilecektir.

İntifa hakkının varislere bağışlanması durumunda, bağışlama tarihindeki değeri üzerinden sağlar arası intikal olarak vergilendirilmesi gerekir. İntifa hakkının ivazsız intikali ayrı bir vergiyi doğuran olaydır.

Medeni Kanunda 14.10.1990 ve 3678 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle mirasçılara tanınan tüm yasal intifa hakları kaldırılmıştır. Bununla birlikte, Medeni Kanunda yapılan yeni düzenlemeden sonra bağış yolu ile intifa hakkı tesis edildiği ya da kuru mülkiyet temlik edildiği takdirde veraset ve intikal vergisi yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

I. Zamanaşımı Yönünden Vergiyi Doğuran Olay

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay zamanaşımı yönünden ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü, vergi alacağı; genellikle vergiyi doğuran olayın oluşumunu izleyen yılın başından itibaren belirli sürelerin geçmesi sonucu, tarh ve tahsil edilebilme özelliğini kaybedebilir. Veraset ve intikal vergisinde, vergiyi doğuran olayın diğer vergilere göre de ayrı bir önemi vardır. Diğer vergilerde yükümlülerin ve vergi konusu işlemlerin, idarece takip ve tespiti her zaman için olanaklıdır. Oysa, veraset ve intikal vergisinde; vergiyi doğuran olayın oluşumu ve yükümlü tutulması gereken kişilerin idarece tespiti, her zaman mümkün olmayıp; yükümlülerin de idarece herhangi bir işleme gidilmeden, her zaman yasal yükümlülüklerini yerine getirdikleri söylenemez. Kuşkusuz, bu durumda sözkonusu verginin diğer vergilerden farklı olarak sürekli bir yükümlülük

olmamasının büyük payı vardır. Dolayısıyla, kazanımları verginin konusuna giren kişiler, bu vergiden dolayı genellikle ilk kez yükümlü olmakta ve yükümlülüklerini zamanında ve doğru olarak yerine getirmeleri her zaman mümkün olamamaktadır. Yönetimin, verginin konusuna giren intikalleri kendiliğinden tespiti ise; genellikle, vukuat ve intikal olaylarında, işlem den duyumu olan kişi ve kuruluşların yazılı bildirimleri üzerine ve çoğu kez uzun bir zaman süreci içerisinde gerçekleştirilmektedir.³¹

VİVK.'nın 20'nci maddesi hükmü mükellefiyetin başlangıcını düzenlerken (b) fıkrası ile genel tarh zamanlaşımına bir istisna da getirmiş olmaktadır. Bununla birlikte, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın oluşumu veya yasal durumun gerçekleşmesi ile doğduğuna ve yükümlü bakımından vergi borcunu teşkil ettiğine³² göre vergi doğumu olayın oluşumundan koparak belirtilen yasa hükmünün gerçekleşmesine bağlanmıştır.

§ 6. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YÜKÜMLÜLÜK

I. Genel Açıklama

Vergi Usul Kanun'unun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasında mükellefin tanımı yapılmıştır. Buna göre; "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir."

³¹ Anca, s. 12.

³² VUK, m.19.

Vergi mükellefiyeti kavramı vergilendirmenin temel unsurlarından biri olan vergi borçlusunu ifade etmektedir. Hatta bu kavram, vergi hukukunun varlığının ve bağımsızlığının karinesi niteliğindedir.³³

Vergi mükellefiyeti, özü dolayısıyla, kişinin ülkeye olan bağlılığının belli kurallar ve koşullar çerçevesinde maddi bir sonuca kavuşturulmasıdır denilebilir. Burada, maddi sonuç doğması için ilkin mükellefiyetin doğmasına neden olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve verginin tahsil aşamasına kadar olan şekli yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekir. Dolayısıyla, mükellefiyeti iki aşamada değerlendirmek gerekir: i) Tahakkuka kadar olan aşama; ii) Tahsile kadar olan aşama.

Vergi kanunları açısından bakıldığında da, tahakkuka kadar olan şekil düzenlemeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeler de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da yapılmıştır.

Vergi yükümlüsünün başlıca belirleyici nitelikleri vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunması ve mal varlığından vergi borcunu ödemek zorunda olmasıdır. Sorumlular açısından bu koşullardan ilki hiçbir zaman, ikincisi ise büyük çoğunlukla gerçekleşmez. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleşir.³⁴

³³ Tuncer-Şanver, s. 525.

³⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, s.71.

II. Verginin Yükümlüsü

Veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü "veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır" (VİVK.m.5).

Veraset ve intikal vergisinin konusu ile ilgili hükümleri de gözönüne alarak, veraset ve intikal vergisinin yükümlüsünü, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlayabiliriz.³⁵ Bu tanım doğrultusunda, veraset yoluyla veya ivazsız olarak herhangi bir tarzda mal kazanmak ve gerçek veya tüzel kişiliği haiz olmak yükümlü olabilmenin koşullarıdır.

Diğer bir önemli konu da, ivazsız intikalın verginin konusuna³⁶ girmesi koşuludur. Verginin konusuna girmeyen bir intikalden dolayı vergi yükümlüsü de olunamaz. Bunun yanında, bazı kişiler ile kurum ve kuruluşlar vergiden muaf tutulmuşlardır (VİVK. m.3)³⁷. Ayrıca, bazı mallar, eşyalar ve bir miktar para da vergiden istisna edilmiştir (VİVK.m.4)³⁸.

Verginin yükümlüsü gerçek ve tüzel kişilerdir belirtmesinden sonra bunları ayrı ayrı incelemekte yarar vardır.

A. Gerçek Kişi Olan Yükümlüler

Gerçek kişi insanı tanımlar. Diğer bir deyimle, insanlar gerçek kişilerdir. Her insan da sağ doğduğu andan itibaren medeni haklardan yararlanır (MK.m.8).

³⁵ Anca, s. 128; Karagözoğlu, s. 142; Karakoç, s. 60.

³⁶ Bkz. Yukarıda 4. Bölüm.

³⁷ Bkz. İleride 8/I. Bölüm.

³⁸ Bkz. İleride 8/II. Bölüm.

Medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olduğu andan itibaren de her türlü yükümlölük altına girebilir (MK.m.9). Ancak bazı durumlarda bir hakkın kazanımı ile birlikte bu kazanıma ilişkin bazı yükümlölüklerde aynı anda doğar ve bu yükümlölüklerin yerine getirilmesi için kişinin medeni hakları kullanma ehliyetine sahip oluncaya kadar beklenmesi yerine, bu kazanıma ilişkin yükümlölüklerin ifası için hem Medeni Kanunda, hem de Vergi Usul Kanunu'nda özel düzenlemeler yapılmıştır.

Medeni Kanunun 262, 346 ve 376'ncı maddelerinde medeni hakları kullanma ehliyetini haiz olmayan gerçek kişilerin, bu haklarını gerekli koşulların varlığına göre veli, vasi veya kayyum marifetiyle kullanacakları hükme bağlanmıştır ve devamı maddelerde de kurumun işleyişine açıklık getirilmiştir.

Vergi hukukunda, yükümlölük ve vergi sorumluluğu için yasal ehliyet (fiil ehliyeti) koşul değildir (VUK.m.9/I). Yani, bir kimsenin reşit veya mümeyyiz olup olmadığının, küçük veya kısıtlı bulunup bulunmadığının yükümlölüğün doğması açısından bir önemi yoktur.³⁹ Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayla iradi veya gayri iradi bir ilişki kurmak vergi yükümlüsü olmak için yeterlidir. Çünkü, vergi hukukunda ehliyetin temeli vergi ödeme gücüdür.⁴⁰ Bu nedenle, gerçek bir kişinin, veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü olabilmesi için verginin konusuna giren bir intikal ile mal kazanımında bulunması yeterlidir.⁴¹ Küçük ve kısıtlıların yükümlü olmaları durumunda bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir (VUK.m.10).

Belirtmek gerekir ki; medeni hakları kullanma ehliyeti olan kişiler, yükümlölüğe ilişkin ödevlerini kendileri yerine getirebilecekleri gibi kanunların

³⁹ Karagözöglü, s. 138.

⁴⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, s.72.

⁴¹ Anca, s. 129.

izin verdiği durumlarda yasal temsilcileri, umumi vekilleri ya da elemanları aracılığıyla da yerine getirebilirler.

Mirasçı veya lehine sair suretle ivazsız intikal gerçekleşen kimse hakkında vergi mükellefiyetinin doğabilmesi için, bunların mirası ya da ivazsız kazandırmayı reddetmemiŐ olmaları gerekir. Ölüm ve gaiplik nedeniyle, Medeni Kanuna göre mirasçı olan kimse, mirası reddetmiŐse veraset ve intikal vergisi yükümlüsü olamaz. Aynı Şekilde, kendisine bağışta bulunan kimse bağışı reddetmiŐse hakkında veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü doğması sözkonusu değildir.

B. Tüzel Kişi Olan Yükümlüler

BaŐlıbaŐına varlığı olmak üzere kurulan dernek ve ortaklıklarla, kendilerine özgü bir varlığı veya belirli bir amacı bulunan kurumlara tüzel kişi denir (MK.m.45).

Bir başka tanıma göre tüzel kiŐilik, belli bir amacı gerçekleŐtirmek üzere bağımsız bir varlık halinde teŐkilatlanmıŐ olup, haklara ve borçlara sahip olma iktidarı hukuk düzenince tanınmış bulunan Şahıs ve mal topluluklarıdır.⁴²

Tüzel kişiler her türlü yükümlülük altına girebilir ve taŐarrufta bulunabilirler. Tüzel kişilerin verginin yükümlüsü olunası durumunda buna ilişkin ödevlerin kendilerince yerine getirilmesi olası değildir. Bir başka deyimle tüzel kişiler fiziki bir yapıya sahip olmamaları nedeniyle iŐlemlerini, ancak organları aracılığıyla yerine getirebilirler. Zaten, hükmi Şahısların fiil ehliyeti kanuna ve tüzüklerine göre gerekli organlara sahip oldukarı andan itibaren başlar (Mk.m.47). Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu doğan tüzel kişiler

⁴² Akıntürk, s. 190.

vergi yükümlüsü olurlar (VUK.m.8). İşte bu yükümlülükten dolayı vergisel ödevler organlarınca (yasal temsilcilerince) yerine getirilir (VUK.m.10).

Adi ortaklık gibi oluşumlara yapılan ivazsız intikallerde her ortak payı oranında yükümlü tutulacaktır. Ancak, Borçlar Kanunu (m.520-541) hükümlerine göre adi ortaklık sözleşmesi şekle bağlı olmayıp sözlü olarak da yapılabilir. Dolayısıyla, vergilemede bazı zorlukların doğacağı da açıktır.

III. Vergi Yükümlülüğünde Özellik Gösteren Durumlar

A. Gaipliğine Karar Verilen Kişinin Daha Sonra Ortaya Çıkması

Veraset yoluyla vaki intikallerde vergi alacağı ölüm olayı ile doğmaktadır. Ölüm olayı da fiilen veya (gaiplik durumunda) hakim kararı ile gerçekleşmektedir. Gaiplik, bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya ölümünün pek muhtemel bulunduğunu gösterir belirtilerin varlığı nedeniyle kendisinden uzun süreden beri haber alınmaması durumudur. Gaip olduğundan bahisle bir kimse hakkında gaiplik kararı alınabilmesi için ölüm tehlikesinden itibaren en az bir yıl (MK.m.31) ve son haber alma tarihinden itibaren de en az beş yıl geçmiş olması gerekir (MK.m.32). Hakimin gaiplik kararı vermiş olması durumunda, hakkında gaiplik kararı verilen kişinin mirasçıları onun ölümü gerçekmiş gibi mirasçı olurlar. Bununla beraber, gaibin ölümü hiçbir şekilde kesin değil, fakat yüksek bir olasılıktır. Bu nedenle, gaibin, miras hukuku yönünden de mirasçılarına karşı hakları koruma altına alınmıştır (MK. m.526).

VİVK.'nun 21'inci maddesi gaibin ortaya çıkması durumunda yapılacak işlemleri hem gaip mirasçının, hem de gaip mirasçının ortaya çıkmasına göre hüküm altına almıştır.

1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması

Gaip mirasçının ortaya çıkması dolayısıyla önceden tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin silinmesi gerektiği durumda ortaya çıkan mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idari soruşturmaya göre belirlenecek matrah üzerinden vergi düzeltilir.

Yeni bir mirasçının ortaya çıkması vergi yükümlüsünün artması demektir. Bu da önceki beyannameye gösterilen tutar (vergi matrahı) üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilecek verginin yükümlü sayısına göre değişeceği anlamına gelir. Mirasçılarının miras payları azalacağından ve istisna tutarları da her mirasçı için ayrıca uygulanacağından, diğer yönüyle de verginin tarife yapısı da gözönüne alındığında vergi gelirini azaltıcı etki yapacaktır. Ancak, burada önemli olan verginin gerçek duruma uygun şekilde tarh, tahakkuk ve tahsil edilmesidir.

2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması

Gaip muris ortaya çıktığı zaman nüfustaki ölüm kaydının terkininin ardından evvelce alınmış olan vergiler istem üzerine yükümlüye geri çevrilir. Çünkü, gaip murisin ortaya çıkması veraset ve intikal vergisinin konusunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğundan vergilendirme de sözkonusu olamaz. Bu nedenle de, önceden tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergiler terkin, red ve iade yoluyla yükümlü tutulan kişilere-istemleri üzerine- iade edilir.

Ortaya çıkan gaibin muris veya mirasçı olması, esas itibariyle -yapılacak işlemler düzeltme konusunu oluşturduğundan- bir farklılık göstermez. Ancak, bazı yazarlara göre, kanunda, düzeltmenin hangi sürede yapılacağına dair bir hüküm bulunmadığı gibi, VUK. hükümlerinin gözönünde bulundurulup bulundurulmayacağı da belirtilmemiştir. Bu nedenle, gaibin ortaya çıkması durumunda yapılacak düzeltmenin herhangi bir zamanaşımı süresine tabi

olmaması ve bunun ileri sürülememesi gerekir.⁴³ Fakat, bu durumun amacın aksine sonuçlar vermesi de olasıdır.⁴⁴

Bize göre bu yaklaşım yanlıştır. Çünkü, VUK.'nun 1'inci maddesine bakıldığında veraset ve intikal vergisinin de bu kanunun kapsamı içinde olduğu açıkça görülecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 'Vergilendirme Hataları' başlığını taşıyan 118'nci maddesinin 3'üncü bendine göreyse; açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması konuda hatadır. Aynı maddenin 1'inci bendine göre de; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması mükellefin şahsında hatadır. Hataların ortaya çıkarılması vergi yönetimince olabileceği gibi yükümlünün başvurusu ile de olabilir (VUK.m.119/5). Vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir (VUK.m.120/I). Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda, fazla vergi düzeltme fişine dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek tutarla başvuracağı muhasebe ve başvuru süresi belirtilerek yükümlüğe tebliğ edilir. Yükümlü tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde hakkı sakıt olur (VUK.m.120/II). Bu süre zamanaşımı süresi değil hak düşürücü bir süredir.

Genel zamanaşımı⁴⁵ süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi;

a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;

⁴³ Akakça, s. 87, Özzeybek, s. 277.

⁴⁴ Karakoç, s. 66.

⁴⁵ VUK. m.114.

b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde yükümlüye ödeme emrinin tebliğ edildiği;

c) İhbarname ve ödeme emri ilân yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.

Görülebileceği üzere, gaip murisin ortaya çıkması gerekse gaip mirasçının ortaya çıkması durumlarında yukarıda belirtilen hükümler uygulanacaktır. Gaip mirasçının ortaya çıkması dolayısıyla, bu mirasçı tarafından verilen beyannameye dayanılarak ve vergilendirme kuralları çerçevesinde vergi düzeltilenektir. Burada, sonradan ortaya çıkan mirasçının mutlaka beyanname vermesi diye bir kural yoktur. Yukarıda açıklandığı üzere matrah idari soruşturmaya da belirlenebilir. Eğer sonradan ortaya çıkan mirasçıdan önce beyanname verilmiş ve takdir komisyonunca takdir işlemi yapılarak matrah kesinleşmişse yeni mirasçı da gözönüne alınarak verginin düzeltilmesi gerekir. Yeni mirasçının varlığı halinde düzeltme yapılmadığı durumda diğerlerinden fazla vergi alınmış olur ki bu da hem önceki hesaplamada matrahlar yüksek olduğundan matrah hatası (VUK.m.117/1), hem de fazla kısmın asıl yükümlüsünden alınmaması nedeniyle mükellefin şahsında hatadır (VUK.m.118/1).

Gaip murisin ortaya çıktığı durumda, nüfustaki ölüm kaydının terkinin belgelenmesiyle ödenmemiş vergiler terkin edilecek, ödenmiş vergilerse ödemede bulunanların istemleri üzerine kendilerine iade edilecektir. Bu düzeltme işleminin Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda belirtilen hükümleri doğrultusunda yapılacağı açıktır.

B. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar

Veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilâmın kesinleşmesinden sonra bir sene içinde başvurulursa fazla alınan vergi, verene iade ve gerçek yükümlüden tahsil edilir (VİVKm.22).

İvazsız intikalın vergilendirilmesinden sonra bazı kişiler ortaya çıkar ve bunların mirasçılıklarına da mahkemece karar verilebilir. Bu durumda, başvurusu koşuluyla fazla alınan vergi ödeyene iade edilir. Sonra, koşulların varlığı durumunda gerçek yükümlüden tahsil edilir. Fazla alınan verginin iade edilebilmesi için ilâmın kesinleşmesinden itibaren en çok bir yıl içinde başvurulması gerekir. Aksi durumda, bu süre hak düşürücü bir süre olduğundan düzeltme yapılamaz.

Bu konuda VUK.'nun düzeltme hükümlerinin uygulanacağı kesindir. Ancak, tahsil edilmiş bulunan verginin iadesi için VİVK. madde 22'deki bir yıllık süre geçerlidir. Yersiz alınan verginin iadesi için yapılan başvurunun belirtilen sürede yapılıp yapılmadığı idarece re'sen gözönüne alınır.

C. Veraset ve İntikal Vergisinde Yükümlülüğün Başlangıcı

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun oluşması ile doğacağını öngörmüştür. Aynı kanunun 114.üncü maddesi hükmüne göre de, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.

Ülkemizde yönetsel açıdan bilgi akışının yeterli olmaması sonucunda veraset ve intikal vergisinin konusuna giren işlemlerin de vergi dairesinin

bilgisine girmesi her zaman için olanaklı olmamaktadır. Bununla ilgili olarak bilgi akışının sağlanmasına yönelik önlem niteliğinde Vergi Usul Kanunu'nda düzenleme yapılmıştır. VUK.'nun 150'nci maddesi hükmü şöyledir:

"Aşağıda yazılı resmi makamlarla gerçek ve tüzel kişiler, her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'inci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;

2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar (Memur oldukları yerde ölen Türk tebeasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler);

3. Mahalle ve köy muhtarları (Kendi mahalle veya köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (Mevduat, şirket hissesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını alacağının nev'ini ve miktarını bildirirler)."

Bu önlemlere karşın, özellikle veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, miras ve mirasçılara ilişkin yasal işlemlerin-terekenin yazılması, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında olduğu gibi- oldukça uzun süreler sonunda tamamlanabildiği bir gerçektir. Benzer nedenlerle, yönetimin intikal konusu işlemlerden haberdar olamaması ya da re'sen tespit etmesinin her zaman için olanaklı bulunmaması, gerekli vergilendirme işlemlerinin, beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde tamamlanmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle, VUK.'nun tarh zamanaşımına ilişkin hükümlerinin, veraset ve intikal vergisi

uygulamasında hazine aleyhine bir sonuç doğurmaması için, bu vergiye özgü olmak üzere Kanunun 20'nci maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.⁴⁶

Madde hükmüne göre, veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti;

a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;

b) Beyanname verilmesine karşın, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda intikal eden malların idare tarafından tespit olunduğu tarihte;

c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında mahkemece bu işlemlerin ikmal edildiği tarihte;

Başlar.

Bu hükümler özel bir düzenleme olduğundan ve vergi kaçırımları önlemek amacıyla, hiç beyanname verilmemesi ya da verilen beyannamede bir kısım malların beyan dışı bırakılması hallerinde, yükümlülüğün intikal eden malların idarece öğrenildiği tarihte doğacağını belirtmekle genel tarh zamanaşımının başlangıcına istisna getirmiştir. Başka bir deyimle, veraset ve intikal vergisinde tarh zamanaşımının başlangıcı, yükümlülüğün başlangıç tarihi ile aynı noktaya taşınarak vergi alacağının bağlandığı vergiyi doğuran olaydan adeta koparılmıştır. Bu durum, her ne kadar hukukta zamanaşımının amacı ile bağdaşmıyor görünse de yasal düzenlemeleri ülkenin düşünsel, kültürel, ekonomik ve politik düzeyi içinde değerlendirmek gerekir. Diğer yandan, servetin ve servet intikallerinin vergilendirilmesinin düşünsel alt yapısı gelir ve

⁴⁶ Anca, s. 134.

harcamalar üzerinden alınan vergilerinkinden farklıdır. Bunların yanında, vergi yönetiminin etkinliğinin yetersizliği sözkonusu düzenlemenin önemli gerekçelerinden biridir.

§ 7. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLMESİ

I. Beyanname Verecek Olanlar

Veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde mal kazanımında bulunanlardan 3'üncü madde (muafiyet) kapsamında bulunan şahıslar ile futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerde ikramiye kazananlar dışında kalanlar kazanımında buldukları malları, Spor Toto Teşkilâtı ise ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri bir beyanname ile bildirmek zorundadırlar (VİVK. m.7/1).

VİVK.'nun 3'üncü maddesinde vergiden muaf tutulan şahıslar sayılmış, ancak fahri konsolosların, Türk uyuğunda bulunan şahıslardan veraset tarihiyle veya sair suretle mal kazanımında bulunanlarla maddede sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla ya da başka yolla ivazsız edinenlerin hariç olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla bu kişiler beyanname vereceklerdir.

Kanunun 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında ise, 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (1) bendinde yazılı şahısların beyanname vermeyecekleri hükmü vardır. Bu şahıslar, plaka tahdidini uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan pay alan ticari taşıt sahipleridir. Sözkonusu 4'üncü madde ile düzenlenen istisna hadlerinden yararlanan yükümlülerden intikal konusu mal değerleri bu istisna haddinin altında kalan yükümlüler ile değeri ne olursa olsun mal iktisap eden

kişilerin, bu malların değerine bakılmaksızın beyanname vermeleri zorunludur. Hatta, veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, mirasçıların kendi bilgileri kapsamında intikal eden mal bulunmadığı durumlarda da beyanname vermeleri gerekir. Çünkü, bilindiği üzere, veraset ve intikal vergisinde tarh işlemi iki aşamalıdır ve beyan üzerinden tarhiyat yapılamayan bazı durumlarda, sonradan idarenin mutad tespit ve değerlemelerine göre aynı intikalden dolayı vergi tarhiyatı mümkün olabilmektedir.

Beyanname verilmesi yalnızca vergiye tâbi bir matrahın bulunması durumuna bağlı değildir. Beyanname vergi matrahı bulunmasa da intikalın niteliği hakkında bilgi verebilmek için süresinde vergi dairesine verilmelidir. Aksi halde, belirli koşulların varlığı durumunda cezalı vergi tarhiyatı gerekecektir. Bununla birlikte, vergi beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi sonucunu doğurur (VUK.m.352/I-1).

Verilecek beyannamenin içereceği bilgileri, şeklini, bu beyannameye eklenmesi gerekli belgelerin neler olacağını ve niteliklerini belirlemeye Maliye Bakanı yetkilidir (VİVK.m.7/III).

II. Beyannamenin Verileceği Yer ve Tarha Yetkili Vergi Dairesi

Veraset ve intikal vergisinin nereye verileceği ve tarha hangi vergi dairesinin yetkili olduğu kanunda belirtilmiştir (VİVK.m.8,6). İlgili madde hükümlerine bakıldığında tarha yetkili vergi dairesinin belirlenmesinde ağırlığı ikametgâh kavramının oluşturduğu görülmektedir. Buna göre beyannamenin;

i. Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde murisin, diğer suretle gerçekleşen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının bulunduğu yer;

ii. Tasarrufu yapanın tüzel kişi olması durumunda merkezinin bulunduğu yer;

iii. Muris veya tasarrufu şahsın ikametgâhı yabancı bir memlekette ise Türkiye'de son ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verilir ve vergi tarh olunur.

iv. Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit edilememişse beyannamenin Maliye Bakanlığına verilmesi gerekir. Vergi Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği vergi dairesince tarholunur.

