



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KARŞILAŞILAN
DARBOĞAZLAR, ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE AMERİKA
BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASI**

Muhammed Serdar SANCAR

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KARŞILAŞILAN DARBOĞAZLAR, ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASI

Muhammed Serdar SANCAR

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2019

KABUL VE ONAY

Muhammed Serdar Sancar tarafından hazırlanan “Veraset ve İntikal Vergisinde Karşılaşılan Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması” başlıklı bu çalışma, 13.09.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

[İ m z a]

Doç. Dr. Oytun Canyaş (Başkan)

[İ m z a]

Doç. Dr. A. Nil Tosun (Danışman)

[İ m z a]

Dr. Öğretim Üyesi İ. Nihat Bayar (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan "Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge" kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. (1)
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. (2)
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. (3)

.17../.09../.2019

İmza

Muhammed Serdar SANCAR

¹"Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge"

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlerle ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Doç. Dr. A. Nil TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.



İmza

Muhammed Serdar SANCAR

ÖZET

SANCAR, M. Serdar. *Veraset ve İntikal Vergisinde Karşılaşılan Darboğazlar, Çözüm Önerileri ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2019

Servet vergilerinden biri olan ve 1926 yılından günümüze kadar varlığını sürdüren Veraset ve İntikal Vergisi, pek çok değişiklik geçirmesine rağmen bu değişikliklerin hiçbiri yapısal anlamda bir reform niteliği taşımamıştır. Toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşük olan bu vergi, mali amaçlardan ziyade hizmet ettiği sosyal amaçlarla varlığını sürdürmüştür fakat zaman zaman kaldırılmasına ilişkin tartışmalar ortaya çıkmıştır. Ancak kaldırılması gibi bir tercih Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımını ilkelerine aykırılık teşkil edecektir. Bu bağlamda gelir dağılımının iyileştirilmesi için bir araç olarak da kullanılabilir veraset ve intikal vergisini kaldırmak yerine, yapılması gereken düzenlemeleri tespit ederek bu verginin hem mali hem de sosyal amaçlarının güçlenmesini sağlamak temel amaç olmalıdır.

Çalışmamızda servet vergileri ile ilgili temel bilgilere yer verildikten sonra veraset ve intikal vergisinin uygulanmasında karşılaşılan sorunları tespit etmek için öncelikle literatür ve mevzuat araştırması yapılmıştır. Ardından vergi idaresi ile mükellef arasında çıkan ve yargıya taşınan uyuşmazlıklar ele alınmış ve çeşitli özelgeler incelenerek bu verginin yürütülmesinde hangi konuların yeterince açık olmadığı ortaya konulmuştur. Böylece söz konusu vergide karşılaşılan ve karşılaşılabilecek tüm sorun alanları tespit edilmiştir. Bununla birlikte, başta Amerika Birleşik Devletleri olmak üzere birçok ülke veraset ve intikal vergisi açısından ele alınarak Türkiye ile eş güdümlü olarak karşılaştırılmış ve ülkemizin dünya genelindeki yeri saptanmıştır. Son olarak bu tespitlerimize göre bir takım yapısal reformları içeren çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

Sonuç olarak, ortaya çıkarmış olduğumuz sorun alanlarına ilişkin ileri sürdüğümüz reform tekliflerinin hayata geçirilmesi durumunda, söz konusu verginin hem kamu harcamalarını finanse etmek şeklindeki mali amaçlarının hem de gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi sosyal amaçlarının güçleneceği düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler

Servet Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi'nde Karşılaşılan Sorunlar, Tereke Vergisi, Bağış Vergisi

ABSTRACT

SANCAR, M. Serdar. *The Bottlenecks Encountered in Inheritance and Transfer Tax, Solution Proposals and Application in the United States*, Master's Thesis , Ankara, 2019.

Inheritance and Transfer Tax, one of the wealth taxes, which has existed since 1926, has undergone many changes, but none of these changes have been structurally reformative. This tax, which has a very low share in total tax revenues, has continued to exist for social purposes rather than financial purposes, but from time to time, the debates on its abolition have arisen. However, its abolition would be contrary to the principles of taxation and fair and equitable distribution of tax burden according to the financial strength under Article 73 of the Constitution. In this context, instead of abolishing the Inheritance and Transfer Tax, which may be used as a tool for improving the income distribution, the main objective should be to determine the necessary regulations and to strengthen both the financial and social objectives of this tax.

In this study, after giving basic information on wealth taxes, primarily, literature and legislation research were conducted to determine the problems encountered in the application the Inheritance and Transfer Tax. Then, the disputes between the tax administration and the taxpayer, which were brought to the judiciary, were discussed, and the special notices of the taxpayers were examined and it was revealed which issues were not clear enough in the execution of this tax. Thus, all the problem areas that are encountered and might be encountered were detected. Furthermore, many countries, notably the United States, were examined in terms of the Inheritance and Transfer Tax and coordinately compared with Turkey, so the position of our country was determined. Finally, according to these findings, some solution proposals including some structural reforms were shared.

As a result, it is believed that both the financial objectives of the tax in question, such as financing public expenditures, and the social objectives such as ensuring justice in income distribution shall strengthen if the reform proposals which are put forward regarding the problem areas raised in this study are adopted.

Keywords

Wealth Tax, Inheritance and Transfer Tax, Problems in Inheritance and Transfer Tax, Estate Tax, Gift Tax

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI	ii
ETİK BEYAN	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	xiv
TABLolar DİZİNİ	xvi
ŞEKİLLER DİZİNİ	xvii
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	3
1.1. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİLERİ	3
1.1.1. Servet Kavramı	3
1.1.2. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması	3
1.1.2.1. Genel – Özel Servet Vergileri	3
1.1.2.2. Gerçek – İtibari(Nominal) Servet Vergileri	4
1.1.2.3. Olağan – Olağan Üstü Servet Vergileri	4
1.1.3. Servet Vergilerinin Çeşitleri	4
1.1.3.1. Veraset ve intikal Vergisi.....	5
1.1.3.2. Emlak Vergisi	5
1.1.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	5
1.1.4. Net Servet Vergilerine OECD Ülkeleri Üzerinden Genel Bir Bakış	5
1.2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE TARİHSEL GELİŞİM, TARTIŞMALAR VE UYGULAMA YÖNTEMLERİ	6
1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	6
1.2.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	7

1.2.1.2. 1923 – 1959 Dönemi.....	7
1.2.1.3. 1959 ve Sonrası Kanunda Yapılan Değişiklikler	8
1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Yapılan Tartışmaların Odağı	13
1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Gerektiğini Düşünenler	13
1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Varlığını Savunanlar	13
1.2.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulama Yöntemleri.....	14
1.2.3.1. Veraset Vergisi.....	14
1.2.3.1.1. Tereke Vergisi.....	14
1.2.3.1.2. Miras Payı Vergisi	15
1.2.3.2. İntikal Vergisi	16
1.2.3.3. Karma Sistem.....	17
1.2.3.4. Ölü El Vergisi	17
1.3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN MİRAS HUKUKU YÖNÜNDEN ELE ALINMASI.....	18
1.3.1. Ölümüne Bağlı Tasarruflar	18
1.3.1.1. Ölümüne Bağlı Tasarruf Yapma Ehliyeti	18
1.3.1.2. Ölümüne Bağlı Tasarrufların Çeşitleri.....	18
1.3.1.3. Ölümüne Bağlı Tasarrufların İptali.....	18
1.3.2. Zorunlu Miras Hakkının Korunması.....	19
1.3.2.1. Saklı Pay Kavramı ve Oranları	19
1.3.2.2. Tenkis Davası.....	20
1.3.2.3. Mirasçılıktan Çıkarma.....	20
1.3.3. Mirasın İntikali.....	20
1.3.3.1. Mirasın Açılması ve Mirasçılık Ehliyeti	20
1.3.3.2. Mirasın Kazanılması, Reddi ve Tasfiyesi	21
1.3.3.3. İstihkak Davası.....	21
1.3.4. Miras Ortaklığı ve Mirasın Paylaşılması.....	22
1.3.5. Gaiplik ve Miras Hukuku Açısından Sonuçları	22

1.3.6. Edinilmiş Mallara Katılma Rejiminin Veraset ve İntikal Vergisine Etkisi.....	23
1.3.7. İvazsız Suretle Vaki İntikallerde Muvazaalı İşlemler	25

2.BÖLÜM: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU’NUN UYGULANMASI, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. KONU, KAVRAM VE MÜKELLEFİYET

2.1.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu.....	27
2.1.1.1. Mallar Açısından.....	28
2.1.1.2. Kişiler Açısından.....	29
2.1.2. Veraset Ve İntikal Vergisinin Kavramsal Çerçevesi.....	32
2.1.2.1 Şahıs Kavramı	32
2.1.2.2. Mal Kavramı	33
2.1.2.3. Veraset Kavramı	34
2.1.2.4. İvazsız İntikal Kavramı	34
2.1.3. Verginin Mükellefi.....	37
2.1.4. Mükellefiyetin Başlangıcı	41
2.20.1.1. Beyanname Verilmesi Durumunda Mükellefiyetin Başlangıcı	41
2.20.1.2. İdarece Tespit Olunan Hallerde Mükellefiyetin Başlangıcı.....	43
2.20.1.3. Terekenin Mahkemece Tespiti Halinde Mükellefiyetin Başlangıcı.....	44
2.20.1.4. Mükellefiyetin Başlangıcı ve Zamanaşımı.....	45

2.2. MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR.....

2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler	47
2.2.1.1. Kamu İdareleri	49
2.2.1.2. Emekli ve Yardım Sandıkları.....	49
2.2.1.3. Sosyal Sigorta Kurumları.....	50
2.2.1.4. Kamu Yararı Güden Dernekler	50
2.2.1.5. Siyasi Partiler	51
2.2.1.6. İlgili Maddenin (a) Bendinde Sayılara Ait Olan Veya Bunlar Arasında Kurulan Teşekküller.....	51

2.2.1.7. İlgili Maddenin (a) Bendinde Sayıların Dışında Kalan Kamu Yararına Çalışan Teşekkürler.....	52
2.2.1.8. Yabancı Ülkelerin Türkiye’de Bulunan Diplomatları.....	53
2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar	53
2.2.2.1. Eşyalar.....	53
2.2.2.2. Altsoy ve Eşe İsalet Eden Miras Payları	56
2.2.2.3. Hediye, Cihaz, Yüzgörlüğü ve Drahomalar	57
2.2.2.4. Sadakalar	59
2.2.2.5. İvazsız İntikallerin Belirlenen Miktarı	61
2.2.2.6. Yarışma ve Çekilişler ile Şans Oyunlarından Kazanılan İkraniyeler.....	61
2.2.2.7. Kanunda Belirlenen Şahısların Yaptıkları Yardımlar	64
2.2.2.8. Aylıklar, Emekli ve Evlenme İkraniyeleri ile Benzeri İntikaller	65
2.2.2.9. Ordu ve Emniyet Mensuplarının Yakınlarına İntikal Eden Mallar	67
2.2.2.10. Bağışlayana Rücu Eden Hibe Edilmiş Mallar.....	68
2.2.2.11. Kuru Mülkiyet Halinde İntikal Eden Mallar	69
2.2.2.12. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Tahsis Olunan Mallar	71
2.2.2.13. Ticari Plaka Sahiplerine Dağıtılan Tutarlar	73
2.2.2.14. Kültür Varlıkları.....	74
2.2.2.15. Kamu İktisadi Teşebbüslerine Yapılacak İktisadi Transfer ve Yardımlar	75
2.2.2.16. BES Kapsamında İktisap Edilen Devlet Katkılarının Hak Kazanılan Kısımları	76
2.3. TEKLİF MAHALLİ VE BEYANNAME	77
2.3.1. Teklif Mahalli	77
2.3.1.1. Verasetten İntikallerde Tarhiyatı Yapacak Vergi Daireleri	78
2.3.1.2. Veraset Dışındaki İvazsız İntikallerde Tarhiyatı Yapacak Vergi Daireleri	78
2.3.1.3. Uygulamada Karşılaşılan Zorluklar	79
2.3.2. Beyanname.....	81
2.3.2.1. Beyanname Vermek Zorunda Olanlar	82

2.3.2.1.1. İvazsız Surette Mal İktisap Edenler	82
2.3.2.1.2. Şans Oyunları Düzenleyenler.....	84
2.3.2.1.3. Yarışma ve Çekiliş Düzenleyenler.....	85
2.3.2.2. Beyanname Vermeyecek Olanlar.....	85
2.3.2.2.1. Vergiden Muaf Tutulanlar	85
2.3.2.2.2. Ticari Plakalı Taşıt Sahipleri.....	86
2.3.2.2.3. Kazandıkları İkramiyeler Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılanlar	87
2.3.2.3. Beyannamenin Şekli ve Usulü	87
2.3.3. Beyannamenin Verileceği Yer	89
2.3.4. Beyanname Verilme Müddeti	90
2.3.4.1. Kanuni Beyanname Verilme Süreleri	91
2.3.4.1.1. Verasetten İntikallerde Beyanname Verilme Süreleri.....	91
2.3.4.1.2. Veraset Dışında Diğer İvazsız İntikallerde Beyanname Verilme Süreleri..	93
2.3.4.1.3. Yarışma, Çekilişler ve Şans Oyunlarında Beyanname Verilme Süreleri....	94
2.3.4.2. Beyanname Verilme Süresinde Özellikli Durumlar ve Süre Hesabı	94
2.3.4.2.1. İlave On Beş Günlük Süre	94
2.3.4.2.2. Mücbir Sebep ve Zor Durum	96
2.3.4.2.3. Sürelerin Hesaplanması.....	97
2.3.4.3. Beyannamenin Zamanında Verilmemesi	98
2.4. VERASET VE İNTİKAL VERİSİNİN MATRAHI	99
2.4.1. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat	99
2.4.1.1. Ticari Sermayenin Değerlendirilmesi	102
2.4.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Durumunda Değerleme	102
2.4.1.1.2. İşletme Esasına Göre Defter Tutması Durumunda Değerleme	107
2.4.1.1.3. Götürü Usule Tabi Mükelleflere İlişkin İşletmelerde Değerleme.....	107
2.4.1.2. Gayrimenkullerin Değerlendirilmesi	108
2.4.1.3. Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi	112
2.4.1.4. Hisse Senetlerinde Değerleme	114

2.4.1.5. Tahvilin Değerlendirilmesi	115
2.4.1.6. Yabancı Paraların Değerlemesi.....	116
2.4.1.7. Hakların Değerlemesi	117
2.4.1.8. Alacak ve Borçların Değerlemesi	118
2.4.2. Değerleme Günü	120
2.4.2.1. Veraset Yolu İle Olan İntikallerde Değerleme Günü.....	120
2.4.2.2. Diğer İvazsız İntikallerde Değerleme Günü	122
2.4.2.3. Değerleme Gününün Yarattığı Etkinsizlik.....	122
2.4.3. Tenzil Olunabilecek Borç Ve Masraflar	123
2.4.3.1. Miras Bırakanın İhticaca Salih Belgeye Dayanan Borçları	124
2.4.3.2. Veraset Dışı İntikallerde Malla İlgili Olan Borçlar.....	127
2.4.3.3. Yabancı Ülkeler Açısında Tenzil Durumu.....	128
2.4.3.4. Cenaze Masrafları	130
2.4.4. İhtilafli Borçlar.....	131
2.4.5. Verginin Tarhı.....	135
2.4.5.1. Genel Olarak Tarhiyat.....	135
2.4.5.2. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Tarhiyat.....	137
2.4.5.3. Hesap Hataları, Düzeltme Başvurusu ve Şikayet Yolu.....	139
2.5. TEMİNAT VE İHTİYAT TEDBİRLERİ.....	141
2.5.1. Vergiye Karşılık Alınacak Teminat	141
2.5.1.1. Tasdiknamenin Talep Edilmesi.....	141
2.5.1.2. Tasdiknamenin İbraz Edilmemesi.....	142
2.5.1.3. Tevkifattan Doğan Sorumluluk.....	143
2.5.2. İhtiyat Tedbirleri	144
2.6. VERGİ ORANLARI.....	146
2.6.1. Eski Vergi Oranı Uygulaması	146
2.6.2. Vergi Oranlarının Teknik Boyutu	147
2.6.3. İkili Artan Oranlı Olma Özelliği	149

2.6.4. Matrah ve Yeniden Değerleme Oranı	150
2.6.5. Oranlarda Bir İstisna	150
2.7. ÖDEME ZAMANI.....	151
2.7.1. Vergi Ödeme Süresinin Uzunluğunun Sebebi	151
2.7.2. Tahakkuk Tarihine Göre İlk Taksitin Saptanması	151
2.7.3. Yarışma ve Çekilişler ile Şans Oyunlarında Ödeme Zamanı.....	152
2.7.4. Gayrimenkullerin Devir ve Ferağı	153
2.7.5. Ödeme Zamanına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar	155
2.8. GAİPLİK MÜESESESİ VE SABİT MİRASÇILAR.....	158
2.8.1. Gaibin Ortaya Çıkması.....	158
2.8.1.1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması	159
2.8.1.2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması	159
2.8.2. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar	160
2.9. BANKALARDAKİ KİRALIK KASALARIN MUHTEVİYATININ TESPİTİ	161
3. BÖLÜM: ABD VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI VE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU	165
3.1. ABD VE TÜRKİYE'DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ.....	165
3.1.1. ABD'de Veraset ve İntikal Vergisi	165
3.1.1.1. Tereke ve Veraset Vergisi.....	165
3.1.1.1.1 Tereke Vergisi (Estate Tax)	165
3.1.1.1.2. Veraset Vergisi (Inheritance Tax).....	169
3.1.1.1.3. Tereke Vergisi (Estate Tax) ile Veraset Vergisinin (Inheritance Tax) Farkı	172
3.1.1.2. Bağış Vergisi (Gift Tax)	174
3.1.1.3. Nesil Atlama Vergisi (The Generation-Skipping Tax)	177
3.1.2. Türkiye İle Benzerlik ve Farklılıklar.....	179
3.2. VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİNE DÜNYA ÇAPINDA BİR BAKIŞ VE TÜRKİYE.....	181
Sonuç.....	191

KAYNAKÇA	211
EK-1: Vergi Mükellefleri İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	217
EK-2: Vergi Sorumluları İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi	219
EK-3: ORİJİNALLİK RAPORU	221
EK-4: ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU	222



KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BES	Bireysel Emeklilik Sistemi
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
D.	Daire
DİBS	Devlet İçi Borçlanma Senetleri
Dn.	Danıştay
E	Esas
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
IRS	Internal Revenue Service
İDT	İktisadi Devlet Teşekkülleri
İYUK	İdari Yargılama Usul Kanunu
K	Karar
KHK	Kanun Hükmünde Kararname

KİK	Kamu İktisadi Kuruluşları
KMYKK	Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
LİBOR	Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
m.	Madde
s.	Sayfa
TCK	Türk Ceza Kanunu
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDK	Türk Dil Kurumu
TL	Türk Lirası
TMK	Türk Medeni Kanunu
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	8
Tablo 2. Şahsilik Ve Mülkîlik İlkesine Göre Verginin Mevzuu.....	30
Tablo 3. Muafiyetlerin Sınıflandırılması	48
Tablo 4. Ölümün Vuku Bulduğu Yere Göre Beyanname Verilme Süreleri.....	91
Tablo 5. VUK'na göre Değerleme Ölçüleri	100
Tablo 6. 2019 Yılı İçin VİV Nispetleri.....	147
Tablo 7. Federal Tereke Vergisi İstisna Tutarları ve Vergi Oranı.....	168
Tablo 8. Eyaletlere Göre Veraset Vergisi	171
Tablo 9. Ülkeler Bazında Veraset / Tereke ve Bağış Vergileri	182
Tablo 10. Veraset / Tereke ve Bağış Vergilerinin OECD Ülkelerindeki Durumu (2017 ya da ulaşılabilen son yıl).....	185

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisinin GSYH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2002-2017)	187
Şekil 2. Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (2002-2017)	188



GİRİŞ

Devletler varlıklarının bekası için yapmakla mükellef olduğu fiiller nedeniyle ortaya çıkacak olan harcamalarını finanse etmek için çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyarlar. Bu kaynakların en önemlisi ise vergi gelirleridir. Vergilerin uygulanış biçimi ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarına göre farklılık arz etse de her birinin ortak amacı, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak şeklinde ifade edilebilecek mali amaç ile bunun dışındaki sosyal amaçtır.

Literatürde genel kabul gördüğü üzere, ülkemizde uygulanan vergi sistemi konularına göre gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bunlardan servet üzerinden alınan vergiler ise Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi ve bu çalışmanın konusunu oluşturacak olan Veraset ve İntikal Vergisi olmak üzere üç tanedir. Veraset ve İntikal Vergisi tek bir isim ile anılıyor olsa da aslında, tek bir kanunda toplanan iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Bu şekilde ifade etmemizin arkasında yatan saik, bu verginin hem veraset yolu ile olan intikalleri hem de veraset dışında diğer yollarla olan intikalleri kapsamıdır. Bir başka deyişle ivazsız olan intikaller bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

Maliye politikasının amaçları kaynak tahsisinde etkinlik, büyüme ve kalkınma, ekonomik istikrar ile gelir dağılımında adaletten oluşmaktadır. Gelir dağılımında adalet, maliye politikasının sosyal amacıdır. Bu anlamda vergi gelirleri içindeki payı diğer vergi kaynaklarına göre çok daha düşük olan veraset ve intikal vergisinin varlığı mali amaçtan ziyade sosyal amaçlara dayanmaktadır. Maliye politikasının araçları ise kamu harcamaları, kamu gelirleri, bütçe ve borçlanmadan oluşmaktadır. Devletin ekonomiye müdahalesinde kullandığı kamu gelirleri aracından biri olan vergilerden veraset ve intikal vergileri, özellikle gelir dağılımının dengelenmesi için sosyal amacın vazgeçilemez unsurlardan birini oluşturmaktadır. Gelir dağılımındaki varsıl ile yoksul arasındaki farkın giderek açılmasını baskılayıcı bir özelliğe sahip olan bu verginin varlığı son derece gereklidir. Çünkü verginin mükellefi olan kişiler, emek sarf etmeden servetlerinde artış olan kişilerdir. Başka bir deyişle veraset ve intikal vergisi, karşılıksız olan intikalleri vergilemeyi kendisine amaç edinmiştir. Bu anlamda özellikle mali amaçlarının zayıf olması öne sürülerek zaman zaman kaldırılması tartışılrsa da daha çok vergilemenin sosyal amacına hizmet eden veraset ve intikal vergilerinin varlığı bugün olduğu gibi gelecekte de gerekli görülmektedir.

Bu doğrultuda çalışmamızın amacı veraset ve intikal vergilerinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlara değinerek bu verginin gerek mali gerekse sosyal amacının daha etkin olması için

yapılması gereken düzenlemeleri ele almaktır. Böylece, gelir getirici özelliği düşük ve uyum maliyeti yüksek olan bu verginin, günümüz koşul ve anlayışına göre yeniden ele alınarak hem mali hem de sosyal amaç yönünden etkinliğinin artırılması sağlanabilecektir. Bu bağlamda kullandığımız metodoloji, veraset ve intikal vergisinin uygulanması sırasında gerek mükellefler gerekse idare açısından ortaya çıkan sorunları ve yargıya taşınan uyuşmazlıkları saptayarak bu engellerin aşılması için neler yapılabileceğini ortaya koymaktır. Bununla beraber Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu diğer vergi kanunlarına nispeten daha özlü ve açık olsa da bu durum uygulamada birçok açığa yol açmıştır. Bu nedenle çeşitli özelgelere yeri geldikçe başvurularak bazı sorulara cevap aranacaktır. Vergilendirme işleminin neredeyse bütün aşamalarında çeşitli sorunlarla yüzleştiğimiz bu verginin yeniden ele alınması kaçınılmazdır. İfade ettiğimiz sorunlar ve bu sorunların aşılması için düzenleme tekliflerimiz kümülatif olarak ele alındığında unutulmaya yüz tutmuş söz konusu verginin eskiye kıyasla daha etkin olacağı şüphe götürmez bir gerçektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, servet kavramı ve servet vergilerine değinilecek ardından veraset ve intikal vergisinin tarihi, üzerinde yapılan tartışmalar ve uygulama yöntemleri açıklandıktan sonra konu miras hukuku açısından ele alınacaktır. Daha sonra çalışmamızın asıl amacını oluşturan veraset ve intikal vergisinin uygulanması, uygulama sırasında karşılaşılan sorunlar ve bu sorunların giderilmesi için önerilerin, özelgeler ve yargı kararlarıyla birlikte ele alındığı ikinci bölüm yer almaktadır. Bu bölümde farklı vergi kanunları ve vergi uyuşmazlıklarıyla konu detaylı olarak incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Amerika Birleşik Devletleri'nin federal hükümet ve eyaletler bazında veraset ve intikal vergisi incelenecek ve ülkemiz ile olan temel farklılıkları ortaya konulacaktır. Yine aynı bölümde farklı ülkelerin veraset ve intikal vergileri ele alınacaktır.

1.BÖLÜM: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİLERİ

1.1.1. Servet Kavramı

Değeri zamanın belirli bir anında ölçülebilen ve bu minvalde bir stok değişken olan servet kavramı Arapça kökenli olup Türk Dil Kurumu'ndaki tanımıyla “varlık, zenginlik ve mal mülk” anlamlarını ifade etmektedir. Bu bağlamda servet, bir gerçek veya tüzel kişinin zamanın belirli bir anında sahip olduğu taşınır, taşınmaz, para ve alacakların kümülatif toplamını ifade eder (Bilici, N. & Bilici, A. 2011, s. 181). H. S. Sloan and A. J. Zurcher'ın iktisat sözlüğünde ise servet kavramı; “insan dışında bulunan, faydalı, kullanıma uygun nadir mallar” şeklinde ifade edilmiştir (Tuncer, 2014, s. 97).

1.1.2. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet vergileri farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir. Biz bu sınıflandırmayı genel – özel servet vergileri, gerçek – itibari servet vergileri ve olağan – olağan üstü servet vergileri olmak üzere üçe ayıracağız. (Öncel, Kumrulu, & Çağan, 2014, s. 355-356)

1.1.2.1. Genel – Özel Servet Vergileri

Genel servet vergileri vergi konusu olan gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu servet unsurlarının tamamını vergilendirme kapsamına alır. Burada karşılaşılan temel sorun gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları tüm mal varlıklarının hesaplanması noktasında ortaya çıkacaktır. Mesela bir gerçek kişinin bir arsa üzerindeki kuru mülkiyeti de servet unsurları arasında sayılmalı mıdır? Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)'nda sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden malların, kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe veraset ve intikal vergisinden istisna edildiği hüküm altına alınmıştır.¹ Bu nedenle genel servet vergisinin matrahın saptanması açısından bazı sorunlar taşıdığı ortadadır. Özel servet vergileri ise gerçek ve tüzel kişilerin sadece bir veya birkaç bir başka deyişle belirli

¹ “Dn.7.D. 28.04.2010 E:2008/5045 K:2010/2050”

servet unsurlarını kapsama alır. Bunlara örnek olarak sadece kişilerin gayrimenkullerini vergilendirme konusu yapan emlak vergisi ile yine sadece kişilerin motorlu taşıtlarını vergilendirme konusu yapan motorlu taşıtlar vergisi verilebilir.

1.1.2.2. Gerçek – İtibari(Nominal) Servet Vergileri

Bu ayırmda kullanılan kıstas vergi oranlarıdır. Oranların görece yüksek olduğu servet vergileri gerçek servet vergileri olarak sınıflandırılabilir. Bu tür bir servet vergilemesine maruz kalan gerçek veya tüzel kişiler, vergiyi ödemek uğruna çoğu zaman servetin bir kısmından vazgeçmek zorunda kalırlar. İkinci savaş sırasında uygulamaya konulan varlık vergileri gerçek servet vergilerinin en iyi örneğini teşkil eder. İtibari servet vergilerinde ise vergi mükellefiyetinin yerine getirilmesi için servetin parçalanması gerekmez. Bir başka deyişle, itibari servet vergisine maruz kalan gerçek ve tüzel kişiler vergi yükümlülüklerini yerine getirirken sahip oldukları serveti satışı konu yapmak yerine, kendi kişisel varlıklarını yahut söz konusu servet üzerinden iktisap ettiği gelirleri kullanırlar. İtibari servet vergisine, motorlu taşıtlar vergisi örnek olarak gösterilebilir. Çünkü hiç kimse sahip olduğu taşıttın vergisini ödemek için aracını satmak zorunda değildir. Bu vergiyi ödemek için kendi kişisel mal varlığını kullanabileceği gibi isterse taşıttını kiralayıp kiradan elde ettiği geliri de kullanabilecektir.

1.1.2.3. Olağan – Olağan Üstü Servet Vergileri

Bu nitelendirmede kullanacağımız kıstas sürekliliktir. Devletin bütçesine her yıl, sürekli olarak gelir getiren servet vergileri olağan servet vergileri olarak nitelendirilebilir. Örnek olarak motorlu taşıtlar vergisi gösterilebilir. Çünkü söz konusu verginin ödeme dönemleri ocak ve temmuz olarak belirli bir zamanda süreklilik arz etmektedir. Savaş, doğal afet gibi olağan dışı durumlarda alınan servet vergileri ise olağan üstü servet vergileri olarak nitelendirilebilir. Örnek olarak Türkiye’de İkinci Dünya Savaşı zamanında uygulanan varlık vergisini gösterilebilir.

1.1.3. Servet Vergilerinin Çeşitleri

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergilerin, Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi olmak üzere üçlü bir yapısı vardır (Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, 2005, s. 32-36) (Ünsal, 2014, s. 12).

Türk vergi sistemi içerisinde servet üzerinden alınan vergiler servetin doğrudan kendisinden alınan vergiler ile servetin transferi üzerinden alınan vergiler olmak üzere ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Türkiye açısından bakıldığında emlak vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi direkt servet üzerinden alınan vergiler iken veraset ve intikal vergisi ise servetten değil servetin transferi üzerinden alınan vergilerdendir (Şafak & Yurtsever, 2015, s. 27).

1.1.3.1. Veraset ve intikal Vergisi

Veraset ve intikal Vergisi (VİV), verasetten ya da sağlar arasında karşılıksız olarak vuku bulan servet aktarımlarını konu alan öznel, özel nitelikli ve dolaysız bir servet vergisidir (Oktar, 2016, s. 305).

1.1.3.2. Emlak Vergisi

Emlak Vergisi, hem gerçek hem de tüzel kişilerin arazi ve bina mülkiyetlerini konu alan özel nitelikli, nesnel ve dolaysız bir servet vergisidir. (Oktar, 2016, s. 321).

1.1.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi, ilgili sicillere kayıt ve tescil edilmiş olup motorlu kara ve hava taşıtlarının mülkiyetini konu alan nesnel, özel nitelikli, ve dolaysız bir servet vergisidir (Oktar, 2016, s. 343).

1.1.4. Net Servet Vergilerine OECD Ülkeleri Üzerinden Genel Bir Bakış

Net servet vergileri (net wealth taxes), borçtan arındırılmış taşınır ve taşınmaz mallar üzerindeki tekrarlayan yani dönemsel olan (genellikle yıllık) vergileri içermektedir. Öncelikle belirtmek gerekirse servet vergileri çok az sayıda OECD ülkesi tarafından uygulanmaktadır. Bu vergiler, sermaye üzerindeki diğer vergiler ve servetin transferi üzerinden alınan vergilerden ayrılmaktadır. Bireysel net servet vergilerini uygulayan OECD ülke sayısı 1990 yılında on iki iken 2017 yılında dörde kadar düşmüştür. Bu vergileri Avusturya 1994, Danimarka 1997, Almanya 1997, Hollanda 2001, Finlandiya, İzlanda ve Lüksemburg ise 2006 ve İsveç 2007 yılında kaldırmıştır. 2017 yılı itibarıyla Fransa, Norveç, İspanya ve İsviçre net servet vergileri uygulayan tek OECD ülkesidir (OECD, 2018, s. 16).

Bu süreçte net servet vergilerinin kaldırılması için birçok gerekçe ileri sürülmüştür. Başlıca tartışmalar; özellikle artan sermaye hareketliliği ve varlıklı vergi mükelleflerinin vergi cenneti erişiminin artması ışığında, verimlilik maliyetleri ve sermaye uçuş riskleri, net servet vergilerinin sık sık vergi tabanlarının yanı sıra vergi kaçakçılığı ve kaçakçılığının bir sonucu olarak yeniden dağıtım hedeflerine ulaşamadığı gözlemi ve özellikle sınırlı gelirleriyle karşılaştırıldığında yüksek idari ve uyum maliyetleriyle (yani yüksek maliyet-verim oranı) ilgili endişelerden oluşmaktadır (Kopczuk, 2012, s. 5-8).

Son zamanlarda, birçok ülkede daha yüksek vergi gelirine duyulan ihtiyaç ile gelir dağılımı eşitsizliği üzerindeki endişeler birleşerek servet vergilerine olan ilginin artmana neden olmuştur. 2006 yılında net servet vergisini yürürlükten kaldıran İzlanda, 2010 ve 2014 yılları arasında geçici bir acil durum önlemi olarak bu vergileri tekrar uygulamaya koymuştur. Bir diğer örnek ise 2008 yılında net servet vergisi üzerine yüzde 100'lük bir indirim uygulayan İspanya'nın 2011'de bu karardan vazgeçmesidir (Iara, 2015).

1.2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE TARİHSEL GELİŞİM, TARTIŞMALAR VE UYGULAMA YÖNTEMLERİ

1.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihsel Gelişimi

M.Ö. VII. yy Mısır'da veraset vergisinin en ilkel emarelerine rastlanılmıştır. İlkel biçimden kurtulup gelişen veraset vergisinin ise M.S. I. yy' da Roma'da tezahür ettiğini bilmekteyiz (Aren, 1952, s. 16). Farklı coğrafyalarda farklı zamanlarda bir şekilde ortaya çıkan veraset ve intikal vergisi ya da başka bir deyişle bu anlamda uygulanan servet vergilerinin dönemin şartlarına göre farklılık göstereceğini düşünmekteyiz. Her şeyden önce genel anlamıyla veraset vergilerinin bir toplumda ortaya çıkması için devlet içerisinde yaşayan toplumun belirli bir servetinin olması elzem görünmektedir. Öte yandan ülkelerin çeşitli ekonomik sıkıntılarla yüz yüze kalması bu vergilerin yine Türkiye'de ki "varlık vergisi"nde olduğu gibi biçim değiştirmesine sebep olacaktır. Aşağıda Dünya tarihini bir kenara bırakarak söz konusu verginin tarihini, cumhuriyet öncesi ve sonrası olmak üzere iki ayrı dönemde inceleyeceğiz.

1.2.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Yukarıda da belirttiğimiz gibi tarihsel gelişimi açıklarken söz konusu verginin dünya tarihi gelişimine değinmeyeceğimiz için başlangıç noktamızı Osmanlı Devleti olarak belirlemek uygun olacaktır. Veraset vergisinin Osmanlı tarihinde sürekli olarak geçmekle birlikte bu anlamda toplanan gelirlerin veraset vergisinden çok bir harç olduğundan dolayı günümüzdeki anlamıyla uygulanan bir veraset ve intikal vergisi olmadığı söylenebilir. Çünkü toplanan değerler, murisin terekesinin mirasçılara geçmesi için verilen bir izin nedeniyle alınırdı. Bu harçlar; mal geçişlerinin satış yolu ile olanlarından alınanlar “ferağ” ve miras yolu ile olanlarından alınanlar ise “intikal” olmak üzere iki çeşitti (Aren, 1952, s. 17-18). Malik huzurunda mal geçişinin söylenmesi ve bugünkü anlamıyla tapu siciline kaydı mülkiyet ve tasarrufun intikali için aranan şartlardı. Bu sebepten ötürü devletin işlemi yapanlardan aldığı paralar ise bu hizmetin bedeli sayılırdı. Tanzimat ile beraber artık bu harçlar yeni kurulan “Defteri Hakkani Emaneti” tarafından toplanılmaya başlanmıştır. Son olarak yukarıda bahsettiğimiz iki harçtan başka birde “tahriri harçları” vardı. Bu harçlar ise ölüm sonrası kişinin taşınır mallarının memur tarafından kaydı için alınırdı (Karakoç, 1990, s. 21-22).

1.2.1.2. 1923 – 1959 Dönemi

29 Ekim 1923 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi’nde Cumhuriyetin ilan edilmesinden yaklaşık üç yıl sonra 12.04.1926 yılında yürürlüğe giren 797 sayılı “Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun” ile bugün ki anlamıyla veraset ve intikal vergisi kabul edilmiştir. (Karakoç, 1990, s. 22) Söz konusu kanunda muafiyetler çok dar tutulurken bağışların kapsamı ise oldukça geniştir. Yeni kurulan bir devletin mali gücünü toparlaması için daha fazla gelir elde etmek istemesi tabiidir.

1931 yılında yürürlüğe giren 1836 sayılı kanun ile 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda ortaya çıkan aksaklılara çözüm üretmek ve Medeni Kanun ile uygun hale getirmek için bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, vergi oranlarının baskılanması ile muaflikların, usul ve kavramların daha net ifade edilmesi şeklinde sayılabilir. Bunlardan başka Medeni Kanun’un kabul ettiği üç aşamalı zümre sistemiyle bir uyum yakalanmaya çabalansa da vergilemede iki farklı cetvelin uygulanması devam etmiştir. (Karakoç, 1990, s. 24)

İkinci Savaşın patlak vermesiyle birlikte her ne kadar savaşa girmesek de her an savaşa hazırlıklı olmak gayesiyle binlerce askerin hazırda bekletilmesi ve bu askerlerin hem bakım maliyetlerinin

ekonomi üzerindeki yükü hem de çalışarak ekonomiye katkıda bulunmaları yerine askerde olmaları gibi nedenlerle ülkenin acil gelir kaynaklarına ihtiyaç duyması tabii karşılanacaktır. İşte bu nedenle 31 Mayıs 1941 tarihli resmi gazete yayımlanan 4040 sayılı “Fevkalade Vaziyet Dolayısıyla Bazı Vergi ve Resimlere Zam İcrasına Dair Olan 3828 Numaralı Kanuna Ek Kanun” un 30’uncu Maddesi ile 797 ve 1836 sayılı kanunlar ile alınan veraset ve intikal vergisine bir kat zam yapılmıştır.

1944 tarihli 4509 sayılı Kanun ile 1949 tarihli 5381 sayılı Kanunlar ile bazı vergi istisnaları getirilmiştir. 15.06.1949 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ile birlikte usule ilişkin hükümler mevcut Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ndan çıkartılmıştır. (Karakoç, 1990, s. 25)

Demokrat Parti hükümeti döneminde, devlet gelirlerini artırmak gayesiyle veraset yoluyla iktisap edilen taşınmazların değerlemesinin artık vergi değeri yerine rayiç değer üzerinden yapılması kararlaştırılmıştır. (Karakoç, 1990, s. 25) 1957 yılında yapılan bu değişiklik hazine açısından oldukça iyi bir gelir artışı sağlarken diğer taraftan daha fazla vergi ödemek zorunda bırakılan mükellefin tepkisiyle karşılaşmıştır. Bundan dolayı, söz konusu durum 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun tekrar ele alınmasını ateşleyici bir role bürünmüştür. (Karakoç, 1990, s. 25)

1.2.1.3. 1959 ve Sonrası Kanunda Yapılan Değişiklikler

Tüm bu basamaklar atlandıktan sonra 08.06.1959 kabul tarihli 7338 sayılı “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Yeni kanun ile beraber muafiyetler oldukça genişledi ve tarife oldukça baskılandı. Aynı zamanda 1957 yılında alınan karar ile gayrimenkullerin rayiç değer üzerinden değerlendirilmesi usulünden vazgeçilerek büyük gelir kayıplarına neden olan vergi değeri ile değerlendirme kabul edildi. Tüm bu düzenlemeler haliyle veraset ve intikal vergisi gelirlerinin bütçe içindeki payını ziyadesiyle düşürdü. (Karakoç, 1990, s. 26)

Tablo 1’de söz konusu kanunda yapılan bazı değişiklikler ve bu değişikliklerin yorumlarına yer verilmiştir.

Tablo 1. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler

Kanun / KHK Numarası	İlgili Değişikliğin Yürürlük Tarihi	Açıklama
213	01.01.1961	Veraset ve intikal vergisinin usule ilişkin esasları 213 sayılı VUK hükümlerine göre uygulanacaktır.
188	20.02.1963	VİV'in matrahının belirlenmesinde VUK'un kullanılacağı hükmüne bağlanmıştır.
189	20.02.1963	Gayrimenkullerin değerlemesinde rayiç değerlemenin kullanılması kararlaştırıldı. Ancak gayrimenkulün kiraya verilmesi durumunda yıllık kira tutarının on katından az verilen beyannamelerde, değerlendirme takdir komisyonları tarafından yapılacaktır.
903	01.03.1968	Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluş sırasında veya sonrasında bağışlanan mallar VİV'den müstesna tutulmuştur.
1318	10.08.1970	Mükellefin beyanı ilkesi kabul edilmiş ve değerlendirme ölçüleri sadeleştirilmiştir.
2353	01.01.1981	Taşınır ve taşınmaz mallardan altsoy ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 1000 lirası ve sağlar arası ivazsız şekilde intikal edenler dışında kalan kuru (çıplak) mülkiyetler istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca ödeme zamanları yıllık iki eşit taksitte menkul mallar için 1 yıl, gayrimenkul mallar için 5 yıl olarak belirlenmiştir.

2365	01.01.1981	Beyannamenin zamanından sonra verilmesine ilişkin özel usulsüzlük cezaları yürürlükten kaldırılmıştır.
2591	1981-1982	Altsoyun olmaması durumunda eşe intikal eden miras payının iki milyon lirası vergiden istisna edilmiştir. Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilmiştir. Matrah dilimlerine ilişkin vergi oranları değiştirilmiştir. Menkul ve gayrimenkul arasındaki ödeme zamanı farklılığı giderilerek 5 yıl ve her yılın mayıs ve kasım ayları olmak üzere iki eşit taksitle ödeneceği hükme bağlanmıştır.
194	16.03.1984	Tescil tarihinden itibaren en çok 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi VİV'in tahakkukunun beklemeden yapılacağı kararlaştırılmıştır. Fakat, söz konusu verginin tamamı ödenmeksizin devir ve ferağ işlemleri yapılamayacağı gibi üzerinde herhangi bir ayni hakta kurulamayacaktır. Ayrıca bu kurala uymaksızın işlem yapan tapu memurlarının da vergi mükellefiyle beraber müteselsilen sorum tutulacağı da yine kararname içerisinde yer almaktadır.
3219	15.06.1985	Bazı istisnalarda değişikliğe gidilmiştir ve daha da önemlisi söz konusu istisna hadleri için Bakanlar Kuruluna on kat artırma yetkisi verilmesi dikkatimizi çekmektedir. İvazsız şekilde mal iktisap edenlerden vergiden muaf olanlar ile futbol bahislerinden ikramiye kazananlar hariç olmak kaydıyla kazandıkları malları, Spor Toto Teşkilatı ise kazananlar üzerinden kestikleri vergileri beyanname ile bildirmek zorunda bırakıldılar. Futbol müsabakalarında müsabakanın yapıldığı günü takip eden 20'nci günü akşamına kadar beyanname vermeleri ve vergi oranının da yüzde 20 olacağı karara bağlandı. Son olarak Spor Toto Teşkilatınca futbol müsabakalarına ilişkin bahislerden kazanılan

		ikramiyelerin beyanname verme süreleri içerisinde ödeneceği metne eklenmiştir.
3393	30.06.1987	Belirlenen illerde yetkili trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen gelirlerden ticari plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan değerler veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Yine aynı kanunda bu kişilerin beyanname vermekle yükümlü olmadıkları da ifade edilmiştir.
3482	05.11.1988	Miras bırakanın ölüm tarihinden evvel, kanunlara dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan taşınmazlara ait vergilerin de VİVK'nun 13'üncü maddesine göre teciline imkân tanınmış ve verginin tahsilinde gecikme zammının yüzde 50 noksan tatbik edileceği hükme bağlanmıştır.
4008	06.07.1994	VİVK'nun istisnaları düzenleyen 4'üncü maddesinin (b), (d) ve (e) bentlerinde yer alan tutarların VUK hükümlerine göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranları baz alınarak her yıl artış yapılacağı kararlaştırılmıştır. Ayrıca Kanun'un nispetler kısmını düzenleyen 16'ncı maddesiyle de ilgili değişikliklere gidilmiş ve Bakanlar Kurulunun matrah dilimlerinin on katına kadar artırabileceği aynı zamanda futbol müsabakalarından ikramiye kazananlara oranın yüzde 20 olduğu hükme bağlanmıştır.
4369	29.07.1998	Değişiklik yapılan konu başlıkları kısaca 7'inci maddede ki beyanname verme yükümlülüğü, 9'uncu maddenin 3'üncü bendindeki 20 günlük beyanname verme süresi, 16'ncı maddede ki nispetler, 17'inci maddesindeki vergiye mukabil alınacak teminatlar ve 19'uncu maddesindeki ödeme zamanı şeklinde özetlenebilir. ²

² Ayrıntılı bilgi için bkz. 4369 sayılı Kanun'un 71-75'inci maddeleri

5226	27.07.2004	2863 sayılı Kanun kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal marifetiyle devir yoluna ilişkin işlemler veraset ve intikal vergisi istisnaları arasına alınmıştır.
5234	01.01.2005	Genel bütçeye dahil daireler ile katma bütçeli idareler bütçelerinden KİT'lere yapılacak iktisadi transferler ile yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.
5281	01.01.2005	VİVK'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasındaki (m) bendi teselsül ettirilerek (n) bendine, 18'inci maddesindeki "Türk Kanunu Medenisinin 532'nci maddesinin (3) numaralı fıkrasına" ibaresi "Türk Medeni Kanununun 590 ıncı maddesinin (3) numaralı fıkrasına" şeklinde değiştirilmiştir.
5904	03.07.2009	VİVK'nun 4, 7, 9, 16, ve 19'uncu maddelerinde çeşitli değişiklikler yapılmıştır. ³
6327	01.01.2013	Bireysel emeklilik sistemi kapsamında yapılan devlet katkılarının hak kazanılan kısımları veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.
7061	01.01.2018	İlgili Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran yüzde 10'dan yüzde 20'ye çıkarılmıştır.
700	09.07.2018	VİVK'nda yer alan "Bakanlar Kurulu" ibareleri "Cumhurbaşkanı" olarak değiştirilmiştir.

Kaynak: Resmi Gazete ve e-Mevzuat'tan faydalanarak tarafımızca oluşturulmuştur.

³ Ayrıntılı bilgi için bkz. 5904 sayılı Kanun'un 31'inci maddesi

1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Yapılan Tartışmaların Odağı

Veraset ve İntikal Vergisi birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de varlığı sorgulanan vergiler arasındadır. Kimileri, bu verginin varoluşunun bir anlam ifade etmediğini düşünse de söz konusu verginin kaldırılması taraftarları karşısında duran cenah ise bu verginin varlığının elzem olduğunu savunmaktadırlar. Bu iki taraflı tartışmanın temel gerekçelerini incelemeden evvel bize göre bu verginin varlığının, ileri bölümlerle de izah edileceği üzere, son derece önemli olduğunu belirtmek istiyoruz.

1.2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Gerektiğini Düşünenler

Veraset ve intikal vergisinin kapatılmasının yerinde, varlığının ise sakıncalı olduğunu savunanlar; mükerrer vergilendirmeye mahal vermesi, servetin yoğunlaşmasına neden olarak ekonomik yaşamı olumsuz etkilemesi ve temel insan haklarından biri olan mülkiyet hakkına karışılması gibi gerekçeler ileri sürmektedirler. Bununla beraber bu verginin vergilendirme sürecinin uzun olması nedeniyle asıl amacına hizmet edemediği, işlem maliyetlerinin yüksek olması, teknolojik yoksunluk nedeniyle kırtasiyecilik maliyetlerinin ve uyum maliyetlerinin fazla olmasından dolayı kaldırılması gerektiğini belirtmektedirler (Güneş, 2017, s. 149). Ayrıca, servet vergilerinin artırılmasının insanların girişimci ruhlarını törpülemesi nedeniyle büyümenin yavaşlayacağı da düşünülebilir. Bu tartışmaların ülkemizdeki yansıması ise, 2008 yılında veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına yönelik TBMM’ye sunulan bir tasarı olmuştur. Tasarının gerekçesinde ise genel olarak söz konusu verginin uyum maliyetinin yüksek ve gelir getirme gücünün zayıf olduğu vurgulandıysa da tasarı kanunlaşmamıştır (Deloitte, 2008).

1.2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Varlığını Savunanlar

Öncelikle veraset ve intikal vergisinin de içinde bulunduğu servet vergileri, yapısı gereği kişinin servet varlığı üzerinden alındığı için adalete uygun düştüğü ifade edilmelidir. Adalet ise vergilemenin temelini oluşturmaktadır. Servet vergilerinden herhangi birinin tasfiyesi Türkiye’deki hali hazırda bozuk olan gelir dağılımını daha da kötüleştirecektir. Günümüz koşullarında uygulanan servet vergilerinin gelir dağılımında adalet sağlayıcı rolü yeterli olmasa da son derece önemlidir. O halde bu vergilerin kaldırılması sosyal açıdan da son derece büyük sakıncalara mahal verebilir. (Güneş, 2017, s. 149) Kalan mirasın ya da karşılıksız olarak geçecek malların iktisabında kişilerin herhangi bir zahmete katlanacağından söz etmek mümkün değildir. Günümüz koşullarına göre revizyonu çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde belirteceğimiz şekilde

sağlandığında, sosyal açıdan güçlenecek olan veraset ve intikal vergilerinin bütçe içindeki payının da artması kaçınılmaz bir gerçektir. O halde bu vergiyi kaldırmak yerine rehabilitesinin kusursuz bir şekilde yapılması her zaman daha mantıklı bir çözüm olacaktır. Öte yandan veraset ve intikal vergisinin gelir ve harcama üzerinden toplanılamayacak olan vergilerinde alınmasını sağlaması açısından tamamlayıcı bir rolü de mevcuttur (Güneş, 2017, s. 150). Örneğin, ticari işletme sahibi birisinin bilanço makyajlarıyla giderlerini şişirerek gelir vergisine tabi olacak matrahını aşındırması durumunda Gelir Vergisi Kanunu kapsamında alınamayacak olan vergiler, söz konusu kişinin vefatı durumunda mirasçılara geçecek olan ticari işletmenin değerlemesi yapıldığında vergilendirilmiş olacaktır.

Veraset ve intikal vergisini meşrulaştırmak adına daha birçok sav ileri sürülebilir. Bu konuya burada kısaca temas ettik ancak çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde meselenin diğer boyutlarıyla da ele alınacağını hemen belirtelim.

1.2.3.Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulama Yöntemleri

Tek bir vergi olarak karşımıza çıkmayan veraset ve intikal vergileri, kendi adı altında adeta bir çatı gibi çeşitli vergileri bir araya getirmiştir. Bu vergi türleri farklı şekillerde sınıflandırılabilir ancak biz aşağıda olduğu gibi dörtlü bir istifleme yolunu seçeceğiz (Karakoç, 1990, s. 5).

1.2.3.1. Veraset Vergisi

1.2.3.1.1. Tereke Vergisi

Tereke vergisi; miras bırakanın mirası henüz mirasçılara geçmeden, mirasçılardan miras bırakan ile akrabalık ya da daha doğru bir deyişle hısımlık dereceleri ile kişisel ve ailevi özellikleri göz önüne alınmaksızın, terekenin bütünü üzerinden çoğu zaman objektif ve artan oranlık olarak alınan bir servet vergisidir (Karakoç, 1990, s. 7). Tanımdan da anlaşılacağı üzere tereke vergileri, mirasın mirasçılara geçmeden terekenin tümü üzerinden ve kişisel durumlara bakılmaksızın alındığından subjektiflik özelliği olmadığı söylenebilir.

Bu tür bir uygulamada verginin mükellefinin miras bırakan mı yoksa mirasçımı olduğu yönünde fikir ayrılıkları doğmuştur. Stopaj usulünde olduğu gibi verginin asıl borçlusu ile verginin ödeyicisinin her zaman aynı kişi olmak zorunda olmayacağı gerçeğine dayanarak biz, ölen

kimsenin vergi mükellefi olamayacağı gerekçesi ile mükellefin yalnızca mirasçılar olacağı görüşüne katılmıyoruz. Ölümün eş deyişle vergiyi doğuran olayın miras bırakanın şahsiyetinde gerçekleşmiş, yani mirasçıların şahsiyetinde gerçekleşmemiş olması nedeniyle tereke vergilerinde mükellefin miras bırakan olduğunu söyleyebiliriz (Karakoç, 1990, s. 8).

Tereke vergisinin kişisel durumları göz ardı eden objektif niteliğinin, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu ve gelir dağılımını bozucu etkileri olacağı söylenebilir. (Karakoç, 1990, s. 10) Örneğin: aynı kişiye mirasçı olan inşaat işçisi A ile büyük bir firmanın genel müdürü olan B'nin iktisap edeceği mirastan eşit oranda vergilendirilmeleri her ne kadar eşitliği sağlasa da adaletten yoksun bir durumdur. Buna rağmen söz konusu vergi türünün olumlu yanı ise kolay hesaplanması ve toplanmasının yanı sıra miras payı vergisine göre daha yüksek gelir elde edilebilmesidir (Aren, 1952, s. 51).

1.2.3.1.2. Miras Payı Vergisi

Miras payı vergisinde, murisin terekesinin mirasçılar tarafından pay edilmesi vergilendirilir. Bir başka deyişle, buradaki vergiyi doğuran olay mirasın paylar halinde mirasçılara geçmesidir (Aren, 1952, s. 40). Burada verginin mükellefi mirastan pay iktisap eden mirasçılardır. Matrahı ise söz konusu paylardır (Karakoç, 1990, s. 12).

Tereke vergisinde vergileme değişen periyotlar halinde tekrar eder ve bu nedenle periyodik bir vergiden söz edilir. Miras payı vergisinde ise kişinin şahsi servetinde bir artış nedeniyle vergilendirme söz konusudur. Ayrıca tereke vergisinin objektif niteliği karşısında miras payı vergisinde kişinin murisle olan hısımlık derecesi ve terekeden iktisap ettikleri paylarının miktarı dikkate alındığı göz önünde bulundurulursa subjektif özelliği daha ağır basacaktır. Bu ise eşitlikten ziyade vergilemede adalet ilkesinin sağlandığını gösterir. Bu müspet tarafının yanı sıra terekenin tamamı üzerinden vergilendirilmemesi, bazı istisna ve muafiyetlerin gözetildiği kişilerin özel durumlarının baz alınması gibi sebeplerden ötürü toplanan değer bakımından tereke vergisinin gerisindedir (Karakoç, 1990, s. 12).

Sonuç olarak ülkemizde uygulanmayan tereke vergisine kıyasla daha adil ancak daha az gelir getiren aynı zamanda hesaplanması ve uygulanması daha güç olan miras payı vergisi ülkemizde 1926 yılından beri kabul görmüş durumdadır. Bu kabulden veraset ve intikal vergilerinin mali yönünden çok sosyal yönünün ağır bastığını söylemek yanlış olmayacaktır.

1.2.3.2. İntikal Vergisi

Ölüme bağlı tasarruf yahut kan hısımlığı yoluyla intikal eden servetin veraset vergisi ile vergilendirilmesi tabii olarak sağlar arası yapılan intikallerinde vergilendirilmesini elzem kılmıştır. Bir an için sadece veraset vergisinin var olup sağlar arası yapılan intikallerin vergilendirilmediği bir vergi sistemi düşünülebilir. İnsanlar servetlerini bırakacakları kan hısımlarını ya da diğer üçüncü kişileri devlete vergi ödemekten kurtarmak amacıyla ivazsız olarak mallarını bu kişilerin üzerine geçirmeleri durumuyla karşı karşıya kalırdık. Böyle bir durumda veraset vergisinin etkinliğinden de bahsetmek mümkün olmayacaktı (Karakoç, 1990, s. 13). İşte bu nedenle servetlerin vergilendirilmesinde veraset vergilerinin yanında sağlar arası intikalleri de vergilendirecek olan intikal vergisi tamamlayıcılık unsuru olarak muhakkak vergi sisteminde yer etmelidir.

Bazı kitaplarda intikal vergisi yerine “bağış vergisi” de kullanılmaktadır (Aren, 1952, s. 97). Ancak bu kavram yanlış olmamakla birlikte yetersizdir. Çünkü intikal vergisinin konusu her zaman bağış değildir. Bu nedenle bağış vergisi yerine “ivazsız intikal vergisi” kavramının kullanımı daha kapsamlı olacaktır (Karakoç, 1990, s. 13).

İntikal vergisinin amacına doğru bir şekilde ulaşabilmesi için veraset vergisi ile matrah ve oranlar yönünden tam bir uyum içinde olması gerekir. Aksi halde insanlar kendilerine daha uygun benzer deyişle daha az vergi ödeyecekleri vergi yolunu seçerler. Bu da matrah ve vergi oranları farklı olan veraset ya da intikal vergilerinden birini diğerine tercih etmeleri anlamında vergilemede etkinliği zedeleyici bir sonuç doğuracaktır. İşte bu nedenle bu iki servet vergisi türünün bir biriyle ahengi son derece elzemdir. Uyum dışında bir başka sorun ise artan oranlı vergilemeden kurtulmak için kişilerin yapacakları intikalleri parça parça yaparak yüksek vergi oranlarından kaçma çabasıdır. Bunu önlemek için bu işlemi gerçekleştirdiği tespit edilen şahısların parça parça yaptıkları intikallerin toplamı üzerinden bir vergilendirme yoluna gidilebilir (Aren, 1952, s. 101-102).

Türkiye’de uygulanan intikal vergisinin mükellefi genel itibarıyla lehine bağış yapılan yahut ivazsız intikal alacaklısı olan kişidir. Ancak ABD gibi bazı ülkelerde verginin mükellefi bağış alan değil bağışlayandır. Bu durumun avantajı ise bağışlayanın, bağış alanın aksine vergi kaçırma menfaatinin daha sınırlı olmasıdır (Aren, 1952, s. 114).

1.2.3.3. Karma Sistem

Yukarıda tereke vergisinin sağlam bir gelir kaynağı olmasına rağmen vergide adalet yönünden zayıf olduğu, miras payı vergisinde ise vergide adaleti sağlayıcı ancak daha düşük gelir sağladığı ifade edilmiştir. Bu doğrultuda ikisinin bir arada uygulanması (karma sistem) daha olumlu sonuçların ortaya çıkmasını sağlayabilir (Karakoç, 1990, s. 16). Bu iki servet vergisi türünü XX.yy başlarında bir arada uygulayan ülkelere İngiltere ve ABD örnek olarak gösterilebilir. Fransa ve Almanya'da bir zamanlar karma sistem denemiş daha sonraları ise bundan vazgeçilmiştir. Söz konusu sistemin bir başka örneği ise İtalya'da karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca İtalya da izlenen nüfus politikasının bir neticesi olarak mirasçılardan evli olmayanlardan, evli olup çocuğu olmayanlardan ya da çocuğu olmayan otuz yaşından büyüklerden daha yüksek oranlarda vergi alınmıştır. (Karakoç, 1990, s. 17-18)

Terekenin tamamı üzerinden bir vergi alındıktan sonra muristen mirasçılara intikal eden payları oranında tekrar vergi alınması şeklinde vuku bulan miras vergisinde (karma sistem) Karakoç'a göre ağırlık miras payı vergisinde olmalıdır. Terekeden artan oranlı ve düşük bir vergi kesildikten sonra miras payları üzerinden hısımlık dereceleri ve aldıkları pay miktarları bazında çifte artan oranlı bir vergi daha alınmalıdır. Böyle bir vergilendirme yöntemi benimsendiğinde bir yandan miras bırakanın hayattayken vergilendirilmeyen servet değerleri vergilenirken bir yanda da söz konusu verginin kamu gelirleri içindeki yeri ve böylece etkinliği iyi yönde ilerleyecektir (Karakoç, 1990, s. 18).

1.2.3.4. Ölü El Vergisi

Veraset ve intikal vergisi gerçek kişileri ve sağlar arası yapılan karşılıksız intikalleri vergilendirmesine rağmen bu vergide kuruluşları itibarıyla ölüme maruz kalmayan tüzel kişiler bu anlamda vergilendirilememektedir. İşte tüzel kişileri de sanki gerçek kişiler gibi vergilendirme imkânı yaratan bu vergi türüne ölü el vergisi denilmektedir. Bir başka ifadeyle ölü el vergisi ölüme doğası gereği tabi olmayan tüzel kişilerin menkul, gayrimenkul ve kazançları gibi servet unsurlarının vergilendirilmesidir (Karakoç, 1990, s. 19).

1.3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN MİRAS HUKUKU YÖNÜNDEN ELE ALINMASI

Veraset ve intikal vergisi özü itibarıyla miras hukuku ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle bu başlık altında miras hukukunun çalışmamızla ilgili bazı konuları incelenecektir.

1.3.1. Ölümüne Bağlı Tasarruflar

Tek taraflı bir hukuki işlem olan vasiyetname ile çok taraflı bir hukuki işlem olan miras sözleşmesi olmak üzere iki türü olan ölümüne bağlı tasarruflar, murisin öldüğünde yapılmasını arzu ettiği hususları hukuki bir işlem yoluyla bildirmesidir. Bu nedenle söz konusu tasarruflar, tasarrufta bulunan murisin ölümüyle beraber hükümlerini doğuracaktır (İmre & Erman, 2003, s. 49).

1.3.1.1. Ölümüne Bağlı Tasarruf Yapma Ehliyeti

Vasiyetname yapma ehliyetinde ayırt etme gücüne sahip olmak ve on beş yaşını doldurmuş olmak gerekir (MK. m. 502). Bir başka deyişle ayırt etme gücüne sahip olmayan veya on beş yaşından küçük kişiler vasiyetnamede bulunamazlar. Vasiyetnamenin aksine çok taraflı hukuki bir işlem olan miras sözleşmesi yapabilmeyen koşulu ise ölümüne bağlı tasarrufta bulunan ve bulunmayan taraf olarak ayrı ayrı incelenmelidir. Tasarrufta bulunan tarafın tam ehliyetli olması (ergin olmak, ayırtım gücünün bulunması, kısıtlı olmaması) yeter şarttır. Tasarrufta bulunmayan tarafta ise genel ehliyet kuralları geçerlidir (Dural & Öz, 2003, s. 99-100).

1.3.1.2. Ölümüne Bağlı Tasarrufların Çeşitleri

Vasiyetname şekilleri resmi, el yazılı ve sözlü olmak üzere üç çeşittir. Miras sözleşmeleri ise olumlu – olumsuz, tek taraflı iki taraflı ve ivazlı – ivazsız şeklinde ayrıma gidilebilir (Zapata, 2015, s. 310-320).

1.3.1.3. Ölümüne Bağlı Tasarrufların İptali

İptale yol açan nedenler şu şekilde sıralanabilir (Zapata, 2015, s. 341-342):

- Vasiyetname ve miras sözleşmesi yapmak için yukarıda açıkladığımız şartları sağlayamama. (MK.502. ve 557/b.1. maddeleri)
- Şekil eksikliği. (MK. 557b.4)
- Hukuka ve ahlaka aykırılık. (MK. 557b.3)
- Yanılma ve aldatma gibi iradeyi sakatlayan haller (MK. 504/I)

Sonuç olarak yukarıdaki hallerin birinin veya birkaçının hâsıl olduğu durumlarda iptal davası açılabilir hale gelecektir. İptal davası açma süreleri ise değişkenlik gösterir. Genel olarak ifade etmek gerekirse olağan durumlarda 1 yıl, olağanüstü durumlarda iyi niyetlilere karşı 10 yıl, kötü niyetlilere karşı 20 yıl iptal davası açma hakkı devam eder. (MK. 559)

1.3.2. Zorunlu Miras Hakkının Korunması

1.3.2.1. Saklı Pay Kavramı ve Oranları

Kimi durumlarda kişiler miraslarının kan hısımları dahi olsa bazı kişilere kalmasını istemeyebilir. Ancak bazı istisnalar hariç olmak kaydıyla kanun bunun önüne geçmiş ve zorunlu miras haklarının korunması için saklı paylı mirasçıları kanunda paylarıyla beraber belirtme gereği duymuştur. Bu bağlamda saklı pay, murisin yasal mirasçılarının bazılarında tanınan ve miras bırakan kişinin tasarrufu dışında tutulan miras payıdır (Zapata, 2015, s. 344).

Medeni Kanun'un 506'ncı maddesinde saklı paylı kişiler ve saklı paylarının oranları aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Murisin altsoyu için $\frac{1}{2}$
- Murisin anne ve babası için $\frac{1}{4}$
- Murisin sağ kalan eşi için birinci ve ikinci zümreyle beraber ise tümü, bu haller dışında $\frac{3}{4}$ 'ü

Burada kardeşlerin saklı paylı mirasçılar içerisinde yer almadığı hemen belirtelim. Kanun koyucu kardeşlerin saklı paylı mirasçılığı iptal etmiştir (Zapata, 2015, s. 345). Miras bırakanın altsoyu, anne ve babası ve sağ kalan eşinin payları kanun tarafından saklı tutulurken kardeşinin böyle bir payı olmaması oldukça dikkat çekicidir.

1.3.2.2. Tenkis Davası

Bazı durumlarda saklı paylı mirasçılarının yasal hakları başkaları tarafından ihlal edilebilir. İşte bu durumlarda kişiler kullanabileceği hukuki yol tenkis davasıdır (Özta, Miras Hukuku, 2010, s. 110). Ancak tenkis davası tek başına ödenmiş olunanın geri iktisap edilmesi için gerekli ancak tek başına yeterli değildir. Bunun için bir edim davasının açılması gerekmektedir (Zapata, 2015, s. 349-351). Ayrıca Kanunda tenkis davalarında hak düşürücü olağan süre 1 yıl iken her halde 10 yıl olarak belirlenmiştir (MK. m. 571 (1))

1.3.2.3. Mirasçılıktan Çıkarma

Mirasçılıktan çıkarma ancak ve ancak kanunda belirtilmiş olan saklı paylı mirasçılar için geçerlidir (Özta, Miras Hukuku, 2010, s. 128). Mirasçılıktan çıkarma işlemi, koruyucu çıkarma ve cezai çıkarma olarak ikiye ayrılabilir. Koruyucu amaçla çıkarmada kişi eğer borç ödemedi aciz belgesine sahipse iskat edebilir. Cezalandırma niyetiyle mirasçılıktan çıkarmanın hâsıl olacağı durumlar ise murise veya yakınlarına ağır bir suç işlemesi ya da murise veya aile fertlerine karşı aile hukukundan kaynaklı sorumluluklarının büyük bir kısmını yerine getirmemesidir (Zapata, 2015, s. 352-353). Ayrıca belirtmek gerekir ki bu şekilde mirastan çıkartılan saklı pay sahiplerinin tenkis davası açma hakları da bulunmamaktadır. (MK. m.511 (1))

1.3.3. Mirasın İntikali

1.3.3.1. Mirasın Açılması ve Mirasçılık Ehliyeti

Medeni Kanun'un 575'inci maddesinde ifade edildiği gibi miras, mirisin ölümü ile açılır. Bununla beraber gaiplik durumuna karar verilmesiyle de beraber mirasın açılacağı belirtilmelidir. Kanun'un 576'ncı maddesinde ise mirisin yerleşim yerini, mirasın açıldığı yer olarak ifade eder.

Bir kişinin mirasçılık sıfatına haiz olabilmesi için üç şartı sağlamalıdır. Her şeyden önce mirasçının sağ olması gerekmektedir. Ancak Kanun bu öncül şarta iki istisna getirmiştir (İmre & Erman, 2003, s. 248). Bunlardan ilki cenindir. Çocuğun rahme düşmesiyle beraber hak ehliyetine kavuşması ve ardından mirasçı olabilmesi için sağ doğma şartı aranır. İkinci istisna ise art mirasçılık durumudur. Mirasçılığa hak kazanmanın ikinci şartı ise mirasçı olmaya ehil olmaktır.

Ve son şart ise kişide söz konusu mirastan yoksunluk nedenlerinden bir veya daha fazlasının bulunmasıdır (Zapata, 2015, s. 357-358).

1.3.3.2. Mirasın Kazanılması, Reddi ve Tasfiyesi

Mirasın kazanılmasında bazı ilkeler mevcuttur. Bunlardan ilki mirasın kendiliğinden kazanılması ilkesidir. Bu halde kişinin ölümüyle beraber yasal ve atanmış mirasçuları terekeyi bir işlem yapmaksızın kendiliğinden kazanmış olurlar (MK. m. 599). Bir diğer ilke ise mirasın bir bütün olarak külliye intikal etmesidir. Bununla beraber vasiyet alacaklarında ise cüz'î intikal ilkesi geçerlidir (Zapata, 2015, s. 361-362).

Mirasın reddinin iki farklı hali vardır. İlki mirasçının kendi iradesiyle muristen kalan terekeyi reddetmesidir ki bunu gerçek ret olarak ifade edilebilir. Mirasçı burada mirasın bir kısmını kabul edip diğer kısmını reddedemez. Başka bir ifadeyle kısmi ret mümkün değildir (MK. m. 609 (2)). İkinci ret halinde ise murisin ödeme gücünden yoksun olduğu açıkça belirli olduğu durumlarda mirasçı mirası ret etmiş sayılır (MK. m. 605 (2)).

Miras bırakanın ölümü ile beraber külli halefiyet gereği mirasçının kişisel malvarlığı ile murisin terekesi birleşir ve kendisine miras kalan kişi tüm bu malvarlığıyla beraber tereke alacaklılarına karşı sorumlu tutulur. Bu nedenle mirasçının talebi üzerine bazı şartları sağlamak kaydıyla tereke resmen tasfiye edilir. Bu tasfiye işlemi tereke alacaklılarının haklarının söz konusu mirastan karşılanması işlemi ifade eder. Tasfiye bittikten, benzer deyişle alacaklıların alacakları karşılandıktan sonra eğer terekede hala malvarlığı var ise bu mallar mirasçının olur (Zapata, 2015, s. 365).

1.3.3.3. İstihkak Davası

İstihkak davası, mirasçılarının veya üçüncü kişilerin tereke mallarını saklamaları durumunda saklanan malların terekeye iade etmeleri niyetiyle açılacakları bir dava türüdür (İmre & Erman, 2003, s. 388). Söz konusu davanın konusu ise haliyle tereke mallarıdır. Ayrıca bu davada süreler olağan durumda 1 yıl ve her halde iyi niyetlilere karşı 10 yıl, iyi niyetli olmayanlara karşı 20 yıldır. (MK. 639)

1.3.4. Miras Ortaklığı ve Mirasın Paylaşılması

Miras ortaklığı, murisin birden fazla mirasçısı olması halinde terekeye el birliği ile sahip olunması durumu olarak ifade edilebilir. Bu durum onların tereke borçlarına karşı müteselsilen sorumlu tutulmalarına neden olur. Burada iştirak söz konusu olduğu için kişiler kendi keyfince tereke malları üzerinde bireysel olarak işlem yapma yetkisine sahip değillerdir. Ayrıca paylı mülkiyete çevirme haricinde kural olarak ortaklık mirasın paylaşılmasıyla nihayete erecektir (Zapata, 2015, s. 369-370).

Sözleşme veya dava yolu ile olmak üzere iki farklı yolu olan mirasın paylaşılması durumu, tereke mallarının mirasçılar için ayrılması veya hali hazırda ayrılmış malların söz konusu mirasçılara sunulması için vuku bulan işlemlerin tamamı olarak ifade edilebilir. Bazı istisnalar olmakla beraber taraflar paylaşmanın nasıl yapılacağını sözleşme aracılığıyla kararlaştırabilirler. Eğer taraflar kendi aralarında sözleşme yoluyla mirasın pay edemezse bu sefer dava yoluna gitmek zorundadırlar (Zapata, 2015, s. 371-373).