Yabancı ülkelerde bulunan yükümlüler beyannamelerini Türkiye konsolosluklarına verirler (VİVK.m.8/II).

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, toplu ve birlikte intikal eden mallardan dolayı yükümlüler tarafından ayrı ayrı verilebileceği gibi aynı intikal nedeniyle tek olarak da verilebilir. Birlikte beyan durumunda yükümlülerin her biri beyannameyi imzalar ve haklarında gerekli, intikal payı adres gibi bilgiler beyannamede yer alır. Beyannamenin vekil tarafından imzalanarak verilmesi olası değildir. Çünkü, VİVK.'nun 5'inci maddesinde verginin yükümlüsü tespit edilmiş, 7'nci maddesinde ivazsız mal iktisap edenlerin bu malları bir beyanname ile bildirmeye zorunlu oldukları belirtilmiş ve 14'üncü maddesinde de veraset ve intikal vergisinin yükümlü tarafından verilerek beyannameye dayanılarak tarh olunacağı hükme bağlanmıştır.

III. Beyanname Verilme Süreleri

A. Beyan Süreleri

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin verilme süreleri Kanunun 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Madde aşağıdaki açıklamaları içermektedir.

1. Veraset Yoluyla Gerçekleşen İntikallerde Beyannameler

- i. Ölüm Türkiye'de olmuşsa yükümlülerin Türkiye'de bulunmaları durumunda ölüm tarihini izleyen dört ay içinde;
- ii. Ölüm Türkiye'de olmasına karşın yükümlülerin yurt dışında bulunmaları durumunda ölüm tarihini izleyen altı ay içinde;
- iii. Ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmişse yükümlülerin Türkiye'de bulunmaları durumunda ölüm tarihini izleyen altı ay içinde;
- iv. Yükümlüler ölenle aynı yabancı ülkede bulunuyorlarsa dört ay içinde;
- v. Ölenle yükümlüler ayrı iki yabancı ülkede bulunuyorlarsa ölüm tarihini izleyen sekiz ay içinde;
- vi. Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi izleyen bir ay içinde;

Yetkili vergi dairesine verilir.

2. Sağlararası İvazsız İntikallerde

Veraset dışındaki yollarla gerçekleşen intikallerde malların hukuken kazanıldığı tarihi takip eden bir ay içinde beyanname yetkili vergi dairesine verilir.

3. Spor Toto İkramiyelerinde

Spor Toto Teşkilâtı ikramiye kazananların ikramiyelerinden kestiği vergileri bir beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadır (VİVK.m.7/I). Bu beyanname ikramiyelerin dayanağı futbol karşılaşmalarına ait müşterek oyunlarda (bahislerde), futbol karşılaşmalarının yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar Spor Toto Teşkilatı tarafından teşkilâtın merkezinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesine ilişkin olarak da Vergi Usul Kanunu'nun 13,15,17 ve 18'inci maddeleri hükümleri saklıdır (VİVK.m.9/sf.).

B. Ek Beyan Süresi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre" başlığını taşıyan 342'nci maddesi hükmü şöyledir:

"Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gүн beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyan olmamış sayılır.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 gүнlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıda hüküm cari olur."

Görüldüğü üzere, maddenin birinci fıkrasında belirtildiğine göre, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yeralan beyan süresine ek olarak öngörülen 15 günlük sürede de beyanname verilebilecektir. Bu ek süre normal beyanname verme süresinin bitiminden itibaren kendiliğinden işlemeye başlamaktadır ve birinci ek beyan süresi olarak ifade edilmektedir.

Yine, maddenin ikinci fıkrasındaki hükme göre de, veraset ve intikal vergisi yükümlülerine ikinci bir 15 günlük ek beyan süresi tanınmıştır. İkinci ek süre, yükümlülerin birinci ek sürede beyanda bulunmamaları üzerine vergi dairesince yükümlüye tebliğ edilmek suretiyle verilmektedir.⁴⁷ Dolayısıyla, ikinci ek beyan süresinin verilmesi, yükümlüye bir beyanda bulunma çağrısı niteliğindedir.

İkinci ek süre, yükümlüye tebliğin yapıldığı tarihten itibaren işlemeye başlamaktadır. Bu sürede beyanda bulunulduğundan yasal sürede beyanda bulunulmadığından devinimle vergi kaybının doğmuş sayılamayacağı kanun maddesiyle hükme bağlanmıştır.

Ek sürede beyanda bulunulması durumunda vergi ziyanının doğmayacağına kabul edilmiş olması Vergi Usul Kanunu'nun re'sen tarh ve cezalara ilişkin hükümlerinin uygulanması yönünden önemlidir.

Veraset ve intikal vergisi yükümlüleri için ikinci ek süre verilmesinin ve bunun da yönetimin tebliği tarihinden itibaren işlemeye başlamasının kabul edilmesinin nedeni, bu verginin gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi sürekli

⁴⁷ "VİVK.'nda hibe edilen gayrimenkulle ilgili olarak, bu vergiye ilişkin tahakkuk muamelesinin yapılabilmesi için, vergi dairesince mükellefin yazı ile beyana davet edilmesi ve ikinci 15 günlük ek süre verilmesi gerektiği ve bu sürede beyanname verilmesi halinde vergi ziyandan bahsedilemeyeceği" DŞ.7.D.2.11.1987 T.E. 1985/3360, K.1987/2390 (Can-Kavak, s. 621).

vergilerden olmaması ve aynı zamanda kişilerin yaşamları boyunca yalnız (belki) birkaç kez bu verginin yükümlüsü olmalarıdır.

Diğer yandan, ek sürede beyanda bulunulması durumunda vergi zıyanının doğmayacağına kabul edilmiş olması Vergi Usul Kanunu'nun re'sen tarh ve cezalara ilişkin hükümlerinin uygulaması yönünden önemlidir.

Vergi yükümlülüklerinin zamanında ve usulüne uygun olarak yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi ceza uygulamasını gerektirir. Bu nedenle, vergisel yükümlülüklerin yasal süreleri içerisinde yerine getirilmemesi durumunda ceza uygulamasına muhatap olunacaktır. Veraset ve intikal vergisi uygulamasında beyannamenin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirlenen sürede değil de Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen ek sürelerde veya bu sürelerden sonra verilmesi durumlarında gerekli tarhiyat ve ceza işlemleri farklılık göstermektedir.

C. Beyanname Verme Süresini Etkileyen Özel Durumlar

VİVK.'nun 9'ncü maddesinde beyanname süreleri belirlenirken Vergi Usul Kanunu'nun 13,15,17 ve 18'nci maddeleri hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddeler yükümlülüklerin yerine getirilmesinde mücbir sebep ve zor durum nedeniyle sürelerin uzaması ve hesaplanması durumlarını düzenlemektedir.

1. Mücbir Sebep Durumunda Beyanname Verme Süresi

Mücbir sebep, kişinin isteği dışında oluşan ve engellenemeyen rastlantısal olaylardır. Vergi Usul Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre, mücbir sebepler;

-Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;

-Kişinin iradesi dışında ortaya çıkan zorunlu kayıplar,

-Sahibinin iradesi dışındaki nedenlerle defter ve belgelerinin elinden çıkmış bulunması,

Gibi hallerdir.

Görüldüğü üzere, sözkonusu hallerin yükümlünün şahsına özgü ve vergilendirmeye ilişkin ödevleri yerine getirmesine olanak vermeyecek özellikte olması gerekir.

Madde metni, "gibi haller..." diyerek olası olağanüstü durumları da gözönüne alarak mücbir sebebin alanını geniş tutmaktadır.

Konuya ilişkin olarak, veraset ve intikal vergisi uygulaması yönünden aşağıdaki örnekler verilebilir.⁴⁸

-Ticari bir işletme intikalinin olduğu durumda, beyanname verme süresi boyunca işyerinde grev varsa ve bu nedenle mirasçılar işyerine girip çıkamıyor, defter ve belgeler üzerinde tasarrufta bulunamıyorlarsa;

⁴⁸ Arıca, s. 145.

-İlgili vergi dairesinin bulunduğu yer dışında ikamet eden ve beyannamesini posta ile göndermek durumunda olan mirasçının, posta idaresindeki grev nedeniyle beyannamesini gönderememesi.

VUK.'nun 15'inci maddesinde mücbir sebeplerle gecikme sonuçları düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, 13'üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar.

Buna göre, mücbir sebep durumunun varlığı, beyanname verme süresini ve tarh zamanaşımı süresini durdurur, fakat, vergiyi doğuran olayı engellemez. Vergilendirmeye ilişkin süreler işlemediği gibi mirasçının şahsına ilişkin olmayan mücbir sebep hali yalnızca bağlı bulunduğu olaya özgüdür.

Diğer yandan beyanname verme süresini durduran mücbir sebep vergilendirme döneminin normal taksit sürelerini durdurmaz. Dolayısıyla, mücbir sebep hali devam ettiği sürece normal taksit süreleri geçen vergiler beyannamenin verilmesiyle birlikte topluca ödenir. Yargının görüşü, verginin tahsilatı sırasında da mücbir sebeplerin geçerli olacağı yönündedir.⁴⁹

Mücbir sebep nedeniyle duran süre bu halin ortadan kalkmasını izleyen günden itibaren işlemeye devam eder.

Mücbir sebebin geçerli olabilmesi için malum olması veya ilgililer tarafından ispat edilmesi veya belgelendirilmesi gerekir (VUK.m.15/II).

Yargının görüşüne bakıldığında, mücbir sebebin belgelendirilmesi gerektiği yönünde kararlar verildiği görülmektedir. Danıştay 7. Dairesi bir

⁴⁹ DŞ. 13.D.26.12.1977 T.E. 1976/1932, K. 1977/2068 (Can-Kavak, s.488).

kararında, ağır hastalık nedeniyle, özel doktordan alınan raporun da mücbir nedeni kanıtlayıcı belge olarak kabul edileceğini, ancak özel doktordan alınan rapora itibar edilebilmesi için raporun protokol defterine kayıtlı bulunduğunun ve muayene ücretine ait serbest meslek makbuzunun varolduğunun kanıtlanması gerekeceği yönünde hüküm vermiştir.⁵⁰ Danıştay 9. Dairesi, Kanuni defter ve belgelerin bulunması mutad olmayan otomobilde çıkan yangın sonucu zayi olduğu iddiasının mücbir sebep hali olarak kabulünün mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir.⁵¹

2. Zor Durum Halinde Beyanname Verme Süresi

Yükümlüler vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirirken zor durumda bulunabilirler. Maliye Bakanlığı, zor durumda bulunmaları nedeniyle vergilendirmeye ilişkin ödevleri zamanında yerine getiremeyecek olan yükümlülere yasal sürenin bir katını geçmemek üzere uygun bir süre verebilir (VUK.m.17/I).

Subjektif ölçülere dayalı bu sürenin verilebilmesi için;

-Zor durumda olanın yasal sürenin bitmesinden önce yazılı olarak Maliye Bakanlığında istemede bulunması,

-İstemde gösterilen mazeretin, süre verecek makam tarafından uygun görülmesi,

-Sürenin verilmesi halinde verginin alınmasının tehlikeye girmemesi,

⁵⁰ DŞ. 7.D.29.3.1988 T.E. 1986/1856, K.1988/896 (Can-Kavak, s. 446).

⁵¹ DŞ. 9.D. 22.2.1993 T.E. 1996/3323, K. 1993/697 (Can-Kavak, s. 446).

Koşulları aranır.

Maliye Bakanlığı süre verme yetkisini tamamen veya kısmen mahalli maliye teşkilâtına devredebilir (VUK.m.17/III).

Konunun veraset ve intikal vergisi yönünden önemi, intikal eden malların değişik şehir ya da ülkelerde olması nedeniyle yasal beyan süresinde yeterli bilgi edinememe; değer tespitinin uzun süre olması; murisin alacak ve borçları hakkında sağlıklı bilgi sağlanamaması gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır.

D. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısındaki Durumu

Pişmanlık ve ıslah konusu Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, beyana dayanan vergilerde kaçakçılık, ağır kusur ve kusur mahiyetindeki kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren yükümlülere olayın önceden idareye başkası tarafından bildirilmiş olmaması, yükümlü nezdinde incelemeye başlanılmamış olması ya da takdir komisyonuna sevk edilmemiş olması, haber verme dilekçesinin resmi kayıtlara geçmesi ve ödeme süresi geçmiş vergilerin hesaplanan pişmanlık zammıyla birlikte haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi koşullarıyla kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezası kesilmeyecektir.⁵²

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, veraset ve intikal vergisi beyannamesi süresinde ya da birinci ek sürede verilmediği durumlarda idarece yükümlüye onbeş günlük ikinci bir ek süre verilir. Beyanname bir sürede de

⁵² Ancak, usulsüzlük cezası kesilecektir. Çünkü, kanunda usulsüzlük kesilmeyeceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Nitekim yargı kararları da aynı yöndedir. Bkz. DŞ.7.D. 4.6.1987 T.E. 1987/174, K.1987/1518, DŞ.3.D. 23.5.1995 T.E.1995/1636, K.1995/1612 (Can-Kavak Cilt 1, s.634).

verilmezse vergi ziyayı doğar. Dolayısıyla, idarenin ikinci ek süre vermek gibi bir zorunluluğu olduğundan, veraset ve intikal vergisinde pişmanlık hükümlerinin hiç beyanname vermeme durumunda uygulanması vergi ziyayı doğmadığından olanaklı değildir. Ancak, beyanname verilmekle birlikte bu beyannamede gösterilmemiş servet unsurlarının yükümlülere pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılarak vergi dairesine bildirilmesi mümkündür.⁵³

Bir başka deyimle, ikinci ek süre çevrilmesine karşın beyanname verilmemişse bundan sonra pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamayacağı gibi ikinci ek süre verilmeden de vergi ziyayı doğmadığından yine sözkonusu hükümden yararlanılamayacaktır. Ancak, beyanname verilmesine karşın bu beyannamede yeralmayan ve idarenin bilgisi dışında kalan ivazsız kazanımlar için pişmanlık hükümleri geçerli olacaktır.

E. Beyanname Verilmemesi

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, VUK.'nun 342'nci maddesinde belirtilen ve vergi dairesince yükümlülere tanınan ikinci ek sürede de verilmezse vergi ziyayı doğacaktır.

Vergi ziyayı, yükümlünün veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini tanımlar (VUK. m.341/I).

Vergi beyannamelerinin yasal süreleri içinde verilmemesi, genel olarak bütün vergilerde matrahın re'sen takdir suretiyle tayin edilmesi gereken bir hal

⁵³ Danıştay kararları da aynı yöndedir. Bkz. DŞ.9.D. E. 1989/4839, K.1991/1543 Lebib Yalkın VİV.Mevzuatı, Danıştay K. Sıra No: 45.

olarak kabul edilmiştir. VUK.'nun 30'uncu maddesindeki hükmün, veraset ve intikal vergisinde, belirtilen kanunun 342'nci maddesi uyarınca verilecek ikinci ek süreyi lafzen kapsamadığı ileri sürülebilir ve 30'uncu madde ile 342'nci maddenin ikinci fıkrası arasında paralellik bulunmadığı, bunun da bir ifade ve tedvin zaafı olduğu⁵⁴ düşünülebilir.

Ancak, unutulmaması gerekir ki, VUK.'nun 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendinde, vergi beyannamelerinin kanuni süre geçtiği halde verilmemiş olması, aynı fıkranın ikinci bendinde de vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle birlikte beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması re'sen takdir nedeni olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, ikinci bentte kanuni veya ek sürelerde verilen beyannamelerde matrahın olmaması re'sen takdir nedeni sayıldığından veraset ve intikal vergisi uygulamasında ikinci ek süreden önce ve ikinci ek sürede beyanname verilmesi re'sen takdir nedeni değildir. Fakat, verilen beyannamelerde vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmiş olması gerekir. Diğer yandan, 30'uncu maddenin vergi beyannamelerinin süresinde verilmemesini re'sen takdir nedeni sayan hükmünün 342'nci maddede belirtilen ikinci ek sürede de veraset ve intikal vergisinin verilmemesi durumunu kapsadığı düşünülürken, re'sen takdir ile vergi ziyayı arasında doğrudan bir bağ kurulmaması gerekir. Çünkü, re'sen takdirin olması mutlaka vergi ziyayı olduğu anlamına gelmeyeceği gibi vergi zıyanının olması da mutlaka re'sen takdir olduğu anlamına gelmez.

Yinelemek gerekirse, veraset ve intikal vergisi beyannamesi ikinci ek süreye karşın verilmezse re'sen takdir yoluna gidilecektir. Aynı zamanda bu fiil iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi sonucunu doğurmaktadır (VUK.m.352). Beyanname vermeme fiili vergi zıyanına da neden olduğunda,

⁵⁴ Özbalcı, s.206.

gerekli koşulların varlığına göre, kusur, ağır kusur veya kaçakçılık cezası uygulanır.

§ 8. MUAFIYET VE İSTİSNALAR

I. Muafiyetler

Veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü veraset yoluyla veya sağlararası bedelsiz olarak mal kazanımında bulunan kişiler (VİVK.m.5) olmakla birlikte, bu kişilerden bazıları sosyal, siyasal, kültürel ve diğer nedenlerle Kanu'nun 3'üncü maddesi ile vergiden muaf tutulmuşlardır. Sözkonusu maddede yazılı olan gerçek ya da tüzel kişiler ivazsız kazanımda bulunsalarda bu verginin yükümlüsü olmamaktadırlar.

Bilindiği üzere, muafiyet, verginin konusuna giren bir kazanımdan dolayı yükümlü olması gereken kişilerin kanun hükmüyle vergi dışı tutulmalarıdır. Daha genel bir tanımla, muafiyet, gerçekte vergi yükümlüsü olması gereken gerçek veya tüzel bir kişinin, kanunun açık hükmüyle vergi dışı tutulmasıdır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine karşın vergiden muaf tutulan kişiler kanunun 3'üncü maddesinde-aşağıda açıklanacağı üzere- sayılmıştır.

a) Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasal partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tâbi olmayanlar veraset ve intikal vergisinden muaftır (VİVK.m.3/a).

Sayılanların 'aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tâbi olmayanlar' da vergiden muaf tutulurken kurumlar vergisi muafiyeti koşulu getirilmiştir. Bu koşulu taşımayanlar verginin yükümlüsü olacaktır.

Amme idareleri (kamu kuruluşları) içinde, devlet, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişileri, tüzel kişiliği olup ticari olmayan diğer kamu kuruluşları yer alır.

Emekli ve yardım sandıkları, kanunla ya da dernek, vakıf ve ortaklık gibi tüzel kişiler tarafından kurulan emekli sandıklarıyla, kamu idare ve kuruluşları, özel hukuk tüzel kişileri veya bunların üyeleri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği olup ortaklarına yardım amacı taşıyan sandıkları ifade eder.⁵⁵ Muafiyetten yararlanmak için emekli ve yardım sandıklarının özel bir kanun ile kurulmuş olması koşulu yoktur.⁵⁶

Sosyal sigorta kurumları da yukarı paragrafta belirtilen emekli sandıklarına benzer ya da eş özellikler taşıyan kurumlardır.

Bunlarla birlikte, Dernekler Kanunu'na göre kurulup kamu yararına çalıştıkları Danıştay'ca kabul edilen ve yararlılık durumu ilgili bakanlığın önerisiyle Bakanlar Kurulu Kararıyla onanan dernekler ile siyasi partiler de vergiden muaf tutulmuşlardır.

b) Yukarıda sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup genelin yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulan teşekküller de vergiden muaftır (VİVK.3/b).

Burada belirtilen teşekküller, kamuya açık ve yararlı olan, toplumsal amaçlarla kurulan tüzel kişiliklerdir

⁵⁵ Arıca, s.50. (Bkz. "Sümerbank Memur ve Müstahdemleri Yardım Derneği Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Değildir", DŞ. 11.D. 22.11.1972 gün ve E. 1972/2116, K. 1972/2984, (Karakoç, s. 69, dn. 200).

⁵⁶ Akakça, s. 38-39.

c) Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup ve o devletin uyuğunda bulunan memurları ve Türkiye'de resmi görevli olanlar ile bu sayılanların aileleri mütekabiliyet (karşılıklılık) koşuluyla vergiden muafırlar. Fakat, fahri konsoloslar bu muafiyet kapsamının dışındadırlar (VİVK. m.3/c).

Bununla birlikte, maddenin üçüncü bendinin paranteziçi hükmüyle, bu bent ile muafiyet kapsamında tutulanların Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan kimselerden ivazsız mal kazanımları ve yabancı uyruklu olup (yukarıdakiler dışında) Türkiye'de ikamet eden kişilerin Türkiye'deki mallarını (veraset ya da diğeryollarla) ivazsız iktisap edenler muafiyet kapsamı dışında tutulmuşlardır.

II. İstisnalar

Bir kısım malların intikali verginin konusuna girmesine karşın kısmen ya da tamamen vergiden istisnadır. İstisna, vergiye tabi olması gereken vergi konusunun kanunun açık hükmüyle vergilendirilmemesidir.

İstisnalar çeşitli nedenlerle getirilir. Bunlar, toplumsal, siyasal, ekonomik, geleneksel ve dinsel nedenler olabilir. Diğeryönüyle, mallara tanınmış olmasıyla da objektif karakterlidir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi hükmü hangi intikallerin vergiden istisna olduğunu düzenlemektedir. Sözkonusu istisnalar aşağıda açıklandığı gibidir.

a) Veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak korunan tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar.

Eğer belirtilen eşyalar veraset yoluyla değil de diğer yollar ile ivazsız intikal ederse veraset ve intikal vergisine tâbidir. Bu eşyaların vergiden istisnasında temel koşul, intikalın veraset yoluyla gerçekleşmesidir.

Ev eşyası, murisin yaşamını sürdürmekte olduğu mekânda -ki bu ikâmetgahtır- bulunan ve günlük yaşamın sürdürülmesinde gerekli olan sıradan eşyalardır. Ev eşyası tanımına girmekle birlikte murisin mesleki ya da ticari faaliyetini sürdürmekte olduğu yerde ya da işin yürütülmesinde kullanılan eşyalar istisna kapsamında değildir. Ev eşyaları mobilya, halı, elektrikli ve/veya elektronik (TV, süpürge, buzdolabı vb.) eşyalarla diğer ev aletleri v.s.'dir. Bunlar, işyerinde bulunmasına karşın eve taşınarak istisna kapsamına alındığının idarece öğrenildiğinde, re'sen tarhiyatla cezalı uygulamaya muhatap olunacaktır.

Murise ait zat eşyası, giysi (pantolon, ceket, gömlek, etek, manto, palto, ayakkabı, şapka, kazak vb.), gözlük, saat, şemsiye, baston, alyans gibi maddeleri kapsar. Bu eşyaların miktarı ve cinsi yönünden bir istisna sınırlaması yoktur.

Yine, madde hükmünde aile hatırası olarak korunan tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar vergiden istisna tutulurken 'aile hatırası olması' koşulu getirilmiştir. 'Gibi' sözcüğüyle de kapsam genişletilmiştir. Örneğin, antika bir kilim, hattat eseri, el yazması eski eser olabilir. Kanımızca bunların aile hatırası olduğu açık, hatta, gelenek ve göreneklere de uygun olmalıdır. Aksi halde, açık artırmalardan alınmış bir servet değeri taşıyan eserler aile hatırası görüntüsüyle vergi dışı kalabilir.

b) Değerleri VİVK.'nun 10'uncu maddesine göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400.000.000.- Lirası (Fûruğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinin 800.000.000.- Lirası) vergiden istisnadır.

c) Örf ve adete göre verilmesi mutata bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü, drohamalar, (gayrimenkuller hariç olmak üzere) ve bilimum sadakalar vergiden istisna edilmiştir. Gayrimenkullerin bu şekilde bağışlanması mümkün olmadığı gibi belirtilen ivazsız intikallerinde gelenek ve görenekler çerçevesinde gerçekleşmesi koşuldur. Diğer yandan, sadakanın yoksullara yapılan küçük miktar ve tutarlarda mal ya da para yardımı olduğu bilinmektedir.