1.3.5. Gaiplik ve Miras Hukuku Açısından Sonuçları

Medeni Kanun'un 32'inci Maddesinin birinci fıkrasına göre; bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya kendisinden uzun süre haber alınamaması durumlarında, o kişinin ölümü hakkında kuvvetli bir ihtimal varsa ve aynı zamanda hakları bu kimsenin ölümüyle doğacak olanların başvurusu söz konusu ise o kişinin gaipliğine Sulh Hukuk Mahkemesince karar verilir. Burada iki ayrı maddi şart vardır. Eğer kişinin kaybolması ölüm riski içerisinde ise süre 1 yıldır. Örneğin; A oturduğu vilayette sele kapılır ve cesedi bir yıl içerisinde bulunamazsa bu ölümden hakları doğacak olanlarca mahkemeden gaiplik kararının verilmesi istenebilir. İkinci durumda ise kişiden son haber alınma tarihinden itibaren 5 yıl geçmesi durumudur. Burada kişinin aşırı ölüm tehlikesinden kaybolması değil sadece kendisinden haber alınamama durumu söz konusudur. Örneğin; A bir sabah uyandı ve eşine bakkala gideceğini söyledi ve kendisinden bir daha da haber alınamadı. Bu durumda eşi ya da A'nın ölümüyle hakkı doğacak olanlar 5 yıl sonra mahkemeden gaiplik kararının çıkartılmasını isteyebilirler (MK. m. 33 (1)).

Miras hukuku açısından gaiplik kararlarının bazı sonuçları vardır. Burada dikkat edilmesi gereken ilk nokta gaiplik talebinde bulunan kişilerin gaibin mirasçısı olacağı tarih gaiplik kararın mahkemece verildiği an değil, kişinin ölüm tehlikesi içerisinde kaybolduğu an yahut kişiden son haberin alındığı andır (Özta, 2012, s. 233). Örneğin: A fırtınalı bir havada kayığıyla 01.01.2018

tarihinde denize açılır ve kendisinden bir daha da haber alınamaz. A'nın ölümüyle hakları doğacak olanlar bir yıl sonra mahkemeden gaiplik kararının çıkartılmasını talep ederler. 01.01.2020 tarihinde gaiplik kararına hüküm verilir. Bu durumda A'nın mirasçılarının mirasçılığının başlama tarihi 2020 değil 2018 olacaktır.

Gaip her ne şekilde kaybolursa olsun her zaman geri dönme ihtimali vardır. Bu nedenle gaibin terekesi mirasçılara belirli bir teminat alınmaksızın teslim edilmez. Gösterilen teminat aşağıdaki süreler kapsamındadır (MK. m. 584 (1-2))

- Tehlike içinde kaybolma durumunda, mirasın tesliminden itibaren 5 yıl
- Uzun süre haber alınamam durumunda, son haber alma tarihinden itibaren 15 yıl
- Her halde gaibin 100 yaşına varması kadar.

Yukarıdaki sürelerin dolmasıyla beraber mirasçılar tarafından gösterilen teminatlar ortadan kalkar. Ancak bu süreler sonlansa dahi daha sonradan ortaya çıkan gaibe ve üstün haklı mirasçılara mirasın iade borcu sonlanmaz (Oğuzman, Seliçi, & Özdemir, 2012, s. 34). Üstün hak sahiplerinin istihkak dava açma süreleri olağan durumlarda 1 yıl ve her halde iyiniyetlilere karşı 10 yıl ve iyi niyetli olmayanlara karşı 20 yıldır. Ancak gaip bu şekilde bir hak düşürücü süreye tabi değildir. Her ne suretle olursa olsun eğer gaip birden ortaya çıkarsa mirasçılar terekeyi gaibe teslim etmekle mükellef olurlar (Akipek, Akıntürk, & Karaman, 2012, s. 265).

1.3.6. Edinilmiş Mallara Katılma Rejiminin Veraset ve İntikal Vergisine Etkisi

Medeni Kanun'da mal rejimi dörde ayrılmıştır. Burada mal ayrılığı, paylaşmalı mal ayrılığı ve mal ortaklığı olmak üzere üç seçimlik rejim dışında, yasal mal rejimi “edinilmiş mallara katılma” olarak belirlenmiştir (Zevkliler, Ertaş, Havutçu, & Gürpınar, 2012, s. 262). Yasal mal rejiminden kasıt şudur: eşler eğer isterlerse kendi aralarında yasal mal rejimi dışındaki üç rejimden herhangi birini seçebilirler fakat seçmedikleri durumda yasal mal rejimi olan “edinilmiş mallara katılma” hükümlerine tabi tutulurlar (Zapata, 2015, s. 201). Biz seçimlik rejimleri açıklamaktansa yasal mal rejimi olarak “edinilmiş mallara katılma” rejiminin seçilmesinin veraset ve intikal vergileri açısından değerlendirilmesini ele alacağız.

Veraset ve intikal vergisinin kabul edildiği 1959 yılında yasal mal rejimi “mal ayrılığı” idi. Ancak 2002 itibariyle yeni yasal mal rejiminin “edinilmiş mallara katılma” olarak belirlenmesi ve söz

konusu verginin “mal ayrılığı” rejimi kıstas alınarak belirlenmesi bazı etkileri de beraberinde getirdi. Bundan dolayı, veraset ve intikal vergisinde bazı değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemeleri iki alt gruba ayırabiliriz (Ortaç, 2002, s. 219).

İlk olarak evliliğin sona ermesi durumunda vuku bulan tasfiye işlemiyle, edinilmiş mal rejimindeki eşler arasında $\frac{1}{2}$ oranında pay edilmesi gerekmektedir. Bu paylaşımda iki sorun tezahür etmektedir. Birincisi, boşanmadan dolayı eşlerden birinin üzerinde hali hazırda kayıtlı bulunan malın yarısının diğer eşe geçmesiyle beraber ivazsız intikal gibi değerlendirilip veraset ve intikal vergisi alınması durumudur. Hâlbuki eşlerden her biri bu malların kazanılması için emek harcamış olabilir. Bu nedenle mal paylaşımı sonucu eşlere intikal eden malların vergiden istisna tutulması niyetiyle VİVK'nun istisnaları düzenleyen 4'üncü maddesine eklemeye bulunulması gerekmektedir. Tasfiye açısından bir diğer sorun ise denkleştirme işlemleri sırasında yapılan aktarımlarında veraset ve intikal vergisi kapsamına alınması durumudur. Bu aktarımların karşılıksız intikalden kaynaklanmadığı için istisna kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir (Ortaç, 2002, s. 219-220).

Sorun olarak gördüğümüz bir diğer mesele ise boşanma yerine eşlerden birinin ölümü halinde sağ kalan eşe intikal edecek söz konusu terekenin içerisinde kendi emeğini de katığı malların bulunmasıdır. Burada sağ kalan eşin edinilmiş mallara katkısının tam olarak belirleyemeyeceğimiz açıktır. Bu nedenle veraset hukuku nedeniyle kendisine miras kalan eşin, edinilmiş malların tasfiyesinde tereke içerisinde olan kısmından pay alan eşlerden ayrıca vergi alınmaması gerektiğini düşünmekteyiz (Ortaç, 2002, s. 222). Konuya ilişkin bir Yargıtay kararı şu şekildedir;

“...Taraflar 02.08.1986 tarihinde evlenmişler, A.'ın 14.08.2004 tarihinde ölümü ile mal rejimi sona ermiştir (TMK. 'nın 225/1. m.). Eşler arasında sözleşmeyle başka mal rejimi seçilmediğinden 01.01.2002 tarihine kadar 743 sayılı TMK.'nın 170. maddesi uyarınca "mal ayrılığı" bu tarihten ölüm tarihine kadar ise 4721 sayılı TMK.'nın 202. maddesi uyarınca "edinilmiş mallara katılma" rejimi geçerlidir. Dosya içeriğine, banka, tapu ve nüfus kayıtlarına, bilirkişi raporuna, Hatay Aile Mahkemesi'nin 2008/384 E. 2008/643 K. sayılı dava dosyasına ve tanık anlatımlarına göre; mal rejiminin sona erdiği A. 'ın ölüm tarihinde banka hesabında bulunan 47.005,93 TL'nin 46.806,28 TL'sinin eşler arasında edinilmiş mallara katılma rejiminin geçerli olduğu dönemde ölen eş adına bankaya yatırılan edinilmiş mal olduğu, söz konusu paranın kişisel mal olduğu ileri sürülmüşse de davalı tarafça kanıtlanamadığı (TMK.'nın 222/3. m.), bu miktar üzerinde sağ eş davasının $\frac{1}{2}$ oranda katılma alacağıının bulunduğu (TMK.'nın 231, 236/1. m.) sabittir. Sağ eşinin, mal rejiminin tasfiyesinden kaynaklanan alacak hakkı terekeye ait borç olup, bu borç çıktıktan sonra ölen eş A. üzerinde kalan diğer yarı pay mirasçılar arasında miras

hukuku hükümlerine göre paylaşılır. Sağ eş davacının ölen eş A. üzerinde kalan diğer yarı pay üzerinde de miras hakkı bulunmaktadır...”⁴

İncelenen yukarıdaki Yargıtay kararıyla uygulamada şu sonuca varmamız mümkün olmuştur. Her şeyden evvel sağ kalan eşin kişisel malları tasfiye dışında kalmalıdır. Ölen eşin edinilmiş mallarının yarısı sağ kalan eşe intikal edecektir ki bu mal rejiminin tasfiyesi aşamasıdır. Burada tereke ölen eşin kişisel malları da dahil, edinilmiş malların yarısıdır. Öte yandan mirasın paylaşılması aşamasında ise sağ kalan eş, çocuklar ve diğer mirasçıların bulunması durumlarına göre belirli bir oranda, mal rejiminin tasfiyesi sonucunda kendisine intikal etmeyen edinilmiş malların diğer yarısı üzerinde de miras hakkına sahip olacaktır. Özetle sağ kalan eş ilk aşamada mal rejiminden doğan haklarını iktisap ettikten sonra, ölen eşinin mirasçısı olarak da Medeni Kanun’da belirtilen nispetlerde edinilmiş malların diğer yarısı üzerinden miras hakkına sahip olacaktır.⁵

1.3.7. İvazsız Suretle Vaki İntikallerde Muvazaalı İşlemler

2019 yılı için, “ivazsız suretle vaki intikallerin 5.760 lirası” veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir (VİVK m. 4 (d)). Bir kişiden birçok kişiye ya da birçok kişiden bir kişiye yapılan hibelerde ayırım gözetmeksizin her bağış müstakil bir intikal olarak değerlendirilir ve söz konusu istisna oranı ayrı ayrı uygulanır (Tan & Niyazi, 1967, s. 49). Örneğin, A kişisi B, C ve D kişilerine eşit pay edilecek toplamda 30.000 TL bağış yaparsa B, C ve D’nin ayrı ayrı vergi matrahına alınan tutar 4.240 TL (10.000-5.760) olacaktır. Bu sefer B, C ve D’nin A’ya, ayrı ayrı 10.000’er lira verdiğini düşünelim. Bu sefer A, bu bağışları iktisap ederken her bir 10.000 TL için ayrı ayrı 4.240 liradan toplamda 12.720 TL (4.240x3) veraset ve intikal vergisine tabi olacak tutardır.

Bununla beraber bağışlar, bir kişiden bir diğer kişiye aynı tarihte bir defa olabileceği gibi farklı tarihlerde birkaç kez de olabilir. İstisna haddi ilkinde bir defa uygulanırken ikincisinde ise her intikal için ayrı ayrı uygulanmalıdır (Arıca, 1981, s. 63). Örneğin, A kişisinden B kişisine 20.000 TL bağış intikal ettiğinde B’nin vergiye konu olan kısmı 14.240 TL (20.000-5.760) olacaktır. Bu sefer A kişisinin B’ye farklı iki tarihte 10.000’er lira verdiğini düşünelim. B’nin vergiye konu olan kısmı birinci hibede 4.240 TL (10.000-5.760) ikinci hibede yine 4.240 TL (10.000-5.760)

⁴ “Yargıtay 8.D. 11.03.2011 E:2011/1293 K: 2011/1521”

⁵ Konuya ilişkin daha detaylı açıklamalar için bkz: Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 46480499-160.02-93851 sayılı ve 26.10.2018 tarihli Özelgesi.

olmak üzere toplamda 8.480 liralık (4.240+4.240) kısmı vergiye tabi tutulacaktır. Görüleceği üzere birinci duruma nispeten ikinci durumda B şahsı daha az vergi külfeti altına girmiş görünmektedir. Uygulamada da kişiler bağış yaptığı kişileri vergilemeden korumak için yapacakları bağışı tek bir sefer yerine farklı tarihlerde birçok seferde yaparak muvazaalı işlemlerde bulanabiliyorlar. Bu işlemlerin tespiti için vergi idaresinin dikkati elzem görünmektedir. Ancak bu tür hibelerin vergilemenin her bir parça ya da taksim için mi yapılacağı yoksa toplanarak mı dikkate alınacağı ve toplanma durumunda vergileme zamanı gibi meselelerde genel geçer bir kural oluşturmak zor görünmektedir. Bu soruna çözüm olarak bazı ülkelerde de uygulama alanı bulan, stopaja tabi olmayan hibelerin yıllık bazda sene içerisinde yapılan tüm bağışların toplamı alınarak vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Böylece hem uygulama kolaylığı sağlanacak hem de ortadaki karışıklık giderilmiş olacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 110).

2.BÖLÜM: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU’NUN UYGULANMASI, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. KONU, KAVRAM VE MÜKELLEFİYET

2.1.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı fiili ya da hukuki durumlar olduğundan hangi fiil ya da hukuki durumlar üzerinde konuluyorsa çoğu zaman o isimle ifade edilir. Verginin konusunun doğru tespiti son derece önemlidir. Çünkü vergisel durumlar ele alınırken her şeyden evvel konunun saptanması gerekir. Öte taraftan, bu konuların daha kabul edilebilir türden olması vergiye karşı direnci azaltacaktır. Bu anlamda bedelsiz olarak verasetten veya başka bir ivazsız yolla kendilerine mal intikal eden kişilerin çoğu zaman emek harcamadan elde edecekleri bu servetin vergilendirilmesi karşısında yükümlülerin direncinin diğer servet vergilerine göre daha az olacağı söylenebilir (Aydın, 2009, s. 27).

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisinin verginin mevzuu başlıklı 1’inci maddesinde verginin konusu şu şekilde düzenlenmiştir:

“Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisab edecekleri mallara da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye’de ikametgahı olmıyan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.”

Yukarıdaki maddeden anlaşılacağı üzere diğer şartlar hariç tutulduğunda verginin konusunun malların veraset yolu ile intikali diğer suretle ivazsız bir şekilde intikali şeklinde iki boyutu vardır. Veraset yoluyla intikaller, kişinin ölümüyle birlikte miras hukuku hükümlerine göre yasal

mirasçılara yahut ölüme bağlı tasarruflar yolu ile diğer mirasçılara terekenin külli ya da cüzi şekilde intikali şeklinde gerçekleşir. O halde kendisine bu yolla mal intikal eden mirasçı vergiye konu işleme tabi kalır. Sağlar arası mal intikallerinde ise sağ olan kişiler arasında mal sahibinin, herhangi bir ivaz (karşılık) beklemezsizin diğer kişi veya kişilere söz konusu mallarını intikal ettirmesi şeklinde gerçekleşir (Karakoç, 1990, s. 32) (Arıca, 1981, s. 22). Genel bir ifadeyle, karşılığı olmayan hemen hemen tüm intikaller verginin konusuna girmektedir (Tan & Niyazi, 1967, s. 32).

Verasetten ya da ivazsız bir intikalin veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturması için bazı şartlar vardır. Şartları açıklamaya başlamadan hemen belirtmek gerekirse herhangi bir fiili durumun verginin konusuna girmesi için bu şartların tamamının, her zaman bir arada aranmasına gerek yoktur (Arıca, 1981, s. 23). Malın sahibinin uyruğunun tek başına bir önemi olmadığı gibi malın nerede olduğu ya da kime intikal edeceğinin de tek başına önemi yoktur. Önemli olan husus, bu farklı durumların bir birleriyle olan ilişkileridir. Aşağıda vergileme konusu bağlamında uygulanan şartlar iki başlık altında incelenecektir.

2.1.1.1. Mallar Açısından

➤ Malların Türkiye Sınırlarında Bulunması Durumu

Kanunun 1'inci maddesinin birinci fıkrasında açıkça belirtildiği üzere veraset yolu ile ya da herhangi bir şekilde ivazsız bir tarzda şahıslar arası intikal eden mallar eğer Türkiye'de bulunuyorsa veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu durumda intikal eden mallar ister Türk vatandaşının olsun ister başka bir vatandaşlığı olan kişinin olsun yine de vergi kapsamına alınır. Bu durumda intikal eden malların kime ait olduğunun bir önemi olmadığı gibi kime intikal edeceğinin de bir önemi yoktur. Benzer deyişle, bu durumda kendine mal intikal eden kişi ister Türk vatandaşı olsun ister başka bir vatandaşlığı olan kişi olsun veraset ve intikal vergisine tabi olurlar.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında, Avusturya'da yaşamakta olan kişinin vefatı sonucu yine Avusturya'da yaşayan iki mirasçısına intikal eden malların Türkiye'de bulunması nedeniyle söz konusu intikal, Veraset ve İntikal Vergisinin konusunu oluşturmuştur.⁶ Karardan anlaşılacağı

⁶ “Dn.7.D. 22.10.2002 E:2000/4902 K:2002/3367”

üzere muris ve mirasçılardan her birinin ikametgâhı Avusturya'da olmasına bir başka ifadeyle Türkiye'de bulunmalarına rağmen, intikale konu malın Türkiye sınırları içinde bulunması sebebiyle söz konusu intikal, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmiştir.

➤ Malların Türkiye Sınırları Dışında Bulunması Durumu

Malların yabancı bir ülkede bulunması durumunda farklı senaryolar gündeme gelebilir. Aşağıda maddeler halinde açıklayalım:⁷

- a) Yabancı ülkede bulunan mallar Türkiye vatandaşına ait ise bu durumda iki farklı senaryo meydana gelebilir. Eğer mallar Türkiye vatandaşına ya da Türkiye'de ikametgâhı bulunan Türk vatandaşlığı bulunmayana intikal ediyorsa veraset ve intikal vergisine tabidir. Ancak mallar Türkiye'de ikametgâhı olmayan bir Türk tabiiyetinde bulunmayana intikal ediyorsa veraset ve intikal vergisine tabi değildir.
- b) Yabancı ülkede bulunan mallar eğer Türk tabiiyetinde bulunmayana ait ise ve bu mallar Türk vatandaşına intikal ediyorsa o zaman veraset ve intikal vergisine tabidir. Yabancı ülkede bulunan mallar eğer Türk tabiiyetinde bulunmayana ait ise ve bu mallar Türk tabiiyetinde bulunmayana intikal ediyorsa bu durumda kendisine mal intikal eden Türk tabiiyetinde bulunmayanın ikametgâh durumu gözetilmeksizin söz konusu intikal veraset ve intikal vergisinin konusu dışında tutulacaktır.

2.1.1.2. Kişiler Açısından

➤ Kendisine Mal İntikal Eden Kişinin Türk Vatandaşı Olması Durumu

Kanun'un 1'inci maddesinden de anlaşılacağı üzere veraset yoluyla veya herhangi bir suretle kendisine mal intikal eden kişi eğer Türk vatandaşı ise başka bir koşul aranmaksızın vergiye tabi tutulacaktır. Bu durumda murisin ya da ölüme bağlı tasarrufta bulunanın Türk vatandaşı olmasının yahut Türkiye'de ikametgâhı bulunup bulunmamasının hiçbir öneminin olmadığı gibi intikal eden malların nerede bulunduğu da bir önemi yoktur.⁸

⁷ Aynı mahiyette izahlar için bkz. (Karakoç, 1990, s. 33-34)

⁸ Aynı mahiyette izahlar için bkz. (Karakoç, 1990, s. 35) ve (Özzybek, 1976, s. 31-32)

Danıştay'a intikal eden bir kararda; İsviçre'de işçi olarak çalışan (A)'dan Türk vatandaşı (B)'ye hibe yoluyla intikal eden bir otomobil için, Türk uyruğuna tabi olan (B)'nin nerede ikamet ettiğine bakılmaksızın intikal eden söz konusu mal için veraset ve intikal vergisine tabi olunacağı ifade edilmiştir.⁹

➤ Kendisine Mal İntikal Eden Kişinin Türk Tabiiyetinde Bulunmaması Durumu

Yine Kanun'un 1'inci maddesi dikkate alınarak aşağıda farklı senaryolar verilecektir.¹⁰

- a) Mal intikal eden kişinin (malın ait olduğu kişi) Türk vatandaşı olması durumunda karşımıza iki farklı durum çıkmaktadır. Bunlardan birincisi eğer kendisine mal intikal eden kişi Türkiye'de ikametgâhı olan bir Türk tabiiyetinde bulunmayan kişi ise veraset ve intikal vergisine tabi tutulur. İkincisi ise kendisine mal intikal eden kişinin Türk tabiiyetinde bulunmamakla beraber Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması durumudur. Bu durumda intikal eden malın nerede olduğuna bakılır. Mal Türkiye'de ise vergiye tabi tutulurken eğer mal Türkiye'de değilse vergiye tabi tutulmaz.
- b) Mal intikal eden kişinin (malın ait olduğu kişi) Türk tabiiyetinde olmaması durumunda, kendisine mal intikal edilen Türk tabiiyetinde bulunmayanın ikametgâh durumuna bakılmaz. Burada dikkate alınması gereken husus malların nerede bulunduğudır. Bu halde mallar Türkiye sınırları içinde ise verginin konusuna girecektir. Ancak intikal eden mallar Türkiye sınırları dışında ise verginin konusuna girmeyecektir.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar özet şeklinde Tablo 2'den izlenebilir. Tablodan daha açık bir şekilde görülecektir ki aitliği Türk vatandaşında olan mallar için konu dışı bırakılmış tek intikal, Türkiye sınırlarının dışında bulunan bir malın Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan Türk tabiiyetinde bulunmayan bir şahsa intikalidir (Güneş, 2017, s. 132). Bununla beraber Türkiye sınırları dışında olan Türk tabiiyetinde bulunmayana ait malların başka bir Türk tabiiyetinde bulunmayana intikali ikametgâha bakılmaksızın konu dışında tutulmuştur.

Tablo 2. Şahsiliik Ve Mülkiliik İlkesine Göre Verginin Mevzuu

⁹ “Dn.7.D. 14.12.1995 E: 1993/3607 K: 1995/5243”

¹⁰ Aynı mahiyette izahlar için bkz. (Karakoç, 1990, s. 35-36) & (Özzybek, 1976, s. 31-32)

Malın Ait Olduğu Kişi	Malın Nerede Olduğu	Malın İntikal Ettiği Kişinin		Verginin Konusuna ...
		Vatandaşlığı	İkametgâhı	
Türk	Türkiye Sınırlarının İçi	Türk Vatandaşı	Türkiye veya Yabancı Ülke	Girer
		Diğer		
	Türkiye Sınırlarının Dışı	Türk Vatandaşı	Türkiye	Girmez
		Diğer	Yabancı Ülke	
Yabancı	Türkiye Sınırlarının İçi	Türk Vatandaşı	Türkiye veya Yabancı Ülke	Girer
		Diğer		
	Türkiye Sınırlarının Dışı	Türk Vatandaşı	Girmez	
		Diğer		

Kaynak: (Şenyüz, 2007, s. 298)

Yukarıda da belirttiğimiz gibi veraset ve intikal vergisinin konusu kapsamına girmeyen yalnızca iki intikal vardır. Bize göre madde metnini sadeleştirmek ve böylece daha anlaşılır kılmak için verginin konusuna girmeyen söz konusu iki intikal kısaca ifade edildikten sonra geriye kalan tüm ivazsız intikallerin veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturacağı söylenebilir.

2.1.2. Veraset Ve İntikal Vergisinin Kavramsal Çerçevesi

VİVK'nun "kanunda kullanılan tabirler" başlıklı 2'nci maddesinde şahıs, mal, veraset ve ivazsız intikal olmak üzere dört tabirden bahsedilmiştir. Bu kavramların hem vergi idaresi hem de mükellefler tarafından çok iyi bilinmesi Kanunun uygulanması açısından elzem teşkil etmektedir (Arıca, 1981, s. 26).

2.1.2.1 Şahıs Kavramı

Medeni hukukumuzda şahıs kavramı, gerek gerçek gerekse tüzel kişi olsun kendilerine hukuken hak ve borç düşen varlık olarak ifade edilmektedir (Akakça, 1969, s. 34). Şahıs kavramı temelde gerçek (hakiki) ve tüzel (hükmi) şahıslar bir başka deyişle kişiler olarak ikiye ayrılır.

Hakiki şahıslar bir diğer ifadesi ile gerçek kişiler, daima insan varlığını ifade eder (Karagözoğlu, 1983, s. 54). Medeni Kanunun 8'inci maddesinde de belirtildiği üzere her insan hak ehliyetine sahiptir. Ancak kölelik anlayışının hüküm sürdüğü eski çağlarda her insanın hak ehliyeti olduğunu söyleyemeyiz. Günümüz modern dünyasında ise böyle bir anlayışa yer verilemeyeceği için her insanın hak ehliyeti olduğu söylenebilir. Ayrıca hak ehliyeti sağ doğmak şartıyla, ana rahmine düşüldüğü andan başlar. Bu da demek oluyor ki kişiler henüz doğmadan bile hak ehliyetine sahip olabiliyorlar (Özzybek, 1976, s. 41-42).

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şartı aranmamaktadır. Bu nedenle gerçek kişilerin veraset ve intikal vergisine karşı yükümlülüğü yaş küçüklüğü ya da akli denge yetersizliği gibi durumlardan etkilenmeyecektir. Hatta sağ doğmak kaydıyla ana rahmindeki ceninin bile vergi mükellefi olmasının önünde hiçbir engel yoktur (Maç & Jamali, 1999, s. 26).

Hükmi şahıslar bir diğer ifadesiyle tüzel kişiler ise insanlar tarafından oluşturulan ve yasal koşullara uyduğu takdirde "kişilik" niteliği taşıyan kurumlardır. Bunlara devlet, yerel yönetimler, üniversiteler ve siyasal partiler ile ticaret ortaklıkları örnek olarak gösterilebilir (Aybay & Aybay, 2007, s. 159-160).

2.1.2.2. Mal Kavramı

Kanunun 2'inci maddesinin (b) bendinde “mal tabiri; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları” şeklinde ifade edilmiştir. T.C. Adalet Bakanlığı hukuk sözlüğündeki ifadesi ile ise mal; “Hakikî veya hükmi bir kimsenin mülkiyeti altında bulunan, taşınır veya taşınmaz varlıkların bütünü” olarak ifade edilmiştir. TDK da ise mal kavramı; “Bir kimsenin, bir tüzel kişinin mülkiyeti altında bulunan, taşınır veya taşınmaz varlıkların bütünü” şeklinde ifade edilmiştir. Görünen o ki, tüm bu tanımların ortak noktası hem gerçek kişilerin hem de tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan menkul ve gayrimenkullerin tamamı, mal olarak tanımlanabilmesidir. Aşağıda bu ikili sınıflandırmaya gitmekle birlikte mallar maddi ve gayri maddi olarak da sınıflandırılabilir. İster taşınır ister taşınmaz olsun üstünde doğrudan doğruya egemenlik yetkisi veren ve bu anlamda herkese karşı ileri sürülebilen haklara konu olan evler, mobilyalar, ziynet eşyaları gibi şeyler maddi; fikri faaliyet ve yaratıcılığın meydana getirdiği telif, ticari unvan, işletme adı, markalar, patentler, endüstriyel tasarımlar, fikir ve sanat eserleri ve tercüme eserleri gibi şeyler ise gayri maddi mal olarak sınıflandırılabilir (Maç & Jamali, 1999, s. 29-31). Bu anlamda mülkiyete girebilecek burada saymadıklarımızda dahil bütün hak ve alacakların VİVK'na göre “mal” olarak sayılacağını da belirtmek gerekir. Bunlar dışında mallar tüketilenler ve tüketilemeyenler, sahipli olanlar ve sahipsiz olanlar, kamusal ve özel olanlar, misli ve gayri misli olanlar gibi daha farklı sınıflandırmalara da tabi tutulabilir (Karagözoğlu, 1983, s. 56).

Tüm bu ayrımlar bir yana dursun temel olarak malları menkul ve gayrimenkul şeklinde tasnif edilebilir. Bu ayrımı yeterli daha doğrusu önemli görmemizin bazı nedenleri var. İlk olarak bilindiği üzere eski uygulamada veraset ve intikal vergisinin ödeme süreleri taşınır ve taşınmazlar için farklı idi (Arıca, 1981, s. 33). Ancak 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 75'inci maddesi ile VİVK'nun 9'uncu maddesinde yapılan düzenleme neticesinde ödeme zamanı için taşınır ve taşınmaz ayrımı kaldırılmıştır. Yürürlüğe girdiği tarihten bu yana çağdaş dünyaya ayak uydurma konusunda pek te başarılı olamayan VİVK'nda birkaç yerinde değişiklik yapılabilmektedir. Bunlardan biriside ödeme zamanının taşınır ve taşınmaz ayrımına son verilmesi olmuştur. Böylece zaten karışık olan mevzuat, mükellef nazarında bir nebze olsun daha anlaşılır hale getirilmiştir.

Ödeme zamanı açısından menkul – gayrimenkul ayrımının bir öneminin kalmadığının farkındayız. Fakat iş bu malların değerlemesine gelince bu sefer bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Değerlemede kullanılacak ölçütler menkul ve gayrimenkuller için farklılık

göstermektedir (VUK m. 291-298). Bu nedenle mallar menkul ve gayrimenkul ayrımıyla ifade edilecektir.

Taşınır mülkiyetin konusu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 762'inci maddesinde, "nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçlerdir" şeklinde ifade edilmiştir. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere bir malın taşınmaz olarak nitelendirilebilmesi için ya nitelikleri itibarıyla taşınmaya elverişli olan maddi bir varlık olmalı ya da gayrimenkul kapsamına girmeyen ve edinmeye uygun olan doğal bir güç olmalı. Niteliği itibarıyla taşınabilir mallara menkul kıymetler, banka mevduatları, paralar, kıymetli madenler, bilgisayar, mücevherat ve müzik aletleri; edinmeye elverişli doğal güçlere ise elektrik ve doğal gaz örnek olarak gösterilebilir (Maç & Jamali, 1999, s. 27).

Gayrimenkul mallara gelecek olursak Medeni Kanununun 704'üncü maddesinde taşınmaz mülkiyetine konu olan malları arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olmak üzere üç başlık halinde sınıflandırmıştır.

2.1.2.3. Veraset Kavramı

VİVK'nun 2. maddesinin (c) bendinde veraset kavramı "miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları" şeklinde ifade edilmiştir. T.C. Adalet Bakanlığı hukuk sözlüğünde ise hukuki tabirle mirasçı olma, şeklinde tanımlanmıştır. Aynı şekilde TDK'deki bir başka tanımlama ise "mirasta hak sahibi olma" şeklindedir. Eş anlamlıları olarak da "varislik" ve "mirasçılık" sözcükleri kullanılmaktadır (Özzybek, 1976, s. 60).

2.1.2.4. İvazsız İntikal Kavramı

Kanunun 2'inci maddesinin (d) bendinde ivazsız intikal tabiri; hibe yoluyla veya herhangi bir şekilde olan ivazsız yani karşılıksız intikalleri ifade eder. Yine aynı bendin parantez kısmında maddi yahut manevi bir zarar sebebiyle iktisap edilen tazminatların ivazlı sayılacağından bahsedilmektedir. Bir başka deyişle, maddi ve manevi olarak zarara uğratanların bu sebeple aldıkları tazminatlar ivazsız intikal sayılmazlar. Örneğin, mağazasında yangın çıkması sonrası sigorta şirketi tarafından mağaza sahibine ödenecek tutarlar ivazsız intikal sayılamayacağından

böyle bir durumda veraset ve intikal vergisinden bahsedemeyiz (Aydın, 2009, s. 40). İvazsız intikaller bağışlar, şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler, bedelsiz halde intikal eden kıdem tazminatları, emekli ikramiyeleri ve sair ivazsız intikaller gibi çeşitlilik gösterebilirler (Özzybek, 1976, s. 88).

İvazsız intikal denince akla gelecek ilk durum bağışlardır. Bağış, karşılığında bir bedel taahhüt etmeksizin bir kimsenin mal varlığının tamamını yahut belirli bir kısmını diğer kimse ya da kimselere devretmesidir. Şartsız olan bağışlar tabii olarak veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır. Şartlı bağışlara gelince bunlar birine bakma yükümlülüğü şartıyla alınan bağışlar ile rücu koşuluyla yapılan bağışlar olabilir. Birincisi yani birine bağış karşılığı bakma durumunda ortada bir ivaz olması nedeniyle veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaz. Ancak bu durumda karı ile koca gibi birbirine bakma yükümlülüğü olanlar arasındaki bağışlar vergiden istisna tutulmamalıdır (Özzybek, 1976, s. 83). İkinci durumda yani eğer ortada bir rücu şartıyla bağış varsa o zaman Borçlar Kanunu'nun 242'nci maddesine göre (yürürlükteki 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 292'nci maddesi) rücu şartıyla yapılan bağışlarda bağışlananın (mevhubunlehin) bağışlayandan (vahip) önce ölmesi durumunda bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur (VİVK m. 4/1(i)).

Şans oyunları niteliği itibarıyla ivazsız intikaldir ve %20 oranında veraset ve intikal vergisine tabidirler (VİVK m. 4/1(e)). 5602 sayılı Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtildiği üzere şans oyunlarının kapsamı 6132 sayılı Kanun ile düzenlenen at yarışları, 7258 sayılı Kanun ile düzenlenen futbol ve diğer spor müsabakaları ve 320 sayılı Kanun ile düzenlenen milli piyango ikramiyelerinden oluşur. Bu şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerin 5.760 TL'si (2019 yılı için) vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna kapsamına aynı zamanda para ve mal üzerinde düzenlenen yarışma ve çekilişlerde dâhildir (VİVK m. 4/1(e) – 50 seri no'lu VİVK Genel Tebliğ).

Emekli ikramiyeleri ile kıdem tazminatına bakacak olursak; VİVK'nun 4'üncü maddesinin (g) bendine göre ilgili kanunda belirlenmiş kurumlardan dul ve yetimlere verilen aylıklar ile bunlar dışında kalan emekli ikramiyeleri vergiden istisna edilmiştir. Yine aynı maddede hizmet müddetini doldurmamış olanların dul ve yetimlerine eş deyişle eş ve çocuklarına aylık yerine toptan yapılan ödemeler yani kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesnadır.¹¹

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Veraset ve intikal Vergisi Kanunu Uygulamaları hk., (10.11.2017), erişim: 06.09.2018, <http://www.gib.gov.tr/veraset-ve-intikal-vergisi-kanunu-uygulamalari-hk>

Ayrıca belirtmek gerekirse sigorta şirketleri tarafından ölenin yakınlarına ödenen ölüm tazminatının ivazsız bir intikal sayılması gerekçesiyle vergiye tabi tutulmaktadır.¹²

Bunlar dışında ivazsız intikallerin; satışların artırılması niyetiyle verilen hediyeler, karşılıksız olarak öğrencilere verilen burslar, peçeleme marifetiyle satılmış gibi gösterilerek yapılan bağışlar, servet unsurlarına ait iratların (gelirlerin) bir başka şahsa karşılıksız olarak terk edilmesi, bilgi ve kültür yarışmalarından kazanılan ikramiyeler ve güzellik yarışmalarından elde edilen hediyeler gibi pek çok çeşidi mevcuttur.¹³

Verasetten olan intikallerde hukuki yollarla elde edilen kazanımların ivazsız sayılıp sayılmayacağına ilişkin bir mahkeme kararında; 02.01.1991 tarihinde vefat eden (A), ölmeden evvel müteahhit ile kat karşılığı bir inşaat sözleşmesi yapmış ve tapuyu teslim etmiştir. Müteahhit ise bu tapuyu üçüncü kişilere satmıştır. Ancak mirasçılar inşaat sözleşmesinin feshederek tapu iptal davası yoluna gitmişler ve dava sonucunda mirasçılar adına depo tescil edilmiştir. Verdikleri beyanname nedeniyle üzerlerine vergi tahakkuk ve gecikme faizi düzenlenen mirasçılar konuyu mahkemeye intikal ettirmişlerdir. Vergi Mahkemesi ise menkul ve gayrimenkul malların veraset yolu ile intikalinden bahsedilebilmesi için mirasın açıldığı anda o malın terekede mevcut olması ve mirasçılara doğrudan ölüm nedeniyle ivazsız olarak intikal etmesi gerektiğini ancak veraset yolu ile olan ivazsız intikaller dışındaki hukuki tasarruflar ile kazanılan değerlerin veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmayacağını belirtmiştir. Bu nedenle mirasçılarının, dava kararının kesinleşmesinden sonra beyan ettikleri deponun mirasın açıldığı anda yani 02.01.1991 tarihinde muris (A)'ya ait olmaması başka bir deyişle terekede bulunmaması nedeniyle veraset yolu ile değil, tapu iptal davası sonucu elde edilen bir kazanım olduğu ve bu gerekçeyle verginin doğmamış olduğuna karar verilmiştir.¹⁴ Bu karar her ne kadar Danıştay tarafından, VUK'nun 378'inci maddesine göre, beyanname üzerine tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları gerekçesiyle iptal edilmiş olsa da bu durum ilgili Vergi Mahkemesinin yukarıda özetlediğimiz açıklamasını hatalı kılacak mahiyette değildir.¹⁵ Sonuç olarak tapu iptal davası ile elde edilen değer ilgili Vergi Mahkemesince ivazsız bir intikal olarak değil Borçlar Kanunu kapsamındaki bir kazanım olarak görülmüştür. Ancak bu kararı genelleyip veraset yoluyla çekişmeli mallar üzerinde dava yolu ile sonradan kazanılan malların tamamına yayılarak

¹² “Dn.7.D. 12.10.1998 E:1997/2974 K:1998/3246”

¹³ Ayrıntılı bilgi için bkz. (Maç & Jamali, 1999, s. 51-58)

¹⁴ “Tekirdağ Vergi Mahkemesi 28.10.1998 E:1998/44: K:1998/160”

¹⁵ “Dn.7.D. 27.12.1999 E:1999/221 K:1999/4348”

bunlarından ivazsız intikal olmadıkları çıkarımını yapmanın son derece hatalı bir yaklaşım olacağı kanısındayız. Bu fikrimizi destekleyen bir Danıştay kararında, miras bırakanın sağlığında mülkiyetinde bulundurduğu taşınmaza ilişkin kamulaştırmasız el konulması işlemine adli yargıda mirasçılardan tazminat davası açılmasıyla ödenen bedeller üzerine salınan veraset ve intikal vergisinin yerinde olduğuna hüküm verilmiştir.¹⁶

2.1.3. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi Kanun'un 5'inci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir:

“Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır.”

İlgili maddeden de anlaşılacağı üzere, kendilerine veraset yoluyla ya da ivazsız bir şekilde menkul veya gayrimenkul, hak ve alacak intikal eden muafiyet hükmünden yararlanmayan bütün gerçek ve tüzel kişiler veraset ve intikal vergisinin mükellefleridir (Özzybek, 1976, s. 131). Bu bağlamda mükellef olabilmek için iki şartın aynı anda mevcut olması gerekmektedir. Bunlardan ilki verasetten yahut ivazsız olarak herhangi bir şekilde bir malın iktisap edilmiş olması iken ikincisi gerçek (hakiki) veya tüzel (hükmi) şahıs olmaktır (Arıca, 1981, s. 100).

Bir başka açıdan, vergi hukukunda mükellefiyetin oluşması için vergi borcunun doğmuş olmasının elzem olduğunu ifade etmek gerekir. Bir gerçek veya tüzel kişinin mükellefiyet kapsamına alınmasına neden olan olay yukarıda da belirttiğimiz gibi intikale konu olan mallara hukuken sahip olmasıdır. Miras için mirasın reddedilememesi durumunda kendiliğinden aitlik geçmekte iken hibelerde ise zilyetliğin devri yeterli olmayıp söz konusu malın kişinin mülkiyetine geçmesi gerekir. Ancak bu durum tek başına mükellefiyetin doğması için yeterli olmayabilir. Şöyle ki, veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin başlangıcı vergiye tabi olayın tespitine bağlanmıştır (Maç & Jamali, 1999, s. 135-136). Örneğin, muris A'dan B'ye 2000 yılında veraset yoluyla intikal eden bir cihaz için mirasçı B, beyanname vermemiştir. Bu intikal 2018 yılında idarece tespit edilmiştir. İşte burada B'nin mükellefiyeti aslında cihazı iktisap ettiği 2000 yılında

¹⁶ “Dn.7.D. 29.03.2000 E: 1999/2862 K: 2000/897”

değil o cihazın mirasçı B tarafından iktisap edildiğinin idarece tespit edildiği 2018 yılı itibarıyla başlayacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 135-136).¹⁷

213 sayılı VUK'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasında mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden (üzerine düşen) gerçek ve tüzel kişiler, olarak ifade edilmiştir. Ancak vergi sorumlusunun her zaman vergi mükellefi ile aynı kişi olmadığını belirtmek gerekir. Aynı Kanunun 8'inci maddesinin ikinci fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişiler olarak ifade edilmiştir. O halde, üzerine vergi borcu düşen kişiler verginin mükellefleri iken bu verginin ödenmesinden vergi dairesine karşı sorumlu olan kişiler vergi sorumlularıdır. İkincisinin, birincinin aksine, verginin stopajı gibi durumlarda tezahür ettiği söylenebilir. Bununla beraber eğer bir kişi hem üzerine vergi düşen hem de o vergiyi bizzat ödemekle sorumlu ise o kişi aynı anda verginin mükellefi ve sorumlusu haline gelecektir. Zaten aynı maddenin devamında Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir (VUK m. 8/4).

Verasetten ya da diğer ivazsız yollarla mal iktisap eden kişi, bu verginin tarhından önce ölmüş ise vergi yükümlülüğü o kişinin mirasçılara geçecektir. Öte yandan mükellefiyet için ehliyet aranmamaktadır. Bir diğer ifadeyle kişinin verginin olup olmaması, ayırtım gücünün bulunup bulunmaması ve kısıtlı olup olmaması gibi durumlar verginin mükellefiyetini bu kişiler üzerinden kaldırmaz. Ancak bu kişilerin vergi ödevleri kanuni temsilcileri aracılığı ile yürütülür. Aynı şekilde tüzel kişilerin mükellef olması durumunda söz konusu kişilerin vergi ödevleri idari organlarınca yani kanuni temsilcilerince yürütülür (Karagözoğlu, 1983, s. 137-138). Kanuni temsilcilerin kendilerine düşen vergi ödevlerini yerine getirmemeleri durumunda vergi alacağı yine bu sorumlulardan tahsil edilir. Ancak bu temsilciler ödedikleri tutarlar için verginin gerçek mükelleflerine rücu edebilirler (VUK m. 10/2-3)). Bilindiği üzere, adi ortaklıkların tüzel kişiliği olmadığından her ortak hissesi oranında vergi ve cezai sorumluluğa sahiptir. Bu nedenle adi ortaklığın bütününe ilgilendiren bir yükümlülük doğduğunda vergi idaresinin yapacağı tarhiyat her ortak için ayrı ayrı olmalıdır (Arıca, 1981, s. 102). Ayrıca belirtmek gerekirse murisin vergi borçlu ve cezalı terekesini kabul eden mirasçı vergi borçlarının ödenmesinden sorumlu olacaktır. Eğer birden çok mirasçı varsa o zaman murisin vergi borçlarından kendilerine terekeden düşen paylar nispetinde sorumlu olacaktırlar (Karagözoğlu, 1983, s. 137-138)& (Tan & Niyazi, 1967, s. 52). Bir başka deyişle, mirasçılar tereke borçlarından dolayı müteselsilen sorumlu olurlar (TMK

¹⁷ Veraset ve intikal vergisine özel olarak kabul görmüş böyle bir kuralın varlık sebebi ileriki bölümlerde açıklanacaktır.

m. 641/1). Ancak cezaların şahsiliği gereği mirasçılar murise ait olan cezalardan sorumlu tutulmazlar (TCK m. 20).

Yukarıda yaptığımız açıklamalara göre veraset ve intikal vergisinin mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin VİVK'na göre temelde üç farklı yükümlülüğü doğmaktadır. Bunlardan ilki kendine mal intikal ettiğini bildirmek ve buna yönelik beyannamesini vergi dairesine ibraz etmektir. İkincisi ise intikal eden malların tamamını bildirmek ve kanuna uygun değerlendirme işlemlerini yapmaktır. Son olarak tabi ki vergi borçlarını zamanında ve eksiksiz olarak ödemektir (Arıca, 1981, s. 102-103).

Yasal ve atanmış mirasçılar kendilerine kalan mirası 3 ay içerisinde reddetme hakkına sahiptir. 3 aylık süre yasal mirasçılar için mirasçı olduklarının farkına daha sonra vardıklarını kanıtlamadıkça murisin ölümünü öğrendikleri, atanmış mirasçılarda ise murisin tasarrufunun kendilerine bildirildiği tarihten itibaren başlar. Bunun dışında ödemedi aczi ortada olan ya da resmi olarak tespit edilen murisin mirasçılarını mirası reddetmiş sayılırlar (TMK m. 605-606). Mirasçılar herhangi bir sebeple mirası reddetmek için sulh mahkemesine başvurmalıdırlar. Ancak reddin kayıtsız ve şartsız olması elzem olduğundan mirasçılar mirasın belirli bölümünü kabul edip geri kalanını reddetme gibi bir talepte bulunamazlar (TMK m. 609). Verginin mükellefi olmak için öncelikli şart kendisine mal intikalinin gerçekleşmesi olduğu için mirasın reddi durumunda miras bırakanın herhangi bir mal intikalinin söz konusu olmaması dolayısıyla bu kişiler verginin mükellefi olmayacaktır (Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, 2005, s. 585).

Gaiplik sadece miras bırakan için değil aynı zamanda mirasçılar içinde meydana gelebilir. Bu nedenle mükellefiyet açısından gaip olan mirasçının daha sonradan ortaya çıkması durumu ele alınabilir. VİVK'nun 21'inci maddesinin birinci fıkrasına göre; gaip mirasçının ortaya çıkması durumunda önceden diğer mükellefler adına tahakkuk ettirilen vergiler, zuhur eden (ortaya çıkan) mirasçının ibraz edeceği beyannamedeki bilgilere veya idari tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden söz konusu vergi düzeltilir. Görüldüğü gibi bu durumun biri zuhur eden mirasçı diğeri yükümlü mirasçı üzerinde iki etkisi vardır. Zuhur eden mirasçı için yeniden tarh ve tahakkuk işlemleri yapılırken yükümlü mirasçı için ise fazladan gerçekleştirilen vergilerin yükümlü tarafından ödenmemiş kısmı için terkin, ödenen kısmı için ise ret ve iade yapılacaktır. Yine benzer uygulama intikal eden terekenin vergilendirilmesinden sonra mirasçılığı mahkeme tarafından karara bağlanan kişilerin ortaya çıkması durumunda da gerçekleştirilecektir. "Mirasçılığın hükmen sabit olması" şeklinde ifade edilebilecek bu durumda sonradan bir tekeye mirasçı olanlar

için gaip mirasçının zuhurunda olduğu gibi gerekli vergisel düzeltmeler vergi idaresince yapılacaktır (Arıca, 1981, s. 104-106).

Verginin sorumluluğu ile ilgili yukarıda yaptığımız açıklamaya ilave olarak konunun veraset ve intikal vergisi açısından da ele alınması yerinde olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinde vergi sorumluluğunun, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu tanımlamayı veraset ve intikal vergisindeki vergi sorumluluğu kavramı ile bir düşünmek hatalı bir çıkarım olacaktır. Bunun nedeni, söz konusu servet vergisi için stopaj edildikten sonra vergi dairesine takdim edilmesi için herhangi bir müessese getirilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Burada akıllara bankalardaki kiralık kasalar muhteviyatının mirasçılara tesliminde yapılan tevkifatlar gelebilir. Ancak bu tevkifat özü itibarıyla vergi alacağının ödenmesi için değil sadece vergi borcuna yönelik alınan bir teminat olarak görülmelidir. Bununla birlikte VİVK'nunda vergi sorumluluğu ile ilgili üç düzenleme yer almaktadır. Bunlar Kanunun "vergiye mukabil alınacak teminat" başlığını taşıyan 17'inci maddesi, "ödeme zamanı" başlığını taşıyan 19'uncu maddesi ve "bankalardaki kiralık kasalar muhteviyatının tespiti" başlığını taşıyan 2'üncü maddesinde açıklanmaktadır (Arıca, 1981, s. 107-108). İleride bu meseleler ele alınacaktır.

Eşler arasında olan ivazsız intikaller nedeniyle eşlerden kendisine ivazsız intikal edilen kişi verginin mükellefi olur mu? Bu duruma ilişkin Danıştay'a intikal eden bir olayda, eşlerden birisi ... A.Ş. ile yaptığı sözleşme ile bir taşınmaz almış ve bu taşınmazın bedeli diğer eş tarafından herhangi bir karşılık beklenmeksizin ödenmiş olduğu vergi inceleme raporuna istinaden saptanmıştır. Borçlar Kanununun 234 ve 237'inci maddelerinde bağışlama kavramı ile yapılan tanımlamaları ifade eden Danıştay, bu intikalin açıkça ivazsız olduğu ve VİVK'nun 5'inci maddesi gereği verasetten yahut başka herhangi bir yol ile ivazsız olarak kendine mal intikal eden kişilerin verginin mükellefi olduğu gerekçesiyle, söz konusu intikal için salınan veraset ve intikal vergisi ile buna ilişkin usulsüzlük cezasının yerinde olduğuna karar vermiştir.¹⁸ Görüldüğü gibi eşler arasında olsa dahi herhangi bir karşılığı olmayan başka bir deyişle ivazsız intikaller, veraset ve intikal vergisinin konusuna girer ve bu nedenden dolayı taraflardan birisi verginin mükellefi olur. Ancak eşler arasında olan veraset dışındaki bu ivazsız intikallerin tespiti oldukça güçtür. Kaldı ki hiçbir kadın, "kocam bana 1.000.000 TL değerinde pırlanta aldı, hemen vergi dairesine gidip veraset ve intikal vergimi ödeyeyim" demeyecektir. O halde bu vergi kaybı nasıl önlenbilir? Türkiye'de yasal ve çoğu kişinin de tercih ettiği mal rejiminin edilmiş mallara

¹⁸ "Dn.9.D. 29.04.1992 E: 1989/4806 K: 1991/1549"

katılma olduğu gerçeği altında, eşlerin ortak mülkiyetinde bulunan malların kim tarafından aldığı her zaman tespit edilemeyeceği için bu sorunun önüne geçmek oldukça güçtür. Bu nedenle, eşler arasındaki intikallerden sadece vergi idaresinin nazarına ulaşan resmi kayda düşen malların (genelde taşınmazlar olduğu söylenebilir) vergilendirilebiliyor olması veraset ve intikal vergisinin yapısal sorunlarından biridir.

2.1.4. Mükellefiyetin Başlangıcı

Mükellefiyetin başlaması için, VUK'na göre, vergiyi doğuran olayın veya hukuki durumun ortaya çıkması gerekli ve aynı zamanda yeterlidir. Ancak veraset ve intikal vergisi özü itibarıyla bu genel kuraldan farklılaşmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay daha öncede bahsedildiği üzere, ölüm olayının gerçekleşmesi (ya da şahsın gaipliğine hüküm verilmesi), ölüme bağlı tasarruflar ve karşılıksız olan bağışlamalardır. Yine bilindiği üzere esas olarak beyana dayalı olan bu vergilerde insanların beyannamelerini geç verme, eksik verme ya da hiç vermeme gibi bir alışkanlığa kapıldıklarını görmekteyiz. Hal böyle olunca ivazsız intikal bilgisi ilgili vergi dairelerinin nazarına çoğu zaman geç erişebilmektedir. Bu durumda bir anlığına veraset ve intikal vergilerinin mükellefiyetin başlangıç tarihi VUK'da belirtildiği gibi vergiyi doğuran olay olduğunu düşünürsek, zaman aşımı nedeniyle Hazine vergi alacaklarının büyük bir kısmını alamayacaktır. İşte tamda bu nedenden dolayı kanun koyucu, veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin başlangıcını genel kural olan vergiyi doğuran olaya bir istisna olarak ayrıca düzenlemeyi tercih etmiştir (Karagözoğlu, 1983, s. 319-312).

Hemen belirtelim ki, VİVK'nun 11'inci maddesinde düzenlenen değerlendirme günü ile aynı Kanunun 20'nci maddesinde düzenlenen mükellefiyetin başladığı günü karıştırmamak gerekir. Değerleme günü verasetten intikallerde mirasın açıldığı, diğer ivazsız intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği gün iken mükellefiyetin başlangıcı ise bahsedileceği üzere üç farklı durumda başlayacaktır. Bu düzenleme aşağıda ele alınacaktır.

2.20.1.1. Beyanname Verilmesi Durumunda Mükellefiyetin Başlangıcı

VİVK'nun 7'nci maddesine göre beyanname vermekle yükümlü olanlar aynı Kanunun 8'inci maddesine göre belirtilen yerlere (vergi dairelerine, Maliye Bakanlığına¹⁹ ya da Türkiye Konsolosluklarına) , yine aynı Kanunun 9'uncu maddesinde verilen sürelerde beyannamelerini

¹⁹ Yeni düzenleme ile Hazine ve Maliye Bakanlığı.

verirler. İşte mükellefiyetin başlangıcı, beyannamede gösterilen menkul ve gayrimenkul her türlü mal için, beyannamenin ilgili mercie verildiği tarihten itibaren başlayacaktır (VİVK m. 20/1(a)). Benzer deyişle beyannamenin vergi kayıtlarına geçirildiği günde mükellefiyet başlamış olacaktır. Ayrıca posta ile gönderilen beyannamelerde mükellefiyetin başlangıcı beyannamenin postaya verildiği gün olacaktır (Özzybek, 1976, s. 263). Örneğin, 09.09.2017 tarihinde vefat eden annesinin tek mirasçısı olan (A) beyannamesini 01.011.2017 tarihinde vermiştir. Bu durumda (A)'nın mükellefiyeti vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ve aynı zamanda değerlemede esas alınacak tarih olan 09.09.2017 değil, beyannamesini ilgili vergi dairesine verdiği 09.09.2017 tarihi olacaktır.

Veraset yolu ile intikallerde vergi tahakkuk ettirilirken mükellefiyetin başlangıcı değil mirasın açıldığı benzer deyişle vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki istisna ve tutarların esas alınması gerektiğine ilişkin bir Danıştay kararını paylaşmak istiyoruz. 03.07.1994 tarihinde vefat eden murisin mirasçıları tarafından beyanname yasal süresi içinde 17.10.1994 tarihinde verilmiş ve vefat tarihinde Kanunda bulunan nispet ve tutarlar üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. Yargıya taşınan idari işlem Vergi Mahkemesince, VİVK'nun 20'nci maddesinin (a) bendine göre mükellefiyetin beyanname verme tarihinde başlayacağını ifade etmiş ve beyannamenin verildiği tarihteki nispet ve tutarlara bakılması gerektiğine karar vererek işlemi iptal etmiştir. Temyize taşınan uyuşmazlık için Danıştay kararı şu yöndedir. Kanunun 20'nci maddesinin amacı verginin zaman aşımına uğramasını engellemektir. Öte yandan miras murisin ölüm tarihi olan 03.07.1994 tarihinde mirasçılara intikal etmiştir. Haliyle vergiyi doğuran olayda bu tarihte doğmuş sayılacağından vergi nispet ve tutarların ölüm tarihindeki hallerinin esas alınması gerekmektedir.²⁰

Danıştay'a intikal eden başka bir olayda, 05.10.1998 tarihinde ölen murisin ... A.Ş.'de bulunan yüzde 95 hissesi için mirasçılar beyannamelerini 23.02.2005 tarihinde vermeleri üzerine 11.02.2006 tarihinde tebliğ edilerek ikmalen vergi salınmıştır. Bu işlemin yargıya taşınması sonrasında Vergi Mahkemesi, VUK'un 114'üncü maddesindeki 5 yıllık zaman aşımına dayandırarak iptal ettiği işlem temyize gitmiştir. Danıştay, VİVK'nun 20'inci maddesinin (a) bendine göre veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin beyannamenin verildiği hallerde beyannamenin verildiği tarihten itibaren başlayacağını ve bu nedenle VUK'daki 5 yıllık zaman

²⁰ Dn.7.D. 26.11.1998 E:1997/3175 K:1998/4184

aşımının olayda beyannamenin verildiği tarih olan 23.02.2005 tarihinde başlaması gerektiğini ifade ederek, Vergi Mahkemesinin aksi yönündeki kararı bozulmuştur.²¹

Yükümlülüğün bu şekilde başlaması durumunda kapsamı, madde metninde de anlaşılacağı gibi, sadece beynamede gösterilen mallar için geçerli olacaktır. O halde gerçek ve tüzel kişilerin ilgili mercie verdikleri beyannamelerde kendine intikal eden malların tamamı gösterilmediği durumlarda o mallar için mükellefiyetin başlangıcı beyanname verilme tarihinde başlamış sayılmayacaktır. Bu durumda ne olacağı aşağıda açıklanmıştır.

2.20.1.2. İdarece Tespit Olunan Hallerde Mükellefiyetin Başlangıcı

Verasetten ya da diğer yollarla ivazsız olarak mal iktisap eden kişiler beyannamelerini kimi zaman hiç vermezken kimi zamansa verse bile tüm intikalleri göstermekten imtina edebilirler. Aslında bu durum arkasındaki saikin Türk toplumunda Veraset ve İntikal Vergisine karşı oluşmuş bir ataletin olduğu düşünülmektedir. Bu atalet, mükelleflerin böyle bir vergiden haberdar olmamaları ya da haberleri olsa dahi vergisel denetimin zayıf olduğunu bilmelerinden kaynaklı bir rehavete kapılmaları gibi şekillerde tezahür edebilmektedir. Hal böyle olunca, kişilere ivazsız olarak intikal eden malların vergi idaresince tespiti kimi zaman ya çok zaman alıyor ya da bu tespit hiçbir şekilde gerçekleştirilememektedir. İşte tamda bu nedenle kanun koyucu, mükellefiyetin başlangıcını bu hallerde idarenin tespitiyle başlatarak vergi alacağının zaman aşımına uğramasının önüne geçmektedir (VİVK m. 20/1(b)). Bu düzenleme ile idarenin bilgisi dışında kalan menkul ve gayrimenkul mallar bakımından adeta sınırı olmayan bir zamanaşımı öngörülmüştür. (Aydın, 2009, s. 197)

Bu hükmün temel amacının intikal olayının vergi idaresinin nazarına geç ulaştığı durumlarda vergi alacağının zaman aşımına maruz kalmaması olduğunu şöyle bir örnekle açıklanabilir. 08.09.2018 yılında, Samsun ilinde gerçekleşen bir trafik kazası sonucu yaşamını yitiren (A)'nın tek mirasçısı kızı (B)'dir. (A)'nın ölüm tarihindeki tek mal varlığı olan Antalya ilindeki yazlığı kızı (B)'ye ivazsız olarak intikal etmiştir. (B) yaklaşık on sene kullandığı yazlığı 03.04.2028 tarihinde (C)'ye satmak istemiş ancak, tapu memuru ilgili gayrimenkulün veraset ve intikal vergisinin tamamen ödenmediğini ve bu nedenle ilgili vergiyi ödeyene kadar yahut bu vergiye ilişkin teminat gösterene kadar bu satışı gerçekleştiremeyeceğini söylemiştir. Böylece (B), yazlığını satabilmek için aradan on yıl geçse de veraset ve intikal vergisini babasının öldüğü tarih

²¹ Dn.7.D. 21.10.2010 E:2008/6789 K:2010/4868

olan 08.09.2018 tarihine göre değerleyerek ödemiştir. Görüldüğü gibi burada vergiyi doğuran olan 08.09.2018'de gerçekleşmiştir. Eğer VUK'nun 114'üncü hükmüne göre zaman aşımı işletilseydi bu tarihi izleyen yılın başından itibaren beş yıl içinde yani 31.12.2023 tarihinde vergi zaman aşımına uğrayacak ve böylece vergi alacağı (B)'nin nazarında ortadan kalkacaktır. Ancak VİVK'nun mükellefiyetin başlangıcı için yukarıda belirttiğimiz ayrıcalıklı durumu sayesinde (B) için yükümlülük, idarenin yani burada tapu memurunun ödenmemiş olan vergiyi tespit ettiği tarih olan 03.04.2028 tarihinde başlayacaktır. Söz konusu yazılığın veraset tarihiyle intikalinde (B)'nin vergi ödevi için zaman aşımı süresi, 31.12.2033 tarihi olacaktır. Sonuç olarak bu düzenleme ile belki de hiç vergi ödemeyecek olan (B)'den vergi alınma imkânı doğmuş olacaktır.

2.20.1.3. Terekenin Mahkemece Tespiti Halinde Mükellefiyetin Başlangıcı

Terekenin tahriri (yazılması), defter tutma veya resmi tasfiye durumlarında mahkeme tarafından bu işlemlerin tamamlandığı tarih mükellefiyetin başlangıcı sayılır (VİVK m. 20/1(c)).

Mirasçılar arasında vesayet altına alınmış ya da alınması gerekli olan kişi veya kişilerin varlığında, mirasçı uzun süreden beri bulunamamış ve aynı zamanda yasal temsilcisi de mevcut değilse ve son olarak ilgililerin talebinin bulunması durumunda sulh hakimince tereke defterinin tutulmasına yani yazılmasına karar verir (TMK m. 590). İşte bu da defter tutma olarak ifade edilir. Resmi tasfiye ise, miras bırakanın tereke defterine yakın ya da daha fazla miktarda borçlu olması ihtimalinin bulunması durumunda, mirasçıların külli halefiyet nedeniyle miras bırakanın mamelekinin aktifinde bulunan değerlerle birlikte borçlarını da kabul etmek zorunda olması ve kimi durumlarda söz konusu tereke borçlarının kendi mal varlıklarından karşılamak zorunda kalabilecekleri durum karşısında, tereke tasfiye edildikten sonra terekenin borçlarından arta kalan pozitif bir şeyler olursa bu değerleri iktisap edebilmek için mirasçıların sulh hakiminden yapılmasını istedikleri bir muamele olarak tanımlanabilir. Bir başka deyişle resmi tasfiye, mirasçıların veya miras bırakandan alacağı bulunanların talepleri üzerine, tereke mallarının satılması yoluyla miras bırakanın borçlarının ödenmesi için yapılan bir işlemdir (Karagözoğlu, 1983, s. 321-322).

Sonuç olarak ilgili mahkemenin terekenin yazılmasını, defter tutmayı ya da resmi tasfiyeyi tamamladığı gün ilgili kişiler nazarında yükümlülüğün başlaması gerekecektir. Böylece zaman aşımı süreleri de yine bu gün esas alınarak başlatılacaktır. Örneğin, 04.05.2016 tarihinde vefat eden baba (A)'nın (B) ve (C) olmak üzere iki çocuğu vardır. Bunlar dışında mirasçısı

bulunmamaktadır. Ancak (B) ve (C), terekenin borçlarının çok yüksek çıkmasından endişe duyduklarından ilgili sulh hakiminden terekenin resmi tasfiyesini talep etmişler ve mahkemece 03.07.2017 tarihinde tereke resmi olarak tasfiye edilmiştir. Borçların ödenmesinden sonra kalan bir miktar değer (B) ve (C)'ye eşit oranda pay edilmiştir. Haliyle mirasçılar bu miras paylarından dolayı veraset ve intikal vergisi ödemekle mükellef olacaklardır. Ancak burada mükellefiyetin başlangıcı vergiyi doğuran olay olan baba (A)'nın ölüm tarihi değil ilgili sulh mahkemesi tarafından terekenin resmi olarak tasfiye edildiği 03.07.2017 tarihi olacaktır. Bu nedenle ilgili intikal nedeniyle doğan veraset ve intikal vergisi 31.12.2022 tarihinde zaman aşımına uğrayacaktır.

2.20.1.4. Mükellefiyetin Başlangıcı ve Zamanaşımı

Zamanaşımı VUK'nun 113'üncü maddesinde "süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması" şeklinde tanımlanmış ve mükellefin herhangi bir başvurusunun olup olmadığı gözetilmeksizin hüküm edeceği ifade edilmiştir. Genel vergi zaman aşımı süresi, VUK'nun 114'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak suretiyle beş yıldır. Bu süre içerisinde tarhiyatı gerçekleştirilip ilgili mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zaman aşımına uğramış sayılacaklardır. Böylece mükellefler vergi ödevinden kurtulmuş olacaklar ya da başka bir ifade ile Hazine artık vergi alacağını cebri olarak tahsil edemeyecek hale gelecektir.

Öncelikle kanun koyucunun vergi alacağının bir süre sonra alacaklı devlet tarafından talep edilmesini engelleyen böyle bir düzenlemeyi neden yaptığı tartışılmalıdır. Mükellefler vergi ödevlerini bazen bilerek ve isteyerek bazen de istemeden yerine getirebilirler. Ancak bu onların çok uzun yıllar sonra vergilendirilmelerini meşru kılmayabilir. Aslında kanun koyucunun, mükellefin lehine vergi alacaklısı Hazinesinin aleyhine olan bu düzenlemesi ile vergisini ödemeyen insanların ömürleri boyunca "acaba vergi ödemediğim idare tarafından tespit edilecek mi?" kaygısıyla yaşamalarının önüne geçmektedir.

Bu tartışma bir yana dursun, VİVK'da ise genel vergi zaman aşımı süresi, vergi alacağının doğması yani mükellefiyetin başlangıcı vergiyi doğuran olaya bağlanmadığı için aslında VUK'nun yukarıda belirttiğimiz hükmünden daha farklı işlemektedir. VİVK'nda, 20'nci maddesinde ifade edilen tarihlere mükellefiyetin başlamasıyla birlikte söz konusu beş yıllık zaman aşımı başlayacaktır. Bir başka deyişle, veraset ve intikal vergisinde zaman aşımı

beyanname verme tarihinde, idarece tespit tarihinde ya da mahkemece terekenin yazımına, defter tutulmasına veya resmi tasfiyeye karar verildiği tarihte başlamış olacaktır.

Veraset ve intikal vergisi arızı bir vergi türüdür. Yani belirli periyotlarla ya da sürekli olarak değil ancak ölüm ve bağış gibi karşılıksız intikallerin vuku bulunduğu durumlarda oluşacaktır. Ve aslında bu vergiye tabi olanların zaten hali hazırda, emek sarf etmeden servetlerinde bir artış meydana gelmiştir. Yukarıda tartışmaya açtığımız konu için kanun koyucunun diğer vergilerden farklı bir yol izleyerek veraset ve intikal vergisi mükelleflerini ömürleri boyunca “acaba vergiden kaçabilecek miyim?” kaygısıyla yaşamalarına izin vermesi de böyle bir anlayışın sonucu olabilir.

O halde, 1959 yılından beri yürürlükte olan VİVK’nun bu hükmü gereği bu tarih itibarıyla beyan dışı kalmış bir servet intikali bugün dahi tespit edilse vergiye tabi tutulacaktır. Ancak her ne kadar Veraset ve İntikal Vergisi için böyle bir düzenleme getirilmişse de çok uzun yıllar sonra intikalın tespit edilmesi durumunda beyannamede gösterilecek mallar değerlendirirken mükellefler, intikal tarihi dikkate alınacağından, çok cüzi ve tabiri caizse komik rakamlarda veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaklardır (Maç & Jamali, 1999, s. 407).

Zamanaşımının bir boyutu da aile içerisinde birkaç nesil ilerleyen intikaller açısından değerlendirilebilir. Örneğin; (A), mülkiyetinde bulundurduğu gayrimenkulü veraset yolu ile oğlu (B)’ye, (B) ise yine veraset yolu ile kendi oğlu (C)’ye bırakmıştır. (B) ve (C) beyannamede bulunmamıştır. (C) bu gayrimenkulün satışı için ilişik kesme belgesi alabilmek için önce babası (B) yerine daha sonra ise kendisi için beyanname verecek ve intikal tarihleri baz alarak değerlendirilen her iki intikal için olan veraset ve intikal vergisini ödemek zorunda kalacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 407-408). Görüldüğü gibi VUK’dan farklı bir düzenleme sayesinde yıllar sonra bile kişiler ivazsız intikallerden dolayı vergiye tabi tutulabilmektedirler.

Buraya kadar bahsettiğimiz zamanaşımı “tarh zamanaşımı” idi. Bunun dışında birde AATUHK’nun 102’nci maddesinde düzenlenen “tahsil zamanaşımı” vardır. Bu maddeye göre, kamu alacağı, vadesinin denk geldiği yılı takip eden takvim yılının başından itibaren yine 5 yıldır. Dikkat edilirse hem tarh hem de tahsil zaman aşımı süresi beş yıldır. Ancak tarh zamanaşımının başlangıcı vergi alacağının doğmasına, tahsil zamanaşımının başlangıcı ise tahsil aşamasına gelmiş olmasına bağlanmıştır. Ayrıca tarh zamanaşımı için veraset ve intikal vergisindeki ayrıcalıklı düzenleme tahsil zamanaşımında geçerli değildir. Bir başka deyişle tahsil zaman

aşımında veraset ve intikal vergisi diğer vergilerden farklı bir düzenlemeye sahip değildir. (Aydın, 2009, s. 196)

2.2. MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR

2.2.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyetler

Vergi, yükümlülük açısından subjektif bir özellik taşır. Bu subjektif unsurdan hareketle, yükümlülerin kanunda belirtilen yükümlülüklerin dışına alınması, vergi muafiyeti olarak adlandırılır. Böyle bir durumdan bahsedebilmemiz için öncelikle vergi yükümlülüğünü doğuran olay ya da olayların söz konusu şahıs veya şahısların bünyesinden gerçekleşmiş olması gereklidir. (Aydın, 2009, s. 49) Bir başka deyişle muafiyet ya da bağışıklık, kanundan dolayı kendileri adına vergiyi doğuran olayın vuku bulmasına rağmen belirli gerçek ve tüzel kişilerin vergi kapsamı dışına çıkartılmalarıdır. Burada muafiyet ile istisna kavramlarının birbirinden farklı kavramlar olduğuna dikkat etmek gerekir. Bu iki kavram arasındaki en belirgin farklılık muafiyetin kişiler, istisnaların ise mallar için düzenlenmesidir. Ayrıca muafiyetler geçici olabileceği gibi VİVK'nun 3'üncü maddesinde olduğu gibi devamlı suretle de kanuna işlenmiş olabilir (Karagözoğlu, 1983, s. 90-91).

VİVK'nun 3'üncü maddesinde muafiyetler aşağıdaki haliyle ele alınmıştır:

“a) Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar;

b) Yukarı ki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

c) Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç)”

Dikkat edilecek olursa bu üç bentte sayılan muafiyetleri ikili bir ayrıma sokmak mümkün görünmektedir. İlgili maddenin (a) ve (b) bentlerinde bulunan kişilerin tüzel kişiliğe haiz olduğunu ancak (c) bendinde bulunan şahısların ise sadece gerçek kişiliğe haiz olduğunu fark etmekteyiz.

Tablo 3. Muafiyetlerin Sınıflandırılması

Tüzel Kişilikte Muafiyetler	Gerçek Kişilikte Muafiyetler
Kamu İdareleri	Türkiye’de Bulunan Elçiler
Emekli ve Yardım Sandıkları	Türkiye’de Bulunan Maslahatgüzarlar
Sosyal Sigorta Kurumları	Türkiye’de Bulunan Konsoloslar (Fahri Olanlar Hariç)
Kamu Yararı Güden Dernekler	Türkiye’de Bulunan Elçilik ve Konsolosluk Memurları
Siyasi Partiler	Türkiye’de Resmi Olarak Bir Göreve Memur Olanlar
Yukarıdakilere Ait Olan veya Aralarında Kurmuş Oldukları Teşekküllerden Kurumlar Vergisine Tabi olmayanlar	Yukarıda Sayılanların Ailesi
Tüzel Kişilere Ait Olup Kamu Yararı Niyetiyle Kurulan Teşekküller	

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Açıklamalarımıza geçmeden evvel VİVK’nda engelliler için hiçbir pozitif ayrıcalık tanınmadığına dikkatleri çekmek istiyoruz. Engelliler için getirilecek veraset ve intikal vergisi muafiyetinin vergilemenin sosyal tarafını pekiştireceği kanısındayız (Güneş, 2017, s. 136).

2.2.1.1. Kamu İdareleri

Burada 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’ndan yararlanarak sınıflandırmayı şu şekilde ifade edilebilir.

(I) Sayılı Cetvel – Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu idareleri: TBMM, Cumhurbaşkanlığı, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Sayıştay, Dışişleri Bakanlığı vd.

(II) Sayılı Cetvel – Özel Bütçeli İdareler: YÖK, ÖSYM, Üniversiteler, Savunma Sanayi Başkanlığı, Türk Tarih Kurumu, Türk Dil Kurumu vd.

(II) Sayılı Cetvel – Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Bilgi Teknolojileri İletişim Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu vd.

(IV) Sayılı Cetvel – Sosyal Güvenlik Kurumları: Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü.

Bu ayrımla beraber kamu idarelerini genel olarak devlet, özel, özel idareler, belediyeler, köyler ve üniversiteler şeklinde de ifade edilebilir. Sonuç olarak kendilerine veraset yahut başka yollarla ivazsız mal intikal eden bu kamu idareleri her ne kadar vergiye doğuran olaya tabi olsalar da veraset ve intikal vergisinden muaf tutuldukları için ivazsız mal iktisapları vergiye tabi tutulmayacaktır (Karagözoğlu, 1983, s. 91).

2.2.1.2. Emekli ve Yardım Sandıkları

Bu sandıkların kamu tarafından kurulanlar ile ve özel teşebbüs veya bunlara bağlı olarak kurulanlar olmak üzere iki türü vardır (Karagözoğlu, 1983, s. 92). Başka bir deyişle Kamu Emekli Sandığı ile özel kuruluşların kurmuş oldukları Emekli ve Yardım Sandıkları mevcuttur

(Özzeybek, 1976, s. 103).²² Sonuç olarak üyelerine emekli aylığı ve benzeri yardımlarda bulunan söz konusu sandıkların kendilerine ivazsız olarak veraset yoluyla yahut bir başka şekilde intikal edecek mal, hak ve menfaatlerden dolayı veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaları söz konusu olmayacaktır (Tan & Niyazi, 1967, s. 43-44).

2.2.1.3. Sosyal Sigorta Kurumları

Sosyal sigorta kurumları, emekli sandıklarına eş özelliklere haizdir (Arıca, 1981, s. 52). Bundan dolayı, sosyal sigorta kurumları da emekli ve yardım sandıklarında olduğu gibi veraset ve intikal vergisinden başışık tutulmuşlardır. Ayrıca belirtmek gerekirse ilk etapta sosyal güvenlik kurumları denilince akla Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) gelebilir ancak bu böyle anlaşılmalıdır.²³ Kanundaki ifadesiyle genel anlamıyla sosyal sigorta kurumları anlaşılmalıdır.

2.2.1.4. Kamu Yararı Güden Dernekler

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27'nci maddesinde kamu yararına çalışan dernekler düzenlenmiştir. Söz konusu derneklerin kamu yararı tespit yetkisi 703 sayılı KHK'nın 19'uncu maddesiyle Cumhurbaşkanına verilmiştir. Bir derneğin bu kapsama alınması için öncelikle bir yıl süreyle faaliyet göstermesi ve amacının topluma yararlı neticeler verecek olması şartı aranmaktadır. Usul ve esaslar ise yönetmelik ile (Dernekler Yönetmeliği) düzenlenir. Kamu yararı güden derneklere Adana Sağır Derneği, Ankara Veremle Savaş Derneği, Balkan Göçmenleri Kültür ve Dayanışma Derneği, İskenderun Hayırlar Yaptırma ve Koruma Derneği ve Konya Hastanelerine Yardım Derneği örnek olarak gösterilebilir.²⁴ Sonuç olarak kamu yararına çalışan bu derneklere veraset yoluyla veya başka yollarla bir mal intikal ettiği zaman, bu derneklerin toplum yararına çalıştıkları düşünülerek onların veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmasına karar verilmiştir.

²² 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde sırasıyla sigortalı sayılanlar bilinen tabiriyle SSK, BağKur ve Emekli Sandığı olarak kanuna işlenmiştir.

²³ 2006 yılında 5502 sayılı Kanunu ile SSK ile birlikte Emekli Sandığı ve BağKur üçlü bir çatı altında Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ana çatısı altında birleşmiştir.

²⁴ "T.C. İçişleri Bakanlığı. (t.y.). Kamu Yararına Çalışan Dernekler. Erişim:09.09.2018 , <https://www.dernekler.gov.tr/tr/anasayfalinkler/kamu-yararına-calisan-dernekler.aspx>"

Burada ortaya çıkan sorun ise bir derneğin gerçekten de kamuya yararlı olup olmadığının yahut kamuya yararının devam edip etmediğinin kusursuz bir şekilde saptanamamasıdır. Dernekler yönetmeliğindeki usuller baz alınarak Cumhurbaşkanının kararı ile “kamuya yararlı” kararı verilecek olan derneklerin gerçekten de yararlı olduğu yahut kuruluşunun başında yararlı iken daha sonradan bu amacından uzaklaştığı her zaman tespit edilemez. Bundan dolayı, yararlı olduğuna kanaat getirilen derneklerin Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü’nce ve ilgili diğer denetim ve teftiş birimlerince belirli ve daha sık periyotlarla kontrol edilmesinin faydalı olacağı kanısındayız. Kamu yararına çalışan derneklerin en az iki yılda bir denetleneceği belirtilmiştir (5253 sayılı Dernekler Kanunu m. 27/3). Ancak bu sürenin yeterli olacağını düşünmüyoruz. Ayrıca maddenin (b) fıkrasında dernekler dışında kamunun yararına “...dın, hayır, imar, spor gibi” amaçlarla kurulan tüzel kişilere ait her türlü teşekkülde vergiden muaf tutulmuştur. Kabul edilmelidir ki hükümdeki “gibi” edatı etkin denetimi ziyadesiyle güç kılacaktır.

2.2.1.5. Siyasi Partiler

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu’nun 4’üncü maddesinde belirttiği üzere “siyasi partiler demokratik siyasi hayatın vazgeçilmez unsurlarıdır.” Aynı kanunun partilerin kurulması başlıklı 8’inci maddesinde siyasi partilerin en az 30 Türk vatandaşı tarafından kurulacağı ve merkezinin Ankara ilinde olacağı da hükme bağlanmıştır. Partilerin büyük ya da küçük olması yahut iktidarda olması ya da olmaması gibi bir kriter gözetilmeden bütün siyasi partiler veraset ve intikal vergisinden bağışık tutulmuşlardır (Akakça, 1969, s. 39).²⁵

2.2.1.6. İlgili Maddenin (a) Bendinde Sayılara Ait Olan Veya Bunlar Arasında Kurulan Teşekküller

Yukarıda sayılanlara ait olan veya bunların kendi aralarında kurdukları teşekküller eğer kurumlar vergisine tabi değil iseler o zaman veraset ve intikal vergisinden de muaf tutulmuşlardır. (VİVK m. 3/1(a)) Söz konusu teşekküllerin hiçbir şart aramadan vergiden muaf tutmak diğer özel

²⁵ “Faaliyette olan siyasi partilerin tam listesi için bkz. <https://www.yargitaycb.gov.tr/sayfa/faaliyette-olan-siyasi-partiler/documents/Spartiler19072018.pdf> erişim: 09.09.2018”

teşebbüslerle rekabet açısından eşitliğin bozulmaması adına kurumlar vergisinden muaf tutulma ön şartı kabul edilmiştir (Akakça, 1969, s. 38).²⁶

2.2.1.7. İlgili Maddenin (a) Bendinde Sayılalar Dışında Kalan Kamu Yararına Çalışan Teşekküller

Yukarıda başlıklar halinde bahsettiklerimiz dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamunun yararı için gözetilen çeşitli faaliyetleri yerine getirmek maksadıyla kurulan teşekküllerde veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur. Bu teşekküllere cami yaptırma ve yaşatma dernekleri, bilim yayma dernekleri, tarihi eserleri koruma dernekleri vd. örnek olarak gösterilebilir (Karagözoğlu, 1983, s. 93). Ayrıca bendin lafzi yorumuna bakacak olursak burada muafiyetlik için bentte belirtildiği üzere, (a) bendindekiler dışında kalıp kalınmadığına bakmaya lüzum yoktur. Çünkü (b) bendinde bir takım teşekkül faaliyetleri sayılmış ve arakasından “gibi” edatı kullanılarak kapsamı sınırlanmamıştır (Akakça, 1969, s. 40). Son olarak belirtilmelidir ki bu teşekküllerin gerçekten kamu yararına çalışıp çalışmadığı iyi tespit edilmelidir (Tan & Niyazi, 1967, s. 45). Aksi halde kamu yararına çalışmadığı halde kendini bu şekilde gösteren teşekküller, verasetten veya başka bir şekilde ivazsız intikal eden mallar için lüzumsuz yere vergiden muaf olacaktır. Buda VİVK’nun muafiyet anlayışına ters düşecektir. Bu sorunu aşmak için akıllara ilk gelen çözüm yolu tabi ki denetimi artırmaktır. Bunun dışında muaf olmadığı halde muafmış gibi vergi ödemeyen bu kurumların tespiti durumunda kesilecek cezaların yüklü miktarlara çıkartılması da alternatif bir çözüm yolu olabilir.

Konuya ilişkin bir yargı kararı; Amacı öğrenim çağında bulunan gençlere maddi ve manevi olarak yardım etmek olan derneğe, tamamlanmamış bir dairenin kuru mülkiyeti bağışlanmış ve bu ivazsız intikalin takdir komisyonunca takdir edilen değerine istinaden kusur cezalı vergi salınmıştır. Ancak VİVK’nun 3/(b) maddesine göre kamunun istifadesi için eğitim maksadıyla hizmet veren bir teşekkül olduğu anlaşılan derneğin veraset ve intikal vergisinden muaf tutulduğu belirtilerek hibe edilen tamamlanmamış dairenin kuru mülkiyeti için salınan vergi ve cezası iptal edilmiştir.²⁷

²⁶ Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar için ayrıca bkz: (5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m. 4)

²⁷ “Dn.7.D. 06.10.1998 E: 1997/2690 K: 1998/3166”

2.2.1.8. Yabancı Ülkelerin Türkiye’de Bulunan Diplomatları

Yukarıda ilgili madde ve Tablo 3’de de belirttiğimiz diplomat ile memurlar ve bunların aileleri veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır (VİVK m. 3/1(c)). Bu bağışıklığın oluşabilmesi için iki şart aranmaktadır. Bu şartlardan ilki sözü edilen kişilerin Türkiye’de bulunmaları yani Türkiye’de görevli olmaları iken ikincisi ise mütekabiliyet (karşılıklılık) şartının yerine gelmiş olmasıdır (Karagözoğlu, 1983, s. 94). Bu iki şarttan herhangi biri yerine gelmedikçe söz konusu kişilerin bağışıklığından bahsedemeyiz.

Bu şartlar ile birlikte yukarıda saydığımız kişilerin muafiyetlik durumlarını sınırlandıracak şu iki durum maddenin parantez içinde belirtilmiştir (VİVK m. 3/1(c)).

1. Türk tabiiyetinde bulundan kişilerden ivazsız olarak mal edinen diplomat, memur ve aileleri
2. Yukarıda belirttiğimiz diplomat, memur ve ailelerinin dışında kalan ancak Türkiye’de oturan kişilerin yine Türkiye sınırları içinde bulunan mallarını ivazsız suretle edinen diplomat, memur ve aileleri veraset ve intikal vergisine tabi olurlar.

2.2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar

İstisna, muafiyetlerin aksine kişilere değil intikal eden mallara tanınan ve normal şartlar altında vergi yükümlülüğü kapsamına giren konuların, kanun koyucular tarafından çeşitli nedenlerle vergi dışında tutulması halidir (Karagözoğlu, 1983, s. 115).

VİVK’nun 4’üncü maddesinin toplamda 16 bendi içeren birinci fıkrası ve ilgili bentlere atıfta bulunan ikinci fıkrası ile bir kısım intikaller, özelliklerine ve himaye edilmiş biçimlerine göre, kısmen veya tamamen vergiden müstesna edilmiştir (Arıca, 1981, s. 53). Bu istisnalar başlıklar halinde derinlemesine ele alınacaktır.

2.2.2.1. Eşyalar

VİVK’nun 4’üncü maddesinin (a) bendinde ev eşyası, miras bırakana ait olan zat eşyası ve aile hatırası olarak saklanan tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar olmak üzere üç tür eşya veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.

İlk olarak ev eşyası denince miras bırakanın evinde bulunan beyaz eşyalar, mobilyalar, halı ve elektrikli cihazlar gibi her türlü mutad ev eşyası anlaşılmalıdır (Maç & Jamali, 1999, s. 101). Diğer taraftan bu tür bir eşya niteliğinde olup miras bırakanın iş yerinde olan ve bir mesleki, ticari faaliyetin ya da sanatın icrasında kullanılan benzeri eşyaların mirasçılara intikali durumunda, ev eşyasından kastedilen şeyin murisin ikametgâhında fiilen kullandığı eşyalar olması nedeniyle, söz konusu istisna kapsamından yararlanamayacaklarını da belirtmek gerekir (Karagözoğlu, 1983, s. 116) (Arıca, 1981, s. 54). Ayrıca ifade etmek gerekirse bu durum uygulamada mirasçılarının murisin ölümüyle beraber iş yerinde bulunan eşyalarını veraset ve intikal vergisi istisnasından yararlanmak niyetiyle, murisin ikametgâhının bulunduğu yere nakletmeleri şeklinde bir soruna yol açabilmektedir (Arıca, 1981, s. 54). Örneğin, tiyatro işiyle uğraşan bir oyuncunun atölyesinde bulunan piyano, oyuncunun ölümüyle beraber mirasçılara intikal etmesi durumunda mirasçılarının bu piyanoyu murisin evine taşıyıp ev eşyası diye beyan etmemeleri karşısında açıkçası pekte bir engel göremiyoruz. Kanundaki bu boşluğun kapanması oldukça zor görünmektedir. Bir çözüm olarak ev eşyaları istisnasının kaldırılması akıllara gelebilir. Ancak böyle bir durum vergi matrahının hesaplanmasını, bir çok küçük büyüklü ev eşyalarının terekeye dahil edilmesi nedeniyle, zorlaştıracağı ve işlem maliyetlerini artıracacağı da ortadadır. O halde, zikrettiğimiz hem birinci hem de ikinci sorun için, intikal edecek olan ev eşyalarının vergiden müstesna tutulmasında ev eşyalarının değeri esas alınarak bir sınır belirlenmesinin yerinde bir uygulama olacağı kanaatindeyiz. Cevaplanması gereken bir diğer sorun ise, pırlantadan yapılmış bir lamba yahut elmas bir yemek seti gibi değeri çok yüksek olan ev eşyalarının veraset yolu ile intikali durumunda bunları iktisap eden kişilerin servetlerinde önemli bir artış olmasına rağmen bu artışın vergilendirilmeyecek oluşudur. Haliyle burada madde metninin geniş yorumunun önüne geçecek ve ortaya çıkabilecek vergi uyumsuzluklarının yargıyı meşgul etmesini önleyecek bir sınırın belirlenmesi elzemdir.

Müstesna ikinci eşya türü olan miras bırakanın zat eşyalarından ise kast edilen, elbise, çamaşır, saat, şapka ve bileklik gibi kişiye niteliği itibarıyla sıkı sıkıya bağlı ve başkası tarafından kolaylıkla kullanamayan eşyalardır. O halde kişinin arabası ve bilgisayar gibi başkaları tarafından da kolaylıkla kullanılacak olan eşyalar bu kapsamda müstesna tutulamaz (Maç & Jamali, 1999, s. 101). Burada karşılaşılan sorun ise murisin antika köstekli saati gibi değeri çok yüksek olan malların mirasçılara intikalinin vergi kapsamı dışında tutulması Kanunun ruhuna aykırılık teşkil edecektir. Bundan dolayı, bu darboğazın aşılması için söz konusu zat eşyaları için de değeri nispetinde kanuni bir sınır belirlemeyi gerekli görüyoruz.

İlgili bentteki üçüncü eşya türü ise aile hatırası olarak saklanan tablo, kılıç ve madalya gibi eşyalardır. Kanun gerekçesinde bentte yer alan “gibi” edatına vurgu yapılarak bu mahiyette sayılabilecek diğer aile hatıralarının da müstesna tutulacağını belirtmiştir. Burada söz konusu aile hatırası şeklinde tutulan eşyanın gerçekten aile hatırası niyetiyle saklanması ve bu şekilde saklanabilir cinsten olup koleksiyon niteliğinde olmaması gerekmektedir. Örneğin çok değerli bir tablonun söz konusu istisna kapsamına girmemesi gerekir (Maç & Jamali, 1999, s. 101-102).²⁸ Bu mantıkla değerli mücevheratın da veraset yoluyla intikalinde Danıştay kararı ile müstesna tutulmaması içtihadı işlenmiş vaziyettir.²⁹

Genel bir ifadeyle, VİVK'nun 4'üncü maddesinin (a) bendine yer alan eşya istisnasının asıl gayesinin zaten yakınlarını kaybetmiş olan mirasçılara, bir de kendilerine intikal eden yukarıda açıkladığımız mahiyetteki eşyalar için devletin kendilerinden vergi istemesiyle oluşabilecek manevi kırgınlığın önüne geçmek olduğu söylenebilir. Öte yandan söz konusu eşyaların niteliği gereği aile fertleri tarafından ortak kullanımı söz konusu olabileceğinden geride kalanların hayatlarının idamesi için zorluk çekmemeleri niyetiyle söz konusu istisnanın getirildiği düşünülebilir. Bunun dışında bu mahiyetteki eşyaların vergi mükelleflerince beyan edilmemesi halinde idare tarafından tespitinin son derece zor olduğu da belirtmekte fayda görüyoruz (Maç & Jamali, 1999, s. 102).

Yukarıda açıkladığımız üç eşya türünün veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmasının her şeyden önce ön şartı, veraset yolu ile intikal etmiş olmaktır. Bu yol dışında başka her ne suretle olursa olsun istisna kapsamına girmeyeceği açıktır (Karagözoğlu, 1983, s. 116). O halde söz konusu eşyaların veraset dışında her ne şekilde olursa olsun intikali veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır. Daha doğru bir deyişle bu üç tür eşyanın ivazsız intikali durumunda VİVK'nun 4'üncü maddesinin (d) bendinde yer alan istisna sınırını (2019 için 5.760 TL) geçen tutarı vergilemeye tabi olacaktır (Akakça, 1969, s. 42).

²⁸ Van Gogh'un “Doktor Gachet'in Portresi” adlı tablosunu 82,5 milyon dolara alan bir Japon işadammının vasiyetinde tablonun kendi ölü bedeniyile yakılmasını istemesinin sebebi mirasçılarının kendilerine intikal edecek olan tablo nedeniyle çok yüksek servet vergisi ödemelerini istememesidir. (Maç & Jamali, 1999)

²⁹ “Dn.11.D.1.12.1966. E:966/1635 K:966/2730”

2.2.2.2. Altsoy ve Eşe İsbet Eden Miras Payları

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (b) bendine göre; değeri 10'uncu maddeye göre belirlenen mallardan, evlatlıklarda dahil olmak üzere fûruğ (altsoy) ve eşe isabet eden miras paylarının 250.125 TL'si (2019 yılı için) vergiden müstesna tutulmuştur. Bu şu anlama gelir ki murisin mirasçısı evlatlık, altsoy ya da eş ise bunlara kalan miras paylarının ancak ve ancak 250.125 lirayı aşan kısmı vergilendirilirken aşmayan kısmı ise vergilendirilmeyecektir. Ancak ilgili maddenin parantez içi hükmünde belirtildiği üzere eğer ki murisin altsoyu (evlatlık da dahil) yok ise o zaman eşe isabet eden miras payının 500.557 (2019 yılı için) liralık kısmı vergiden müstesna tutulmuştur.

Örneğin; Muris A'dan eşi B ve üç çocuğu C,D ve E'ye 2.000.000 TL'lik miras kalmıştır. E, A'dan önce ölmüş ve E'nin K ve L olmak üzere iki çocuğu vardır. Bu durumda murisin eşi B, birinci zümre yani altsoy ile birlikte olduğundan terekenin 1/4' ünü (500.000 TL), murisin üç çocuğu ise terekenin geri kalan 3/4' lük kısmını aralarında eşit olarak paylaşacaklardır. Bu nedenle C ve D terekenin 1/4'erlik (500.000' er lira) kısmını iktisap edecekken E muris A'dan önce öldüğü için çocukları K ve L kendilerine düşen 1/4 'lük hisseyi eşit şekilde 1/8'şer olarak (250.000 TL) paylaşacaklardır. 2019 yılı için sırasıyla veraset ve intikal vergisine tabi matrahlar şu şekilde hesaplanacaktır. Murisin eşi B ve çocukları C ile D için 249.875 TL (500.000-250.125) olan kısım vergiye tabi tutulacaktır. K ve L'ye ise terekeden kalan tutar söz konusu istisna sınırını aşmadığı için vergiye tabi tutulmayacaktır. Ayrıca muris A'nın eşi dışında başka bir mirasçısının olmadığı bir durumda eşe kalan 1.000.000 TL'lik terekenin sadece 499.443 TL'si (1.000.000-500.557) vergileme matrahına dahil edilecektir.

Eş için istisna sınırını yukarıya taşıyan durum, fûrunun bulunmaması halidir (VİVK m. 4/1(b)). Peki, mirasçının altsoyunun bulunmasına rağmen mirası reddetmişlerse eş için istisna tutarı ne olacaktır. Konuyu ele alan bir Danıştay kararı; altsoy mirasçılarının mirası reddetmeleri durumunda sağ kalan eş için uhdesine düşen miras payı için uygulanacak olan istisna, mirasa murisin altsoyları olmadan iştirak ettiği halinde olduğu gibi yüksek sınırdaki istisna haddinden yararlanacaktır. O halde altsoyun mirası reddetmesi onların bulunmama hali olarak sayılmaktadır.³⁰ Bu karar bir içtihat olarak Kanunun ilgili yerine "...fûrunun bulunmaması ya da mevcut fûrunun mirası reddetmesi durumunda eşe isabet eden..." şeklinde eklenebilir.

³⁰ "Dn.7.D. 25.11.1988 E:1986/1285 K:1988/2654"

Yukarıda da ifade edildiği üzere bu istisnalar sadece menkul ve gayrimenkul mallara tanınmıştır. Bu mallar nitelikleri itibarıyla maddi mallardır. O halde maddi olmayan mal ve hakların bu istisna kapsamına girmeyeceğine dikkat edilmelidir. Öte yandan kendisine menkul veya gayrimenkul mal ile birlikte herhangi bir maddi olmayan mal veya hak kalan mirasçının söz konusu maddi mallarının istisna sınırını aşmayıp bu sınırın oldukça altında kaldığı durumlarda bile kendisine kalan maddi olmayan mal ve haklar için sınırın geri kalan kısmı göz ardı edilerek maktu istisna kapsamına alınamayacaktır. Ayrıca belirtmek gerekirse söz konusu istisna sadece altsoy ve eşe tanınmıştır. Eş deyişle murisin çocukları, torunları, torunlarının çocukları, torunlarının çocuklarının torunları ve devamı ile eşi dışında kalan kardeş, anne, baba, dede ve nineleri bu istisnadan yararlanamayacaklardır (Maç & Jamali, 1999, s. 103-104).

11.12.1980 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2353 sayılı Kanundan önce çocuklara reşit oluncaya kadar geçen her yıl, bedenen ve fikren çalışmayacak olan çocuklara ise topluca maktu bir istisna uygulanırken söz konusu Kanun ile beraber bu pozitif ayırım kaldırılmıştır (Arıca, 1981, s. 58). Ayrıca 27.01.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2591 sayılı Kanunu ile beraber furuğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras payı için maktu istisna tutarı artırılmıştır (Maç & Jamali, 1999, s. 103).

Belirtildiği gibi murisin üst ve yan soyları için bu istisna hükmü uygulanamamaktadır. İstisna kapsamına anne, baba ve kardeşlerinde dahil edilmesi VİVK’nun sosyal fonksiyonuna güç katacağı kanısındayız (Güneş, 2017, s. 137).

Son olarak eklemek gerekirse bu maktu istisnanın getiriliş amacı, ölüm halinde yakın aile bireylerine intikal eden menkul ve gayrimenkul malların parasal anlamda değerlerinin düşük olması durumunda vergi idaresinin bu küçük değerler için boşuna zaman ve emek israfi etmelerinin önüne geçmektir (Maç & Jamali, 1999, s. 103). Zaten mali amaçlardan çok sosyal amacı ağır basan bu vergi için böyle bir istisnanın mevcudiyeti tarafımızca da olumlu karşılanmaktadır.

2.2.2.3. Hediye, Cihaz, Yüzcümlüğü ve Drahomalar

VİVK’nun 4’üncü maddesinin (c) bendinde göre örf ve âdete göre verilmesi mutat olan hediye, cihaz, yüzcümlüğü ve drahomalar vergiden müstesna tutulmuştur. Ancak hükmün parantez içinde de belirttiği üzere bu istisnalar gayrimenkul mallar için uygulanamaz. O halde söz konusu

istisnanın oluşabilmesi için birisi olumlu diğeri olumsuz şu iki koşulun aynı anda mevcut olması gereklidir.

1. Örf ve âdete göre mutata olması
2. Gayrimenkul niteliğinde olmaması

Madde metnindeki “örf ve adete göre verilmesi mutata bulunan” ifadesi aslında söz konusu istisnanın sınırını çizmektedir. Bu anlamda doğum günü hediyesi olarak oğluna 1.000.000 lira verilmesi örf ve âdete göre alışılmış olmayacağından teamüle göre istisna kapsamına girmeyecektir. Kaldı ki bu tarz bir işlemi gerçekleştiren kişinin niyetinin vergi kaçırmak olduğu da açıktır (Karagözoğlu, 1983, s. 118-119). Uygulamada, kişiler arasındaki söz konusu intikallerin muvazaa içerip içermediğinin idarece doğru tespit edilmesi son derece önemlidir. Çünkü hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomaların hangi yörede ve o yörenin hangi kesiminde mutata kabul edilip edilmeyeceğinin tespiti kolay olmayabilir (Arıca, 1981, s. 62). Bu karışıklığın önüne geçmek için maktu bir istisna sınırının belirlenmesi önerilecek en kolay ve etkili çözüm olacaktır.

Diğertaraftan gayrimenkuller hariç tutulduğundan gayrimenkul olarak verilen hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalarda vergiden müstesna tutulmayacaktır (Özzybek, 1976, s. 122).

Madde metnin lafzi yorumunda bazı soru işaretleri oluşmaktadır. Bunlardan ilki “cihaz” kavramından tam olarak neyin kastedildiğidir. Günümüzün gelişen teknolojisinde değeri gayrimenkullerden bile yüksek olan cihazlar üretildiği şüphe götürmez bir gerçektir. O zaman bu cihazların intikali bir yörede zamanla mutata hale gelirse veraset ve intikal vergisine tabi tutulamayacağı da açıktır. Örneğin, drone teknolojisinden ilham alınarak üretilen içinde insanla birlikte uçabilen bir cihazın değeri tabii olarak çoğu gayrimenkulden daha yüksek olacaktır. Ancak bu durum söz konusu uçan cihazın birisine hediye olarak verilmesi Türk toplumunun örf ve âdetine uygun olmadığı için madde metnin yorumunu genişleterek veraset ve intikal vergisinden müstesna olacağını söylemek doğru olmayacaktır.

Akıllara, TDK’deki tanımıyla Hristiyan ve Musevilerde gelinin damada verdiği para ve mal olan drahomaların Türkiye’nin hangi yöresinin hangi kesiminde örf ve adet olduğu sorusu da gelebilir. Kanun üzerinde yapılan değişikliklere rağmen günümüzde uygulama alanına kolay kolay rastlayamayacağımız bu ifadenin kaldırılmaması oldukça şaşırtıcıdır. Bu kavrama

geleneklerimizdeki belki en yakın ifadenin “başlık parası” olduğu söylenebilir. Öte taraftan, başlık parasının veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulabilmesi için başlık parasının, bir hediye olarak verildiği varsayımı ile yola çıkarsak, verildiği yörede bu eylemin örf ve âdete uygun olması ve verilen miktarın çok aşırı olmaması aynı zamanda bir taşınmaz olmaması gerektiğini söyleyenebilir. Ancak bu konuda Mehmet Maç ve Tarık Jamali bizimle aynı fikirde değildir. Onların yaptığı açıklama şu şekildedir. Evlenme karşılıklı rıza ile olur ve başlık parası evlenme için bir ivaz sayılamayacağı nedeniyle prensip olarak veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulamaz. Öte yandan maddenin konuluş amacının evlenen çiftlere yapılan küçük yardımların verginin dışında tutulması olduğu düşünülürse damadın kayınvalidesi veya kayınpederine başlık parası vermesi yine vergiye tabi tutulmalıdır (Maç & Jamali, 1999, s. 105).

2.2.2.4. Sadakalar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (ç) bendinde belirtildiği üzere bilumum sadakalar veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmiştir. Arapça kökenli sadaka TDK'deki ifadesi ile “yardım amacıyla karşılıksız verilen şey” olarak tanımlanabilir. Teamüle göre sadaka, yoksul ve muhtaçlara cüzi miktarda para ve mal olarak yapılan yardımlardır (Arıca, 1981, s. 62). Sadakaların para veya ayın olarak verilmesi istisna kapsamına girmeyi etkilemez (Karagözoğlu, 1983, s. 199).

Kanun koyucu herhangi bir sınır belirtilmeksizin intikal eden değerlerin sadaka olarak kabul edilmesi şartını yeterli bulmuştur. Bu nedenle burada vergi idaresinin intikal eden para ya da ayınların hem miktarını hem de bunları iktisap edenin sadakaya gerçekten muhtaç olup olmadığını, eş deyişle söz konusu işlemde muvazaalı bulunup bulunmadığını tespit etmek zorundadır. Bu tespit sonrası ortada muvazaalı bir işlem olması durumunda idarece cezalı tarhiyat yapılacaktır (Arıca, 1981, s. 62). Danıştay'a intikal eden bir olayda yurt dışında çalışan bir işçiden kendisine sakatlara mahsus özel olarak tasarlanan bir otomobil bağışlanmıştır. Bunun üzerine vergi idaresince otomobili iktisap eden engelli kişi hakkında ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden vergi salınmıştır. Ancak konu Vergi Mahkemesine taşınmış ve mahkeme, VİVK'nda sakatlara ilişkin herhangi bir istisna ya da muafiyet hükmüne yer verilmediği gerekçesiyle istemi reddetmiştir. Temyiz edilen kararda Danıştay tarafından oy çokluğu ile onanmıştır. Bu karara ilişkin azlık oyu ise söz konusu intikal eden engellilere özel olarak tasarlanmış bir otomobil olması ve bu otomobilin sadaka yoluyla intikal ettiği gerekçesiyle VİVK'nun 4'üncü maddesinin (ç)

bendi uyarınca veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerektiği yönündedir.³¹ Daha öncede belirtildiği gibi kanun koyucunun ilgili maddede sadakalara ilişkin istisnayı belirlerken “Bilümum sadakalar” diyerek ne bir sınır ne de başka bir şart koymadığından dolayı bu şekilde olan intikallerde mahkemeler tarafından verilen kararların ne derece adaletli olduğunu sorgulamak zorunda kalabiliyoruz. O halde madde metninin bu karmaşayı giderecek şekilde yeniden ele alınmasını gerekli görmekteyiz.

Zekâtların veraset ve intikal vergisine tabiiyeti hususunda farklı görüşler mevcuttur. Bu görüşlerden ilki diğer ivazsız intikallerden farklı olarak dini öge ve motifler içeren her türlü zekât ve sadakanın vergi dışında tutulduğunu söyleyerek zekât ile sadakanın vergilendirilmemesinde bir ayırım gözetmemiştir (Karakoç, 1990, s. 71). İkinci görüş ise zekâtı vergi dışında bırakan hiçbir hükmün olmadığını ve kanun koyucunun bu tutumunun olası muvazaalara karşı bir güvenlik bariyeri olduğunu ifade ederek zekâtlarında tıpkı diğer ivazsız intikallerde olduğu gibi veraset ve intikal vergisinin kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ileri sürer (Maç & Jamali, 1999, s. 107). Kanuni sınırı belirlenmedikçe ne zekâtların ne de sadakaların istisna kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği kanısındayız. Çünkü böyle bir sınırın saptanmaması madde metninin mükelleflerce kötü kullanımına oldukça savunmasız kılmaktadır. Ancak buda tam anlamıyla bir çözüm oluşturamayabilir. Çünkü sadaka ve zekâtların tutarı da kişiden kişiye değişebilir. Bir memurun sadaka olarak bir yoksula verdiği 100 TL ne kadar tabii karşılanıyorsa varsıl birinin verdiği 10.000 TL’de o kadar tabii karşılanması gerektiğini kanısındayız.

Bir başka husus ise yardım toplama kampanyalarının durumudur. Bu yardımlardan yarar sağlayan şahısların iktisabı ivazsız suretle intikaldır ve bunları vergiden müstesna tutacak herhangi bir kanun yoktur. Ancak bu durumda kampanyayı yapan ilgili gerçek ve tüzel kişiler yardım edenler ile yardımdan yarar sağlayanlar arasında bir paravan görevini üstlenirler ve bu yüzden yardımda bulunan şahısların yaptığı yardımlar bağışlarla ilgili maktu istisna sınırına tabi tutulması gerekir. O halde yardım kampanyasını organize eden kuruluş, kendine gelen yardımlardan istisna sınırını aşanları ayırıp geri kalanları, tasdikname ayırarak ya da stopaj yaparak yardımdan yararlanacak olanlara iletmelidir. Ancak uygulamada bu sürecin işlemediği görülmektedir (Maç & Jamali, 1999, s. 107-108). Sonuç olarak ya söz konusu yardım kampanyaları yoluyla dağıtılan tutarları

³¹ “Dn.7.D. 14.12.1995 E: 1993/3607 K: 1995/5243”

vergi kapsamına alacak ve böylece belirsizliği bertaraf edecek ya da bu tutarları veraset ve intikal vergisinden istisna edecek bir kanun maddesine ihtiyaç hâsıl olmuştur.

2.2.2.5. İvazsız İntikallerin Belirlenen Miktarı

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (d) bendine göre 2019 yılı için "ivazsız suretle vaki intikallerin 5.760 lirası" veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmiştir. Her yıl yeniden değerlendirilmesine göre belirlenen bu sınırın aşılması durumunda kişi vergi ödeme yükümlülüğü altına girmezken bu sınır aşılsa aşıldığı tutar kadar vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca madde metninde herhangi bir mal ayrımına gidilmediği içinde bu istisnanın hem menkullerde hem de gayrimenkullerde geçerli olduğunu belirtmek gerekir (Karagözoğlu, 1983, s. 119). Öte taraftan bu bağışların kime yapıldığının da bir önemi yoktur. Bir başka ifadeyle hibe yapılan kişinin hibeyi yapan ile arasındaki akrabalık ilişkisi söz konusu istisna tutarını etkileyecek mahiyette değildir (Özzybek, 1976, s. 122). Yine madde metnine baktığımızda verasetinde bir ivazsız intikal olduğu gerçeği bu istisnanın veraset yoluyla olan intikallere de uygulanabileceği düşünmemize neden olabilir. Ancak 1 sıra No'lu VİVK Genel Tebliğden söz konusu istisnana kapsamına bağış yoluyla olan menkul ve gayrimenkul ile ölüme bağlı olmayan teberrular gibi intikallerin gireceği belirtilmiştir. Bundan dolayı, bu istisna verasetten intikaller dışında kalan hibeler (bağışlar) için uygulama alanı bulacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 108).³²

2.2.2.6. Yarışma ve Çekilişler ile Şans Oyunlarından Kazanılan İkramiyeler

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (e) bendine göre, aşağıdaki iki durumda iktisap edilen ikramiyelerin 2019 yılı için 5.760 lirası vergiden müstesna tutulmuştur;

1. Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerden kazanılan ikramiyeler.
2. 14.03.2007 kabul tarihli ve 5602 sayılı şans oyunlarını düzenleyen Kanunda tanımlanan şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler.

Bu bendin ilk halinde sadece yarışma ve çekilişlerde iktisap edilen ikramiyelerin kanunda belirtilen kısmı istisna kapsamında iken 16.06.2009 tarihli ve 5904 sayılı kanununun 31'inci maddesi ile şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerde istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca, "para

³² Konuya ilişkin tezahür eden muvazaalı sorunu "İvazsız Suretle Vaki İntikallerde Muvazaalı İşlemler" başlığı altında ele alınmıştır.

ve mal” ifadesine bakıldığı zaman söz konusu istisnada menkul veya gayrimenkul ayrımı yapılmadığı da eklenebilir.

Dikkat edilmesi gereken husus tıpkı VİVK’nun 4’üncü maddesinin (d) bendinde olduğu gibi burada da istisnanın kişiye değil iktisap edilen ikramiyeye tanınmış olmasıdır. Bu nedenle bir kişi birçok yarış, çekiliş veya şans oyunundan ikramiye kazanırsa bunların toplamı üzerinden değil ayrı ayrı istisna tutarının uygulanması gerekir (Maç & Jamali, 1999, s. 111). Örneğin, en güzel karpuz yarışmasını kazanan A, farklı iki firmanın birinden 10.000 TL değerinden ise 3.000 TL ödül kazanmıştır. Bu durumda A ilk firmadan kazandığı 10.000 TL için 4.240 TL (10.000-5.760) vergi matrahı olacak iken ikinci firmadan kazandığı 3.000 TL istisna sınırının altında kalması hasebiyle veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulacaktır.

Bu istisna hükmü ile düzenlenen yarışma ve çekilişlerden elde edilen ikramiyelerin bir kısmından vergi alınmayarak rekabetin artırılması gaye edilmiş görünebilir. Ancak hali hazırda aynı maddedeki ivazsız intikallerde istisnayı düzenleyen (d) bendiyle iç içe olması bu bendin varlığının gereksiz olarak yorumlanmasına mahal verebilir (Maç & Jamali, 1999, s. 111).

5602 sayılı Kanununun 1’inci maddesinde at yarışları, futbol ve diğer spor müsabakaları ile Milli Piyango İdaresi’nin düzenlediği şans oyunları kapsam altına alınmıştır. O halde VİVK’nun 4’üncü maddesinin (e) bendine göre bu üç alanda düzenlenen şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerin kanunda belirlenen kısımları istisna kapsamına girmesi düşünülebilir. Bu her ne kadar at yarışları ve futbol ve diğer spor müsabakaları için geçerli olsa da Milli Piyango İdaresi’nce düzenlenen şans oyunlarında bir konuyu açıklığa kavuşturmamız gerekmektedir. İlk olarak söylenebilir ki (e) bendine göre Milli Piyango İdaresi’nce düzenlenen şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler için istisna haddinin geçerli olması istisna dışında kalan tutar için veraset ve intikal vergisine tabiiyetinin olduğu anlamına gelir. Ancak 04.04.1988 kabul tarihli ve 320 sayılı Milli Piyango Hakkında KHK’nın vergi muafiyeti başlıklı 53’üncü maddesine göre yapılan çekilişlerde kazananların ikramiyeleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır, denilmektedir. Öte taraftan VİVK’nun 4’üncü maddesinin (e) bendi için yapılan madde gerekçesine bakıldığı zaman söz konusu idare tarafından düzenlenen şans oyunları ancak Milli Piyango İdaresi’nin özelleşmesi bir başka ifadeyle düzenlenen şans oyunlarının lisansının özel hukuk tüzel kişilerine verilmesi durumunda veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır. Sonuç olarak Milli Piyango İdaresi henüz özelleştirilmediği için her ne kadar (e) bendinde istisna hükmünden yararlanıyor gibi yani veraset ve intikal vergisine tabi gibi görünse de yukarıda açıkladığımız gerekçeler

nedeniyle, Milli Piyango İdaresi'nce düzenlenen şans oyunları veraset ve intikal vergisine tabi değildir (Aydın, 2009, s. 62). İfade ettiğimiz bilgiyi sınamak için Milli Piyango İdaresinin resmi sitesine girdiğimizde karşımıza şu ifade çıkmaktadır; “Milli Piyango şans oyunlarına ait ikramiyeler hiçbir vergi, resim ve harca tabi olmadığından, herhangi bir kesinti yapılmaz.”³³ Burada sorulması gereken soru milyonların döndüğü bu şans oyununun hangi akla hizmet veraset ve intikal vergisinin dışında bırakıldığıdır. Sadece küçük bir bilet bedeli parası karşılığında çok büyük ikramiyeler kazanılan bu oyunda bilet bedelinin bir ivaz olarak görülemeyeceği de ortadadır.

Şans oyunlarından bahsetmişken akıllara kumar kazancının veraset ve intikal vergisine tabi olup olmadığı sorusu gelebilir. Bu sorunun en güzel açıklaması Edirne Vergi Mahkemesinin verdiği ve Danıştay tarafında da onanan karar ile ifade edilebilir; Borçlar Hukuku hukuki işlemleri bir şahsın edindiği faydaya karşı bir külfet altına girmesi durumunda ivazlı ve böyle bir külfetin bulunmaması durumunda ise ivazsız olarak ikiye ayırır. Kumar ise genel olarak kişilerin kar elde etmek yahut iyi vakit geçirmek amacıyla zıt şartlar üzerinden bir edanın ifa edilmesini taahhüt ettikleri bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Bu anlamda kumarda kazanılması sonucu hem ortaya konan paranın hem de diğer oyuncuların ortaya koydukları paraların şahsi bir külfete katlanılması nedeniyle burada herhangi bir ivazlı intikalden bahsedilemez. Yasal şans oyunlarına dahil olmak için dahi bilet parası ödenmesi karşısında bunlardan elde edilen değerlerinde veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturdukları düşünüldüğünde aynı niteliklere haiz olan kumar kazancını vergi kapsamı dışında tutmak kabul edilemeyecektir. Öte taraftan kumar nedeniyle şahsına vergi salınan davacının, kumarın belirli düzeyde teknik bilgi gerektirdiği ve kazanmak için ortaya belirli bir bedelin koyularak risk alındığı ve bu anlamda bir emek sarf edilerek elde edilen bu kazanımların ivazlı olduğunu iddia etmesine karşılık, kumarla aynı niteliklere sahip olan çekiliş ve müşterek bahislerin yasayla vergi kapsamına alındığı gerekçesiyle söz konusu iddia haklı bulunmamıştır. Sonuç olarak kumar ivazsız bir intikal olması nedeniyle veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır.³⁴ Mahkeme tarafından yukarıdaki açıklamayla verilen karar davacı tarafından temyize taşınmışsa da Danıştay kararın bu kısmını olduğu gibi kabul etmiştir.³⁵ Sonuç olarak kumar kazançları veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

³³ “Milli Piyango, Sıkça Sorulan Sorular, erişim: 04.12.2018, <http://www.millipiyango.gov.tr/node/16>”

³⁴ “Edirne Vergi Mahkemesi 12.11.1997 E:1997/216 K:1997/381”

³⁵ “Dn.7.D. 15.04.1999 E:1998/96 K:1999/1502”

2.2.2.7. Kanunda Belirlenen Şahısların Yaptıkları Yardımlar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (f) bendine göre, 3'üncü maddenin ilk iki bendinde bahsedilen şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımların tamamı sınır gözetilmeksizin ve yardımın niteliğine bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.

Ancak burada iki şartın aynı anda yerine gelmesi gerekir. Bunlardan ilki yardımı yapan tarafın ilgili maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen kuruluş veya kurumlar olması gerekir. Bunların dışında yapılan yardımların ise aynı maddenin (d) bendindeki ivazsız suretle yapılan intikal kapsamındaki istisnadan yararlanacağı söylenebilir. Bunun dışında ikinci şart ise madde metninden anlaşılacağı üzere söz konusu yardımlar ilgili kurum veya kuruluşun statüleri gereğince maksatları içinde ve usulüne uygun olarak yapılması gerektiğidir. Aksi durumda yani maksatlarının aşımı veya usulüne uygun olmayan yardımlara ancak (d) bendinde yer alan ivazsız intikaller için belirlenen maktu istisna tutarı uygulanabilecektir (Akakça, 1969, s. 47-48). Örneğin, tüzel kişilik olarak ilim ve kültür amacıyla kurulan bir teşekkülün kuruluş statüsünde belirli bir süre hizmet etmiş personelinin işten çıkarılması durumunda 50.000 TL yardımda bulunacağı kararlaştırılmış olsun. Ancak söz konusu teşekkül kuruluş statüsündeki süreyi tamamlayan bir personelini işten çıkarırken 70.000 TL tutarında bir meblağ ödemiştir. Bu durum kuruluş statüsü gereği maksada uygun olsa da 50.000 TL yeri 70.000 TL verilmesi usule uygun olmadığından, daha önceden kararlaştırılmış 50.000 liranın tamamı ilgili maddenin (f) bendi uyarınca vergiden istisna tutulacakken arta kalan 20.000 TL ise aynı maddenin (d) bendi uyarınca 2019 yılı için 5.760 TL si düşülerek 14.240 lirası veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen "MB. Muk. 10.07.1082 – GEL: VRS:2-2171/5374" sayılı Muktezada, bir kamu idaresi olan belediyenin işlettiği ve kurumlar vergisinden muaf olan müessesenin toplu iş sözleşmesinin ilgili maddesine göre yangın, sel ve tabii afetlere maruz kalan işçilere yapılan 2.500 TL yardımın söz konusu vergiden müstesna tutulduğu belirtilmiştir. Söz konusu mukteza incelendiğinde bahsedilen müessesenin 3'üncü madde kapsamında olması nedeniyle usule uygun yapacağı yardımlar kanun gereği veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak kuruluş statüsünden ziyade toplu iş sözleşmesine yazılan bu yardım hükmü nedeniyle yapılacak olan ödemenin bir ücret olduğu nedeniyle zaten veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında olacaktır. Bu nedenle ilgili mukteza hatalıdır (Maç & Jamali, 1999, s. 112).

2.2.2.8. Aylıklar, Emekli ve Evlenme İkramiyeleri ile Benzeri İntikaller

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (g) bendine göre intikal eden değer in istisna kapsamına alınması için şu kişilerce verilmesi gerekir.

1. Kamu idareleri
2. Kamu müesseseleri
3. 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanununa tabi olan müesseseler³⁶
4. Kamu yararına hadim cemiyetler
5. Emekli sandıkları veya bu nitelikteki kurumlar

Yukarıda bahsettiğimiz bu kurum ve kuruluşların tabiiyetinde bulunan personel yahut üyelerinin,

1. Dul ve yetimlere bağladığı aylıklar
2. Dul ve yetimlere verdiği emekli ikramiyeleri
3. Dul ve yetimler için evlenme ikramiyeleri
4. Hizmet sürelerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine toptan yapılan ödemeler
5. Ve harp malulleri ile şehit yetimlerine tekel bey'iyelerinden (tütün ikramiyeleri) yapılan ödemeler

veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Bu ödemelerin istisna kapsamına girmesinin ön koşulu ödemenin doğrudan doğruya kanunda belirtilen kimselere yapılmasıdır. Örneğin, evlenme yardımı almaya hak kazanan bir yetim henüz ikramiyeyi iktisap etmeden vefat ederse söz konusu meblağ veraset yoluyla mirasçılara kalacaktır. Ancak bu durumda evlenme yardımını alan mirasçılar söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır (Özzybek, 1976, s. 124). Kanun koyucunun buradaki amacının eşi veya

³⁶ Bunlar Kanunun birinci maddesine göre, sermayesinin belirli payı kamuya ait teşekkül ve bankalar ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına iştirak eden teşekküller, ticaret ve sanayi odaları, borsalar, satın alınıp belediyeye bağlanan müesseseler ve özel kanunla kurulan bankalardır.

anne, babası öldüğü için dul veya yetim kalanların gelir kayıplarının önüne geçmek olduğu söylenebilir.

Emekli sandığının kanun ile kurulmuş olması gerekli değildir çünkü özel bir bankanın da emekli sandığına yapılacak olan ödemelerde yine istisna kapsamına girecektir. Ancak, uygulamada intikalin niteliği doğru olarak saptanmalı ve yukarıda bahsettiğimiz bendin kapsamına girip girmediği vergi idaresince doğru tespit edilmelidir (Arıca, 1981, s. 65) (Akakça, 1969, s. 48) (Karagözoğlu, 1983, s. 121).

Emekli aylıkları ve hizmet müddetini doldurmamış olanların dul ve yetimlerine toptan yapılan ödemelerin, çalışanların ve üyelerin geçmişte ödediği primlerin bir karşılığı olması nedeniyle ivazsız bir intikal sayılamayacağı düşünüldüğünde veraset ve intikal vergisinin konusuna girmeyeceği söylenebilir (Tan & Niyazi, 1967, s. 50). Ayrıca maddedeki “hizmet müddetini doldurmamış” ibaresi uygulamada hatalı işlemlere sebebiyet verebilir. Çünkü hizmet süresini doldurmuş ancak henüz emekli olmadan ölen birinin dul ve yetimlerine yapılacak olan ödemeler kanunun mantığı gereği istisna kapsamına alınmalıdır (Maç & Jamali, 1999, s. 116).

Kıdem tazminatları bilindiği üzere bir ücret ödemesi olduğundan gelir vergisinin konusuna girmekle beraber gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak kıdem tazminatı alacak kişinin ölümünde söz konusu tazminatın mirasçılara intikalinde vergileme durumu farklılık arz edecektir. İlk olarak belirtilmelidir ki ölmeden evvel tazminatını alan kişinin mirasçılara geçen tazminat, veraset yoluyla ivazsız bir intikal niteliğini taşıdığı için veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır. İkinci durumda, kişinin hizmet sözleşmesi devam ederken ölümüyle beraber mirasçılara ödenecek olan kıdem tazminatının veraset ve intikal vergisine tabiiyeti sorgulandığında, bu tazminatı ödeyen kurum veya kuruluş VİVK'nun 4'üncü maddesinin (g) bendinde belirtilmiş olanlardansa o zaman söz konusu intikal vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak ilgili bendin belirtmiş olduğu kurumlar dışında yapılacak olan veraset yoluyla kıdem tazminatı ödemeleri ise veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır. Bu durum hukukta eşitlik ilkesiyle ters düşmektedir. Bu şekilde vuku bulan kıdem tazminatı ödemelerinde adaletin sağlanması için, yalnızca ilgili bentte belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından değil, özel ve kamu ayrımı yapmadan tüm kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan kıdem tazminatı ödemelerinin veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulması gerektiği düşünülmektedir (Maç & Jamali, 1999, s. 118-120). Öte yandan buradaki eşitsizliğin sadece kıdem tazminatı için değil, ilgili maddede belirtilen ve intikal eden değerlerin istisna kapsamına girmesi için yine sadece ilgili maddede belirtilmiş

kurum ve kuruluşlarca değil tüm kurum ve kuruluşlarca yapılan ödemelerin aynı istisna kapsamına alınmasının gerekli olduğu kanaatindeyiz.

13.10.1988 kabul tarihli ve 3480 sayılı Kanunun “bayilik” başlığını taşıyan 5’inci maddesine göre, tütün, tütün ürünleri, tuz ve alkol ürünlerinin satış bedellerinden pay verilecek olanlar; harp mamulleri, şehit ve dul yetimleri, bu kanun kapsamında olan asker ve sivil vazife malulleri şeklinde sayılmıştır. VİVK’nun ilgili maddesinde ise dikkat edersek sadece “harb malülleriyle şehit yetimlerine tekel bey’iyelerinden ödenen paralar” ifadesi geçmiş yani 3480 sayılı kanunda geçen “dul” ifadesine yer verilmemiştir. Bu nedenle VİVK’na göre söz konusu istisna ölen kişinin dul kalan eşi için uygulanamaz. Ancak yukarıda belirttiğimiz kanun koyucunun amacı göz önüne alınırsa dullarında bu istisna kapsamından faydalanmasının yerinde olacağını düşünmekteyiz (Maç & Jamali, 1999, s. 123).

2.2.2.9. Ordu ve Emniyet Mensuplarının Yakınlarına İntikal Eden Mallar

VİVK’nun 4’üncü maddesinin (h) bendinde kanunun belirlediği şartlarda ölen ordu ve emniyet mensuplarının altsoy, eşleri ile anne ve babalarına intikal eden bütün menkul ve gayrimenkul mallar aynı maddenin (b) fıkrasında belirlenen istisna tutarının bir misli şeklinde bir sınırla vergi dışında tutulmuştur. Bu nedenle ölen ordu veya emniyet mensubunun tek mirasçısı eşi ise (b) bendinin parantez içi hükmü dikkate alınarak maktu istisna tutarının dört misli uygulanacağı söylenebilir. Ayrıca dikkat edilecek olursa bu istisna kapsamına (b) bendindeki altsoy ve eşe ilave olarak ikinci zümrede bulunan anne ve babaya da intikal eden tutarlar istisna kapsamına alınmıştır. (Maç & Jamali, 1999, s. 123-124) Ayrıca belirtmek gerekirse, Kanunun eski halinde 4’üncü maddenin (b) bendinde anne ve babada yer almaktaydı ve (h) bendi de bu nedenle anne ve babayı içerir şekilde teklif edildi. Ancak Meclis görüşmeleri sırasında (b) bendinde yer alan anne ve baba ifadesi çıkartılınca (h) bendiyle olan bağı oldukça zedelenmiş olduğu düşünülmektedir (Akakça, 1969, s. 49).

Kanun koyucu söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için ordu ve emniyet mensuplarına farklı şartlar getirmiştir. Madde metninden anlaşılacağı üzere ordu mensuplarından olan subay, astsubay, erler ve jandarma için harpte veya eşkıya çatışmalarında, manevra ve eğitimler sırasında veya bu durumlarda almış olduğu yararlar sonucu ölmesi, şartı koşulmuş iken emniyet mensupları için sadece vazife esnasında ölme, şartı koşulmuştur (Maç & Jamali, 1999, s. 124). Görünen o ki ordu mensupları ile emniyet mensuplarının yakınlarının bu istisnadan yararlanması için konan

şartlar eşitlik açısından son derece isabetsiz olmuştur. Çünkü madde metnine göre örneğin, bir terörist çatışmasında yaralandıktan bir hafta sonra hayatını kaybeden subayın kanunda belirtilen yakınları bu istisna sınırından faydalanabilecekken aynı durumda olan emniyet mensubunun yakınları ise yararlanamayacaktır. O halde bu eşitsizliğin kanunda yapılacak düzenleme ile giderilmesi gerekmektedir.

22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanununun 81'inci maddesi ile (h) bendinde yer alan “karılarına” ifadesi “eşlerine” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişiklik gelmeden evvel haliyle sadece ordu ve emniyet mensuplarında çalışan erkeklerden eşlerine olan intikallerde bu istisnanın uygulanması mümkündü. Diğer bir ifade ile söz konusu mesleği icra eden kadının ölmesi durumunda fûru ve kocasına aynı zamanda anne ve babasına intikal eden mallar hakkında bu istisna uygulama alanı bulamıyordu (Tan & Niyazi, 1967, s. 50) (Akakça, 1969, s. 49). Ancak değişiklik ile birlikte artık, ordu veya emniyet mensubundaki kadın çalışanların kanunun belirttiği şartlara uygun olarak ölmesiyle bu kimselerin kocalarına başka bir deyişle erkek eşlerine intikal edecek olan tutarın belirlenen kısmı istisna kapsamına alınabilecektir.

2.2.2.10. Bağışlayana Rücu Eden Hibe Edilmiş Mallar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (i) bendindeki hüküm şu şekildedir.

“Borçlar Kanununun 242 nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlıyandan evvel vefatı halinde bağışlıyana rücu eden hibe edilmiş mallar”

Hemen belirtmek gerekir ki bu metinde büyük bir ihmal vardır. Bu bentte atıf yapılan Borçlar Kanunu'nun 242'nci maddesi yürürlükten kaldırılmış 818 sayılı Borçlar Kanunudur. Söz konusu maddenin yeni Kanunda yani 11.01.2011 kabul tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'ndaki yeri ise 292'nci maddeye işlenmiş vaziyettedir. O halde kanun koyucunun VİVK'nun yukarıdaki bendi her ne kadar niyetini açıkça ortaya koyuyor olsa da yürürlükte olmayan bir kanuna atıf yapılması kabul edilemez. Sonuç olarak bu bentteki “242” ifadesi yerine “292” ifadesi konularak sorunun çözülmesi elzemdir. Kaldı ki 2011'den bu yana bu hatanın düzeltilmemesi de oldukça şaşırtıcıdır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 292'nci maddesine göre bağışta bulunan taraf, bağışı yaptığı kişinin kendisinden evvel vefat etmesi durumunda, bağışladığı değer kendisine geri

dönmesini isteyebilir. Ayrıca söz konusu bağış eğer ki bir gayrimenkulü ya da bunun üzerindeki bir aynı hak ise bağışlayana dönme şartı tapu siciline şerh verilebilir. Görünen o ki rücu şartı hem taşınırlarda hem de taşınmazlarda geçerlidir ancak taşınmazlar için ayrıca sicile şerh düşme imkânı sağlanmıştır.

Maddenin (i) bendine tekrar bakacak olursak, geri dönme şartı ile yapılan bağışlarda bu bağışın taşınır ya da taşınmaz oluşuna bakılmadan, eğer ki bağışı alan kişi bağışı veren kişiden önce öldüyse söz konusu bağış bağışçıya geri döndüğünde, bağışı yapan bu kişi kendisine geri dönen bu mallar için veraset ve intikal vergisi ödemeyecektir. Burada kanun koyucu geriye dönüşte aynı malın ikinci defa vergileme konusu olmasını istememektedir. Ayrıca belirtmek gerekirse rücu şartıyla bağışta, bağışı alan kişi kendisine ivazsız suretle bir intikal gerçekleştiği için veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır. Çünkü burada istisnadan yararlanan bağışı alan değil verdiği bağış kendine rücu eden kişidir (14 sıra No'lu VİVK Genel Tebliğ). Kaldı ki yaptığı bağışın kendisine rücu etmesi nedeniyle o kişinin vergilendirilmesi vergi adaletiyle de bağdaşmaz (Akakça, 1969, s. 50).

Örneğin; A, B'ye tapu siciline rücu şartını şerh düştüğü bir arsayı hibe eder. Bu durumda ilk olarak kendine ivazsız mal intikal eden B veraset ve intikal vergisine tabi tutulacağını belirtelim. B, A' dan önce vefat etmiş ve arsa A'ya geri dönmüştür. İşte istisna hükmü tamda burada devreye girecek ve bağışladığı arsanın kendisine geri dönmesinden dolayı A'yı vergi ödemekten kurtaracaktır.

2.2.2.11. Kuru Mülkiyet Halinde İntikal Eden Mallar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (j) bendindeki ifade şu şekildedir.

“Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe.)”

Madde metninden anlaşılacağı üzere söz konusu intikallerin sağlar arasında olmaması başka bir deyişle verasetten ya da ölüme bağlı tasarruf ile meydana gelmesi istisna hükmünün uygulanabilmesi için birinci şarttır. Kanunun ilgili maddesinin eski halinde böyle bir sınırlama yoktu. Yani veraset veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız suretle intikal eden kuru mülkiyet için bu istisna geçerliydi. Ancak sağlar arası intikallerde bu durum bağışı yapanların mülkiyeti kendilerinde bırakıp intifa hakkıyla birleşene kadar vergiyi ötelemeleri nedeniyle bu durumda

daha fazla kötüye kullanılmasının önüne geçmek amacıyla ilgili şart metne işlenmiştir (Maç & Jamali, 1999, s. 126). Danıştay'a intikal eden bir olayda, hibe yoluyla iktisap ettiği gayrimenkul kuru mülkiyeti için salınan veraset ve intikal vergisinde hukuka aykırılık görülmemiştir.³⁷

İkinci şart ise intikal eden malın verginin dışında tutulmaya devam edilebilmesi için kuru mülkiyet olması ve böylede kalması gerektiğidir. Parantez için hükümden de anlaşılacağı üzere kuru mülkiyet sıfatını yitiren mülkiyetin, veraset ve intikal vergisi dışında tutulması mümkün değildir.

Konuya ilişkin bir Danıştay kararında, kendisine intikal eden gayrimenkulün sit alanı içerisinde kaldığı ve kullanımının yasaklandığı gerekçesiyle ihtirazi kayıtların kaldırılması için yapılan tarhiyat sonrası dava yoluna, ardından temyize gidilmiştir. 2960 sayılı 18.11.1983 tarihli Boğaziçi Kanunu'nun 5'inci maddesine göre Boğaziçi Bölgesinde orman sayılmayan yeşil alanlarda mahsul yetiştiriciliğinin devam edilmesine müsaade edilirken hiçbir şekilde ağaç tahribatına izin verilmemiştir. Bununla beraber gerek İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nden gerekse Kültür Bakanlığı'nın ilgili müdürlüğünden gelen yazılarca söz konusu gayrimenkulün bir kültür varlığı olmadığı ve koru alanında kaldığı açıkça belirtilmiştir. Bu nedenle bu alanda kalan koruluklardan tam anlamıyla yararlanmaya olanak bulunamayacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bundan dolayı, söz konusu gayrimenkulün intikali kuru mülkiyet halinde gerçekleşmiştir. Sonuç olarak bu gayrimenkulün kuru mülkiyeti devam ettiği sürece VİVK'nun 4'üncü maddesinin (j) bendi gereği vergiden müstesna tutulmasına karar verilmiştir.³⁸ Bu kararda olduğu gibi çıplak mülkiyet niteliğinde olan malların intikallerinde bu niteliğin tespiti her zaman kolay olamayabilmektedir. İşte bu tür durumlarda davaya bakan yargıçlar bilirkişi mahiyetinde olmasa da aynı işlevi gören ilgili belediye ve bakanlık çalışanlarından yardım alabilmektedir. Böylece intikal eden malın gerçekten de çıplak mülkiyet halinde olup olmadığı ve ne zaman kuru mülkiyetin tam mülkiyet haline geçeceği doğru bir şekilde öğrenilebilmektedir.

Kuru mülkiyet (çıplak mülkiyet), şahsın bir malı mülkiyetine eklemekle birlikte söz konusu malda herhangi bir tasarruf kabiliyetinin olmaması durumunu ifade eder. Kuru mülkiyeti iktisap eden kişinin o mal üzerinde bir tasarrufu olmadığından kişinin iktisadi gücünde fazla bir artış olmadığı kabul edilmelidir (Arıca, 1981, s. 71). Kuru mülkiyet halinde bulunan mallar, intifa hakkı sahibinin vefatıyla beraber intifa hakkı ile birleşerek tam mülkiyete dönüşmeleriyle beraber

³⁷ “Dn.7.D. 18.04.2001 E:2001/435 K:2001/1343”

³⁸ “Dn.7.D. 28.04.2010 E:2008/5045 K:2010/2050”

istisna kapsamı dışına çıkarlar. Burada verginin doğuşu aslında kuru mülkiyetin intifa hakkı ile birleşip tam mülkiyete dönmesi değil kuru mülkiyetin intikalidir. Ancak bu intikal tam mülkiyete dönüşene kadar veraset ve intikal vergisi tecil edilir. O halde (j) bendinde yer alan hükmün bir istisnadan çok vergi tecili olduğunu düşünebiliriz (Maç & Jamali, 1999, s. 125).

İntifa hakkının kuru mülkiyeti elinde bulundurana intikali, farklı şekillerde ortaya çıkabilir. İlk olarak yukarıda da belirtildiği üzere taşınmazları kuru mülkiyetini bağışlayanların vefatı, vergi alacağını doğuran olay değil, doğmuş ancak tahsili ertelenmiş olan alacağın tahsili nedenidir. İkincisi, kendisine verasetten kuru mülkiyet kalan kişilerin, bu haklarını, intifa hakkı sahibi olana bağışlamaları durumunda sadece kuru mülkiyet vergiye tabi tutulacaktır. Çünkü daha önceden intifa hakkını iktisap eden kişi bu intikale ilişkin zaten vergilendirilmiş durumdadır. Üçüncüsü, bu sefer veraset yoluyla intikal eden bir intifa hakkı sahibinin bu hakkı, kuru mülkiyet sahiplerine bağışlaması durumunda, bağışı alan kişi tam mülkiyete kavuşacak ve hem kuru mülkiyet için hem de intifa hakkı için vergiye tabi tutulacaktır. Dördüncüsü, intifa hakkını elinde bulundurmanın vefatı ile bu hakkın kuru mülkiyeti bir bedel karşılığı alan şahıslara intikali durumunda, intifa hakkını ivazsız olarak elde etmiş sayılmayacağından veraset ve intikal vergisinin konusuna girmeyecektir. Beşincisi, intifa hakkının, yine kuru mülkiyeti bir bedel karşılığı alan şahsa bu sefer ölüm nedeniyle değil de bedelsiz feragat yoluyla intikalinde, bu intikal nedeniyle kuru mülkiyeti olması gerekenden erken tam mülkiyete dönüştüğünden ekonomik gücünde de aynı mahiyette erken bir artış olduğundan veraset ve intikal vergisinin konusuna gireceği açıktır (Arıca, 1981, s. 71-75).

2.2.2.12. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Tahsis Olunan Mallar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (k) bendine göre cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu sırasında yahut sonrasında tahsis olunan her türlü menkul ve gayrimenkul mal veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.

02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile bu bentte eskiden yer alan "Bakanlar Kurulunca" yerine "Cumhurbaşkanınca" ifadesi getirilerek artık bir vakfa vergi muafiyeti tanınma yetkisi cumhurbaşkanına geçmiş durumdadır. Öte yandan vergi muafiyeti kapsamına alınmış olunan vakıflara malların nasıl ya da ne tür tahsis edildiğinin de bir önemi yoktur. Çünkü hem taşınırlar hem de taşınmazlar ister veraset yolu ile ister başka bir ivazsız

suretle vaki intikalle vakfa geçerse geçsin, söz konusu mallar vergiden istisnadır (Arıca, 1981, s. 69).

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinin son fıkrasında “Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır” denilmektedir. Aynı kanunun “tanımlar” başlıklı 3'üncü maddesine baktığımızda vakıfların “Mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıfları” ifade ettiği belirtilmiştir. Dikkat edilirse madde metnine bakıldığında VİVK'nun aksine sadece cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara değil, tüm vakıflara yapılan bağışların veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulacağı ifade edilmiştir. Bu minvalde, VİVK ile Vakıflar Kanunu'nun ilgili maddeleri birbirleriyle uyumlu halde tekrar kaleme alınmalıdır. O halde, ya VİVK'nun ilgili bendindeki “Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara” ibaresi yerine “Mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıflara” ibaresi getirilecek ya da Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinde “vakıflara” ibaresinden evvel “Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan” ibaresi getirilmelidir.

1 Seri No'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği'ne göre vakıflara vergi muafiyetinin tanınmasının şartları şu şekildedir; İlk olarak faaliyetinin konusu sağlık, eğitim ve kültür gibi alanlarda olmalı ve bu faaliyetleri belirli bir yöreye değil kamunun tüm kesimlerine açık bir şekilde yürütmeli. İkinci olarak faaliyet sürelerine ilişkin konan şarttır. Burada süreler duruma göre bir yıl ile altı ay arasında değişmektedir. Üçüncüsü, ise bilanço esasına göre defter tutmalarının gerekliliğidir. Dördüncüsü, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın bu tarihte belirlenen alt sınırı aşan gelir getirici varlığı olmalı ve yine belirlenen sınırları aşan yıllık gelire sahip olmalıdır. Beşinci koşul ise brüt gelirlerinin belirli kısmını yukarıda belirttiğimiz faaliyet alanlarına harcamış olmaları ve bu harcamalara devam etmeleridir. Ayrıca genel bir fikir oluşturması maksadıyla vergi muafiyeti tanınan bazı vakıflar; Albayrak Vakfı, Anne ve Çocuk Eğitim Vakfı, Ankara Üniversitesi Geliştirme Vakfı, Çamlıca Kültür ve Dayanışma Vakfı, Erzurum Ticaret ve Sanayi Odası Yardım Araştırma Geliştirme Vakfı vd.³⁹ Tıpkı dernekler için ifade ettiğimiz gibi burada da denetimin önem taşıdığı ortadadır. Vakıfların denetimi denince akla gelecek ilk kurum tabii olarak son düzenlemeler ile Başbakanlıktan Kültür ve Turizm

³⁹ “Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Listesi, erişim: 18.09.2018, <http://www.gib.gov.tr/yarдим-ve-kaynaklar/yararlı-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakıflarin-listesi>”

Bakanlığı'na bağlanan Vakıflar Genel Müdürlüğü'dür. Vakıfların denetimi ise bu kurumda bulunan Rehberlik ve Teftiş Başkanlığında görevli müfettişler tarafından yapılmaktadır.⁴⁰

Bir diğer sorun alanı ise vakıflara yapılan muvazaalı hibelerdir. Servet vergisinden kaçma niyetiyle servetlerinin bir kısmını veya tamamını vergi muafiyeti tanınan bir vakfa hibe edenlerden bazıları bu vakfın yönetim kuruluna da kendi mirasçılarını ya da tanıdıklarını atamaktadırlar. Böylece elde edilen vakıf gelirlerinden ve bağışlardan mirasçılar belirli bir pay almaktadırlar. Bu muvazaalı işlemin Osmanlı döneminde de vuku bulduğu bilinmektedir. (Maç & Jamali, 1999, s. 130)

2.2.2.13. Ticari Plaka Sahiplerine Dağıtılan Tutarlar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (I) bendi kanundaki ifadesiyle aşağıdadır.

“Plaka tahdidi uygulanan illerde Cumhurbaşkanı Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, ticari, plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar”

Madde metninden de anlaşılacağı üzere söz konusu istisnanın gerçekleşebilmesi için öncelikle intikalin gerçekleştiği ilde plaka sınırlaması uygulanmalıdır. Diğer yandan, intikal edecek olan paraların plaka satışından kaynaklı olması gerekmektedir. Son olarak ilgili illerde belirlenen şekilde elde edilen bu paraların, ticari plakalı taşıt sahiplerine pay edilmesi gerekmektedir.

Kanun koyucunun buradaki amacının plaka karaborsacılığının önüne geçmek olduğu söylenebilir. Ayrıca bu paylar 30.06.1987 tarihine kadar veraset ve intikal vergisine tabi iken daha sonra gelen 3393 sayılı kanununun 1'inci maddesiyle VİVK'na eklenen istisna hükmü sonrası bu paylar vergiden müstesna hale gelmiştir. (Maç & Jamali, 1999, s. 131-132)

Olaya farklı bir açıdan baktığımızda, dağıtılan bu payların ticarete yeni atılan plakalı araçlar nedeniyle tabii olarak gelir kaybı yaşayacak olan eski plakalı araç sahiplerine ödenen bir tazminat olarak düşünebilir. Örneğin, bir ilde 200 taksi çalışırken sisteme yeni ilave olan 20 taksi

⁴⁰ “T.C. Vakıflar Genel Müdürlüğü, Merkez Teşkilatı Şeması, erişim: 04.12.2018, <https://www.vgm.gov.tr/kurumsal/te%C5%9Fkilat-yap%C4%B1s%C4%B1/te%C5%9Fkilat-%C5%9Femas%C4%B1>”

muhtemelen sistemde hali hazırda bulunan 200 taksinin iktisap edeceği geliri aşağı çekecektir. İşte tamda bu nedenle sisteme yeni giren 20 taksiden alınan ticari plaka satış hasılasının belirli miktarı eski ticari plakalı 200 taksiye pay edilecektir. Bir nevi tazminat olan başka bir deyişle karşılık esasına dayanan bu durumun aslında veraset ve intikal vergisinin konusuna dahi girmemesi gerektiği düşünülmektedir (Maç & Jamali, 1999, s. 132).