Bu türlerde gerçekleşen intikallerde kesin sınırlar çizilmediğinden muvazaaya açıktır ya da yükümlülerin endişesine yol açacak özelliktedir. Çünkü, hediye, cihaz, yüzgörümlüğü, drahoma ve benzerlerinin intikali, hangi yörede ve o yörenin hangi toplum kesimindeki gelenek ve göreneklere uygun veya uygun olmadığının kesin ayrımı her zaman için olanaklı değildir. Bu yönden, vergi idaresinin tespiti de öne taşımaktadır.

d) Veraset dışında herhangi bir şekilde gerçekleşen ivazsız intikallerin 10.000.00.- lirası vergiden istisnadır.

e) Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin 10.000.000.- lirası vergiden istisna edilirken, gerek veraset dışında herhangi bir şekilde gerçekleşen ivazsız intikallerde, gerekse yarışma ve çekilişlerdeki intikallerde, aynı şahsa değişik kişilerden aynı tarih veya çeşitli tarihlerdeki intikaller için ve aynı şahıstan yine aynı şahsa fakat farklı tarihlerdeki intikaller için, aynı tarihte farklı çekilişlerdeki ve farklı tarihlerde aynı konudaki çekilişlerdeki intikaller için ayrı ayrı uygulanacaktır.

f) Kanunun 3'üncü maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamına giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar da vergiden istisna edilmiştir. Buna göre; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları

teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar ile bu sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, toplumun yararı için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulan teşekküllerin kuruluş kanunları ya da sözleşmelerinin böyle bir yardım yapmaya izin vermesi, yardımın kuruluş amacı içerisinde yer alması ve yasal şekillere uygun olarak yapılması koşuldur.

g) Kamu idareleri ve kurumları, 3659 sayılı Kanuna⁵⁷ (bugünkü 657 sayılı Kanuna) tâbi kurumlar ile kamu yararına çalışan derneklerden, emekli sandıklarından veya bu mahiyetteki kurumlardan dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet sürelerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malülleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Danıştay 9. Dairesi, murisin özel bir bankada çalışmış olduğu hizmet süresine göre hesaplanıp mirasçılara verilen kıdem tazminatının istisnaay tâbi tutulması gerektiği, banka tarafından ödenecek olan kıdem tazminatının emekli sandıkları veya bu mahiyetteki kurumlar tarafından ödenen emekli ikramiyelerine benzer nitelikte olduğu yönünde karar vermiştir.⁵⁸

⁵⁷ Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhit ve Teadülü Hakkındaki Kanun".

⁵⁸ Danıştay 9.D. 10.3.1992, E. 1991/2379, K. 1992/754 Lebib Yalkın VİV. Sıra No: 49 "Muris adına tahakkuk eden ve mirasçılara ödenen emekli ikramiyesinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu." DŞ. 11. D. 11.12.1979, E. 1978/695, K. 1979/4376 "..... A.Ş. tarafından varislere ödenen ölüm tazminatının 7338 s. Kanun madde 4/g maddesi dışında kaldığı, maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen bir tazminat veya kıdem tazminatı niteliğinde olmadığından ivazsız intikal olduğu, m.4/g'de dul ve yetimlere ödenen emekli ikramiyesi istisna kapsamına alınmış ve 1475 s. Kanununun 14. maddesi uyarınca ödenen kıdem tazminatı emekli ikramiyesi niteliğinde olması sebebiyle istisna kapsamındaysa da vergi hukukunda istisna hükümlerinin kıyas yoluyla teşmiline olanak bulunmadığı gibi ölüm tazminatının kıdem tazminatı niteliğinde de olmadığı ve vergiye tâbi olması gerektiği." DŞ.11. D. 19.10.1981, E. 1980/169, K. 1981/3129, Arica, s. 121.

Bize göre bu karar yerinde değildir. Çünkü, vergi hukukunda kıyas yapılamaz ve 'benzer nitelikte' olduğunu belirterek, yorumla yasa hükmü genişletilemez. Maddede geçen 'bu mahiyetteki kurumlardan' ifadesiyle kamu kurumu, kamu yararına çalışan dernekler gibi madde metninde sayılanlara benzer özellik taşıyanlar vurgulanmıştır. Bunun özel şirketlere teşmili olanaklı olmadığı gibi, bu hükmün uygulanma alanını ancak TBMM yasa yapma görevini kullanarak genişletebilir.

h) Savaşta veya eşkiya ile çarpışmalarda, manevra ve eğitim sırasında veya bunlarda aldığı yaralar sonucunda ölen subay, astsubay ve erler (jandarma dahil) ile görevde ölen emniyet mensuplarının fûruu ve karılarına, ana ve babalarına intikal eden bütün mallar değerinden, 4'üncü maddenin (b) fıkrasında kabul edilen tutarın bir misli veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

Yasa yapıcının subayların veya emniyet mensuplarının salt erkeklerden olduğunu düşünmesi ya da kanunun çıktığı dönemde kadınların bu işlerde yer almaması nedeniyle istisnanın eşlerden yalnızca karıya tanındığını sanıyoruz.

Günümüzde kadınların da orduda ve emniyette görev aldığını düşünürsek görev esnasında ölen kadının kocası bu istisnadan yararlanabilecek midir? Fıkra hükmünün bu durumunda kocanın istisnadan yararlanması olanaksızdır. Ancak, yasadaki "karısına" kavramının "eşine" şeklinde değiştirilmesiyle koca da bu istisna hükmünden yararlanabilecektir.

Diğer yandan, 4'üncü maddenin (b) fıkrasında ana-baba yer almadığından bunlar sözkonusu fıkarda belirtilen tutarlarda istisnadan yararlanabileceklerdir.

i) Borçlar Kanunu'nun 242'inci maddesine göre, bağışlayan bağışlananın kendisinden önce ölümü halinde bağışlanılan şeyin mülküne dönmesi koşulunu getirebilir. Bu koşulun gerçekleşmesi, yani, bağışlanılan şeyin eski sahibine geri

dönmesi durumunda herhangi bir kişiden diğer bir kişiye ivazsız intikal sözkonusu olmamakta, sona erdirici koşulun gerçekleşmesiyle bağışlama ortadan kalkmakta ve bağışlama konusu mal bağışlamada bulunanın mal varlığına geri dönmektedir.

Bağışlama sırasında bağışlanan adına vergilendirme yapıldığından daha sonra koşulun gerçekleşmesiyle bağışlama konusu malın bağışlayana dönmesi durumunda ivazsız intikal olduğu gerekçesiyle vergilendirme yapılması mümkün olmamakla birlikte VİVK.'nun 4/i maddesiyle vergiden istisna edilmiştir.

Kanımızca istisna hükmünün getirilmesi, sözkonusu durumun verginin konusuna girip girmediği gözönüne alınmaksızın olası tartışmaları bertaraf etmeye yöneliktir.

j) VİVK.'nun 4/j maddesinde sağlararasıda ivazsız bir tarzda gerçekleşen intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar bu şekilde kaldıkları sürece veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuşlardır. Diğer yandan, Medeni Kanunda 14.10.1990 ve 3678 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle mirasçılara tanınan tüm yasal intifa hakları kaldırılmıştır.⁵⁹

k) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar da vergiden istisna edilmiştir..

Bu vakıflar kamu yararına kurulmuşlardır. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti getirilirken bu vakıfların amaçlarının ne olduğunu gözetmeleri gerekir. Sosyal devlet olmanın sonuçlarından ve/veya gereklerinden birisi de toplumsal yaşamın uyumuna katkı sağlamanın ötesinde bunun yapılmasını mutlak zorunluluk olarak devletin üstlenmesidir. Dolayısıyla, bu görev devletin olmakla

⁵⁹ Bkz. 5/H. alt başlık.

birlikte asıl olarak devletin beyni durumundaki siyasal iktidarındır. Siyasal iktidarın devlet yönetimini üstlenmiş olarak görünen yüzü Bakanlar Kurulu da vakıflara vergi muafiyeti tanırken Anayasanın ve yasaların gereklerini gözönüne almak zorundadır. Çünkü, iktidarı elinde bulunduran siyasal parti ya da partiler yasa hükümlerini dar anlamda yorumlayıp belli görüşlerin hizmetinde olan ve kamu yararına olmak bir yana devlet aleyhine faaliyet gösteren gruplara fayda sağlayan vakıflara da muafiyet tanıyabilirler.⁶⁰ Bu durumun vergi inceleme elemanlarınca tespit edilerek bir rapora bağlanması sonucunda Maliye Bakanlığının ilgili vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması için Bakanlar Kurulu nezdinde girişimde bulunması gerekir. Bu yolun işlerliği zorluğunun yanında kamu baskısı önemli bir araç olsa gerek.

1) Plaka tahdidi uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan tutarlar da veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

VİVK.'nun 4'üncü maddesinin son fıkrası hükmüyle tutar bazında istisna getiren b,d ve e bentlerine göre, her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyel tespit olunacağı belirlenmiştir. Bu artırım hesaplamasında bir milyon liraya kadar olan tutarlar gözönüne alınmayacaktır.

⁶⁰ Bkz. 'İncelemeye Yetkililer' V.U.K.md.135.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE MATRAH
VE VERGİNİN TARHI

§ 9. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE MATRAH

I. Genel Açıklama

Genel olarak verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da tutara matrah denir. Matrahın tespiti maddi vergi kanunlarında belirlenmiştir. Bu belirlenme vergi alacağının diğer yönüyle vergi borcunun tutar olarak ortaya konması bakımından önemlidir.

Bilindiği üzere, vergiyi doğruan olayın gerçekleşmesi veya yasal durumun oluşması vergi alacağının ortaya çıkması sonucunu doğursa da yükümlünün ödeyeceği borcun net olarak belirli olduğu anlamına gelmez. Çünkü, (KDV gibi) bazı vergiler gayrisafi tutar üzerinden alınırken (GV., KV. gibi) bazı vergiler de mali kâr üzerinden alınır. Diğer bir deyişle, bazı vergilerde matrahın belirlenmesinde bir takım giderler toplam tutardan düşülmektedir. Varsa istisna tutarının da gözönüne alınmasıyla vergi oranının uygulanacağı tutara ulaşılmaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin matrahının tespitine ilişkin esaslar Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirlenmiştir. Bununla birlikte, madde ikili bir ayırımla gerek yükümlülerin gerekse vergi idaresinin değerlendirme yöntemlerini ayırmaktadır. Buna göre, yükümlüler ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere maddede belirlenen esaslar doğrultusunda değerlendirme yapıp matrahı tespit ederek beyan ederler. Burada amaç, kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi olsa da tarh ve tahakkuk işlemlerinin karmaşıklığı bu amacın gerçekleşmesini zorlaştırmaktadır.

İlk tarhiyata esas olmak üzere, yükümlüler tarafından yapılan değerlendirme ve daha sonra kesin tarhiyat için idarece yapılan değerlendirme arasındaki önemli uyumsuzluk ve bunların sonuçlandırılması çalışmaları işlemleri hayli uzatmaktadır. Ayrıca, vergi konusu malların yabancı ülkelerde bulunması durumunda kesin tarhiyat süresini daha da uzatmaktadır.¹

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden menkul ve gayrimenkul mallar ile hak ve olanaklardan her mirasçıya veya kendisine ivazsız intikal gerçekleşen kişiye isabet eden tutarların safi değeridir.² İntikal eden mal, hak ve alacaklar VUK'na göre değerlendirilerek tespit edilecek tutardan VİVK.'nun 12'inci maddede yazılı borç ve giderlerin indirilmesi gerektiği takdirde bu indirimlerin yapılmasından sonraki tutar safi değerdir. Eğer varsa, istisna tutarlarının düşülmesinden sonra kalan net tutar veraset ve intikal vergisinin matrahıdır.

Mal vasiyeti yolu ile yaşayanlar arasındaki ivazsız kazanımlarda veraset ve intikal vergisinin matrahının tespit edilmesi zor değildir. Çünkü, bu kazanımlarda tutarlar belirtildiği gibi cüz'i halefiyet nedeniyle murisin borçlarıyla da ilgisi yoktur. Ancak, külli halefiyet şeklinde gerçekleşen intikallerde matrahın tespiti güçlükler gösterebilmektedir.

II. Terekenin Tespiti

Verasete konu terekenin belirlenmesi önemli bir konudur. Çünkü, ölümden sonra eren kişiye bağlı bir takım haklar, murisin sağlığında mal varlığının bir parçası iken ölümle sona ererler. Bununla birlikte, murisin ölümü üzerine, mirasçılar lehine olarak, önceden var olmayan tenkise ve iadeye tâbi bağışlardan

¹ Arıca, s. 161.

² Karakoç, s. 91, "Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bildirilen hisse oranı gözönüne alınarak vergi matrahının bulunması gerekir. Aksine yapılan işlem, hesap hatası olarak kabul edilerek düzeltilir" DŞ.7.D. 13.6.1985 gün E. 1984/ 3438, K. 1985/1418.

doğan istemler gibi bazı haklar da doğabilir. Tenkise tâbi bağışlar, dul ve yetim maaşları, sigorta ikramiye ve primleri gibi. Dolayısıyla, terekeyi ölüm anında murisin malik bulunduğu değil, ölüm üzerine mirasçılara intikal eden hak ve menfaatlerin bütünü olarak kabul etmek gerekir.

Buna göre, VİVK.'nun Medeni Kanunun miras hükümleriyle birlikte düşünülmesi gerekir. Bunun sonucunda terekeyi meydana getiren hak ve yararların başlıcaları şunlardır:³

a) Murisin ölümü anında sahip olduğu ve mirasçılara intikal eden menkul ve gayrimenkul mallar, alacaklar ve para ile ölçülebilen fakat şahsa bağlı olmayan bütün hak ve yararlar (MK.m.458/I).

b) Murisin ölümü üzerine mirasçılar lehine oluşacak yararlar. Örneğin, ölüm haksız bir fiil sonucunda gerçekleşmişse, mirasçılarının alacakları tazminat, sigorta prim ve ikramiyeleri, dul ve yetim maaşları gibi.⁴

c) Miras Hukuku hükümlerine göre murisin mal varlığına dahil olmamakla beraber terekeye eklenmesi gereken değerler;

1. Mahfuz hissenin hesaplanması için terekeye eklenmesi gereken bazı sağlararası tenkise tâbi bağışlar (Mk.m.466, 507).

2. Rücu koşuluyla yapılan bağışlar (MK. m.507/3, BK.m.240).

³ Karakoç, s. 93.

⁴ Aren, s.118.

3. İadeye tâbi olmamak üzere miras hissesine mahsuben cihaz, teessüs gideri yahut mal terki şeklinde vaki ölüme bağlı olmayan teberrular (MK.m.507/1).

4. Miras haklarının peşinen tasfiyesi amacıyla yapılan bağışlar (MK.m.507/2).

5. Murisin ölümünden evvel bir sene içinde yapmış olduğu bağışlar (MK.m.507/3).

6. Mahfuz hisse kurallarını bertaraf etmek kasdıyla yapıldığı açık olan bağışlar (MK.m.507/4).

d) Olağanüstü ikame yoluyla gerçekleşen intikaller (MK.m.486 vd.)

e) Hayat sigortalarının iştirâ değerleri (MK.m.456,509).

f) Aralarında iade yükümü bulunan yasal mirasçılar bakımından iadeye tâbi olan bağışlar (MK.m.603).

Mahfuz hissesini elde etmek için yaşarken yapılan bağışın tenkisi hakkını kazanan mirasçının, yalnız ölüm anındaki terekeden fiilen elde ettiği değerler üzerinden değil, tenkis yolu ile tamamlanan mahfuz hissesinin tamamı için veraset ve intikal vergisine tâbi olması gerekir.⁵

⁵ Karakoç, s. 94.

Mirasçılar arasında iade yükümü olan varsa, ölüm anında varolan terekeden düşen pay üzerinden değil, iade yükümü olan mirasçının yaptığı iadenin de eklendiği terekeden düşen pay üzerinden vergilendirme yapılacaktır.⁶

III. Matrahın Tespiti

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtildiği üzere, verginin matrahı intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir. (12'inci maddede yazılı borç ve masrafların indirilmesi gerektiğinde matrah yukarıda yazılı değerlerden bu indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardır.)

Yükümlüler, ilk tarhiyatta gözönüne alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları maddede belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar (VİVK.m.10/II).

İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmesi sonucunda bulunacak matrah üzerinden hesaplanacak vergiden düşük olması durumunda aradaki fark ikmal edilir (VİVK.m.10/VII).

Anlaşılabacağı üzere, ilkin, yükümlüler VİVK.'nun 10'uncu maddesinde yazılı ölçülere göre değerlendirme yaparak belirleyecekleri matrahı beyan edeceklerdir.

⁶ Gönensay,Birsen, s. 387.

Vergi idaresi tarafından son tarihyata esas olmak üzere beyan edilen mallar Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Veraset ve intikal vergisinde ikili bir değerlendirme yapılmasının gereği, yükümlülerce yapılacak olası hata ve yanlışlıkların daha sonra yönetimce giderilmesine olanak vermenin yanında düşük değerlendirme yoluyla oluşacak vergi kaybının da önlenmesidir.

A. Vergi Konusu Malların Değerlemesi

1. Değerleme Günü

Veraset yoluyla veya diğer suretle ivazsız olarak bir kişiden diğer kişi ya da kişilere gerçekleşen intikallerde veraset ve intikal vergisine konu malların değerlendirilmesi yasal bir gerekliliktir, çünkü, bu malların fiziksel ve ekonomik durumları tespitinin yapılarak intikal eden gerçek servetin belirlenmesi gerekir.

Diğer yandan, değerlemenin hem yükümlü tarafından hem de vergi yönetimi tarafından yapılacak olması ve bu iki değerlendirme arasında zaman farkı olması, intikale konu malların değerinin farklı tespit edilmesi sonucunu da doğuracaktır. Bununla birlikte, gerek yükümlü, gerekse vergi yönetimi değerlemeyi intikal tarihinden daha sonra yapacağından değerlendirme gününün kesin olarak belirlenmesi önemlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 259'uncu maddesinde, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerler esas tutulur hükmü yer almaktadır.

Açıklanan nedenlerle, veraset ve intikal vergisine konu malların değerlendirme günü yasayla kesinleşmiştir. Buna göre;

-Miras yoluyla gerçekleşen intikallerde mirasın açıldığı,

-Diğer şekillerde gerçekleşen intikallerde malların yasal olarak kazanıldığı,

Gün değerlendirme günüdür (VİVK.m.11).

Medeni Kanun'un 517'nci maddesinde mirasın ölüm ile açılacağı, ve 539.uncu maddesinde ise mirasçılarının mirasın açılmasıyla birlikte mirasın tamamına sahip olacakları kabul edilmiştir.⁷ Yine, aynı kanunun 633 ve 687'nci maddelerinde gayrimenkul mülkiyetini kazanım için (miras ve işgal ile istimlak ve cebri icra hariç) tapu siciline kaydın; menkul mülkiyetini kazanım için de teslimin koşul olduğu hükmü getirilmiştir.⁸

Miras yoluyla kazanımda bulunan mallar mirasın ölüm tarihindeki; vasiyet, bağış, yardım ve diğer karşılıksız intikallerde bu malların yasal olarak kazanıldığı gündeki değerleri matraha esas alınır. Dolayısıyla, bu malların değerlendirme günündeki durumları gözönüne alınarak yapılacak değerlendirme sonunda o malların intikale esas değerleri tespit edilecektir.

Bununla birlikte, miras yoluyla kazanılan malların değeri mirasın ölüm günündeki ekonomik koşullara göre belirlenir. Ayrıca kabul ya da fiili elde etme tarihine ve kişisel ilişkilere bakılmaz. Öte yandan, miras uyuşmazlıkları yüzünden bir vasiyet alacağı değerinin, değerlendirme için belirlenen günden uzun bir süre sonra son olarak tespiti kazanımın tarihi ve dolayısıyla değerlendirme tarihi bakımından önem taşımayacaktır.⁹ Ayrıca, kazanıma konu mal değerinin

⁷ Geniş bilgi için bkz. İnan 274 vd.; Kocayusufpaşaoğlu, s. 519-520; Şener, s.123-124.

⁸ Geniş bilgi için bkz. İnan s. 318-319; Kocayusufpaşaoğlu, s. 592-594; Şener, s. 230 v.d.

⁹ Akakça, s. 68; Karakoç, s. 106.

sonradan oluşan nedenlerle artması ya da azalması da önem taşımaz. Bir başka anlatımla, değerlendirme gününden sonraki değer artışları ek vergi tarihini gerektirmediği gibi, değer azalmaları da bir vergi iadesi doğurmayacaktır.¹⁰

Yapılan bu açıklamaların yanında belirtilmesi gereken önemli bir konu da, mükellefiyetin başlangıcı (VİVK.m.20) ile değerlendirme günü (VİVK.m.11) için farklı zamanların esas alınmasının uygulamada sorunlara neden olabilmesidir. Çünkü, vergiyi doğuran olaydan ayrı bir yükümlülüğün başlangıcı zamanı benimsenerek zamanaşımının işlemesi engellenmeye çalışılırken, vergiyi doğuran olay olan ölüm tarihine kadar gerilere giderek o günkü değerlerle malların değerlendirilmesi hem değerlemenin amacına ulaşması hem de vergi kanunlarının zaman bakımından uygulanması açısından duraksamalara ve aksamalara yol açacaktır. Öneğin, onbeş yıl sonra ortaya çıkarılan bu ivazsız intikal olayına bağlı olarak onbeş yıl geriye gidilerek malların değerlendirilmesi, enflasyonist bir dönemde çok küçük miktarların belirlenmesini sağlayacaktır. Bu miktarın da istisna hadleri içinde kalması durumunda vergi tarih, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılamayacaktır.¹¹

Olumsuz yönlerine karşın, vergiyi doğuran olaydan ayrı bir yükümlülüğün başlangıç zamanı belirlenerek zamanaşımı süresi başlangıcının da bu noktaya taşınması yerinde bir öngörüdür. Çünkü, yasanın temel amacı bir kişiden diğer kişiye gerçekleşen ivazsız intikallerin vergilendirilmesi olduğuna ve verginin devletin zor gücüyle alındığına göre uzun yıllar geçse de ivazsız intikalin vergilendirilmesi gerekir. Diğer yandan, konuyu ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı içinde değerlendirmek gerekir. Dolayısıyla, kolayca edinilmiş bir varlığın paylaşılmasının beş yıl gibi bir sürede ortadan kalkacağı düşüncesiyle

¹⁰ Bkz. Akakça, s. 68, Arıca, s. 164.

¹¹ Karakoç, s. 106.

insanlar, intikalleri vergi yönetiminin bilgisi dışında tutma çabasına girebilirler. Bir başka yönüyle, kuramsal açıdan değerlendirildiğinde, çağdaş devletlerin bütçeleri içindeki mali önemi son derece düşük olan veraset ve intikal vergileri, servet dağılımını dengeleştirme konusunda etkin bir araç olmaları bakımından modern vergi sistemlerinin önemli bir unsurudurlar. Açıklanan nedenlerle ve ivazsız intikallerin izlenmesinin zorluğu bakımından zamanaşımı süresi başlangıcının mükellefiyetin başlangıcı noktasına taşınmasının yerinde olduğu düşüncesindeyiz. Uzun yıllar önce gerçekleşmiş intikallerin vergi yönetiminin bilgisine geç girmesi nedeniyle sonraki yıllarda yapılacak değerlendirme, enflasyonunun yüksek olduğu ekonomilerde zor olsa da verginin vazgeçilemezliği nedeniyle gereklidir.

2. Değerleme Ölçüleri

Veraset ve intikal vergisinin konusunu servet intikallerinin oluşturduğu, ivazsız kazanımda bulunan malların değerinin zaman içinde farklılıklar gösterdiği gözönüne alındığında, intikal eden servetin gerçek değerinin tespiti önemlidir. Bu bakımdan, değerlendirme günü itibariyle intikale konu malların değerlemesinde yararlanılacak ölçülerin bilinmesi gerekir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde matrahın intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerlerinden oluşacağı belirtilmiştir. Aynı madde değerlemede kullanılacak ölçüleri de belirtilmiştir. Dolayısıyla, öncelikle kullanılacak ölçülerin tanımlanmasında yarar vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 261'inci maddesinde, değerlemenin iktisadi kıymetin nev'i ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Maliyet bedeli: Ekonomik bir değerin kazanılması ve/veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bulumun giderlerin toplamını ifade eder (VUK. m.262).

Borsa rayici: Gerek menkul değerler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerini tanımlar (VUK. m.263/I).

Tasarruf değeri: Bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir (VUK. m.264).

Mukayyet değer: İktisadi bir kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK. m.265).

İtibari değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK. m. 266).

Rayiç bedel: Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK. mük. m.266).

Emsal bedel: Emsal bedel ve emsal ücret Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinde düzenlenmiştir.

Sözkonusu madde hükmüne göre, emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.¹²

Mallar için emsal bedel üç sırada belirlenmiştir.

¹² Emsal Bedel konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Yılmaz, s. 54-69.