2.2.2.14. Kültür Varlıkları

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (m) bendinde, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve kazanılmasına ilişkin işlemler vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu istisnanın tam olarak hangi durumlar için geçerli olduğunu anlamak için 27.07.1983 kabul tarihli ve 2863 sayılı Kanuna bakmamız gerekir. Kanunun "kapsam" başlığını taşıyan 2'nci maddesine göre, korunması gerekli olan hem taşınır hem de taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarından bahsedilmesine rağmen VİVK'nun ilgili istisna hükmünde sadece taşınmazları kapsamı dikkat çekicidir. O halde öncelikle söylenmemiz gereken şey taşınır kültür varlıklarının belirtilen yollarla devir ve iktisabında veraset ve intikal vergisi istisnası uygulanmayacaktır. Başka bir ifadeyle, bu istisnadan yararlanmanın ön koşulu intikal eden malın Kanunda belirtilen özellikleri taşıyan bir taşınmaz olmasıdır. Ancak tabii ki o malın taşınmaz olması şartı gereklidir ama yeterli değildir. Bunun dışında söz konusu taşınmaz öncelikle 2863 sayılı Kanunun kapsamında tescil edilmiş bulunan bir kültür varlığı da olması istisnadan yararlanılabilmesi için elzem görünmektedir.

Kanun koyucunun buradaki esas amacının taşınmaz kültür varlıklarının korunmasını sağlamak olduğu düşünülmektedir. Mesela, kendisine dedesinden veraset yolu ile taşınmaz bir kültür varlığı kalan mirasçı, istisnanın olmadığı durumda, bu malın değeri nispetinde veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalacaktı. Bütçesinin yetmediği durumda da vergi borcunu ödemek için söz konusu taşınmaz kültür varlığı üzerinden legal ya da illegal gelir elde etmeye kalkarak bu kültür varlığına zarar verebilecektir. İşte istisna mirasçının güç duruma girmesini engellemektedir. Ancak kanun koyucunun taşınır kültür varlıklarını bu istisna kapsamına almaması da sorgulanması gereken bir diğer mevzudur.

Yargıya intikal eden bir olayda, kendisine miras kalan taşınmaz adına bu taşınmazın 2864 sayılı Kanununun 21'inci maddesi kapsamında her türlü vergiden muaf olduğunu düşünerek ihtirazi kayıtla beyan vermiş ancak vergi idaresince bu beyan üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. Bunun üzerinde dava yoluna giden mükellefin isteği Vergi Mahkemesince reddedilmiştir. Vergi Mahkemesinin ilgili kararı Danıştay'a taşınmış, temyizden kabulüyle beraber Vergi Mahkemesi kararında ısrar etmiştir. İsrarın gerekçesinde ise 2864 sayılı Kanunun ve ilgili maddesinde tanınan muafiyetin gayesinin kültür ve tabiat varlıklarını korumak olması nedeniyle veraset ve intikal vergisini kapsamayacağı düşünülmesidir. Bunun üzerine mükellef tarafından ısrar kararı temyize taşınmıştır. Danıştayın verdiği karar şöyledir; bahsi geçen Kanunun 21'inci maddesi gereğince kütüğe "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" şerhi düşülmüş olan ve birinci ve ikinci grup şeklinde gruplandırılmış taşınmazların her türlü vergiden muaf olacağı hükme bağlanmıştır. Bununla beraber ilgili maddede muafiyetin açıkça her türlü vergiyi kapsadığı açıktır. Böyle bir muafiyetin ise söz konusu kültür varlıklarının koruma ihtiyacından dolayı tezahür ettiği düşünülmektedir. Olaydaki taşınmazda tapu kaydına "eski eser" şerhi düşülmüş ancak yapılan incelemeler sonucunda söz konusu taşınmazın 2864 sayılı Kanunu kapsamında değerlendirilmesine ve bu doğrultuda VİVK'nun 4'üncü maddesinin (m) bendi gereğince bu intikalin veraset ve intikal verisinden istisna olduğuna karar verilmiştir.⁴¹

2.2.2.15. Kamu İktisadi Teşebbüslerine Yapılacak İktisadi Transfer ve Yardımlar

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (n) bendi;

"Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar"

Madde metninden anlaşılacağı üzere Kanunda belirtilen daire ve idarelerden kamu iktisadi teşebbüslerine (KİT) aktarılan ekonomik transferler ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmiştir. Burada herhangi bir mal ayrımı gözetilmediği için istisnanın hem menkul hem de gayrimenkul mallar için geçerli olduğu eklenebilir.

Hemen belirtmelidir ki madde metninde geçen "katma bütçeli idareler" ifadesi kafa karışıklığına yol açabilir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda (MUK) bütçe türleri genel bütçe, katma bütçe ve mahalli idareler bütçesi olarak üçe ayrılmıştır. Burada merkezi yönetim genel

⁴¹ "Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu. E: 1992/122 K: 1993/29"

bütçede, hizmet yönünden yönetim ise katma bütçe ve mahalli idareler bütçelerinde toplanmıştır (Saraç, 2005, s. 128). Ancak 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda (KMYKK) yapılan düzenleme ile bütçe türleri merkezi yönetim bütçesi (genel-özel ve düzenleyici ve denetleyici kurumlar bütçesi), sosyal güvenlik kurumları bütçesi ve mahalli idareler bütçeleri olmak üzere yeni üçlü bir yapıya gidildi (Arslan, 2004, s. 3-4). Kısacası yeni bütçe sistemimizde “katma bütçe” ifadesi yer almamaktadır. 5018 sayılı Kanunun gerekçesinde, katma bütçenin kaldırıldığını ve eskiden bu kapsamda yer alan idarelerin idari ve mali statülerine göre genel bütçeye ya da özel bütçeye dahil edildiğini belirtmektedir (Saraç, 2005, s. 124). Bundan dolayı, madde metninde geçen “...genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçeleri...” ifadesinin günümüz bütçe türlerine göre yeniden ele alınıp düzenlenmesi ve karışıklığın giderilmesi gerekmektedir. Bizim bu konudaki önerimiz, madde metninde geçen bu eski ifadenin “merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki idare ve kurumlar” şeklinde değiştirilmesi olacaktır.

2.2.2.16. BES Kapsamında İktisap Edilen Devlet Katkılarının Hak Kazanılan Kısımları

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (o) bendi kanundaki ifadesiyle aşağıdadır.

“28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları.”

Madde metninden anlaşılacağı üzere söz konusu sistem kapsamında ilgili hesaba yapılan devlet katkılarından hak kazanılan kısımları veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmiştir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, istisnanın kişinin bireysel emeklilik hesabına yatan tüm devlet katkıları için değil, bu katkılardan sadece hak kazanılan kısımları için geçerli olmasıdır. O halde örneğin, sistemde altı yıl kalmış ve 10.000 lira devlet katkısı birikmiş olan bir şahsın emekliliği gelmeden sistemden çıkmak istemesi durumunda söz konusu devlet katkısının sadece yüzde otuz beşlik kısmı olan 3.500 liraya hak kazanacaktır. İşte veraset ve intikal vergisinden istisna edilen tutarda 3.500 lira olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekirse (o) bendinde geçen “hak kazanılan kısımları” ifadesinden, bu istisnandan yararlanabilmek için kişilerin emeklilikleri gelene kadar sistemde durmalarına ilişkin bir şartın koşulmadığını da görüyoruz. Sonuç olarak BES'e üye olmak ve sistemde en az 3 yıl kalıp bir miktar devlet katkısına hak kazanmak istisnadan yararlanabilmek için yeter şarttır.

Son olarak gerçekleşme ihtimali yüksek bir olayı sorgulamak istiyoruz. Eğer kişi en az 3 sene Bireysel Emeklilik Sisteminde kalmış ve daha sonraki yıllarda herhangi bir nedenle hayatını kaybetmiş ise veraset açısından neler söylenmesi gerekir? İlk olarak 4632 sayılı Kanunun ek 1'inci maddesine göre ölüm nedeniyle söz konusu sistemden ayrılan kişiler devlet katkısı hesabında bulunan değer bütününe hak kazanırlar. VİVK'nun 2'nci maddesinde ise mal tabirinin mameleke girebilen bütün hak ve alacakları kapsadığı daha önce belirtilmiştir. O halde devlet katkısı hakkının veraset yolu intikali haliyle verginin konusuna girecektir. Ancak dikkat etmek gerekir ki VİVK'nun 4'üncü maddesinin ilgili bendinde yer alan devlet katkısı istisnasının bir istisna olması, yani kişiye değil intikal eden mala tanınmıştır. Bununla beraber (o) bendinde istisna “devlet katkılarının hak kazanılan kısımları” şeklinde belirtilmiştir. Sonuç olarak verasetten devlet katkısı intikalinin gerçekleşmesi halinde söz konusu intikal için bir başka ifade ile kazanılmış olan devlet katkıları için söz konusu tutarın vergiden müstesna tutulmasının uygun olacağını düşünmekteyiz.

2.3. TEKLİF MAHALLİ VE BEYANNAME

2.3.1. Teklif Mahalli

Vergilendirme sürecinin başlaması her şeyden önce vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına bağlıdır. Daha sonraki süreç ise sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde dört aşamadan oluşur (Bilici, 2016, s. 55). Vergilendirme sürecinin ilk aşaması olarak kabul edebileceğimiz tarhiyat işinin hangi vergi dairesince yapılacağı VİVK'nun “teklif mahalli” başlıklı 6'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde aynı Kanunun 8'inci maddesiyle beraber çalıştığından beyannamenin verileceği vergi dairesi ile tarha yetkili vergi dairesi aynı olacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 145-146). Vergi daireleri, VUK'nun 4'üncü maddesinde mükellefi tespit eden, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden daire olarak ifade edilmiştir. VİVK'nun 6'ncı maddesinde tarhiyatı yapacak olan vergi dairelerinin hangileri olduğu hükme bağlanırken temelde biri verasetten diğeri diğer suretle olan ivazsız intikaller olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiştir.

Bu ayrıma girmeden önce, “ikametgâh” kavramının açıklığa kavuşturulması doğru olacaktır. Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak ifade edilirken ticari ve sınai kuruluşlar dışında bir kimsenin birden çok yerleşim yeri olamaz (TMK m. 19). Bu anlamda vefat ya da tasarruf edenin nüfusta kayıtlı olduğu yer, her zaman ikametgâhı sayılmayacaktır (Özzybek, 1976, s. 132). Tüzel kişilerin ikametgâhı ise kuruluş belgesinde başka bir hüküm

bulunmadıkça işlerinin yönetildiği yani merkezinin bulunduğu yerdir (TMK m. 51). Son olarak çocuğun ikametgâhı anne ve babasının; eğer ayrılmışlarsa velayeti alanın ikametgâhıdır. Vesayet altında olanların bağlı buldukları vesayet makamı ise onların ikametgâhları sayılacaktır (TMK m. 21).

2.3.1.1. Verasetten İntikallerde Tarhiyatı Yapacak Vergi Daireleri

VİVK'nun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre veraset yolu ile mal intikallerinde tarhiyat, vefat eden kimsenin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesince yapılacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken hususun kişinin öldüğü değil ikametgâhının bulunduğu yerin esas alınması gerektiğini hemen belirtelim (Maç & Jamali, 1999, s. 146). Örneğin, Samsun'da vefat eden muris (A)'dan Diyarbakır'da bulunan mirasçı (B) ve Sivas'ta bulunan mirasçı (C)'ye veraset yolu ile bir taşınmaz intikal etmiştir. (A)'nın ikametgâhı ise Erzurum'dadır. Bu durumda mirasçı (B) ve (C) beyannamelerini muris (A)'nın vefat ettiği Samsun'daki Vergi Dairesine değil ikametgâhının bulunduğu Erzurum'daki Vergi Dairesine verecekler ve tarhiyatta burada gerçekleştirilecektir.

Akıllara murisin Türkiye'de ikametgâhının olmaması durumunda tarhiyatın nerede yapılacağı sorusu gelebilir. Bu durumda yine aynı maddenin (b) bendine göre, murisin Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu vergi dairesince tarhiyat gerçekleştirilecektir. Örneğin, Filipinler'de ikamet eden (A)'nın Türkiye'deki son ikamet yeri Bursa ise (A)'dan veraset yolu ile mal iktisap eden ve Trabzon'da yaşayan (B), beyannamesini Bursa'daki vergi dairesine verecek ve tarhiyatta bu dairede gerçekleştirilecektir. Bununla beraber eğer ki muris Türkiye'de hiç ikamet etmemiş ya da etse bile son ikametgâhı tespit edilememiş ise aynı maddenin (c) bendine göre tarhiyat Maliye Vekaletinin (Hazine ve Maliye Bakanlığı) tayin edeceği yerdeki vergi dairesince yapılacaktır.

2.3.1.2. Veraset Dışındaki İvazsız İntikallerde Tarhiyatı Yapacak Vergi Daireleri

VİVK'nun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasının ilk bendine göre veraset yolu haricinde herhangi bir suretle vuku bulmuş ivazsız intikaller için tarhiyatı yapacak olan vergi dairesi, tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesidir. Örneğin, ikametgâhı Antalya'da bulunan iş adamı (A), İzmir'de öğrenim gören öğrenci (B)'ye istisna sınırını aşan bir hibede bulunmuş olsun. Bu durumda mükellef (B), beyannamesini iş adamı (A)'nın ikametgâhının bulunduğu Antalya'daki vergi dairesine verecek ve tarhiyat burada yapılacaktır.

Verasetten intikallerde olduğu gibi diğer suretle ivazsız intikallerde de tasarrufu yapan kişinin ikametgâhı yabancı bir ülkede ise tarhiyatın yapılacağı yer, bu kişinin Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi olacaktır. (VİVK 6.madde (1/(b)) Örneğin, Kore'de ikamet eden (A), bir süre Manisa'da ikamet etmiştir. (A) istisna sınırlarını aşan bir parayı Van'da yaşayan (B)'ye hibe etmiştir. Bu durumda (B) beyannamesini Manisa'daki vergi dairesine verecek ve tarhiyat burada gerçekleşecektir. Eğer tasarrufu yapacak olan kişi Türkiye'de hiç ikametgâh etmemiş ya da bir süre ikamet etse bile en son ikametgâhının bulunduğu yer saptanamamış ise verasetten intikallerde olduğu gibi Maliye Vekaletinin (Hazine ve Maliye Bakanlığı) tayin edeceği yerdeki vergi dairesince tarhiyat gerçekleştirilecektir (VİVK m. 6/1(c)).

Daha önce bahsettiğimiz gibi tüzel kişilerden bir başka şahsa veraset yolu ile mal intikali mümkün değildir. Bu nedenle tüzel kişiler bu başlık altına alınmıştır. Tüzel kişiler ve diğer teşekküllerin başka şahıslara ivazsız olarak mal intikal etmeleri durumunda kendilerine mal intikal edilen gerçek ve tüzel kişiler beyannamelerini, tasarrufu gerçekleştiren tüzel kişinin merkezinin bulunduğu vergi dairesine verecekler ve tarhiyatta yine burada gerçekleşecektir (VİVK m. 6). Yukarıda yaptığımız ikametgâh tanımında tüzel kişilerin ikametlerinin, kuruluş belgelerinde aksi belirtilmedikçe, işlerinin yönetildiği bir başka deyişle merkezlerinin bulunduğu yer olduğu ifade edilmiştir. O halde bir tüzel kişinin veya diğer teşebbüslerin merkezi yurt dışında olursa ve daha önceki bir tarihte eski merkezi Türkiye'de idiye bu şahıstan ivazsız bir mal iktisap eden kişi beyannamesini tüzel kişinin veya diğer teşebbüslerin Türkiye'deki son ikametgâhının yani merkezinin bulunduğu vergi dairesine verecek ve tarhiyat burada gerçekleştirilecektir (VİVK m. 6/1(b)). Eğer tüzel kişinin veya diğer teşebbüslerin merkezi hiç Türkiye'de kurulmamış yahut kurulmuş olsa bile tespit edilemiyorsa bu durumda tarhiyat Maliye Vekaletinin (Hazine ve Maliye Bakanlığı) belirleyeceği vergi dairesince yapılacaktır (VİVK m. 6/1(c)).

2.3.1.3. Uygulamada Karşılaşılan Zorluklar

Yukarıda açıkladığımız kuralların aksine, uygulamada mirasçıların beyannamelerini ya kendi ikametgâhlarındaki vergi dairesine ya da intikal eden malların bulunduğu yerdeki vergi dairesine verdikleri görülmektedir. Bu hatalı beyanname işlemi nedeniyle ilgili beyannameyi doğru vergi dairesine gönderilmesi gerektiğinden tarhiyatın gerçekleşmesi gecikmektedir. Bu nedenle mükelleflerin beyannamelerini vergi dairelerine ibraz ederken doğru vergi dairesini seçmeleri önem arz etmektedir (Arıca, 1981, s. 109) (Özzybek, 1976, s. 132). Normal şartlar altında kendi yetki alanı dışındaki bir ikametgâhtan dolayı kendisine beyannamede bulunan mükellef, vergi dairesince uyarılıp doğru daireye yönlendirilir. Ancak olurda bu uyarı yapılmamış ve vergi idaresi

kendi yetki alanına girmeyen bir bölge için vergi tarhiyatını gerçekleştirmiş ve vergileme süreci sonunda mükellef tarafından vergi ödenmiş ise artık böyle bir durumda gerçekte yetkili vergi dairesi kendisinin yetkili olduğunu söyleyerek kendiliğinden tarhiyat yapamayacaktır. Bu durumda ancak düzeltme veya dava yoluna gidilebilir (Maç & Jamali, 1999, s. 151). Konuya ilişkin bir Danıştay kararında; Babasından hibe yoluyla ayrı ayrı 1977 ve 1980 yıllarında iki adet taşınmaz iktisap eden mükellef 1977 yılındaki intikale ilişkin 1980 yılında yapılan beyana davet yazısına istinaden (X) Vergi Dairesi'ne verdiği beyannamede hem birinci hem de ikinci intikali eklemiş ve yine aynı vergi dairesine bu intikallere düşen verginin birinci takdisi ödenmiştir. Ancak 1980 yılındaki intikal için tarha asıl yetkili olan (Y) Vergi Dairesinin 1981 yılı beyana davet yazısına ilişkin herhangi bir müracaat yapmamıştır. Bu durumda mükellef her ne kadar tarha asıl yetkili olan (Y) Vergi Dairesi yerine (X) Vergi Dairesi'ne beyannamede bulunarak yanlış yere beyanname vermesinden dolayı re'sen takdirin mümkün olduğu kabul edilse de (X) Vergi Dairesine verginin ilk taksitinin ödenmiş olması, beyannamesini ibraz ederken mükellefin uyarılmaması ve beyannamenin (X) Vergi Dairesince tarhiyata yetkili olan (Y) Vergi Dairesine iletilmemiş olması durumları beraber değerlendirildiğinde, mükellef adına düzenlenen kaçakçılık cezalı vergi tarhiyatının terkinine oybirliğiyle karar verilmiştir. Sonuç olarak beyannamenin tarhiyata yetkili olmayan bir başka deyişle yanlış bir vergi dairesine verilmesi ve ödenmesi durumunda daha sonradan tarhiyata asıl yetkili olan vergi dairesinin tarhiyatının terkinine karar verilmiştir.⁴²

Miras bırakanın ya da tasarruf edenin ikametgâhının bulunduğu yerde birden fazla vergi dairesinin bulunması durumu yine mükelleflerin beyannamelerini yanlış yere vermelerine neden olabilmektedir. Böyle bir durum vuku bulduğunda, mükellefler murisin ya da tasarrufta bulunan kişinin ikametgâhındaki vergi dairelerinden birine giderek o kişinin yerleşim yerinin tam olarak hangi vergi dairesinin görev alanına girdiğini öğrenmeleri ve beyannamelerini o vergi dairesine vermeleri gerekmektedir (Maç & Jamali, 1999, s. 146-147). Örneğin, mükellef kendisine mal intikal eden muris ya da tasarruf yapan kişinin ikametgâhının Ankara'da Ahi Elvan Caddesi üzerinde olduğunu bilmektedir. Ancak bu yerin Etimesgut Vergi Dairesi'nin mi yoksa Sincan Vergi Dairesi'nin mi yetki alanına girdiği konusunda şüpheye düşmüştür. Bu durumda mükellefin yapabileceği iki tercih vardır. Bunlardan ilki ve daha meşakkatli olanı, Etimesgut ya da Sincan Vergi Dairelerinden birine giderek beyannameyi hangisine vermesi gerektiğini yani tarhiyatı hangi dairenin yapacağını öğrenmektir. İkincisi ve daha pratik yolu ise bu bilgiyi internet

⁴² “Dn.7.D. 10.05.1985 E: 1985/529 K: 1985/1984”

aracılığıyla öğrenmektir. Mesela, Ankara vergi dairelerinin görev alanları “Google Maps” platformunda mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla bölgeler halinde ayrılmıştır.

Tüzel kişilerden mal iktisap edinen kişilerin beyannamelerini bu kişilerin merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine vermeleri uygulamada bazen zorluklara sebep olabilmektedir. Örneğin, Türkiye'nin dört bir yanında yardım kampanyası yapan ve ikametgâhı İstanbul'da olmakla birlikte farklı yerlerde pek çok şubesi bulunan işletmenin, topladığı paraların bir kısmını muafiyeti bulunmayan Hakkâri'de yaşayan (A)'ya hibe etmesi durumunda (A)'nın beyannamesini İstanbul'daki vergi dairesine vermesi gerekmektedir. Günümüzde ulaşım olanaklarının kolaylaşması bir kenara bırakılacak olursa gerek ekonomik gerekse başka sebeplerden dolayı (A) kişisi için İstanbul'a gitmek fazlasıyla zahmetli olabilecektir. Bu nedenle yasanın sadece tüzel kişinin merkezinin bulunduğu yer için değil farklı illerdeki işletmeleri içinde geniş yorumlanmasının mükellefler açısından kolaylık yaratacağını düşünen yazarlar vardır (Maç & Jamali, 1999, s. 148). Benzer bir sorun ise gerçek kişilerin veraset ya da diğer ivazsız yollarla mal intikal ettirmesi durumunda vergi mükellefinin beyannamesini, murisin ya da ivazsız intikalde bulunan kişinin ikametgâhındaki vergi dairesine kadar götürmek zorunda kalmasıdır. Örneğin; İzmir'de ikamet eden (A)'dan veraset yolu ile Bolu'da yaşayan kızı (B) ve Trabzon'da yaşayan oğlu (C)'ye taşınmaz intikal etmiştir. Bu durumda (B) ve (C)'nin beyannamelerini İzmir'deki ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekecektir. Bunun için ya fiziki olarak İzmir'e gidecekler ya da posta yolunu tercih edebileceklerdir. Bu mirasçıları hem maddi hem de manevi olarak zor duruma sokabilir. Çözüm oldukça nettir; “e-beyanname”! Gelir İdaresi Başkanlığı'nca (GİB) yürütülen e-beyanname hizmetleri maalesef şimdilik sadece belirli kurum ve kuruluşlar ile bazı meslek mensuplarına tanınmış durumdadır.⁴³ Bu sistemin veraset ve intikal vergisi mükellefleri tarafında da kullanılabilmesi az evvel bahsettiğimiz sorunu bertaraf edecektir.

2.3.2. Beyanname

VİVK'nun 7'nci maddesinin birinci bendine göre beyanname vermekle mükellef kılınanlar veraset veya herhangi diğer bir suretle ivazsız olarak mal iktisap eden kişiler ile belirli şans oyunları ve yarışma ve çekiliş düzenleyenlerdir. Bununla beraber aynı maddenin ikinci fıkrasında ise vergiden muaf kılınanlar ile ticari plakalı araç sahipleri ve stopaja tabi tutulanların beyanname verme yükümlülüklerinin olmadığı hükme bağlanmıştır. Son fıkrada ise beyanname usulünün

⁴³ “Gelir İdaresi Başkanlığı, İnternet Vergi Dairesi (Sık Sorulan sorular), erişim: 05.12.2018, <https://ebeyanname.gib.gov.tr/sss.html#a1>”

Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) tarafından belirleneceği ifade edilmiştir. Aşağıda beyanname vermek zorunda olanlar ile olmayanlar incelenip ardından beyanname şekli ile ilgili kısa açıklamalarda bulunulacaktır.

2.3.2.1. Beyanname Vermek Zorunda Olanlar

2.3.2.1.1. İvazsız Surette Mal İktisap Edenler

Veraset yolu ile ya da ivazsız olarak her hangi bir şekilde mal iktisap edenler bu malları beyanname ile bildirmekle mükellefler (VİVK m. 7/1). Tabii bunun için bu kişiler veraset ve intikal vergisinden muaf olmamalı, söz konusu intikal ticari plakalı araç sahibi olduğu için gerçekleşmiş olmamalı ve kişiden söz konusu intikal için tevkiyat yapılmış olmaması gerekmektedir (VİVK m. 7/2).

İvazsız suretle mal iktisap edenlerce verilen beyannameler vekil tarafından imzalanarak verilemeyeceği için mükellefin bizatihi kendisinin imzaladığı beyannamesini vergi dairesine ibraz etmesi gerekirdi. Bu kuralın muhtemel sebebi ivazsız şekilde intikal eden malların niteliğinin ve miktarının en iyi ve doğru şekilde bilebilecek olanın bu malları iktisap eden kişi veya kişiler olduğu Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (GİB) ilgili Özelge'sinde ifade edilmiştir.⁴⁴ Bu kuralı düzenleyen yönergenin iptali istemiyle Danıştay'a açılan dava, idari davaya konu olabilecek kati ve yürütülmesi zorunlu olan bir işlem özelliği taşımadığı gerekçesiyle incelenmeksizin reddedilmişti.⁴⁵ Ancak daha sonra yayımlanan bir başka Özelge ile Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 38'inci maddesinde, vekâletname ile verilen ve vekil tarafından imzalanan beyannamelerin kabul edilmeyeceği düzenlemesinin, Danıştay 7. Daire Başkanlığınca verilen 22/05/2009 tarih ve E. No:2008/3433 K No:2009/2506 sayılı Karar ile iptal edildiği bildirilmiştir. O halde eski düzenlemenin iptali ile mükelleflerin vekilleri tarafından imzalanan beyannamelerin kabulü mümkün kılınmıştır.⁴⁶ Ancak bizim düşüncemize göre Gelir İdaresi Başkanlığının 15.06.2009 tarihli özelgesi pek ala yerindedir. Çünkü kişiye kalan her türlü menkul ve gayrimenkul malların tamamını en iyi ve doğru şekilde tabii olarak kendine mal intikal eden kişinin bilebileceği düşünülmektedir. Ayrıca belirtmek gerekirse, beyannamenin uygulamadan kaldırılan vekâleten verilemeyeceği kuralı ile şans oyunları, yarışma ve çekilişlerde olduğu gibi

⁴⁴ "15.06.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245 sayılı Özelge"

⁴⁵ "Dn.7.D. 08.02.2007 E:2006/5220 K:2007/394"

⁴⁶ "10.12.2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.60/6004-2245/117167sayılı Özelge"

verginin tevkifat usulü ile ikramiyeyi kazanana ödenmeden kesilip bu kesintiyi gösterir beyannamenin bu oyunları düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerce ilgili vergi dairesine verilmesi durumu karıştırılmamalıdır. Dikkat edilecek olursa vekâletten beyanname yasağının aksine burada tevkifat yapan kişinin intikal eden malın niteliği veya tutarında her hangi bir yanılığa düşmesi beklenmeyen bir durumdur.

Maddenin ikinci fıkrasına göre kişiler ancak ve ancak vergiden muafsalar ya da ticari plakalı araç sahipliğinden dolayı bir mal intikali mevcutsa beyanname vermeyeceklerdir. Peki kendisine veraset veya herhangi bir ivazsız suretle mal intikal eden kişiler edindiği mallar istisna sınırının altında kalırsa beyanname vermeleri gerekir mi? Bu sorunun kanun incelemesiyle verilecek cevabı net ve evettir. Çünkü VİVK'nun hiçbir maddesinde ivazsız olarak mal iktisap edenlerin bu mallarının istisna sınırının altında kalması durumunda kişileri beyanname vermekten muaf tutacak bir hüküm bulunmamaktadır.⁴⁷ Bununla beraber uygulamada istisna sınırının altında mal iktisap eden kişilerin beyanname vermedikleri verseler bile bunun vergi dairelerince kabul edilmediğine rastlanılmaktadır. Burada veraset ve intikal vergisinin tarhiyatının iki aşamalı olduğu ve mükelleften sonra bir de vergi dairesince ikinci bir tarhiyat yapılması gerektiği gözlerden kaçmamalıdır. Bu nedenle kişinin beyannamesine göre vergi istisna sınırının altında kalan bir mal vergi dairesince yapılacak bir tarhiyatta pek ala sınırın üzerinde çıkabilir. O halde kendisine verasetten veya başka bir yolla ivazsız mal intikal eden her kişinin, bu malları beyannameyle bildirmesinin gerekli olduğu düşünülebilir (Arıca, 1981, s. 110). Ancak bu çıkarımımızdan da tam olarak emin değiliz. Emin olmamızın sebebini bir örnekle açıklanabilir. Öğrenci (A), zor durumda olan arkadaşı (B)'ye hiçbir karşılık beklemeden 300 TL vermiştir. Bildiğimiz üzere ivazsız olan bu intikal veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturur. Ancak bu cüzi tutar VİVK'nun 4'üncü maddesinin (d) bendine göre istisna sınırını aşmamaktadır. Yukarıda yaptığımız çıkarımda bu cüzi hibenin dahi (B) tarafından (A)'nın yerleşim yerindeki ilgili vergi dairesine bir beyanname ile bildirilmesi gereklidir. Ancak bu durumda hem (B) hem de vergi dairesi için gereksiz bir külfet oluşturacaktır. Bir başka deyişle ortada ikili bir açmaz bulunmaktadır. Bir yandan çok küçük değerli intikallerin beyanname ile bildirilmesi durumunda yaşanan gereksiz kaynak israfı, diğer yandan istisna sınırına yakın olan ve eğer beyan edilirse idarece yapılacak olan ikinci tarhiyattan sonra vergilendirilmesi gereken bir tutara ulaşma olasılığı bulunan intikallerin beyan ile bildirilmemesi durumunda yaşanacak olan bir vergi kaybı vardır. İstisna sınırının gerçekten de altında olduğunu düşünen mükelleflerin beyannamelemelerini vermemeleri; hem mükellefin kendisi için hem de vergilendirilecek bir değer ulaşsa bile, bu

⁴⁷ "18.06.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6004-947-54534 sayılı Özelge"

değerin çok küçük olma olasılığı muhtemel olduğundan kaynaklarını boşa israf edecek vergi dairesi için daha mantıklı görünmektedir. Ama böyle bir çözümlemenin vergi kaçakçılığını tetikleyebileceği de unutulmamalıdır. O halde beyanname verilmesi gerektiği savı şimdilik daha makul görünmektedir.

Değirmek istediğimiz bir diğer mesele ise verasetten olan malların ihtilaf nedeniyle dava yolu ile iktisap edilmesi durumunda tarafların beyanname verme ödevlerini ortadan kaldırmayacağıdır. Olayda miras bırakan ile eşinin müşterek banka hesabında bulunan paranın murisin eşi tarafından çekilmesi sonucunda Asliye Hukuk Mahkemesine başvuran eş dışındaki diğer davacı mirasçılar beyanname vermemişlerdir. Davanın da lehlerine sonuçlanmasına rağmen beyannamelerini vermeyen mirasçılar adına ağır kusur cezalı veraset ve intikal vergisi salınmıştır.⁴⁸

2.3.2.1.2. Şans Oyunları Düzenleyenler

14.03.2007 kabul tarihli 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un kapsamına at yarışlar, futbol ve diğer spor müsabakaları ve Milli Piyango girmektedir. Bu oyunları düzenleyenler, bu oyunlardan ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesecekleri %20 oranındaki stopajı içerir beyannameleri ilgili vergi dairesine ibraz etmekle yükümlüdürler (VİVK m. 7/1 ve 16/4). Burada verginin mükellef ile sorumlusunu ayırt etmemiz önemlidir. Verginin mükellefi bahsettiğimiz bu oyunları oynayıp ikramiye kazanmak suretiyle veraset ve intikal vergisine tabi olan şahıslar iken verginin sorumlusu ise bu oyunları düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerdir. Burada beyannameyi vermek durumunda olan kişi verginin mükellefleri değil verginin sorumlusu olan şans oyunlarını tertip edenlerdir.

Yaptığımız bu açıklamadan sonra daha önce bahsettiğimiz Milli Piyango İdaresi'nce düzenlenen şans oyunları için geçerli olan özellikli durumu tekrar gündeme getirmek faydalı olacaktır. İlgili Kanunu maddesinin lafzi yorumuna göre pek ala Milli Piyango İdaresi tarafından yürütülen şans oyunları sayesinde kazanılan ikramiyelerin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu ve bu nedenle ikramiye kazananlar söz konusu ikramiyelerine vermeden önce uygulanacak olan tevkifat için beyanname verilmesi gerektiği düşünülebilir. Fakat bu yanlış bir düşüncedir. Çünkü Milli Piyango İdaresince yapılan çekilişlerde kazananların ikramiyeleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır, denilmektedir (320 sayılı Milli Piyango Hakkında KHK. m. 53). Bu nedenle bu ikramiyeler nedeniyle vergiden muaf olan kişilerin ortada bir vergiyi doğuran olay dahi olmaması

⁴⁸ "Dn.Vergi Dava Daireleri Kurulu. 27.09.2002 E:2002/149 K:2002/336"

nedeniyle Kurumun ikramiyeyi iktisap eden kişi için tevkifat yapıp bunu veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile bildirmesine gerek yoktur.

2.3.2.1.3. Yarışma ve Çekiliş Düzenleyenler

Yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların bu ikramiyelerinden stopaj usulüyle kestikleri vergileri beyan etmek zorundadırlar (VİVK madde 7/1). 28 No'lu VİVK Genel Tebliği'nde yarışma, çekiliş, ikramiye, nakit ve fatura değeri kavramları açıklanmıştır. Yarışma ve çekilişler sonucu kazanılan ikramiyelerin istisna haddi üstünde kalan kısmı vergilendirilecektir. Yarışma çekilişlerin amacının ister kamuya yardım ister insanlara yardım ister bilim ve kültüre destek amacıyla veya başka herhangi bir amaçla düzenlenmiş olması ya da kamu kuruluşları, vakıflar ve dernekler ya da herhangi bir başka kurum ve kuruluşça düzenlenmesi vergilemeye engel teşkil etmeyecektir. (Milli Piyango İdaresi hariç) Ayrıca bu ikramiyelerin verginin konusuna girmesi için kişilerin Türk vatandaşlığının olması mecbur olmadığı gibi tüzel kişilerin merkezlerinin Türkiye'de olması da şart değildir. Stopaj oranı %20 olarak uygulanır ve ikramiyelerin aynı olarak verilmesi durumunda fatura değeri esas alınır. Ancak, ikramiyeyi kazanana ödeyecek olanlarca ikramiyenin niteliği gereği yaptığı bazı masraflar ile vergilerin üstlenilmesi durumunda, bu masraf ve vergiler fatura değerine eklenerek bulunacak toplam değer üzerinden stopaj edeceklerdir. Beyanname ise yarışma ve çekilişi takip eden 20. günün akşamına kadar ilgili vergi dairesine ibraz edilmelidir. Eğer ki ikramiyeye hak kazanana ödenecek olan tutar istisna haddi altında kalıyorsa ikramiyeyi ödeyecek olan gerçek ve tüzel kişilerin beyanname vermesine gerek yoktur. Bu şekilde istisna sınırı altında ikramiye kazananlarda haliyle beyanname vermeyecekleri açıktır (28 No'lu VİVK Genel Tebliği).

2.3.2.2. Beyanname Vermeyecek Olanlar

2.3.2.2.1. Vergiden Muaf Tutulanlar

VİVK'nun 3'üncü maddesinde veraset ve intikal vergisinden muaf olanlar sayılmıştır. Bu maddede sayılan gerçek ve tüzel kişilerin veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermelerine gerek yoktur (VİVK madde 7/2). Aslında vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bile kanunun ilgili maddesinde belirtilen gerçek ve tüzel kişilerin bu olaydan hariç tutulması nedeniyle bu kişilerin veraset ve intikal vergisi ödemesi söz konusu değildir. Haliyle ödenmeyecek olan bir vergi içinde beyannamenin verilmemesi tabiidir. Örneğin, kendisine ivazsız olarak bir mal intikal

eden Türkiye’de bulunan elçi, bu ivazsız iktisap için mütekabiliyet şartıyla veraset ve intikal vergisine tabi olmayacak ve haliyle beyanname vermeyecektir.

2.3.2.2.2. Ticari Plakalı Taşıt Sahipleri

Plaka sınırlamasının uygulandığı illerde, ticari plaka satışlarından elde edilen paralardan ticari plakalı araç sahiplerine dağıtılan tutarlar veraset ve intikal vergisinden istisna edildiği gibi bu kişiler söz konusu tutarlar için beyanname vermek zorunda da değildir. (VİVK m. 4/1(I) ve 7/2) VİVK’nun 7’nci maddesinin ikinci fıkrasına baktığımızda açık bir şekilde aynı Kanununun 4’üncü maddesinin (I) bendinde yer alan bu kişilerin iktisap ettiği tutarlar için beyanname vermeyecekleri ifade edilmiştir. Daha öncede belirttiğimiz gibi burada madde metnini geniş yorumlayıp kişilere verasetten veya başka herhangi bir şekilde intikal eden malların Kanunu’nun 4’üncü maddesinde belirlenmiş olan istisna sınırlarının altında kalması durumunda beyanname vermelerine gerek olmadığını söylemek doğru olmayacaktır. Ancak daha evvel bahsettiğimiz gibi bu durumun uygulamada pek de geçerli olduğunu söyleyemeyiz (Arıca, 1981, s. 110). Uygulamadan da öte 28 No’lu VİVK Genel Tebliği’nin 48 numaralı cümlesinde, yarışma ve çekilişler yoluyla kazanılan ikramiyelerin değerinin istisna sınırı altında kalması durumunda, yarışma veya çekilişi düzenleyenlerin stopaj yapmayacakları ve beyanname vermeyecekleri bununla birlikte aynı Tebliğ’in devam eden cümlesinde bu şekilde ikramiye kazananlarında beyanname vermeyecekleri ifade edilmiştir. Aslında bu tebliğin yayımlanma gerekçesi bizim bahsettiğimiz soruna sirayet etmemektedir. Daha açık bir ifade ile söylemek gerekirse burada ikramiyenin tutarı tartışılmayacak halde ortadadır ve istisna sınırının altında kalmıştır. Bu nedenle bu şekilde ikramiye kazanan kişiler tıpkı vergiden muaf olanlar gibi veraset ve intikal vergisini ödemeyeceklerdir. Peki bizim burada dikkat çekmek istediğimiz mesele nedir? Hemen belirtelim ki ilgili maddenin geniş olarak yorumlanıp herhangi bir şekilde kendine ivazsız olarak mal iktisap eden kişi ya da kişiler bu malları “neden olsa istisna kapsamında ya da istisna sınırının altında” şeklinde bir düşünce ile beyanname vermemesi yahut verilen beyannamenin vergi dairesince kabul edilmemesi durumunda olası bir vergi kaybı tezahür edebilir. Şöyle ki eğer bu kişilerin kendilerine intikal eden malı yanlış değerlemiş iseler ve vergi dairelerince bu kişilerin beyannameleri zaten istisna sınırı altında kalıyor diye kabul edilmediyse bu durumda kişiden alınabilecek olası vergi alınamaz hale gelecektir. İşte kaygımız bundan ibarettir.

2.3.2.2.3. Kazandıkları İkramiyeler Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılanlar

VİVK'nun "nispetler" başlıklı 16'ncı maddesinin dördüncü fıkrasında at yarışları, futbol ve diğer spor müsabakaları ile kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler yoluyla kazanılan ikramiyelerde veraset ve intikal vergisi oranı %20 olarak uygulanmaktadır. Bu şans oyunlarını, yarışmaları ve çekilişleri düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiyeyi kazananlara bu tutarı ödemediği önce tevkifat yapmakla ve buna ilişkin beyannamelerini ilgili vergi dairesine ibraz etmekle sorumlu tutulurlar. İşte bu şekilde ikramiye kazananların beyannameleri hali hazırda bunları düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerce ilgili vergi dairesine verileceği için, kazandıkları ikramiyeler üzerinden stopaj yapılan kişiler beyanname vermeyeceklerdir (VİVK m. 7/2). Ayrıca, 28 No'lu VİVK Genel Tebliği'nin 49 numaralı cümlesinde de bu şekilde ikramiye kazananların beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

2.3.2.3. Beyannamenin Şekli ve Usulü

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin usule ilişkin esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yetkilidir (VİVK m. 7/3). Bu beyannameler birincisi söz konusu vergileri bizzat kendileri ödeyip beyannamelerini de yine kendileri verecek olanlar için hazırlanmış olan ve ikincisi ise vergi stopajı yapmakla sorumlu tutulanlar için hazırlanmış olanlardan oluşmak üzere iki farklı şekli vardır.⁴⁹

Bunlardan birincisi, yani beyannameyi vergi dairesine ibraz edecek olanın verginin mükellefi olması durumunda bu kişilerin doldurması gereken beyanname EK-1'de yer almaktadır. Beyannameye incelendiğinde beş farklı bölümden oluştuğu görülmektedir. Birinci kısımda verginin mükellefi kendisine veraset veya başka bir ivazsız suretle mal intikal ettiren kişinin kişisel bilgilerini doldurmalıdır. İkinci kısım ise mükellefler için ayrılmıştır. Burada yeri gelmişken belirtelim, eğer birden fazla mirasçı varsa bunların tamamının bir beyanname gösterilmesi durumunda her birinin ayrı ayrı imza atması gerekmektedir. Bununla birlikte mirasçıların her biri aynı mal için ayrı olarak beyanname vermeleri de mümkündür. Üçüncü ve dördüncü kısımda ise intikal eden menkul ve gayrimenkul mallar ile diğer servet unsurlarının

⁴⁹ "Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Formları Bildirimler, erişim: 27.09.2018, <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>"

detaylı bilgileri istenilmektedir. Son kısımda ise mükelleflerin indirilecek borç ve masraflarını belirtmeleri gerekmektedir.

İkincisi, yani vergi tevkifatı yapacak olanların doldurup ilgili vergi dairesine ibraz edilecek olan beyanname ise EK-2’de yer almaktadır. Beyanname incelendiğinde üç ayrı kısımdan oluştuğu görülecektir. İlk kısımda beyannameyi ibraz edecek olan gerçek veya tüzel kişinin kimlik bilgileri ile adres bilgileri yer almaktadır. Tahakkuka esas icmal cetvelini içerir ikinci kısımda ise “matrah” ve “ödenecek” boşlukları bırakılmıştır. Bu iki boşluk sırayla kendisine ödeme yapılanlara ait bildirim içeren üçüncü kısımdaki “vergi matrahı” ve “kesilen veraset ve intikal vergisi” sütunlarının toplamı olarak yazılacaktır. Ayrıca burada beyannameye eklenecek olan belgeleri belirtecek bir tablo yer alır. Son olarak üçüncü kısımda ise kendisine ödeme yapılanların isimleri, intikal eden malın türü, değeri, istisna tutarı, verginin matrahı ve kesilen vergi miktarını içerir belge yer alır.

31.12.1998 tarihli Resmi Gazete ’de yayımlanan 28 seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nin 4’üncü başlığındaki açıklamalar şu şekildedir; Kişiler at yarışları üzerine bahislerde bulunmak için bir bedel ödemektedirler. Ancak yaptıkları doğru tahminler sonucu elde ettikleri ikramiye ile bahise girmek için ödemek zorunda oldukları bedel arasında çok büyük bir fark vardır. Bu nedenle at yarışlarından kazanılan ikramiyeler ivazsız bir intikal sayılacak ve istisna tutarını aşan kısımları veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır.

Buraya kadar Tebliği ‘de yapılan açıklamalar güncelliğini muhafaza etmektedir. Ancak, Tebliği’nin 52 ve 53’üncü cümlelerine bakacak olursak. At yarışları yoluyla ikramiye kazananlar için beyannamenin verileceği yer açısından bir kolaylık getirilerek, ikramiyeyi kazanan kişinin yerleşim yerinde bulunan vergi dairesi teklif mahalli olarak belirlenmiştir ve VİVK’nun 16’ncı maddesinde tevkifat yapılacak ödemeler arasında sayılmadığı için Türkiye Jokey Kulübü’nce stopaj yapılmayacağı ifade edilmiştir. İlk olarak at yarışlarında ikramiye kazananları beyanname vermekle sorumlu kılan bu düzenleme tarihi 31.12.1998’dir. VİVK’nun 7’nci maddesinin dipnotlarına bakacak olursak şans oyunları için ilk olarak sadece “Spor-Toto Teşkilatı” olarak geçiyordu. Ancak 07.01.2003 tarihli ve 4783 sayılı Kanununun 11’inci maddesiyle “futbol müsabakaları ve at yarışları” şeklinde değiştirilmiş ve böylece at yarışları da kapsam içine dahil edilmiştir. Böylece 28 No’lu Tebliği’nin bahsettiğimiz kısmı için geçerliliği bu değişiklikle son bulmuştur.

01.02.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 34 seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde 07.01.2003 tarihli ve 4783 sayılı Kanun ile VİVK’nun 7, 9, 16 ve 19’uncu maddelerinde yapılan değişiklikler açıklanmıştır. Yukarıda, Kanunun 7’nci maddesinde at yarışları ile ilgili yapılan düzenleme ifade edilmiştir. Böylece at yarışlarından ikramiye kazananlar artık beyanname vermeyecek bunlar yerine beyannameyi vergi sorumlusu olarak bu oyunu düzenleyenler verecektir. Geri kalan maddelerde yapılan değişiklikler yeri geldikçe, daha sonra açıklanacaktır.

2.3.3. Beyannamenin Verileceği Yer

VİVK’nun 8’inci maddesinin birinci fıkrasında beyannamelerin verileceği yer açıklanırken aynı kanunun 6’ncı maddesine atıf yapılmıştır. Buna göre;

- Kendisine veraset yoluyla mal intikal eden kişiler intikal konusu malları bildirmek için hazırlayacakları beyannameyi murisin bulunduğu yerdeki vergi dairesine ibraz ederler.
- Veraset dışında herhangi bir suretle meydana gelen ivazsız intikallerde ise bu yolla kendisine mal intikal eden kişiler tasarrufu yapan kişinin yerleşim yerindeki vergi dairesine ilgili mallar için beyannamelerini verirler.
- Tüzel şahıslar ve diğer teşekküllerde ise beyanname bu kişilerin merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine verilmelidir.
- Miras bırakan ya da tasarrufu yapan kişinin yerleşim yeri yurt dışında ise Türkiye’deki en son yerleşim yerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesine beyanname verilir. Eğer kişi Türkiye’de daha önce hiç ikamet etmemiş ya da son yerleşim yeri tespit olunamadıysa beyanname Maliye Bakanlığının (Hazine ve Maliye Bakanlığı) belirleyeceği vergi dairesine ibraz edilecektir.

Kanunun 8’inci maddesinin ikinci fıkrasında ise Türkiye dışında bulunan mükelleflerin beyannamelerini Türkiye konsolosluklarına verecekleri hükme bağlanmıştır. Eğer bu düzenleme getirilmemiş olsaydı Türkiye’de ikametgah eden bir kişiden veraset ya da başka suretle herhangi bir ivazsız intikal yolu ile mal iktisap eden ve yurt dışında yaşayan kişi beyannamesini miras bırakanın ya da tasarrufta bulunanın yerleşim yerindeki vergi dairesine ibraz etmesi gerekirdi ki bu da oldukça zahmetli ve maliyetli olurdu. Bu nedenle bu hükmün vergi ödevlerini yerine getiren yurt dışındaki kişilere bir kolaylık sağladığını söyleyebiliriz (Maç & Jamali, 1999, s. 176).

Örneğin, Fransa’da ikamet eden (A)’ya Sivas’ta ikamet eden (B)’den yine bu ilde bulunan bir taşınmaz veraset yoluyla intikal ettiğinde (A) beyannamesini Sivas’taki vergi dairesine değil, Fransa bulunan Türkiye konsoloslukuna ibraz edecektir.

Kanunun 8’inci maddesinin son fıkrasında ise beyannamenin her mükellef için ayrı ayrı veya müştereken verilmesinin uygun olacağı hükme bağlanmıştır.⁵⁰ Ayrı ayrı verilen beyannamelerde mükelleflerin imzalarının olması tabiidir. Ayrıca, eğer beyanname müştereken verilecekse her bir mükellefin ilgili beyannameyi imzalaması gerekmektedir (Aydın, 2009, s. 94). Bununla beraber müştereken beyannamede mükelleflerden her birisinin intikal payı, açık adresi ve kimliği açıkça belirtilmelidir (Arıca, 1981, s. 112). Örneğin: Muris (A)’dan oğlu (B) ve kızı (C)’ye bir taşınmaz veraset yolu ile intikal ettiğinde mirasçılar beyanname verme açısından iki tercihi vardır. Birisi (B) ve (C) ayrı ayrı ve her birinde imzaları bulunan iki beyanname verirler. İkincisi (B) ve (C) tek bir beyannameye atacıkları ayrı ayrı imzalarıyla beyanname verme ödevlerini yerine getirirler. Bununla birlikte, kendisine aynı tarihte birden fazla mal intikal eden kişinin intikal konusu malları ilgili vergi dairesine bildirirken her bir mal için ayrı ayrı değil intikal konusu malların tamamını tek bir beyanname ile bildirmesi gerektiği durumu ile yukarıda bahsettiğimiz durumun bir birinden farklı konular olduğuna dikkat çekmek istiyoruz.

Ayrıca belirtmek gerekirse, beyannameler ilgili vergi dairesine elden verilebileceği gibi posta yoluyla da verilebilmektedir. Posta yolu tercih edildiğinde taahhütlü olarak verilmesi makul olanıdır. Çünkü bu durumda beyannamenin postaya verilme tarihi vergi dairesine verilme tarihi yerine geçecektir. Buda ileride bahsedeceğimiz bazı sürelerin geçirilmemesi açısından önem teşkil edebilir vaziyettir (Karagözoğlu, 1983, s. 152-153) (Özzybek, 1976, s. 145).

2.3.4. Beyanname Verilme Müddeti

Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süreleri kişilerin durumlarına göre farklılık göstermektedir. Bununla beraber bazı özellikli durumlarda bu süreler uzatılabilmektedir.

⁵⁰ “28.11.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2493 sayılı Özelge”

2.3.4.1. Kanuni Beyanname Verilme Süreleri

2.3.4.1.1. Verasetten İntikallerde Beyanname Verilme Süreleri

VİVK'nun 9'uncu maddesinin birinci bendinde veraset yolu ile olan intikallerde beyanname verme süreleri düzenlenirken öncelikle ölümün nerede gerçekleştiği dikkate alınmıştır. Maddenin (a) bendine göre, ölüm eğer Türkiye'de gerçekleşmiş ise mükellefin, ölümün gerçekleştiği tarihte nerede bulunduğuna göre iki farklı süre verilmiştir.⁵¹ Mükellef, ölüm tarihinde Türkiye'de bulunuyorsa bu tarihi takip eden dört ay içinde beyannameyi ilgili vergi dairesine vermek zorundadır. Ancak Türkiye dışındaki başka bir ülkede bulunuyorsalar o zaman süre altı ay olarak uygulanacaktır.

Aynı maddenin (b) alt bendinde ise ölüm olayının yabancı ülkede gerçekleşmesi ele alınmış ve üç farklı süre tanınmıştır. Ölüm tarihinde mükellef Türkiye'de bulunuyorsa beyanname ölüm tarihini takip eden altı ay içinde verilmelidir. Eğer ki mükellefler ölüm tarihinde miras bırakanın bulunduğu yabancı ülkede iseler süre dört ay, farklı bir yabancı ülkede iseler o zaman süre sekiz ay olarak uygulanacaktır. Bu açıklamalar Tablo 4'den takip edilebilir.

Tablo 4. Ölümün Vuku Bulduğu Yere Göre Beyanname Verilme Süreleri

Ölümün Gerçekleştiği Yer	Mükellefin Bulunduğu Yer	Süre
Türkiye	Türkiye	4 ay
	Yabancı Ülke	6 ay
Yabancı Ülke	Türkiye	6 ay
	Aynı Yabancı Ülke	4 ay

⁵¹ Burada bulunmaktan kastımız her zaman kişinin ikametgâhının bulunduğu yer değil, kişinin ölüm tarihinde herhangi bir sebeple bulunduğu yerdir.

	Farklı Yabancı Ülke	8 ay
--	---------------------	------

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Eksikliğini fark ettiğimiz bir durumu ifade etmek gerekirse; Mesela Türkiye’de vefat eden (A)’nın Meksika, Avusturya ve Gana olmak üzere farklı kıtalarda bulunan malları vardır. (A), Türkiye’de geçirdiği bir trafik kazası sonucu ölmüş ve tüm terekesi Türkiye’de yaşayan kızı (B)’ye intikal etmiştir. Bu durumda (B)’nin kanuni beyan verme süresi 4 ay olacaktır. Haliyle (B) terekesini tam olarak hesaplayamayacağından zor duruma düşecek ve süresinin uzatılması Hazine ve Maliye Bakanlığının inisiyatifine kalacaktır. Mükellefleri etkileyecek olan böylesine bir durumun bir kurumun inisiyatifine bırakmak yerine Tablo 4’e ilave bir üçüncü sütun daha eklenerek malların nerede veya nerelerde olduğu esas alınarak verilecek ilave süreler yasallaştırılabilir. Teklifimizin hayata geçirilmesi ile beraber iş inisiyatife değil yasaya kalacaktır ve böylesi daha doğrudur.

VİVK’nun 9’uncu maddesinin (c) alt bendine gaiplik durumunda beyannamenin verilme süresi işlenmiştir. Bu süre, sulh hukuk mahkemesince verilen gaiplik kararının ölüm siciline yazıldığı tarihi takip eden bir aydır. O halde gaibin mirasçıları bu süreyi geçirmeden evvel beyannamelerini ilgili vergi dairesine ibraz etmek durumundadır. Dikkat edilirse gaiplik kararındaki beyanname verme süresi ölüm durumunda verilen sürelerden bir hayli düşüktür. Bunun sebebi kanun koyucunun, ölümün gerçekleşmesi durumunda murisin mirasçılarına kendilerini manevi olarak toparlamaları için bir ek süre vermeyi uygun bulmasıdır. Ancak gaiplik kararı verilene kadar zaten uzun bir süre geçtiği için kanun koyucu beyannamenin ibrazı için bir aylık süreyi yeterli bulmuştur.

Bazı durumlarda kişiler, murisin ölüm tarihinde değil de daha sonradan mahkeme kararı ile mirasçı olabilirler. Bu durumda beyanname verme sürelerinin başlangıcı, ilgili mahkeme kararıyla kişinin mirasçı olarak hükmüne karar verildiği tarihten itibaren başlatılacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 178). Bununla beraber bazı durumlarda ölüm anında terekeye mirasçı olanlar terekede bulunan ihtilafli malları ölüm tarihinden sonra dava yolu ile kazanabilirler. Bu durumda ise sonradan iktisap edilen ve veraset yolu ile geçtiği kabul edilen bu mallara yönelik olarak beyannamelerini dava tarihinden sonra verdiklerinde de herhangi bir vergi cezasına çarptırılmayacaklarına ilişkin bir yargı kararı şu şekildedir. Ölmeden evvel kamulaştırmaz el konulan taşınmaz 16.09.1995 tarihinde kişinin vefatından sonra mirasçılar tarafından 22.11.1996 tarihinde davaya taşınmıştır. Bununla beraber mirasçılar ilk beyannamelerini yasal süresi içinde

10.01.1996 tarihinde ilgili vergi dairesine ibraz etmişlerdir. Açılan tazminat davasının mirasçılar lehine sonuçlanmış ve bunun üzerine 16.03.1998 tarihinde ek beyannamelerini vermişlerdir. Daha sonra ilk davada saklı tutulmuş olan fazlaya ilişkin olarak haklar için açılmış bulunan davanın da 19.03.1998 tarihinde sonuçlanması üzerine 28.04.1998 tarihinde ikinci ek beyanname mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine ibraz edilmiştir. Bu durumda mirasçılar adına kesilen kusur cezası ve gecikme zammının iptaline karar verilmiştir. Çünkü görüldüğü gibi mirasçılar gerek ilk beyannamelerini gerekse de açtıkları davaların sonucuna göre doldurdukları birinci ve ikinci ek beyannamelerini zamanında ibraz etmişlerdir.⁵²

Tabii olarak bir miras birden çok kişi mirasçı olabilir. Beyannamenin her mükellef için ayrı ayrı verilebilmesini göz önünde bulunduracak olursak her bir mükellefin ölüm tarihinde bulunduğu ülkeye göre beyanname verme süreleri de değişiklik gösterecektir (Maç & Jamali, 1999, s. 179). Örneğin, Adana’da ölen mirasın biri İspanya’da diğeri İzmir’de olmak üzere iki tane mirasçısı vardır. Bu durumda beyanname verme süreleri, İzmir’deki mirasçı için dört ay iken İspanya’daki mirasçı için altı ay olacaktır.

2.3.4.1.2. Veraset Dışında Diğer İvazsız İntikallerde Beyanname Verilme Süreleri

VİVK’nun 9’uncu maddesinin ikinci bendinde veraset yolu ile olan intikaller dışındaki diğer ivazsız intikallerden mal iktisap edenlerin beyannamelerini ilgili vergi dairesine vermeleri için tanınan süre düzenlenmiştir. Buna göre, malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde beyanname ibraz edilmelidir. Malların hukuken iktisabı ise menkul mallar için bu malların teslimi ile gayrimenkul mallar için ise tapu sicile kaydedilmesi ile gerçekleşecektir (1 Seri No’lu VİVK Genel Tebliğ).

Burada vergi idaresinin karşılaştığı sorun gayrimenkullerden ziyade menkul malların hukuken iktisap edildiği tarihi her zaman saptayamamalarıdır. Çünkü taraflar kendi aralarında, vergi idaresinin haberi olmadan pek ala mal intikalinde bulunabilirler. Bu nedenle söz konusu hükmün menkul mallar için ölü doğduğu söylenebilir. Vergi idaresinin insanlar arasındaki ivazsız intikallerin her birini ayrı ayrı takip edemeyeceği için iş yine mükelleflerin vergi ahlakına kalmaktadır.

⁵² “Dn.7.D. 29.03.2000 E: 1999/2862 K: 2000/897”

2.3.4.1.3. Yarışma, Çekilişler ve Şans Oyunlarında Beyanname Verilme Süreleri

Aynı maddenin üçüncü bendinde yarışma ve çekilişler ile ilgili Kanunda belirtilen şans oyunlarını düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin bunlardan ikramiye kazananların ikramiyelerinden stopaj usulü ile kesecekleri vergileri ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri için tanınan süre düzenlenmiştir. Buna göre, bu yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamı beyanname vermek için son gün olarak kabul edilmiştir. Görüldüğü gibi beyanname verme süreleri arasında en kısa tutulan ifade ettiğimiz bu vergi sorumlularındır.

Türkiye’de faal olan dar mükellefiyetli bir şirketin düzenlediği bahislere ilişkin olarak kazanılan ikramiyelerin, kişilerin Türkiye’deki banka hesaplarının kullanılması marifetiyle teslim edilmesi ve toplanılan paralarında yine bu banka hesaplarından toplanılması ancak teslimde önce VİVK’nun 16’ncı maddesinin son fıkrasında belirtilen yüzde 20 oranında yapılması gereken kesintiler için aynı Kanunun 9’uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre 20 gün içerisinde beyanname vermemesi ve tahakkuk edecek olan vergiyi ödememesi nedeniyle, Türkiye’de bu faaliyeti yürüten kişiler adına tatbik edilen cezalı tarhiyat yargı konusu olmuş ve bu işlemlerin hukuka uygun olduğuna karar verilmiştir.⁵³ Türkiye’de yerleşik olmamakla birlikte düzenlediği şans oyunları için para toplayan ve talihlilere ikramiyelerini ibraz eden dar mükellefiyetli limited şirketin, bu işlemler için kestiği stopaj vergilerinin beyan edilip ödenmemesi nedeniyle tesis edilen işlemlerin yerinde olduğuna karar verilmiştir. O halde genel olarak, dar mükellef şirketlerin veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturacak iş ve işlemlerine karşı şartlar uygun olduğu sürece vergi ve ceza salınımı yapılabileceği ifade edilebilir.

2.3.4.2. Beyanname Verilme Süresinde Özellikli Durumlar ve Süre Hesabı

2.3.4.2.1. İlave On Beş Günlük Süre

VİVK’nda belirtilen beyanname verme sürelerinin sonundan başlayarak tahakkuk işlemi yapmak için idarece on beş gün beklenir. Mükellef bu ilave sürede beyannamesini verirse vergi ziyayı oluşmaz. Bu süre dışında mükellefe tebliğ edilmek şartı ile ilave bir on beş günlük süre daha

⁵³ “Dn.7.D. 30.12.2008 E:2005/3677 K:2008/5669”

tanınır ve bu ek ikinci on beş günlük sürede beyannamesinin verilmesi durumunda yine vergi ziyayı oluşmayacaktır (VUK m. 342).

Konuyla ilgili birçok yargı kararı vardır. Danıştay’a intikal eden bir olayda, 1,5 milyar lira kumar kazancına ilişkin beyanname vermeyen mükellef adına, inceleme raporuna dayanılarak ek 15 günlük süreler beklenilmeden, cezalı veraset ve intikal vergisi salınmıştır. Danıştay VUK’nun 342’nci maddesini gerekçe göstererek ek süreler beklenilmeden yapılan tahakkuk işleminin cezalı kısmını iptal etmiştir.⁵⁴ Benzer başka bir olayda ise, salınan kaçakçılık cezalı vergiye ilişkin mükellefe beyana davet yazısı gönderilmeden dosyanın takdir komisyonuna intikal ettirilmesi işlemi, beyana davet yazısı gönderilip ilave süreler beklenilmedikçe tahakkukun yapılamayacağı gerekçesiyle iptal edilmiştir.⁵⁵ Bir diğer olayda ise 20.09.1991 tarihinde kendisine bağış yoluyla otomobil intikal eden kişi beyannamesini yasal süre olan 31.10.1991 tarihinde vermemiş ve bunun üzerine birinci ilave on beş günün sonunda verilen beyana çağrı yapılmış ve bu süreden on beş gün sonrada beyannamesini vermeyince hakkında usulsüzlük cezası kesilmiştir.⁵⁶ Başka bir olayda, murisin sağlığında açılan davanın mirasçılarının lehlerine sonuçlanması üzerine kazanılan tutar için salınan verginin cezalı kısmı Danıştay’ca, beyana davet yazısı gönderilmediği ve ilave süreler beklenilmediği için vergi ziyayından bahsedilemeyeceği gerekçesiyle iptal edilmiştir.⁵⁷

Görüldüğü üzere vergi idaresince mükellefe beyanname vermesi için süre açısından bir kolaylık tanınmıştır. Ancak bu kolaylığa rağmen beyannamesini vermemekte ısrarcı olan mükellef için usulsüzlük cezaları kesilecektir. Bu cezalar oldukça yerinde karşılanmalıdır. Aksi halde beyannamesini zamanında veren ile vermeyen mükellef arasında bir fark kalmayacak ve dolaylı olarak beyannameyi zamanında veren mükellefler cezalandırılmış olacaktır.

Değineceğimiz konulardan biriside VUK’nun re’sen vergi tarhiyatını düzenleyen 30’uncu maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi ile yukarıda ele aldığımız aynı Kanunun 342’nci maddesi arasında ilişkidir. Kanunun 30’uncu maddesinin ilgili bendinde vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtikten sonra verilmediği durumların re’sen tarhiyat sebebi olduğunu belirtmiştir. Bu süre ele aldığımız vergi için VVK’nun 9’uncu maddesinde yazılı olan sürelerdir. Bununla beraber VUK’nun 342’nci maddesine göre ise bu sürelerin bitim tarihi itibarıyla 15 gün

⁵⁴ “Dn.7.D. 15.04.1999 E:1998/96 K:1999/1502”

⁵⁵ “Dn.7.D. 09.11.2000 E:2000/1195 K:2000/3158”

⁵⁶ “Dn.7.D. 14.12.1995 E: 1993/3607 K: 1995/5243”

⁵⁷ “Dn.7.D. 21.04.1999 E:1998/2030 K:1999/1618”

bekleneceğini ve bu süre içerisinde de beyanname verilememesi halinde beyana davet yazısı ile ikinci bir 15 gün daha bekleneceği ifade edilmiştir. Dikkat edilirse VUK'nun 30'uncu maddesine göre re'sen tarhiyat için her hangi bir 15 günlük sürenin beklenilmesi gerektiğinden bahsedilmemekte sadece beyannamenin kanuni süresinde verilmemiş olması durumunda re'sen vergi tarhiyatının yapılabileceğini belirtmektedir. Bizim yanıtını aradığımız şey, 15 günlük sürelerle riayet edilmeden vergi idaresince re'sen vergi tarhına gidilmesi durumu kanuni olarak uygun olacak mı sorusudur. Danıştay'a intikal eden bir olayda, iki kişiyi içeren adi ortaklıkta taraflardan biri diğerinin hissesini bedelsiz olarak iktisap etmesine rağmen beyanname vermemiştir. Bunun üzerinde beyanname verme süresi dolduktan sonra 15 günlük sürelerle bakılmaksızın re'sen cezalı vergi salınmıştır. Vergi Mahkemesi tarafından VUK'nun 342'nci maddesinin, 30'uncu maddesinin ilgili bendine istisna getirdiği gerekçesiyle iptal edilen işlem temyize taşınmıştır. Danıştay Vergi Mahkemesi kararını şu gerekçelerle bozmuştur; 342'inci madde VUK'nun ceza hükümleri ile ilgili dördüncü kitabında yer alırken 30'uncu madde ise aynı Kanunun vergilendirme ile ilgili birinci kitabının tarh ve tahakkuk usulünü düzenleyen ikinci kısmında yer aldığı belirtilmiştir. Bu nedenle cezaları düzenleyen hükümlerin tarhiyat usulünü düzenleyen hükümlere karşı istisna olacağına düşünülmesi kanun yapma tekniğine ve sistematik yoruma ters düşecektir. Esasında, beyana davet ile ikinci bir ilave 15 günlük sürenin amacı vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanmadan evvel mükelleflere son bir şans verme amacına hizmet etmektedir. Bu nedenle vergi idaresi ilave on beş günlük süreleri beklemeksizin re'sen vergi tarhiyatına gidebilecek ancak ceza kesebilmek için ilave süreleri beklemesi gerekecektir.⁵⁸ Sonuç olarak vergi idaresinin re'sen vergi tarhiyatına başlaması için ilave on beş günlük süreleri beklemek gibi bir zorunluluğu bulunmamakta, kanuni beyanname verme sürelerinin geçmesi bu tarhiyat için yeterli görülmektedir.

2.3.4.2.2. Mücbir Sebep ve Zor Durum

Kanunda beyanname verme süreleri açık bir şekilde işlenmiş olmasına rağmen bazı sebeplerden dolayı bu süreler uzatılabilmektedir. Bunlardan ilki "Herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar" şeklinde tanımlanabilecek mücbir sebeplerdir.⁵⁹ Mücbir sebepler; vergi ödevini yerine getiremeyecek şekilde vuku bulan ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluk

⁵⁸ "Dn.7.D. 23.1.2002 E: 2000/852 K: 2002/200"

⁵⁹ "Türk Dil Kurumu. (t.y.) erişim: 29.09.2018 http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5baf7274649325.73779257"

durumları ile yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler ve bunların dışında irade dışı mecburi gaybubetler (bulunmayış) ile yine irade dışı nedenlerle sahibinin elinden defter ve vesikalarının çıkmış olmasıdır (VUK m. 13). Bu sebeplerin meydana gelmesi durumunda vergi cezası kesilmeyecektir (VUK m. 373).

Bu sebeplerin varlığı halinde sebepler ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez ve tarh zaman aşımı süresi işlemeyen süre kadar uzar. Ancak söz konusu sebeplerin bilinebilmesi ve bu durumda kalanların ispatlaması ya da belgeyle kanıtlaması gerekir. Ayrıca VUK'nun "mücbir sebeplerle gecikme" başlıklı 15. maddesine 28.12.2001 tarihinde eklenen fıkra ile, Maliye Bakanlığı'na (Hazine ve Maliye Bakanlığı) mücbir sebeplerin meydana geldiği bölgede mücbir sebep hali ilan edip vergi ödevlerini yerine getiremeyecekleri belirleme yetkisi verilmiştir. Yine aynı fıkra 16.07.2004 tarihli 5228 sayılı Kanunla eklenen düzenleme ile bu yetkinin beyanname vermenin toplulaştırılması ve yeni süreler tayin etme ile beyanda bulunma zorunluluğunun kaldırılması şeklinde kullanılabilir hale gelmiştir (VUK m. 15). 1999 Marmara depreminden sonra düzenlenen bu yetkiye daha yakın bir tarih olan 2011 Van depreminde ihtiyaç duyulmuştur. Ekim 2011'de meydana gelen Van depremi sonrası Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) Van ili ile Ağrı ilinin belirli bölgelerinde bulunan tüm mükellefler için 23.10.2011 tarihinde mücbir sebep hali ilan edilmiş daha sonra yeni bir düzenleme ile bu halin 31.05.2017 sona ereceğini bildirmiştir (Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği m. 3).

Beyanname verme süresini uzatan bir diğer sebep ise zor durum halidir. Vergi ödevlerini yerine getiremeyecek kadar zor durumda olanlara Maliye Bakanlığı'nca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) kanuni sürenin bir katı ya da kanuni süre bir aydan az ise bir ayı aşmayacak şekilde ek süre tanınır. Ancak bu mülletin verilebilmesi için zor duruma düşen kişinin yazılı olarak istemi, mazeretinin kabulü ve ek sürenin verilmesi durumunda vergi alacağının tehlikeye girmemesi gerekmektedir. Söz konusu Bakanlık bu yetkiyi mahalline devredebilir ve belirli bölgeler ile kesimlerdeki mükellefler için yazılı başvuru şartı aranmaksızın da kullanılabilir (VUK m. 17).

2.3.4.2.3. Sürelerin Hesaplanması

Süre eğer ki gün olarak ifade edilmiş ise o sürenin başladığı gün hesaba katılmayacak ve son günün tatil saatinde bitecektir. Eğer süre hafta ya da ay olarak ifade edilmiş ise başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Bu durumda ay için özellikli bir durum daha vardır ki, o da sürenin bittiği ayda, başladığı güne denk gelen bir gün mevcut değilse süre o

ayın son gününün tatil saatinde bitecektir. Eğer sürenin sonu belli ise o halde o günün tatil saatinde bitecektir. Bunlara beraber, uygulamada en çok kafa karışıklığı yaratan sürelerden biri de resmi tatil günleridir. Bu günlerinde süreye dahil olduğu unutulmamalıdır. Daha da önemlisi sürenin son günü resmi tatile rastlarsa süre tatili takip eden ilk iş gününün mesai saatinin sonunda bitecektir (VUK m. 18).

2.3.4.3. Beyannamenin Zamanında Verilmemesi

VİVK’da usulsüzlük cezası, yalnızca beyanname verme süreleriyle ilgili olarak uygulama alanı bulmuştur. (Aydın, 2009, s. 108) Aşağıda farklı senaryolarla mesele ele alınacaktır.