Ortalama fiyat esası: Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı aydı veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

Maliyet bedeli esası: Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Takdir esası: Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa değerleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Vergi değeri: Bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bu bedel Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit olunur (VUK. m.268).

Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük¹³ ile vergi değeri, emlâk vergisi yönünden tanımlanarak bu değere esas alınacak rayiç bedelin tayin ve tespitine ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır.

¹³ 15 Mart 1972 gün ve 14129 sayılı R.G.'de yayımlanmıştır.

Emlâk Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinin birinci, üçüncü ve dördüncü fıkrâ hükümleri 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunduğundan belediyelerin yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar yerine geçecek vergi değerini yeniden takdir etme yetkisi ortadan kalkmıştır. Asgari beyan esasına göre beyanda bulunan ve rayiç bedele göre vergi değerini daha düşük belirleyen yükümlüler için belediyelerin değerlendirme tüzüğünü dikkate alarak değerlendirme yapmaları ve aradaki fark için vergi ve ceza istemeleri mümkün değildir. Fakat, yükümlüler yukarıda belirtilen tüzük hükümlerine göre değerlendirme yapabileceklerdir.¹⁴

3. Değerleme Yöntemi

a. Yükümlüler Tarafından Yapılacak Değerleme

aa) Ticari Sermayenin Değerlemesi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde bilanço esasında defter tutanlarla işletme hesabı esasında defter tutanların beyan edecekleri sermaye belirtilmiştir. Dolayısıyla, bilanço esasında defter tutan işletmelerin, işletme esasında defter tutan işletmelerin ve götürü usule tâbi yükümlülere ait işletmelerin ticari servetlerinin değerlendirme işlemlerinin ayrı ayrı incelenmesinde yarar vardır.

1. Bilanço Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Özsermaye Belirleme İşlemleri

Şahıs işletmeleri işletme sahibinin ölüm tarihi itibarıyla servet olarak mirasçılara intikal ettiğinden, intikalın vergilendirilmesi açısından özsermayenin bilinmesi gerekir. Ticari bir işletmede bilanço esasına göre defter tutuluyorsa,

¹⁴ Mert, Hanifi, Saraç Özkan ve diğer. s.218.

ölüm tarihi itibariyle düzenlenen işletme bilançosuna göre hesaplanacak özsermaye, ticari sermayedir.

VİVK.'nun 10'uncu maddesinde yükümlülere, ölüm tarihi itibariyle düzenlenmiş bilançoyu ya da ölüm tarihinden önceki takvim yılı bilançosunu esas olarak özsermaye hesaplama seçimlik hakkı tanınmıştır.¹⁵

Adi ortaklık ve diğer şahıs şirketleri gibi tüzel kişiliği haiz ortaklıkların ortaklarından herhangi birinin ölümü halindeyse, yine aynı şekilde düzenlenecek bilançolara göre, özsermaye hesaplandıktan sonra ortağın payına düşen kısmı beyan edilecektir.

Bilanço envanterde gösterilen kıymetlerin düzenli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır (VUK.m.192/I).

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu kapsar.

Aktif tablosunda varlıklar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, girişimcinin işletmeye konu varlığını (özsermayeyi) teşkil eder.

Özsermaye pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamaları denkleştir. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler de özsermayenin cüzüleri sayılırlar (VUK. m. 192).

¹⁵ "Mükelleflere, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosunu veya ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoyu esas alarak özsermayeyi hesap edip beyanname vermeleri hususunda seçim hakkı tanındığı halde, idarece ölüm tarihi itibariyle intikal eden malların VUK.'na göre değerlendirilmesi sonucu bulunan fark üzerinden ikmalen tarhiyat yapılacağı hk." DŞ.9.D., 11.12.1989 T.E. 1989/2393, K. 1989/3411, Can-Kavak, s. 55).

Yükümlüler, yukarıda belirtilen bilançolardan herhangi birisini esas almak suretiyle, ticari özsermayeyi, bilançonun net aktif toplamından gerçek borçlarını düşerek hesaplayacaklardır.

Kavram olarak belirtmek gerekirse; özsermaye, bir firmanın kazancının hesaplanmasında gözönünde bulundurulan, borçlarından ve zararlarından arındırılmış net varlıkları toplamıdır.¹⁶

Özsermaye, aynı zamanda girişimcinin işletmeye koyduğu varlığı tanımlar. Diğer bir deyişle özsermaye,

-Bir taraftan aktif toplamı ile borçlar arasındaki farka,

-Öte yandan girişimcinin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır.

Böylece, özsermaye tespitinin iki yolla yapılabileceği de ortaya çıkmaktadır. Özsermaye, ya analitik usulle, yani aktif toplamından borçlar çıkarılarak veya da sentez usulüyle, özsermaye unsurları teker teker toplanmak suretiyle bulunur. Aktif toplam ile borçlar arasındaki farkın, girişimcinin işletmeye koyduğu varlığı vermesi için aktif toplamında bazı düzeltmeler yapmak, aktifi düzenleyici hesapların gözönüne almak gerekir. Aynı şekilde gerçek bir borç özelliği taşımayan pasif hesapların da dikkate alınması gerekir. Kaldı ki, bazı hesapların özsermaye unsuru olup olmayacağı tartışılabilir. Örneğin, şirketlerde ödenmemiş sermayenin, şahıs şirketlerinde ortaklar cari hesabının özsermaye unsuru olup olmayacağı tartışma konusu olabilir. Gider kabul edilmeyen ödemeler ve değerlendirme ile ilgili konularda dahil olmak üzere

¹⁶ Demirkan, s.179.

vergi uygulamasında özsermaye tespiti yaparken özellikle bilinmesi gereken hususlar şunlardır.¹⁷

-Zarar: Aktif toplamından varsa zarar indirilir.

-Amortisman ve karşılıklar: Aktif toplamından varsa birikmiş amortisman ve vergi kanunlarına göre ayrılmış olan karşılıklar düşülür. İhtiyari olarak ayrılan karşılıklar mali kârın unsurudur.

-Geçici hesaplar: Aktif geçici hesaplar gerçek aktif, pasif geçici hesaplar gerçek pasif olarak dikkate alınır.

-Reeskont hesapları: Alacak senetleri reeskont karşılık hesabı gerçek pasif, borç senetleri reeskont karşılığı hesabı gerçek aktif olarak gözönüne alınır.

-Vergiye tâbi olmayan kârlar: Bunlar özsermayenin unsurudur.

-Kanunen kabul edilmeyen giderler: Bunlar aktiften düşülür. Ancak, kârın bir kısmının işletmeden çekildiği anlamına gelir. Dolayısıyla mali kârın tespitinde ticari kâra ayrıca eklenir.

-İlk tesis ve taazzuv giderleri: Bu giderler işletmecilik yönünden gerçek aktif sayılmazken, vergi uygulamasında, yükümlü seçimlik hakkını kullanarak bu giderleri aktifleştirmişse, itfa edilmemiş kısmını, ileriki yıllara ait olarak peşin ödenmiş bir gider olarak kabul edip, gerçek aktif saymak uygun olur. Geçmiş ve cari yıllara ilgili olarak ayrılmış amortismanlar birikmiş amortisman yoluyla aktiften düşüldüğünden, aktifin bünyesinde kalan yalnızca diğer yıllara ait kısım olacaktır.

¹⁷ Özbacı, s. 476.

-Şahsi hesaplar: Sermaye şirketleri ile tüzel kişilikteki şahıs şirketlerinde, ortaklar cari hesabının, üçüncü şahısların cari hesabından bir farkı yoktur. Borç veya alacak bakiyesi vermesine göre, gerçek aktif ya da gerçek pasif sayılır. Fakat, şahıs şirketleriyle adi ortaklıklarda şahsi hesaplar özsermayenin bir unsuru olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle, cari (şahsi) hesap borç kalanı vermişse, olumsuz bir özsermaye unsuru olarak aktif toplamından düşülmelidir. Alacak kalanı verdiğinde, olumlu bir özsermaye unsuru sayılacağından, aktif toplamından çıkarılması sözkonusu değildir.

-Vergiler: Bir karşılık hesabına alınarak ya da vergi dairesi alacaklı gösterilmek suretiyle bilançoda yer almışsa, gerçek bir borç sayılarak aktif toplamından düşmediği gibi dağıtılmamış kazanç hükmünde olup, özsermayenin bir unsurudur.

Sentez usulüyle özsermayenin tespitinde gözönüne alınacak unsurlar;

- Nominal sermaye,
- Ödenmemiş sermaye (-),
- İhtiyatlar (olağanüstü ihtiyatlar),
- Vergisiz fonlar,
- Dağıtılmamış kârlar,
- Birikmiş zararlar (-),
- Cari dönem zararı (-),
- Cari dönem kârı,
- Şahıs işletmelerinde ve adi ortaklıklarda girişimcinin ve ortakların cari hesabı,
- Bilançoda yer alan gelir, kurumlar, stopaj vergi borçları.

Ticari servetin belirlenmesinde yükümlüler yönünden önemli bir konu da bilançonun aktifinde gayrimenkul ve gemilerin bulunması durumudur.

Gayrimenkuller ve gemiler aktif kalemler arasında yer aldıklarından ve maliyet bedeli ile değerlendirildiklerinden, özsermayenin tespitinde, ticari servet içinde maliyet bedeli ile yer almış olmaktadır. Yasa hükmünde ise, vergi değeri ile değerlendirileceği belirtildiğinden özsermayedeki değeri ile vergi değeri arasında fark olacaktır. Gayrimenkul ve gemilerin de işletmenin aktifinde yer almasında, ticari servet ile ilgili değer tespiti iki şekilde yapılabilecektir.¹⁸

i. Özsermayenin tespitinde işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan;

-Gayrimenkul mallar emekli vergisi tarhına esas değerle (1.1.1983 tarihine kadar ki intikallerde rayiç bedelle),

-Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle,

-Hisse senetleri, borsada kayıtlı ise ölüm tarihinden önceki üç yıl içinde borsada işlem gören en son değeri ile, borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde işlem görmemiş ise itibari değerle,

-Tahviller itibari, yani üzerinde yazılı değerle,

-Yabancı paralar borsa rayici ile; borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit olunacak kura göre,

-Haklar, tapu siciline kaydedilen değerle (tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bütün haklar (Edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) yükümlü tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta dikkate alınmaz),

¹⁸ Arıca, s.171.

-İmal edilen mallar maliyet bedeliyle,

Değerlenecektir.

ii. Özsermaye, gayrimenkul ve gemilerin bilançoda kayıtlı değerleri esas alınarak hesaplandıktan sonra, bilançoda kayıtlı bulunan gemi veya gayrimenkullerin bilanço değerleri (alış değerleri-birikmiş amortisman=), hesaplanan özsermaye değerinden düşülerek kalan tutar, muristen kalan ticari özsermayedir. Fakat, bu şekilde yapılacak hesaplamada gözönüne alınmamış olan gayrimenkuller emlak vergisine esas olan değerle (1.1.1983 tarihine kadarki intikallerde rayiç bedelle), gemiler rayiç bedelle değerlendirilerek matraha dahil edilecektir.

Şunu da belirtmek gerekir ki, gayrimenkuller yeniden değerlemeye tâbi tutulmuşsa o değer özsermayeden indirilecektir. Çünkü, özsermayenin hesaplanmasında gayrimenkuller yeniden değerlemeye tâbi tutulmuş değerleri ile gözönüne alınmıştır.¹⁹

Yükümlüllerce özsermaye tespiti sırasında aşağıdaki konularda özen gösterilmesi gerekir:

-Bilanço (maliyet bedeli-birikmiş amortismanlar=) değerleriyle ,aktifte gösterilen iktisadi kıymetlerin, birikmiş amortismanlarının bir pasif değer olarak yeniden aktiften indirilmesi mümkün değildir. Çünkü, bunların amortismanları önceden gözönüne alınarak amortisman tutarları kadar eksik değer üzerinden bilanço aktifinde gösterilmişlerdir.

¹⁹ Kurt, s.50.

Diğer yandan, 1.1.1994 tarihinden itibaren geçilen yeni muhasebe kayıt sisteminde ticari bilançonun düzenlenmesi belirli kural ve ilkelere bağlanmıştır. Yeni uygulamada, birikmiş amortismanlar bilançonun aktifinde ve ilgili iktisadi kıymeti izleyen hesap olarak yer aldığından net aktif değer in tespiti de sorun olmayacaktır.

-Murisin şahsi hesabı borç kalanı veriyorsa borç miktarı ile borçlanma tarih ve amacında bir peçeleme olup olmadığı araştırılmalıdır. Eğer bir peçeleme sözkonusu değilse, ticari özsermayenin tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Aksi halde, vergi yönetimince yapılacak incelemede peçelemeye dayalı bir şahsi borç kalanı tespit edilirse cezalı tarhiyata muhatap olunacaktır.

Ortaklık şeklindeki şahıs işletmelerinde cari hesaba ilişkin tespitler ölen ortağın cari hesap borç kalanı yönünden dikkate alınacaktır.

Ortak cari hesabı alacak kalanının özsermayenin bir unsuru olduğu daha önce belirtilmişti, ancak, anımsatmakta yarar görüyoruz.

-Şüpheli alacak karşılıkları da özsermayenin tespitinde önem arzeder. VİVK.'nun 13'üncü maddesi hükmüne göre, ihtilafli alacaklar da matraha eklenecek ve tarhedilen vergiden bunlara isabet eden kısmı anlaşmazlık sonuçlanıncaya kadar tecil edilecektir. Buradaki ihtilafli alacaklar aynı maddeye göre, murisin sağlığında icra dairesine veya yargıya intikal etmiş ve izlenmekte olan alacaklardır.

VUK.'nun 323'üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde belirtilen "Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar" ile aynı fıkranın ikinci bendinde belirtilen "Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine

değmeyecek derecede küçük alacaklar" şüpheli alacak olarak sayılmıştır. Aynı maddede, bu alacaklara karşılık ayrılabilceğı belirtilmiştir.

VİVK.'nun 13'üncü maddesinde belirtilen ihtilafli alacaklar VUK.'nun anılan madde ve fıkrasının birinci bendinde yer alan şüpheli alacakları içermektedir. Dolayısıyla, ayrılan karşılıklar bir yana, şüpheli alacaklar aynen matraha dahildir. Bir başka deyişle, karşılıklar aktiften indirilemez, aksine, aktif değerlere eklenir. Diğer yandan, anılan ikinci bentte belirtilen şüpheli alacaklar vergilendirmede doğrudan dikkate alınacak ve bunlara isabet eden vergiler ertelenmeyecektir.

-Bilançoda yer alan gayrimenkullerin kayıtlı bulunan aktif değerleri ile vergi değerleri (emlak vergisi tarhına esas değerleri) arasında farklılık bulunması durumunda, bilançoda kayıtlı değer emlak vergisi tarhına esas değerden yüksek ise aktifte kayıtlı değer, düşük olması durumunda emlak vergisi tarhına esas olan değer intikal konusu gayrimenkulün veraset ve intikal vergisi yönünden gözönüne alınması gereken değeri olarak kabul edilmelidir²⁰, şeklindeki görüş yaygındır.

Bu görüş ilk bakışta ve kolay uygulanabilir olması açısından basit bir mantık çerçevesinde kabul edilebilir. Ancak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının b bendine göre, gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisi tarhına esas olan değerle değerlendirilir. Dolayısıyla maliyet bedelinin vergi değerinden yüksek olması vergi değerinin doğru tespit edilmediğini gösterir. Bu nedenle de maliyet bedeli değerlemeye esas alınır.

Bilindiği üzere, vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli olup, bu bedel Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük

²⁰ Arica, (Değerleme) s. 212.

hükümlerine uygun olarak belirlenir (VUK. m.268). Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre, vergi değeri, emlâk vergisinin konusuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir. Aynı maddeye göre, rayiç bedel, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir ve arazi ve bina ile ilgili normal alım bedelinin tayininde EVK.'nın 31'inci maddesine göre hazırlanacak tüzükte belirtilecek normlar nazara alınır. Anılan kanunun 31'inci maddesinde, vergi değerlerinin takdirinde şehir ve köylerin doğal, ekonomik ve bölgesel koşullarına göre nazara alınacak piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık üretim değeri gibi normlar ile uyulacak usul ve esaslar, yükümlülerden ve üçüncü şahıslardan istenecek bilgiler tüzükte belirtilir, hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümler uyarınca çıkarılan Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük ile vergi değeri, emlâk vergisi yönünden tanımlanarak bu değere esas olacak rayiç bedelin tayin ve tespitine yönelik özel düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla, yükümlüler -madde açık hüküm olduğu üzere de- yasal düzenlemeler doğrultusunda gayrimenkulün emlak vergisine esas olacak gerçek değerini belirlemeli ve bunu veraset ve intikal vergisi beyanına esas değer olarak gözönüne almalıdırlar.

2. İşletme Hesabı Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Özsermaye Belirleme İşlemleri

İşletme hesabı esasında defter tutan işletme sahibinin ölüm tarihindeki ticari varlığı ticari sermayedir ve bu varlık beyan edilir (VİVK.m.10/II-a/3). Söz konusu ticari sermaye, ölüm gününe kadar gerçekleşen gelir ve giderler arasındaki farka, envanter ve amortisman defterinde kayıtlı²¹ gayrimenkul, demirbaş, taşıt araçları, mal vb.'nin değerleri eklenerek bulunur.

²¹ Değinen kayıtlar konusunda bkz. VUK. m. 194-195.

3. Götürü Usule Tâbi Yükümlülerin İntikale Konu Özvarlıklarının Belirlenmesi İşlemleri

Götürü usule tâbi gelir vergisi yükümlülerinin gelir vergisi matrahı önceden belirlenmektedir. Ancak, bu gelir veraset ve intikal vergisi matrahı yönünden dikkate alınmayıp, ölüm gününe kadar elde edilen kâr ile işletmeyle ilgili iktisâdi kıymetlerin, malların değerlerinin toplamı özvarlık olarak gözönüne alınır.

4. Veraset Dışında İvazsız Olarak İntikal Eden İşletmelerde Değerleme

Bağış yoluyla intikal eden işletmelerde değerlemenin ne şekilde yapılacağı da önemlidir. Çünkü, ülkemizde şirketler genellikle aile şirketi olarak kurulmaktadır. Çoğu kere ana baba ve çocuklardan ya da kardeşlerden oluşan ortaklıklar tesis edilmektedir. Zaman içerisinde değişik nedenlerle akrabalar arasında bedelsiz hisse devri sözkonusu olabilmektedir. Bu şirketteki payın tamamen devredilmesi olabildiği gibi bir kısmının bağışlanması da olabilmektedir.

Yükümlüler, bu şekildeki ivazsız kazanımlarda veraset ve intikal vergisi matrahının ne olacağı konusunda endişeye düşebilmektedirler. Burada matrahın bağışlanan ticari sermayeden oluştuğunda kuşku yoktur. Ancak, kazanımda bulunan ticari sermayenin nasıl tespit edileceği konusu önem taşımaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, "Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve

beyannamelerinde göstermek zorundadırlar" hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, her ne şekilde gerçekleşirse gerçekleşsin veraset ve intikal vergisinin konusuna giren bütün intikaller için geçerlidir. Aynı maddenin izleyen bentleri ise değerlemede uyulacak özel düzenlemeleri içermektedir. Maddenin a bendi veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ticari sermayenin tespitine ilişkin özel düzenlemedir. Ancak, bu bendin dördüncü ayırımı gibi yeralan "özsermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre, bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2'nci bölümündeki esaslara göre tespit olunur" hükmü kanımızca o bendine özgü olmayıp yukarıdaki ikinci fıkradan sonra yer alması gereken genel bir hüküm özelliğindedir ve veraset dışındaki ivazsız intikalleri de kapsamaktadır. Yalnızca madde tekniği açısından hatalı olduğunu düşünmek olasıdır. Dolayısıyla, sözkonusu hükmün verasete gerçekleşen ticari işletme intikallerine özgü olduğunun düşünülmemesi gerekir.

Veraset dışında ivazsız bir yolla gerçekleşen ticari işletme intikallerinde vergiyi doğuran olay bağışlamanın yapıldığı tarih itibariyle gerçekleşecektir. Dolayısıyla, değerlendirme de yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda yapılacaktır. Başka bir deyişle, burada yapılacak değerlendirme veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde olduğu gibidir, ancak, kesinlikle intikal tarihinde düzenlenen bilanço değerlemeye esas alınacaktır.

5. Şahıs Ortaklıklarında Ticari Sermayenin Değerlemesi

Adi, adi komandit ve kollektif şirketlerin ortakları ile eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklıklarının ölümleri nedeniyle ya da herhangi bir şekilde

gerçekleşen ivazsız intikallerde, şahıs işletmelerinin ivazsız intikalinde olduğu şekilde işlem yapılacaktır.²²

Veraset yoluyla ivazsız kazanımda bulunanlar ölüm tarihi itibariyle çıkarılacak ya da bir önceki hesap düzeni bilançosuna göre tespit edilen özsermayeden murisin payına düşen tutarı ticari sermaye olarak beyan ederler.

Diğer şekillerde gerçekleşen ortaklık intikallerinde de belirtilen şekilde tespit edilen ticari özsermayeden murisin payına düşen tutar beyan edilir.

bb) Tarımsal Sermayenin Değerlemesi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda tarımsal işletmelerde zirai özvarlığın tespitine ilişkin özel hükümlerin bulunmaması, uygulamada haklı endişelere ve yanlış işlemlere neden olabilmektedir. Çoğu kez, zirai işletme intikali verginin konusuna girmez düşüncesiyle mirasçılar beyanda bulunmamakta veya aynı düşünceyle tarımsal işletmeler ivazsız intikal yoluyla muvazaalı olarak devredilmektedir. Bu tarz işlemler idarece re'sen tespit edilebilmekte ve bunun sonucu olarak yükümlüler normal vergilerini cezalı olarak ödemek durumunda kalmaktadırlar.²³

Tarımsal işletmelerin, veraset ve intikal vergisi uygulaması yönünden değerlendirme işlemleri de ticari işletmelerde olduğu gibidir. Bilanço esasına tâbi tarımsal işletmelerde yükümlüler, ölüm tarihi itibariyle veya ölüm tarihinden

²² Özbalcı, s. 641.

²³ Arıca, s. 176.

önceki hesap dönemi sonu bilançosunu esas alarak zirai özvarlığı tespit ve beyan edebilirler,²⁴ şeklindeki görüş bilanço seçimi yönünden hatalıdır kanısındayız.

Çünkü, VİVK.'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının a bendinde, yükümlülere yalnızca ticari sermayenin belirlenmesinde ölüm günü itibariyle çıkartılacak bilanço ya da ölüm tarihinden önceki takvim yılı bilançosunun esas alınabileceği seçimlik hakkı tanınmıştır. Bunu tarımsal özvarlığın tespitine de uyarlamak kıyas²⁵ olacaktır.

Kaldı ki değerlendirme günü VİVK.'nun 11'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, ölüm günü itibariyle düzenlenen bilanço değerlemeye esas alınacaktır. Kanunun 10'uncu maddesinin a bendinde yer alan hüküm yalnızca ticari sermayenin belirlenmesinde yükümlülere tanınmış seçimlik bir haktır.

Bununla birlikte değerlendirme işlemi aynen ticari işletmelerde olduğu gibi yapılacaktır.

Anımsamak gerekirse, yükümlüler özsermayeyi tespit ederken, menkul mallar, demirbaşlar ve gemiler rayiç bedelle; hisse senetleri borsada kayıtlıysa ölüm tarihinden önceki üç yıl içinde borsada işlem gören en son değeriyle, borsada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde işlem görmemişse itibari değerle; tahviller itibari, yani üzerinde yazılı değerle; yabancı paralar borsa rayici ile, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kura göre;

²⁴ Arıca, s. 176.

²⁵ Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve koşulları ona benzeyen, fakat, yasada düzenlenmemiş başka bir olaya uygulanmasıdır. Kıyasa yasa boşluklarını doldurmak için başvurulabilir. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuk devletinin yasal güvenlik ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir. Vergi hukukunda yasa açıkça (KVK. m.45'de olduğu gibi) öngörüyorsa kıyas mümkündür. Bu da kıyas olmaktan çıkmış, yasal olmuştur. Geniş bilgi için bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 29-30.

gayrimenkul mallar emlak vergisi tarhına esas değerle (1.1.1983 tarihine kadarki intikallerde rayiç bedelle); haklar, tapu siciline kayeddilen değerle (Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bütün haklar (edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) yükümlü tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta dikkate alınmaz); üretilen mal-tarımsal ürünler ve hayvanlar da bu kapsamdadır-maliyet bedeliyle değerlenecektir.

İleriki bir zamanda elde edilecek tarımsal ürünler için yapılan giderler kayıtlı değerleriyle değerlenirler ve bilançonun aktif bir kalemi olarak kabul edilip, tarımsal servete eklenirler. Bunun nedeni, söz konusu tarımsal ürünlerin elde edildikleri durumdaki değerlerinin en az yapılan giderler kadar olacağı düşüncesidir. Ancak, bu ürünler elde etmeden zayı olurlarsa, durumun ispatlanması koşuluyla aktifleştirilen söz konusu giderlere ilişkin vergiler düzeltme yoluyla red ve iade edilir. Diğer yönüyle, değinilen giderlerin dönem kâr-zararıyla ilişkilendirilmesi olanaklı değildir.

Tarımsal işletne bir ortaklık ise, mirasçılar ortaklığı sürdürecekleri düşüncesiyle henüz elde edilmemiş ürünleri zirai zsermayenin tespitinde dikkate almamazlık yapamazlar. Mirasçılar, kendilerinin ortaklığı devam edeceklerini ve bu nedenle ölüm tarihinde elde edilmemiş bulunan zirai ürünleri, nasıl olsa hesap dönemi sonunda gelir vergisi yönünden beyan edeceklerini ileri sürerek, söz konusu değerleri, tarımsal zservetin hesabından soyutlayamazlar.²⁶

Veraset ve intikal vergisi ile gelir vergisi birbirinden bağımsız ykmllklere dir. Bu bakımdan iki vergiyi bir birinin yerine koymak yanlış olur. Bu nedenle yükümlüler, elde edilmemiş ürünleri de -yukarıda açıklandığı üzere-

²⁶ Arıca, (Değerleme) s.239.

gözönüne alarak değerlendirme günü itibariyle zirai özserveti tespit ve beyan edeceklerdir.²⁷

Zirai işletme hesabı esasına ile götürü gider esasına tâbi yükümlülere ait işletmelerin ivazsız olarak herhangi bir yolla intikali durumunda da değerlendirme işlemleri aynı durumdaki ticari işletmelerde olduğu gibi yapılacaktır.

Bilanço esasına tâbi tarımsal işletmelerin veraset dışında ivazsız olarak herhangi bir yolla bir kişiden başka bir kişi ya da kişilere intikalinde de yukarıdaki açıklamalar geçerlidir.

cc) Gayrimenkul Malların Değerlemesi

Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun ya da olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir (VİVK.m.10/b).

Emlak vergisine esas olan değer, gayrimenkulün ivazsız intikalinden önce malikinin verdiği en son emlak vergisi beyannamesinde gösterdiği ve asgari beyan değerinden az olmayan emlak vergisine esas alınmış matrahtır.

Emlak vergisine esas alınan matrahın belirlenmesi ya da nasıl oluştuğu vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Özellikle bu değer bir değerlendirme ölçüsü olarak usul kanununda hatta maddi vergi kanunlarında da temel alındıysa önemi daha da artmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre, bina vergisi, yükümlülerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak, yükümlülerin

²⁷ Mirasçılar işletmeye ortak olarak devam etmeleri durumunda, ölüm tarihinden hesap dönemi sonuna kadar olan sürede elde ettikleri kazanç o dönemin zirai kazancı olduğundan gelir vergisi yükümlüsü olarak beyan edeceklerdir.

beyan edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile EVK.'nın 20'nci maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak, 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması durumunda, yükümlünün beyanı vergi dairesince²⁸ maliyet bedeline yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve yükümlüye bildirilir.

Aynı Kanununun 20'nci maddesi de arazi vergisinde beyan esasını düzenlemektedir. Buna göre, arazi vergisi yükümlülerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak, yükümlülerin arsalar ve arazi ile ilgili olarak beyan edecekleri değerler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler, arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması durumunda yükümlünün beyanı vergi dairesince birim değere göre hesaplanan tutara yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve yükümlüye bildirilir.

Söz konusu maddelerle getirilen asgari beyan esası, yükümlülerin matrah olarak beyan edecekleri vergi değerlerinin asgari miktarlarını belirlemek amacıyla bina, arsa ve araziler için getirilmiş bulunan bir vergi güvenlik kurumudur.²⁹

²⁸ Emlak Vergisi Kanunu 37'nci maddesinde yapılan değişikliklerle bu kanunda geçen "Vergi Dairesi" tâbirinin belediyeleri ifade edeceği, 11'inci ve 21'inci maddelerinde yapılan değişikliklerle de bina ve arazi vergisinin belediyeler tarafından tarh ve tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, emlak vergisi 1.11986 tarihinden itibaren belediyelerce tarh, tahakkuk ve tahsil edilecektir. (Bkz. 4.12.1985 tarih ve 3239 s.Kanun).

²⁹ Mert-Saraç ve diğer., s.219.

Asgari beyan sistemi yükümlülerin beyan edecekleri değerlere idarece bir alt sınır getirilmesini ifade etmektedir. Buna göre yükümlüler bina, arazi ve arsaların değerini idarece belirlenen esaslara göre tespit edilen tutarlardan daha düşük gösteremeyeceklerdir. Diğer taraftan Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan rayiç bedel esası aynen muhafaza edildiğinden ve buna göre yükümlülerin görevi, gayrimenkullerin rayiç bedelini beyan etmek olduğundan, asgari değerden daha yüksek bir değerle beyanda bulunulması olanaklı ve gerekli bulunmaktadır.³⁰

Asgari beyan esasının uygulanmasında beyannamenin veriliş nedeninin herhangi bir önemi yoktur. Beyanname ister genel beyan, isterse yıl içindeki değişiklikler nedeniyle verilmiş olsun ortada beyanname ile bildirilen bir vergi değeri sözkonusu olduğundan asgari beyan esasında uygulanacaktır.³¹

Veraset ve intikal vergisine konu gayrimenkul intikalinde, yükümlüler, yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde verilen en son emlak vergisi beyanamesinde gösterilen ve asgari beyan değerinden az olmamak üzere emlak vergisi tarhına esas alınmış değeri beyan edebilirler.

Ancak, yükümlüler bu değeri beyan etmekte zorunlu olmayıp bu değerden daha yüksek olabilecek bir tutarı beyan edebilirler. Çünkü, yasa hükmü emlak vergisine esas olan değeri değerlemeye esas almıştır. Bilindiği ve yukarıda ana hatlarıyla emlak vergisine esas tutarın nasıl belirleneceği konusuna değinildiği üzere, enflasyonun yüksekliği ve rant kavramının belli bölgelerde yoğunlaşması asgari beyan esasına göre belirlenen tutarların rayiç bedelin altında kalmasına neden olmaktadır. Kaldı ki, asgari beyan esasının getirilmesi emlak vergisi yönünden bir güvenlik önlemidir ve rayiç bedelin beyan edilmesinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla, veraset ve intikal vergisinde amaç, intikal eden

³⁰ Mert-Saraç, ve diğer., s.65.

³¹ Mert-Saraç ve diğer., s. 220.

servetin vergilendirilmesi olduğundan yükümlüler, emlak vergisine esas değerden az olmamak üzere gayrimenkulün değerini beyan edeceklerdir.³²

Yükümlülerin, gayrimenkuller için asgari beyan tutarlarından daha düşük bir tutar beyan ederek, idarenin emlak vergisine esas değer üzerinden yaptığı tarhiyatı dava konusu yapması ve yargı tarafından da bilirkişi aracılığıyla rayiç bedel tespiti yaptırılması olanaklı bulunmamaktadır. Çünkü, yasa hükmü emlak vergisine esas değeri ölçü olarak belirlemiştir.

Konuya ışık tutan Danıştay kararı da vardır.³³

³² 1.1.1983 tarihine kadar gerçekleşen intikallerde gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun ya da olmasın rayiç bedelle değerlendirilir.

³³ "Temyiz İsteminde Bulunan :....."

Vekil : Av.....

Karşı Taraf : Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstem Özet: Ocak 1986 ayında hibe yoluyla intikal eden gayrimenkuller nedeniyle verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilen değerlerin, emlak vergisi beyannamesinde gösterilen değerlerden çok düşük olduğunun anlaşılması üzerine emlak vergisi beyannamesinde gösterilen değerler üzerinden salınan kusur cezalı veraset ve intikal vergisini; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10/6 maddesinde intikal eden gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği, Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde de vergi değeri emlak vergisinin mevzuna giren bina ve arazinin rayiç bedeli olduğu, rayiç bedelin ise bina ve arazinin beyan tarihindeki normal satım bedeli olduğunun belirtildiği, hibe suretiyle intikal eden taşınmazların intikal tarihindeki rayiç değerlerinin tesbiti hususu teknik bilgi ve tecrübeyi gerektirdiğinden ve esasen davacı da taşınmazların değerinin bilirkişi marifetiyle tesbitini talep ettiğinden bilirkişi incelemesi yaptırıldığı, rapora göre taşınmazların bulunduğu çevrede yapılan araştırma ihtilafı, gayrimenkullere emsal olabilecek gayrimenkul bulunmadığından arazi bedelinin tesbitinde kapitilasyon oranı yöntemi kullanıldığı ve m²'sinin 200.873.- liradan yapılan hesaplamalar sonunda mevkiinde bulunan 176.00 m²'lik arazinin tamamı 110.398.000 lira Mah. yolu mevkiinde bulunan 111.150 m² arazinin tamamının 87.033.950./ lira olduğu sonucuna varıldığı, bilirkişi raporunda açıklanan hususların mahkemece de uygun görüldüğü gerekçesiyle tasdik eden 2. Vergi Mahkemesinin 29.3.1988 tarih ve 280 sayılı kararının; bilirkişi raporuna göre tesbit edilen matrah farkında maddi hata olduğu, bilirkişi raporuna itirazlarının mahkemece incelenmediği, gayrimenkullerin hibe tarihindeki emlak vergisi değerinin hibe eden tarafından 620.000.- lira olarak gösterildiği ve veraset vergisine esas alınması gereken değerinde bu değer olduğu ileri sürülerek bozulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti: Hukuki dayanaktan yoksun bulunan temyiz isteminin reddi yolundadır.

Danıştay Savcısının Düşüncesi: 1318 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2591 sayılı Kanunu'nun 2. maddesiyle değişik 10/b maddesinde; gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu konuya açıklık getirmek için çıkarılan ve 7 Mart 1984 gün ve 18334 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 22 sayılı Genel Tebliğde

dd) Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi

İvazsız şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden menkul mallar ve gemiler ticari işletmeye dahil olsun ya da olmasın rayiç bedelle değerlendirilir (VİVK.m.10/c).

de, 1.1.1983 tarihinden itibaren gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği, takdir komisyonları aracılığıyla gayrimenkuller için belirlenen emlak vergisi değerlerinin veraset ve intikal vergisi için aynen geçerli olacağı açıklanmıştır.

Bu durumda 2591 sayılı Kanunun yürürlüğünden sonra gayrimenkuller için rayiç bedel takdirine gidilemeyeceği gibi Vergi Mahkemelerince bilirkişi incelemesi yoluyla rayiç değer belirlenmesi yoluna da gidilemez.

Vergi Mahkemesinin, önüne gelen veraset vergisi uyuşmazlığında, emlak vergi değeri miktarının yerinde olup olmadığı yönünden bir inceleme yapmasına da olanak bulunmayıp, yapılması gereken husus, veraset vergisinin matrahını oluşturan emlak vergi değerinin hangi miktar üzerinden kesinleştiğinin saptanmasıdır.

Dava konusu olayda ise, Vergi Mahkemesince bu yola gidilmeyerek rayiç değer bilirkişi incelemesi ile belirlenmesi yoluna gidilmesinde mevzuata uyarlık bulunmadığından, yükümlü temyiz isteminin kabulü ile emlak vergi değerinin hangi miktar üzerinden kesinleştiğinin saptanmasından sonra karar verilmek üzere mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci dairesince Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten sonra gereği görüldü:

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2591 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değişik 10/b maddesinde, gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu konuya açıklık getiren 7.3.1984 tarih ve 18384 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 22 sayılı Genel Tebliğde de 1.1.1983 tarihinden itibaren gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği, takdir komisyonları aracılığıyla gayrimenkuller için yapılan rayiç bedel takdirine ilişkin işlemlere son verildiği, intikal eden gayrimenkuller için belirlenen emlak vergisi değerlerinin veraset ve intikal vergisi için de aynen geçerli olacağı açıklanmıştır.

Bu durumda 2591 sayılı Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonra intikal eden gayrimenkuller için rayiç bedel takdirine gidilemeyeceği gibi, Mahkemelerce rayiç değer bilirkişi incelemesi yoluyla tesbit ettirilmesi de mümkün değildir.

Uyuşmazlık konusu olayda yukarıda açıklanan madde hükmü karşısında Mahkemece veraset vergisi matrahını oluşturan emlak vergisi değerinin hangi miktar üzerinden kesinleştiğinin saptanması ve buna göre bir karar verilmesi gerekirken, rayiç değer bilirkişi incelenmesi ile tesbiti yoluna gidilerek tarhiyatın onanmasında isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle 2. Vergi Mahkemesince verilen 29.3.1988 tarih ve 280 sayılı kararın bozulmasına, bozma kararı üzerine Mahkemece yeniden verilecek kararlarla birlikte yargılama gideri de hüküm altına alınacağından, bu hususta ayrıca hüküm tesisine gerek bulunmadığına 9.11.1988 tarihinde oybirliği ile karar verildi." Danıştay 7.D.E. 1988/4087, K. 1988/2511, Lebib Y. Sıra No: 35.

Rayıç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK. mük.m.266). Rayıç bedelin tespitinde malın sahibinin satış halinde isteyeceği bedelle birlikte alıcı olacak kişinin vereceği bedel de gözönünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla, rayıç bedelin tespitinde piyasada aynı nitelikteki malların alım satım bedellerinin de gözönüne alınması gerekir.³⁴

Bu durumda, rayıç bedel emsal bedelin içine girmektedir. Çünkü, normal alım satım değeri emsal bedeli tanımlar. Bir malın piyasa fiyatı aynı özellikteki malların piyasada oluşmuş fiyatına eşittir. Vergi Usul Kanunu'nda emsal bedel "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir."³⁵ şeklinde tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere emsal bedel üç şekilde tespit edilmektedir (VUK.m.267). Bunlardan birinci sırayı oluşturan ortalama fiyat esası ile ikinci sırayı oluşturan maliyet bedeli esasında değerlendirme yükümlülükleri tarafından; takdir esasına göre emsal bedel tespiti yetkili takdir komisyonları tarafından yapılmaktadır.

Yükümlülüklerce, mal emsal bedelinin maliyet bedeli esasına göre tespiti yapılırken yalnızca maliyet bedelinin emsal alınmamasına özen gösterilmesi gerekir. Bu şekilde tespit yapılırken zaten malın maliyeti bilinmektedir ya da sağlıklı olarak hesaplanabilmektedir. İşte, maliyet bedeli olarak belirlenen değere, perakende satışlar için % 10, toptan satışlar için ise % 5 eklenerek emsal bedeli belli edilir.

Menkul malların ve gemilerin değerlemesinin güç olduğu durumlarda, yükümlülüklerin talebi üzerine de takdir komisyonları servet değerlemesi

³⁴ Yılmaz, s. 53.

³⁵ VUK. m. 267.

yaptıklarından, olası hatalara meydan vermemek için emsal bedelinin bu komisyonlara takdir ettirilmek suretiyle beyanı daha uygundur.³⁶

Belirtilmesi gereken bir konu da nakit olarak kalan paralardır. Murisin bıraktığı paralar ile işletmeden çektiği ve sağlığında tüketmeyerek ölüm tarihi itibariyle herhangi bir şekilde bu paralardan nakit olarak bulunan tutarlar da ticari olmayan servet unsurları arasında menkul mal olarak beyan edilir.

ee) Menkul Değerlerin ve Yabancı Paraların Değerlemesi

1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi

Hisse senetlerinin değerlendirilmesi borsada kayıtlı olup olmamalarına göre iki şekilde yapılacaktır.

Hisse senedi (esham) borsada kayıtlı ise, ölüm tarihinden önce gelen (ölüm tarihine takaddüm eden) üç yıl içindeki en son işlem değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde işlem görmemiş ise itibari değerle değerlendirilir (VİVK. m.10/d).

Burada önemli bir konu da kurucu hisse senetleridir.

Yalnızca şirket karından pay alma hakkı veren fakat, sermayeden pay vermeyen kurucu hisse senetlerinin üzerinde yazılı bir değer yoktur. Bu hisse senetleri de borsada kayıtlı iseler borsa rayiciyle, borsada kayıtlı değilse, halihazır değerlerini bulma yöntemine göre değerlendirilir.³⁷

³⁶ Arıca, (Değerleme) s. 240.

³⁷ 'Halihazır Değerleri Bulma Yöntemi' konusunda bkz. 49-no'lu dn.

2. Tahvillerin Değerlemesi

Tahviller VUK.'nun 266.ncı maddesindeki hükümlere göre değerlendirilir (VİVK.m.10/e). Söz konusu madde itibari değeri tanımlamaktadır. Buna göre, tahviller nominal değer de denilen üzerlerinde yazılı olan itibari değerle değerlendirilir.

3. Yabancı Paraların Değerlemesi

Yabancı paralar, borsa rayici ile, borsa rayicinin bulunmaması durumunda Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kura göre değerlendirilir (VİVK.m.10/f).

Bilindiği gibi borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir. Ülkemizde kambiyo borsası bulunmadığından yabancı paraların da borsa rayici ile değerlendirilme olanağı yoktur.

Bu durumda yabancı paraların değerlendirilmesi, Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği kurlar esas alınarak yapılacaktır. Bize göre, Maliye Bakanlığı, döviz kurlarındaki yükselmeler nedeniyle T.C. Merkez Bankasının belirlediği değerlendirme günündeki kurların değerlemeye esas alınacağını VİVK.Genel Tebliğiyle düzenlemesi yabancı para cinsinden intikal eden servetin gerçek değerinin zamanında vergilendirilmesi sonucunu doğuracaktır. (İdare tarafından yapılacak son tarhiyatta T.C. Merkez Bankası kurları değerlemeye esas alınacak olsa da ilk tarhiyatla son tarhiyat arasında geçen süre ve yüksek enflasyon nedeniyle vergi gelirleri aşınmaya uğrayabilmektedir.)

ff) Hakların Değerlemesi

Tescile tâbi bütün hakların değerleri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerleridir (VİVK.m.10/g). Yükümlüler, tescile tâbi hakların tapuda kayıtlı değerlerini beyan edeceklerdir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bütün haklar (Sınai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) yükümlüler tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta gözönüne alınmaz.

b. Vergi Yönetimi Tarafından Yapılacak Değerleme

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, idarenin, bu maddedeki esaslara göre yükümlüler tarafından beyan edilen değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten en geç on beş gün içinde tarh edeceği, tarh edilen vergilerin de intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre ikmal edileceği belirtilmiştir.

Anılan maddenin ilk fıkrasında ise, veraset ve intikal vergisinin matrahının, intikal eden malların VUK.'na göre bulunan değerlerinin olduğu hüküm altına alınmıştır.

Veraset ve intikal vergisine konu servet intikalleri olduğundan dolayı Vergi Usul Kanunu'nun 'Servetleri Değerleme' ile ilgili hükümlerine göre vergi yönetimi tarafından yapılacak değerleme sonucunda bulunacak tutar verginin kesin matrahına konu olacak ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergi ile ilk tarhiyatla karşılaştırılarak aradaki fark ikmal edilecektir.

Yönetim adına değerleme takdir komisyonları tarafından yapılır (VUK. m.72-74, 298).

aa) Ticari Sermayenin Değerlemesi

1. Bilanço Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Ticari Sermayenin Değerlemesi

Ticari özsermayenin belirlenmesi için vergi yönetimi tarafından yapılacak değerlemede, değerlemeye değerlendirme günü itibariyle çıkarılacak bilanço esas alınacaktır ve bilanço kalemleri ayrı ayrı değerlendirilecektir.³⁸

Diğer yandan, ticari sermayenin değerlendirilmesinde, vergiye konu sermayenin bilanço esasında ya da işletme hesabı esasında defter tutulan bir işletmeye ait olmasının veya götürü usulde yükümlü birisinden intikal etmesinin bir önemi yoktur.

2. İşletme Hesabı Esasında Defter Tutulan İşletmelerde Ticari Sermayenin Değerlemesi

İşletme hesabı esasında defter tutulan bir işletmenin ivazsız olarak herhangi bir şekilde bir kişiden başka bir kişiye intikalinde, değerlendirme günü itibariyle hesabın kapatılarak gelir ve gider toplamları arasındaki farka, işletmeye ait gayrimenkul, mal, demirbaş, taşıt aracı ve diğer kıymetlerin intikal tarihindeki değerleri eklenerek ticari servet tespit edilecektir. Vergi yönetimi, intikale konu servet unsurlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirir. Değerleme sonucunda, gelir-gider farkı ile envanter ve demirbaş liste ya da defterinde yer alan varlıkların değerlendirilmiş tutarları ilişkilendirilerek verginin matrahı belirlenir.

³⁸ "Mükelleflere, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere, ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosunu veya ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoysu esas alarak özsermayeyi hesap edip beyanname vermeleri hususunda seçim hakkı tanındığı halde, idarece ölüm tarihi itibariyle intikal eden malların VUK. göre değerlendirilmesi sonucu bulunan fark üzerinden ikmalen tarhiyat yapılacağı" DŞ.9.D.11.12.1989 T.E. 1989/2393, K. 1989/3411, (Can-Kavak, s. 55).

3. Götürü Usule Tâbi Yükümlülerin İvazsız İntikale Konu İşletmelerine İlişkin Değerleme

Götürü usule tâbi olanlarda gelirler önceden tespit edilmektedir. Ancak, intikal tarihine kadar elde edilen, kâr, işletmeye dahil edilmiş bulunan gayrimenkul, mal, demirbaş ve diğer kıymetlerin değerlendirme günündeki değerlerinin toplamı ticari serveti oluşturur.

4. Şahıs Ortaklıklarında Ticari Sermayenin Değerlemesi

Adi, adi komandit ve kollektif şirketlerin ortakları ile eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının ölümü durumunda veya herhangi bir şekilde gerçekleşen ivazsız intikallerde, şahıs işletmelerinin ivazsız intikalinde olduğu şekilde işlem yapılacaktır. Veraset yoluyla ivazsız kazanımda bulunanlar ölüm tarihi itibarıyla çıkarılacak ya da bir önceki hesap dönemi bilançosuna göre tespit edilen özsermayeden ölenin hissesine isabet eden miktarı ticari sermaye olarak beyan ederler; ancak, vergi yönetimi ölüm tarihindeki şirket bilançosunu esas alır ve bu bilançoda yeralan alacak ve borçları, bireysel işletmelerde olduğu gibi değerlendirilerek, bulunan ticari varlıktan ölen kimsenin hissesine düşen tutarı vergiye matrah kabul eder.³⁹

Vergi yönetimi, değerlendirme günü itibarıyla ticari servet içinde yeralan,

-Malları, gemileri, taşıtları, tesisat ve makinaları, demirbaş ve diğer menkul malları emsal bedelleri ile (VUK. m.292),

-Hisse senetlerini, tahvilleri borsa rayici ile, borsada kayıtlı olmayan hisse senedi ve tahvilleri emsal bedelleri ile (VUK. m.294/I),

³⁹ Özbalcı, s. 641.

-Yabancı paralar ile yabancı paralar üzerinden düzenlenmiş alacak ve borç senetlerini Vergi Usul Kanunu'nun 280,281 ve 285'inci maddeleri hükümlerine göre,

-Senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçları VUK.'nun 281 ve 285'inci maddelerine göre (VUK. m.295),

-Tescile tâbi hakları tapu siciline kaydedilen bedeli ile, tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla belirtilenler dışında kalan (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) bütün haklar emsal bedelleriyle (VUK. m.296),

-Gayrimenkulleri vergi değeriyle (VUK.m.297), (1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda 2587 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bina ve arazide vergi değeri, belli ölçülere bağlanmıştır. Yükümlüler belirlenen asgari vergi değerinden daha düşük bir beyanda bulunamazlar. Bunun dışında emlak vergisi tarhına esas değer, bina, arazi ve varsa hangi vergi konusuna girerse girsin geçerli olacaktır. Bu nedenle, vergi yönetiminin, yükümlüler tarafından emlak vergisi değeri ile beyan edilecek bina, arsa ve arazi için, veraset ve intikal vergisi bakımından ayrı bir değerlendirme yapması gerekmemektedir.)