Yukarıda da bahsettiğimiz gibi normal beyan süresi dolduktan sonra ayrı ayrı ilave on beşer günlük süreler mükellefe tanınmıştır (VUK m. 342). Mükellefler bu ilave sürelerde de beyanname vermezlerse yaptıkları usulsüzlük nedeniyle cezalandırılacaklardır. Bu durum beyannamenin ne zaman verildiğine göre değişiklik arz edecektir. Ayrıca, uygulanacak olan usulsüzlük cezasının tutarı için, mükellefin gruplarına ve usulsüzlük derecesine göre değişen tutarların yer aldığı VUK’ndaki “Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel”⁶⁰e bakılabilir. Bununla birlikte cezaların şahsiliği gereği her mükellefin kendi usulsüzlüğü nedeniyle yine bizzat kendisinin bu cezaya çarptırılacağı da unutulmamalıdır. Danıştay’a intikal eden bir olayda, kişiler on beşer günlük ek sürelerinden sonra müştereken beyanname vermişlerdir. Yani iki mirasçı ilgili vergi dairesine tek bir beyanname vermiştir. Bu durumda geç verilen beyanname nedeniyle taraflar adına ayrı ayrı usulsüzlük cezaları kesilmesinin uygun olacağına karar verilmiştir. Bununla beraber aynı olayda farklı bir konuya temas edilmiştir. Peki bu usulsüzlük cezalarının tespitinde hangi tarih esas alınmalıdır? İlgili Danıştay kararında bu tutarın tespitinin ölümün vukuu bulunduğu yani mirasın açıldığı tarihteki VUK’nda bulunan ceza cetveline göre hesap edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁶⁰ Görüldüğü üzere zamanında verilmeyen beyannameler için kesilecek olan usulsüzlük cezaları vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılındaki ceza cetvelinde yer alan değerler üzerinde ve her bir mükellef için ayrı ayrı hesap edilecektir. Açıkladığımız bu kararı veraset dışı yollarla olan ivazsız intikaller için yorumlarsak, bu intikallere ilişkin kesilecek usulsüzlük cezasında esas alınması gereken tarihin malların hukuken elde edildiği gün olacağını ifade etmek gerekecektir. Ya da daha genel bir ifadeyle kesilecek olan cezaların miktarının saptanmasında

⁶⁰ “Dn.9.D. 07.11.1989 E: 1989/1990 K: 1989/3062”

vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki takvim yılında VUK'nun ilgili ceza cetvelinde belirtilen tutarların esas alınması gerektiği söyleyebilir.

Beyannamesini zamanında ilgili vergi dairesine ibraz etmeyen mükellefin kanuni süresi dolduktan sonra kendisine tanınan ilave birinci on beş günlük süre içerisinde beyannamesini vermesi durumunda mükellef ikinci dereceden usulsüzlük cezası alacaktır. (VUK m 352/II-1) Ancak bu durum vergi ziyana sebebiyet vermeyecektir (VUK m. 342/1).

Beyannamenin birinci on beş günlük süre geçtikten sonra idarece herhangi bir tebligat yapılmadan, ilgili vergi dairesine ibrazı durumunda yine ikinci dereceden usulsüzlük cezası tatbik edilecektir (06.06.2007 tarihli ve 2007/1 Seri Numaralı VİVK İç Genelgesi.).

Beyannamenin ikinci ilave on beş günlük süre içerisinde, bu sefer idarenin tebligatından sonra beyanname verilmesi durumunda ise birinci dereceden usulsüzlük cezası kesilecektir (VUK m. 352/I-11). Fakat bu durumda vergi ziyayı yine oluşmamış sayılacaktır (VUK m.342/2).

İdarenin tebligatına rağmen beyannamenin ilave ikinci on beş günden sonra verilmesi veya hiç verilememesi durumunda ise bu usulsüzlük aynı zamanda re'sen takdiri de gerektirdiğinden dolayı birinci dereceden usulsüzlük cezası iki kat olarak uygulanacaktır (06.06.2007 tarihli ve 2007/1 Seri Numaralı VİVK İç Genelgesi.).

2.4. VERASET VE İNTİKAL VERİSİNİN MATRAHI

2.4.1. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat

Verginin vuku bulması için öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi elzemdir. Ancak vergiyi doğuran olay ve bu suretle belirlenen konu gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirilebilmesi için yeterli değildir. Bu vergilendirilme işleminin yapılması için pek ala söz konusu verginin hesaplanması gerekir. Bu hesaplama için dayanılan temel, vergi matrahıdır. Bir başka deyişle, matrah gerçek ve tüzel şahıslarının vergi borçlarının hesaplanması niyetiyle vergi konusunun indirgendiği teknik ve fiziksel veya ekonomik ve parasal büyüklük olarak ifade edilebilir.

VİVK'nun "verginin matrahı ve ilk tarhiyat" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında veraset ve intikal vergisi matrahının, VUK'a göre bulunan değerleri olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu değerlerden, VİVK'nun 12'nci maddesinde belirtilen borç ve masrafların düşülmesi esastır. O halde intikal eden malların değerlendirilmesi yapıldıktan sonra VİVK'na göre tenzil edilmesi gereken borç ve masraflar, hesaplanan matrahtan düşülecektir.

Mükellefler veraset ve intikal vergisinin konusuna giren malları ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere VİVK'nun 10'uncu maddesinde belirlenen değerlendirme ölçülerini kullanmalıdırlar. Ancak intikal eden malın değerlendirilmesi için VİVK'nda belirtilen değerlendirme ölçülerinin yetersiz olması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme başlıklı üçüncü bölümünde yer alan ilgili hükümlerinden yararlanılacaktır (VİVK m. 10/2). Bu nedenle aşağıda değerlendirme ölçüleri başlıklar halinde ayrı ayrı irdelenirken hem VİVK hem de VUK eş güdümlü olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

Veraset ve intikal vergisinde tarhiyat iki aşamalıdır. Bunlardan ilki mükellefin beyanı üzerine yapılan tarhiyat iken ikincisi ise idarece yapılan tarhiyattır (Maç & Jamali, 1999, s. 213-215).

Vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi değerlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanan değerlemede, esas itibarıyla her bir iktisadi değer yalnız başına dikkate alınmasına karşın aynı türden ya da düşük değerli malların toplu olarak da değerlendirilmesi teamüle uygundur. Değerleme günü açısından ise söz konusu iktisadi değerlerin vergi kanunlarından belirtilen tarihlerde sahip oldukları kıymetler dikkate alınmalıdır. Değerleme ise kanunda belirtilen sekiz farklı değerlendirme ölçütleri yoluyla yapılır (VUK m. 258-261). Tablo 5'te bu ölçüler ve açıklamaları yer almaktadır.

Tablo 5. VUK'na göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme Ölçüsü	Madde	Açıklama
Maliyet Bedeli	VUK 262	Bir iktisadi değer elde edilmesi ya da değerinin artırılması niyetiyle yapılan ödemeler ile buna ilişkin tüm giderlerin toplamıdır.

Borsa Rayici	VUK 263	Hem menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, hem de ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi değerlerin, değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerleridir. Ancak fiyatlarda alışla gelmişin dışında tezahür eden dalgalanmalar mevcut ise değerlemeden önceki otuz gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırılmaya Maliye Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) yetkilidir.
Tasarruf Değeri	VUK 264	İktisadi değer, değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.
Mukayyet Değer	VUK 265	İktisadi değer, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
İtibari Değer	VUK 266	Her çeşit senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerleridir.
Rayiç Bedel	VUK 266 (Mükerrer)	İktisadi değer, değerlendirme günündeki normal alım satım bedelidir.
Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti	VUK 267	Gerçek bedeli olmayan, öğrenilemeyen veya hatasız olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre değeridir. Üç sıra mevcuttur. Bunlardan birinci sırada “ortalama fiyat esası”, ikinci sırada “maliyet bedeli esası” ve son olarak üçüncü sırada ise “takdir esası” yer almaktadır.
Vergi Değeri	VUK 268	Bina veya arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenecek değeridir.

Kaynak: Vergi Usul Kanunu

Aşağıda belirteceğimiz şekilde ilk tarhiyatın mükellefçe yapılıp ilgili vergi dairesine ibraz edildiği tarihten başlayarak en fazla 15 gün içinde idarece ikinci tarhiyat yapılmalıdır. Mükellefçe tarh edilen vergiler VUK'na göre bulunacak değerleri ile idarece tamamlanır. Birinci tarhiyat ile ikinci tarhiyat arasında bir fark oluşması durumunda bu farka ait vergi, vergi ziyai cezasının yarısıyla birlikte alınır. Öte yandan gayrimenkuller için tespit edilecek fark için hiçbir şekilde ceza uygulanmazken ayrıca menkul mallar ve gemiler için bulunacak farkın %50'yi aşmaması durumunda da ceza uygulanmayacaktır. Ayrıca belirtmek gerekirse ilk tarhiyata göre yapılan ödemelerin, esasında tamamen ödemeyi kapsamayacağı kanunda hükme bağlanmış olmasının sebebi de birinci ve ikinci tarhiyat arasındaki farkın oluşma olasılığının gözetilmiş olmasıdır (VİVK m. 10).

2.4.1.1. Ticari Sermayenin Değerlendirilmesi

VİVK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde kişinin defter tutma şekline göre öz sermaye ve ticari varlık şeklinde ikili bir ayrıma gidilmiştir.

2.4.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutması Durumunda Değerleme

Bilanço esasına göre defter tutan birinci sınıf tüccarlar; kanunda belirtilen sınırları aşanlar, ticaret şirketleri, kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişiler ile isteğe bağlı şekilde bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenlerden oluşur (VUK m. 177). İşte bu kişilerden kendilerine veraset yolu ile mal intikal eden mirasçılar, bu kişilerin “öz sermayelerini” ticari sermaye olarak beyan edeceklerdir (VİVK m. 10/2(a)). Öz sermayenin tespitinde mirasçıların iki farklı alternatifi vardır. Öz sermaye mükelleflerce belirlenirken ya mirasın ölüm tarihinden önceki takvim yılı bilançosu ya da ölüm tarihindeki durumunu yansıtan bilançosu dikkate alınabilecektir (Karagözoğlu, 1983, s. 171). Görüldüğü gibi burada mükelleflere iki seçimlik hak tanınmıştır. Ayrıca tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklarda ve diğer şahıs ortaklıklarında, ortaklardan birinin ölümü durumunda, yine bu şekilde düzenlenecek bilançolara göre öz sermaye tespit edildikten sonra, ortağın hissesine denk gelen tutar beyan edilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutanlarda öz sermaye belirlenirken öncelik veraset ve intikal vergisinin 10'uncu maddesindeki hükümleri temel alınacak ancak bu hükümlerin yetersiz gelmesi durumunda ise VUK'nun “İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme” başlıklı ikinci bölümünde bulunan maddelere göre değerlendirilecektir (VİVK madde 10/2(a)). VUK'nun ilgili ikinci bölümünde ele alınan konular başlıklar halinde; gayrimenkuller, gayrimenkullerde

maliyet bedeline giren giderler, inşa ve imal giderleri, gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması, demirbaş eşya, emtia, imal edilen emtia, zirai mahsuller, hayvanlar, kıymeti düşen mallar, imha edilmesi gereken mallar, menkul kıymetler, yabancı paralar, yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar, alacaklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar, aktif geçici hesap kıymetleri, kasa mevcudu, borçlar, tahviller, pasif geçici hesap kıymetleri, karşılıklar, özel haller, serbest meslek erbabının tesisleri, finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme şeklinde sıralanabilir.⁶¹ Demirbaşların değerlendirilmesi ile ilgili yargıya intikal eden bir olayı örnek olarak ele alınabilir. Bilanço esasına göre defter tutan miras bırakandan intikal eden işletmenin demirbaşlarına ilişkin beyan edilen tutar ile vergi idaresince hesaplanan tutar arasında çıkan farka ilişkin kusur cezalı tarhiyat yapılmış ve işlem yargıya intikal etmiştir. Mahkeme kararında, işletmenin defter tutma biçimi dolayısıyla değerlendirme yapılırken VİVK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasındaki VUK'na yaptığı atıftan da anlaşılacağı üzere VUK'nun 292'nci maddesine göre demirbaşların emsal bedelleri ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.⁶² İşletme emtialarının nasıl değerlendirileceğini ele alan bir başka Danıştay kararında ise, söz konusu mallar için VUK'nun 10'uncu maddesinde nasıl değerlendirileceği belirtilmediğinden VUK'nun ikinci bölümünde yer alan 274'üncü maddesi esas alınarak değerlemenin maliyet bedellerine göre yapılması gerektiği açıklanmıştır.⁶³

Mükellefler öz sermayeyi hesaplarırken bazı durumlara özellikle dikkat etmelidirler. İlk olarak şüpheli ticari alacak karşılıkları aktif değerden indirilememektedir. İkincisi, miras bırakanın şahsi hesabının alacak bakiyesi vermesi halinde bu tutarında bilançonun aktif toplamına eklenmesi gerekir. Üçüncüsü, önceki yıllardan devreden karlar bilançonun aktifine dahil edilmelidir. Dördüncüsü, amortisman tabi kıymetler, bilançoda bilanço değeriyle yani alış bedelinden amortismanların düşülmesi şeklinde gösterilmişse bu durumda bilançonun pasifinde görülen birikmiş amortismanların, bir borç olarak aktif değerden indirilmesi kabul edilemez (Arıca, 1981, s. 136). Görüldüğü gibi mükellefin dikkat etmesi gereken yukarıda saydığımız bazı hususlar oldukça teknik bilgi gerektirmektedir. Her bir mükellefin bunları bilmesi ya da tamamıyla doğru uygulamasını beklemek yanlış olur. Daha sonrada belirteceğimiz veraset ve intikal vergisinin ikili tarhiyatının yarattığı sorunlardan biride, mükelleflere bu şekilde ek bir külfet yükleyici olmasıdır. Bu anlamda ikili tarhiyatın kaldırılması ya da kaldırılmayacaksa dahi birinci ve ikinci tarhiyat

⁶¹ Konuya ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. (Maç & Jamali, 1999, s. 219-250)

⁶² “Dn.7.D. 17.02.1999 E:1998/1447 K:1999/608”

⁶³ “Vergi Dava Daireleri Kurulu 28.05.1999 E:1998/350 K:1999/313”

arasındaki fark için vergi ziyayı cezası uygulamasından vazgeçilmesi tarafımızca uygun bulunacak bir adımdır.

Konuya ilişkin temyize taşınan bir olayı inceleyelim; Mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine ibraz edilen beyannamede indirilmesi talep edilen sermaye taahhüt borcunun, miras bırakanın hissedarı bulunduğu şirkete ait olması gerekçesiyle indirilemeyeceği yönünde işlem tesis eden vergi idaresinin işlemi, VİVK'nun 1'inci maddesi gereği vergi konusunun taraflar arası ivazsız intikallerden oluştuğu gerekçesiyle miras bırakanın sermaye taahhütlü borcunun mirasçılar açısından da borç olarak kabul edilerek beyannamede gösterilmesinde bir sakınca bulunmaması nedeniyle Vergi Mahkemesince iptal edilmiş ve bu karar temyize taşınmıştır. Danıştay ise mirasçılara intikal eden öz sermayenin tam ve doğru bir şekilde belirlenebilmesi teknik bilgi ve yeterli uzmanlık istediğinden bilirkişiye danışılması gerektiğine karar vererek temyiz istemini kabul etmiştir. Görüldüğü öz sermayenin tespitinde gerektiği zaman bilirkişilerden yardım alınmaktadır.⁶⁴

Mükellefler tarafından yapılan tarhiyat sonrası idarenin yapacağı ikinci tarhiyatta ise VUK'nun "servetleri değerlendirme" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan hükümlerden faydalanılır (Maç & Jamali, 1999, s. 225). Bu hükümler uyarınca "düzeltilmiş bilanço" oluşturulur ve bundan sonra ise ticari öz servetin takdir komisyonlarınca takdiri sağlanır. (Maç & Jamali, 1999, s. 225) Danıştay'a intikal eden bir olayda, 1997 yılında ölen miras bırakandan intikal eden bilanço usulüne göre defter tutan bir şirketin yüzde 25 hissesi ile tabancanın mirasçılar tarafından beyan edilen değerinin düşük olması nedeniyle takdir komisyonunca hesaplanan değer üzerinden ikmalen kusur cezalı tarhiyat yapılmıştır. Vergi Mahkemesi bu işlemi takdir komisyonunun takdiri yaparken usule uygun hareket etmediği gerekçesiyle iptal etmiştir. Vergi Mahkemesinin kararı Danıştay tarafından şu gerekçelerle bozulmuştur. VUK'nun 192'nci maddesine göre öz sermaye, işletmenin aktif değerler toplamından borçların düşülmesi ile bulunacak değerdir. Değerlemeye konu hisse bilanço usulüne göre defter tutan şirket bünyesinde olduğu için idarece yapılacak olan ikinci tarhiyatta VUK'nun "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlıklı ikinci bölümünde yer alan hükümlere esas alınacaktır. Olayda, takdir komisyonunun takdirinin bu hükümlere uymadığı anlaşılmıştır. Ancak bu takdirin bilirkişi aracılığıyla sınanması

⁶⁴ "Dn.7.D. 12.04.2005 E: 2002/1784 K: 2005/652"

sonucu karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile karar veren Vergi Mahkemesinin kararı bozulmuştur.⁶⁵

Ticari sermayeye dahil olan menkul mallar için, VUK'nun 292'nci maddesine göre, yapılacak olan değerlemede esas alınması gereken değerlendirme ölçüsünün emsal bedel olduğunu ve gerektiğinde bilir kişiye başvurulmasının önemini belirten bir Danıştay kararı şu şekildedir; Murisin faklı anonim şirketlerdeki yüzde 56,5 hissesiyle limited şirketinde bulunan yüzde 75 ortaklık payı mirasçılara intikal etmiş ve bu paylara ilişkin, takdir komisyonunun saptadığı değerlendirme esas alınarak ikmalen tarh edilen vergi davaya taşınmış ancak matrahın hesaplanmasına ilişkin nedenlerle Vergi Mahkemesince reddedilmiş ve bunun üzerine Danıştay'ın verdiği karar şu yönde şekillenmiştir; VUK'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında ifade edilen "Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir." ifadesinden VUK'nun üçüncü bölümündeki "Servetleri Değerleme" başlığındaki 291'inci maddeden 298'inci maddeye kadar olan kısmın kastedildiği açıktır. Bu nedenle mükellefler değerlemelerini kural olarak VUK'nun 10'uncu maddesinde belirtilen değerlendirme ölçüleriyle yapacaklar ve bu değerlemeye göre vergi idaresince VUK'nun servetleri değerlendirme ile ilgili hükümleri esas alınarak yapacakları değerlendirme sonucu ortaya çıkan bir fark varsa bu farka göre, VİVK'nun 10'uncu maddesinin dördüncü fıkrası gereğince ikmalen vergi salınacaktır. İşletmeden intikal eden hisseler için ilk tarihyatta VİVK'nun 10'uncu maddesinin (d) bendi uygulanması gerekirken bunun ikinci tarhiyat için geçerli olmaması, söz konusu kıymetlerin VUK'nun 192'nci maddesi gereğince bilanço esasında defter tutan işletmelere ait olması durumunda tatbik edilecek kanun hükmünün VUK'nun 10'uncu maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları ışığında öz sermaye hesabından hareket edilerek ve ticari işletmeye de bulunan kıymetlerin ise aynı şekilde VUK'nun 292'nci maddesi esas alınarak emsal bedellerin dikkate alınacağı ve emsal bedelin tespitinde takdir komisyonuna başvurulmasının doğru olduğu, bununla beraber takdir komisyonunun aynen kabul ettiği vergi inceleme raporunda belirtilen emsal bedellerin yukarıda bahsedilen hükümlere uygun olarak belirlenip belirlenmediğinin saptanması gerektiği ifade edilmiştir. Bu anlamda miras bırakandan mirasçılara intikal eden limited şirketindeki ortaklık payı için bilançoda gösterilmiş değerlerin emsal bedelleri için intikal tarihlerinin esas alınıp alınmadığı ve anonim şirketlerden intikal eden hisseler içinse borsada kayıt durumlarının dikkate alınarak değerlendirme yapıldığının gerekirse bilirkişiye danışılması suretiyle tespiti lazım gelir. Sonuç olarak söz konusu olay için takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedellerin yasal olarak uygun olup olmadığı araştırılacak ve bu doğrultuda

⁶⁵ "Dn.7.D. 27.04.2000 E:1999/3224 K:2000/1363"

yeni karar tayin edilecektir.⁶⁶ Görüldüğü gibi intikal eden malların değerlemesi oldukça teknik bilgi ve beceri isteyen bir iştir. Bu nedenle bu kararda da olduğu gibi gerektiği durumlarda bilirkişiye danışılması verginin doğru tahsisi için son derece önemlidir. Benzer bir Danıştay kararında da murisin ortağı olduğu şirketteki yüzde 95 hissesinin intikali için takdir komisyonunun kararı dikkate yapılan ikmalen tarhiyat, Vergi Mahkemesince komisyonun kararlarında dayandıkları ölçülere yer verilmediği gerekçesiyle iptal edilmiştir. Bu karar Danıştay tarafından, murisin hisselerinin borsada kayıtlı olamaması göz önüne alınarak bilirkişi marifetiyle emsal bedellerinin saptanmasıyla karar verilmesi gerekeceğini belirterek bozulmuştur.⁶⁷

Takdir komisyonun kararlarının bilirkişi tarafından teyit edilmesinin önemini vurgulayan ve Danıştay'a intikal eden bir başka olayda ise, mirasçılara 2005 yılında intikal eden ticari ve özel taşıtlar ve işletme hissesi için mirasçılar tarafından beyan edilen tutarın takdir komisyonu tarafından takdir edilen değer altında kalması nedeniyle aradaki fark için ikmalen tarhiyat yapılmıştır. Ancak takdir komisyonunun yaptığı bu takdirin herhangi bir somut delile dayanmaması nedeniyle iptal eden Vergi Mahkemesinin kararı Danıştay tarafından şu açıklamalarla bozulmuştur; Takdir komisyonunun kararının yerinde olduğu bilirkişilerce sınanmadan somut delillere dayandırılmadığı gerekçe gösterilerek söz konusu takdir üzerinden salınan vergiyi iptal etmek hukukun genel prensibine aykırıdır. Bu nedenle yapılan takdir işleminin ticari ve özel taşıtlar kısmı için Esnaf ve Sanatkârlar Odaları Birliği veya Umum Şoförler ve Otomobilciler Derneği gibi kuruluşlardan ve diğer servet unsurları içinse yine uygun bilirkişilerden yardım alınması ve buradan çıkan sonuca göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.⁶⁸ Benzer bir olayda, 1997 yılında vefat eden muristen kalan özel taşıt ve ticari minibüs için verilen beyannamenin düşük görülmesi neticesinde takdir komisyonunca saptanan değer üzerinde kusur cezalı vergi salınması sonucu işlem yargıya intikal etmiştir. Vergi Mahkemesi takdir komisyonunun takdirinin soyut ifadelerle dayandığı gerekçesiyle işlemi iptal etse de Danıştay bilirkişilere başvurulmadan verilen bu kararı bozmuştur.⁶⁹

⁶⁶ “Dn.Vergi Dava Daireleri Kurulu. 13.04.2016 E:2016/320 K:2016/392”

⁶⁷ “Dn.7.D. 21.10.2010 E:2008/489 K:2010/4872”

⁶⁸ “Dn.Vergi Dava Daireleri Kurulu. 29.05.2013 E:2011/521 K:2013/211”

⁶⁹ “Dn.7.D. 21.10.1999 E:1999/841 K:1999/3394”

2.4.1.1.2. İşletme Esasına Göre Defter Tutması Durumunda Değerleme

İşletme esasına göre defter tutan ikinci sınıf tüccarları, birinci sınıf tüccarlar dışında kalanlar ile kurumlar vergisi mükellefi olmasına rağmen Maliye Bakanlığınca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) işletme hesabına göre defter tutmalarına izin verilenlerden oluşur (VUK m. 178). Bu kişilerden kendilerine veraset yolu ile mal intikal eden kişiler ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki işletme defterinden çıkaracakları “ticari varlığı” tespit edip beyan ile ilgili vergi dairesine bildireceklerdir (VİVK m. 10/2(a)). Bir başka ifade ile işletme esasına göre tutulan defterin gelir toplamından gider toplamı çıkarılacak ve bulunan fark ticari varlık olarak beyan edilecektir (Arıca, 1981, s. 138). Dikkat edilecek olursa bilanço esasına göre defter tutanların mirasçılıklarının aksine işletme hesabına göre defter tutanların mirasçılığında mükelleflere birden fazla tercih hakkı tanınmayarak sadece murisin ölüm tarihinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış durumdadır. Ayrıca bilanço esasında olduğu gibi burada da VİVK’nun ilgili hükümlerinin yetersiz kalması durumunda yine VUK’un değerlendirme ile ilgili hükümlerine müracaat edilmelidir (VİVK m. 10/2(a)).

İdarece yapılacak olan ikinci tarhiyat ise VUK’nun “iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme” başlıklı ikinci bölümü ile “servetleri” değerlendirme başlıklı üçüncü bölümündeki hükümlere göre yapılır. Mükellefin ilk tarhiyatı sonucu oluşan farklılıklara ilişkin ek tarhiyat yapılır (Maç & Jamali, 1999, s. 253).

2.4.1.1.3. Götürü Usule Tabi Mükelleflere İlişkin İşletmelerde Değerleme

22.07.1998 kabul tarihli 4369 sayılı Kanunda “götürü usulü” kaldırılmış ve yerine “basit usul” getirilmiştir. Ancak VİVK’nun 10. maddesinde bu ifadenin değiştirilmesi unutulduğu için hala “götürü” kavramı kullanılmaktadır. O halde VİVK’nu açısından götürü usulden anlamamız gereken basit usul olacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 257). Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları Gelir Vergisi Kanunu’nun 47 ve 48’inci maddelerinde sayılmıştır. O halde bu şartları taşıyan basit usulde vergilendirilen kişilerin ölümleri dolayısıyla kendilerine mal intikal eden kişiler ticari sermaye olarak tıpkı işletme esasında defter tutanlarda olduğu gibi burada da miras bırakanın ölüm tarihindeki “ticari varlığını” beyan edeceklerdir (VİVK m. 10/2(a)). Yine aynı şekilde VİVK’nun 10’uncu maddesinde ilgili hüküm bulunmuyorsa o halde VUK’nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine kıstas alınmalıdır (VİVK madde 10/ 2(a)).

2.4.1.2. Gayrimenkullerin Değerlendirilmesi

21.01.1982 tarihli 2591 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde yapılan değişiklik öncesinde gayrimenkuller "rayiç bedel" ile değerlendirilirken bu değişiklik sonrası gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın "emlak vergisine esas olan değerle" değerlendirileceği hükme bağlanmıştır (VİVK madde 10/2(b)).

Bina ve arazilerin matrahı Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanan vergi değeridir. (EVK m. 7 ve 17) Vergi değeri ise aynı kanunun 29'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddeye göre, vergi değeri arsa ve araziler ile binalar için farklı usullerde hesaplanmaktadır. Arsa ve araziler için VUK'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar ve araziler için takdir olunan birim değerleri esas alınırken; binalar için Maliye bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı) ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) tarafından ilan edilecek bina metre kare inşaat maliyetleri ile arsa ve arazilerdeki bulunacak olan paylar esas alınarak ilgili yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle değerlendirilecektir. Vergi değerinin artırımı ise VUK'nda belirtilen yeniden değerlendirme oranlarının yarısı şeklinde her yıl artırılmaktadır. Ayrıca Vergi değerinin hesabında 1.000 TL, verginin hesaplanmasında ise 1 TL'ye kadar olan kesirler dikkate alınmamaktadır. Ayrıca, 02.07.2018 tarihli 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklik sonrası, emlak vergisine esas vergi değerinin yeniden değerlendirme oranlarını azaltıp artırma yetkisinin cumhurbaşkanında olduğu belirtilebilir. Danıştay'a intikal eden bir olayda, 1995 yılında vefat eden murisin kamulaştırmaz el konulan gayrimenkülü için mirasçılarınca tazminat davası açılmış ve buradan elde edilen bedel vergiye tabi tutulmuştur. 1996 yılında açılan davada taşınmazın değeri, bu tarihte, bilirkişi tarafından 23,1 milyar lira olarak saptanmıştır. Ancak Vergi Mahkemesinin verdiği ve Danıştay tarafından onanan kararda, söz konusu taşınmazın değerinin mirasın açıldığı tarih olan 1995 yılına çekilmesi gerektiğine ve bunun içinde 1995 yılı yeniden değerlendirme oranının baz alınmasına ilişkin hüküm verilmiştir.⁷⁰ Son olarak bina ve arazinin idarece yapılacak ikinci tarhiyatında da kullanılan değerlendirme ölçütünün "vergi değeri" olduğunu belirtelim (VUK m. 297). Bir başka deyişle hem mükellef tarafından yapılacak değerlemede hem de idare tarafından yapılacak değerlemede kullanılan değerlendirme ölçüsü vergi değeridir. Danıştay'a intikal eden bir olayda, bağış yolu ile iktisap ettiği taşınmaz için yasal ve ilave süreler sonrası beyanname verilmemesi nedeniyle mükellefe kusur cezalı vergi salınmıştır. İşlem Vergi Mahkemesince takdir komisyonunca yapılacak olan takdir için emlak vergisine esas olan değerle

⁷⁰ "Dn.7.D. 29.03.2000 E: 1999/2862 K: 2000/897"

değerlemenin yapılması gerekirken soyut ifadeler kullanılması gerekçesiyle, iptal edilmiştir. Mahkemenin ilgili kararı Danıştay tarafından şu gerekçelerle bozulmuştur; Olayda re'sen tarhiyatın yapılmış olması münasebetiyle esas alınması gereken madde VİVK'nun 10'uncu maddesinin (b) bendi değil, VUK'nun değerlendirme başlıklı üçüncü kitabında yer alan hükümlerdir. VUK'nun 297'nci maddesinde bina ve arazilerin değerlemesinde vergi değerinin kullanılacağı, aynı Kanunu 268'inci maddesinde ise vergi değerinin bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre tespit edilecek değer olduğu belirtildiğinden mükellef adına yapılacak olan değerlemede emlak vergisi asgari birim değerinin dikkate alınması gerektiği ortadadır. Davacı da m² birim değeri üstünden ödenmesi lazım gelen vergiyi hesap etmiş ve bu tutarın da dava konusu olmadığını ifade etmiştir. Vergi Mahkemesinin bu durumu esas alarak hüküm vermesi gerekirken idari işlemi tamamen iptal etmesinde isabet bulunmamıştır.⁷¹ Benzer bir Danıştay kararında da, ivazsız olarak intikal eden gayrimenkul için beyana çağrı yazısına rağmen beyannamesini verilmemesi durumunda verginin idarece saptanması esnasında, VİVK'nun 10'uncu maddesi değil VUK'nun değerlendirme ile ilgili üçüncü kitabında yer alan ilgili hükümlere göre değerlemenin yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁷²

Gayrimenkulün mirasçıya intikalinden uzun bir süre sonra satılması durumunda satış bedeli ile emlak vergisi değerinin arasında oluşacak fark tabii karşılanmalıdır. Peki gayrimenkulün intikalinden hemen sonra satılması durumunda satış bedeli ile emlak vergisine esas olan değeri arasında oluşacak fark tabii karşılanmalı mıdır? Konuya ilişkin bir Danıştay kararında; 20.08.1997 tarihinde veraset yolu ile iktisap edilen taşınmazın emlak vergisine esas olan değeri 860 milyon liradır. Ancak intikal tarihinden bir gün sonra bu taşınmaz 66 milyar liraya satılmıştır. İlave beyan vermemesi nedeniyle mirasçı adına kusur cezalı vergi salınan işlem yargıya taşınmıştır. Olayda verilen nihai karar şu şekildedir. Her ne kadar satış bedeli ile emlak vergisine esas değer arasında büyük farkın kısa süre içerisinde ortaya çıkmış olduğu açık olsa bile, VUK'nun 10'uncu maddesinin (b) bendi uyarınca taşınmazlar değerlendirirken emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilmelidir. Bu nedenle cezalı tarhiyat kaldırılacak ve verginin matrahı 860 milyon lira olacaktır.⁷³ Kanun hükmü nedeniyle, emlak vergisine esas değerinden kat ve kat yüksek bir miktara satılan taşınmaz için veraset ve intikal vergisi söz konusu olduğunda matrahın aslında ne kadarda küçük gösterilebildiğine tanık olduk. Bu durum kanaatimizce veraset ve intikal vergisinin çözülmeyi bekleyen en temel sorunlarından biridir. Kişilerin kendilerine intikal eden

⁷¹ “Vergi Dava Daireleri Kurulu 15.12.2000 E:2000/203 K:2000/445”

⁷² “Dn.7.D. 14.10.1999 E:1999/646 K:1999/3334”

⁷³ “Vergi Dava Daireleri Kurulu 18.11.2005 E:2005/87 K:2005/261”

taşınmazlar için matrahları emlak vergisine esas olan değerle yani vergi değeri ile hesaplandığında görüldüğü gibi bu değer taşınmazın gerçek değerinin çok daha altında kalmaktadır. Bu durum, kişinin emek sarf etmeden mülkiyetindeki artışı vergilemeyi kendine amaç edinen veraset ve intikal vergisinin mantığına ters düşmektedir. Büyük vergi geliri kayıplarının yaşanmasına sebebiyet veren bu hükmün bir an önce tekrar ele alınması elzemdir. Bizim bu konudaki önerimiz ise değerlemenin “vergi değeri” yerine “rayiç bedel” ile yapılması olacaktır.

Henüz tamamlanmamış binanın veraset yolu ile mirasçılara intikali ve daha sonrasında varislerce tamamlanan binanın kat mülkiyetine dönüştürülmesi durumunda mirasçılardan birinin mülkiyetinde bulunan kısmı satması değer artış kazancı olarak gelir vergisine mi tabi olacaktır yoksa veraset ve intikal vergisinin konusunu mu oluşturacaktır? Soruya ilişkin cevap Danıştay tarafından şu şekilde verilmiştir; Gelir Vergisi Kanununun 80’nci maddesine göre ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilememektedir. Bununla beraber murisin ölmeden evvel arsa üzerindeki binanın inşaatına başlanılmış olduğu açıktır. Sonuç olarak söz konusu dairenin satışından dolayı elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak görülmeyerek veraset ve intikal vergisine tabi olacaktır.⁷⁴ Daha genel bir ifadeyle, arazi ve bina, voli mahalleleri ve dalyanlar, taşınmaz olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahliye ve yükleme araçlarının ivazsız olarak iktisap edilmesi durumunda bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı sayılmayacağından gelir vergisinin konusunu oluşturmayacaktır (GVK m. 70/1,2,4,7 ve m. 80/6).

Bazı durumlarda murisin arsasında yaptırdığı daireler tamamlanmadan ölüm gerçekleşebilir. Peki bu durumda veraset yolu ile intikal eden tamamlanmamış daireler için tamamlandığını varsayarak emlak vergisine esas olan değerle değerlemek doğru olacak mıdır? Danıştay’a intikal eden bir olayda, 1995 yılında vefat eden muris henüz hayatta iken arsasını kat karşılığında ... Belediyesine vermiş belediye ise arsayı ... Yapı Kooperatife devretmiştir. Sözleşme kapsamında henüz tamamlanmamış 66 daire için ikmalen salınan vergi yargıya taşınmıştır. Yargı kararı şu şekildedir: VİVK’nun 10³uncu maddesinin (b) bendine göre gayrimenkuller emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir. Olayda henüz tamamlanmamış olan binanın intikali söz konusudur. Öte taraftan inşaatın intikal tarihi başlangıcı itibarıyla emlak vergisine esas değer ile vefat tarihine değin söz konusu inşaat nedeniyle yapı kooperatifin diğer üyelerince ödenmiş olan aidatlar esas

⁷⁴ “Dn.3.D. 05.07.2005 E:2004/2711 K:2005/1657”

alınarak her bir bağımsız bölüm için toplam emlak değeri ile beraber intikal eden tamamlanmamış bağımsız bölümler beyan edilmiş ve ödenmiştir. Ayrıca VİVK'nun ilgili maddesinde tamamlanmamış taşınmazların nasıl değerlendirileceği belirtilmemiştir. Bununla beraber inşası bitmemiş yapı için bitmiş gibi kabul ederek emlak vergisi üzerinden yapılan değerlendirme ile ikmalen vergi salınması hakkaniyete uygun değildir.⁷⁵

Gayrimenkullerin değerlemesinde belediyelere düşen görevi konu alan bir Danıştay kararında; Olayda murisin ortak olduğu şirkete ait olan gayrimenkul için beyannamede gösterilen değerin emlak vergisi değerinden düşük olması nedeniyle mirasçılar adına ikmalen vergi salınmıştır. Mahkemeye taşınan tarhiyatın iptal edilmesi üzerine karar temyize taşınmıştır. Danıştay, gayrimenkullerin hem VİVK'nun 10'uncu maddesinde hem de VUK'nun 297'nci maddesinde açıkça belirtildiği üzere emlak vergi değeri ile değerlendirileceğini belirterek, mirasçılarca hesaplanan vergi değerinin doğruluğunun kontrolü için ilgili taşınmazın bulunduğu yerdeki belediyece yapılacak olan inceleme sonucuna bakılması lazım gelirken, Vergi Mahkemesince yazılı gerekçe üzerinden karar verilmesi yerinde bulunmamıştır. Bu nedenle Vergi Mahkemesinin verdiği iptal kararı hükümsüz kılınmıştır.⁷⁶ Özetle, gayrimenkullerin emlak vergisinden düşük değerlendirilmiş olduğu iddiasının sınanması için en sağlıklı yolun ilgili gayrimenkulün bulunduğu yerdeki belediye nezaretinde değerlendirme tespitinin yaptırılması olduğu söylenebilir.

Mükellefler ile idarenin yaptığı değerlendirme arasında çıkan farka göre vergi, vergi ziyai cezasının yarısıyla beraber alınır. Ancak söz konusu düzenlemede gayrimenkuller hariç tutulmuştur (VİVK madde 10/5). O halde gayrimenkullerin değerlendirilmesinde mükellefi ile idare arasında bulunacak farklılığa ilişkin olarak cezai tarhiyat söz konusu olmayacaktır. Bu konuya istinaden yargıya intikal eden bir olayda, 1986 yılında verasetten intikal eden gayrimenkuller için değerlendirme gününü 1983 yılı olarak belirleyen mükellef için kusur cezalı vergi salınmıştır. Söz konusu işlemin yargıya taşınması üzerine Vergi Mahkemesi, değerlemenin mirasın açıldığı yani miras bırakanın öldüğü zaman olan 1986 yılının esas alınarak yapılması gerektiğine ve cezanın da kesilmesinin uygun olduğuna karar vermiştir. Temyize giden kararın vergi aslına ilişkin kısmı aynen kabul edilirken cezaya gelince her ne kadar VİVK'nun 10'uncu maddesinin beşinci fıkrası gereğince intikal eden malların değerlendirilmesinde, vergi mükelleflerinin yapacağı birinci tarhiyat ile idarenin yapacağı ikinci tarhiyat arasında oluşan fark için cezalı tarhiyata gidilmesi hüküm

⁷⁵ “Dn.7.D. 29.04.1998 E:1997/4632 K:1998/1609”

⁷⁶ “Dn.7.D. 12.04.2005 E: 2002/1784 K: 2005/652”

altına alınmış olsa da aynı düzenleme ile gayrimenkuller istisna tutulmuştur.⁷⁷ Benzer bir kararda da hibe yolu ile edindiği kuru mülkiyetli taşınmazın arsa olarak bağışlanmasına rağmen, mükellefin verdiği beyannamede taşınmazın arazi değerinin gösterilmesi nedeniyle ortaya çıkan matrah farkı için salınan cezalı tarhiyatın ceza kısmı VİVK'nun 10'uncu maddesinin beşinci fıkrası gerekçe gösterilerek iptal edilmiştir.⁷⁸

2.4.1.3. Menkul Malların ve Gemilerin Değerlemesi

Burada ilk olarak menkul mallardan kastımızın bilgisayar, otomobil, kitap ve çanta gibi mallar olduğunu her ne kadar menkul kıymetlerinde menkul mallar kapsamına girse de menkul kıymetlerin menkul mallardan farklı olarak normal şartlar altında borsa rayici ile yapıldığını hemen belirtelim (VUK m. 279).

Menkul mallar, VİVK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendine göre, rayiç bedelle yani iktisadi değerler değerlendirilme günündeki normal alım satım bedeli ile değerlendirilir. Bir başka deyişle kendine ivazsız suretle menkul mal intikal eden gerçek ve tüzel kişiler ilk tarhiyatlarında bu malları değerlendirirken rayiç bedeli kullanacaklardır. Normal alım satım bedeli olarak ifade ettiğimiz rayiç bedelin tespitinde malın satışında hem mal sahibinin hem de alıcının vereceği bedel göz önünde bulundurulmalıdır. (Maç & Jamali, 1999) Gayrimenkul mallar için daha önce ifade ettiğimiz değerlemenin vergi değeriyle yapılması nedeniyle taşınmazın gerçek değerinin çok altında kalan tutarlarla vergileme yapılmasından dolayı yaşanan vergi kaybı sorunu anlaşılacağı üzere menkul mallar için geçerli değildir. Kanun koyucunun menkul mallar için etkin vergi geliri elde etmek adına böylesine doğru bir hükmü tahsis etmişken gayrimenkul mallar için titiz davranmaması düşündürücüdür.

Ticari sermayeye dahil olmayan menkul malların idarece yapılacak olan ikinci tarhiyatında ise kullanılacak değerlendirme ölçüsü emsal bedeldir (VUK m. 293). Takdir komisyonlarınca bu malların değerlendirilmesi yapılırken dikkate alınacak unsurlar malın piyasadaki değeri, malın maliyeti, amortisman veya değer kazanma durumlarından oluşmaktadır. (Maç & Jamali, 1999)

Kıymetli madenler yahut sanat eserlerinin değerlendirilmesinde takdir komisyonları genelde bilirkişilere danışmaktadır. Ancak pek kıymetli ve nadir bir sanat eserinin değerlendirilmesinde emsal

⁷⁷ “Dn.9.D. 19.10.1990 E:1989/2930 K:1990/3220”

⁷⁸ “Dn.7.D. 18.04.2001 E:2001/435 K:2001/1343”

değerin gerçeğe yaklaşması ziyadesiyle zor olacaktır. Öte yandan menkul malların beyan dışı bırakılması gayrimenkullere nispeten oldukça kolay olduğu için çoğu zaman matraha dahi girmemektedir. (Maç & Jamali, 1999)

Söz konusu menkul mallar eğer veraset yolu intikal etmişse o halde değerlendirme günü ölüm tarihidir. Ancak bu malların veraset dışı yollarla herhangi bir şekilde ivazsız suretle intikali durumunda ise değerlendirme günü mülkiyet teslim ile geçtiğine göre teslim tarihinde veya bir sözleşme yapıldı ise sözleşmenin yapılmış olduğu gündür (Karagözoğlu, 1983, s. 174).

Emsal bedel gerçek değeri olmayan, bilinmeyen ya da bilinse bile tam olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde benzerine kıyasla sahip olacağı değerdir. Emsal bedel tespitinde üç sıra vardır. Birinci sıra olan ortalama fiyat esasında, aynı tür malların sırasıyla değerlemenin yapılacağı ayda ya da bir önceki veya bir daha önceki aylarda satış yapılmış ise emsal bedeli mükellef tarafından çıkarılacak olan “ortalama satış fiyatıdır.” Ancak bu usulün uygulanabilmesi için aylık satış miktarının emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına kıyasla yüzde yirmi beşten az olmaması şartı aranmaktadır. İkinci sıra olan maliyet bedeli esasında, malın maliyet bedeli biliniyor yahut bilmek mümkün ise mükellef maliyet bedeline toptan satışlar için yüzde beş, perakende satışlar için yüzde on eklemek sureti ile emsal bedeli tespit edebilir. Eğer bu iki yöntemle de malın değeri belirlenemiyorsa o halde ilgili olanların başvuruları üzerine emsal bedel üçüncü sıra olan takdir esasına göre takdir komisyonlarınca belirlenir. Örneğin, intikale konu servet unsurunun ticari araçlar olduğu bir olayda, Danıştay bu araçların emsale göre yapılacak olan değer tespiti için takdir komisyonlarına gidilmesinin uygun olacağını belirtmiştir.⁷⁹ Takdir bu şekilde yapılacağı vakit maliyet ve piyasa değeri araştırılır ve eğer eşya kullanılmışsa ki çoğu zaman böyledir o halde yıpranma durumları da dikkate alınmalıdır. Her ne kadar takdir komisyonlarının takdirine karşı dava açmak mümkün olsa da bu davanın açılması ne verginin tahakkukunu ne de tahsilini durduracak mahiyette değildir (VUK m. 267).

Gemilerin değerlendirilmesi, menkul malların değerlemesi ile aynı esaslara sahiptir. Yani gemiler mükelleflerce değerlendirilirken rayiç bedel ölçüsünü kullanırken idarece yapılacak olan ikinci tarhiyatta ise kullanılacak değerlendirme ölçüsü emsal bedeldir (VİVK m. 10/2(c) ve 293).

⁷⁹ “Dn.Vergi Dava Daireleri Kurulu. 29.05.2013 E:2011/521 K:2013/211”

2.4.1.4. Hisse Senetlerinde Değerleme

Hisse senedi çıkarma yetkisine haiz şirketler tarafından işletme hukuku mevzuatına uygun olarak çıkarılan ve şirketin sermayesine katılma payını gösteren senede hisse senedi bir diğer ifadesi ile aksiyon denilmektedir. Bu kâğıda sahip olanlar, hisse senedini çıkaran şirketin ortağı olduklarından dolayı şirket faaliyetlerinden doğan karlardan temettü ya da dividant olarak adlandırılan kazanç payı alırlar. Hisse senetleri nama ve hamiline yazılı olarak ikiye ayrılır. Bunlardan birincisi yani nama (ada) yazılı olanlarda devir bazı şekil koşullarına bağlanmış iken hamiline (taşıyıcısına) yazılı hisse senetlerin devri ise sadece teslim ile gerçekleşebilmektedir (Yalkın, 2012, s. 311-312).

Hisse senetlerinin değerlemesinde borsada kayıtlı olup olmamasına göre iki farklı ölçü kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi ölüm tarihinden itibaren önceki üç yıl içerisindeki en son işlem değeridir ki bu yöntemle değerlendirilmesi için hisse senedinin borsada kayıtlı olması gerekmektedir. Ancak hisse senedi borsada kayıtlı değilse yahut kayıtlı olmasına rağmen ölüm tarihinden itibaren üç yıl içinde işlem görmemiş ise o halde itibari değerle, yani üzerinde yazılı olan değerle, değerlendirilmelidir (VİVK m. 10/2(d)). Sonuç olarak mükellef tarafından yapılacak olan birinci tarhiyatta hisse senetleri için borsada kayıtlı olup olmadığına göre ya ölüm tarihinden itibaren en son üç yıl içerisindeki işlem değeri ya da itibari değeri esas alınacaktır. Öte yandan dikkat edilecek olursa bu değerlemenin hisse senetleri için kullanılabilmesi için intikalın veraset yolu ile olması gerekmektedir. Bir başka deyişle kanun maddesinden söz konusu değerlendirme için herhangi bir suretle gerçekleşen ivazsız intikal değil ölüm dolayısıyla yani verasetten gerçekleşen bir intikalın olması gerekmektedir. Bu nedenle veraset dışındaki ivazsız hisse senedi intikalının nasıl değerlendirileceği bu madde de açık kalmaktadır (Özzybek, 1976, s. 186).

Vergi idaresince yapılacak olan ikinci tarhiyatta ise bu hisse senetlerinin ticari sermayeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın borsada kayıtlı hisse senetleri için borsa rayici ile borsada kayıtlı olmayanların ise emsal bedelleri ile değerlendirilmesi esas alınmıştır. Ancak borsa rayicinde bir muvazaa sezilirse borsa rayici yerine emsal bedel ölçüsü kullanılabilir (VUK m. 294/1). Kendisine veraset yolu ile intikal eden hisse senetleri için düşük beyan verilmesi nedeniyle takdir komisyonunca belirlenen değer üzerine tarhiyat sonrası uzlaşılan ve normal tarhiyat tarihi ile uzlaşma arasında geçen işlemler için gecikme faizi tahakkuk ettirilen olay, yargıya intikal etmiştir. Vergi Mahkemesi faiz istenebilmesi için işlemin re'sen, ikmalen yahut idarece yapılmış olmasına bağlı olduğu gerekçesiyle işlemi iptal etmiş ancak Danıştay tarafından bu karar

bozulmuştur. Bozma kararının gerekçesi şu şekildedir; VİVK'nun 10'uncu maddesine göre veraset ve intikal vergisi iki aşamalı bir tarhiyata sahiptir. Birinci tarhiyat mükelleflerce yapıldıktan sonra, idare ikinci tarhiyatı yapacak ve bulunan farklara nazarında ikmalen vergi tarhiyatı gerçekleştirilecektir. Tarhiyatın takdir komisyonunca ikmalen yapılması nedeniyle VUK'nun 112'nci maddesi uyarınca gecikme faizi istenilmesinde bir sakınca yoktur.⁸⁰

Hisse senetlerinin veraset yolu ile intikalinde vergilendirme açısından en büyük sorunlardan birisi hamiline yazılı hisse senetleridir. Bu senetlerin üzerinde kime ait olduğu yazılmaz. Bu kağıt kimin elinde ise sahibi de o sayılır. Hisse senetlerinin tamamı hamile yazılı olan bir anonim şirket düşünelim. Anonim şirket ortağının ölümü durumunda mirasçılar bir araya gelip muristen kalan hamiline yazılı hisse senetlerini kendi aralarında vergi idaresinde gizli bir şekilde paylaştıklarında bu senetler için veraset ve intikal vergisi alınması genelde pek mümkün olmaz. (Maç & Jamali, 1999, s. 280) Açıkçası bu sorun hakkında önerebileceğimiz somut bir öneri bulunmamaktadır. Çünkü bu kağıtların üzerinde sahibinin kim olduğu ya da oldukları yazmadığı için kayıt dışı ivazsız intikalleri pek müsait görünmektedir.

2.4.1.5. Tahvilin Değerlendirilmesi

Anonim şirketler, iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu müesseseleri tarafından genellikle uzun vadeli ödünç para bulmak için nominal değerleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil bir diğer ifadesi ile obligasyon denilir. Hisse senedinden farklı olarak tahvil çıkarılanlar kar etsin ya da etmesin tahvil sahiplerine, üstlendiği faizi ödemek zorundadırlar. Hisse senetleri gibi tahvillerde nama ve hamiline olarak düzenlenebilmektedir (Yalkın, 2012, s. 312).

Tahvillerin değerlendirilmesine gelecek olursak VUK'nun 266'ncı maddesine bakmamız gerekir (VİVK m. 10/2(e)). Bu maddede ki değerlendirme ölçüsü ise "itibari değer" yani tahvilatın üzerinde yazılı olan değerdir (VUK m. 266). Bir başka deyişle mükellefler kendilerine ivazsız yolla intikal eden tahvilleri değerlendirirken tıpkı borsada kayıtlı olmayan hisse senetlerinde olduğu gibi itibari değeri dikkate alacaklardır.

Vergi idaresi tarafından yapılacak olan ikinci tarhiyatta ise söz konusu tahvillerin değerlendirilmesinde kullanılacak olan değerlendirme ölçüsü ticari sermayeye kayıtlı olup

⁸⁰ "Dn.7.D. 14.04.2016 E:2013/5142 K:2016/3932"

olmadığına bakılmaksızın borsa rayici ancak borsada kayıtlı değilse o halde emsal bedeldir (VUK m. 294).

2.4.1.6. Yabancı Paraların Değerlemesi

VİVK'nun 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasında yer alan (f) bendinde yabancı paraların nasıl değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Yani değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerleri dikkate alınır. Ancak borsa rayicinin bulunmadığı durumda Maliye Bakanlığınca (Hazine ve Maliye Bakanlığı) belirlenecek kura göre değerlendirilir. Sonuç olarak ivazsız yolla yabancı para iktisap eden gerçek ve tüzel kişiler bu paralar için yapacağı ilk tarihyatta varsa borsa rayicini yoksa bakanlıkça belirlenen kuru esas alacaktır.

Yabancı paraların vergi idaresince yapacağı ikinci tarihyatta kullanılacak olan ölçüde ise VUK'nun 294'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ikinci bölüm hükümlerine atıf yapılmıştır. İkinci bölümdeki ilgili hüküm olan VUK'nun 280'inci maddesine geçmeden evvel hemen bu değerlemenin yabancı paralarla birlikte bu paralar ile düzenleniş olan borç ve alacak senetlerine de uygulanması gerektiğini belirtelim.

Yabancı paraların değerlendirilmesinde idarece yapılacak olan ikinci tarihyatta da birinci tarihyatta olduğu gibi borsa rayici esas alınır. Ancak borsa rayicinde bir muvazaa sezilirse o halde değerlendirme ölçüsü için esas alınacak kıstas alış bedeli olacaktır. Eğer söz konusu yabancı paranın borsa rayici yoksa o halde ilk tarihyatta olduğu gibi yine ilgili bakanlığın belirleyeceği kura göre değerlendirme yapılacaktır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bu usul yabancı paralar üzerinden düzenlenen senetli yahut senetsiz alacak ve borçlar içinde aynen geçerlidir. Bunlardan vadesi gelmemiş olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerine göre değerlendirme günü kıymetine indirgenebilir. Ancak senette faiz oranı yazılmamışsa değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınmalıdır (VUK m. 280).

Peki, uygulamadan kalkmış ve antika değeri olan yabancı bir paranın ivazsız olarak intikali durumunda değerlendirme neye göre yapılacaktır? Kanunda her ne kadar yabancı paranın tedavülde olması gerektiği ayrıca belirtilmemişse de yabancı paradan kasıt Türk parasının haricinde tedavülde bulunan paralar olarak anlaşılmalıdır. O halde uygulamadan kalkmış bulunan yabancı paraların ivazsız suretle intikalinde değerlendirme yapılırken menkul mallar için kullanılan değerlendirme

ölçüsünün kullanılması yerinde olacaktır (Karagözoğlu, 1983, s. 176-177). Herhangi bir karışıklığı mahal vermemek adına VİVK'nun 10'uncu maddesinin (f) bendine, "Yabancı paralar..." ibaresinin önüne "Tedavüldeki" ibaresinin konulması doğru olacaktır.

2.4.1.7. Hakların Değerlemesi

Hak hukuk düzeni tarafından korunan ve hakkın sahibine bu korumadan faydalanma yetkisi veren menfaat olarak ifade edilmektedir. (Zapata, 2015, s. 29) Kamu ve özel olarak iki çeşittir. Kamu hakları kamu hukukundan doğan kişi hakları, sosyal ve ekonomik haklar ve siyasi haklardır. Özel hukuktan doğan haklar ise mülkiyet hakkı, irtifak hakları (intifa hakkı, oturma hakkı, üst hakkı, kaynak hakkı ve diğer irtifak hakları), rehin hakkı, taşınmaz yükü vd. şeklinde çok sayıda çeşidi vardır (Zapata, 2015, s. 29-32).

Hakları genel olarak taşınmaza bağlı olan ve olmayanlar halinde sınıflandıracak olursak bunlardan taşınmaza bağlı olmayan haklara ilim, edebi sanat eseri üzerindeki haklar örnek olarak gösterebiliriz (Maç & Jamali, 1999, s. 287). Taşınmaza bağlı olan ve tapu siciline tescil edilen hakları ise mülkiyet hakkı, irtifak hakları ve taşınmaz yükleri ile rehin hakları şeklinde sıralayabiliriz (TMK m. 1008).

Hakların değerlemesinde mükelleflerin esas alacağı değerlendirme metodu bu hakların tapu siciline kaydedilip edilmeme durumuna göre değişmektedir. Sicile tabi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değeridir. Ancak bu sicilde değeri gösterilmeyen haklar ile bunlar dışında her türlü hakların (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) değerlendirilmesi mükellef tarafından yapılmayacak ve ilk tarhiyatta dikkate alınmayacaktır (VİVK m. 10/2(g)). Burada mükellefin söz konusu hakkın kendisine ivazsız yolla intikal ettiğini tabi ki beyan ile bildirmek zorundadır. Ancak beyan ederken tapu siciline kaydedilmemiş bir hak için değerlendirme mükellef tarafından yapılmayacaktır.

Hakların vergi idaresi tarafından değerlendirilmesinde, eğer bu haklar tapu siciline kaydedilmiş ise tescilleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedel esas alınacaktır (VUK m. 296/1). Bir başka ifade ile eğer hak sicile kaydedilmiş ise gerek mükellef tarafından yapılacak birinci tarhiyatta gerekse vergi idaresince yapılacak ikinci tarhiyatta değerlemeye esas alınan değer tesisleri sırasında sicile kaydedilen bedel olacaktır. Ancak tapu sicilinde bedeli gösterilmemiş veya sicile tabi olmayan her türlü haklar (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleri ile

değerlemeye tabi tutulur (VUK m. 296/2). O halde mükellef tarafından sıfır değerle beyan edilen bu haklar vergi idaresi tarafından emsal bedel ile değerlendirilecektir.

VUK'nun 296'ncı maddesinin üçüncü fıkrasında ivazsız olarak intikal eden intifa haklarının değerlendirme şeklini ayrıntılı bir şekilde hükme bağlamıştır. Bu düzenlemelere geçmeden mülkiyet hakkından sonra sahibine en geniş yetkileri sunan intifa hakkının, bir malı kullanma ve semerelerinden yararlanma yetkisi veren bir irtifak hakkı türü olduğunu belirtmek istiyoruz (Zapata, 2015, s. 31). VUK'un 296'ncı maddesine göre intifa hakları şu şekilde değerlendirilecektir;

- İntifa hakkı sahibi intikal tarihinde yirmi yaşından küçük ise taşınmazın emsal bedelinin 7/10'u intifa hakkının, 3/10'u çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılacaktır.
- İntifa hakkı sahibi intikal tarihinde yirmi veya yirmi yaşından büyük ise yukarıda bahsettiğimiz oranlar her on senede bir intifa hakkından 1/10 düşülürken çıplak mülkiyet hakkına ise 1/10 ilave edilir.
- İntifa hakkı sahibi intikal tarihinde yetmiş veya yetmiş yaşından büyükse emsal bedelin 1/10'u intifa hakkının, 9/10'u çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılacaktır.
- Sabit bir süre için tayin edilmiş intifa hakkının değeri kişinin yaş durumu dikkate alınmaksızın sürenin her tam on senesi için taşınmazın emsal bedelinin 2/10'u olarak hesaplanır.
- Ömür boyunca aylık gelir şeklinde olan karşılıksız intikallerde bu gelirin ödeneceği en üst süreye göre toplam olacağı miktar tespit edilerek intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihte yaşı ellinin üzerinde ise bu yaştan fazla olan her bir yaş yılı için bu tutardan 1/20 oranında indirilmek suretiyle değerlendirilecektir. Ancak ömür boyunca aylık gelir, belirli bir sermaye ödenerek ortadan kaldırılmış ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.
- Hayat kaydıyla ödenen rant şeklinde ivazsız intikallerde ödemenin başladığı tarihte intifa hakkı sahibinin yaşı 40'tan küçük ise rantın bir yıllık tutarının 20 katı, 40'tan büyük ise bu yaştan yukarı her tam on yıllık bir devre için 20 katın ¼'ü indirilerek bulunacak olan tutar, 70'ten büyükse rantın bir yıllık tutarındaki değeri takdir olunur.

2.4.1.8. Alacak ve Borçların Değerlemesi

VİVK'nda alacak ve borçlar için ayrı bir değerlendirme ölçüsüne yer verilmemiştir. Ancak aynı Kanununun 10'uncu maddenin ikinci fıkrasında eğer bu kanunda intikal eden mal ile ilgili bir

değerleme ölçüsü yer almıyorsa VUK'nun "Servetleri Değerleme" başlıklı üçüncü bölümüne bakılması gerektiği ifade edilmiştir. Bu bölüme bakıldığında alacak ve borçların VUK'nun 295'inci maddesi aynı Kanunun ikinci bölümdeki hükümlerine atıf yapmaktadır. VUK'nun "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlıklı ikinci bölümüne bakıldığında alacaklar 281'inci maddede ve borçlar ise 285'inci maddede düzenlenmiştir.

Veraset ya da herhangi bir ivazsız yolla intikal eden borç ve alacakların mükellef tarafından birinci tarhiyat için değerlemesinde kullanılacak ölçüt mukayyet değerdir. Hatırlayacağımız gibi mukayyet değer iktisadi değer, muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. O halde borç ve alacakların değerlemesinde mükellefler muhasebe kayıtlarından yararlanacaklardır. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan borç ve alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınmalıdır. Ayrıca belirtmek gerekirse, vadesi henüz gelmemiş senede bağlı olan borç ve alacaklar değerlendirme gününün kıymetine indirgenebilir. İndirgeme işlemi sözleşmede yazan faiz ile yoksa TCMB'nin resmi iskonto oranı kullanılarak gerçekleştirilir. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri ise bu borç ve alacakları ya TCMB'nin resmi iskonto oranı ile ya da kendi işlemlerinde kullandıkları faiz oranı ile indirgeyebileceklerdir (VUK m. 281 ve 285). 04.12.1985 tarihli ve 2339 sayılı Kanunun 22'inci maddesinde yapılan düzenleme ile alacak senetlerini değerlendirme gününe indirgeyen mükellefler, aynı işlemi borç senetlerine de yapmak zorunda bırakılmışlardır. O zaman kendisine ivazsız yolla hem borç hem alacak intikal eden mükellef eğer alacağı değerlendirme gününe indirgeyecek ise aynı şekilde borç senetlerine de bu indirgeme işlemi uygulanmalıdır.

İkinci tarhiyatta alacak ve borçların değerlemesi ise takdir komisyonlarınca yapılır (VUK m. 298). Borç ve alacaklar için servetin değerlendirme tarihindeki net değerinin, ihtilafı olup olmaması, şüpheli olup olmaması, tahsil olanağının olup olmaması gibi unsurlar nedeniyle bu belirlemenin mükellef tarafından yapılmasının çok zor olması gibi nedenlerden dolayı takdir komisyonunun daha yerinde bir değerlendirme yapabileceği düşünülebilir. (Maç & Jamali, 1999, s. 299) Tıpkı ticari sermayenin değerlemesinde olduğu gibi burada borç ve alacakların değerlendirilmesi de teknik bilgi gerektirebilir. Bu nedenle daha önce söylediğimiz gibi borç ve alacaklar için mükellefin birinci tarhiyatı ile idarenin yapacağı ikinci tarhiyat arasında ortaya çıkan matrah farkı üzerinden bir vergi cezası alınması tarafımızca uygun görülmemektedir.

2.4.2. Değerleme Günü

İki aşamalı bir tarhiyat sistemine sahip olan veraset ve intikal vergisinin matrahının tespitinde en az değerlendirme ölçüleri kadar değerlendirme gününde büyük önem arz etmektedir. Eğer kanun koyucu tarafından açık bir değerlendirme günü belirlenmemiş olsaydı değerlemeyi yapan mükellef ile vergi idaresinin aralarında zaman farkının kaçınılmaz olurdu. Bu nedenle kanun koyucu hem mükellefin hem de idarenin aynı şekilde uyacağı değerlendirme gününü belirleme yoluna gitmiştir (Maç & Jamali, 1999, s. 305).

VUK'nun 259'uncu maddesine göre değerlemede, iktisadi değerlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerlerin esas alınacağı belirtilmiştir. O halde veraset ve intikal vergisinin değerlendirme günü için VİVK'nun ilgili maddesine bakmamız gerekir. Bu bağlamda, VİVK'nun "Değerleme Günü" başlıklı 11'inci maddesinde iki farklı değerlendirme günü belirtilmiştir. Bunlardan birisi veraset yolu ile olan intikallerde mirasın açıldığı gün iken diğeri veraset dışında diğer suretle ivazsız intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği gündür.

2.4.2.1. Veraset Yolu İle Olan İntikallerde Değerleme Günü

Türk Medeni Kanunu'nun "mirasın geçmesi" başlıklı ikinci kısmının "mirasın açılması" başlıklı birinci bölümünün 575'inci maddesinde mirasın, miras bırakanın yani murisin ölümü ile açılacağı hükme bağlanmıştır. O halde kendine veraset yolu ile mal intikalinin gerçekleşmesi durumunda kişi değerlendirme günü olarak miras bırakanın ölüm gününü belirlemelidir. Hemen belirtelim ki veraset yolu olan intikallerin değerlendirme gününde malın menkul ya da gayrimenkul olmasının bir önemi yoktur. Önemli olan murisin vefat ettiği gündür. Örneğin, 03.03.2017 yılında vefat eden (A)'dan (B)'ye veraset yolu ile Toyota marka bir taşıt intikal etmiştir. (B)'nin taşıtı hukuki olarak iktisap ettiği tarih ise 04.04.2018'dir. Bu durumda (B) taşıtın değerlemesini yaparken taşıtı hukuken iktisap ettiği tarihi değil miras bırakan (A)'nın vefat ettiği 03.03.2017 tarihini dikkate alacaktır. Tekrar etmek gerekirse burada (B)'nin değerlendirme gününü tespit etmesi için ne malın niteliği ne de ne zaman iktisap ettiğinin bir önemi yoktur. Dikkate alınacak tek kıstas murisin ölüm tarihidir.

Dava yolu ile sonradan kazanılan verasetten olan ivazsız iktisaplarında değerlendirme gününün kararın açıklandığı gün değil mirasın açıldığı gün olduğuna dikkat etmek gerekir. Danıştay'a intikal eden bir olayda muris ve eşinin bir bankada müşterek "veya" ibareli hesapta bulunan para,

miras bırakanın vefatından birkaç gün sonra çekilmiştir. Bunun üzerine murisin eşi dışındaki diğer mirasçılarını banka hesabında bulunan yaklaşık 92.000 Alman parasının yarısının terekeye dahil edilmesi gerektiği gerekçesiyle Asliye Hukuk Mahkemesine açılan dava sonucunda, ilgili tutarın terekeye dahil edilmesine karar verilmiştir. Terekeye dahil edilecek tutar ise VİVK'nun 11'inci maddesi gereği murisin ölüm tarihinde müşterek banka hesabında bulunan paranın o günkü değeri olacaktır. Bu nedenle hesaptaki paranın yarısı eşin sayılacağından ve geri kalanın yarısı da eşin hissesi sayılacağından 23.000 Alman parası davacı mirasçılara hisseleri oranında intikal edecektir. Bununla birlikte Asliye Hukuk Mahkemesinde dava açtıkları gerekçesiyle müşterek hesaptaki Alman paraları için beyannamelerini vermeyen mirasçılar adına salınan ağır kusur cezalı veraset ve intikal vergisi iptal edilmemiştir.⁸¹ Ancak Maliye Bakanlığının bir muktezasında, miras bırakan hayatta iken elinden rızası olmaksızın çıkmış olan mallar için mirasçılar tarafından açılan dava sonucunda iktisap edilecek malların değerlemesi ölüm tarihine göre yapılmayacağı ifade edilmiş ve bu durumda değerlendirme günü mahkeme kararının verildiği gün olarak kabul edilmiştir (Maç & Jamali, 1999, s. 306).⁸² Görüldüğü üzere ilgili Danıştay kararı ile ilgili Mukteza bir birleriyle çelişmektedir. Bize göre, VİVK'nun 11'inci maddesinde değerlendirme gününün miras yoluyla olan intikallerde mirasın açıldığı gün şeklinde açıkça belirtildiği ve istisnai durumlardan da bahsedilmediği için, bu vakalarda değerlendirme gününün mahkeme kararının açıklandığı değil ölümün meydana geldiği gün olarak belirlenmesi uygun olacaktır.

Mirasın açılma yeri ise miras bırakanın ikametgahının bulunduğu yerdir. Burada murisin öldüğü yer değil yerleşim yerinin bulunduğu yer yani ölen kişinin ikametgahının bulunduğu yerin kastedildiğine dikkat etmek gerekir. Ayrıca murisin tasarruflarının iptali ve tenkisi, paylaşırma ve istihkak davaları yine bu yerleşim yeri mahkemesinde görülecektir (TMK m. 576).

Vasiyet yoluyla olan intikallerinde daha önce belirtildiği gibi veraset yolu ile olan intikallerden sayılması nedeniyle değerlendirme gününün burada da ölüm tarihi olduğu söylenebilir. Ancak vasiyetler üzerine mirasçılar tarafından dava açıldığında değerlendirme gününün ölüm tarihi mi yoksa mahkeme kararı mı olduğu hususunda aynı doğrultuda bir içtihat sağlanabilmiş değildir.⁸³

⁸¹ “Dn.Vergi Dava Daireleri Kurulu. 27.09.2002 E:2002/149 K:2002/336”

⁸² “M.B. Muk. 30.1.1996 – GEL.0.60/6000-2079/4879”

⁸³ “Dn.11.D.15.5.1993, E:969/49 K:969/663” ve “Dn.7.D. 22.10.1987, E:1985/2960 K:1987/2320”

2.4.2.2. Diğer İvazsız İntikallerde Değerleme Günü

Yukarıda da belirtildiği gibi veraset dışında ivazsız olan intikaller yolu ile mal iktisabında değerlendirme günü, malların hukuken elde edildiği gündür. Malların hukuken iktisabı ise menkul mallar için teslim, gayrimenkul mallar için ise tapuya tescil ile gerçekleşecektir (Tan & Niyazi, 1967, s. 60).

Burada sorunun daha çok menkul mallar açısından tezahür ettiğini söylemek yanlış olmaz. Daha öncede ifade ettiğimiz gibi menkul malların ivazsız şekilde intikalinin vergi idaresinden saklanması tapuya tescil edilen gayrimenkul mallara nispeten çok daha kolaydır. Mesela kişiye dayısından pek kıymetli bir antika hediye edildiğinde bunun vergi denetim elemanlarınca tespiti son derece güç olacaktır. Bu durumda belirli bir süre sonrada olsa denetim elemanlarınca ivazsız intikalin gerçekleşmiş olduğu tespit edilirse değerlendirme günü şu şekilde belirlenecektir. Eğer kişi o malı ne zaman iktisap ettiğini ispatlayabilirse mükellefin dediği gün değerlendirme günü olacaktır. Ancak ispatlayamadığı durumda vergi denetim elemanlarının araştırmaları sonucunda bulacağı gün değerlendirme günü olarak kabul edilecektir (Maç & Jamali, 1999, s. 307).

Gayrimenkuller açısından ise ortaya çıkan sorun teslim tarihi ile tescil tarihi arasında geçen zamandan dolayı bu sürenin vergi dışı kalmasıdır. Tabii olarak kendine ivazsız şekilde gayrimenkul intikal eden biri bu taşınmazı fiili olarak teslim alsın ve kullanmaya başlasa dahi tapuya tescil işlemini çok sonraları yapabilir. Bu durumda değerlendirme günü teslim değil tabii ki tescilin yapıldığı gün olacaktır (Maç & Jamali, 1999, s. 308). Örneğin, baba (A) 2010 yılında evlenen oğlu (B)'ye bir ev hediye etmiş ancak tapuda herhangi bir tescil işlemi yapılmamıştır. Ancak 2018 yılında bu evin tescili yapılmıştır. Bu durumda değerlendirme günü evin kullanılmaya başlandığı 2010 yılı değil hukuken iktisap edildiği yani tapuya tescil edildiği 2018 yılı olacaktır. Haliyle tescilini zamanında yapmayan (B), vergi tahsilatını geciktirmiş olacaktır.

2.4.2.3. Değerleme Gününün Yarattığı Etkinsizlik

Miras uyuşmazlıkları nedeniyle bir vasiyet alacağı değerinin, değerlendirme için belirli olan günden uzun bir süre sonra tespiti iktisabın tarihi ve bu nedenle değerlendirme tarihi bakımından herhangi bir önem taşımayacaktır. Aynı şekilde söz konusu malın değerinin bu süre içerisinde artıp azalması da dikkate alınmayacaktır. Bir başka deyişle değerlendirme gününden sonra vergi artışı gerektiren durumlar için verginin yeniden tarhının yapılmayacağı gibi verginin azalması durumunda da vergi iadesi işlemi yapılmayacaktır (Akakça, 1969, s. 67-68). Yaşanan enflasyon nedeniyle bu durumun

ise genelde mükellefin lehine vergi idaresinin aleyhine sonuçlanacağı söylemek yanlış olmayacaktır.