Değerler

Vergi yönetimi, yukarıdaki ölçülere göre ticari serveti değerledikten sonra, varsa ticari servet dışındaki intikal konusu malları, borç ve alacakları da aynı ölçülere göre değerleyerek matrahı tespit eder. İzleyen bölümlerde bu konular da ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

bb) Tarımsal Sermayenin Değerlemesi

Vergi yönetimi tarımsal işletmelere ait sermayenin değerlemesinde, ölüm günü itibariyle düzenlenen bilançoğu değerlendirilmeye esas olacaktır.

Ticari işletmelerde olduğu gibi,

-Mallar, gemiler, taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar emsal bedeli ile (VUK. m.292),

-Hisse senedi ve tahviller, borsa rayici ile, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinde peçeleme (muvazaa) olduğu anlaşılırsa değerlendirilmeye emsal bedeli ile (VUK. m.294, 263),

-Yabancı paralar ve yabancı para ile olan alacak ve borçlar, intikal tarihindeki döviz kurları ile (VUK. m.294), (Her ne kadar, maddede 'yabancı paralar üzerinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri' deyimini kullanılmışsa da, senetsiz borç ve alacakların, örneğin, ölen şahsın yabancı para ile tahakkuk eden fakat ölüm tarihinde henüz tahsil edilmemiş komisyon alacağının da resmi döviz kuru ile değerlendirilmesi gerekir.)⁴⁰

-Bina ve arazi vergi değeri ile (VUK. m.297)

-Türk parası ile olan alacak ve borçlar, senede bağlanmış olsun olmasın, iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçlar gibi (VUK.m.295),

-Ticari sermayeye dahil gayrimaddi haklardan, tapuda tescilli olanlar, tapu sicilinde kayıtlı olan bedelle, diğerleri emsal bedelle (VUK. m.296),

⁴⁰ Özbacı, s. 640.

Değerlenir.

cc) Gayrimenkul Malların Değerlemesi

Vergi yönetimi gayrimenkulleri Vergi Usul Kanunu'nun 297'nci maddesine göre değerler. Söz konusu madde hükmüne göre, ticari sermayeye dahil olsun ya da olmasın bütün binalarda arazi vergi değeri ile değerlendirilir.

Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bu bedel Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi ile aynı maddede belirtilen tüzük hükümlerine uygun olarak tespit edilir (VUK. m. 268).

Bununla birlikte, EVK.'nın 10 ve 20'nci maddelerinde bina, arsa ve araziler için asgari ölçülere göre değer tespiti esası getirilmiştir. Söz konusu maddelerde yeralan hükümlere göre, binalar için beyan edilecek rayiç bedel, bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanacak maliyet bedelinden, arsalar için beyan edilecek rayiç bedel ise, mahalle muhtarlıkları itibariyle takdir olunan birim değerler esas alınarak hesaplanacak tutardan düşük olamayacaktır.

Yasanın açıklanan hükümleri ile bina ve arsalar için beyan olunacak değerler yönetimce tespit edilen belli karinelere dayandırılmıştır. Dolayısıyla, aksi sabit oluncaya kadar delil niteliğindeki bu karinelere uygun olarak bildirilen değerleri aynen kabul etmek gerekir. Söz konusu karinelerin aksinin maddi delil ve sağlıklı emsalle (kesinleşmiş yargı kararı, resmi makamlarca yapılmış kıymet takdirleri, taraflarca doğruluğu kabul edilen devir ve temlik bedeli gibi) ispatı halinde, bu delillere göre belirlenen değer emlak vergisinin tarhına esas alınacağı doğaldır. Diğer taraftan, araziler için yükümlüler tarafından beyan edilen değerleri aksi sabit oluncaya kadar geçerli saymak gerekir. Ancak, bildirilen değer gerçeğe uygun olmadığı maddi delil veya sağlıklı emsalle

ispatı durumunda yeniden tespit olunan değer üzerinden emlak vergisi tarhiyatı yapılması gerekir. Açıklandığı gibi, emlak vergisinin matrahı belli esaslara bağlanmıştır. Bu nedenle, Emlak Vergisi Kanunu ve mevzuatı da gözönüne alınarak, verilen vareset ve intikal vergisi beyannamelerinde gayrimenkuller için gösterilen değerlerin emlak vergisine esas olan değerden düşük bulunmaması durumunda, veraset ve intikal vergisinin tarhına bu değerlerin esas alınması gerekir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilen değer emlak vergisi tarhına esas değerden düşük olması halinde tarhiyatın emlak vergisine esas olan değer üzerinden yapılması gerekir.⁴¹

Diğer yandan, cari yıla ilişkin olarak belirlenen emlak vergisine matrah asgari tutarlar o yılda gerçekleşen intikallerde gözönüne alınması gerekir. Çünkü, gayrimenkulün o yıl içindeki değeri o yılda gerçekleşen intikal değerini de yansıtır. Emlak vergisi beyanının veraset ve intikal vergisi beyanından sonra yapılmış olması önceki yıllara ilişkin vergi değerinin veraset ve intikal vergisi matrahına esas alınmasını gerektirmez. Nitekim yargının görüşü de bu yöndedir.⁴²

⁴¹ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri no: 22.

⁴² "Uyuşmazlığın, 15.1.1986 tarihindeki ölüm üzerine varislere intikal eden gayrimenkuller için veraset vergisi matrahının 1983 genel beyan döneminde muris tarafından beyan edilen emlak vergisi değerini mi yoksa 1986 genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değerini mi esas alınacağı hususuna ilişkin bulunduğu, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesinde, gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceğinin öngörüldüğü, aynı kanunun 11. maddesinde de, bu vergiye mevzu olacak malların değerlendirilme gününün, miras yoluyla vuku bulan intikallerde mirasın açıldığı gün olduğunun belirtildiği, olayda ölüm 15.1.1986 tarihinde olduğuna göre değerlendirilme gününün de aynı tarih olması ve intikal eden gayrimenkullerin de bu tarihteki emlak vergisine esas olan değerleri ile değerlendirilmesi gerektiği, diğer taraftan, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 9,19 ve 23. madde hükümleri uyarınca bütçe yılının 1.1.1986 tarihinde başladığı, dolayısıyla emlak vergisi mükellefiyetinin de bu tarihten itibaren başlayacağı, emlak vergisi beyannamesinin ocak ayından ağustos ayının sonuna kadar verilebileceği, 1986 genel beyan dönemi için asgari m² birim fiyatları da 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi uyarınca genel beyan yapılacağı sürenin başlangıcından dört ay önce tespit ve Resmi Gazetede ilan edildiğinden, 15.1.1986 tarihinde meydana gelen ölüm nedeniyle intikal eden gayrimenkuller için 1986 genel beyan döneminde tespit ve ilan edilen değerler üzerinden emlak vergisi beyannamesi verildikten sonra veraset beyannamesinin verilmesi gerektiği, bu nedenle 1986 genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi

dd) Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi

Ticari sermaye içinde yer almayan servet unsurlarından olan menkul mallar ve gemilerin değerlemesi emsal bedelle yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 298'inci maddesi hükmünde, ticari sermayeye dahil olmayan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi menkul malların ve gemilerin emsal bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

Bu tür malların emsal değerlerinin başka şekilde tespiti olanaklı olmadığından takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Takdir komisyonu bedel tespit etmek için bu malların piyasa değerlerini, maliyetlerini, yıpranma ya da değer kazanma durumlarını araştırdıktan sonra karar verir.⁴³

ee) Menkul Değerlerin ve Yabancı Paraların Değerlemesi

1. Hisse Senetlerinin Değerlemesi

Servet içinde yer alan hisse senetleri ticari sermayeye dahil olsun ya da olmasın borsa rayici ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı olmayan ya da borsada kayıtlı olmasına karşın borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa hisse senetleri emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK. m.294/I).

Borsa değerinin yerine emsal bedel alınması için peçeleme yapanların serveti değerlendirilecek kişi veya kişiler olması gerekmediği gibi diğer kişilerin

değeri esas alınarak vergi dairesince yükümlü adına yapılan tarhiyatta isabetsizlik görülmediği..." DŞ.9.D.E.1989/2930, K. 1990/3220, Lebib Y. Sıra No: 44.

⁴³ Yılmaz, s. 244.

piyasa koşullarını yapay olarak değiştirmeleri sonucunda, hisse senedinin borsa değeri yapay olarak oluşursa da emsal bedeli ile değerlendirilir.⁴⁴

Emsal bedelinin tayin ve tespiti takdir komisyonlarınca yapılır.⁴⁵

Takdir komisyonları emsal bedeli ile değerlemede değişik veri ve ölçülere göre tayin ve tespitte bulunabilirler. Örneğin, hisse senedinin bilanço değerini, yani işletmenin özsermayesi hisse senedi adedine bölünerek bulunacak maktu değeri emsal bedeli olarak tayin ve tespit edebilirler.⁴⁶

Bu tespitte cari dönem kârından kurumlar vergisine isabet eden kısmın indirilmesi gerekir. Fakat, değinilen bilanço değerine bağlı kalınması her zaman için değerlendirilmede sağlıklı sonuç vermeyebilir.⁴⁷ Diğer yandan, bu şekilde yapılacak bir hesaplama ile gerçek değere yakın bir bedel tespit edilebilmesi için şirketin varlıklarının o anda satılmaları durumunda sahip olacakları değerlerinin özsermayenin tespitine esas alınması gerekir. Bu da özsermaye tespitinde varlıkların emsal bedellerinin değerlendirilmesine esas alınması demektir.⁴⁸

Bilanço değerinden devinimle emsal bedel tespitinde, bilanço değerinin hisse senedinin emsal bedelinden çok daha farklı olduğu durumlar ile karşılaştırılması da olasıdır. Örneğin, yüzde yüz temettü dağıtan bir şirkette nominal değer, emsal bedel tayinine esas alınması olanaklı değildir.

⁴⁴ Yılmaz, s. 245.

⁴⁵ Arıca, (Değerleme) s. 243; Yılmaz, s. 245.

⁴⁶ Arıca, (Değerleme) s. 243, Yılmaz, s. 246.

⁴⁷ Yılmaz, s. 246; Arıca (Değerleme) s. 244.

⁴⁸ Yılmaz, s.246.

Bundan başka, emsal bedel tespitinde, özsermaye ile birlikte gizli yedeklerin ve ileride ödenmesi gereken tazminat ve benzeri giderlerin de dikkate alındığı tasfiye değerini, getirdiği kâr payına göre hesaplanan kapitilizasyon değerini⁴⁹ kullanmak da olasıdır.

Bu yöntemlerin birini ya da birden fazlasını kullanmak olasıdır. Hisse senetlerinin emsal bedelinin tespitinde gözönüne alınması gereken, şirketin verimliliği, teknik yapısı, mali yapısı, riskleri, içinde bulunduğu sektörün koşullarıyla birlikte ülke ekonomisinin durumu, şirketin planladığı yatırımlar ve benzeri pek çok unsur vardır. Ancak, bütün bu unsurların kullanılması emsal bedelinin gerçek değeri tam olarak temsil ettiği ya da gerçek değere en yakın değer olduğunu da göstermez. Çünkü, bütün hesaplama yöntemlerinin belli ölçüde eksiklikleri ve üstünlükleri vardır.⁵⁰

Belirtilmesi gereken diğer bir konu da kurucu hisse senetlerinin durumudur. Şirket sermayesi içinde bir pay tanımlamayan, fakat, yalnızca şirket kârından pay alma hakkı veren kurucu hisse senetlerinin üzerinde yazılı bir değer yoktur ve borsada kayıtlıysalar borsa rayici ile borsada kayıtlı değilse emsal bedeli ile değerlendirilir. Bunların, bilanço ya da tasfiye değeri olmadığından emsal bedelleri kapitilizasyon yoluyla tespit edilebilir.

2. Tahvillerin Değerlemesi

Tahvillerin değerlendirilmesi de hissesenetlerinde olduğu gibidir. Borsada kayıtlıysalar borsa rayiciyle, borsada kayıtlı değilse emsal bedelleri ile

⁴⁹ Kapitilizasyon değeri, hisse senedinin son üç yılda getirdiği kâr payı ortalamasının cari faiz haddine bölünmesiyle bulunur. Örneğin, 1994 yılında 500.000.- TL, 1995 yılında 300.000.- TL, 1996 yılında da 700.000.- TL. kâr payı getiren hisse senedinin hali hazır (kapitilizasyon) değeri, cari faiz haddinin de % 50 olduğu varsayımıyla $((500.000+300.000+700.000)/3=500.000.-\text{TL}$ ortalama değer/ 0.50=) 1.000.000.- TL olacaktır. 50) Yılmaz s. 246.

⁵⁰ Yılmaz, s. 246.

değerlenirler. Borsa rayicinin oluşumunda peçeleme (muvazaa) olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedeli esas alınır (VUK.m.294/I). Emsal bedeli takdir komisyonunca takdir edilir.

Tahvillerin emsal bedellerinin tespiti pek güçlük çıkarmaz. Tahvilin cinsine göre, faiz oranları veya tahvilin kâr payı içermesinde tahvili çıkaran şirketin kârlılık durumu esas alınarak emsal bedeli tespit edilir.

3. Yabancı Paraların ve Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borç Senetlerinin Değerlemesi

Yabancı paralar ile yabancı paralar üzerinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri ticari işletmeye dahil olsun ya da olmasın iktisadi işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümlere göre değerlendirir.

Sözkonusu hükümleri düzenleyen VUK.'nun 280'inci maddesine göre, yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa bu değer yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paraların borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir. Bu hükümler yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da geçerlidir.

Ülkemizde döviz borsası olmadığından borsa rayici ölçüsü kullanılamamaktadır. Bu nedenle, değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilmektedir. Fakat, Maliye Bakanlığı yayınladığı genel tebliğlerle uygulanacak kurları belirlerken serbest kur uygulamasına geçildikten sonra değerlemede uygulanacak kurların ekonomik ilişkilerde uygulanacak gerçek kurlara uygun olması ve sık sık kur tespit ve ilan edilme zorunluluğunu ortadan kaldırmak amacıyla yayınladığı 130 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle bakanlıklarınca kur tespiti yapılmadığı sürece, Türkiye

Cumhuriyeti Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilen döviz alış kurlarının değerlemelere esas alınması kuralını getirmiştir.

Bununla birlikte, Maliye Bakanlığı her yılın sonunda yıl sonunda yapılacak değerlemeye esas alınacak döviz kurlarını yayınlamaktadır. Veraset ve intikal vergisine konu değerlendirme işlemlerinde, intikalın bu tarihlerde gerçekleşmesi durumunda belirlenen sözkonusu kurların esas alınacağı tâbidir. Ancak, genel olarak, servete dahil yabancı paralar ile yabancı para üzerinden düzenlenmiş borç ve alacak senetleri ölüm ya da intikalın gerçekleştiği gün, bir başka deyişle, değerlendirme günü T.C. Merkez Bankasının belirlediği döviz alış kuru ile değerlendirilecektir.

ff) Alacakların ve Borçların Değerlemesi

İntikale konu servetin unsurlarından olan alacakların ve borçların nasıl değerlendirileceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 295'inci maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre, servet olarak değerlendirilecek senetli veya senetsiz alacak ve borçlar iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme esaslarına göre değerlendirilecektir. Aynı kanunun 281'inci maddesinde alacakların, 285'inci maddesinde borçların değerlendirilmesi düzenlenmiştir.

Alacaklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilir. Vadesi henüz gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün değerine irca⁵¹ olunabilir. Bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile

⁵¹ Irca sözcüğü, eski haline çevirme, çevrilme; geri döndürme anlamlarına gelmektedir (bkz. Ferit Devellioğlu, Osmanlıca-Türkçe Lûgat, aydın Kitabevi, Ankara, 1995, s. 445); irca olunabilir tanımlaması senetlerin değerlendirme günündeki getirisiyle birlikte sahip olduğu gerçek değerinin tespit edilebilmesi seçimlik hakkını vermektedir. (Yasa maddelerinde Türkçe olmayan sözcüklerin fazlaca yer alması yasaların eski olmasından çok, yasa metinlerini hazırlayanların çok ve çok yönlü okuma alışkanlıklarının olmaması nedeniyle Türkçe'yi iyi bilmemelerinden kaynaklanmaktadır.)

sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü değerine çevirebilirler (VUK. m.281).

Borçlar da kayıtlı değerleri ile değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü değerine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya işlemlerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü değerine irca ederler. Alacak senetlerini değerlendirme gününün değerine irca eden yükümlüler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar (VUK. m.285).

Belirtilen maddelerin hükümlerinden de anlaşıldığı üzere, vadesi henüz gelmemiş alacak senetleri ve borç senetleri reeskonta tâbi tutulabilir.⁵²

Ancak, 298'inci maddede, servetlerin değerlemesi bölümünde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların 72'nci maddede yazılı takdir komisyonu tarafından belli edileceği hükmü yer almaktadır. İki madde arasında bir çelişki var gibi görünse de, servet üzerinden alınan vergilerde vergiye matrah olacak alacak ve borç şeklindeki servet unsurlarının vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü net değerlerinin esas alınması gerektiği gerçeğinden devinimle, bu hükümlerin birlikte ele alınmasının alacak ve borçların kayıtlı değerleri ile senetlerin reeskonta tâbi tutulmuş değerlerinin ve bu değerlerin servet üzerinden alınan vergiye matrah olacak, ölümün veya intikalin meydana geldiği tarihteki

⁵² Alacak senetlerinin ve borç senetlerinin değerlendirilmesi konusunda geniş bilgi için bkz. Özbalcı, s. 598 vd.; Yılmaz, s. 187-197, 218-221; Arıca, (Değerleme) s. 157-184.

'net bugünkü değer'lerinin takdir komisyonu tarafından belirlenmesinin kastedildiğinin anlaşılması gerekir.⁵³

Burada önemli bir konuda şüpheli ve değersiz alacakların durumudur. Takdir komisyonunca, alacağın değerlendirme gününde şüpheli veya değersiz hale gelmiş olmasının veya borcun 'vazgeçilen alacak karşılığı'nı teşkil ediyor olması durumlarının da gözönüne alınması gerekir. Kaldı ki, alacak ve borçların değerinin takdir komisyonunca belli edilmesi bu nedenlere dayanır.⁵⁴

gg) Hakların Değerlemesi

1. Tapu Sicilinde Bir Bedel ile Kayıtlı Olan Hakların Değerlemesi

Tapu sicilinde bir bedel ile kayıtlı olan hakların değeri tesisleri sırasında tapu sicilinde gösterilen bedellerdir (VUK. m: 296/I).

2. Tapu Sicilinde Bedeli Gösterilmeyen Haklar ile Tapu Sicilinde Kayıtlı Olmayan Hakların Değerlemesi

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla tapu sicilinde kayıtlı olmayan hakların (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) takdir komisyonları tarafından emsal bedelleriyle değerlendirilir.

3. İntifa Haklarının Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 296'ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü intifa hakkının nasıl değerlendirileceğini düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, intifa

⁵³ Yılmaz, s. 249.

⁵⁴ Özbacı, s. 645.

hakkına konu gayrimenkulün emsal bedeli ve intifa hakkı sahibinin intikal tarihindeki yaşı değerlemenin belirleyici unsurlarındandır. İntifa hakkının değerinin saptanmasında öncelikle intifa hakkına konu gayrimenkulün emsal bedelinin belirlenmesi gerekir. Gayrimenkulün emsal bedeli takdir komisyonu tarafından tespit edilir. Bu tespitlerden sonra intifa hakları aşağıdaki şekilde belirlenir:

i) İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamışsa (yani yirmibire girmemişse), gayrimenkulün takdir edilen emsal bedelinin %70'i intifa hakkının ve % 30'u çıplak (kuru) mülkiyet hakkının değeri sayılır.

ii) İntifa hakkı sahibinin yaş intikal tarihinde yirmiye aşkınsa, ancak, yetmişin altındaysa, yirmiden sonraki her tam on yıllık dönem için % 30'luk çıplak mülkiyet hakkı yüzde on artırılır, intifa hakkı da yüzde on indirilir.

Sıralamak gerekirse, intikal tarihinde;

-İntifa hakkı sahibinin yaşı yirmiye aşkınsa, fakat otuzu doldurmamışsa, emsal bedelinin % 60'ı intifa hakkının, % 40'i çıplak mülkiyetin,

-İntifa hakkı sahibinin yaşı otuzu aşkın,fakat, kırık doldurmamışsa, % 50'si intifa hakkının % 50'si çıplak mülkiyetin,

-İntifa hakkı sahibinin yaşı kırık aşkın, fakat, elliye doldurmamışsa, emsal bedelin % 40'ı intifa hakkının, % 60'ı çıplak mülkiyetin,

-İntifa hakkı sahibinin yaşı elliye aşkın, fakat, altmışı doldurmamışsa, emlak bedelin % 20'si intifa hakkının % 80'i çıplak mülkiyetin hakkı sayılır.

iii) İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşkına, emsal bedelinin % 10'u intifa hakkının, % 90'ı çıplak mülkiyetin sayılır.

iv) Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkının değeri, yaş kaydı gözönüne alınmaksızın sürenin tam on yılı için gayrimenkul emsal bedelinin % 20'si olarak hesaplanır. Yasa hükmünde on yıl küsûrlarının ne şekilde gözönüne alınacağı belirlenmemiştir.

v) Ömür boyunca aylık gelir şeklinde gerçekleşen ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği azami sürenin bulunması gerekir. Azami sürenin ne olacağı konusunda bir belirleme yok. Eğer, intikal gerçekleşirken - örneğin, otuz yılı aşmamak kaydıyla gibi- bir koşul konulduysa bu süre azami süre olarak alınır. Ancak, bu şekilde belirlenmiş bir azami süre yoksa,- örneğin bir kimse mal varlığından bir başka kişinin 'ölünceye kadar aylık on cumhuriyet altını' ödenmesini vasiyet etmişse- burada azami süre ve azami tutar tespiti mümkün olmayıp, belli kabullerin yapılması gerekir. Yasa hükmünde buna ilişkin bir kabul yok. Ancak, intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte elliyi aşmışsa, elliyi aşan her yaş için azami tutarın yirmide bir indirilerek hesap yapılacağı hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, azami sürenin, yetmiş ile intifa hakkı sahibinin yaşı arasındaki fark olduğu kabul edilebilir. Bu şekilde bulunan süre ile gelir tutarı çarpılmak suretiyle azami tutar hesaplanır. Ömür boyu gelir, intifa hakkı sahibine belli bir tutar ödenerek tasfiye edilirse, bu şekilde ödenen tutar intikal eden tutar olarak aynen kabul edilir.⁵⁵

vi) Hayat kaydıyla ödenen rant şeklinde gerçekleşen ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin yapıldığı tarihte kırkı aşmamışsa rantın bir yıllık tutarının yirmi katı intifa hakkının değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı

⁵⁵ Yılmaz, s. 254.

ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmışsa, kırktan sonraki her tam on yıl için yirmi katın dörtte biri indirilecektir. Kanımızca on tam yılın her bir yıllık küsûru için de dörtte birin onda birinin alınması gerekir. Örneğin, ödemenin başladığı tarihte yaşı kırkbeş olan intifa hakkı sahibine sağlanan yıllık ödemenin tutarı yüzmilyon liraysa, bunun yirmi katı iki milyar lira olur. Toplam intikal tutarını bulmak için iki milyar liranın dörtte birinin yarısının iki milyar liradan düşülmesi gerekir. Böylece, rantın intikale konu bedeli bulunacaktır.⁵⁶ İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmışsa rantın değeri bir yıllık tutarıdır.

Bu açıklamalara eklenmesi gereken önemli bir konu da şudur: Bilindiği üzere, Medeni Kanu'nun 444'üncü maddesinde sağ kalan eşe mirasın mülkiyet veya intifa haklarından herhangi birisini seçmesi konusunda seçimlik bir hak tanınmış ve intifa hakkının seçiminde mirasın 1/2'sinin intifa hakkını, mülkiyet hakkını seçmesi halindeyse mirasın 1/4'ünü mülkiyetini kazanma hakkı tanınmıştı. Eşin mirasın furuu ile birlikte mirasçı olması durumunda, belirtilen uygulama, 14.11.1990 tarih ve 3678 sayılı yasayla yukarıdaki 444'üncü maddenin yeniden düzenlenerek sağ kalan eşin yalnızca belirli oranda mülkiyet hakkını kazanımına olanak tanınmasıyla önceki dönemde geçerli olan intifa hakkı veya mülkiyet hakkı seçimi yürürlükten kaldırılmıştır.

B. Matrahın Tespitinde İndirilecek Borç ve Giderler

Önceki bölümlerde ivazsız intikale konu ekonomik kıymetlerin değerlerinin nasıl tespit edileceğini incelemeye çalıştık. Bu malların değerlerinin belirlenmesi matrahın tespiti için gerekli olup yeterli değildir. Çünkü, yasayla belirtilen borç ve giderlerin olması durumunda matrah, intikale konu malların

⁵⁶ Yılmaz, s. 255.

belirlenen değerlerinden sözkonusu borç ve giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutardır.