Karşılaşılan bir diğer sorun ise mükellefiyetin başlangıcı ile değerlendirme gününün farklı zamanlarda olmasıdır. Kendisine veraset yolu ile bir mal intikal eden kişinin bu intikal için beyanname vermemesi ve uzun yıllar sonra bu kişinin idarece tespit edilip mükellefiyetinin tespit tarihinden başlamasına rağmen değerlendirme gününü murisin ölüm tarihinden başlaması kanunun mükellef yararına geriye yürüdüğünü göstermektedir. Örneğin, 20 yıl sonra ortaya çıkarılan bir ivazsız intikalde malların değerlemesi 20 yıllık enflasyona maruz kalacağından çok cüzi miktarlara indirgenmektedir. Bu miktarlarında istisna sınırlarını aşmaması durumunda ortada vergilendirilecek bir şey kalmamaktadır. Bu sorunu bertaraf etmek için vergiyi doğuran olay olarak şahsi mülkiyete geçişi veya intikalın, beyanname verilmesi ya da idarece tespiti anında kabul edilmesi ve tabi ki değerlendirme günü olarak da ilgili günün seçilmesi, bir çözüm önerisi olarak ileri sürülebilir (Karakoç, 1990, s. 106-107).

2.4.3. Tenzil Olunabilecek Borç Ve Masraflar

Matrahın tespitinde daha önce istisna tutarlarının matrahtan düşülmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. İşte buna ilave olarak istisnadan başka matrahtan düşülmesi gereken unsurlarda vardır. VİVK'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan parantez içi hükme göre matrahın tespiti için, gerekli olduğu durumda, yine aynı Kanunun 12'nci maddesinde yer alan borç ve masrafların indirilmesi gerekmektedir. Ancak bu tenzil işleminin yapılmasında aranan usul şartı, yapılan indirimlerin beyannameye açıkça gösterilmesidir (VİVK m. 12). Kanun koyucu bu şekilde vergi denetim elemanlarının işini kolaylaştırmış bulunmaktadır. Kişiler kendilerine ivazsız halde bir mal kaldığında bu malları için dolduracakları beyannameye borç ve masraflara ilişkin indirimleri beyannameye açıkça göstererek bu beyannameyi inceleyenlere araştırma alanı vermektedir.

Tenzil edilecek borç ve masraflar dört gruba ayrılmış vaziyettedir. Aşağıda açıklayacağımız üzere bunlar, miras bırakanın borçları, intikal eden mala bağlı olan borçlar, yabancı memleketlerde alınan vergiler ve cenaze giderlerinden oluşur (VUK m. 12). O halde ivazsız yolla mal iktisap eden kişiler bu mallara yönelik borç ve masrafların tenzilinde bu dört ana grup esas alınmalıdır. Bir başka deyişle bunlar dışındaki indirimlerin yapılmaması gerekir. Örneğin, 2000 yılında vefat eden Kemal Sunal için oğlu Ali Sunal tarafından Kemal Sunal'ın mirasının yaşatılması amacıyla

kendisine babasından miras kalan bir evi, Kemal Sunal'ın eşyalarının yer aldığı bir müze haline getirdiğini ve artık bu evin bunun dışında başka herhangi bir amaçla kullanılmayacağını varsayalım. Peki, bu durumda miras kalan evin tarafınca kullanılmadığını ve bu evin ortak mirasa adandığını söyleyerek bu evin VUK'na göre hesaplayacağı değerini, ilgili vergi dairesine ibraz edeceği beyannamede tenzil olarak gösterebilir mi? Hayır. Çünkü söz konusu tenzil girişimi VİVK'nda belirtilen tenzil edilebilecek borç ve masraflardan hiç birine uymamaktadır.

2.4.3.1. Miras Bırakanın İhticaca Salih Belgeye Dayanan Borçları

Verasetten olan intikallerde miras bırakanın ihticaca salih vesaika müstenit (kanıtlanabilir olan güvenilir belgelere dayanan) borçları ile vergi borçları matrahtan indirilecektir (VİVK m. 12/1(a)). Burada bahsedilen borçlar, miras bırakanın sağlığında çeşitli nedenlerle tezahür etmiş ancak ölümünden evvel ödenememiş veya ödenmemiş borçlar iken vergi borçları da yine benzer şekilde miras bırakanın iş veya teşebbüsünden doğan her türlü vergi borçlarıdır. Tabii bu vergi borçlarının murisin ölüm tarihine kadarki devreye ait olması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir (Arıca, 1981, s. 154). Böyle bir tenzilin gerçekleşebilmesi için iki şartın aynı anda mevcut olması gerekir. Bunlardan birisi söz konusu ivazsız intikalin veraset yolu ile gerçekleşmiş olmasıdır. O halde veraset dışı yollarla meydana gelen ivazsız intikallerde intikali gerçekleştirenin borçlarının tenzili mümkün değildir. Örneğin, iş adamı (A), öğrenci (B)'ye 100.000 TL hibede bulunmuştur. Bu durumda öğrenci (B)'nin, iş adamı (A)'nın şahsi borçlarını beyannamede göstererek tenzil etmesi mümkün değildir. Çünkü intikal veraset yolu ile gerçekleşmemiştir. Bir diğer şart ise söz konusu borçların kanıtlanabilir olması yani belgelere dayanması gerekmektedir. Kanun koyucunun böyle bir şartı koymasındaki maksat vuku bulacak muvazaaların önüne geçme isteğidir. Örneğin, (A)'nın (B)'ye 300.000 TL senetli borcu vardır. Bunun dışında belgeye dayalı bir borcu görünmemektedir. (A) 03.03.2017 tarihinde vefat etmiş ve tek çocuğu (C)'ye toplam 1.000.000 TL vergi değerli üç daire intikal etmiştir. Bu durumda (C) beyannamesini verirken (A)'nın (B)'ye olan 300.000 TL tutarında senetli borcunu matrahtan tenzil ederek ve matrahını 700.000 TL göstermesi gerekmektedir. Ancak (C), arkadaşı (D) anlaşarak babasının (D)'te 500.000 TL tutarında borcu varmış gibi göstererek matrahtan bu tutarı da düşüp sadece 200.000 TL beyan etmeye kalkmıştır. İşte kanun koyucu bu muvazaalı işlemlerin önüne geçmek için söz konusu murisin borçlarının ancak ve ancak kanıtlanabilir olması durumunda tenziline müsaade etmektedir.

Bahsedildiği üzere borcun tenzil edilebilmesi için ihticaca salih olması gerekir. Öte yandan dava konusu yapılan yani ihtilafli olan borçların tenzil edilmesi dava sonuçlanıncaya kadar

beklenilmelidir. Buna ilişkin Danıştay'a intikal eden bir olayda mirasçılar, miras bırakanın sağ olduğu zamana ait ve üzerinde borç bulunan menkul kıymeti pişmanlıkla ikinci beyanlarında bildirmişler ve bu menkul kıymete ilişkin dava konusu yaptıkları borcun tecilini talep etmişlerdir. Vergi idaresi pişmanlıkla verilen ikinci beyannameyi kabul edilerek tarhiyatı gerçekleştirmiş ancak borcun tecilini reddetmiştir. Vergi Mahkemesi ise VİVK'nun 13'üncü maddesini ileri sürerek tecilin reddi işlemini iptal etmiştir. Temyize taşınan olayda Danıştay'ın verdiği karar şu doğrultudadır. 13'üncü maddenin uygulanabilmesinin ön şartı borcun miras bırakanın sağlığında icra dairesine ya da mahkemeye intikal etmiş ve bu şekilde takip ediliyor olması iken olayda ilgili menkul kıymet üzerindeki iddia edilen borç için davanın murisin vefatından sonra açılması nedeniyle bu maddenin uygulanmasına olanak bulunmamaktadır. Borcun tenziline gelince, eğer ki mahkemeden söz konusu borcun varlığına ilişkin bir karar çıkacak olursa bunun VİVK'nun 12'nci maddesi gereği tenzil edileceği ortadadır. Bu sebeple mahkeme kararının beklenilmeden verilen kararda isabet bulunmamıştır.⁸⁴ Görüldüğü gibi, borcun tecil edilebilmesi için ihtilaflı borcun murisin sağlığında yargıya intikal etmiş olması gerekirken tenzili içinse mahkemeye intikal etmişse mahkeme kararının beklenilmesi uygun olacaktır.

Kimi durumlarda mirasçılar tarafından verilen beyannameye tenzili talep edilen borçlar vergi idaresinde ihticaca salih olmadıkları gerekçesiyle kabul edilmemektedir. Danıştay'a intikal eden bir olayda, 01.04.1993 tarihinde ölen murisin mirasçılarınca 1994 ve 1996 yıllarında verilen beyannamelerde tenzili talep edilen borçlar kabul edilmemiş ve kaçakçılık cezalı vergi salınmıştır. Mirasçıların tenzil talebinde bulunduğu kalemler; murisin ortağı olduğu limited şirketine yaklaşık 754.000.000 lira cari hesap borcu ve 750.000.000 lira sermaye taahhüt borcu, yine murisin ortağı olduğu anonim şirkete 375.000.000 lira cari hesaptan oluşmaktadır. Ancak bilirkişi incelemesi sonrasında söz konusu şirketlere olan cari hesaplardaki kaydedilmiş borçların, bu şirketlere ait olan defter ile belgelerin vefat tarihinden çok sonraki bir tarihe yansımından dolayı tespiti mümkün olmamış sadece limited şirketine olan 750.000.000 liralık sermaye taahhütlü borcun saptandığı ortaya konulmuştur. Bu nedenle mahkeme kararı, sadece bu borç ihticaca salih sayılacağı ve tenzilin yapılacağı doğrultusundadır. Ayrıca olayın insanın başına her zaman gelmeyeceği sebep gösterilerek kaçakçılık cezası yerine kusur cezasının uygulanmasına karar verilmiştir.⁸⁵ Görüldüğü üzere mirasçılar tarafından tenzil edilmek üzere gösterilen borçların tenzil edilebilmesi için kanıtlanabilir olması elzemdir.

⁸⁴ "Dn.7.D. 16.09.2002 E: 2000/4154 K:2002/2776"

⁸⁵ "Dn.7.D. 02.02.1999 E:1998/1679 K:1999/303"

Bir borcun kanıtlanabilir olması için kimi zaman sadece resmi kurumların yazısı ya da icra müdürlüğünce düzenlenen ödeme emirlerinin varlığı yeterli kabul edilebilir. Danıştay'a intikal eden olayda, mirasçılar tarafından verilen beyannamede murisin ortağı olduğu limited şirketindeki hisselerinin beyan edilmediğinin inceleme raporunca saptanması üzerine ikmalen tarhiyat yapılmıştır. Ancak mirasçılar tarafından, söz konusu şirkette murisin borçlarının terekeden tenzil edilmesi yönünde yapılan talebin idarece reddi sonrası olay yargıya intikal etmiştir. Temyize giden kararda Danıştay, Organize Sanayi Bölge Müdürlüğünün ilgili yazısı ile icra müdürlüklerince tutulan ödeme emirlerinin varlığıyla iddia edilen borcun gerçekten de ilgili limited şirketine ait olmasından bahisle ihticaca salih olunmuş şirkete ait bu borçların tenzil edilmesi gerekmektedir.⁸⁶

Veraset yolu ile mal iktisap edenlerin beyannamesini ilgili vergi dairesine ibraz ettikten sonra murisin bazı borçlarının olduğunu öğrenmesi halinde ek beyanname vererek bu sonradan öğrenilen murisin borçları için matrahtan tenzil isteminde bulunması uygundur. Aslında bu husus her ne kadar madde metninden açıkça anlaşılmasa da veraset ve intikal vergisinin esas amacının servet artışlarını vergilemek olduğu unutulmamalıdır. Murisin borçlarını karşılamak için mirasçı ya kendisine intikal eden mal ile ya da kendi şahsi servetiyle bu borcu ödemek durumunda kalacağı düşünüldüğünde burada malı ivazsız olarak iktisap edinenin hesapta olmayan fazladan bir giderinin olduğu şüphe götürmez bir gerçektir. İşte bu gerekçeyle beyanname verildikten sonra dahi olsa murisin borcunun olduğunu öğrenen mirasçılar buna ilişkin verecekleri ek beyanname ile vergi matrahından bu borcun tenzilin sağlanabilecektir.⁸⁷ Öte yandan geç fark edilen borçlar için sonradan ek beyan verme işlemi Danıştay da farklı şekillerde yorumlanmıştır. Kimi Danıştay kararında bu durum kabul edilirken⁸⁸ kimisinde ise kabul edilmemiştir.⁸⁹

Miras bırakan kimi nedenlerle ölmeye evvel davalık olmuş ve mirasçıları beyannamelerini vermeden dava murisin aleyhine tazminatla sonuçlanmış ise mirasçılar söz konusu tazminatı matrahtan tenzil edebileceklerdir. Aynı şekilde miras bırakanın ölmeye evvel olan ve mirasçılar tarafından ödenen kefalet borçlarının da tenzili mümkündür.⁹⁰ Bununla beraber miras bırakamı ait

⁸⁶ “Dn.7.D. 05.05.1998 E:1997/4350 K:1998/1734”

⁸⁷ “28.03.2003 tarihli ve B.07.0.GEL.0.60/6000-2274 sayılı Özelge”

⁸⁸ “Dn. 11.D. E:1966/1386 K:1966/2212”

⁸⁹ “Dn. 11.D. 28.11.1968, E:969/961 K:968/2002”

⁹⁰ “Dn.11.D.17.05.1966, E:965/259 K:966/1097”

olan geçmiş dönem sigorta primlerinin de mirasçılarca ödenmesi durumunda da tenzil mümkün olabilecektir (Maç & Jamali, 1999, s. 318-319).

Farklı olaylarda tenzili talep edilen birçok borç olabilmektedir. Bunlardan biride kira güvence bedelidir. Peki, Borçlar Kanununun 342'nci maddesinde geçen kira güvence bedelinin veraset yolu ile intikalinde tenzil edilebilmesi mümkün müdür? Aradığımız cevap Danıştay kararlarında yer almaktadır. Olayda, murisin sağlığında kiracıları tarafından verilen kira güvence bedelinin, mirasçılara intikalinde yapılan tenzil başvurusunun reddi sonrası işlem yargıya taşınmıştır. Vergi mahkemesi bu bedelin borçtan ziyade bir teminat özelliğini taşıması nedeniyle tenzil edilemeyeceğine karar verse de bu karar Danıştay'ca şu gerekçelerle bozulmuştur. Kira güvence parası murisin sağlığında alınmış ancak ölmeden evvel iade edilmemiş ve bu nedenle söz konusu bedel murisin uhdesinde bir borç olarak kalmıştır. Külli halefiyet ilkesi gereği muristen kalan tüm negatif ve pozitif değerlerin mirası reddetmeyen mirasçılara geçeceği ve mirasçılarında mal varlıklarıyla terekeden dolayı doğabilecek borçlardan sorumlu tutulacağı dikkate alındığında, kira güvence bedelinin mirasçılara nakit olarak geçtiği de kanıtlanamadığından söz konusu bedelin tenzilinün uygun olduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.⁹¹

2.4.3.2. Veraset Dışı İntikallerde Malla İlgili Olan Borçlar

Veraset dışında herhangi bir ivazsız suretle meydana gelen intikallerde intikal eden malla ilgili olan her türlü borçlar ve vergi borçları matrahtan tenzil edilir (VİVK m. 12/1(b)). Buna bağışlanan mala ait olan rehin ve ipotek borçları örnek olarak gösterilebilir (Akakça, 1969, s. 70). Kanun koyucu verasetten intikallerde murisin borçlarını tenzil konusu yaptığı gibi veraset dışı intikallerde ise mallar üzerinde bulunan borçların tenzilinü mümkün kılmıştır. Burada da iki asli şartın ayna anda mevcut olması gereklidir. İlki ivazsız intikal şeklinin veraset yolu ile gerçekleşmemiş olmasıdır. Burada bir hususa dikkat çekmek istiyoruz. Kanuna göre veraset yolu ile ve bu yol dışındaki diğer ivazsız intikallerde tenzil durumu ifade edilmiştir. Fakat bu iki madde bir arada değerlendirildiğinde; şöyle ki veraset yolu ile gerçekleşen intikallerde intikal eden malın üzerinde bir borç var ise bu borcun matrahtan tenzil edilip edilemeyeceği yeterince açık ifade edilememiştir. Böyle bir durumda söz konusu malın üzerindeki borcun intikalini veraset yolu ile gerçekleşmesi nedeniyle aslında murisin borcu olduğu ve bu nedenle de matrahtan tenzilinün uygun olduğu söylenebilir. Meseleye bir başka açıdan yaklaşıldığında daha öncede bahsettiğimiz

⁹¹ Dn.7.D. 08.10.1998 E: 1997/3168 K: 1998/3223

gibi, veraset dışında herhangi bir yolla ivazsız intikalde bulunan kişinin şahsi borçları tabii olarak matrahtan düşülemeyecektir.

Bağış yolu ile olan intikallerde bağışı yapan taraf bağışa konu mal üzerindeki borçları üstlenmiş yahut üstleneceğini taahhüt etmiş ise o zaman bu mallarla ilgili olan borçlar tenzil edilemeyecektir (VİVK m. 12/1(b)). Bu düzenleme yerindedir. Çünkü aksi durumda kendisine hibe edilen kişi üzerine borç taalluk etmiş malın borcunu kendisi ödemeyecek olmasına rağmen matrahtan düşmesi kabul edilebilir değildir.

2.4.3.3. Yabancı Ülkeler Açısında Tenzil Durumu

Türk vatandaşlarına ait olan mallardan yabancı ülkede bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı ülkelerde bu mallar nedeniyle alınan veraset ve intikal vergileri belgeyle kanıtlamak kaydıyla matrahtan tenzil olunur (VİVK m. 12/(c)).⁹² İlk olarak intikale konu malların mülkiyeti Türk vatandaşında olmalıdır. Ayrıca kanunda yabancı ülkede “bulunan” ifadesi kullanıldığı için bulunmak kavramının ikametgâh yani yerleşim yeri ile aynı anlama gelmediğini bulunmanın sadece o an o ülkede olmak anlamında kullanıldığını hatırlatalım. Öte yandan burada ivazsız intikal tür olarak sınırlandırılmadığı için her türlü yolla olan ivazsız intikaller madde kapsamına girecektir. Son olarak söz konusu mallara taalluk eden borçların ve alınan vergilerin tenzil edilebilmesi için diğer tenzil edilebilir unsurlarda olduğu gibi burada da belge ile kanıtlama zorunluluğu getirilmiştir.

Bu şekilde bir tenzilin mümkün olabilmesi için menfi şart söz konusu mala taalluk eden borçlar ile alınan veraset ve intikal vergisinin, beyannamede gösterilen değeri geçmemesidir (VİVK m. 12/(ç)).

Söz konusu hüküm ile teorik anlamda çifte vergilemenin önüne tam manasıyla geçilmiş değildir. Çünkü yurtdışında ödenmiş olan vergi tutarının Türkiye’de yüzleşeceği vergiden değil sadece matrahtan düşülmesine müsaade edilmektedir. Bu da haliyle çifte vergilemenin önünün kapatılmadığı anlamına gelmektedir (Güneş, 2017, s. 144).

⁹² “09.09.2003 tarihli B.07.0.GEL.0.60/6000-2291 sayılı Özelge”

Yeri gelmişken çifte vergileme üzerinde durulacaktır. Çifte vergilemenin önlenmesi için uluslararası anlaşmalar yapılmaktadır. Bu alanda hala geçerliliğini koruyan iki temel model bulunmaktadır. Bunlardan birincisi OECD Modelidir. Bu modelin temeli 1997 yılında hazırlanan “Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Modeli” ile atılmıştır. Vergilendirme hakkının, söz konusu modelde, mükelleflerin yerleşim yeri devletine ait olacağı kararlaştırılmıştır (Can, 2018, s. 56). İkinci model ise Birleşmiş Milletler (BM) Modelidir. Bu modelde temel olarak OECD Modeli esas alınmıştır. Ancak OECD Modelinden farklı olarak, BM Modelinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi ön planda tutularak yerleşim yeri ilkesi zayıflatılmıştır (Pehlivan & Öz, 2015, s. 96). Bu iki modelin konumuz itibarıyla değerlendirilmesi noktasında, BM’nin çalışmaları genel olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergilere ilişkin olmakla birlikte veraset ve intikal vergisi hakkında herhangi bir düzenleme barındırmamaktadır. Buna karşın OECD modelinde veraset ve intikal vergisi açısından çifte vergilendirmenin önlenmesi çalışmaları mevcuttur (Can, 2018, s. 57).

OECD tarafından hazırlanan “Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma” çalışmasının “Servetin Vergilendirmesi” başlıklı 22’nci maddesi şu şekildedir;

“1. Bir Akit Devlet mükimine ait 6’ncı Maddede bahsedilen gayrimenkul varlıklarca temsil edilen ve diğer Akit Devlette bulunan servet, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların temsil ettiği servet, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Akit devlet teşebbüsü tarafından uluslararası trafikte işletilen gemi ve uçaklar ile iç su yolu taşımacılığı alanında faaliyet gösteren tekneler tarafından temsil olunan ve söz konusu gemi, uçak ve teknelerin işletilmesi ile ilgili menkul varlıkların temsil ettiği servet, yalnızca teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir Akit Devlet mükiminin servetinin diğer bütün unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.”

Görüldüğü üzere servetlerin vergilendirilmesinde temel olarak hangi hususlara dikkat edilmesi gerektiği ilgili çalışmada ifade edilmiştir.

Günümüz itibarıyla Almanya’da birçok Türk yaşamakta ve doğal olarak bu kişilerin yaptığı ya da bu kişilere yapılan ivazsız intikaller önem taşımaktadır. Türkiye ile Almanya arasındaki çifte vergilendirmeyi önlemek için 24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak geri dönük olarak 2011 yılı itibarıyla yürürlüğe giren anlaşmanın, anlaşma kapsamına giren vergilerin sıralandığı 2’nci maddenin üçüncü fıkrasına bakıldığında veraset ve intikal vergisinin yer almadığı görülmektedir. Haliyle Türkiye ile Almanya arasında çifte vergilendirmenin önüne geçmek adına veraset ve intikal vergisi açısından herhangi bir düzenleme yapılmış değildir. Bir özelgede, Alman vatandaşı A’nın 2008 tarihinde vefatı üzerine yine Alman vatandaşı eşi B’ye intikal eden Akbank / İzmir şubesindeki yaklaşık 77.000 – Euro mevduat dolayısıyla Almanya’da mirasçılık vergisinin ödemiştir. Ancak B’nin yukarıda bahsi geçen anlaşma gereği Türkiye’de de veraset ve intikal vergisine tabi olacağı açıklanmıştır.⁹³ Söz konusu eksikliğin, Almanya’nın nüfusunun azımsanamayacak ölçüde Türklerden oluştuğu düşünüldüğünde, ivedilikle giderilmesi gerekmektedir.

2.4.3.4. Cenaze Masrafları

Vefat eden kişinin defnedilinceye kadar yapılan masraflar matrahtan tenzil edilir (VİVK m. 12/(d)). Burada açıkça belirtildiği gibi masraflardan defin ritüeli için olanlar anlaşılmalıdır. Bir başka deyişle kanun metni geniş yorumlanarak miras bırakanın ölümünden birkaç yıl sonra onun için mevlit okutma gibi sonradan gerçekleşen ve bu sırada katlanılan maliyetlerin cenaze gideri olarak sayılıp matrahtan tenzil edilmesi mümkün değildir. Yine helva ve lokma dağıtma yahut fakirlere ölenin sevabına yardım yapılması da aynı gerekçelerle tenzili mümkün olmayacaktır (Karagözoğlu, 1983, s. 246-247) (Tan & Niyazi, 1967, s. 62).

Tabii olarak bu tenzilin yapılabileceği ivazsız intikal türü sadece veraset yolu ile olan intikallerdir. Ancak kanun koyucunun bunu açıkça belirtmemiş olması akıllara şöyle bir soru getirebilir; Eğer bir kişi birisine bağış yaptıktan hemen sonra ölmüş ve kendisine bağış yapılan kişi bağışı yapanın cenaze masraflarını üstlenmiş ise ne olacaktır? Bize göre burada kanun koyucunun amacı, ivazsız intikallerde kendisine mal bırakan kişinin cenaze giderlerine katılım durumunda, bu kişilerin yaptığı harcamalar bir anlamda vergileme dışında tutulmak istenmesidir. Bu nedenle madde metni geniş yorumlanarak hem veraset yolu olan intikallerde hem de diğer ivazsız intikallerde murisin

⁹³ “Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 19.09.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-160[12-2012/9]-861 sayılı özelgesi”

ya da ivazsız olarak mal intikal ettirip vefat edenin cenaze giderlerine katılan ivazsız mal iktisap eden kişilerin bu giderleri matrahlarında tenzil etmelerinin uygun olacağı kanısındayız.

Yapılan değerlendirmede iktisap edilen mallar üzerinden bulunabilecek geçit hakkı gibi tasarruf sınırlandırmalarının göz önüne alınıp alınmayacağı veya borç ve masraflar gibi verginin matrahından indirilip indirilmeyeceği kanunlarda belirtilmiş değildir. Biz tereke ve bağışlanan mal için bir yükümlülük arz ettiğinden bu gibi tasarruf tahditlerinin bir esas dahilinde değerlendirilerek iktisabın değerinden indirilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Bununla birlikte iktisap için külfet teşkil eden borç ve masrafların, taliki (ertelenmesi) ve infisahı (bozulması) şarta bağlı olması durumunda bunların ne suretle dikkate alınacağı da açık değildir. Bu konu hakkında, doğuşu taliki bir şartın ortaya çıkmasına bağlı borç ve masrafların iktisabın değerinden indirilmemesi ve devamı infisahı şarta bağlı olanların ise, şart yokmuş gibi tenzil edilmesi gerektiği düşünülmektedir (Akakça, 1969, s. 71-72).

2.4.4. İhtilafı Borçlar

Kanun koyucu ihtilafı borçlar ve alacakların veraset ve intikal vergisi açısından nasıl ele alınacağını VİVK'nun "ihtilafı borçlar" başlıklı 13'üncü maddesinde düzenlemiştir. İhtilafı borçlardan, vefat edenin ticari bilançosu dışında bulunan ve sağlığında mahkeme veya icra dairelerine intikal etmiş ancak ölüm gerçekleştiği tarihte henüz ihtilafın çözümüne kararlaştırılmamış borç ve alacakların anlaşılması gerekmektedir (Karagözoğlu, 1983, s. 274) (Özzybek, 1976, s. 274). Bir başka deyişle her ne kadar kanun maddesinin başlığı "ihtilafı borçlar" şeklinde kaleme alınmış olsa da burada hem ihtilafı borçlar hem de ihtilafı alacaklar düzenlenmiş vaziyettedir. Bu sebeple madde başlığının "İhtilafı borçlar ve alacaklar" şeklinde değiştirilmesi uygun olacaktır. Ayrıca ihtilafı borçlar tanımı yapılırken miras bırakanın ticari bilançosundaki ihtilafı borç ve alacakların hariç tutulmasının gerekçesi, ticari işletmeyle alakalı alacakların ihtilafı olması durumunda bunun bilançoğa şüpheli alacak olarak yansıtılıp bu şüpheli alacaklar için dönem karından karşılık ayrılacak olmasıdır (Özzybek, 1976, s. 207).

Miras bırakanın vefat etmeden önce icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan borç ve alacaklarının mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verecekleri beyannamelerde açık bir şekilde belirtmeleri gerekmektedir (VİVK m. 13/1). Kanunda açıkça muris vefat etmeden önce dediği için murisin vefatından sonra icra dairesi ve mahkemeye intikal etmiş olan borçların, miras bırakana ait olsa bile, mirasçılarının tecil hükmünden yararlanabilmeleri

mümkün gözükmemektedir. Konuya ilişkin bir olayda, miras bırakanın ölümünden sonra öğrenilen borcun mahkemeye intikal etmesi sonucunda tecil talebinin reddi yargıya taşınmıştır. Her ne kadar Vergi Mahkemesi VİVK'nun 13'üncü maddesini göstererek verginin tecilini uygun görse de bu karar Danıştay tarafından ihtilafli borcun murisin vefatından sonra mahkemeye taşınması nedeniyle tecili mümkün olmadığı gerekçesiyle iptal edilmiştir.⁹⁴ Kanun koyucu burada hükmü açık bir şekilde ifade etmiştir. Ancak bu hükmün asıl amacının insanların sahip olduğu mülkiyetlerdeki ivazsız artışları vergilemek olan veraset ve intikal vergisinin mantığına ters düştüğünü ifade etmek istiyoruz. Çünkü ivazsız intikali iktisap eden kişilerin servetlerinde, murisin ölümünden sonra mahkemeye taşınmış olan borçlarının varlığı kabul edildiğinde vergilemenin de bu doğrultuda yapılması gerektiği düşünülmektedir. Aynı durumda borç yerine alacaklar için düşünüldüğünde, murisin ölümünden sonra mahkemeye intikal eden ihtilafli alacağın varlığına mahkemece karar verilse dahi, mirasçılar bu iktisaplarını ilgili madde hükmüne sığınarak beyannamelerinde göstermemeyi tercih edebileceklerdir. Sonuç olarak maddenin bu sorunu düzeltecek şekilde yeniden ele alınmasının yararlı olacağı kanaatindeyiz.

Bir başka Danıştay kararı ise VİVK'nun 13'üncü maddesindeki tüm şartların taşınmasına rağmen mahkemeye intikal etmiş bir miktar borç için yapılan tecil talebinin, takdir komisyonunca, mahkeme kararının henüz kesinleşmemesi gerekçe gösterilerek reddedilmesidir. İlginçtir ki, madde metni oldukça açık olmasına rağmen vergi idaresince hükme aykırı kararlar alınarak hata yapılabilmektedir. Hatta vergi idaresinin ilgili işleminin Vergi Mahkemesi kararınca reddedilmesinden sonra bile, vergi idaresince yapılan işlemde hala ısrar edilerek karar temyize taşınmış ve temyiz istemi de reddedilmiştir.⁹⁵

Mahkemece veya icra dairesince borcun kesinleşmesi sürecinde mirasçılar tarafından ödenecek olan avukatlık ücretleri, ilam ve diğer harçlar, mahkeme masrafları vb. verginin matrahından tenzil edilemeyecektir. Çünkü kanun koyucu burada maddenin geniş yorumlanmasına müsaade verecek bir söylemde bulunmamıştır (Özzybek, 1976, s. 207). Ayrıca söz konusu ihtilafli borçların mükellef tarafından sarahaten yani açıkça gösterilmesi zorunludur. Örneğin, ihtilafli borcun ilgili olduğu mahkemenin adı, bulunduğu yer, dosya numarası, davadaki karşı tarafın adı ve soyadı ve adresi gibi hususlar açık bir şekilde beyannamede belirtilmelidir. Buna rağmen mükellefler çoğu zaman eksik ya da hatalı bilgi vermektedirler. Yapılan hataları genelde şüpheli alacak karşılıklarının mukayyet değerleri üzerinden aktif toplamından düşülmesi ya da bu

⁹⁴ Dn.7.D. 16.09.2002 E: 2000/4154 K:2002/2776

⁹⁵ Dn.7.D. 09.06.1999 E:1998/601 K:1999/2452

karşılıkların beyannamede gösterilerek bunlara denk düşen verginin tecilini talep etmek şeklindedir (Arıca, 1981, s. 156). Daha açık bir ifadeyle, şüpheli alacaklar; dava veya icra aşamasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile birden çok istenilmesine rağmen ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek kadar düşük miktartlı alacaklardan oluşur (VUK m. 323). O halde her şüpheli alacağın VİVK'nun 13'üncü maddesinde belirttiği ihtilaflı alacaklara girdiğini söylemek hatalı olacaktır. Doğrusu, sadece dava veya icra takibi safhasında bulunan şüpheli alacaklar VİVK'nun bahsettiği ihtilaflı alacaklardır. Bu anlamda her şüpheli alacağın tecil edilemeyeceği de ortadadır.

VİVK'nun matrahtan tenzil edilebilecek olan borç ve masrafları düzenleyen 12'nci maddesinde ihtilaflı borçlardan doğrudan ya da dolaylı olarak bahsedilmiş değildir. O halde bu tür ihtilaflı borçların vergi matrahından tenzili mümkün değildir (Arıca, 1981, s. 156). Bu borç ve alacakların vergileri tahakkuk ettirilmesine rağmen tahsili ilgili kararın kesinleşmesine kadar ancak on seneden fazla olmamak kaydıyla ertelenir. Bir başka deyişle söz konusu ihtilaflı borç ve alacak için mahkemece yahut icra dairesince verilecek karar on yıl içerisinde çıkmazsa tecil bozulacak ve kişinin tahakkuk etmiş vergisi tahsil edilecektir. Ancak on yıllık sürenin sonunda ihtilaflı borcun durumuna karar verilmemesi halinde tahsil edilmiş olunan vergiler sonradan mükellefin müracaatı ve ilgili dava kararına göre terkin edilir ve ilgiliye iade edilir (VİVK m. 13/1).

Mükellefler tecil süresince ihtilaflı borcun durumunu her altı ayda bir ilgili vergi dairesine dilekçe ile bildirmek zorundadırlar. Eğer mükellefler bu dilekçeyi zamanında ibraz etmez iseler o halde ertelenmiş vergilerin tahsilatı gerçekleştirilir. Dava süresinin on yıl içerisinde açıklanmamasında olduğu gibi burada da fazladan tahsil edilen vergiler mükellefin başvurusu üzerine terkin edilerek ilgiliye iade edilecektir (VİVK m. 13/1). Vergi mahkemesine intikal eden bir olayda, kendilerine intikal eden miras için zamanında beyanname verilmesine karşın söz konusu mirasın Hazineye kalma durumu olduğu için kişiler kararın kesinleşmesini beklemişlerdir. Ancak kararın kesinleşmesine kadar bu kişiler her altı ayda bir dava durumunu vergi dairesine bildirme sorumluluklarını yerine getirmemişlerdir. Öte taraftan karar kesinleştikten sonra vergi borçlarının ifasının gecikmesi nedeniyle mirasçılar adına gecikme zammı düzenlenmiş ve tahsili için tebliğ edilmiştir. Ancak mükellefler vergi borçlarının ifasının kendi kusurları nedeniyle değil lehlerine sonuçlanan dava kararının geç verilmesinden kaynaklandığını belirtmişlerdir. Vergi mahkemesi mükelleflerin dava kararını altı ayda bir belirtmemesinden dolayı salınan gecikme zammını iptal etmiş ve bu karar temyize taşınmıştır. Danıştay söz konusu gecikme zammının düzenlenmesini, AATUHK'na göre amme alacağının gecikmesi durumunda gecikme zammının talep edilebilmesi için borçlunun herhangi bir kusurunun olmasının şart koşulmadığı yani borçlunun kusursuz

olmasının zammın tahsili açısından herhangi bir etki etmeyeceği gerekçesiyle, kanuna uygun olarak Vergi Mahkemesinin kararını iptal etmiştir.⁹⁶ Görüldüğü gibi borçların ihtilafı olduğu böyle bir durumda bile verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen ve ilk taksiti bu tahakkuka göre belirlenen verginin ödenmemesi dolayısıyla borçlunun kusuruna bakılmaksızın gecikme zammı istenecektir. Vergisini ödemek için iyi niyetle beyannamesini zamanında veren mükelleflerin sırf dava kararının gecikmesi nedeniyle onlardan gecikme zammının talep ediliyor oluşu, vergiden kaçmak için yıllarca beyanname vermeyip ancak idarece tespit edildiğinde değerlemenin ölüm tarihine göre yapılarak çok cüzi miktarlarla vergi borcundan kurtulan mükellefler düşünüldüğünde, vergilemede adalet anlayışımızı bir kez daha sorgulamak gerekecektir.

26.10.1988 tarihli 3482 sayılı Kanununun 7'nci maddesi ile VİVK'nun ilgili maddesine yeni bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, miras bırakanın vefat tarihinden evvel, kanunlara veya verdiği yetkiye istinaden kamu düzenini belirleyen mevzuata göre kısmen veya bütünüyle ilgili kuruluşlara ivazsız intikali konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait olan vergiler de tecil olunacaktır (VİVK m. 13/2). Bir başka ifade ile murisin sağlığında mevzuata göre ilgili kuruluşlara karşılık beklenmeden devri için gerekli işlemlerin başlanılmasından sonra murisin vefat etmesi durumunda mirasçılara intikal eden bu gayrimenkullerin mirasçılarının servetlerinde bir artış sağlanıp sağlamayacakları yani söz konusu taşınmazların hukuki durumları kesinleşinceye kadar vergiden tecil edilecektir (Aydın, 2009, s. 152). Burada kanun koyucu, gayrimenkulün mülkiyetinin ilgili kuruluşa mı yoksa mirasçıya mı geçeceği belli olmadan mirasçılar üzerinden veraset ve intikal vergisi alınmasının doğru olmayacağını düşünmüştür. Örneğin, (A) Yozgat ilinde bulunan binasını bir derneğe bağışlamak için 01.10.2018 tarihinde işlemlere başlamış ancak 04.10.2018 tarihinde vefat etmiş ve tek mirasçısı oğlu (B)'ye söz konusu bina intikal etmiştir. Bu durumda binanın kimin mülkiyetinde kalacağı dava konusu edildiğinde bu dava sonuçlanıncaya kadar (B)'nin ivazsız olarak iktisap ettiği binanın vergisi ötelenecektir. Ayrıca ilgili madde metninde bu tecilin ilk fıkradaki hükümlere göre uygulanacağından bahsedilmiştir. O halde burada da dava kararının on yıl içerisinde sonuçlanamaması durumunda tahsilat gerçekleşecek ancak daha sonraki süreçte verilecek hükme göre fazla alınan vergiler mükellefe iade edilecektir.

İlgili maddede verginin tahsili durumunda gecikme zammının yüzde elli noksanıyla uygulanacağı ifade edilmiştir (VİVK m. 13/2). Bu hüküm her ne kadar ikinci fıkraya atıf yapmış olsa da

⁹⁶ Dn.7.D. 22.10.2002 E:2000/4902 K:2002/3367

uygulamada sadece devri ihtilafa düşen gayrimenkuller için değil aynı zamanda ihtilafli borç ve alacaklar içinde geçerli hale gelmiştir. Ancak bu uygulama tartışılabilir. Çünkü ihtilafli alacağın tahsili veya ihtilafli borçtan kurtulma durumunda arada geçen dava veya icra dairesi kararının verilme süresinde bu vergi alacağı enflasyon nedeniyle reel olarak azalsa bile alacak veya borçta aynı şekilde azalacağı için verginin zamlı olarak istenmesi vergi adaletine uygun değildir. Ancak gayrimenkulün dava sonucu devrinin ilgili kuruma devredilmemesi bir başka deyişle mirasçının söz konusu taşınmazın mülkiyetine hak kazanması durumunda ortada mirasçının bir kaybı olmadığı için gecikme zammının yarısı istemek yerinde bir uygulamadır. Sonuç olarak söz konusu zammın sadece ihtilafa düşen gayrimenkuller için uygulanmasının, bunun dışında diğer ihtilafli borç ve alacaklara uygulanmamasının vergi adaleti ve kanunun ruhuna uygun düşeceği kanısında olan yazarlar vardır (Maç & Jamali, 1999, s. 339-342).

Söz konusu tecil hakkı madde metninde anlaşılacağı üzere ancak ve ancak veraset yolu olan intikallerde mümkün görülmektedir. Bu nedenle sağlar arası yapılan ivazsız intikaller için bu madde yazılı hükümlerin uygulanması mümkün değildir (Maç & Jamali, 1999, s. 332).

Veraset ve İntikal Vergisi tahakkuku itibarıyla üç yılda ve toplam altı eşit taksitle ödenir (VİVK m. 19/1). İhtilafli borçların sonuçlanması durumunda ödeme süresinin nasıl olacağını belirleyen ayrı bir hüküm bulunmadığından, kararın kesinleştiği günde verginin taksit süreleri geçmemiş ise bu borca denk düşen verginin de altı eşit parçaya bölünmesi gerekecektir. Bununla birlikte dava kararının ilk taksit süresinden sonra sonuçlanması durumunda ödeme aralığının ne şekilde olacağına ilişkin açık bir düzenlemeye de yer verilmiş değildir (Maç & Jamali, 1999, s. 333).

2.4.5. Verginin Tarihi

2.4.5.1. Genel Olarak Tarhiyat

Daha öncede bahsettiğimiz gibi vergilendirme sürecinin başlaması için vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması gerekir. Bu olay, VUK'nun "vergiyi doğuran olay" başlıklı 19'uncu maddesinde "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar" şeklinde ifade edilmiştir. Vergiyi doğuran olaydan sonra vergilendirme süreci tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklinde dört aşamadan oluşur (Bilici, Vergi Hukuku, 2016, s. 55). Vergilendirme sürecinin birinci aşaması olan verginin tarihi, vergi alacağının kanunlarda belirtilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanması işidir (VUK m. 20).

Tarhiyat temelde biri beyan üzerine diğeri vergi idaresi tarafından tek taraflı olmak üzere iki farklı şekilde gerçekleşebilir. İlki yani beyan üzerine tarhiyatta, mükellefin veya vergi sorumlusunun ilgili vergi dairesine ibraz edeceği beyanname üzerine tarhiyat gerçekleştirilir ve kural olarak bu tarhiyat yolu benimsenmiştir. Ancak vergi denetimleri sonucu vergilendirilmesi gereken ancak beyannamedeki eksik, hata ve hile gibi işlemlerden dolayı vergilendirilmemiş olan unsurlar bulunduğu, vergi idaresi tarafından tek taraflı tarhiyata gidilir (Bilici, Vergi Hukuku, 2016, s. 59-61). Temel olarak bunlar, VUK'nun ikinci bölümünde ikmalen tarhiyat, resen tarhiyat ve idarece tarhiyat olmak üzere üç başlık altında düzenlenmiştir.

Mükellefler veya vergi sorumluları beyannamelerini yasal süreleri içerisinde vergi idaresine verdiklerinde tarhiyat bu beyannameler üzerinden gerçekleştirilecektir. Ancak tarhiyat gerçekleştikten sonra bu vergi ile ilgili olarak tezahür eden ve defter, kayıt, belge veya kanuni ölçüler esas alınarak miktarı tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi gerekebilir (VUK m. 29/1). İşte vergi idaresi tarafından yapılan bu tarhiyat işlemi ikmalen tarhiyat ya da bir başka ifadeyle ek tarhiyat olarak adlandırılır.

Kimi durumlarda verginin matrahı defter kayıt, belgeler ve kanuni ölçüler esas alınarak tespit edilemez durumda olabilir. İşte bu tür durumlarda verginin hesaplanması, takdir komisyonlarınca takdir edilmiş ya da vergi inceleme elemanlarınca kaleme alınmış raporların ortaya çıkardığı matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılacaktır. İşte bu takdir komisyonlarının ya da vergi inceleme elemanlarının oluşturduğu vergi inceleme raporlarının dikkate alınarak hesaplanan vergiler re'sen takdir olunmuş kabul edilir. Ayrıca ilgili Kanunda hangi hallerin re'sen tarhiyatı gerektirdiği ifade edilmiştir. Bunlar, vergi beyannamesinin kanuni süre içerisinde verilmemesi, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, yasal olarak tutulması gereken defterlerin tutulmaması yahut bu defterlerin vergi inceleme elemanlarına ibrazının yapılmaması, defter kayıtları ve belgelerinin güvenilir olmaması, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi, yasal olarak imzalanması gereken belgelerin imzalanmaması ve tasdik kapsamına alınmış olan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporunun vaktince ibraz edilmemesidir (VUK m. 30/1-2).

Vergini ikmalen ve re'sen tarhiyatının dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhiyatı için yasal süreler içerisinde ilgili vergi idaresine başvuramaları veya yükümlülüklerini yerine getirmemeleri sebebiyle vaktinde tarh edilemeyen vergilerin kanunen belirli matrahlar üzerinden

idarece tarh edilmesi işlemi, verginin idarece tarhı olarak ifade edilir. Bu tarhiyat ilgiliye düzenlenen yoklama fişine istinaden yapılır (VUK mükerrer m. 30/1-2).

Son olarak bunların dışında yine vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bir diğer tarhiyat, düzeltme yoluyla tarhiyattır. Bu tarhiyat verginin hesaplanması veya diğer çeşitli hatalar nedeniyle eksik veya fazla vergi alınması veya istenilmesi durumunda idare tarafından yapılmaktadır. Düzeltme işlemi, düzeltme fişine istinaden yapılır. Ayrıca kendinden fazla vergi alındığını yahut istenildiğini düşünen mükelleflerin yargı yoluna gitmeleri ve yargı kararının lehlerine sonuçlanması fazla alınan vergiler ile vergi idaresi tarafından Danıştay da temyize gidilen ve kararın idarenin lehine olan dava sonuçlarında eksik alınan vergiler yine düzeltme işleminin konusu yapılır (Bilici, Vergi Hukuku, 2016, s. 64).

2.4.5.2. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Tarhiyat

Veraset ve intikal vergisinde değerlendirme günü yani vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün veraset yolu ile olan intikallerde mirasın açıldığı başka bir deyişle mirasın öldüğü, diğer ivazsız intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün olduğunu daha önce belirtmiştik (VİVK m. 11). Ancak vergi alacağının doğduğu gün bu şekilde izah edilse de onun miktar itibarıyla bilinmesi için yeterli değildir. İşte bu vergi miktarının saptanması için hesaplanması gerekir (Karagözoğlu, 1983, s. 284).

Veraset ve intikal vergisi iki aşamalı bir tarhiyata sahiptir. İlk tarhiyatta mükellef tarafından VİVK'nun 10'uncu maddesinin hükümleri uyarınca değerleyeceği mallar üzerinden oluşturacağı beyanname üzerinden gerçekleştirilecektir. VİVK'nun "verginin tarhı" başlıklı 14'üncü maddesi, "Vergi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur." şeklinde ifade edilmektedir. Görüldüğü üzere burada veraset ve intikal vergisi'nin hesaplanması kural olarak mükellefin vereceği beyannameye göredir. Hemen belirtelim ki madde metninde vergi sorumluluğundan bahsedilemese de burada da tarhiyat vergi sorumlularının vereceği beyanname üzerine yapılacaktır. Ayrıca, veraset ve intikal vergisi diğer beyana dayalı vergilerde olduğu gibi yıllık veya aylık beyan verilmesi söz konusu değildir. Beyanlar intikal gerçekleştikçe yapılır. Bu nedenle söz konusu verginin belirli bir vergilendirme dönemi yoktur (Tan & Niyazi, 1967, s. 63).

Mükellefler beyanmelerini ilgili vergi dairesine verdikten en geç on beş gün sonra verginin tarhı ve tahakkuku gerçekleştirilecektir. Matrah içerisinde ihtilafli borç ve alacakların olması

durumunda VİVK'nun 13'üncü maddesi gereği ilgili ihtilaf çözümleninceye kadar en fazla on yıllığına tecil edilecektir. Daha sonra bunlar üzerinden gerekli düzeltme işlemleri yapılacaktır. Ayrıca belirtmek gerekirse, ilk tarhiyatta hesaplanan vergi tutarı kesin olmadığından bu tarhiyata dayalı ödemeler devir ve ferağ için tamamen ödeme sayılmayacaktır. İlk tarhiyat bu şekilde yapıldıktan sonra yine vergi idaresi bu sefer mükelleflerin beyannamelerinde yer alan malları VUK hükümlerine göre değerleyerek son (kesin) tarhiyatı gerçekleştireceklerdir. Burada mükellefin beyanında VİVK'nun 10'uncu maddesi hükümlerine göre kendisine ivazsız olarak intikal eden değerlediği malların değeri ile vergi idaresi tarafından VUK hükümlerine göre yapılan değerlendirme arasında bir fark çıkarsa o zaman ikmalen tarhiyat yapılacaktır. Aradaki matrah farkı üzerinden hesaplanan vergi, hesap edilecek vergi ziyayı cezasının yüzde 50'si ile tahsil edilecektir. (Gayrimenkuller hariç) Fakat, menkul mallar ile gemilerde ortaya çıkan farkın yüzde 50'nin altında kalması kaydıyla ceza uygulanmayacaktır (Aydın, 2009, s. 157-158).

Çoğu zaman vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile beyanname verme tarihi arasında veraset ve intikal vergisinin nispet ve istisna miktarları yayınlanan genel tebliğlerden dolayı değişim gösterebilir. Bu tür durumlarda verginin hesap edilirken vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği günkü nispet ve istisna tutarlarını esas almak gerekir. Buna ilişkin bir Danıştay kararında, 10.03.1994 tarihinde vefat eden murisin mirasçuları beyannamelerini 11.07.1994 tarihinde vermişler ancak bu iki tarih arasında kalan 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe yeni nispet ve istisna tutarları girmiştir. Danıştay, hukukun temel ilkesi gereği olay gününde yürürlükte bulunmayan bir düzenlemenin olaya uygulanmasının söz konusu olamayacağını belirtmiştir. Öte yandan, miras bırakanın öldüğü tarih olan 10.03.1994 tarihi, terekenin mirasçılara intikal etmiş olması nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih olacaktır. Bu nedenle istisna ve nispetlerin hesabında bu tarihte yürürlükte bulunan tutarlar esas alınarak vergi tarh edilmelidir.⁹⁷

Biz sadece veraset ve intikal vergisine özgü olan bu ikili tarhiyatın, gerekli olduğunu düşünmüyoruz. Sonuçta ilk tarhiyatta, mükellefin verdiği beyannameye yaptığı değerlendirme üzerinden bulunan matrah dikkate alınmaktadır. İdare bununla yetinmeyip birde kendisi ayrı bir ikinci değerlendirme yapmaktadır. Ve sonuçta esas hesaplama bu ikinci tarhiyatta belirlenen tutar olmaktadır. O zaman burada değerlendirme işlemleriyle uğraşan mükelleflerin çabası çoğu zaman pekte önem arz etmeyecektir. Kaldı ki ivazsız suretle mal iktisap eden kişi buna ilişkin beyannameyi verirken cezalı tarhiyata maruz kalmamak için çoğu zaman çok fazla çaba sarf etmesi gerekecektir. Bunu Maliye Bakanlığı'na (Hazine ve Maliye Bakanlığı) sık sık veraset ve

⁹⁷ Dn.7.D. 23.9.1997 E:1997/2810 K:1997/3061

intikal vergisi ile ilgili sorulan sorulardan rahatlıkla anlaşılabilir. Bunun yanı sıra, asıl tarhiyatın idarece yapılacak olan ikinci tarhiyat olması ve bu cihetle mükellefin beyannamesinde ibraz edeceği malları değerlemek için ekstra ve gereksiz yere çaba sarf etmesi yersizdir. Öte yandan mükelleflerin istemeden dahi olsa yaptıkları yanlış hesaplamalar nedeniyle bir de vergi cezalarına çarptırılmaktadırlar. O halde daha doğru bir uygulama mükelleflerin sadece kendilerine miras kalan ya da ivazsız olarak iktisap ettikleri malları, değerlemesini yapmadan, ilgili vergi dairesine verecekleri beyannamelerde tam ve eksiksiz bir şekilde göstermeleridir.

2.4.5.3. Hesap Hataları, Düzeltme Başvurusu ve Şikayet Yolu

Kimi durumlarda mükellefler beyan ettikleri matrahları yanlış hesaplayabilir. Bu durumda kural olarak beyan edilen matraha karşı dava yolu kapatılmıştır. Bu kuralın istisnası ise vergi hatalarının mevcudiyetidir (VUK m. 378/2). Vergi hataları ise VUK'nun 116-126'ncı maddelerinde "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlıklı üçüncü bölümünde işlenmiştir. Vergi hatası, hesaplamalarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik yahut fazla vergi alınması / istenilmesidir (VUK m. 116). Bu itibarla hesap hataları matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklide vuku bulabilir (VUK m. 117). Vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. (VUK m. 118). O halde bu hataları mevcudiyeti durumunda beyanname verilse dahi dava yoluna gidilebilecektir ve bu durumda tabi ki veraset ve intikal vergisi için de geçerlidir.

Vergi dairesi müdürünce düzeltilme işlemine karar verilecek olan hesap hataları için her hangi bir başvuru olmadan da idarece re'sen düzeltme işlemi yapılabilir. Bununla birlikte mükellefler düzeltme taleplerini vergi mahkemelerine de yapabilirler (VUK m. 120-121-122). Ayrıca belirtmek gerekirse, kanun koyucu dava süresini kaçıran ve düzeltme başvurusu reddolunan mükellefleri düşünerek onlara, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına (Hazine ve Maliye Bakanlığı) başvurma fırsatı vermiştir (VUK m. 124). Bununla beraber düzeltme talebi ile yapılan başvurunun, o zamana değin ödenmemiş vergi ve cezasının tahsilini durduracağına ilişkin hiçbir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ayrıca, vadesinde ödenmemiş olan amme alacağının tahsili niyetiyle ödeme emrinin tebliğ edilmesi, VUK'nun 124'üncü maddesinin işleyişine herhangi bir engel teşkil etmemektedir.⁹⁸

⁹⁸ Dn.7.D. 05.04.2000 E:1999/2627 K:2000/973

Beyannamelerini vermelerine rağmen yaptığı hata gereği düzeltme başvurusunun vergi idaresince reddi sonrası dava yoluna gidilen bir olay şu şekildedir; 1987 yılında ivazsız suretle intikal eden gayrimenkul için 1999 yılında verdiği beyannamesinde taşınmazın vergi değeri mükellef tarafından 1998 yılı esas alınarak hesap edilmiştir. Düzeltme talebinin reddi sonrası idari işlem mükellefin hatalı olması nedeniyle davaya taşınabilmiştir. Danıştay'ın onadığı Vergi Mahkemesi kararı, matrahın VİVK'nun 10'uncu maddesi gereği 1998 değil 1987 yılındaki emlak vergisine esas olan değerle yeniden hesaplanarak bulunacak olan tutar üzerinden vergilendirilmesi gerektiği doğrultusundadır. Bununla beraber geç beyanname verilmesinden dolayı kesilecek usulsüzlük cezası da bu matrah üzerinden tahsisi edilecektir.⁹⁹ Benzer bir kararda da, 1996 yılında ivazsız olarak intikal eden taşınmaz için 1996 yılındaki emlak vergisine esas olan değer yerine aynı yıldaki rayiç bedel üzerinden değerlemesini yaparak beyannamesini veren mükellefin Maliye Bakanlığına şikayet yolu ile düzeltme başvurusunun reddi sonrası konu yargıya intikal etmiştir. Danıştay ortada mükellef tarafından açık bir hesap hatasının yapıldığı bu olay için düzeltme işleminin yapılması gerektiğine karar vermiştir.¹⁰⁰ Yine aynı nitelikteki bir olaya da kendine intikal eden gayrimenkul için mükellef tarafından verilen beyannamede hesap hatası yapıldığı gerekçesiyle düzeltme talebinde bulunan ve bu talebi idarece ret olunan kişinin işlemi yargıya taşınması neticesinde mevcut bulunan hesap hatasının düzeltilmesine karar verilmiştir.¹⁰¹ Yine bir başka olayda, 1988 yılında veraset yolu ile iktisap edindikleri gayrimenkuller için mükelleflerin 1998 yılı vergi değerini baz almaları bir hesap hatası sayılarak yapılan temyiz sonucu düzeltilmesi gerektiğine karar verilmiştir.¹⁰²

Danıştay'a intikal eden bir olayda; Vefat etmeden önce taşınmazı üzerinde müteahhit ile anlaşarak inşaat sözleşmesi yapan murisin mirasçıları, bu taşınmazı üçüncü kişilere satan müteahhitle yapılan sözleşmeyi feshederek tapu iptal davasıyla depoyu kendileri üzerine tescil ettirmişlerdir. Bu taşınmaz için verilen beyanname üzerine yapılan tarhiyat üzerine dava yoluna gitseler de, lehlerine karar veren Vergi Mahkemesinin temyiz edilen kararı, VUK'nun 378'inci maddesinin ikinci fıkrası gerekçe gösterilerek beyanname üzerine tarh olunan vergilere karşı dava yoluna gidilemeyeceği ve olayda da mirasçıların beyan edilen taşınmaza ilişkin herhangi bir hata

⁹⁹ Dn.7.D. 17.10.2000 E:2000/550 K:2000/2776

¹⁰⁰ Dn.7.D. 13.12.1999 E:1999/1970 K:1999/4115

¹⁰¹ Dn.7.D. 27.03.2000 E:1999/1827 K:2000/846

¹⁰² Dn.7.D. 24.11.1999 E:1999/1106 K:1999/3868

yaptıklarına yönelik bir iddiada da bulunmadıkları ve ortada bir hatanın olmaması nedeniyle Danıştay tarafından iptal edilmiştir.¹⁰³

Bununla beraber mükelleflerin beyannamelerini verirken ihtirazi kayıtla vermeleri ya da bu beyannamelerinde bu mahiyette bir açıklama yaptıkları durumlarda da dava yolu açıktır. Buna ilişkin bir Danıştay kararında, yurt dışında çalışan bir kişiden hibe yoluyla sakatlara özgü olan bir otomobil iktisap eden Türk vatandaşının beyannamesini verirken, sakatlara özgü yapılan bu bağışın sadaka sayılacağını ve bu nedenle veraset ve intikal vergisinden istisna tutulacağını düşündüğünden, verdiği beyannamede bu kaygısını dile getirdiği için düştüğü bu not ihtirazi kayıt sayılarak verdiği beyan üzerine tahakkuk yapıldığından dava hakkının kullanılabilmesi kabul edilmiştir.¹⁰⁴

2.5. TEMİNAT VE İHTİYAT TEDBİRLERİ

2.5.1. Vergiye Karşılık Alınacak Teminat

Vergi güvenlik önlemi olarak VİVK'nda tevkifat yöntemi 17'nci maddede düzenlenmiştir. Böylece, VUK dışında VİVK'nda da vergi matrahının beyan dışı bırakılmasının önüne geçilmesi için tedbir alınmıştır. (Aydın, 2009, s. 173)

2.5.1.1. Tasdiknamenin Talep Edilmesi

VİVK'nun 17'nci maddesinde belirtilen kamu kurumları ile özel ve tüzel kişiler istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren işlemler nedeniyle para ve senet verebilmek için her şeyden önce vergi idaresinden alınmış ve verginin ödenmiş olduğunu gösterir bir onay belgesi talep ederler. Bu belgeyi talep etmekle mükellef tutulan gerçek ve tüzel kişiler madde metninde şu şekilde sayılmıştır;

- Amme İdare ve Müesseseleri
- Bankalar
- Bankerler

¹⁰³ Dn.7.D. 27.12.1999 E:1999/221 K:1999/4348

¹⁰⁴ Dn.7.D. 14.12.1995 E: 1993/3607 K: 1995/5243

- Kasa Kiralayanlar
- Sigorta Şirketleri
- Sair Şirket ve Müesseseler
- Mahkemeler
- İcra Daireleri

Özetle yukarıda sayılan kişiler, istihkak sahibi olan kişilere para ve senetlerini vermeden evvel verginin ödenmiş olduğunu vergi idaresinin vereceği tasdikname ile görmek zorundadırlar. Ayrıca söz konusu uygulamanın kapsamına sadece para ve senetlerin girdiğini bunlar dışında kalan diğer malların bu hüküm altında değerlendirilemeyeceğini de belirtmek gerekir.

2.5.1.2. Tasdiknamenin İbraz Edilmemesi

Öncelikle belirtmek gerekir ki kişilerin ilgili oldukları vergi dairelerinden istenilen tasdikname belgesini almaları için iki şartın bir arada olması elzemdir. Bunlardan birisi kişinin beyannamesinde ilgili para veya senetlerin yer alması iken ikincisi kişinin vergisini ödemiş olmasıdır (Özzybek, 1976, s. 226-227).

Vergi dairesinden tasdikname alınmadığı yahut alınsa bile yukarıda sırayla zikrettiğimiz ilgili kuruma tesliminin gerçekleşmediği hallerde vergiye karşılık ivazsız intikalin türüne göre farklı oranlarda teminat alınacaktır. Buradaki amacın devletin vergi alacağına en azından bir kısmının garanti altına alınmak istenmesidir. Bu teminat oranı veraset yolu ile vuku bulmuş olan intikallerde yüzde 5 iken veraset dışında diğer suretle vuku bulan ivazsız intikallerde ise yüzde 15'tir. İşte bu tutarlar vergi karşılığı olarak stopaj yapılarak kesilecektir. Bu kesinti gerçekleştiikten sonrada para ve senetler hak sahiplerine teslim edilecektir (VİVK m. 17/2). Görüldüğü üzere kanun koyucu vergiye karşılık güvence oranını belirlerken veraset yoluyla olan intikalleri düşük, veraset dışı olan intikalleri ise yüksek oranlı olarak belirlemiştir. Bunun farklı gerekçeleri olabilir. Bunlardan birisi ivazsız olarak gerçekleşen intikallerde vergi kaçırmanın daha yüksek olabileceğinin düşünülmüş olabileceği kanısındayız.

Stopaj yapıldıktan sonra stopajı yapanlar, kestikleri parayı en geç bir hafta içerisinde kanunda belirtilen yere yani bulunduğu yerin mal sandığına yatırmaya ve ilgili vergi dairesine bildirmekle zorludurlar (VİVK m. 17/2). Dikkat edileceği üzere mal sandığına yatırılacak olan değer sadece para olduğundan tabii olarak yukarıda saydığımız kişilerin ellerinde bulundurduğu ve istihkak

sahiplerine ait olan senetlerin mal sandığına yatırmaları gibi bir durum söz konusu olamaz. Bu durumda bu kişilerin tevkifat tutarını senetlerin istihkak sahiplerinden peşin olarak alıp mal sandığına yatırmaları gerekecektir (Akakça, 1969, s. 80).

2.5.1.3. Tevkifattan Doğan Sorumluluk

Kimi durumlarda yukarıda saydığımız bu gerçek ve tüzel kişiler tevkifatı gerçekleştirmez yahut gerçekleştirse bile bu paraları ilgili mal sandığına zamanında yani bir hafta içinde yatırmaz ya da hiç yatırmaz. İşte bu duruma düşüp birde istihkak sahibine para ve senet veren söz konusu kişiler kesinti yapıp buldukları yerin mal sandığına yatırması gereken tutar üzerinden AATUHK hükümlerine göre gecikme zammına çarptırılarak tahsilatı gerçekleştirilir (VİVK m. 17/3). Kamu alacağı borçlusundan kaynaktan kesip tahsil dairesine yani burada ilgili mal sandığına ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, bu görevlerini yapmadıkları durumda ödenmeyen alacak, bu kişilerden tahsil olunur (AATUHK m. 22). Stopajı yapması gereken bu kuruluşların, kesinti yapma görevini üstlenen sorumluları, stopajını yapıp yatırması gereken tutar üzerinden yüzde 10 ceza tahsil olunur. Ancak hakimler bu hükümden istisna edilmiştir (VİVK m. 17/3)

Peki hem verginin ödendiğine dair belgenin istenilmemesi hem de stopajın yapılmaması ancak esasında verginin mükelleflerce ödenmiş olduğu durumda yine de yüzde 10 cezanın varlığından bahsedilebilir mi? Danıştay'a intikal eden bir olayda banka mirasın kendisinde bulunan kısmını mirasçılara, verginin ödendiğine dair belgeyi talep etmeden ve kanunda belirlenen şekilde stopaj yapmadan ödemiştir. Bunun üzerine bankaya yüzde 10 cezalı tarhiyat yapılmış ve işlem mahkemeye intikal etmiştir. Vergi Mahkemesi VİVK'nun 17'nci maddesini lafzi yorumlayarak davayı reddetse de Danıştay bu kararı şu gerekçelerle bozmuştur. Bankadan yüzde 10 cezalı veraset ve intikal vergisinin istenebilmesi için öncelikle bu verginin mükellefler nezdinde ödenip ödenmediği araştırılmalıdır. Bir başka deyişle bakanın sorumlu tutulabilmesi için verginin tamamen yahut kısmen ödenmemiş olması gereklidir.¹⁰⁵ O halde madde metninde geçen ve bu şekilde verginin ödendiğine dair belge istemek yahut stopaj yapmak ile sorumlu olan kuruluşlarında sorumlu tutulabilmesi için verginin mükellef nezdinde tamamen ödenmemiş olması gerekmektedir. Bu durumun ileride taraflar arsında vergi uyuşmazlıklarına yol açmasının önüne geçmek gayesi ile Kanunun ilgili maddesine kısa bir ekleme yapılabilir.

¹⁰⁵ Dn.9.D. 10.10.1990 E:1989/4245 K:1990/3091

Yukarıda hakimlerin ilgili sorumluluğunun dışında tutulduğunu söyledik. Bu onların tevkif ettikleri paraların süresinde ilgili vergi dairesine yatırmamaları durumunda gecikme zammı ya da yüzde 10'luk cezalı tarhiyat ile karşılaşmayacakları anlamına gelir. Ancak hemen belirtelim ki hakimlerin ödemesi veya vermesi gereken para ve senetlerin hiçbir şekilde tevkifatı yapılmadan istihkak sahiplerine ödedikleri durumda ziyaa uğrattıkları veraset ve intikal vergisinden şahsen sorumlu olacaklardır (Özzybek, 1976, s. 227-228).

Görüldüğü gibi kanun koyucu sorumluluğunu yerine getirmeyen hem kuruluşlar için hem de bu kuruluşların ilgili sorumluluğu yüklenen kişileri için ayrı ayrı olmak üzere iki farklı cezai işlem öngörmüştür. Burada şu ayrımı yapmak önemlidir. Örneğin, (A) Sigorta Şirketi'nin hamili olduğu senedin istihkak sahibi (B)'ye ilgili vergi dairesinden verginin ödendiğine dair tasdikname ibraz etmemesine rağmen söz konusu senedin tevkifatı yapmakla sorumlu olan sigorta şirketi çalışanı (C)'nin bu senedi (B)'ye vermesi durumunda yapılacak olan cezai işlem şöyle olacaktır. İlk olarak (A) Sigorta Şirketi'nin senet üzerinden yapması gereken kesinti üzerinden AATUHK hükümlerine göre gecikme zammına, kurum çalışanı (C) ise yine aynı tutar üzerinden yüzde 10'luk cezai tahsilata çarptırılacaktır.

Buradaki sorumluluğu hem mükellefler hem de yukarıda sayılan kişiler için ortak olarak görülmeli ve bu sorumluluğa tabi olduğu durumda söz konusu hükmün her iki taraf içinde yararlı olacağı bilinmelidir. İlk olarak mükellefler açısından beyannamelerini süresinde vererek cezalı işlemlere maruz kalmamaları ve işlemlerin hızla gerçekleşmesi ile ileride olası mahsup ve iade işlemleriyle uğraşmamalarını sağlayacaktır. Öte yandan maddede geçen kişilerin gerekli tevkifatı yapıp yedi gün içerisinde bu kesintilerden oluşan tutarın ilgili vergi dairesine yatırmaları durumunda ne AATUHK hükümleri uyarınca gecikme zammına tabi olacaklar ne de yüzde 10 cezalı tahsil işlemiyle karşılaşacaklardır (Özzybek, 1976, s. 227). Böylece vergi Hazine'ye daha etkin ve gecikmesiz girebilecektir. Sonuç olarak bu hükmün önemi, aslında tarafların karşılıklı olarak sorumluluklarının bilincinde olup bu sorumluluklara biat etmesiyle anlaşılmaktadır.

2.5.2. İhtiyat Tedbirleri

VİVK'nun 17'nci ve 18'inci maddeleri dışında da dolaylı ifadelerle olsa dahi ihtiyat tedbirleri mevcuttur (Arıca, 1981, s. 237). VİVK'nun 10'uncu maddesinin son fıkrasındaki ilk tarhiyat ile ilgili ödemelerin tamamen ödeme yerine sayılmayacağı ve ihtilafli borçları düzenleyen aynı

Kanunun 13'üncü maddesi ya da 19'uncu maddedeki tapu memurunun ilişik kesme belgesini aramak şeklindeki sorumluluğu ile aynı Kanunun bankalardaki kiralık kasaların durumunu düzenleyen 23'üncü maddesi konuya örnek teşkil edecektir.

Bazı durumlarda kendisine veraset yolu ile ivazsız olarak mal intikal eden gerçek veya tüzel kişiler, bu malların vergilendirilmemesi yahut diğer mirasçıların bu mal veya mallardan pay almaması gibi gerekçelerle matraha girmesi gereken malları kaçırmaya teşebbüs edebilirler. Bu teşebbüs olmasa bile kimi durumlarda bu malların kaçırılmasına ilişkin karineler tezahür edebilir. Bu karinelere örnek olarak, mirasçılarca muris adına düzenlenmiş karşılığı olmayan borç senetleri ve mücevherat değeri çok yüksek ancak taşınması ve gizlenmesi çok kolay olan antika bir eşya gösterilebilir (Karagözoğlu, 1983, s. 306). İşte bu tür durumların vuku bulmasını istemeyen kanun koyucu VİVK'nun 18'inci maddesine şu hükmü işleme gereksinimi duymuştur;

“Veraset ve İntikal Vergisi matrahına girmesi icabeden malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunduğu hallerde vergi dairesince Türk Medeni Kanununun 590'uncü maddesinin (3) numaralı fıkrasına istinaden tereke defterinin yapılması istenebilir.”

Madde metne baktığımızda tereke defterinin tutulmasının istenmesi için iki ön şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunlardan biri vergi matrahına girmesi gereken ivazsız intikal etmiş bir malın bulunması iken diğeri ise bu malların kaçırılacağına dönük karinelerin varlığıdır. İşte bu durumda TMK'nın “Defter Tutma” başlıklı 590'uncü maddesine istinaden ilgili vergi dairesince tereke defterinin tutulması istenebilecektir. Metindeki “istenebilir” kavramından bu iki şartın mevcudiyetinde dahi vergi dairesince tereke defterinin tutulması arzu edilmeyebilir. Bir başka deyişle bu hüküm ilgili vergi dairesini kararında özgür bırakmıştır. Öte taraftan madde metninin lafzi yorumundan, tereke mallarının kaçırılacağına ilişkin karinelerin olmadığı bir durumda ise vergi dairesinin tereke defterinin tutulmasını isteme gibi kanuni bir yetkisinin olmadığı sonucuna da varılabilir.

Ayrıca belirtmek gerekirse, terekeye dâhil olan çoğu malın vergiden kaçırılması uygulamada pek mümkün değildir. Örneğin, taşınmazların devir ve ferağında veraset ve intikal vergisinin ödenmiş olması şartı aranır ya da bankalarda bulunan paraların vergi stopajı yapılmadan hak sahiplerine ödenmez. Ancak kimi mallar vardır ki bunlar gerçekten kaçırılmaya münasip mallardır. Örneğin, muristen kalan pek kıymetli bir tablo ya da antika bir eşya (Maç & Jamali, 1999, s. 378).

Medeni Kanununun 59'uncu maddesinde ise sulh hâkiminin hangi sebeplerin mevcudiyeti halinde tereke defterinin tutulmasını isteyebileceği hüküm altına alınmıştır. Sulh hâkiminin bu kararı vermesi için Kanunda üç durum sayılmıştır. İlki murisin mirasçıları arasında vesayet altına alınmış olan yahut alınması gerekenlerin olması durumu iken ikincisi mirasçılardan birisinin uzun süreden beri bulunamaması yine aynı zamanda temsilcisinin de bulunmaması ve sonuncusu mirasçılar ya da diğer ilgililerden biri mirasın açıldığı tarihten başlayarak bir ay içerisinde istemde bulunması durumudur. Bu üç durumun bir veya birkaçının gerçekleşmesi durumunda defter tutma işlemi sulh hakiminin kararına istinaden gecikmeksizin tamamlanacaktır.

Görüldüğü gibi VİVK'nun ilgili maddesinde defter tutulma isteminde bulunacak olan mercii sulh hâkimi değil vergi dairesidir. Medeni Kanun'daki ilgili hükme göre defter tutma talebi ise vergi dairesince değil sulh hâkimince yapılmaktadır. Lafzi yorumlamada bu iki hükmün bir diğer farkı tereke defterinin tutulmasını isteme zorunluluğunda ortaya çıkmaktadır. Vergi dairesi ilgili koşullar gerçekleştiğinde tereke defterinin tutulması konusunda iradi karara sahip iken sulh hâkimi yukarıda belirtilen üç durumdan birinin vuku bulması halinde tereke defterinin tutulmasını istemek durumundadır.