Kazanımda bulunulan malların değerlerinden veya değerleri toplamından hangi borç ve giderlerin indirilebileceği yasa hükmüyle belirlenirken, bu indirimin yapılabilmesi için sözkonusu borç ve giderlerin beyannamede gösterilmesi koşulu getirilmiştir.

VİVK.'nun 12'nci maddesinde, matrahın tespitinde intikal konusu mal değerlerinden indirilecek borç ve giderler sayılmıştır. Buna göre, aşağıda belirtilen borçlar ve giderler matrahın belirlenmesinde indirim konusu yapılabilir:

i) Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde murisin ihticaca salih vesikalara dayanan borçları ile vergi borçları intikale konu malların değerleri ya da değerleri toplamından indirilir.⁵⁷

Belirtilen borçlar, murisin sağlığında ticari işleri ve medeni gereksinimleri nedeniyle oluşmuş, fakat, ölümünden önce ödenmemiş ve zamanaşımına uğramamış olan, mirasçılara intikal eden bütün borçları ile vergi borçlarıdır. Ölümün gerçekleştiği tarihe kadarki zamana ait olmakla birlikte ölüm tarihinde henüz tahakkuk etmemiş ve ileride tahakkuk edecek vergi borçları ile sigorta borçları da bunların içindedir. Ancak, bu borçların indirilebilmesi için, mirasçılar tarafından ödenmiş olması gerekir.⁵⁸

⁵⁷ "Veraset ve intikal vergisi incelemelerinde, muris ve varis arasında vergilendirilmeyi bertaraf etmek amacıyla (muvazaalı) bir alacak-borç ilişkisinin yaratılmış olduğu sonucuna varıldığından, bu ilişkinin, (alacak ve borcu temsil eden senedin) hükümsüz sayılması suretiyle yapılan tarhiyatın yerinde olduğu" DŞ.7.D. E.1985/2894, K.1986/286 (Lebib Y. Sıra No: 29).

⁵⁸ Arca, s. 190-191; Karakoç, s.95. "Veraset beyannamesi, mirasçılar tarafından bilinen kıymetlerin beyanı olmakta, sonradan ortaya çıkan, ihticaca salih veşikaya müstenid borç matrahtan tenzil edilir." DŞ.11.D. E. 1966/1386, K.1966/2212, (Lebib Y. S. No: 7).

Geçerli bir belgeye dayanmayan borçlar⁵⁹ ile ölüm tarihinden sonra yapılan ve/veya kanunda belirtilenler dışında kalan giderlerin terekeden düşülmesi mümkün değildir.⁶⁰ Aynı zamanda borcun dayanağı belgenin ibraz edilmesi gerekir.

Bununla birlikte, ölenin sağlığında mirasçılara yapmış olduğu borçlar da, muvazaa olmadığı ve geçerli belgelere dayandırıldığı takdirde, matrahın belirlenmesinde indirim konusu yapılabilir.⁶¹

Borçların adi ya da ticari olmasının, kanıtlama şekillerinin farklılığının, vergi hukuku yönünden bir önemi yoktur. Önemli olan borcun geçerli bir belgeye dayanmasıdır. Aksi halde, vergi kaçırma yönünden açık kapı bırakılmış olunur. Ayrıca, vergi dairesi yargı yeri olmadığından borcun varlığı hakkında delil toplamaya veya şahit dinlemeye zorunlu da değildir.⁶²

Geçerli belgelerin (ihticaca salih vesikaların) neler olduğu vergi yasalarındaki hükümlerden anlaşılmalı birlikte, konuyu yargı kararları da ışık tutmaktadır. Buna göre; ilâma dayanan borçların intikal eden malların değerinden indirilmesi gerekir.⁶³ Resmi daireler ve bankalarca verilen belgeler, adi senetler, usulüne uygun olarak tutulmuş ticari defterler,⁶⁴ noterlerce düzenlenmiş

⁵⁹ "Taraflar arasında düzenlenen satış vaadine ilişkin sözleşmelerin, sözleşmeye konu teşkil eden taşınmazların ileriki tarihlerde satışına matuf hukuki bir belge niteliği taşıdıkları, taraflar arasında yapılmış ödeme karşılığında düzenlenmiş bulunan geçerli borç senedi olmadıkça salt böyle bir sözleşmeye dayanılarak bir alacak-borç ilişkisinden söz etmek mümkün olmadığından sözleşmedeki meblağın veraset ve intikal vergisi matrahından indirilemeyeceği" DŞ.7.D., E.1984/2485, K.1985/3469 (Lebib Y. S.No: 28).

⁶⁰ "Ölüm tarihinden sonra yapılan ve kanunda belirtilenler dışında kalan masrafların terekeden düşülmesi mümkün değildir." DŞ.11.D., E. 1973/1641, K. 1974/165 (Lebib Y. Sıra No: 21).

⁶¹ Özzeybek, s. 204; Akakça, s.70.

⁶² Aren, s. 121.

⁶³ DŞ. 11.D., T.25.9.1969, E. 1969/798, K.1969/1237 (Karagözoğlu, s. 262).

⁶⁴ DŞ. 11.D., T.24.6.1970, E. 1970/1345, K. 1970/1346 (Karagözoğlu, s. 260); Aren, s. 122.

senetler⁶⁵ geçerli belge olarak kabul edilir. Bununla birlikte, ticari defterlere kayıtlı olsalar da geçerli belgeye dayanmayan borçlar terekeden düşülemez.⁶⁶

Diğer bir geçerli belge de beyannamelerdir.⁶⁷ Bir belgenin geçerli sayılabilmesi için temsil ettiği olayın gerçek olması ve belgenin olayın gerçekliğini ortaya koyması gerekir. Örneğin, gayrimenkul satış vaadi anlaşması, bu anlaşmaya dayandığı savunulan borcun murise ait olduğuna ilişkin yeterli bir belge kabul edilmediği gibi,⁶⁸ hakim tarafından tutulan tespit tutanağı da kesin hüküm ve ilâm niteliğinde kabul edilmediği için ihticaca salih belge olarak nitelendirilemez.⁶⁹ Diğer yandan, Danıştay, servet beyannamelerinin borcu ispat edici bir belge olarak kabulü konusunda endişelidir. Borcun varlığının başka belgelerle ispat edilmemesi durumunda düzenlenen servet beyannamesine dayanılarak bu borcun matrahtan indirilemeyeceğini⁷⁰ benimsemesine karşın

⁶⁵ Aren, s. 122.

⁶⁶ Dş. 11.D., T. 17.4.1968, E. 1967/2354, K. 1968/711 (Karagözoğlu, s. 265)

Mirasçı nasbı suretiyle yapılan vasiyet veya terekenin tamamına ya da kısmına ilişkin ivazsız miras sözleşmesi ile gerçekleşen intikaller, veraset yoluyla gerçekleşen intikaller olduğundan bu intikallerde de belirtilen borçlar indirilebilir. Özzeybek, s. 204.

⁶⁷ "Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan murisin, annesine belli bir meblağı borçlu olduğunu ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği, bu yıla ait bir servet incelemesi yapılmayarak gelir vergisi yönünden bu borcun kabul edilerek gelir vergisi tarhiyatı da yapılmadığının anlaşılması halinde, aynı borcun veraset ve intikal vergisi yönünden de kabulü ile matrahtan indirilmesi gerekir", DŞ.7.D.T. 21.11.1985, E. 1984/2078, K. 1985/2758, (Dş. Der. Yıl: 16,s. 62-63, 1986 s. 297/299); "İdarî yargıda re'sen inceleme esası cari olduğundan veraset yoluyla intikal eden mirasta bilançoda görülen borçların mevcudiyetini ispat eden vesika ve ticari defterlerin mahkemece incelenmesi gerekiyorsa bilirkişi incelemesi yaptırdıktan sonra karar verilmesi gerekir"; Dş. 7.D.T.21.10.1986 E. 1986/1381, K. 1986/2375, (Dş. Der. Yıl: 17,S: 66-67, 1987, s. 325-327). (Karakoç, s. 97).

⁶⁸ DŞ. 11.D.T. 31.12.1968, E.1968/862, K. 1968/2135, (Karagözoğlu, s. 263). "Taraflar arasında düzenlenen satış vaadine ilişkin sözleşmelerin, sözleşmeye konu taşınmazların ileriki tarihlerde satışına matuf hukuki bir belge niteliği taşıdıkları, taraflar arasında yapılmış ödeme karşılığında düzenlenmiş bulunan geçerli borç senedi olmadıkça salt böyle bir sözleşmeye dayanılarak bir alacak-borç ilişkisinden söz etmek mümkün olmadığından, sözleşmedeki meblağın veraset ve intikal vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir", DŞ. 7.D.T. 30.12.1985, E.1984/2485, K. 1985/3469, (DŞ. Der. Yıl: 16, S. 62-63, 1986, s. 303-304). (Karakoç, s. 97).

⁶⁹ DŞ. 11.D.T. 11.11.1968, E. 1968/886, K: 1968/1820, (Karagözoğlu, s. 264).

⁷⁰ Dş.11. D.T. 23.11.1965, E. 1965/555, K. 1965/622, (Karagözoğlu, s. 273).

sonraki kararlarında, servet beyannamesinin geçerli bir belge olarak kabulü gerektiği yolunda görüş belirtmiştir.⁷¹ Ancak, daha sonraki bir kararında, servet beyannamelerinin borcu ispat edici bir belge olarak kabul edilemeyeceği görüşünü benimsemiştir.⁷² Servet beyannameleri tek taraflı olarak düzenlendiği için, borcu ispat edici bir belge olarak kabul edilmemesi görüşü yerindedir. Ancak, servet beyanı yürürlükten kalktığı için bu tartışmanın pek önemi kalmamıştır.⁷³

Belirtilmesi gereken bir konu da mirasçı nasbı suretiyle yapılan vasiyet veya terekenin tamamına ya da kısmına ilişkin ivazsız miras sözleşmesi ile gerçekleşen intikaller, veraset yoluyla gerçekleşen intikaller olduğundan bu intikallerde de yukarıda belirtilen borçlar indirilebilir.⁷⁴

ii) Diğer surette kazanımlarda (muayyen mal vasiyeti veya ivazsız miras sözleşmesi ya da çeşitli şekillerde ivazsız olarak gerçekleşen intikaller dahil) intikal eden malın aynına taallük den borçlarla vergi borçları beynamede gösterilmek, belgeye dayanmak ve belgenin ibrazı gerektiğinde incelemeye sunmak koşullarıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Belirtilen borçlara örnek olarak, bağışlanan mala ait rehin ve ipotek borçları ile henüz ödenmemiş vergi borçları gösterilebilir.⁷⁵ Ancak, bağışlayan bağışladığı mala taallük eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüt etmiş

⁷¹ Dş. 11.D.T. 17.1.1967, E. 1966/595, K. 1967/197, (Karagözoğlu, s. 270); Dş. 11.D. T.16.12.1968, E. 1968/1445, K. 1968/2046, (Karagözoğlu, s. 264).

⁷² DŞ. 11.D.T. 29.4.1974, E. 1973/1944, K. 1974/985, (Dş. Der. Yıl: 5, S. 16-17, 1975, s. 392). (Karakoç, s. 97).

⁷³ Karakoç, s. 97 (Servet beyanı 18.4.1984 Tarih ve 2995 sayılı Yasayla yürürlükten kaldırılmıştır. R.G. 27.4.1984-18384).

⁷⁴ Özzeybek, s. 204.

⁷⁵ Arıca, s. 191.

ise, bu malı borçsuz olarak bağışlamış olacağından sözkonusu borçlar malın değerinden indirilemez.

iii) Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara ilişkin borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri beyannamede gösterilmek ve belgelendirmek koşuluyla terekeden indirilebilir.

İvazsız olarak herhangi bir şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden sözkonusu malların aynlarına ilişkin borçlar bunların değerlerinden indirilir. Aynı şekilde, vergi borçlarının da bu malların aynına ilişkin olması gerekir. Bunun yanında, bu borç ve vergilerin terekeden indirilebilmesi için bir diğer koşul da, bunların toplamının kazanımda bulunulduğu beyan edilen malın değerini geçmemesi gerekir.

iv) Cenazenin techiz ve tedvini için yapılan giderler de intikal eden malların değerinden indirilebilecektir. Bu gider kalemi veraset yoluyla gerçekleşen intikaller için geçerlidir. Diğer yönüyle, bu giderin hangi tutarda olacağı konusunda bir belirleme yoktur ve böyle bir sınırlama olması da doğru olmayacaktır.⁷⁶ Fakat, murisin sosyal ve ekonomik yapısına uygun olması gerçekçi olacaktır.⁷⁷

Yasa hükmünde, cenazenin techiz ve tedvini için yapılan masrafların terekeden indirilebileceği belirtildiğinden bunların dışındaki giderlerin indirilmesi mümkün olmamakla birlikte, hangi masrafların cenazenin techiz ve tedvini için yapılan giderler olduğu belirtilmemiştir. Dolayısıyla, yasa hükmünü lâfzi ve dar yorumlamak gerekirken, giderlerin de ölenin dini, sosyal ve

⁷⁶ DŞ. 11.D., T.10.12.1966, E. 1966/160, K. 1966/2771 (Karagözoğlu, s. 270).

⁷⁷ DŞ.7.D., T.22.11.1982, E. 1982/438, K. 1982/3169. D.D. Yıl 13, s. 50-51.

ekonomik durumuna uygun olması gerekir. Örneğin, mezar yeri, mezartaşı gibi ölümle doğrudan ilgili giderler terekeden düşmeli, ancak ilan giderlerinin indirilmesi olanaklı olmamalıdır. Çünkü, ilan giderleri ne murisin harcamasıdır ne de cenazenin techiz ve tedvini için zorunludur. Bu gider cenaze sahiplerinin kendi keyfi, duygusal ve gösterel devinimlerinden kaynaklanır. Bu nedenle indirilmesi olanaklı değildir kanısındayız.

Yine, belirtilen masrafların indirilmesi beyannamede gösterilme koşuluna bağlıdır.⁷⁸ Kural olarak, cenaze giderleri için belge aranmaz. Maliye Bakanlığı, cenazenin defni ile ilgili giderlerin de belge ile ispatı ve bu belgelerin yükümlüler tarafından beyannamelerine eklenmesi gerektiği yolunda görüş belirtmiş, ancak, Danıştay cenaze masrafları için belge aranmayacağını kabul etmiştir.⁷⁹ Ancak, matrahı azaltıcı özellikteki yüksek giderlerin gösterilmesi durumunda belge aranılması, sözkonusu belgelerin vergi ziyana neden olup olmadıklarının anlaşılabilmesi için de doğruluk derecelerinin araştırılması gerekir.⁸⁰ Bunun yanında, dini görevlerin yerine getirilmesi amacıyla helva yedirme, para dağıtma, hatim indirme, mevlit okutma gibi nedenlerle yapılan giderlerin de terekeden indirilmesi sözkonusu değildir. Çünkü, yasa da örf ve adete göre yapılacak giderler sayılmadığı gibi dini görevlerin külfetini devlet payından karşılamayı düşünmek de dini açıdan sakıncalı olsa gerek. Diğer yandan, yargının bu giderlerin indirilebileceğini düşünmesi de kural olarak uygun değildir, çünkü, kendini yasamanın yerine koymuş olur.

Borç ve giderlerin intikal eden malların değerinden indirilebilmesi için, yükümlüler tarafından beyannamede gösterilmeleri ve belgelendirilmeleri yanında murisin şahsına ait olmalıdır. Beyannamede gösterilmesi gerekirken

⁷⁸ DŞ. 11.D., T. 22.9.1971, E. 1971/688, K. 1971/2114, (Karagözoğlu, s. 259).

⁷⁹ DŞ.11.D., T. 23.11.1965, E. 1965/639, K. 1965/619. (Karagözoğlu, s. 273).

⁸⁰ Karagözoğlu, s. 246.

gösterilmeyen ve mirasçılar tarafından ödenen borçların matrahtan indirilmesi mümkün değildir.⁸¹ Ayrıca borçların geçerli bir belgeye dayanmaması durumunda da terekeden indirilmesi olanaksızdır.⁸²

Yükümlüler, sonradan ele geçen belgenin tanımladığı borç nedeniyle düzeltme hükümlerine göre beyanda bulunup, gerekli düzeltmenin yapılmasını vergi dairesinden isteyebilirler.

İvazsız kazanım için külfet oluşturan borç ve masrafların, taliki veya infisahi şarta bağlı olmaları durumunda bunların ne şekilde dikkate alınacağı belli değildir. Buna karşın, taliki bir koşulun gerçekleşmesine bağlı olarak doğan borç ve giderler kazanımın değerinden indirilmemelidir. Çünkü, taliki şart gerçekleşinceye kadar doğmuş bir borçtan sözedilemez. Devamı olan infisahi şarta bağlı borçlarınsa, koşul yokmuş gibi indirilmesi gerekir.⁸³

Bununla birlikte, terekeden, ivazından açıkça feragat etmeksizin çalışmasını ve gelirini ailesine vermiş reşit evlâdın tazminat alacağı (MK.m.610), murisin ölümünde henüz tahsillerini tamamlamamış veya malül bulunan çocukların tahsil giderleri (MK. m.608) ile murisle bir arada yaşayan kişilerin bir aylık bakım ve iâşe masraflarının (MK.m.454/II, 585) da indirilmesi gerekir.⁸⁴

v) Veraset ve İntikal vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yazılı türden borçların ve alacakların matrahtan indirilmesi mümkün değildir. Yasanın 10'uncu maddesinde 12'nci maddede yazılı borç ve giderlerin indirilmesi gerektiğinde,

⁸¹ DŞ. 11.D., T. 28.11.1968, E. 1968/961, K. 1968/2002 (Karagözoğlu, s. 264).

⁸² DŞ: 11.D., T. 6.12.1965, E. 1965/365, K. 1965/827 (Karagözoğlu, s. 272 vd., Aynı yönde diğer kararlar için bkz. Karagözoğlu, s. 263, 270, 272).

⁸³ Akakça, s. 72.

⁸⁴ Karakoç, s. 102.

matrah, intikal konusu malların değerinden bu indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardır.

VİVK.'nun 13'üncü maddesinde ihtilâflı borçların durumu düzenlenmiştir. Buna göre; murisin sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve izlenmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede açık bir şekilde gösterilmesi zorunludur. Yani, ihtilâflı borç veya alacağın ilgili bulunduğu icra dairesi ya da mahkemenin adı, bulunduğu yer, dosya numarası, karşı tarafın adı, soyadı ve adresi beyannamede açık şekilde yazılmalıdır.

İhtilâflı borçlar kavramı, ölenin sağlığında mahkeme ya da icra dairelerine yansımış olmakla birlikte ölüm gerçekleştiğinde henüz bu mercilere sonuçlandırılmamış durumdaki borç ve alacakları tanımlar.

Diğer yandan şüpheli alacakların bu kavramla özdeş görülmemesi gerekir. Çünkü, şüpheli alacaklar Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde sayılmıştır. Bunlardan birinci bentte belirtilen "Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar" VİVK.'nun 13'üncü maddesine giren alacaklardır. Dolayısıyla, diğer şüpheli alacakların vergileri tecil edilemez ve kayıtlı değerleriyle terekeye dahil edilerek vergilendirilmeleri zorunludur.⁸⁵

İhtilâflı borç ve alacakların vergileri tahakkuk ettirilerek, tahsilleri bu borç ve alacaklar mahkeme ya da icra dairelerince sonuçlandırılıncaya kadar tecil edilir.

Tecil süresi 10 yılı aşamaz. Bu nedenle, 10 yıl içinde, tecil edilen verginin bağlı olduğu sözkonusu borç ve alacaklara ilişkin anlaşmazlık, belirtilen

⁸⁵ Arica, s. 193.

mercilerce, karara bağlanmasa da bu sürenin bitiminde verginin tahsili yoluna gidilecektir.

Yükümlüler, tecil süresi içerisinde ve anlaşmazlık sonuçlanıncaya kadar her altı ayda bir icra veya dava durumunu ilgili vergi dairesine yazılı olarak (bir dilekçe ile) bildirmeye zorludurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir.

Dava ya da icra süresinin 10 yılı geçmesi veya bildirimde bulunulmaması nedeniyle tecil edilen verginin tahsil edilmiş olması ve daha sonra anlaşmazlığın yükümlü lehine sonuçlanması durumunda yükümlünün başvurusu üzerine vergi dairesince Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre gerekli red ve iade yapılacaktır.

VİVK.'nda genel olarak red ve iade işlemi dolayısıyla düzeltme istemi hakkı tanınmış olduğundan Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri ile de sınırlı kalınmaması gerekir.⁸⁶ Kaldı ki, mahkeme ve icra dairelerinde geçen uyuşmazlık süresi zamanaşımını durdurur.⁸⁷ Bununla birlikte, yükümlünün icra dairesi veya mahkeme kararının kendisine tebliğini izleyen bir ay içerisinde talepte bulunması, olası anlaşmazlıkların önlenmesine yardımcı olacaktır.⁸⁸ Diğer yandan, bu davalar ya da icra işlemleri ile ilgili olarak yükümlüler tarafından yapılan giderler nedeniyle bir düzeltme yapılamaz.

3482 sayılı Yasanın 7'nci maddesiyle VİVK.'nun 13'üncü maddesine eklenen fıkraya göre; murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre kısmen ya da

⁸⁶ Karagözoğlu, s. 275; Akakça, s. 73; Arıca, s. 194; Özzeybek, s. 207.

⁸⁷ Karagözoğlu, s. 275.

⁸⁸ Arıca, s. 194.

tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergiler de maddenin birinci fıkrasında belirtilen esaslar çerçevesinde tecil edilir. Verginin tahsili halinde gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanır.

§ 10. VERGİNİN TARHI

I. Genel Açıklama

Veraset ve intikal vergisi yükümlü tarafından verilen beyanname üzerinden tarh olunur (VİVK.m.14). Bununla birlikte veraset ve intikal vergisi iki aşamalı bir tarhiyat uygulamasına tâbi tutulmakta ve yükümlünün beyanı dışında vergi yönetimi de servet değerlemesini yaparak verginin matrahını belirlemektedir.

Yine, bu verginin özelliği gereği intikal konusu mallar beyannameyle bildirilmekte, kesin tarhiyatı belirleyecek matrah ile istisna ve muafiyet hükümlerinin uygulanması ve ödenecek verginin hesaplanması ilgili vergi dairesi tarafından yapılmaktadır.

II. Verginin Oranı

Veraset ve İntikal Kanunu'nun 16'ncı maddesi hükmüyle Medeni Kanun'un öngördüğü sisteme tam uymamakla birlikte mirasçılık durumları gözönünde bulundurularak üçlü bir sınıflamaya gidilmiştir. Söz konusu maddede, 4008 sayılı Yasanın 37'nci maddesiyle yapılan ve 6.7.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre oranlar az da olsa düşürülmekle birlikte artan oranlı uygulama sürmektedir. Belirtilen maddedeki düzenlemeye göre;

i) İlk sırayı, fruğlar, eşler, ana ve baba (Evlatlıklarla, nesebi sahih olmayan çocukların Medeni Kanun'nun 257 ve 443'nc maddelerine göre alacakları miraslar bu gruba dahildir.) oluşturmaktadır. Bunlar adına vergilendirme yapılırken matraha maddede belirlenen dilimlere göre % 4-20 arasındaki oranlar uygulanır.

ii) İkinci sırayı, kardeşler, büyük ana, büyük baba ve fruğları oluşturur. Matraha dilimlere göre % 4-25 arası oranlar uygulanır.

iii) çnc sırayı, birinci ve ikinci sıra dışında kalanlar oluşturur. Matraha dilimlere göre % 10-30 arası oranlar uygulanır.

Görüldüğü üzere, yalnızca veraset yoluyla değil, diğer şekillerde gerçekteşen ivazsız intikallerin vergilendirilmesinde de artan oranlı tarife uygulanmaktadır ve kazanımda bulunanın temlik edene olan hısımlık derecesi ödenecek verginin tutarını tayinde esas alınmaktadır.

Yasa, artan oranlılığın uygulandığı matrah dilimlerini topluca 10 katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki vermiştir (VVK.m.16/II).

Ayrıca, futbol karşılaşmalarına ait müşterek bahislerde kazanan kupon sahiplerine ödenen ikramiyelerde oran % 20 olarak belirlenerek (m.16/III) artan oranlılığa bir istisna getirilmiştir.