2.6. VERGİ ORANLARI

2.6.1. Eski Vergi Oranı Uygulaması

Eski uygulamada üç farklı oran grubu kullanılmıştır. Genel olarak birinci grupta altsoy, eş ile anne ve baba yer alırdı. Bunlara uygulanan vergi oranları %2 ile %20 arasında değişkenlik göstermekte idi. İkinci grupta ise büyük anne, büyük baba ve onların altsoyları yer alırdı ve bunlar için vergi oranları %4 ile %30 arasında değişirdi. Son olarak üçüncü grubu ise birinci ve ikinci grupta bulunmayanlar oluştururdu ve vergi oranları diğer üçünden de fazla olarak %8 ile %44 arasında değişmekte idi (15.06.1959 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan VİVK'nun 16'ncı maddesi). Ancak 29.07.1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile 01.08.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ileride açıklayacağımız ve günümüzde de kullanılan vergi nispeti uygulaması kabul edilmiştir. Hemen belirtelim ki yeni düzenleme ile birlikte matrah dilimlerinin sayısı azalmış, vergi grupları kaldırılarak yerine intikalin nasıl gerçekleştiğini esas alan bir düzenleme getirilmiştir. Bunların yanında dikkatimizi vergi oranlarının oldukça azaltılmış olması çekmiştir.

2.6.2. Vergi Oranlarının Teknik Boyutu

İlk olarak beş farklı matrah dilimi verilmiştir. Aslında Kanunun ilk halinde on iki farklı matrah dilimi var iken bunun beşe düşürülmesinin hem olumlu hem de olumsuz yanları vardır. Olumlu tarafı, vergi miktarının hesaplanmasında yarattığı kolaylıktır. Olumsuz yanı ise daha ağır basar. Çünkü matrah dilim sayısı azaldıkça vergi oranlarının artış oranı da hızlanmaktadır. Bu halde dilimi aşan kısmın dilim sayısı daha fazla olan başka bir tarifeye nispeten daha fazla vergilendirilmeye yol açacaktır. Tabi Hazine için bu durum olumlu olarak atfedilebilir.

Tablo 6. 2019 Yılı İçin VİV Nispetleri

Matrah		Veraset İntikallerde (%)	Yoluyla İvazsız İntikallerde (%)
İlk	290.000 TL için	1	10
Sonra Gelen	700.000 TL için	3	15
Sonra Gelen	1.500.000 TL için	5	20
Sonra Gelen	2.700.000 TL için	7	25
Matrahın aşan bölümü için	5.190.000 TL'yi	10	30

Kaynak: (50 Seri No'lu VİVK Genel Tebliği)

Tablo 6'dan da anlaşılacağı üzere veraset ve intikal vergisinde vergi hesaplama tekniği sınıf usulüne değil dilim usulüne dayanır. Yani kişiye verasetten yahut diğer yollarla ivazsız intikal eden malların değerinin oluşturduğu matrah miktarı arttıkça sırayla bir sonraki dilime geçilir

Tarifedeki en üst oran ile en düşük oran arasındaki fark olan yükseklik farkı veraset yolu ile olan intikallerde 9 (10-1) ve diğer ivazsız intikallerde 20 (30-10)'dir. Görünen o ki veraset yolu ile olan intikallerde yükseklik farkı diğer suretle vuku bulan ivazsız intikallere kıyasla daha düşüktür. Bu terekeden pay edinenin miras dışında ivazsız mal intikal edinene göre daha avantajlı olduğu anlamına gelir. Ayrıca tarifedeki en üst miktar ile en düşük miktar arasında kalan uzun farkı ise 4.900.000 TL (5.190.000 – 290.000)'dir. Bununla birlikte tarifedeki oranların artış hızları olarak

ifade edebileceğimiz arış oranı ise verasetten intikallerde sabit değilken diğer ivazsız intikallerde ise 5'tir.

İntikal eden bazı mallar için vergi tarifesinin hangi sütununun kullanılması gerektiğiyle ilgili olarak birbirleriyle çelişen farklı Danıştay kararları oluşabilmektedir. Ödenen tazminatlarla ilgili olarak farklı yöndeki iki kararı inceleyelim. Danıştay'a intikal eden olayda, miras bırakan sağlığında kızı için hayat sigortası yaptırmıştır. Sigorta şirketi tarafından murisin kızına ödenen ölüm tazminatı üzerinden vergi tahakkuk ettirilmiştir. İşlem yargıya taşınmış ve Danıştay, ölüme bağlı olan hayat sigortası için iktisap edilen tazminatın, ölüm tarihine kadarki ödenmiş olan primler tutarının terekeye dahil edilmesi yani verasetten intikal etmiş sayılacağı ve bunlar dışındaki kısmın ise diğer suretle ivazsız bir intikal olarak vergilendireceğine karar vermiştir.¹⁰⁶ Karadan anlaşılacağı üzere, ölüm tazminatının muris tarafından ödenen primler toplamını oluşturan kısmı verasetten intikal etmiş sayılacak haliyle VİVK'nun 16'ncı maddesindeki oranlar tablosunun ilk sütununa göre vergilendirilecektir. Ancak ödenen primler dışında kalan kısmı ise ivazsız intikal sayılacağından aynı tablonun ikinci sütununa göre vergilendirilmesi gerekecektir. Ancak Danıştay'ın daha eski tarihli başka bir kararında ise bir sigorta şirketince ödenen tazminatların tamamı terekeye dahil edilerek veraset yolu ile intikal ettiği kabul edilmiştir. Bir başka deyişle bu kararda ölüm tarihine kadar ödenen primlerin dışında kalan tutarlar da veraset dışında ivazsız intikal sayılmayarak bu tutarda terekeye dahil edilmiştir. Bu nedenle ilgili intikale ilişkin tazminatın vergilendirilmesinde VİVK'nun 16'ncı maddesinde bulunan tablonun sadece birinci sütunu kullanılacaktır.¹⁰⁷ Görüldüğü gibi sigorta şirketlerince ödenen tazminat için hangi vergi nispetlerinin kullanılması gerektiği hakkında farklı iki karar verilmiştir. Bu ihtilafın çözümü için Medeni Kanunun 509'uncu maddesine baktığımızda madde metninde "...sigorta alacağının miras bırakanın ölümü zamanındaki satın alma değeri terekeye eklenir." ifadesi geçmektedir. O halde terekeye dahil edilmesi gereken kısmın murisin ölüm tarihine kadar ödediği sigorta primlerinin toplamı olması gerektiğini, geri kalan kısmın ise diğer suretle ivazsız intikal olarak değerlendirilmesi ve vergi nispetlerinin bu doğrultuda dikkate alınması gerektiği düşünülmektedir.

¹⁰⁶ Dn.7.D. 12.10.1998 E:1997/2974 K:1998/3246

¹⁰⁷ Dn.9.D. 30.4.1991 E:1990/1527 K:1991/1590

2.6.3. İkili Artan Oranlı Olma Özelliği

İkili artan oranlı veraset ve intikal vergisinin bu özelliği gereği hem veraset yolu ile olan intikallerde hem de veraset dışındaki ivazsız intikallerde ayrı ayrı artan matraha göre artan oranlı bir vergi söz konusudur. Tablo 6'dan da görüldüğü gibi, veraset dışındaki ivazsız intikallerdeki oranlar verasetten olan intikallere kıyasla daha yüksektir.

Peki kanun koyucu neden veraset yolu ile olan intikallerin vergi oranlarını diğer ivazsız suretle olan intikallerin vergi oranından küçük olarak belirlemiştir? Bu sorunun yanıtını aramak için farklı varsayımlarda bulunmak gerekecektir. Bir anlığına bu farkın giderildiğini ve diğer ivazsız intikal oranlarının verasetten intikal oranlarına eşitlendiğini tahayyül edelim. Böyle bir durumda veraset dışında ivazsız olarak mal intikal eden kişiler eski duruma göre daha az vergileme ile karşılaşacaklardır. Ayrıca Türkiye'de ki veraset yolu ile olan toplam mal intikalinin azalıp diğer ivazsız yollarla olan intikalın artması da muhtemeldir. Örneğin, 90 yaşındaki (A)'nın birçok gayrimenkulü vardır. Çocuğu (B)'ye bunları bağışlamak istemektedir. Ancak normal şartlar altında veraset dışı yollarla olan intikallerin verasetten intikallere göre daha çok vergilendirildiğini bilmektedir. Bu nedenle çocuğu (B)'nin daha fazla veraset ve intikal vergisine maruz kalmaması için kendi ölümünü bekleme kararı alabilir. Ancak bizim tahayyül ettiğimiz durumda yani ivazsız intikallerin tamamı için tek bir oran olduğu durumda (A) ölmeyi beklemeden gayrimenkullerini çocuğu (B)'ye ivazsız olarak hibe edebilecektir. Sonuç olarak böyle bir durumda normalde veraset yolu olan intikallerin diğer yollarla intikallere kayması beklenebilir. Bu sefer de, veraset yolu ile olan intikallerin vergi oranlarının diğer suretle vuku bulan ivazsız intikal oranlarına eşitlendiği varsayılp olası sonuçlar incelenebilir. Bu durumda da birilerine ivazsız mal intikal etmek isteyen kişiler tabiri caizse daha pratik olan veraset dışı yollar ile olan ivazsız intikali seçecekleri söylenebilir. Son olarak veraset yolu ile olan intikallerdeki vergi oranlarının diğer ivazsız suretle olan intikallere göre daha yüksek olduğunu varsayalım. Böyle bir durumda veraset yolu ile olan intikaller oldukça azalacağı şüphe götürmez bir gerçektir. Sonuç olarak kanun koyucu bu iki farklı intikal yolu arasında denge kurarak kan bağı olanlar arasında mal geçişlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesini sağlamıştır.

Bir kişiye annesi, babası, eşi ve çocuklarından veraset dışında herhangi bir yolla olan ivazsız intikaller için vergi oranı, tarifenin ikinci sütununda yer alan ivazsız intikaller için vergi oranının yarısı nispetinde uygulanır. (Evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) (VİVK madde 16 / (2)) O halde bu kişilerden veraset dışı ivazsız mal intikal edenler yüzde 10 – 15 – 20 - 25 ve 30 yerine yüzde 5 – 7,5 – 10 – 12,5 ve 15 oranlarında vergilemeye tabi tutulacaktır.

Kişiler aralarında yapacağı anlaşmalarla veraset ve intikal vergisinden kaçınmak için türlü muvazaalı işlemlere girişebilir. Bu işlemler ise kişiler arasındaki yakınlık derecesine bağlı olabilir. Kişiler arası yakınlık derecesi arttıkça veraset ve intikal vergisinden kaçınma ihtimalinin daha yüksek olduğu düşünülmektedir. Örneğin, (A) yeni evlenmiştir ve babası oğluna bir daire hediye etmek istemektedir. Bu durumda baba, oğlu (A) veraset ve intikal vergisine maruz kalmasın diye aralarında anlaşıp söz konusu gayrimenkulü değerinin çok altında bir tutarla satış gibi göstermişlerdir. İşte bu durumun tespit edilmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu nedenle kanun koyucu anne, baba, eş ve çocuklardan olan intikallerde normal vergi nispetlerinin yarısı tutarında bir vergileme yapacağını söyleyerek kişileri muvazaalı işlem yapmak yerine kanuna uygun davranıp vergilerini ödemeye teşvik ettiği söylenebilir.

2.6.4. Matrah ve Yeniden Değerleme Oranı

Vergi matrahları her yıl VUK'nun tahsis edeceği yeniden değerlendirme oranıyla artırılır ve artırımlarda yüzde beşi aşmayan tutarlar dikkate alınmaz. Bu şekilde tespit edilen tutarı yarısına kadar yükseltmeye veya yine yarısına kadar indirmeye yetkili mercii eskiden Bakanlar Kurulu iken 02.07.2018 tarihli ve 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile söz konusu yetki Cumhurbaşkanına tanınmıştır (VİVK m. 16/3).

2.6.5. Oranlarda Bir İstisna

5602 sayılı Kanunda geçen at yarışları, futbol ve diğer spor müsabakaları ve milli piyango olarak sınıflandırabileceğimiz şans oyunları ile yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde uygulanacak olan veraset ve intikal vergisi oranı yüzde 20'dir (VİVK madde 16/4). Nihayetinde veraset dışı ivazsız bir intikal olan şans oyunları ile yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin normal şartlar altında Tablo 6'nın son sütundaki oranlar üzerinden vergilendirilmesi gerekirken söz konusu ikramiyeler için oran yüzde 20 olarak belirlenmiştir. O halde bu şekilde kazanılan ikramiyelerin matrahı ne olursa olsun uygulanacak olan vergi oranı yüzde 20 olacaktır.

Bazı durumlarda şans oyunlarından yahut çekiliş ve yarışmalardan kazanılan ikramiyeler nakdi olmayabilir. Kazanılan ikramiyelerin aynı olması durumunda vergilemeye esas matrah hesabı "fatura değeri" üzerinden yapılır (VİVK m. 16/4). Örneğin, "Çarkıfelek" yarışmasından kazanılan bir derin dondurucunun değeri fatura değeri esas alınarak tespit olunacaktır.

2.7. ÖDEME ZAMANI

Amme alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için vergiyi doğuran olayı takiben tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmasından sonra tahakkuk safhasına gelmesi gerekir. Ancak bu aşamalardan sonra verginin ödenmesinden bahsedebiliriz ki buda verginin kanuna uygun olarak ödenmesi yani yasal süresi içerisinde ödenmesini elzem kılar. Vergilerin kanuniliği ilkesinin bir çıktısı olarak bütün vergi kanunlarında vergilerin ödeme süresi belirtilmiştir. Tersi durumda vergilerin idarece istenildiği zaman tahsil edilebileceği anlamına gelir ki bu da vergilerde uygunluk ilkesine ve anayasaya aykırılık teşkil edecektir. İşte bu amaçla VUK'nun 111'inci maddesinde "Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir." ifadesine yer verilmiştir. VİVK'da ise bu maddenin atıf yaptığı hüküm "ödeme zamanı" başlıklı 19'uncu maddede yer almaktadır (Karagözoğlu, 1983, s. 308-309).

2.7.1. Vergi Ödeme Süresinin Uzunluğunun Sebebi

Yarışma ve çekilişler ile şans oyunları hariç diğer her türlü ivazsız intikalde, verginin tahakkuk ettikten sonra, her yıl mayıs ve kasım aylarında eşit taksitlerle ve toplam 3 yılda veraset ve intikal vergisinin ödenmesi VİVK'nun "ödeme zamanı" başlıklı 19'uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. Peki vergi alacaklısı olan devlet neden böyle bir ödeme planına izin verip alacağının enflasyon karşısında değer kaybetmesine seyirci kalıyor? Kanun koyucunun buradaki amacı, kişilerin veraset ve intikal vergisini öderken bu tutarı ödemek için kendine ivazsız intikal eden değerlerin bir kısmını ya da tamamını satmak zorunda kalarak mağduriyet yaşamalarının önüne geçmek olduğu söylenebilir (Maç & Jamali, 1999). Bir başka deyişle, kendisine verasetten ya da başka ivazsız yollarla mal intikal eden gerçek ve tüzel kişiler bu mallar nedeniyle kimi zaman çok yüksek tutarlarda veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalabilirler. Haliyle bu vergiyi zamanında ödeyebilmek için kendisine ivazsız intikal eden malları bir an önce, belki de değerinin çok altında, satmak zorunda kalabilirler. İşte ödemenin üç yıla ve altı eşit taksite yayılması bu sorunu bertaraf edici mahiyettedir.

2.7.2. Tahakkuk Tarihine Göre İlk Taksitin Saptanması

19 Seri No'lu VİVK Genel Tebliği'nde beyannamesini ilgili vergi dairesine elden teslim edenler için tahakkuk fişinin derhal düzenlenip ilgili kişiye verileceği düzenlenmiştir. Yine aynı Tebliğ ile beyannamenin taahhütlü posta gibi yollarla elden ibraz edilmediği durumlarda ise kayda girdiği tarihten itibaren on beş günlük sürenin sonunda tahakkuk edeceği ve menkul mallar için

bu tarihten sonraki ödeme ayları, gayrimenkuller içinse bu tarihten sonraki emlak vergisi ödeme aylarına göre taksitlendirileceği ifade edilmiştir. Tebliğin devamında gayrimenkuller için vergi borcunun ifa edilmesinde tahakkukun gerçekleştiği günün durumuna göre açıklamalar yapılmıştır. Buna göre eğer ki tahakkuk tarihi mayıs ayından önce ise o halde verginin ilk taksiti mayıs ayında olacak, eğer tahakkuk tarihi mayıs ve kasım aylarına tekabül ediyorsa verginin ilk taksiti bu aylardan sonra gelen emlak vergisi ödeme süreleri olacaktır. Bu düzenleme her ne kadar gayrimenkuller için hazırlanmış olsa da 1982 yılında yapılan değişiklikle ödeme zamanındaki menkul ve gayrimenkul ayrımı kaldırıldığında bu düzenlemeler uygun oldukça hem menkul hem de gayrimenkul mallar için geçerli olacaktır. O halde düzenleme şu şekilde özetlenebilir; Her ne tür olursa olsun ivazsız olarak intikal eden mallar için verginin ilk taksitinin ne zaman olacağı verginin tahakkuk tarihi esas alınarak saptanır. Buna göre, ister menkul ister gayrimenkul olsun, tahakkuk tarihi mayıs ayından önceki herhangi bir güne rastlarsa ilk taksit mayıs ayının sonuna kadar ödenmelidir. Eğer tahakkuk günü mayıs ayından sonra kasım ayından önceki bir tarihe rastlarsa o halde verginin ilk taksiti kasım ayı olacaktır.

Yukarıda her ne kadar ödeme zamanı için menkul ve gayrimenkul ayrımının kaldırıldığından bahsetmiş olsak da 19 No'lu Tebliğdeki gayrimenkullere ilişkin şu düzenleme hala uygulanmaktadır. Buna göre gayrimenkullere ilişkin veraset ve intikal vergisinin tahakkuku mayıs ve kasım aylarına denk gelirse bu durumda ödeme süresi bu ayları takip eden emlak vergisi ödeme sürelerinde tahsil olunacaktır. Yani birinci taksit mart, nisan, mayıs ve ikinci taksit kasım ayı olarak vergi tahsil edilecektir (EVK m. 30). Bu düzenlemenin menkul mallar için geçerli olmadığı düşünülmektedir. Ancak düzenlemenin lafzi yorumuyla menkul mallar nedeniyle tahsil olunacak veraset ve intikal vergisinin tahakkuk tarihi eğer ki mayıs ve kasım aylarına denk gelmiş ise bu durumda ilk taksit bu ayları takip eden mayıs ve kasım aylarının olacağını söylemek mümkündür.

Bu düzenlemelerin dışında hem menkul hem de gayrimenkul mallar için veraset ve intikal vergisinin tahakkuk ettiği gün mayıs ayından önce ise ilk taksit mayıs ayı, tahakkuk tarihi kasım ayından önce ve mayıs ayından sonra ise ilk taksitin kasım ayı olacaktır (VİVK m. 19/1).

2.7.3. Yarışma ve Çekilişler ile Şans Oyunlarında Ödeme Zamanı

Kural olarak veraset ve intikal vergilerinin ödeme süresi 3 yıl ve altı eşit taksitde bölünmüştür. Ancak yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarından iktisap

edilecek ikramiyelerin vergilendirilmesinde, bu ikramiyelerden kesilecek tutarın vergi sorumlusunca ilgili vergi dairesine beyanname verme süresi aynı zamanda bu verginin ödeme zamanına denk düşer (VİVK m. 19/1).Beyanname verme süresi ise yarışma ve çekilişler ile şans oyunlarının yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadardır. (VİVK m. 9/1(3)). O halde tevkifat yapan vergi sorumluları ikramiyelerden kestikleri tutarı yarışma ve çekilişin düzenlendiği yahut futbol maçlarında maçların düzenlendiği ve son olarak at yarışlarında at yarışının yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar hem beyannamesini verecek hem de kesilen tutarı ilgili vergi dairesine teslim edecektir.

2.7.4. Gayrimenkullerin Devir ve Ferağı

İntikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi verginin tahakkuk etmesini beklemeksizin, ilgili vergi dairesine on beş gün içinde bildirilmek şartıyla, yapılır. Ancak bu mala ilişkin veraset ve intikal vergisi bütünüyle ödenmedikçe ne devir ve ferağı yapılabilir ne de üstünde aynı hak tesis edilebilir. Bu kurala uymayıp vergisi tamamen ödenmemiş olan gayrimenkullerin devir ve ferağ işlemlerini yapan yahut üstünde aynı hak kurulmasına izin veren tapu memurlar mükelleflerle birlikte ilgili vergi borcunun tamamından sorumlu olacaktır (VİVK m. 19/2).

Hemen belirtelim ki madde metnindeki “intikal eden gayrimenkullerin” ifadesi söz konusu hükmün, hem veraset yolu ile olan intikallerde hem de hibe gibi veraset dışında olan ivazsız intikallerde geçerli olacağını anlatmaktadır. Öte yandan kanun koyucu, burada ivazsız olarak gayrimenkul mal iktisap eden kişilerin tescil işlemi için verginin tahakkuk etmesini beklemesi uygun bulmamış ve bu düzenleme ile tahakkuku beklenmeksizin bu malların tescilinin yapılmasını mümkün kılmış ancak devir ve ferağının ya da üzerinde aynı hak kurulmasının ancak veraset ve intikal vergisinin tamamen ödenmesi ile müsaade edileceğini hükme bağlayarak bir güvenlik mekanizması kurmuştur. Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat sisteminin geliştirilmiş olmasının tabii sonucu ödemenin de iki farklı boyutunun tezahür etmesine yol açmıştır. Bunlardan ilki “ilk tarhiyata ilişkin ödeme” iken ikincisi ise “tamamen ödeme” şeklindedir. VİVK'nun 10'uncu maddesinin son fıkrasında ilk tarhiyatın aynı Kanunun 19'uncu maddesinde geçen “tamamen ödeme” yi ifade etmeyeceği açıkça belirtilmiştir. O halde bilhassa gayrimenkullerin devir ve ferağının yapılabilmesi için mükelleflerin idarece yapılan kesin tarhiyatın dikkate alarak vergi ödevlerini eksik ise tamamlamaları gerekecektir (Arıca, 1981, s. 241).

Uygulamaya bakacak olursak, özelliklede veraset yolu ile aralarında kan bağı olanlar arasında geçen taşınmazlar çok uzun yıllar satılmadan tasarruf edilebilmektedir. Hatta nesiller boyu bir gayrimenkulün satılmadan aile arasında sürekli veraset yolu ile intikal ettiğini düşünürsek bu malın satılması durumunda değerlemesi intikal tarihindeki emlak değeri ile yapılacağından gerçekten çok cüzi miktarlarda veraset ve intikal vergisine maruz kalınmaktadır (Maç & Jamali, 1999, s. 397). Bu ise Hazinenin vergi alacağını olumsuz yönde etkilemektedir.

16 Seri No'lu VİVK Genel Tebliği'nde yapılan bir düzenleme ile birden fazla taşınmazın intikali durumunda yalnızca birinin ya da bir kaçının satışında, satışı yapılan taşınmaz için veraset ve intikal vergisinin ödenmesi yeterli görünürken diğer taşınmazların vergisi için vergiyi teminat altına alınmaması veraset ve intikal vergisinin vergileme mantığıyla uyumsuzdur. Bu düzenlemenin tekrardan ele alınması gerekmektedir.

VİVK'nun 19'uncu maddesinin son fıkrasında veraset ve intikal vergisini ödemiş mükelleflerin ivazsız olarak iktisap ettikleri taşınmazlarının satışı için bir yol temin edilmiştir. Buna göre AATUHK'nun "teminat ve değerlendirme" başlıklı 10'uncu maddesinde belirtilen değerler üzerinden (aynı maddenin beşinci bendindeki menkul mallar hariç) teminat gösterilirse intikal eden taşınmazların bir veya bir kaçının yahut tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Gayrimenkullerin teminat olarak gösterilmesi durumunda ise AATUHK'da düzenlenen satış komisyonlarının bilirkişinin görüşü alınmak kaydıyla ilgili taşınmaz için rayiç bedel tespit edilir (VİVK m. 19/3 - AATHUK m. 90-91).

İntikal eden gayrimenkulün devir ve ferağı için AATUHK'nun 10'uncu maddesinde teminat olarak gösterilebilecek değerler; para, ilgili kurumlarca verilecek olan süresiz teminat mektupları, Devlet İçi Borçlanma Senetleri (DİBS) ile esham ve tahvilat olarak sıralanabilir. Bununla beraber aynı maddenin beşinci bendinde yer alan teminat niteliği ise haczedilen menkul ve gayrimenkul mallardır. Ancak dikkat edilirse VİVK'nun 19'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan parantez için hükmü "Bu maddenin 5 nci bendinde yazılı menkul mallar hariç" şeklinde, yani sadece menkul mallardan bahsetmektedir. Bu nedenle haczedilen gayrimenkul malların teminat olarak gösterilmesinde herhangi bir kanuni engelin olmadığını düşünmekteyiz.

Değinmek istediğimiz bir değer mesele ise VİVK'nun 19'uncu maddesindeki "izin verilebilir" ifadesidir. Görüldüğü gibi kişiler her ne kadar devir ve ferağ için teminat gösterebilirler de takdir yetkisi kanunla vergi idaresine bırakılmıştır. O halde, kişiler veraset ve intikal vergilerini

ödemedikleri gayrimenkullerin devir ve ferağı için usulüne uygun teminatta bulunmuş olsalar bile bu talepleri vergi idaresince reddedilebilecektir.

2.7.5. Ödeme Zamanına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar

İlk olarak ikmalen, re'sen ya da idarece tarh olunan vergilerin ödeme zamanının inceleyelim. Bu şekilde tarh olunan vergiler taksit zamanında önce tahakkuk etmişse yasal taksit süreleri içerisinde, taksit zamanından sonra tahakkuk etmişse, bu şekilde geçmişte kalan taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içerisinde ödenmelidir (VUK m. 112/1). O halde bu şekilde tarh olunan vergiler mayıs ayından önce tahakkuk etmiş ise ilk taksit mayıs, mayıs ve mayıstan sonra ancak kasımdan önce tahakkuk etmiş ise ilk taksit kasım ayı olacaktır. Bununla beraber eğer tahakkuk tarihi mayıs veya mayıstan sonra ancak kasımdan önceki bir aya denk gelirse ilk taksit kasım ayı, kasım veya kasımdan sonra ancak mayıstan önceki bir aya denk gelirse ilk taksit mayıs ayı olacaktır.

İfade etmek istediğimiz ikinci mevzu terekeden daha evvel stopaj yapılmasında taksit süreleridir. Normalde verginin taksitle ödenmesi gerekirken uygulamada, kesilen vergi defaten ödenmiş sayılır. Bu nedenle hesaplanan vergiden stopaj miktarı düşülerek geriye kalan tutar taksitle ödenebilirken düşülen stopaj tutarının ise uygulamada taksitle ödenmesi mümkün değildir (Maç & Jamali, 1999, s. 389-390). Ancak 1996/1 no'lu ve B.07.0.GEL.0.60/6012-1430 sayılı VİVK İç Genelgesi'nde stopajla elde edilen teminatın her mirasçının ödemekle mükellef olduğu verginin kanuni birinci taksitinden itibaren mahsup edilmesi ve mahsuplaştırma sonucu kalan tutarların yine yasal taksit süreleri içerisinde ödenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi Maliye Bakanlığı'nın (Hazine ve Maliye Bakanlığı) uygulaması ile ilgili İç Genelgede yazan ifadeler birbirleriyle çelişmektedir. Örneğin; (A)'ya kalan mirastan hesaplanan vergi toplamda 100.000 TL'dir. Bunun 30.000 TL'si ise tevkifat yapılarak kesilmiştir. O halde uygulamada 70.000 TL'lik kısım altı eşit taksitde bölünerek her bir taksitte 11.667 TL ödenecektir. Ancak ilgili İç Genelgeye göre tevkif edilen tutar defaten ödenmiş sayılmayacağından taksitlerin her biri 16.667 TL (100.000/6) olacaktır. Bu durumda birinci taksitin tamamı tevkifat edilen tutardan küçük olduğu için mahsup edilecektir. İkinci taksitin ise 13.333 TL'si (30.000 – 16.667) mahsup edilecektir. Böylece (A), ikinci taksitte 3.334 TL (16.667 – 13.333) ödeyecek ve geri kalan taksitlerde ise 16.667 TL ödeyerek vergi ödevini yerine getirecektir.

Ele alacağımız üçüncü mevzu ise mirasçılarının vefatı durumunda ödeme zamanının nasıl olması gerektiğidir. Bu durumu üç farklı senaryo ile açıklamaya çalışacağız.¹⁰⁸

- Aynı anda vuku bulan ölümlerde taksit süreleri normal taksit süreleri olacaktır. Örneğin, anne (A) ve Baba (B) İstanbul'dan Paris'e yaptığı uçak seferinde uçağın infilak etmesi sonucu hayatlarını kaybetmişlerdir. Bu durumda tek çocukları olan (Ç), iki ayrı beyanname verip yasal vergi ödeme süresince vergi ödevini altı eşit taksitte yerine getirecektir.
- Biri diğerinden sonra ölen kişilerde ise daha farklı bir sonuç oluşacaktır. Örneğin, anne (A) ve baba (B) Antalya'dan Yunanistan'a gemi yolculuğu yaparlarken geminin batması sonucu (B) gemi batar batmaz boğularak ölmüş ancak (A) kaldırıldığı hastanede yoğun bakımda iken ölmüştür. (A)'nın mal varlığı 15.000.000 TL ve (B)'nin mal varlığı ise 40.000.000 TL dir. Bu durumda tek çocukları olan (Ç)'ye önce ölen babası (B)'den 30.000.000 TL kalacaktır. 10.000.000 TL yani terekenin ¼'ü anne (A)'ya geçecek ve daha sonra öldüğünden 25.000.000 TL (15.000.000 +10.000.000) (Ç)'ye intikal edecektir. Burada (Ç)'nin üç beyanname vermesi gerekir. Bunlardan biri (A)'dan (B)'ye geçen 10.000.000 TL'dir. Bu tutar beyanname verme süresince (Ç) tarafından ödenmelidir. Ancak teminat gösterirse normal taksit sürelerinde de ödeme imkanı vardır (VUK m. 112/2-5). Bunun dışında (A) dan kalan 15.000.000 TL ve (B)'den kalan 30.000.000 TL için yine ayrı ayrı beyanname vererek vergi ödevini normal taksit süreleri içerisinde tamamlayacaktır.
- Taksitler henüz tamamlanmadan vuku bulan ölümler için yukarıdaki örnek şu şekilde değiştirilebilir. Anne (A) gemi kazasından on ay sonra ölmüş olduğunu ve (A)'nın eşi (B)'den kalan 10.000.000 TL'lik tereke vergisi için olan birinci taksitini ödediği varsayalım. Bu durumda geri kalan beş taksit (Ç) tarafından ya beyanname verme süresinde ya da teminat gösterilerek normal yasal süresinde ödenmesi gerekecektir (VUK m. 112/2-5).

Dördüncü olarak bir mükellefin vergi taksitlerini muntazam olarak öderken vefatı sonucu bu kişiden mirasçılara intikal eden tereke için verginin nasıl ödenmesi gerektiğini açıklığa kavuşturmak için Danıştay'a intikal eden bir olayı inceleyeceğiz. 14.12.1991 tarihinde ölen (A)'dan eşi (B)'ye intikal eden tereke için ödenmesi gereken veraset ve intikal vergisi (B) tarafından muntazam olarak ödenirken taksitler henüz bitmeden evvel 10.03.1994 tarihinde (B)

¹⁰⁸ Benzer açıklamalar için bkz. (Maç & Jamali, 1999, s. 392-395)

vefat etmiştir. Miras, (B)'nin çocuğu (C)'ye intikal etmiştir. (C)'nin beyan verme süresi 4 ay olacağından 10.07.1994 tarihine denk gelmektedir. Bu arada (C), vergi ödemesinin tapu dairesinde bir işlem yapmak isterken ilişik kesme belgesinin istenmesi üzerinde 03.02.1995 tarihinde ödemiştir. Bunun üzerine vergi idaresince beyan verme süresinin son günü ile vergiyi ödediği tarih arasında kalan süre için gecikme zammı tahsil edilmiştir. Bu karar (C) tarafından yargıya taşındığında, Vergi Mahkemesi, VUK'nun 112'nci maddesinde belirtilen ölüm halinde verginin beyanname verme süresinde ödeneceği hükmünü esas alarak gecikme zammının uygun olduğuna karar vermiştir. Ancak temyize çıkan bu karar Danıştay tarafından şu açıklamalar ile bozulmuştur. AATUHK'nun, borçlunun vefatı durumunda mirasçılar için yine bu Kanunun hükümleri uygulanacağını söylediği 7'nci maddesi ile VUK'nun 112'nci maddesinin birinci ve ikinci fıkraları birlikte ele alındığında veraset ve intikal vergisinin beyannamenin yapılip tahakkukunun yapılması ile son bulunduğu, tahakkuk sonrası mirasçıların kamu borçlusu durumuna geldikleri, tahakkuk eden verginin VİVK'nun 19'uncu maddesinde belirtilen sürelerde ödenmesi gerektiği, bu durumun istisnasının ise taşınmazların devir ve ferağa konu edinmesi ile üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilmesi halinin oluşturduğu, verginin AATUHK hükümlerine göre takip edileceği, VUK'nun 112'nci maddesinin tahakkuk etmiş ve taksit tarihleri belirlenmiş veraset ve intikal vergisini kapsamadığı sonucuna varılmıştır. O halde (C), VİVK'nun 19'uncu maddesine göre annesi (B) için belirlenmiş olan ödeme sürelerinde bu vergiyi ödeme hakkına sahiptir. Bu nedenle (C)'nin, vergi borcunu, VUK'nun 112'nci maddesi esas alınarak, beyanname verme süresi içinde ödememesi nedeniyle gecikme zammına maruz bırakılması yerinde bulunmamıştır.¹⁰⁹ Görüldüğü üzere mükellefin vergi taksitlerini zamanında öderken ölmesi ve söz konusu mirasın başka kişi veya kişilere geçmesi durumunda, bunlar vergilerini muris için daha önceden belirlenmiş olan taksit süreleri içerisinde ödemeye devam edebilirler. O halde bu kişilerin henüz ödenmemiş olan vergilerin defaten ödeme mecburiyetlerinin olduğundan bahsedilemez.

Bir diğer mevzu ise mirasın paylaşılmasında ihtilaf çıkması halidir. Hemen belirtelim ki paylaşmada sorun çıkmadığı benzer deyişle tarafların kendi aralarında mirası paylaştıkları durumda taksit süreleri etkilenmeyecektir. Ancak ihtilafın mevcudiyeti halinde beyannamenin mahkemeye başvurudan önce mi sonra mı olduğuna göre iki farklı alternatif açıklamanın ifade edilmesi gerekir. Mahkemeye başvurunun beyanname verildikten sonra olması durumunda taksit sürelerinin etkilenmeyeceği düşünülmektedir. Bununla beraber mahkeme sonucu mirasçıların ödedikleri paylarda oluşabilecek artma ve azalmalar VİVK'nun 22'nci maddesi uyarınca iade ve ek tahsil işlemiyle bu sorun çözülebilecektir. Beyannamenin verilmeden evvel mahkemeye

¹⁰⁹ Dn.7.D. 28.12.1998 E:1997/2679 K:1998/4853

başvuru durumunda ise mahkeme kararı açıklanana kadar mücbir sebep sayılacağından beyan verme süresi durdurulacaktır. Karar sonucu verilen beyannamede kişilere denk düşen miras payları üzerinden alınması gereken vergi ise yasal taksit sürelerinde taraflarca ödenecektir (Maç & Jamali, 1999, s. 397-396).

Ele alacağımız son konu ise veraset ve intikal vergisinin posta ile gönderilmesi durumudur. Daha öncede bahsedildiği gibi beyannameler elden verilebileceği gibi posta ile de ilgili vergi dairesine ibraz edilebilir. Bu durumda yani, posta aracılığı ile taahhütlü olarak gönderilmiş veya derhal tahakkuk fişi düzenlenemeyen hallerde beyannamenin vergi dairesi tarafından kaydedildiği tarihten itibaren 15'inci günün sonunda vergi tahakkuk etmiş sayılacak ve bu tahakkuk tarihine göre ilk taksit mayıs ya da kasım olarak saptanacaktır (Karagözoğlu, 1983, s. 313).

2.8. GAİPLİK MÜESESESİ VE SABİT MİRASÇILAR

2.8.1. Gaibin Ortaya Çıkması

Gaiplik mefhumu, bir gerçek kişinin ortadan kaybolması ve ölmüş olduğunun kesin olarak kanıtlanamaması halinde, tarafların talepleri doğrultusunda, mahkemece o kişinin hukuken ölmüş sayılması, şeklinde ifade edilebilir. Ölüm tehlikesi içerisinde kaybolma durumundan itibaren en az bir yıl, uzun zamandan beri haber alınamama durumunda ise son haber alınma zamanından itibaren en az beş yıl geçmesi durumunda ilgililerin talebi üzere mahkeme kişinin gaipliğine karar verebilir. Bu karar gaipliğine karar verilen kişilerin ölümünün ispatlanması gibi sonuç doğurur (TMK m. 32/1-33/1). Fakat gaipliğine karar verilen kişinin hiçbir şüpheye mahal vermeden kesinlikle ölmüş olmasından bahsedilemez. Bu nedenle bu kişilerin geri dönme olasılığı, insanın ortalama yaşam süresini de göz önüne alarak, her zaman vardır.

Gaip kişinin hukuki açıdan ölmüş varsayılması nedeniyle Medeni Kanunda yer edinen bu düzenleme doğrudan doğruya Miras Hukukunu ve bu anlamda veraset ve intikal vergisini kesmektedir. Gaip kişi muris ya da mirasçı olabilir. Peki bu kişilerin daha sonradan zuhur etmesinin (ortaya çıkmasının) vergisel sonuçları ne olacaktır? Bu durumu aşağıda iki ayrı başlık altında açıklanacaktır.

2.8.1.1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması

Gaipliğine karar verilmiş olan mirasçının ortaya çıkması nedeniyle daha öncesinden tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin değiştirilmesi gerektiği hallerde ortaya çıkan mirasçının ibraz edeceği beyannameye ya da vergi dairesince yapılacak olan idari tahkikata göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltme işlemi yapılır (VİVK m. 21/1(a)). Miras bırakanın mirasçılarında birisi veya birden fazla ise birileri hakkında gaiplik kararı verilmiş olunabileceği dikkate alınarak VİVK’nda düzenlenen bu hüküm ile gaibin mirastaki payı sonradan zuhur etme olasılığı göz önüne alınarak hakkı saklı tutulmuştur. Gaip kişinin ölümü kesin değildir ancak ölmüş olma olasılığı pek muhtemeldir. Bundan dolayı, tereke mevcut mirasçı ya da mirasçılar arasında pay edilip her mirasçı kendi hissesi oranında hesap edilen veraset ve intikal vergisini ödeyecektir. Bu vergilerin ister tamamı ödendikten sonra ister taksitlerin tamamı bitmeden evvel gaip kişinin ortaya çıkması durumunda, diğer mirasçıların miras hisselerinde bir azalma olacağı tabiidir. İşte bu durumda vergi dairesince, zuhur eden gaibin ibraz edeceği beyannameye veya idarece yapılacak olan tahkikata göre tespit edilecek matrah üzerinden gaipten, Kanunda belirtilen veraset ve intikal vergi oranları üzerinden tahsil; diğer mirasçıların gaip kişiye düşen hisselerin kendi paylarına düşen kısmı için ödedikleri veya ödemekte oldukları vergilerin terkin, red ve iadesi yapılacaktır (Karagözoğlu, 1983, s. 331).

2.8.1.2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması

Hakkında gaiplik hükmü verilmiş olan miras bırakanın mirasçıları, söz konusu tereke mallarını pay etmeden evvel bu miras için, daha sonradan ortaya çıkabilecek olan üstün hak sahipleri ve gaip muris için belirli tutarda teminat göstermek zorundadırlar. Bu güvence ölüm tehlikesi içinde kaybolma durumunda tereke mallarının tesliminden itibaren 5 yıl iken uzun zamandır haber alınmama halinde ise son haber alınma tarihinden itibaren 15 yıldır. Ancak gaip muris yüz yaşına farazi olarak bastığında gösterilen güvence geçerliliğini yitirecektir (TMK m. 584). Görüldüğü gibi ilgililerin talebiyle mahkeme tarafından kişinin gaipliğine karar verilmesi durumunda, bu kişinin mirasçıları söz konusu terekeden paylarını iktisap edebilmek için her an ortaya çıkabilecek olan gaibin haklarının kaybolmaması adına bir teminat göstermek zorundadırlar. Gaip muris zuhur ettiğinde onun mirasçıları teslim aldıkları tereke mallarını iade etmekle yükümlüdürler (TMK m. 585). O halde gaip miras bırakanın zuhuru durumunda daha öncesinden ondan iktisap ettikleri miras paylarını iade etmek zorunda kalan mirasçıların reel anlamda bir servet artışı yaşamadıkları olasıdır. Temel gayesi kişilerin ukdesinde gerçekleşen servet artışlarını vergilemek olan veraset ve intikal vergisinin, zuhur eden muris dolayısıyla servetlerinde bir artış

yaşayamayan mirasçıları vergilendirilmesi kabul edilemez. İşte tamda bu nedenle VİVK’nda şu düzenleme yapılmıştır. Gaip miras bırakanın ortaya çıkması durumunda, nüfustaki ölüm kaydının silinmesi kaydıyla, mükelleflerden daha öncesinde alınmış olan vergiler talepleri üzerine iade edilir (VİVK m. 21/1(b)). Sonuç olarak gerçek anlamda bir servet artışı yaşamayan mirasçıların ödedikleri vergiler, veraset ve intikal vergisinin temel mantığına uygun olarak ilgililerin talepleri doğrultusunda, onlara aynen iade edilecek ve ödenmeyen taksitlerin bulunması durumunda ise bunlar terkin edilecektir.

İlgili maddeden vergi idaresi tarafından mükelleflere iade edilecek olan vergilerin, mükellefler tarafından daha önce ödenen vergilerle aynı tutarda olacağı anlaşılmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan sorun gaip murisin çok uzun süre sonra ortaya çıkması durumunda mükellefler tarafından daha öncesinde ödenen vergilerin ödeme tarihindeki reel değeri ile idare tarafından bu kişilere iade edilecek olan nominal olarak eşit olan tutardaki vergilerin reel değeri arasında enflasyon nedeniyle tabii olarak önemli bir fark olabilecektir. Mükelleflere yönelik böyle bir haksızlığın önüne geçmek adına daha önceden alınmış ve iade edilecek olan vergilerin ödenmesi durumunda enflasyon artışının dikkate alınması gerekli olacaktır.

2.8.2. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar

VİVK’nun 22’nci maddesi;

“Veraset ve İntikal Vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur.”

Hükmün birinci şartı söz konusu verginin ödenmiş olmasıdır. O halde henüz ödenmemiş veraset ve intikal vergisi için bu maddenin işlemeden bahsedemeyiz. İkinci şart ise verginin asıl borçlusunun dışında bir başka şahıs tarafından ödenmiş olması benzer deyişle ivazsız olarak intikal eden mal için vergiyi ödeyen kişinin esasında o malın sahibi olmadığı mahkemece kesin olarak kabul edilmelidir. Son şart ise ivazsız intikal eden malın sahibi olmayıp buna ilişkin vergiyi ödeyen kişinin yahut bu mala sahip olmasına rağmen vergisini ödemeyen kişinin, mahkeme ilamının kesinleşmesinden sonra bir yıl ilgili makama başvurmasıdır. İşte bu üç şartın aynı anda sağlanması durumunda ödememesi gerekirken vergiyi ödemiş olana ödediği bu vergi iade edilecek aynı zamanda ödemesi gerekirken vergiyi ödemeyenden ise bu vergi tahsil edilecektir.

Yukarıda ifade ettiğimiz üçüncü şart olan ilamın kesinleşmesinden sonraki bir senelik başvuru süresinin aşımı durumunda ne olacağına ilişkin yazarlar farklı iki görüşe sahiptir. Böyle bir ayrımın sebebi ise VUK'nun 126'ncı maddesinde düzeltme zaman aşımının 5 yıl olarak belirlenmesidir. Hayrettin Akakça'ya göre bu bir yıllık sürenin aşılması halinde dahi, VUK'nun 125'inci maddesi saklı kalmak kaydıyla, aynı Kanunun 116-126'ncı maddeleri gereğince düzeltmenin yapılması lazım gelir (Akakça, 1969, s. 88). Bir başka deyişle Akakça, ivazsız intikal eden menkul veya gayrimenkul malın vergisinin ödenmesinden sonra bu malın vergi verenden başka bir kişiye ait olduğu mahkeme kararıyla kesinleştirilmesinden sonra VİVK'nundaki hak düşürücü süre olan bir yıl değil VUK'nundaki genel düzeltme zaman aşımı süresi olan beş yıl içerisinde kişilerin müracaat edebileceklerini düşünmektedir. Diğer görüş ise bunun aksi yönündedir. Fevzi Karagözoğlu ve Muammer Özzeybek'e göre söz konusu bir yıllık hak düşürücü sürenin kaçırılmasından sonra yapılacak başvurular dikkate alınmamalıdır. Her ne kadar VUK'nun 126'ncı maddesinde hataların düzeltme zaman aşımının aynı Kanunun 114'üncü maddesindeki yazılı süre olan 5 yıl olarak belirlenmiş olsa da, bu genel nitelikte bir hüküm olup VİVK'nun ilgili maddesindeki 1 yıllık süre ise özel nitelikte bir hükümdür. Hukukun genel ilkelerinden olan özel kanunlardaki hükümlerin varlığı halinde genel kanunlardaki hükümlerin uygulanmayacağı ilkesi nedeniyle burada düzeltme zaman aşımı süresi olarak VİVK'nun 22'nci maddesinde yer alan 1 yıllık sürenin dikkate alınması gerekmektedir (Karagözoğlu, 1983, s. 332-333) (Özzeybek, 1976, s. 272). Bizde yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde, esas alınması gereken sürenin genel nitelikte olan VUK'a göre özel nitelikte olan VİVK'nunda geçen bir yıl olması gerektiği kanısındayız.

Peki hangi durumlarda yukarıda bahsedilen düzenlemeler meydana gelebilir? En sık rastlanılan davalardan birinin vasiyetname düzenlememiş murisin birden fazla mirasçısının olması halinde mirasçılar arasındaki miras payı çatışması olduğu söylenebilir. Sık karşılaşılan bir diğer vaka ise murisin düzenlediği vasiyetname ile saklı paylı mirasçıların haklarını çiğnemesi durumudur. Pek görülmemekle birlikte gerçekte mirasçılık sıfatına haiz olmayan kişilerinde dava yoluna gidip mirastan hisse almaya çalışması da olasıdır (Maç & Jamali, 1999, s. 415).

2.9. BANKALARDAKİ KİRALIK KASALARIN MUHTEVİYATININ TESPİTİ

Kiralık kasalarda bulunan kıymetlerin ölüm sonucu murisin mirasçılarına ivazsız olarak intikali veraset ve intikal vergisinin mevzuuna girecektir. Kanun koyucu VİVK'nun 23'üncü maddesinde bu durumda uygulanması gereken usulü hüküm altına almıştır. Buna göre, herhangi bir bankada kiralık kasası bulunup vefat eden kişinin mirasçılarının yahut temsilcileri ile vekillerinin bu kasayı

açtırmaları ve içerisindeki değeri alabilmeleri için, sulh hakimince yapılacak olan tespitler müstesna kalmak kaydıyla, vergi dairesinin yetkili bir memurunun bulunması şart koşulmuştur. Çünkü tahvil, hisse senedi ve mücevherat gibi değerlerin saklandığı kiralık kasaların gelişigüzel açılması durumunda bunların vergi dışı kalması pek muhtemeldir (Özzybek, 1976, s. 272). Gerçekten de kiralık kasaların açılması ve içeriğinin tesliminde herhangi bir sınırlayıcı hükmün bulunmaması durumunda verginin kaybolması olasıdır (Akakça, 1969, s. 89). Görüldüğü üzere Kanun koyucu burada kiralık kasada bulunan değerlerin veraset ve intikal vergisinden kaçırılmasının önüne geçerek bir nevi vergi güvenlik tedbiri almak istemiştir.

Her ne kadar madde metninde kiralık kasa içerisindeki değerlerin ilgililere ne zaman teslim edileceği belirtilmemiş olsa da, bu içeriğin tutanakla tespit edilmesi ve ardından takdir komisyonunca muhteviyatın takdir edilmesi ve bunlara isabet eden vergiler ilgili vergi dairesince hesaplanıp bu tutarlar sorumlularca ödendikten sonra ilgili kişilere teslim edilmesi uygundur. Aksi durumda yani tutanakla yapılan tespit sonrası muhteviyat ilgililere verildiği durumda takdir komisyonunca kasa içeriğinin takdir yoluyla tespitine imkan kalmayacaktır (Özzybek, 1976, s. 272). Bununla beraber kasa kiralaayanlar kasaların muhteviyatının ilgililere vermeden evvel zaten vergi ilişik kesme belgesini talep etmek zorundadırlar. Tasdiknamenin ibraz edilmediği durumlarda verasetten intikallerde yüzde beş oranında stopaj uygulayıp bu tutarı en geç bir hafta içinde ilgili yere yatırmak ya da bildirmek zorundadırlar (VİVK m. 17/1-2). Mamafih, ele aldığımız konu bu düzenlemeye ek olarak getirilen vergi güvenlik tedbirinden başka bir şey değildir. O halde kasa kiralaayanlar bu kasaların içerisinde bulunan değerleri ilgililere teslim ederken VİVK'nun hem 17 hem de 23'üncü maddelerini göz önüne almak durumundadırlar.

Madde metnindeki parantez içi hükmü ile sulh hakimi tarafından yapılan tespitlerde yetkili vergi memurunun aranmasına gerek olmayacağı düzenlemesi daha evvel belirttiğimiz gibi, gerektiğinde terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye gibi işlemler sebebiyle kasanın içeriğinin tespitinin sulh hakimince sağlanması bakımından düzenlenmiş bir ayrıcalıktır (Karagözoğlu, 1983, s. 334).

Kasa sahibinin vefatı ilgili banka tarafından öğrenildiğinde kasa derhal mühürlenir ve ölenin yerleşim yerinin bulunduğu vergi dairesine haber verilir. Yetkili vergi memuru tarafından kasa muhteviyatında bulunan her türlü mal tek tek tespit edilerek tutanak düzenlenir. Bu tutanak ilgililer tarafından imzalanır. Bu tutanağın bir kopyası vergi dairesinde kalmak üzere ilgililere verilir. Ayrıca belirtmek gerekirse kimi durumlarda kasada bulunan malların değeri herkes

tarafından belirlenemeyebilir. Mücevheratlar, sanatsal tablolar ve antika değeri olan mallar bunlara örnek olarak gösterilebilir. Kasadan çıkan bu malların değerlemesinin takdir komisyonlarınca yapılması gerektiği de tabiidir (Tan & Niyazi, 1967, s. 74). Bu konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu VİVK Genel Tebliği'nde kasa muhteviyatında bu tarz malların bulunması yani takdir komisyonunun takdirinin hasıl olduğu durumlarda tespit sırasında bilirkişi (ekspert) bulundurulması ve gerekirse takdir komisyonunun bankada bulunarak takdir işinin derhal yapılmasının önemli olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca belirtmek gerekirse Kanunun ilgili düzenlemesi sadece veraset yolu ile geçerlidir. Ancak hemen belirtelim ki, kasanın içerisine bir gayrimenkulün sığamayacağını düşünerek düzenlemenin sadece menkul mallara ilişkin olduğunu söylemek yanlış olacaktır. Çünkü pek ala bu kasaların içerisinde murise ait olan arsa ve araziler ile binalar ve diğer her türlü gayrimenkulün mülkiyetini gösteren belgelerin bulunması tabiidir.

Kimi zaman murisin kiralık kasası mirasçıları tarafından bilinemeyebilir. Bu tür durumlar murisin kasayı gizli tuttuğu hallerde sık rastlanabilir. Böyle bir durumda kasa sahibinin ölümünü öğrenen bankaca kasa muhteviyatına ilişkin mirasçıları kasanın varlığından haberdar eder. Ancak böyle bir durumda yasal beyanname verme süresinin geçmesi pek muhtemeldir. Bu durumda zamanında ibraz edilmeyen beyan nedeniyle cezalı vergi tarhiyatı gündeme gelse dahi, verilen dava kararlarında genel olarak mükelleflerin VUK'nun 13'üncü maddesi gereği bir mücbir sebep halinde olması nedeniyle cezalı tarhiyata gidilmemiştir (Maç & Jamali, 1999, s. 422-423).¹¹⁰

Değirmek istediğimiz bir diğer konu bu kasalarda bulunan değerlerin her zaman kasa sahibine ait olamayabileceğidir. Mesela bir erkek tarafından kiralanan kasadan çıkan altın saç tokası ya da tek taş pırlantanın ya da bir kadın tarafından kiralanan kasadan çıkan pek kıymetli bir smokinin kasa sahibine ait olduğu konusunda şüpheye düşülebilir. Böyle bir durumda varislerin kasada bulunan bu tür malların kendilerine ait olduğunu ispat etmeleri mümkün olmayabilir. İspat için genel geçer bir belirti olması gerekebilir. Danıştay'a intikal eden bir olayda; Murisin erkek olması göz önünde bulundurularak kasadan çıkan kadın ziynet eşyalarını tasarruf amacıyla saklayamayacağı

¹¹⁰ "Dn. 7.D. E:1986/1472 K:1988/2472"

düşünülerek söz konusu eşyaların murisin karısına ve kızına ait olduğu kararına hükmedilmiştir (Maç & Jamali, 1999, s. 423).¹¹¹

Sorun yaşanan bir diğer mevzuu ise kasanın muhteviyatındaki ziynet (süs amaçlı takılan mücevherat) eşyalarıdır. VİVK'nun 4. maddesine göre miras bırakana ait zat eşyalarının vergiden müstesna tutulduğundan ve 1 Seri No'lu VİVK Genel Tebliği'nde zat eşyalarının miras bırakanın elbiseleri ve saati gibi giyme ve şahsına taalluk eden eşyaları ifade edeceği daha önce açıklanmıştır. Sonuç olarak kişisel kullanıma uygun olmayan ziynet eşyalarının murisin zat eşyalarıyla bir tutulamaması nedeniyle kasada bulunan ziynet eşyalarının vergi kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.¹¹² Bununla beraber özellikle ortak kiralık kasalarda taraflardan birinin ölümü halinde, kasadan çıkan kişisel kullanıma elverişli olan ve zat eşyası sayılabilecek ziynet eşyalarının veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekir.¹¹³

Kiralık kasaların muhteviyatının tespiti ile ilgili bu tür sorunların yaşanmasının temel nedeninin söz konusu alanda teknolojiden geri kalınması olduğu söylenebilir. Kasaya yapılacak kayıtların daha sistemli ve şeffaf bir şekilde yapılması ilgililerin kasadaki değerlerin daha kolay bir şekilde takip etmelerini sağlayarak karışıklıkların önlenmesini sağlamada yardımcı olacaktır.

¹¹¹ “Dn. 11.D. E:966/586 K:966/1808”

¹¹² “97895701-160[23.2014/5.1.39-2754]-2713 sayılı ve 24.12.2014 tarihli özelge”

¹¹³ “46480499-160[2012/1125]-68 sayılı ve 25.07.2013 tarihli özelge”

3. BÖLÜM: ABD VE TÜRKİYE KARŞILAŞTIRMASI VE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU

Veraset ve intikal vergisinin dünya çapında analizinde temel alacağımız ülke Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olacaktır. Böyle bir tercihte bulunmamızın sebebi söz konusu ülkenin günümüz hegemon gücü olmasıdır. Bu minvalde gerek ekonomik gerekse sosyal yönden oldukça gelişmiş olan ABD’de veraset ve intikal vergisine ne derece önem verildiği ve vergi sisteminin neresinde kurgulandığı ele alınacaktır. Bununla beraber sadece ABD’yi esas alarak bir sonuca ulaşamayacağımızın bilincinde olarak farklı kıtalarda bulunan bazı ülkelerin veraset ve intikal vergi yapılarını da temel olarak değinilecektir.

3.1. ABD VE TÜRKİYE’DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

3.1.1. ABD’de Veraset ve İntikal Vergisi

ABD, mülkiyetin intikali üzerinden vergi toplayan birçok ülkeden biridir (Cole, 2015, s. 2). Servet transferi üzerinden, federal hükümetin üç farklı vergileme yöntemi vardır. Bunlardan birincisi ölüm nedeniyle murisin intikal eden mallarının net değeri üzerinden alınan vergi olan tereke vergisidir (*Estate Tax*). İkincisi, kişilerin sağlığında başka kişilere yaptığı bağışlar üzerinden toplanan bağış vergisidir (*Gift Tax*). Üçüncüsü ise, nesil atlama vergisidir (*The Generation-Skipping Tax*) (Greene, 2009, s. 2) (Post, 2007, s. 1-5). Bunların dışında, bazı eyaletlerin topladığı veraset vergisi (*Inheritance Tax*) dördüncü bir vergileme yöntemi olarak sayılabilir.

3.1.1.1. Tereke ve Veraset Vergisi

3.1.1.1.1 Tereke Vergisi (Estate Tax)

Federal tereke vergisi (*estate tax*) 18’inci ve 19’uncu yüzyıllar boyunca varlığını nadiren göstermiştir. Kongre bu süreçte sadece 1797-1802, 1862-1872 ve 1898-1902 yılları arasında tereke vergisine başvurmuştur. Daha doğru bir deyişle, başvurmak zorunda kalmıştır. Çünkü bu üç dönemin tamamında, söz konusu vergi, savaş veya savaş tehdidi altında toplanmaya karar verilmiştir. Bu nedenle tehlikenin ortadan kalkmasıyla yine Kongre tarafından bu vergiler yürürlükten kaldırılmıştır. 1916 yılında aynı gerekçelerle tereke vergisi dördüncü defa Kongre tarafından geri getirilmişti, fakat askeri koşullar ortadan kalksa da tereke vergisi günümüze kadar

varlığını korumayı başarmıştır (Cooper, 2010, s. 881-882). Ölüm nedeniyle transfer olunan servetler üzerindeki federal vergi, 1797 yılından beri, çeşitli formlarda yürürlükte kalmıştır. Benzer değişle, başlangıçta kriz ve savaş zamanlarında gelirleri artırmak için uygulanan bu vergi kaynağı zamanla çeşitli değişiklikler geçirmiştir (Greene, 2009, s. 1). Tereke Vergisi (*Estate Tax*), ölüm halinde kişinin mülkiyetini bir başkasına transfer etme hakkı üzerindeki bir vergidir. Söz konusu mülkiyet ölüm tarihindeki kişinin sahip olduğu tüm mallarını kapsar. Kişinin mülkiyetindeki bu malların değeri için onları satın alırken ödediğı bedel üzerinden değil piyasa değeri üzerinden dikkate alınır. Bu malların toplamı ise “toplam tereke - mamelek - mülkiyet” (*gross estate*) olarak adlandırılır. Mülkiyete; nakit ve menkul kıymetler, emlak (*real estate*), sigorta, tröstler, ticari haklar ve diğer varlıklar dahil olabilir.¹¹⁴

Federal tereke vergisinin üç bileşeni vardır; bunlardan ilki toplam mülkiyet (*gross estate*), ikincisi toplam mülkiyetten yapılacak olan kesintiler ve sonuncusu vergi indirimleridir (Luckey, 2002, s. 1).

İç Gelir İdaresi (*Internal Revenue Service*) neredeyse bütün mülklerin bir mükelleften diğerine aktarılmasını vergiler. Tereke Vergisi, kişinin vefatı sonrası bu kişinin mülkiyetinde bulunan malların yeni sahibine geçişini kapsar. Federal tereke vergisi devamlılık kazandığı 1916 yılından beri farklı biçimlerde uygulanmaktadır (Greene, 2009, s. 1).¹¹⁵

Toplam tereke hesaplandıktan sonra “vergilendirilebilir mülkiyete” (*Taxable Estate*) ulaşılmak için bazı kesinti ve indirimlerin yapılmasına izin verilir. Bu kesintiler ölen kişinin borç ve ipotekli mallarını, mülkiyet idaresi için yapılan giderleri, hayatta kalan eşe veya nitelikli hayır kurumlarına olan intikalleri içerebilir. Net tutar hesaplandıktan sonra, yaşam süresince vergilendirilebilir bağışların (*taxable gifts*) değeri bu tutara eklenerek vergi hesaplanır. Daha sonra mevcut birleşik vergi indirimi (*unified tax credit*) ile gerekli indirimler yapılır. Nakit paralar, bazı menkul kıymetler, kolayca değer verilecek nitelikteki az miktarda olan varlıklar ve

¹¹⁴ Internal Revenue Service. (2018). Erişim: 20.11.2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>

¹¹⁵ Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

müştereken elde tutulan varlıklar gibi göreceli olarak daha kolay vergilendirilebilecek olan mamelek için veraset beyannamesi vermeye gerek yoktur.¹¹⁶

Brüt tereke hesaplanırken murisin eşine bıraktığı miraslar tereke değerinden düşülmelidir. Çünkü kişinin eşine bıraktığı mallar veraset vergisinin konusunu oluşturmazlar.¹¹⁷ 01.01.2011 tarihinden itibaren, murisin kullanılmayan muafiyetleri hayatta kalan eşe geçilmesi seçilebilmektedir. Bu seçim veraset beyannamesi ile yapılabilmektedir. Ancak bu seçimler hakkın beyanname verilmeyen mallar içinde uygulanabilir olduğuna dikkat edilmelidir.¹¹⁸

Vergilendirilebilir mülkiyet (*taxable estate*) ile vasiyetnamesi onaylanmış mülkiyet (*probate estate*) birbirinden farklı anlamları içerirler. İntikali onaylanmış mülkiyet sadece vasiyetnamenin onaylanma süreci için gerekli olan varlıkların bu varlıkları kullanacak olanlara transferindeki belirli varlıkları kapsar. Vergilendirilebilir mülkiyet ise nasıl transfer edildiğine bakılmaksızın, sahip olunan her şeyi kapsar. Örneğin, hayat sigortası gelirleri ve emeklilik fonları gibi doğrudan yararlanıcıya geçen varlıkları için vasiyetnamenin onanmasına gerek yoktur. Bu nedenle bu tür mallar vasiyetnamesi onaylanmış mülkiyet içerisine dahil edilmez. Ancak bu mallar mirasçılardan varlığına katkıda bulunurlar.¹¹⁹

Terekenin toplam değerinden indirilecek olan istisnalar hemen hemen her yıl revize edilir. Ancak bu tutarların çok yüksek olması nedeniyle çok fazla kişi bu vergiden sorumlu tutulamaz. Örneğin 2017 yılı için istisna tutarı 5,49 milyon dolardır ve aynı yılda bin mülkiyetten sadece ikisi tereke vergisine konu olabilmektedir. Buna rağmen 2018 yılında söz konusu istisna tutarı 11,18 milyon dolar gibi çok yüksek bir tutara çıkarılmıştır. Hal böyle olunca istisna sınırını aşmadığı için tereke vergisi kapsamına alınamayan mülklerin sayısının artması da kaçınılmaz olacaktır. 2012 yılı Amerikan Vergi Mükellef Kanunu'nda yer alan istisnalar enflasyona endekslediği için bu tutarlar yıldan yıla artış göstermektedir. Ancak 2018 yılına özel olarak, istisna sınırı Vergi

¹¹⁶ Internal Revenue Service. (2018). Erişim: 20.11.2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>

¹¹⁷ Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

¹¹⁸ Internal Revenue Service. (2018). Erişim: 20.11.2018, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estate-tax>

¹¹⁹ Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

Kesintileri ve İşler Yasası (*Tax Cuts and Jobs Act*) ile oldukça yüksek belirlenmiştir. Tablo 7'den tereke vergi istisna sınırı ve vergi oranları izlenebilir.¹²⁰

Tablo 7. Federal Tereke Vergisi İstisna Tutarları ve Vergi Oranı

Yıl	İstisna Sınırı (\$)	En Yüksek Tereke Vergi Oranı (%)
2008	2.000.000	45
2009	3.500.000	45
2010 ¹²¹	5.000.000 ya da 0	35 ya da 0
2011	5.000.000	35
2012	5.120.000	35
2013	5.250.000	40
2014	5.340.000	40
2015	5.430.000	40
2016	5.450.000	40
2017	5.490.000	40

¹²⁰ Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

¹²¹ 2010 yılı, mülkiyete verilen seçimlik bir hak nedeniyle diğer yıllardan farklıdır. Daha doğru bir deyişle 2010 yılında tereke vergisi geçici olarak kaldırılmıştır.

2018	11.180.000	40
------	------------	----

Kaynak: Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

Bununla beraber on iki eyalet ve Kolombiya Bölgesi tereke vergisi istisna sınırlarını kendileri belirler. Ancak Hawaii, Kolombiya Bölgesinde olduğu gibi tereke istisna sınırını federal hükümet ile eşit tutar. Vergi oranları ise daha düşüktür. Washington, 2018 itibarıyla en yüksek tereke vergisi oranını yüzde 20 olarak belirlemiştir. Sekiz eyalet ve Kolombiya Bölgesi yüzde 16’lık bir vergi oranına sahiptir. Tennessee, New Jersey ve Delaware 2018 yılından itibaren kendi eyaletlerindeki tereke vergisini kaldırmışlardır.¹²²

Küçük işletmelere, çiftçilere ve arazi sahiplerine yönelik bazı özel hükümler düzenlenmiştir. Konumuz itibarıyla bakacak olursak; tereke vergisinin normal vade süresi 9 ay iken küçük işletmeler bu süreyi (faizler hariç) 5 yıl öteleyebilmekte ve ödemelerini taksitler halinde 10 yıla yayabilmektedirler. İlk faiz ödemesi ile son taksit ödemesinin çakışması durumunda verginin tamamının ödenmesi maksimum 14 yılı bulabilmektedir. Bu ayrıcalık ancak ve ancak varlıkların yüzde 35’inin bir çiftlik veya ticari işletmeye yakın olması durumunda, sadece varlıkların ticari kısmı için geçerlidir. Bir başka düzenleme ise küçük işletmelere, varlıklarının çiftlik veya iş yeri olarak kullanılmasına izin verilmesidir. Bu düzenleme özellikle çiftçiler için önemli bir ayrıcalık getirir. Hükme göre çiftçilere, 1 milyon dolara kadar tereke değerinin düşürülmesine izin verilir. Bu hükmün uygulanması içinse çiftçilerin varlıklarını 10 yıl boyunca çiftlik veya iş yeri olarak kullanmaları gerekmektedir (Gravelle, 2018, s. 2).

3.1.1.1.2. Veraset Vergisi (Inheritance Tax)

Benjamin Franklin 1789 yılında M. Leroy’a yazdığı bir mektupta şöyle söylemiştir; “Bu dünyada ölüm ve vergiler hariç, hiçbir şey kesin olarak söylenemez.” (*In this world nothing is certain but death and taxes.*) (Kaufman, 2011, s. 943). Evrensel olarak doğruluğuna bakılmaksızın eski ve

¹²² Garber, J. (2018). Federal Estate Tax Exemption and Rates: 2000-2018. Erişim:20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-federal-estate-taxes-1916-1997-3505636>

alaycı bir sözdür. Ancak veraset vergisi (*inheritance tax*) “ölüm” ve “vergi” mefhumlarını aynı anda içselleştirmeyi başarmıştır.¹²³

Murisin tüm mal varlığı üzerinden alınan bir vergi olan tereke vergisinden farklı olarak veraset vergisi, mirasçılarının miras payları üzerinden alınır. Bu nedenle veraset vergisinde vergi matrahı murisin mirasçılara payları oranında düşen miras tutarıdır. Bazı durumlarda muris ölmeden önce düzenleyeceği vasiyetname ile mirasçılara düşen payları belirleyebilir. Bu durumu bir yasa olarak değil de bireysel bir tercih olarak düşünülebilir. 2016 yılından beri Iowa, Kentucky, Maryland, Nebraska, New Jersey, ve Pennsylvania olmak üzere toplamda altı eyalet veraset vergisini toplamaktadır. Bunlardan Maryland ve New Jersey ise veraset vergisinin yanında tereke vergisi de toplamaktadır. Indiana ise 2013 yılında veraset vergisini yürürlükten kaldırmıştır.¹²⁴

Peki veraset vergileri nasıl hesaplanır? Federal yasalar kapsamında olmadığı için, hesaplama yöntemlerinin eyaletlere göre farklılık arz edeceğini belirtmek gerekir. Çoğu eyalet veraset vergisi için bir istisna sınırı belirler ve bu sınırı aşan kısım vergiye tabi tutulur. Bu sınır muris ile mirasçı arasındaki akrabalık derecesine göre değişkenlik gösterir. Bununla beraber intikal eden mülk için veraset vergisi oranı yine muris ile mirasçının akrabalık derecesine göre değişkenlik gösterebilir. Yukarıda saydığımız altı eyaletin altısında da eşlere kalan mülkler için veraset vergisi alınmaz. Bir başka deyişle eşler veraset vergisinden muaftırlar. Murisin çocukları ise bazı eyaletlerde muaf iken bazı eyaletlerde ise cüzi vergi oranlarına tabidir. En yüksek veraset vergi oranları ise muris ile akrabalık ilişkisi bulunmayan mirasçılar için uygulanmaktadır. Bazı eyaletlerde hayat sigortaları (*insurance proceeds*) ve bununla beraber din, yardım ve eğitim niyetiyle açılmış olan kurumlarda veraset vergisinden muaf tutulmuştur.¹²⁵

Aşağıdaki Tablo 8’de veraset vergisi uygulayan altı eyalet için farklı durumlardaki muafiyetleri ve vergi oranları ile vergi borcunun ödenmesi için son süreler verilmiştir.

¹²³ Grabianowski, E., Barrymore, J. (t.y.). How Inheritance Tax Works. Erişim: 26.11.2018, Howstuffworks Ağ Sitesi: <https://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm>

¹²⁴ Garber, J. (2018). Which States Collect a State Inheritance Tax?. Erişim: 21.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/which-states-collect-a-state-inheritance-tax-3505473>

¹²⁵ Garber, J. (2018). Which States Collect a State Inheritance Tax?. Erişim: 21.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/which-states-collect-a-state-inheritance-tax-3505473>

Tablo 8. Eyaletlere Göre Veraset Vergisi

Eyaletler	Sağ Kalan Eşin Muafiyeti	Fürunun Muafiyeti	Murisin Hayat Arkadaşının Muafiyeti¹²⁶	Hayat Sigortası Muafiyeti	Vergi Oranı	Vade Tarihi
Iowa¹²⁷	Evet	Evet	Hayır	Evet	%5 - %15	Ölümden sonraki 9'uncu ayın son günü
Kentucky	Evet	Evet	Hayır	Evet	%6 - %16	Ölümden sonraki 18 ay
Maryland¹²⁸	Evet	Evet	Belirli İntikaller	Evet	10%	Çeşitlidir
Nebraska	Evet	Hayır	Hayır	Evet	%1 - %18	Ölümden sonraki 12 ay
New Jersey	Evet	Evet	Evet	Evet	%11 - %16	Ölümden sonraki 8 ay
Pennsylvania	Evet	Hayır	Hayır	Evet	%4,5 - %15	Ölümden sonraki 9 ay

Kaynak: Garber, J. (2018). State Inheritance Tax Chart. Erişim: 21.03.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/state-inheritance-tax-chart-3505460>

¹²⁶ Hayat arkadaşı (Domestic Partners), resmi evlilik yapılmadan aynı evde yaşayan çiftler için kullanılan bir terimdir.

¹²⁷ Iowa eyaletinde, murisin mamelekinin net değeri 25.000 doları geçmedikçe veraset vergisi alınmaz.

¹²⁸ Maryland eyaletinde toplam değeri 30.000 doları geçmeyen mülkler için veraset vergisi alınmaz.