III. Verginin Tarhedilmesi

Vergi tarihi, vergi alacağının yasalarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı tutar itibariyle tespit eden yönetsel işlemdir (VUK. m.20).

Veraset ve intikal vergisi yükümlü tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur (VİVK.m.14). Ancak, idare tarafından Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak değerlendirme sonucunda yükümlünün beyanından daha yüksek tutarda matrah tespit edilmesi durumunda aradaki farkı oluşturan matrah üzerinden vergi ikmal edilir. Fakat, bu ikmal edilen vergi, Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinde belirtilen ikmalen tarhiyatın kapsamında olmayıp, özel bir düzenlemedir.

A. İlk Tarhiyat

VİVK.'nun 10'uncu maddesinde, idarenin, yükümlüler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden, vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh edeceği hükmü yer almıştır. Beyan ettikleri değerlere göre salınan vergiye VUK.m.378/II uyarınca itiraz edemediklerinden, yükümlüler, beyanlarında vergi konusuna girmemesi gerektiği görüşünde oldukları konular varsa, bunu beyanlarında belirtmeli, beyannamelerini itiraz hakları saklı kalmak kaydıyla vermelidirler.

Diğer yönüyle, yükümlülerin beyan ettikleri, malların cinsleri ve ön tarhiyata konu olacak (VUK. hükümlerine göre değerlendirilmemiş) değerleri olmaktadır. Bu nedenle, zaten ilk tarhiyata itiraz etmenin anlamı da yoktur. Yalnız, yükümlüler herhangi bir malın intikal konusu mallar arasında olup olmadığından emin değilirse bunu beyanlarına ekleyecekleri bir dilekçede açıklamalıdır. Dolayısıyla, sonradan o malın intikal konusu mallar arasında olmadığını anlarırsa, ispat etmek koşuluyla vergi dairesinden düzeltme talebinde bulunabilmelidirler. Bununla birlikte, verginin tarhında, bir vergi hatası yapılmışsa düzeltme hükümlerinden (VUK.m.116-126) yararlanılabilecektir.

Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesine verginin tahakkuku denir (VUK.m.22). Tarhedilen vergilerin yükümlülere

tebliğini izleyen 30 gün içinde itiraza gidilmemesi (İYUK.m.7) durumunda, vergi tahakkuk etmiş sayılır. Her ne kadar beyan üzerinden tarhedilen vergilere yükümlülerin itiraz edemeyecekleri (VUK.m.378/II) hükme bağlanmışsa da, yapılan tarhiyatta vergi hatalarının (VUK. m.116-118) bulunması durumunda, düzeltme isteminde bulunabilirler.

İlk tarhiyatta verginin, beyannamenin elden alınmasıyla tahakkuk fişinin düzenlenip mükellef nüshası'nın ilgiliye verildiği ya da beyanname elden verilmekle birlikte tahakkuk fişinin verilemediği veya beyanname postayla gönderilmişse beyannamenin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 15 günlük süre bittiği gün tahakkuk tarihi sayılır.⁸⁹

B. Kesin Tarhiyat

Yukarıdaki ayrımlarda da belirtildiği üzere, yükümlüler VİVK.'nun 10'uncu maddesindeki esaslara göre mallarının değerlerini tespit ederek beyan edeceklerdir. İdare beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder.

Aynı kanunun 14'üncü maddesine göre de vergi, yükümlü tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur. Ancak, kesin tarhiyat gerçekleşmediğinden yükümlünün beyanı tam olarak verginin matrahını da vermez. Beyan üzerinden ilk tarhiyat işleminin tamamlanmasından sonra yönetim bir yandan beyan edilen malları Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tâbi tutarken diğer yandan da intikal konusu malları miktar ve nev'i yönünden tespit etmek amacıyla araştırma yapar. Araştırma sonucunda intikal eden mal ve haklardan beyannamede gösterilmeyen ya da eksik gösterilenler tespit edilirse, noksan beyan edilmiş veya hiç beyan edilmemiş olan malların ve

⁸⁹ VİVK. Genel Tebliği Seri No: 19.

hakların değerleri üzerinden gerekli koşulların varlığına göre VUK.'nun 29 ve 30'uncu maddeleri uyarınca ikmalen ya da re'sen vergi tarh edilir.

Eğer sonradan tespit edilen mal ya da hak varsa beyan edilenlerle birlikte onlar da değerleri tespit edilmek üzere Takdir Komisyonuna sevk edilir ve takdir kararları sonucunda belirlenen değerler üzerinden kesin tarhiyat işlemleri gerçekleştirilir.

İlk tarhiyatta gözönüne alınmak üzere yükümlüler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen tutar ile yönetimce aynı değer ölçülerine göre bulunan tutar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), kusur cezalı olarak alınır. Fakat, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz (VİVK. m.10).

Uygulamada tereke değerinin takdirini Takdir Komisyonu yapmakla birlikte tereke içinde yer alan ticari işletme özsermayelerinin doğruluğu ve işletmede varolan, ancak kendisini amorti etmiş iktisadi kıymetlerin tespiti vergi inceleme elemanlarınca yapılmakta ve Takdir Komisyonuna veri olarak sunulmak üzere vergi dairesine iletilmektedir.

Şahıs işletmeleri, adi ortaklıklar, komandit şirketler, kollektif şirketler ve limited şirketler nezdinde inceleme yapılırken anonim şirketlerde yapılmamaktadır. Ülkemizde anonim şirketlerin genellikle aile şirketi niteliğinde olduğu ve enflasyonun yüksekliği gözönüne alınırsa bu uygulama murisin hissesinin tespitinde gerçeğin kavranmadığı anlamına gelir. Bu bakımdan, halka açık anonim şirketler ile aile şirketi niteliğindeki anonim şirketlerin ayrı düşünülerek, aile şirketi özelliğinde olanların mutlaka incelenmesi gerekir.

Öte yandan, Takdir Komisyonları murisin terekesini tam tespit edemediği gibi, terekede yer alan mal ve hakların durumunu araştırmadan, büyük

çoğunlukla, kağıt üzerinden değer tespiti yapmaktadırlar. Bu bakımdan, veraset ve intikal vergisinde değer takdiri kaldırılarak, bunun yerine yükümlülerin Vergi Usul Kanunu'na göre değer tespiti yaparak, terekenin değerlendirme günü itibariyle değerlendirilerek emsal bedelin beyan edilmesi sağlanmalı ve bu beyan üzerinden tek ve kesin tarhiyat yapılmalıdır.

Bu tarhiyat yapıldıktan sonra yükümlülerin beyanları incelemeye sevk edilerek doğruluğu kontrol edilmelidir. Beyanların doğruyu yansıtmadığının tespiti halinde, bulunacak farkın Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu ve 30'uncu maddeleri hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

Önerdiğimiz bu yöntemin uygulanması sonucunda takdir uygulamasına göre matraha daha sağlıklı ve gerçekçi ulaşılacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE ÖDEME VE GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

§ 11. ÖDEME

Veraset ve intikal vergisinin ödenme şekli de tarhiyat şekline uygun düzenlenmiş ve iki aşamalı ödeme kavramı geliştirilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin son fıkrası, ilk tarhiyatla ilgili ödemelerin 19'uncu maddedeki tamamen ödemeyi tazammun etmeyeceğini ifade etmiştir.

'Ödeme Zamanı' başlığını taşıyan sözkonusu 19'uncu madde hükmü tamamen ödemeyi düzenlemiştir. Madde hükmüne göre; veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren 5 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Futbol karşılaşmalarına ait ortak bahisler dolayısıyla Spor Toto Teşkilâtınca dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir.

Bu düzenlemeyle, veraset ve intikal vergisinin ödenmesinde bir bütünlük ve belirlilik sağlanmışsa da, günümüzün ekonomik koşullarına uymayan ve/veya uyarlanmayan 5 yıllık ödeme süresi devam etmektedir.

Diğer yandan, tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis

edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden yükümlüler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar (VİVK. m.19/II).

Yasa hükmüyle yükümlülerin vergilerini ödemediği gayrimenkulleri satamayacağı kısıtlaması getirilirken izleyen fıkra hükmünde olası güçlükler gözönüne alınarak kolaylık getirilmiştir. Buna göre, yükümlülerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 sayılı Yasanın 10'uncu maddesinde yazılı olan cinsten (para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek Milli Esham ve Tahvilat "Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 noksanıyla değerlendirilir.") teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183 sayılı Yasanın 90'ncü maddesinde yazılı komisyonlar tarafından aynı Yasanın 91'ncü maddesine göre tespit edilir.

§ 12. GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

I. Vergi Usul Kanunu'nda Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Güvenlik Önlemleri

Vergi Usul Kanunu'nun "ölüm vakalarını ve intikallerini bildirme" başlığını taşıyan 150'ncü maddesine göre;

1. Sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları;
2. Yabancı memleketlerdeki Türk konsoloslukları veya konsolosluk görevini yapanlar (memur oldukları yerde ölen Türk tebasının soyadı, adı ve sıfatları ile Türkiye'deki ikametgâhlarını Maliye Bakanlığı'na bildirirler);

3. Mahalle veya köy muhtarları (kendi mahalle ve köylerinde ölenleri bildirirler);

4. Banka, bankerler ve şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler (mevduat, şirket hisesi, emanet para ve eşya veya sair suretle alacak sahiplerinden birinin ölümü halinde, ölenin soyadını, adını, alacağıın nev'ini ve miktarını bildirirler)

Her ay haberdar oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15'nci günü akşamına kadar vergi dairesince bildirmeye zorunludurlar.

Aynı kanunun mükerrer 355'nci maddesinde de; diğer belirtilen maddeler yanında 150'nci maddenin 4 numaralı bendi hükümlerine çekinme sebebi olmaksızın uymayanlarda (kamu idare ve kurumları hariç)

(3946 Sayılı Kanun'un 1'nci maddesiyle arttırılan miktarlar ile 95/7595 sayılı B.K.K. ile 1.1.996'dan geçerli olan miktarlar itibariyle;

1. Birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı (götürü usulde vergilendirilenler hariç) hakkında 1.000.000 (10.000.000) lira

2. İkinci sınıf tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler hakkında 500.000 (5.000.000.) lira

3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 330.0000 (3.000.000) lira,

Özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

Özel usulsüzlük cezası kesilmesine karşın yine yerine getirilmemesi halinde, yetkili mercilerce yeniden süre belli edilerek bu zorunlulukların yerine getirilmesi kendilerine tebliğ olunur (VUK.m. 361/1).

Yeniden belli edilen süre içinde bu zorunlulukları yerine getirmeyenler hakkında bir aydan üç aya kadar hapis cezası hükmedilir (VUK. m. 361/2).

Diğer yandan, VUK.'nun 361'nci maddesinin üçüncü fıkrası, 150'nci maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan değinilen maddedeki bildirme zorunluluğunu yerine getirmeyenlere 100.000.- (95/7595 sayılı BKK ile 1.1.1966'dan geçerli olmak üzere 1.000.000) liraya kadar para cezası hükümleneceğini belirtmiştir.

II. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri

A. Vergi Kesintisi Yapılması

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda öngörülen vergi güvenlik önlemlerinden birisi kaynakta kesinti yapılmasıdır.

Kanunun 17'nci maddesine göre kamu yönetimi ve kurumları, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, diğer şirket ve kurumlar, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evvelenirde verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talebederler. Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerine, 16'ncı maddenin birinci gurubunda yazılı olanların istihkaklarından % 10, ikinci guruba yazılı olanların istihkaklarından % 15 ve üçüncü gurupta yazılı olanların istihkaklarından % 20 nisbetinde vergi karşılığı olarak kesinti yaptıktan sonra, kalanını verebilirler.

Kesinti yapanlar kestikleri parayı en geç bir hafta zarfında buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti mensup buldukları vergi yönetimine yazı ile bildirmeye zorunludurlar.

Ayrıca kesinti yapmak zorunda olanlar vergi sorumlusu da olduklarından, vergiyi kesmeden para ve senet vermişlerse ya da kestikleri parayı süresinde mal sandığına yatırmamışlarsa, kesilmesi ve yatırılması gereken paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre % 10 fazlası ile kendiliğinden alınır. Bu yaptırım hakimler için geçerli değildir.

Burada üzerinde durulması gereken bir konu da ödenecek istihkakın para ve senet olduğundan dolayı bunların değerlendirilmesidir. Madde metninde istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için vergi karşılığı olarak tayin olunan oranlarda kesinti yapılacağından söz edilmekte olduğuna göre, vergi konusuna giren herhangi bir işlemin varolması, ödenecek istihkakın para veya senetten ibaret bulunması gerekir.

Yapılacak kesinti 23'üncü madde, "Bankalar nezdindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (sulh hakimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin selahiyetli bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler" hükmü kiralık kasaları da kapsayacaktır.

İstihkakın para veya senet olduğu durumlarda ya da kanunun 4'üncü maddesinde kabul edilen istisna hükümleri çerçevesinde nasıl değerlendirileceği konusuna VİVK. Genel Tebliği Seri No: 1 ile açıklık getirilmiştir. Buna göre;

1. İstihkak sahibinin alacağı Türk parasından ibaret ise, bu takdirde kendisine ödenecek tutar üzerinden,

2. İstihkak, yabancı para, tahvil, hisse senedi, esham ve tahvilat gibi menkul kıymetlerden ise bu kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilmesi zorunludur. Bunların değerleri, borsada kayıtlı olanların borsa rayici üzerinden, borsada kayıtlı olmayan veya değerini kaybetmiş olan menkul kıymetlerle yabancı paraların, V.U.K. hükümleri kapsamında takdir komisyonları tarafından tayin ve tespit edilmesi gerekir. Böyle bir durumda gereken kesintinin yapılabilmesi için öncelikle istihkakı verecek kişi tarafından keyfiyet bir yazı ile bağlı oldukları vergi dairesine bildirilerek kendiliğinden veya kiralık kasada yer alan ve yukarıda beyan olunan menkul kıymetlerle yabancı paraların değerlerinin belli olacak tutarları üzerinden kesinti yapılır.

3. Yukarıda numaralandırılmış 1'nci paragrafta belirtildiği üzere, istihkak yalnız Türk parası ise herhangi bir değerlendirme yapılması da söz konusu değildir. Ödenecek tutar V.İ.V.K.'nın 4'üncü maddesinin (e) fıkrasında değinilen neviden ise ve istisna haddini aşmıyorsa, istihkak sahibi namına vergi tarhedilemeyeceğinden kesinti yapılmasına da gerek yoktur.

Bir diğer önemli konuda bankalarda açılan ortak hesaplardır. Bu ortak hesap sahiplerinden birinin ölümünde, diğer hesap sahiplerinin veya ölenin mirasçılarının para çekmek istemesi durumunda kesinti matrahının ne olacağı konusu önem taşır. Eğer taraflar arasında kararlaştırılmış bir oran varsa bu orana göre ölenin hissesini saptamak; dolayısıyla, hesabın veya çekilmek istenilen tutarın bir kısmına vergi kesintisi uygulamak gerekir. Taraflar arasında böyle bir oran saptanmamışsa, tarafları eşit paya sahip kabul etmek en uygun çözümdür. Uygulamada ise, bankalar bu konudaki anlaşmazlıkları baştan ortadan kaldırmak

amacıyla ortak hesap sözleşmelerinde, hesap sahiplerinin ölümü halinde öteki hesap sahibine yapılacak ödemelerden dolayı vergi dairelerine ve mirasçılara karşı doğabilecek sorumlulukları hayatta bulunan hesap sahiplerine yüklemekte ve bu sözleşmelerde bankanın yasal olarak ilgili mercilere yatırmak zorunda olduğu vergi ve resimlerden dolayı hesaptaki payların eşit olduğunu kabule bankanın yetkili olduğunu belirten hükümlere yer vermektedirler.¹

B. Malların Teminat Altına Alınması

Veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunduğu durumlarda vergi dairesince Medeni Kanun'un 532'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına dayanarak tereke defterinin yapılması istenebilir (m.18).

Madde hükmüne göre, vergi yönetimi yukarıda belirtilen durumların, yani, malların kaçırılacağını anlatır karinelerin varolması halinde Medeni Kanun'un 532'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasına dayanak göstererek ilgili Sulh Mahkemesine başvurarak tereke defterinin yapılmasını isteyebilecektir. Madde metninden geçmemekle birlikte, Medeni Kanun'un 531'nci maddesi de güvenlik önlemleri açısından yardımcı madde özelliğindedir. Söz konusu madde hükmüne göre, murisinin son ikametgahının bulunduğu yerin Sulh Hakimi terekenin korunması ve hak sahiplerine ulaşmasını sağlamak için gereken tedbirleri doğrudan doğruya almak zorundadır. Madde hükmünde bu tedbirlerin, özellikle kanunda belirli olan durumlarda, terekeyi mühürlemek, deftere geçirmek, doğrudan idare ve vasiyetnameleri açmak gibi işler olduğu belirtilmiştir. Medeni Kanun'un 532'nci maddesinde;

¹ Doğrusöz, s. 227.

"

1. Mirasçılardan biri vesayet altına alınmışsa veya alınması icap ediyorsa,
2. Vekili olmayan bir mirasçının gaybubeti halinde,
3. Mirasçılardan ve alakadârlardan birinin talebi üzerine"

Sulh Hakimi tereke defterini yapmak zorundadır ve defter yapma işleminin ölümü takip eden bir ay içinde tamamlanması gerekir.

Belirtilen maddedeki durumlardan birisinin varlığı nedeniyle ilgili tarafın başvurusu üzerine, sulh mahkemesi terekeye ait tüm alacak ve borçlar ile malların takdir olunacak değerlerini deftere geçirir (MK: madde 559-560).

(Medeni Kanununun 559-571'nci maddelerinde tereke defterinin yapılmasına ilişkin esaslar hüküm altına alınmıştır.)

Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde mirasçılara dört ile sekiz ay arasında değişen beyanname verme süreleri tanınmış olduğundan, tereke defterinin tutulmasını gerektiren durumların varlığı durumunda, vergi dairesinin mirasçıları daha önce beyanda bulunmaya davet yetkisi olmadığı gibi beyan süresinin sona ermesinden önce re'sen tespit ve değerlendirme çalışmalarına başlanması da olası görünmemektedir. Dolayısıyla, gerekli durumlarda Sulh Mahkemesinden tereke defterinin yapılması isteminde bulunmak en doğru yol olmaktadır.

C. Bankalardaki Kiralık Kasalar Kapsamının Tespiti

V.İ.V.K.'nun yukarıda metnine yer verdiğimiz 23'ncü maddesi hükmüne göre bankalar bünyelerindeki kiralık kasa sahiplerinin ölümü üzerine ilgili vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadan kasayı açamaz ve kapsamını hak sahiplerine veremez. Ancak Sulh Hakimi tarafından kasa kapsamının tespiti olanaklıdır. Yani kasa, tereke defterinin tutulmasına ilişkin olarak Sulh Hakimi huzurunda açılabilir.

Kasa kiralayarlardan birinin ölümü durumunda, banka tarafından ilgili vergi dairesine bildirilecek ve vergi dairesinin görevlendirdiği memurun da hazır bulunduğu bir zamanda kasa açılarak kapsamı tutanağa geçilecektir. Kasa kapsamının para ve/veya değeri bilinen menkul kıymetlerden olması durumunda tutanak düzenlenmesinden sonra bu değerler hak sahiplerine teslim edilecektir. Ancak kasada değeri belli olmayan menkul kıymetlerin bulunması durumunda ise, teslim işlemi, bu menkul kıymetlerin değerinin takdir komisyonu tarafından takdir edilmesinden sonra gerçekleşecektir.

D. Gayrimenkullerin Devri

V.İ.V.K.'nın 19'uncu maddesinin 2'nci fıkrasına göre, tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi Veraset ve İntikal Vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve gereği yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişki kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Aynı maddenin son fıkrasına göre ise, yükümlülerce, 6183 sayılı kanunun 10'uncu maddesinde yazılı cinsten teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilecektir.

§ 13. SONUÇ

Veraset ve intikal vergisi, Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğeri bir şahsa intikalinden alınmaktadır.

Vergi kanunlarında vergi alacağına (borcuna) sağlıklı şekilde ulaşabilmek için verginin bağlandığı olayın iyi belirlenmesi gerekir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, bir kişinin malvarlığının tümünün yada belli kısmının bedelsiz olarak bir başkasına geçmesi anlamını taşıyan ivazsız intikalin iki yoldan gerçekleşeceğini hükme bağlamaktadır: Veraset yoluyla intikal ve veraset dışında herhangi bir yolla ivazsız intikal. Kazanımlarda bir ivazın bulunup bulunmadığı esas olarak özel hukuk hükümlerine göre saptanacaktır. Ancak, uygulamada, örneğin, ivazsız intikal özel hukuk açısından sakat, geçersiz sayıldığında veraset ve intikal vergisi temeldeki yasal ilişkiye tâbi tutulduğu gibi aksi de sözkonusu olabilmekte, iptal edilen bağışta verginin ortadan kalkmayacağı gibi, ekonomik gerçeklerden ve hukuksal mantıktan yoksun kararlara da rastlanabilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin özelliği gereği tarh zamanaşımının başlangıcı, yükümlülüğün başlangıç tarihi ile aynı noktaya taşınarak, vergi alacağının bağlandığı vergiyi doğuran olayın başlangıç tarihinden koparılmış görüntüsü vermektedir. Bu durum, her ne kadar hukukta zamanaşımının amacı ile bağdaşmıyor görünse de yasal düzenlemeleri ülkenin düşünsel, kültürel, ekonomik ve politik düzeyi içinde değerlendirmek gerekir. Diğeri yandan, servetin ve servet intikallerinin düşünsel alt yapısı gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerinkinden farklıdır. Bunların yanında, vergi yönetiminin etkinliğinin yetersizliği sözkonusu düzenlemenin önemli gerekçelerindendir.

Bununla beraber yükümlülüğün başlangıcı ile değerlendirme gününün farklı zamanlarda oluşu enflasyonun yüksekliği de gözönüne alındığında, uygulamada

zorluklar yaratacağı gibi geriye dönük değerlemelerde emsal bedelin tespitinin güçlüğü nedeniyle de adaletsizliklere neden olabilecektir.

Veraset ve intikal vergisi beyan esasında, çifte artan oranlı bir vergidir. Bir yandan matrahın tutarına, diğer yandan mürşin hısmılık derecesine göre değişen artan oranlı bir tarife uygulanır.

Yükümlüler intikal eden malları Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre değerleyerek beyan ederler ve beyan edilen tutarlar üzerinden ilk tarhiyat yapılır. Bundan sonra vergi dairesince intikal eden mallar hakkında araştırma yapılarak beyanın doğruluğu tespit edilir. Eğer eksik beyan edilen mallar varsa bunlarla birlikte beyan edilen mallar, değerlendirme günü itibariyle değerlerinin tespit ve takdiri için takdir komisyonuna sevk edilir. Takdir komisyonunca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenecek değerler üzerinden kesin tarhiyat yapılır.

Ancak, uygulamada takdir komisyonlarının yeterli araştırma ve tespit yapmadan malların değerlerini takdir ettikleri görülmektedir. Örneğin, bir işletmenin aktifinde yer alan makinaların kendini amorti etmiş olması, o makinaların değerinin sıfır olduğunu göstermez. Bu nedenle, tespitin yerinde yapılması, gerekirse bilirkişiden yararlanılması gerekir. Fakat, bu yöntemin zorluğu nedeniyle uygulamada pek yapılmadığı, bunun da matrahın doğru belirlenmesini engellediği bilinmektedir.

Diğer yandan, işletmeler inceleme elemanlarınca incelenerek intikal eden ticari servetin doğruluğu araştırılırken, bu uygulama anonim şirketlerde uygulanmamaktadır. Ülkemiz uygulamasında birçok anonim şirketin aile şirketi niteliğinde olduğu düşünülürse intikal eden servetin gizlenme kolaylığı anlaşılacaktır. Öte yandan, hamiline yazılı hisse senetlerinin intikale konu olması durumunun tespiti de güçtür.

Vergi Usul Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda gerekli değişikliklerin yapılarak, yükümlülerin rayiç bedel beyan etmeleri esası getirilmeli ve tarhiyat ilk tarhiyattan ibaret olmalıdır. Sonradan tespit edilecek matrah farkları ise Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddelerine göre işleme tâbi tutulmalıdır. Böylece, takdir komisyonlarının devre dışı tutulmasıyla yönetsel işlemler azalacağı gibi, yükümlüler de gerçek matrahı beyan etme yoluna gideceklerdir. Kaldıki, vergi yönetimince beyan edilmeyen servet intikali olduğu tespit edildiğinde cezalı tarhiyat yapılacağı da bilinecektir.