3.1.1.1.3.Tereke Vergisi (Estate Tax) ile Veraset Vergisinin (Inheritance Tax) Farkı

Tereke Vergisi (*Estate Tax*) ile Veraset Vergisi (*Inheritance Tax*) arasındaki farklılığın en belirgin kısmı vergiyi kimin ödediğidir. Birinin ölümü ile toplanan vergilerden bahsederken çoğunlukla tereke vergisi ile veraset vergisi mefhumları birbirinin yerine kullanılmasına rağmen, aslında bu iki kavram bir birinden tamamen farklı türdeki ölüm vergisine işaret ederler. 2018 itibarıyla, yirmi ülke ve Kolombiya Bölgesi tereke vergisi toplamaktadır. Indiana, 2013 yılında ve Tennessee, 2016 yılında tereke vergisini yürürlükten kaldırdı. New Jersey ve Delaware ise 2018 yılında bu vergiyi artık toplamama kararı aldı. Federal hükümet ise veraset vergisi toplamamasına rağmen tereke vergisi toplamaktadır. Sadece altı eyalet veraset vergisi toplamaktadır. Bu altı eyaletten biri olan Maryland ise veraset vergisinin yanında aynı zamanda tereke vergisi de toplamaktadır.¹²⁹

Tereke Vergisi ile Veraset Vergisi birbirine oldukça benzemektedir. Çünkü her ikisinin de tetikleyicisi ölüm olayıdır. Temel farklılığı ise ilkinin, murisin ölüm tarihindeki mülkiyetinin net değeri üzerinden alınıyor olması iken ikincisinin, mirasçılarının mirastan paylarına düşen kısmından alınıyor olmasıdır (Cole, 2015, s. 2).

Tereke vergisi, ölüm tarihinden itibaren murise ait olan mülkün net değerine göre hesap edilir. Net vergilendirilebilir terekeye ulaşmak için gerekli kesinti ve indirimler yapılır. Hali hazırda tereke vergisini toplayan eyaletlerin her birinde istisna tutarları değişiklik gösterir. Net tereke değerinden yalnızca bu istisna tutarını aşan kısım terekede bulunan mallar mirasçılara intikal ettirilmeden vergilendirilir. Federal tereke vergisine gelince, 2018 itibarıyla muafiyetin 11,18 milyon dolar gibi yüksek bir sınırdan olması nedeniyle intikal eden miras mallarının genelde çok azı bu vergiye tabi olabilmektedir.¹³⁰ Genel bir ifadeyle tereke vergisi veraset vergisinden farklı olarak murisin borçlarının ödenmesinden sonra ancak mirasçılarının paylarını almasından önce, murisin toplam mameleki üzerinden alınan bir vergidir.¹³¹

¹²⁹ Garber, J. (2018). Differences Between the Estate Tax and an Inheritance Tax. Erişim: 20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/difference-between-estate-and-inheritance-tax-3505472>

¹³⁰ Garber, J. (2018). Differences Between the Estate Tax and an Inheritance Tax. Erişim: 20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/difference-between-estate-and-inheritance-tax-3505472>

¹³¹ Grabianowski, E., Barrymore, J. (t.y.). How Inheritance Tax Works. Erişim: 26.11.2018, Howstuffworks Ağ Sitesi: <https://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm>

Veraset vergisi ise murisin mirasçılara intikal eden mal varlığının miras payları nispeti üzerinden alınan bir vergidir. Benzer değişle veraset vergisi intikal eden miras paylarına esas alınarak toplanır. Hayatta kalan eğe yapılan transferler, veraset vergisini toplayan altı eyaletin altısında da, tümüyle vergiden muaf tutulmuştur. Nebraska ve Pennsylvania'nın aksine Iowa, Kentucky, Maryland ve New Jersey eyaletlerinde hayatta kalan çocuk ve torunlara yapılan intikallerde veraset vergisinden muaf tutulmuştur. Kardeşler ve yeğenler gibi yan mirasçılarda bu vergiyi ödemekle mükelleftirler.¹³² Veraset vergisinin yalnızca bazı eyaletler tarafından alınması, çoğu zaman murisin mameleki üzerinden federal tereke vergisi alındıktan sonra söz konusu eyaletin ayrıca veraset vergisi alması şeklinde vergileme geręekleşmektedir.¹³³

Örneğin; John öldüğünde tüm mal varlığı 5 milyon dolardır. Borçlar toplamı ise 2 milyon doları bulmaktadır. O halde John'nun net tereke vergisine esas olan değeri 3 milyon dolar (5 - 2) olacaktır. Ayrıca John'nun mülkiyeti federal tereke vergisine karşı sorumlu olmadığını ve yaşadığı eyaletteki vergi muafiyetinin ise 1 milyon dolar olduğunu varsayalım. Bu durumda vergilendirilecek kısım 2 milyon dolar (3 - 1) olacaktır. Şimdi John'nun eyaletinin yüzde 15 tereke vergisi topladığını varsayalım. Bu durumda söz konusu eyalet 300.000 dolar tutarında kesinti yapacak ve geriye 1,7 milyon dolar kalacaktır. Ayrıca John, en iyi arkadaşı Freddy'e değeri 500.000 dolar olan bir ev bırakmıştır. Yaşadığı eyalette ise yüzde 15 veraset vergisi toplanmaktadır. Bu durumda Freddy kendisine intikal edecek olan ev nedeniyle 75.000 dolar veraset vergisi ödemek durumunda kalacaktır.¹³⁴

Veraset vergisi toplayan bir eyalette yaşayan murisin kardeşleri, yeğenleri ve arkadaşları dışında kalan diğer mirasçılardan tereke vergisinden kaçınmak gibi bir opsiyonu varken bu seçenek tereke vergisi toplayan eyaletlerde bulunmamaktadır.¹³⁵

¹³² Garber, J. (2018). Differences Between the Estate Tax and an Inheritance Tax. Erişim: 20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/difference-between-estate-and-inheritance-tax-3505472>

¹³³ Grabianowski, E., Barrymore, J. (t.y.). How Inheritance Tax Works. Erişim: 26.11.2018, Howstuffworks Ağ Sitesi: <https://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm>

¹³⁴ Garber, J. (2018). Differences Between the Estate Tax and an Inheritance Tax. Erişim: 20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/difference-between-estate-and-inheritance-tax-3505472>

¹³⁵ Garber, J. (2018). Differences Between the Estate Tax and an Inheritance Tax. Erişim: 20.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/difference-between-estate-and-inheritance-tax-3505472>

Tereke vergisinde her bir muafiyet yalnızca tek bir defa kullanılabilirken veraset vergisinde muafiyetler her bir mirasçıya ayrı ayrı uygulanır.¹³⁶ 2016 yılından beri on beş eyalet ve Kolombiya Bölgesi tereke vergisi toplamaktadır. Bununla beraber federal hükümette tereke vergisi toplar ancak veraset vergisi toplamaz. Ayrıca belirtmek gerekirse, hayat sigortaları veraset vergisinden müstesna tutulmuş iken genellikle tereke vergisine tabidirler.¹³⁷

Farklılıklardan bahsetmişken bu iki vergi türünün mali etkinlik açısından ortak noktası ise her ikisinin de zayıf ekonomi politikaları olmasıdır. Birçok ülke tereke ve veraset vergisinin düşük gelir tahsilatları ve yüksek uyum maliyetleri ve mali etkinliğinin zayıf olduğu gerekçesiyle bu vergileri yürürlükten kaldırmıştır. Bu iki verginin neredeyse tamamı, Amerika'nın asıl zenginlik kaynağı olan yerli sermaye stokunu azaltmaktadır. Bilindiği üzere sermaye stoku üzerinden alınan vergiler ise ekonomiye zarar verir. Yapılan bir çalışmanın bulgularına göre ABD'de tereke vergisinin kaldırılması durumunda yaklaşık 150.000 iş alanı yaratılacağı ve federal vergi gelirlerinin yıllık yaklaşık 8 milyar dolar artacağı tahmin edilmiştir (Cole, 2015, s. 2). Ancak daha evvel belirtildiği gibi mali amaçlarından çok sosyal amaçları ağır basan bu vergilerin kaldırılması başka sorunları tetikleyecektir. Öte yandan bir vergiyi etkisiz diye kaldırmaktansa o vergiyi etkin kılmaya çalışmak gerek iktisadi gerekse sosyal açıdan daha doğru olacaktır.

3.1.1.2. Bağış Vergisi (Gift Tax)

Tereke vergisinden kaçınmak niyetiyle insanların sağlığında bağışlamalarda bulunmasının önüne geçmek amacıyla federal bağış /intikal vergisi (*gift tax*) ilk kez 1924 yılında yürürlüğe konulmuştur (Greene, 2009, s. 1). Konusu, yaşam boyunca hibe edilen mülkiyet olan bağış vergisinin matrahı, vergilendirilebilir hediyelerin / bağışların (*gift*) değerine bağlıdır. Vergilendirilebilir bağışa ise gerekli indirim ve kesintilerin yapılmasıyla ulaşılır. Bu tutarın saptanması bağışçının nihai vergi yükümlülüğünün belirlenmesi için gereklidir (Luckey, 2002, s. 8).

¹³⁶ Grabianowski, E., Barrymore, J. (t.y.). How Inheritance Tax Works. Erişim: 26.11.2018, Howstuffworks Ağ Sitesi: <https://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax.htm>

¹³⁷ Garber, J. (2018). State Inheritance Tax Chart. Erişim: 21.03.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/state-inheritance-tax-chart-3505460>

Vergi mükelleflerinin, yıllık bazda ya da yaşamları boyunca intikal eden hibeler için olmak üzere iki istisna ya da muafiyetleri vardır.¹³⁸ Bu istisnaların detayına girmeden önce, bağış vergisinin genel olarak federal düzeyde toplandığını ancak sadece Connecticut'da yüzde 12'ye varan oranlarda eyalet düzeyinde uygulandığı ifade edilebilir (EY Private Client Services, 2018, s. 378). Ayrıca belirtmek gerekirse, en yüksek vergi oranı tereke vergisinde olduğu gibi bağış vergisinde de yüzde 40 olarak belirlenmiştir.¹³⁹

İlk olarak yıllık bağış istisnasını (*the annual exclusion*) ele alacağız. Yıllık bağış vergisi istisnası, yılda bir kişiye hibe edeceğin miktardır ve bu sınırsız sayıdaki insanı kapsar. Yılda bir kere verilen bağışlar ile bir takvim yılı içinde aynı kişiye verilen birden çok bağışlar, yıllık bağış vergisi istisna tutarını aşmadığı müddetçe, bağış vergisinin konusunu oluşturmazlar. Bu sınır 2017 yılı için 14.000 dolar iken 2018 yılında 15.000. dolara çıkartılmıştır. Örneğin, kız çocuğuna 2018 Ocak ayında 5.000 dolar, aynı yılın haziran ayında 5.000 dolar ve yine aynı ayın aralık ayında 5.000 dolar hibe eden babanın bağış vergisi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Çünkü 2018 yılı için belirlenen 15.000 dolarlık istisna sınırını aşmamıştır. Bununla birlikte aynı takvim yılı içerisinde birden çok kişiye ayrı ayrı on beş biner dolardan az olmak üzere verilen bağışlarda federal bağış vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Örneğin, 2018 yılı içerisinde (A), oğlu (B)'ye 15.000 dolar değerinde bir araba hibe etmiş bununla beraber kız arkadaşı (C)'ye ise yine 15.000 dolar değerinde bir pırlanta yüzük hediye etmiştir. İstisna sınırını aşmayan (A) bu durumda bağış vergisine maruz kalmayacaktır.¹⁴⁰

İkinci olarak yaşam boyu bağış istisnasına (*the lifetime exemption*) bir diğer genel ifadesi ile Birleşik Vergi Kredisine (*Unified Tax Credit*) değineceğiz.¹⁴¹ Yaşam boyu bağış vergisi istisnasında, kişinin yaşamı boyunca hibe ettiği toplam değer dikkate alınır. Bu hibelerde vergiden müstesna tutulacaktır. Ancak hibe edilen tüm malların değeri, kişinin ölümünde, federal tereke vergisi için belirlenen istisna tutarından indirilecektir. Hem tereke vergisi hem de bağış vergisi aynı istisna tutarını paylaşırlar. Bu nedenle kişinin ölümünde, bu kişinin sağlığında yaptığı

¹³⁸ Garber, J. (2018). Learn About Gift Taxes and What You'll Have to Pay. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/gift-tax-exclusion-annual-exclusion-vs-lifetime-exemption-3505656>

¹³⁹ Internal Revenue Service. (2017), Instructions for Form 706 (08/2017) - United States Estate (and Generation-Skipping Transfer) Tax Return. Erişim: 22.11.2018, <https://www.irs.gov/instructions/i706>

¹⁴⁰ Garber, J. (2018). Learn About Gift Taxes and What You'll Have to Pay. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/gift-tax-exclusion-annual-exclusion-vs-lifetime-exemption-3505656>

¹⁴¹ Garber, J. (2018). What Gifts Are Subject to the Gift Tax?. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/what-gifts-are-subject-to-the-gift-tax-3505680>

hibelerin değeri, tereke vergisi istisnasından çıkartılır. O halde, 2018 yılı için belirlenen 11,18 milyon dolarlık istisna sınırı, hem tereke vergisi hem de bağış vergisi için ortak bir sınırdır. Örneğin, 2018 yılında (A), kızı (B)'ye 120.000 dolar hibede bulunmuştur. İlgili yılda yıllık bağış vergisi istisna sınırı 15.000 dolar olduğundan (A), 105.000 dolar üzerinden bağış vergisine maruz kalacaktır. Bu tutar ise ilgili yıl için belirlenen hem tereke vergisi istisna sınırı hem de yaşam boyu istisna sınırı olarak adlandırılan 11,18 milyondan indirilecektir.¹⁴² Yeri gelmişken tereke vergisi ile bağış vergisinin aynı vergi oranlarına sahip olduklarını da belirtelim (Luckey, 2002, s. 8).

Bazı bağışlara ise özel kurallar uygulanır. Bunlardan biriside evlilik içinde yapılan bağışlardır. ABD vatandaşı olandan ABD vatandaşı olamayan eşe yapılan bağışlar için bazı özel indirimler mevcuttur. Bununla beraber ABD vatandaşı olandan yine ABD vatandaşı olan eşe yapılan bağışlarda ise sınırsız bir evlilik indirimi mevcuttur.¹⁴³

Bir bağışın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği temelde üç faktöre bağlıdır. Bunlardan ilki bağışın kim tarafından iktisap edildiği, ikincisi bağışın adil piyasa değeri (fair market value) ve sonuncusu ise bağışın bir menfaat ilişkisi içerisinde yapılıp yapılmaması durumudur. Birinci faktör yani bağışın kim tarafından iktisap edildiği eşler arasında olan hibeler için önem taşır. Kişinin, ABD vatandaşı eşine yaptığı hibeler bağış vergisinden müstesna tutulur. ABD vatandaşı olmayan bir eşe yapılan bağışta ise tam bir muafıktan bahsedilemez. Çünkü her yıl belirli istisna sınırları belirlenir ve bu sınırı aşan bağışlar vergiye tabi tutulur. 2018 yılı için ABD vatandaşı olmayan eşe yapılan bağış sınırı 152.000 dolar olarak belirlenmiştir. Bu istisna sınırı yıllık olarak artırılmaktadır. İkinci faktör olan adil piyasa değeri ise İç Gelir İdaresi (IRS) tarafından, ne alıcının ne de satıcının herhangi bir baskı altında kalmadan bir mal için ödeyebileceği bedel olarak tanımlanır. Bir başka deyişle piyasa değeri likidite problemlerinin aşılması için bilanço varlıklarının ucuza satılması (*fire sale*) değildir. Bu bağlamda bir hediye için adil piyasa değeri o hediyeye benzer malların aynı zaman ve koşullardaki biçilen değeri olacaktır. Hibenin türü nakit ise tartışılacak bir şey yoktur. Bir kişi bir başka kişiye 10.000 dolar verir ve karşılığında bir şey almaz ise bu tutar açıkça bağıştır. Ancak 300.000 dolar değerindeki bir ev, 200.000 dolara satılırsa geriye kalan 100.000 dolar bağış olarak nitelendirilerek vergiye tabi tutulacaktır. Son olarak

¹⁴² Garber, J. (2018). Learn About Gift Taxes and What You'll Have to Pay. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/gift-tax-exclusion-annual-exclusion-vs-lifetime-exemption-3505656>

¹⁴³ Garber, J. (2018). Learn About Gift Taxes and What You'll Have to Pay. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/gift-tax-exclusion-annual-exclusion-vs-lifetime-exemption-3505656>

üçüncü faktörü inceleyeceğiz. Mevcut menfaat içerikli bir bağışta (*a gift of present interest*), bağışı iktisap eden yararlanıcı söz konusu bağıştan herhangi bir sınırlama olmaksızın derhal yararlanabilir. Gelecekte menfaat içeren bir bağışta (*a future interest gift*) ise bağışı alan kişi söz konusu bağışı gelecekteki belirli bir zamana kadar tam olarak kullanamaz yani burada bir sınırlama durumundan bahsedilir. Gelecekte menfaat içeren bağışa, bir evin kullanma hakkının bağışlanması (Türkiye’deki intifa hakkı) örnek olarak gösterilebilir. Evi bu şekilde iktisap eden kişi tam mülkiyet hakkına sahip olmadığından ev için dilediği işlemlerin tamamını yapamayacaktır. Hemen belirtelim ki, menfaat içeren bu tür bağışlar ne sınırsız evlilik indiriminin kapsamındadır ne de başka bir bağış vergisi muafiyet ya da istisnalarının kapsamındadır. Bu nedenle gelecek menfaat içeren bir bağış yapıldığında, bu bağış İç Gelir İdaresine (IRS) bildirilecek ve bu bağışın tamamı hiçbir istisnaya ya da muafiyete maruz kalmadan vergilendirilecektir.¹⁴⁴

Bazı bağışlar türleri itibarıyla vergiden muaf tutulur. Belirli hayır kurumlarına yapılan katkılar, birinin sağlık faturasının ödenmesi ve eğitim amaçlı yapılan yardımlar bağış vergisinden muaf tutulmuştur. Ancak sağlık giderleri doğrudan medikal hizmet sağlayıcılarına ve eğitim için yapılan yardımlar ise doğrudan eğitim kurumlarına yapılmalıdır (Luckey, 2002, s. 8).¹⁴⁵

3.1.1.3. Nesil Atlama Vergisi (The Generation-Skipping Tax)

Kuşaklar arası transfer vergisi olarak da bilinen nesil atlama vergisi (*the generation-skipping tax* (*GST*)), büyükanne ve büyükbabaların mallarını kendi çocuklarına bırakmadan torunlarına transfer etmesi durumunda ortaya çıkar. Ancak nesil atlama vergisi sadece torunlara yapılan transferler için söz konusu değildir. Bununla beraber bağışı yapan kişinin yaşının yarısından küçük olup en az 37 yaşında olan aile dışında olan kişiler ile ailenin diğer üyelerine yapılan bu tür transferlerde nesil atlama vergisinin konusunu oluşturur. Bu tür yararlanıcılar için “atlanan kişiler” (*skip persons*) kavramı kullanılır.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Garber, J. (2018). What Gifts Are Subject to the Gift Tax?. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/what-gifts-are-subject-to-the-gift-tax-3505680>

¹⁴⁵ Garber, J. (2018). What Gifts Are Subject to the Gift Tax?. Erişim: 22.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/what-gifts-are-subject-to-the-gift-tax-3505680>

¹⁴⁶ Garber, J. (2018). The Exemption From Generation-Skipping Transfer Taxes. Erişim: 23.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-generation-skipping-transfer-taxes-3505526>

İç Gelir İdaresi (IRS) 1976 yılından beri bu transferlere ek vergi uygulamaktadır. Buradaki amaç aşırı miktarda oluşabilecek tereke vergisinden kaçınmaların önüne geçebilmektir.¹⁴⁷ Anlaşıldığı üzere nesil atlama vergisinin yürürlük tarihi 1976 senesidir (Luckey, 2002, s. 8).

Bahsetmek istediğimiz bir diğer mevzu ise nesil atlama emaneti (güveni) (*generation-skipping trust*) kavramıdır. Nesil atlama emaneti, bağlayıcılığı olan yasal bir güven sözleşmesidir. Bu sözleşmenin içeriği, transfer olunacak malların bağış yapanın çocuklarına değil torunlarına intikal etmesi şeklindedir. Bu nesil, bağışlayanın çocukları, malların intikali gerçekleşmiş ise tereke vergisinden kaçınmak için malları kabulünün atlanması fırsatına sahiptir. Nesil atlama vergisi, yararlanıcılara yapılan doğrudan transferlere konu olabileceği gibi bu şekilde emanet yolu ile verilen hediyelere de konu olabilmektedir. Bazı şartların hasıl olması durumunda emanetçilerin, atlanan kişi (*skip person*) olması söz konusudur. Emanet kapsamı içerisinde yer alan bireylerin yararlı çıkarları olmalıdır. Bu onların mevcut bir haklarının olduğu anlamındadır.¹⁴⁸ Ardıl planlamacı bağışçıların, bağış alacak kişilerin söz konusu mallara erişimi için belirli kısıtlamalar koymak istediklerinde bu yöntemi kullanılabilir. ABD’de bu uygulamanın birçok çeşidi vardır (EY Private Client Services, 2018, s. 385). Bir başka deyişle, emanet yoluyla olan transferler oldukça karmaşık bir konudur. Bir örnek verelim; Örneğimizde, sadece hayatta kalan ve geçiş emanetçisinin var olacağı evli bir çift düşünelim. Koca vefat etmiş olsun. (birinci ölüm) İlk ölümün ardından kocanın mal varlığının nesil atlama vergisi muafiyeti bozulmadan geçiş emanetçisine (*bypass trust*) intikal ettiğini varsayalım. Genel olarak hayatta kalan eş, yani bu örnekte kadın, yaşamı süresince fayda sağlayacak olan tek kişidir ve kadının ölmesiyle varlıklar çocuklara ya da torunlara geçecektir. Bu durumda vergi beyannamesi üzerinden ölen eşin, yani örneğimizde koca, vasiyet hükümlerini gerçekleştirecek olan kişi tarafından, kocanın nesil atlama vergisi muafiyeti geçiş emanetçisine tahsis edilir. Nesil atlama vergisi muafiyeti ile tereke vergisi muafiyeti bir birleriyle eşleştiğinden dolayı, hayatta kalan eşinde ölümünden sonra (ikinci ölüm) geçiş emanetinde her ne varsa kocanın ya da karı ve kocanın çocuklarına geçebilir ve daha sonra herhangi bir nesil atlama vergisi doğmadan, hem vergilendirilme dağıtımı hem de vergilendirme feshi sonucunda mallar torunlara geçebilecektir (Powell, 2009, s. 32-34).

¹⁴⁷ Garber, J. (2018). The Exemption From Generation-Skipping Transfer Taxes. Erişim: 23.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-generation-skipping-transfer-taxes-3505526>

¹⁴⁸ Garber, J. (2018). The Exemption From Generation-Skipping Transfer Taxes. Erişim: 23.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-generation-skipping-transfer-taxes-3505526>

Ebeveyni kendisinden önce vefat eden çocuk için büyükanne veya büyükbabasından yapılan bir transfer nesil atlama vergisinin konusunu oluşturmayacaktır. Çünkü böyle bir durumda nesil atlama olayından bahsedemeyiz. Muafiyet, torunlara doğrudan yapılan transferler ile torunların yararına yapılan nesil atlama emaneti (*generation-skipping trust*) için geçerlidir. 2018 yılı için %40 vergi oranı belirlenen nesil atlama vergisi, federal tereke vergisi ile bağış vergisi için olan yaşam boyu istisna tutarını paylaşır. Bir başka deyişle nesil atlatılarak yapılan transferler bu tutardan çıkartılır. Bununla beraber muafiyet açısından da benzer kapsama sahiptir. Nesil atlama vergisinin yıllık istisna sınırı ise bağış vergileriyle aynıdır. 2018 yılı için bu sınır 15.000 dolar olarak belirlenmiştir. Ancak evli çiftlerin her birinin nesli atlatarak yapacağı transferler nedeniyle bu sınır iki katına kadar çıkabilecektir.¹⁴⁹

Malların nesil atlayarak doğrudan ya da nesil atlama emanetçisi aracılığıyla yapılması direkt atlama (*direct skips*) olarak tanımlanır. Ancak, nesil atlama vergisine zamanında ödemek yerine yaşam boyu istisnanın herhangi bir kısmına başvurulması direk atlamayı, direkt olmayan atlamaya (*indirect skips*) dönüştürür. Ayrıca, genel olarak vergi hediyeinin verildiği yılda ödenmelidir.¹⁵⁰

3.1.2. Türkiye İle Benzerlik ve Farklılıklar

ABD’de malların ivazsız suretle intikallerinin vergilendirilmesinde genel olarak üç federal vergi kullanılmaktadır. Bunlar tereke vergisi (*Estate Tax*), bağış vergisi (*Gift Tax*) ve nesil atlama vergisidir (*The Generation-Skipping Tax*). Birde bunların dışında, sadece eyaletlerce toplanan veraset vergisi (*Inheritance Tax*) mevcuttur. O halde Birleşik devletlerde servetin transferi ve karşılıksız olan intikaller için dört temel vergi türünün olduğunu söylemek mümkündür. Türkiye’de ise karşılıksız olarak intikal eden malların vergilendirilmesinde veraset ve intikal vergisi şeklinde tek isimli bir vergileme biçimi benimsenmiştir. Bu anlamda ülkemizde uygulanan karşılıksız intikal vergisinin ABD’ye kıyasla görece daha sade ve anlaşılabilir olduğu söylenebilir.

¹⁴⁹ Garber, J. (2018). The Exemption From Generation-Skipping Transfer Taxes. Erişim: 23.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-generation-skipping-transfer-taxes-3505526>

¹⁵⁰ Garber, J. (2018). The Exemption From Generation-Skipping Transfer Taxes. Erişim: 23.11.2018, The Balance Ağ Sitesi: <https://www.thebalance.com/exemption-from-generation-skipping-transfer-taxes-3505526>

ABD’de tereke vergisine ilk kez 1797 yılında savaş tehdidi altında Kongre tarafından başvurulmuştur. Türkiye’de de varlık vergisine ikinci savaş tehdidi altında olduğumuz 1940’lı yılların başında başvurulmuştur. Görünen o ki her ne kadar mali açıdan zayıf bir vergi türü olsa da yaşanan ekonomik sıkıntıların aşılması gayesiyle ilk el atılan vergilerden biri olmuştur. Bunun arkasında yatan saik ise verginin mükelleflerinin emek harcamadan mal iktisap eden kişiler olduğu düşünüldüğünde vergiye karşı tepkinin zayıf olmasıdır.

Federal tereke vergisinin Türkiye’de karşılığı bulunmamaktadır. Çünkü Türkiye, ABD’nin aksine ivazsız servet intikallerini mirasçılara dağıtmadan evvel vergilendirmemektedir. Bir başka deyişle Türkiye, ivazsız servet intikallerini mirasçılarının payları nispetinde vergiye tabi tutmaktadır. Bu anlamda Türkiye’deki veraset vergisi, federal hükümet tarafından toplanan tereke vergisinden ziyade birkaç eyalet tarafından toplanan veraset vergisi (*inheritance tax*) ile özdeşleştirilebilir. Öte yandan federal hükümet tarafından toplanan tereke vergisi ile Türkiye’deki vergileme açısından ortak nokta her ikisinde de çeşitli muafiyet ve istisnalara yer veriliyor olmasıdır. 2018 yılı için tereke vergi istisnası 11.180.000 dolar iken Türkiye’deki veraset ve intikal vergisi istisnaları ise tek bir tane değil daha karmaşık olarak belirlenmiştir. Vergi oranlarına bakacak olursak eyaletlere göre değişiklik gösterse de en yüksek federal tereke vergi oranı %40 iken Türkiye’de ise sadece %10’dur. Görüldüğü üzere en yüksek vergi oranları açısından ABD ile aramızda bir hayli fark vardır. Bununla beraber her iki ülkenin vergileme şeklide de artan oranlı dilim usulü kullanılmaktadır. Ödeme süreleri, Türkiye’de yıllık eşit iki taksitle 3 yıl iken ABD’de 10 yıla kadar uzayabilmektedir. Ayrıca Türkiye’nin aksine ABD, çiftçiler için önemli ayrıcalıklar tanımıştır.

ABD’de altı eyalet tarafından toplanan veraset vergisi Türkiye’de toplanan veraset vergisi ile yakın özellikler taşımaktadır. Çünkü her ikisi de murisin mal varlığından mirasçılara geçen miras payları oranında vergilemektedirler. Diğer bir benzerlik ise her iki ülkede de vasiyetname uygulamasının bulunmasıdır. Bununla beraber ABD’de uygulanan veraset vergisinin uygulanması eyaletlere göre farklılıklar arz etmekle birlikte ortak özellikleri muris ile mirasçının yakınlık derecesine göre verginin artıp azalmasıdır. Bu durum bizdeki zümre sistemi ile eş değerdir. Ancak bizden farklı olarak veraset vergisi toplayan eyaletlerin tamamında, sağ kalan eşin tam muafılığı kabul edilmiştir. Altsoy içinse altı eyaletin dördünde muafılık söz konusudur. Ayrıca dikkatimizi çeken bir diğer nokta ise Türkiye’nin örf ve adetlerine uymayacak bir kavram olan murisin hayat arkadaşına (*Domestic Partners*) New Jersey’de tam muafılık sağlanmış olmasıdır. Görüldüğü üzere Türkiye’deki muafılıkların genel olarak sadece belirli kurum ve teşekküllerle elçiliklere tanınmasının yanında ABD’de muafiyetten yararlanacak olanlar daha

geniş kapsamlı tutulmuştur. En yüksek vergi oranlarına %18 ile Nebraska ve onu %16 ile takip eden Kentucky ve New Jersey eyaletleri sahip iken Türkiye'deki en yüksek veraset vergisi oranı ise %10'dur. Bir başka deyişle ABD eyaletlerinde uygulanan veraset vergisi oranları Türkiye'dekinden daha yüksektir.

Federal bağış vergileri, tereke vergilerinden çok sonra bir tarihte 1924 yılında yürürlüğe konulmuştur. Buradaki amaç tıpkı Türkiye'de olduğu gibi tereke vergisinden (bizdeki karşılığı olarak veraset vergisi düşünülebilir) kaçınmanın önüne geçilmek istenmesidir. Federal bağış vergisinin uygulanmasında kullanılan istisnalar Türkiye'den farklılık göstermektedir. Bunlar yıllık bağış istisnası (*the annual exclusion*) ve yaşam boyu bağış istisnasıdır (*the lifetime exemption*). Ayrıca ABD'de Amerikan vatandaşı eşten yine Amerikan Vatandaşı eşe yapılan ivazsız intikaller tamamen vergiden müstesna tutulmuşken Türkiye'de ise belirli istisna sınırına kadar olan kısmı vergiden müstesna tutulmuştur. Her iki ülkede de benzer olarak belirli hayır ve eğitim kurumlarına yapılan bağışlardan vergi alınmamaktadır. Vergi oranları açısından karşılaştırma yapacak olursak federal bağış vergileri tıpkı tereke vergisinde olduğu gibi en yüksek vergi oranı %40 olarak belirlenmişken Türkiye'de bu oran %30 ile yine ABD'nin altında kalmıştır.

Federal hükümet tarafından 1976 yılından beri toplanan nesil atlama vergisinin ise Türkiye'de karşılığı bulunmamaktadır. Aslında daha doğru bir deyişle Türkiye'de ebeveynlerin miraslarını vasiyetnameleri ile yaşayan çocuklarına değil torunlarına bırakması pek ala mümkündür. Fakat biz bunu "nesil atlama vergisi" gibi farklı bir kavramla ifade etmeyip yine veraset ve intikal vergisi içinde değerlendiriyoruz. Bununla beraber ABD'de uygulanan nesil atlama emaneti (güveni) (*generation-skipping trust*) Türkiye'de uygulama alanı bulmamıştır.

3.2. VERASET VE İNTİKAL VERGİLERİNE DÜNYA ÇAPINDA BİR BAKIŞ VE TÜRKİYE

Daha öncede dile getirdiğimiz üzere Veraset / Tereke ve İntikal / Bağış Vergisini (*Inheritance / Estate and Gift Tax*) bazı ülkeler uygularken bazıları ise uygulamamaktadır. Bu anlamda bölgelere göre ayrılmış olan ülkelerin söz konusu vergiyi uygulayıp uygulamadığını ve uyguluyorsa vergi oranlarının hangi aralıkta olduğunu gösterir Tablo 9'u inceleyerek genel bir fikir edinilebilir.

Tablo 9. Ülkeler Bazında Veraset / Tereke ve Bağış Vergileri

Bölge	Ülke	VİV'nin Uygulanma Durumu (+/-) ¹⁵¹	En Düşük ve En Yüksek Vergi Oranı Aralığı (%)
Amerika	Brezilya	(+)	0-8
	Kanada	(-)	...
	Meksika	(-)	...
	ABD	(+)	0-40
Asya – Pasifik	Avusturalya	(-)	...
	Çin	(-)	...
	Endonezya	(-)	...
	Japonya	(+)	10-55
	Yeni Zelanda	(-)	...
	Filipinler	(+)	6
	Singapur	(-)	...

¹⁵¹ Tablodaki (+) işareti söz konusu ülkede veraset ya da tereke vergisi ile intikal yani bağış vergilerinden en az birinin uygulandığını, (-) işareti bu vergilerden hiçbirinin uygulanmadığını göstermektedir.

	Güney Kore	(+)	10-50
	Tayland	(-)	...
Avrupa – Orta Doğu – Hindistan - Afrika	Avusturya	(-)	...
	Belçika	(+)	3-80
	Bulgaristan	(+)	0,4-6,6
	Kıbrıs	(-)	...
	Çek Cumhuriyeti	(-)	...
	Danimarka	(+)	0-52,7
	Finlandiya	(+)	0-33
	Fransa	(+)	5-45
	Almanya	(+)	7-50
	Hindistan	(-)	...
	İrlanda	(+)	33
	İtalya	(+)	4-8
	Lüksemburg	(+)	0-48

	Monako	(+)	0-16
	Hollanda	(+)	10-40
	Norveç	(-)	...
	Polonya	(+)	3-20
	Portekiz	(-)	...
	Rusya	(-)	...
	İspanya	(+)	0-34
	İsveç	(-)	...
	İsviçre	(+)	0-50
	Türkiye	(+)	1-30
	Ukrayna	(-)	...
	İngiltere	(+)	0-40

Kaynak: (EY Private Client Services, 2018, s. 390-401)

Görüldüğü üzere incelemeye alınan 38 ülkeden 21'i söz konusu vergiyi uygulamaktadır. ABD, Fransa, Almanya, Hollanda, İngiltere ve Türkiye gibi köklü ve güçlü ülkelerin veraset ve intikal vergisi toplarken yine köklü ülkelerden Rusya ve Çin'in söz konusu vergiyi uygulamadıkları dikkat çekicidir. Bununla birlikte vergi oranlarına bakıldığında %0'dan %80'e kadar birçok farklı vergi oranının mevcudiyetinin varlığı altında dünya çapında mutabık kalınmış bir vergi oranından

bahsetmemiz mümkün görünmemektedir. En yüksek vergi oranı %80 ile Belçika'dadır. Bununla beraber, %50 ve üzeri veraset / tereke ve bağış vergi oranlarına sahip ülkeler ise Japonya, Güney Kore, Danimarka, Almanya ve İsviçre'dir. En düşük vergi oranlarına sahip olan ülkeler ise Güney Amerika Kıtasından Brezilya, Asya Kıtasından Filipinler, Avrupa kıtasından Bulgaristan ve İtalya'dır. Türkiye ise en yüksek oranı veraset dışı intikaller için olan %30 oranıyla diğer ülkelere nazaran ortalarda bir değere sahip olduğu söylenebilir. Bu anlamda vergi oranlarının artırılmasına dönük politika önerileri tartışmaya açılabilceği kanısındayız.

Peki ülkelerin topladıkları veraset / tereke ve bağış vergilerinin GSYH ve toplam vergi gelirleri içindeki payı ne kadardır? Bu soruyu sormamızın nedeni farklı ülke ekonomilerinde söz konusu verginin önemini ortaya koyma niyetimizdir. Bunun için aşağıdaki Tablo 10'da OECD ülkelerinin veraset / tereke ve bağış vergilerinin GSYH içindeki ve toplam vergi geliri içindeki nispetleri yer almaktadır.

Tablo 10. Veraset / Tereke ve Bağış Vergilerinin OECD Ülkelerindeki Durumu (2017 ya da ulaşılabilen son yıl)

	GSYH İçindeki Payı (%)	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
Avustralya	0	0
Avusturya	0	0
Belçika	0,72	1,61
Kanada	0,01	0,04
Şili	0,11	0,56
Çek Cumhuriyeti	0	0
Danimarka	0,20	0,44
Estonya	0	0
Finlandiya	0,41	0,94
Fransa	0,62	1,33
Almanya	0,19	0,50
Yunanistan	0,07	0,17
Macaristan	0,03	0,07
İzlanda	0,16	0,42

İrlanda	0,15	0,67
İsrail	0	0
İtalya	0,05	0,11
Japonya	0,39	1,29
Kore	0,39	1,46
Letonya	0,01	0,03
Litvanya	0	0
Lüksemburg	0,20	0,52
Meksika	0	0
Hollanda	0,25	0,65
Yeni Zelanda	0	0
Norveç	0	0
Polonya	0,02	0,04
Portekiz	0	0
Slovak Cumhuriyeti	0	0
Slovenya	0,02	0,07
İspanya	0,23	0,69
İsveç	0	0
İsviçre	0,17	0,61
Türkiye	0,02	0,09
Birleşik Krallık	0,26	0,79
ABD	0,14	0,52
OECD - Ortalama	0,14	0,38

Kaynak: OECD.Stat. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables, 4300 Estate, Inheritance and Gift Tax.
Erişim: 12.12.2018, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>

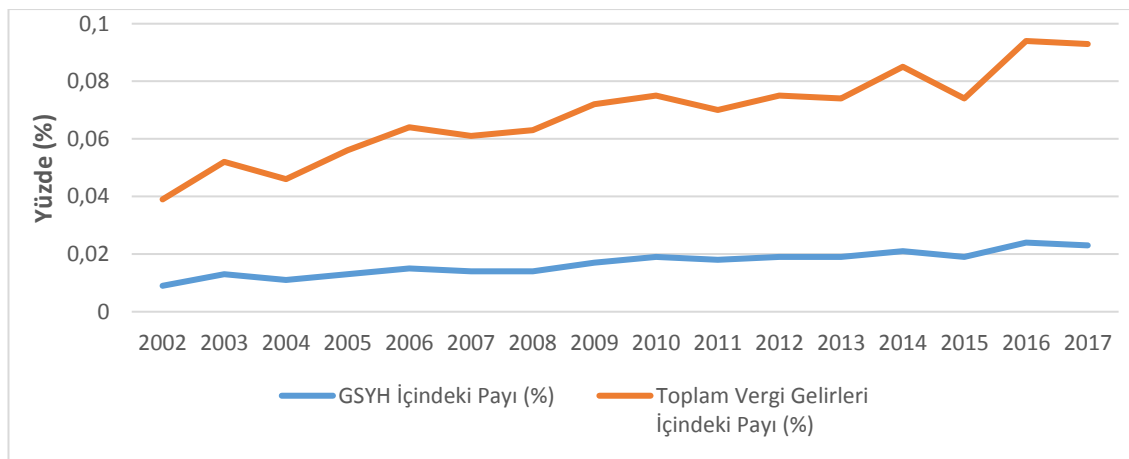
Hem yüzde 0,72’lik GSYH hem de yüzde 1,61’lik toplam vergi gelirleri payı ile birinci sıradaki ülke Belçika’dır. Bu durum pek şaşırtıcı değildir. Çünkü yurakıda da ifade ettiğimiz gibi bu ülkede veraset ve intikal vergi tarifeleri %80’e kadar varabilmektedir. Böylece, Belçika böylesine yüksek bir oranla söz konusu vergiyi sağlam bir gelir kaynağı haline getirmiş görünmektedir. Toplanan veraset / tereke ve bağış vergilerinin GSYH içindeki paylarında Belçika’dan sonra yüzde 0,62 ile Fransa ve yüzde 0,41 ile Finlandiya gelmektedir. Türkiye ise yüzde 0,02’lik payla yüzde 0,14 olan OECD ortalamasının altında kalmaktadır.

Veraset / tereke ve bağış vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda Belçika'yı, yüzde 1,46 ile Kore ve yüzde 1.33 ile Fransa takip etmektedir. OECD ortalaması ise yüzde 0.38 olarak belirlenmiştir ve Türkiye yüzde 0.09 ile bu ortalamanın oldukça gerisinde kalmaktadır.

Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisinin 2017 yılı için GSYH içinde binde 2, toplam vergi gelirleri içinde ise sadece binde 9’luk bir paya sahip olması aslında bu verginin ya da vergiyi etkin toplayamayan idarenin başarısızlığını tek başına göstermez. Bir başka deyişle binde 2 ve binde 9 rakamı tek başına pekte bir şey ifade edemezken farklı ülkelerde yüzde birlere ulaştığını görmek daha doğru bir değerlendirme yapmak adına bir güvence teşkil etmektedir. Sonuç olarak Türkiye’de veraset ve intikal vergilerinin hem GSYH hem de toplam vergi gelirleri içindeki paylarını diğer ülkelerle karşılaştırarak çok düşük olduğu sonucuna vardık. Bu minvalde, çalışmanın önemi daha fazla artmış bulunmaktadır. Çünkü gayemiz başta da belirttiğimiz gibi söz konusu vergiye yönelik doğru revizyonları saptayarak verginin hem fiskal hem de ekstra fiskal yönünün güçlenmesine katkı sunmaktır.

Bir verginin durumunu gözleyebileceğimiz en iyi göstergelerden biri o verginin Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH) içindeki payı iken diğeri söz konusu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payıdır. Bu doğrultuda Şekil 1 incelenecektir.

Şekil 1. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisinin GSYH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2002-2017)



Kaynak: OECD.Stat. Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables, 4300 Estate, İheritance and Gift Tax. Erişim:12.12.2018, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>

Şekil 1'den de anlaşılacağı üzere veraset ve intikal vergisinin hem GSYH içindeki payı hem de toplam vergi gelirleri içindeki payı zaman zaman kırılmalar olsa da artış trendi içindedir. Söz konusu verginin GSYH içindeki payı 2002 yılında yüzde 0,009 iken 2017 yılında yüzde 0,023'e yükselmiştir. Her ne kadar oranlar söz konusu yıllar itibarıyla çok düşük olsa da bir artıştan bahsedilebilir. Bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımız zamansa 2002 yılında yüzde 0,039 iken 2017 yılında yüzde 0.093 olarak gerçekleşmiştir. Bu anlamda söz konusu verginin GSYH içindeki oransal artışına nazaran toplam vergi gelirleri içindeki artışı daha yüksektir. Bir başka deyişle veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibarıyla GSYH içindeki payından daha hızlı yükselmiştir. Tabii bunun temel nedeni GSYH ile toplam vergi gelirleri karşılaştırıldığında GSYH'nın çok daha büyük değerlerde olması ve bununla birlikte veraset ve intikal vergisinden elde edilen gelirin GSYH'ya nispetle çok ama çok küçük değerlerde kalmasıdır.

Peki veraset ve intikal vergisinin yukarıdaki iki değişken içindeki payının hangi durumlarda artacağını söyleyebiliriz? İlk olarak belirtilmelidir ki, GSYH ile toplam vergi gelirlerinin büyüklüğü veraset ve intikal vergilerinin payını da tabii olarak etkileyecektir. Bu bağlamda Şekil 2 incelenebilir.

Şekil 2. Türkiye'de Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı (2002-2017)



Kaynak: OECD.Stat, Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables, Total Tax Revenue, erişim: 12.12.2018, <https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV#>

Görüldüğü üzere toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payı oldukça dalgalıdır. Bu pay 2002 yılında yüzde 24 iken 2017 yılında yüzde 24,9 olmuştur. GSYH'ya nispetle toplam vergi gelirlerinin payı 2003 yılında oldukça azalmıştır. Bu dönem yeni hükümetin iktidara geçtiği dönemdir. Akabinde 2008 küresel kriz ile birlikte vergi gelirlerimizin GSYH'ya oranında çok hızlı bir artış izlenmektedir. 2011'de ise zirve yaptıktan sonra günümüze kadar toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranında kademeli bir düşüşün olduğu söylenebilir.

Şekil 1 ve Şekil 2 birlikte değerlendirildiğinde veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki payının arasında paralellik olmadığı görülecektir. Örneğin; veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2004 yılında bir önceki yıla göre düşmüş iken toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı da düşmüştür. Ancak 2015 yılında bir önceki yıla göre veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşerken aynı yıl toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı ise artmıştır.

Bizleri şaşırtan nokta ise vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı bu denli dalgalı iken nasıl oluyor da veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı istikrarlı bir artış trendine sahip oluyor? Bu sorunun pek çok cevabı olabilir. İlk olarak veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının zaten çok düşük olduğunu ve toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranını etkileyebilecek kudrette olmadığını söylemek doğru olmakla eksik kalacaktır. Buna ilave olarak hangi olası durumların veraset ve intikal vergilerinin toplam vergi gelirleri ya da GSYH içindeki paylarını artırabileceğini ifade edeceğiz. Birincisi, vergi oranlarının artırılması olabilir. Ancak bilindiği üzere ilgili dönemde böyle bir artış yapılmamıştır. Peki başka ne tür durumlarda söz konusu vergi hasılatı artacaktır? Mesela ölüm olaylarının artması haliyle veraset yoluyla olan intikallerinde artmasına sebep olacaktır. Ancak hemen belirtelim ki ölü sayısındaki artış ile veraset ve intikal vergisi hasılatı arasındaki doğru orantılı olduğunu iddia ettiğimiz ilişki her zaman güvenilir sonuçlar vermeyebilir. Şöyle ki ölümler içinde yoksulların payının yüksek olması veraset ve intikal vergisini etkilemeyecektir. Varsıllar görece daha yüksek olduğunda işte o zaman veraset ve intikal vergisi hasılatı ile ölümler arasındaki doğru orantılı bir ilişkiden bahsedilebilir. Bir diğer husus ise intikallerin artmasının insanların refah seviyeleriyle ilişkilendirilebileceğidir. Başka bir deyişle varıl ile yoksul arasındaki uçurum artıkça varıl kesimden yoksul kesime doğru gönüllü bir mal geçişinden bahsedilebilir. Tabi bu iyimser bir tablodur. Ancak varıl ile yoksul arasındaki yoksullar tarafından katlanılamayacak bir duruma gelmesi halinde tezahür edebilecek

devrimsel hareketler nedeniyle çoğu zaman varsılların yoksulları değil de kendilerini düşünerek yoksullara yardım ettiğini söylemek eleştiriye açık olmakla birlikte yanlış olmayacaktır. Bunlar dışında veraset ve intikal vergisi hasılatını artırmak için mali idarenin denetimini etkili yapması, insanların veraset ve intikal vergisini kabul edip yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerini sağlayıcı bir vergi ahlakına ve vergi kültürüne sahip olması ve vergi cezalarının caydırıcılığı gibi birçok etmen sıralanabilir.



Sonuç

Bir yandan ölüm olayı ile vuku bulan mal intikallerini bir yandan da diğer suretle gerçekleşen ivazsız mal intikallerini konu alan veraset ve intikal vergisi, 1926 yılından beri ülkemizde uygulanmaktadır. Ancak diğer birçok yabancı ülkede olduğu gibi Türkiye’de de söz konusu verginin etkinliği sorgulanmaktadır. Sorgulamanın arka perdesinde yatan sebeplerin başında ise bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olması ve uyum maliyetlerinin yüksek olması gelmektedir. Bu tartışmaların somutlaştığı 2008 yılında, veraset ve intikal vergisinin kaldırılması amacıyla bir tasarı hazırlansa da bu tasarı kanunlaşmamıştır. Kaldı ki veraset ve intikal vergisinin kaldırılması, Anayasanın 73’üncü maddesinde herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini belirten birinci fıkrası ile maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak olduğunu ifade eden ikinci fıkrasına aykırılık teşkil edecektir.

Uluslar kamu harcamalarının finansmanı için çeşitli gelir kaynaklarına ihtiyaç duyarlar ve bu kaynakların başında vergiler gelir. Ancak vergiler sadece kamu harcamalarının karşılanması için bir gelir kaynağı olarak görülmemelidir. Çünkü vergilerin bu fiskal amaçları dışında bir de ekstra-fiskal amaçları vardır. İşte veraset ve intikal vergilerinin ayırıcı özelliği ekstra-fiskal amacının fiskal amacına göre oldukça ağır basmasıdır. Veraset ve intikal vergisi, özellikle de servet üzerinden alınan vergiler düşünüldüğünde, varıl ile yoksul kesim arasındaki gelir farkını azaltıcı veya farkın büyüme hızını yavaşlatıcı bir işleve sahiptir. Bu anlamda söz konusu vergi, gelir dağılımı bozukluklarının giderilmesi için bir maliye politikası aracı olarak kullanılabilir.

Veraset ve intikal vergisini kaçınılmaz kılan bir diğer unsur ise gelir ve harcamalar üzerinden alınamayacak olan konularda üstlendiği tamamlayıcı roldür. Bir başka deyişle bu verginin kaldırılması sonucu ivazsız olarak intikal eden mallar gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerin konusuna girmeyeceği için vergi dışında kalacaktır. Öte yandan biri mirasın intikali diğeri veraset dışında ivazsız suretle gerçekleşen malların intikali olmak üzere iki ayrı verginin tek bir vergi kanununda toplanmasının sebebi bu iki vergi konusunun birbirini tamamlayıcı özelliğinin olmasıdır.

Sosyal amacı ağır basan bu verginin gerekli düzenlemelerle toplam vergi gelirleri içindeki payı artırılarak kamu harcamalarının bir kısmını karşılaması noktasında mali amaçlara da hizmet edeceğine yönelik herhangi bir şüphe yoktur. O halde veraset ve intikal vergisinin kaldırılması

gibi bir tercihin rafa kaldırılması gerekmele birlikte bununla yetinmeyip bu verginin rehabilite edilmesi için neler yapılabileceğinin ortaya konulması son derece önemlidir. Bu amaçla atılacak ilk adım, veraset ve intikal vergisinin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunları ve bu vergiyi gerek sosyal amacından gerekse mali amacından uzaklaştıran aksaklıkları tespit etmek olacaktır. Bu adım atıldıktan sonra sıra tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm tekliflerinin ifade edileceği ikinci adım gelmektedir. Ancak gerek sorun alanlarının tespiti gerekse bu aksaklıkların giderilmesine ilişkin tekliflerin mevcudiyeti ne yazık ki tek başına yeterli değildir. Bahsedeceğimiz sorunların aşılması için üçüncü ve en önemli adımı atacak olan politik idarenin bizzat kendisidir.

Her şeyden önce vergilemenin en hassas yönlerinden birinin, vergi konusuna giren değerlerin doğru saptanması olduğunu belirtmek gerekir. Bir vergi kanununu tüm yönleriyle kapsayan madde, o kanunun verginin konusunun ifade edildiği maddesidir. Bu bağlamda herhangi bir vergi kanunun konusunu düzenleyen maddenin herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilmesi gerekir. Ancak VİVK'nun verginin konusunu düzenleyen 1'inci maddesinin tam olarak anlaşılmasının oldukça güç olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle söz konusu Kanunun birinci maddesinin daha sade ve anlaşılır bir şekilde tekrar kaleme alınması gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin sosyal amacı mali amacından daha ağır basmaktadır. Ancak iş muafiyetlere gelince engelliler için herhangi bir ayrıcalık tahsis edilmediği fark edilmiştir. Bu anlamda VİVK'nun muafiyetleri ele alan üçüncü maddesine engellilerin de eklenmesi ile veraset ve intikal vergisinin sosyal yönüne güç kazandırılması sağlanabilir. Hemen belirtelim ki böyle bir düzenlemenin fiskal amacını zayıflatacağını da kabul etmek gerekir. Ancak bize göre, bu vergiden elde edilecek olan hasılatın artırılması en az sosyal amacının kuvvetlendirilmesi kadar önemlidir.

VİVK'nun 3'üncü maddesi ile kamu yararına hadim dernekler veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur. Dernekler Kanununa göre bir derneğin amme faydasına çalıştığına cumhurbaşkanı karar vermektedir. Ancak burada biri söz konusu derneğin gerçekten de kamu yararına çalışıp çalışmadığına hata payı olmadan karar verilmesinin olanaksız olması diğeri ise başta kamu yararına çalışan derneğin daha sonra başka amaçlar için varlığını devam ettirmesi durumunda tespitinin güç olması şeklinde iki sorun mevcuttur. Bu sorunun aşılması için yapılması gereken en az iki yılda bir denetim yapılacağını içeren düzenlemenin altı ayda bir gibi daha kısa dönemlere çekilmesidir. Bir başka deyişle denetimin güçlendirilmesi gerekmektedir. Aynı sorun teşekküller içinde geçerlidir. VİVK'nun 3'üncü maddesinin (b) bendinde yer alan "...hayır, imar, spor gibi..."

ifadesindeki gibi sözcüğünün denetimi zorlaştıracığı da açıktır. Peki akıllara ilk gelen denetim çözümü yerine başka neler yapılabilir? Başka bir çözüm yolu amaçlarını yanlış tanıtan dernek ve teşekküller için cezai işlemlerin caydırıcılığının artırılması olabilir. Bir başka öneri; dernek ya da teşekkülün kamu yararına çalışmadığının tespiti halinde, yaptığını iddia ettiği işi cebri yolla yaptırılmasıdır. Örneğin, evsiz kadınlara yardım etmediği halde bu amaçla kurulan bir teşekkülün tespiti halinde bu teşekküle devlet gücü kullanılarak evsiz kadınlara yardım etme yükümlülüğü verilebilir.

İstisnalar konusuna gelecek olursak; murise ait ev eşyalarının veraset tarihiyle intikali vergiden müstesna tutulmuştur. Ancak bu istisna murise ait olmakla birlikte evinde bulunmayan eşyaları kapsamamaktadır. Mesela bir oyuncunun atölyesinde bulunan kuklaların mirasçılara intikali veraset ve intikal vergisinden istisna tutulamayacaktır. Ancak uygulamaya bakıldığında, mirasçıların istisna kapsamından faydalanmak için murisin evinde bulunmayan ancak ev eşyası sayılabilecek eşyalarını eve taşıyarak istisnadan haksız yere yararlanabilmektedirler. Uygulamadaki bu açığın kapanması bir hayli güçtür. Ev eşyalarının vergiye dahil edilmesi akıllara gelebilir ancak bu bir çok değersiz ev eşyasının da matrahın tespitinde değerlemesini gerektireceği için ek bir zaman maliyetine neden olacaktır. Kanımızca ev eşyalarının değerini esas alan bir istisna sınırının getirilmesi yerinde bir karar olabilir. Bir başka deyişle, ev eşyasının murisin evinde olup olmadığına bakılmaksızın değeri üzerinden bir istisna sınırı getirilebilir. Öte yandan ev eşyası olsa da altın bir vazo gibi değeri çok yüksek olan malların intikalinde vergi uyuşmazlıkları çıkmaktadır. Aynı sorunun murisin altın köstekli saati gibi değerli zat eşyalarında ve paha biçilemez bir tablonun aile hatırası olarak saklanması durumunda da ortaya çıktığı görülmektedir. Bu uyuşmazlıkların yargıyı meşgul etmesinin önüne geçmek adına ev ve zat eşyası ile aile hatıralarının değerini esas alan bir sınırlama konmasının doğru olacağı kanısındayız. Bununla beraber bu eşyaların mirasçılar tarafından kolayca kayıt dışına çıkartılarak vergi kaybına sebep olabilecekleri de çözülmeyi bekleyen bir başka problemidir.

VİVK'nun 4'üncü maddesinin (b) bendinde murisin altsoy ve eşine isabet eden malların belirli bir tutarı istisna kapsamına alınmıştır. Bu hükme anne, baba ve kardeşlerin de eklenmesi veraset ve intikal vergisinin sosyal yönünü güçlendirecektir. Bununla birlikte ordu ve emniyet mensuplarının yakınlarına intikal eden malların belirli kısmını vergiden istisna eden (h) bendinde sadece murisin fûru ve eşi değil bununla beraber anne ve babası da istisna kapsamına alınmıştır. Bu çelişkinin sebebi meclis görüşmeleri sırasında (b) bendi içinde teklif edilen “anne ve baba” ifadesinin çıkartılması ancak (h) bendinde yer alan “anne ve baba” ifadesinin kabul edilmesi

olmuştur. Görüldüğü üzere önerdiğimiz düzenlemenin hayata geçirilmesi durumunda bu çelişkide ortadan kalkacaktır.

Örf ve adete göre verilmesi alışılmış olan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar vergiden müstesna edilmiştir. Bu uygulamadaki karşılaşılan sorunlardan biri hangi malın nerede ve kime verildiğinin örf ve adete göre mutad sayılacağına tespiti noktasında ortaya çıkmaktadır. Bir diğer sorun ise bu malların değerinin çok yüksek olabileceğidir. Bu problemlerin aşılması için yine bu malların değerinin her yıl yeniden değerlendirilmesi ile belirlenecek bir maktu istisna tutarıyla sınırlandırılması yoluna gidilebileceği kanısındayız. Ayrıca günümüz Türkiye’inde neredeyse hiç uygulama alanı bulunmayan drahomaların madde metninden çıkartılması uygun olacaktır.

Sadakaların veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmasında “Bilimum sadakalar” ifadesi kullanılarak herhangi bir sınır ya da koşul belirtilmiş değildir. (VİVK m. 4(ç)) Konuya ilişkin bir başka sorun ise zekatlara ilişkindir. Literatürde zekatlarında sadakalar gibi vergiden istisna tutulması gerektiğini belirten açıklamaların yanı sıra kanunda zekatlardan bahsedilmediğini öne sürerek zekatların istisna kapsamına dahil edilmemesi gerektiğini söyleyen kişilerde mevcuttur. Bu tartışmanın sonlandırılması için kanun metninde yeni bir düzenlemeye gidilebilir. Bir diğer sorun ise yardım toplama kampanyalarından toplanan yardımlar için Kanunda herhangi bir istisna olmamasına rağmen vergi ödenmemesi durumudur. Bu sorunun giderilmesi için ya söz konusu faaliyetten elde edilen tutarlar vergiye dahil edilmesi ya da söz konusu tutarı vergiden müstesna tutacak bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

VİVK’nun 4’üncü maddesinin (d) bendinde ivazsız yolla yapılacak olan intikallerin 5.760 TL’si (2019 yılı için) vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna tutarı her bir intikal için ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bu da muvazaalı işlemlerin önünü açmaktadır. Örneğin, (A), (B)’ye 2019 şubat ayında 10.000 TL ve aynı yılın mart ayında yine 10.000 TL hibede bulunmuştur. Bu durumda her bir intikal için ayrı ayrı 4.240’ar lira (10.000-5.760) yani toplamda 8.480 TL (4.240+4.240) vergilendirilmiş olacaktır. Ancak (B), (A)’ya tek seferde 20.000 TL hibe etmiş olsaydı o zaman 14.240 TL (20.000-5.760) vergilendirilmiş olacaktı. Görüldüğü üzere bu tür muvazaalı işlemlerle hazine vergi kaybına uğrayabilmektedir. Bu sorunun aşılması için, ABD’de olduğu gibi, kişilerin sene boyunca iktisap ettiği tüm bağışların toplamı üzerinden vergilendirilme yoluna gidilebilir. Böylece vergi idaresinin tespit edemediği bu tür muvazaalı işlemler nedeniyle Hazine vergi kaybına uğramayacaktır.

Kanunun aynı maddesinin (e) bendinde ise yarışma ve çekilişlerle belirli şans oyunlarından kazanılan ikramiyelerin yine 5.760 TL'si (2019 yılı için) vergiden istisna edilmiştir. Bir önceki bentte ivazsız intikaller için zaten istisna sınırı çekilmiş iken bu bentte niteliği gereği ivazsız bir intikal olan yarışma ve çekilişlerle şans oyunları için yeni bent açılmasının gereksiz olduğu kanısındayız. Konuya ilişkin en çarpıcı nokta ise Milli Piyango İdaresi tarafından yürütülen şans oyunlarından hiçbir şekilde veraset ve intikal vergisi alınmıyor oluşudur. İkramiyenin kendisine çıkması durumunda servetinde milyonlarca lira artış olan birinden veraset ve intikal vergisi alınmıyor oluşu veraset ve intikal vergisinin ne sosyal ne de mali amacıyla uyuşmamaktadır. Söz konusu ikramiyenin ivazsız bir intikal olması kabulü ile bu tutarların bir an önce veraset ve intikal vergisinin kapsamına alınması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı ödemeleri VİVK'nun 4'üncü maddesinin (g) bendinde belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ilgililere veraset yolu ile verilmesi durumunda vergiden istisna edilmiştir. Ancak bu kurum ve kuruluşlar dışında veraset yolu ile kıdem tazminatı iktisap eden mirasçılar veraset ve intikal vergisine tabi olacaklardır. Haliyle bu durumda vergilemede eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu eşitsizliğin giderilmesi için kamu ve özel ayrımı gözetmeksizin veraset yolu ile olan tüm kıdem tazminatı intikallerinin veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır. Ayrıca aynı bentte harp malulleriyle şehit yetimlerine, tekel bey'iyelerinden ödenen paralar vergiden istisna edilmiştir. Ancak 3480 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde tekel bey'iyelerinden harb malulleriyle şehit yetimleri dışında bir de dul yetimlerine söz konusu yerden para ödeneceği belirtilmiştir. Görüldüğü gibi VİVK'nun ilgili bendinde dul yetimlerine ödenen söz konusu paralar veraset ve intikal vergisinden müstesna edilmemiştir. Kanunun sosyal amacına ters düşen bu eksiklik giderilmelidir.

Ordu ve emniyet mensuplarının yakınlarına intikal eden mallar için istisna sınırı koyan VİVK'nun (h) bendinde, ordu mensuplarının mirasçılarına istisna hükmünden yararlanmaları için geniş şartlar sağlamasına rağmen emniyet mensupları için sadece vazife başında ölmesi koşulu getirilmiştir. Örneğin, Diyarbakır'da terör eylemleri nedeniyle aldığı yara sonucunda Ankara'daki hastanede hayatını kaybeden bir astsubayın mirasçıları bu istisna kapsamından yararlanacakken aynı durumda olan bir emniyet personelinin mirasçıları yararlanamayacaklardır. Açıkça anlaşılacağı üzere ortada bir eşitsizlik vardır. Bu eşitsizliğin giderilmesi için ilgili bentte yer alan "vazife esnasında" ibaresi madde metninden çıkartılmalıdır.

Kanunun 4'üncü maddesinin (i) bendinde bağışlayana rücu eden hibe dilmiş mallarda istisna kapsamına alınmıştır. Ancak burada dikkatimizi çeken durum madde metninde mülga 818 sayılı Borçlar Kanununun 242'nci maddesine atıfta bulunulmuş olmasıdır. Bu sorun madde metnindeki "242" ibaresi yerine yürürlükteki 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun ilgili maddesi olan "292" ibaresi getirilerek çözümlenmelidir.

Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınmış vakıflara intikal eden malların veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulacağı VİVK'nun 4'üncü maddesinin (k) bendinde belirtilmiştir. Öte yandan Vakıflar Kanununun 77'nci maddesine baktığımızda "Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır" denilmekte bir başka deyişle bu istisnadan yararlanılması için söz konusu vakfa cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyetinin sağlanması şartı aranmamaktadır. Bu çelişki ya VİVK'nda ya da Vakıflar Kanununda yapılacak olan gerekli düzenlemelerle giderilmeyi beklemektedir. Uygulamada karşılaşılan bir diğer sorun ise veraset ve intikal vergisinden kaçınmak maksadıyla kişiler mallarını vergi muafiyeti tanınan bir vakfa hibe edip bu vakfın yönetim kuruluna ise kendi mirasçılarını getirmektedirler. Böylece vakfın gelirlerinden pay alan yönetim kurulu üyeleri herhangi bir veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalmıyorlar. Bu muvazaalı işlemlerin tespiti ve gereğinin yapılması noktasında denetimin etkinleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Genel bütçeye dahil idarelerle katma bütçeli idarelerden KİT'lere yapılan transfer ve yardımlar Kanununun 4'üncü maddesinin (n) bendi ile veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur. Buradaki sorun ise madde metninde yer alan idari sınıflandırmanın 1050 sayılı MUK'na göre yapılmış ancak daha sonrasında kabul edilen 5018 sayılı KMYKK'ndaki yeni düzenlemeye göre revize edilmemiş olmasıdır. İlgili maddenin güncellenmesi için "genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçeleri" ibaresi yerine "merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki idare ve kurumlar" ibaresinin getirilmesi uygun olacaktır. Aynı maddenin (i) bendinde eski Borçlar Kanunu'na yapılan atfın düzeltilmemesi gibi buradaki durumda, VİVK'nunda kapsamlı bir rehabilitasyon çalışmasının yapılmasının gerekli olduğunu göstermektedir.

Kanunun 4'üncü maddesinin (o) bendinde BES, veraset ve intikal vergisi istisnası açısından ele alınmıştır. Eğer kişi en az üç yıl BES'nde kalıp ve daha sonraki yıllarda hayatını kaybederse veraset açısından nasıl bir durum oluşacaktır? İlk olarak 4632 sayılı Kanununun ek 1'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre vefat nedeniyle sistemden ayrılanlar devlet katkısı hesabındaki tutarın tamamına hak kazanırlar. VİVK'nun ikinci maddesinde ise mal tabirinin mameleke

girebilen bütün hak ve alacakları betimlediği ifade edilmiştir. Devlet katkısı hakkının veraset yolu ile bir başkasına geçmesi durumu haliyle verginin mevzuuna girecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus VİVK'nun 4'üncü maddesinin ilgili bendinde yer alan hak kazanılan devlet katkısının bir istisna olması, yani kişiye değil intikal eden mala tanınmış olmasıdır. Kaldı ki ilgili bentte istisna “devlet katkılarının hak kazanılan kısımları” şeklinde ifade edilmiştir. O halde veraset yolu ile devlet katkısı intikal edilmesi durumunda söz konusu intikal için yani kazanılmış devlet katkıları için bu tutarın veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulması gerektiği kanaatindeyiz.

Mükellefiyet konusuna gelirsek, veraset ve intikal vergisinin mükellefi verasetten ya da diğer ivazsız yollarla mal edinen kişilerdir. (VİVK m. 5) Burada farklı bir öneri sunulabilir; özellikle bağış gibi ivazsız yollarla mal intikalinin gerçekleştiği durumlarda verginin mükellefi ile sorumlusu ayrılabilir. Şöyle ki birine bağış yapan kişi yapacağı bağıştan vergi payını tevkiyat usulü ile kesip geri kalan kısmı bağışı iktisap edecek olana verebilir. Kesilen kısım ise bağışçı tarafından ilgili vergi dairesine verilecek bir beyanname ile ibraz edilebilir. Böyle bir uygulamanın gerçekleşmesi halinde vergi kaçakçılığının azalacağını düşünmekteyiz. Çünkü zaten bağışı yapan kişiden belirli bir miktar mali tutar çıkmaktadır. Ancak bağışı alan kişi bu tutarı aldıktan sonra vergi ödeyerek iktisap edeceği net miktarı eksiltmek istemeyerek vergiye karşı içgüdüsel bir tepki sergileyebilecektir. İşte bağışı yapan kişinin vergi sorumlusu olarak tayin edilmesi durumunda bu içgüdüsel tepki nedeniyle Hazinesinin gelir kaybı yaşama olasılığı asgariye indirilebilecektir. Bu öneri veraset yolu ile olan intikaller için terekeden doğrudan verginin alınıp daha sonrasında mirasçılara kalan payların dağıtılması şeklinde genişletilebilir (terake vergisi) ve hatta karma sistemin uygulanması ile mirasçılara dağıtılan paylar üzerinden de ikinci bir vergi alınabilir. Ancak böyle bir önerinin hayata geçmesi durumunda bazı sakıncaların ortaya çıkacağı da yadsınamaz bir gerçektir. Bunlardan birincisi halkın vergiye karşı aşırı tepki gösterme olasılığı iken bir diğeri ise vergilemede ödeme gücü ilkesinin zedelenmiş olacağı gerçeğidir.

Karşılaşılan bir diğer sorun ise eşler arasındaki mal rejiminin değişmiş olmasından kaynaklanmaktadır. 2002 yılında yasal mal rejiminin mal ayrılığı rejiminden edinilmiş mallara katılma rejimine dönüştürülmesi sonrasında tahmin edileceği üzere VİVK'nda herhangi bir düzeltme yapılmış değildir. Bu anlamda F. Ortaç'a göre VİVK'nda yeni mal rejimi esas alınarak bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bunlardan ilki boşanan eşlerin malları ikiye bölündüğünde eşlerden her birinin sanki bu mallar ivazsız intikal etmiş gibi veraset ve intikal vergisine tabi olup olmama durumudur. Eşlerin ortak mülkiyetinde bulunan her bir eşyanın aslında ortak bir emek harcanarak elde edilmiş olduğu düşünülebilir. Örneğin, hanımı çalışmayan

birinin araba alması durumunda aslında o arabada evde yemek yapan, kocasının gömleklerini ütöleyen ya da çocuklara bakan kadınında payı vardır. İşte bu nedenle eşlerin boşanması durumunda intikal edecek olan malların vergiden istisna edilmesi için Kanuna ek bir maddenin eklenmesi yerinde bir düzenleme olacaktır. İkinci problem ise eşlerin boşanmak yerine ölüm ile ayrılma durumunda ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda eşlerin edinilmiş mallarının tamamı terekeye dahil edilecek ve terekedeki bu mallardan sağ kalan eşte diğer mirasçılarla beraber pay alırken veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalacaktır. Ancak yukarıda belirttiğimiz gibi sağ kalan eşin edinilmiş malların kazanılmasında ne kadar payı olduğu tam olarak tespit edilemeyecektir. O halde mirasçı olan eşin, edinilmiş malların tasfiyesinde tereke içerisinde olan kısımdan pay alan eşlerden ayrıca veraset ve intikal vergisinin alınmasının uygun olmayacağı kanaatindeyiz.

Beyannamenin hangi durumlarda hangi vergi dairesine verileceği Kanunun 6'ncı maddesinde açıkça ifade edilmiştir. Ancak uygulamada bazı sorunlar yaşanmaktadır. Bunlardan birincisi, mükelleflerin beyannamelerini ya kendi yerleşim yerlerindeki vergi dairesine ya da ivazsız olarak iktisap ettikleri malların bulunduğu yerdeki vergi dairesine ibraz etmeleridir. Böyle bir durumda yetkili olmayan vergi daireleri beyannameyi yetkili olan vergi dairesine göndermesi gerekeceğinden verginin tarhiyatı gecikecektir. Haliyle burada iş mükellefin daha dikkatli davranmasına kalmaktadır. Öte yandan yetkili olmayan vergi dairesinin tarhiyatı yaptıktan sonra yetkili vergi dairesinin artık kendiliğinden tarhiyata gitmemesi gerekse de bunun aksi durumlar yaşanmakta ve yargı gereksiz yere meşgul edilmektedir. İkinci sorun ise murisin yahut tasarrufta bulunan kişinin yerleşim yerinde birden fazla vergi dairesi olması durumunda yine yanlış vergi dairesine beyannamelerin verildiği görülmektedir. Burada mükelleflerin ilgili olacağını düşündüğü vergi dairelerinden birine gidip yetkili olan vergi dairesinin hangisi olduğunu sorarak öğrenmeleri gerekecektir. Daha kolay bir yöntem ise mesela Ankara için internetten ilgili kişinin yerleşim yerine "Google Maps" uygulamasıyla bakıp ilgili koordinatın hangi vergi dairesinin yetki alanı içine girdiği öğrenilebilmektedir. Üçüncü bir sorun ise tüzel kişilerden herhangi bir taşınır ya da taşınmaz malı ivazsız şekilde iktisap eden kişilerin, beyannamelerini illa bu hükmi şahsın merkezinin bulunduğu yerleşim yerine götürmek zorunda olmalarıdır. Tüzel kişilerin birçok yerde şubesi bulunması olasıdır. Haliyle mükelleflerin beyannamelerini bu şubelerden kendilerine en yakın olanını seçip o şubenin bulunduğu yerdeki ilgili vergi dairesine ibraz etmek varken tüzel kişinin merkezinin bulunduğu yerleşim yerindeki vergi dairesine kadar gitmeleri ya da posta yolunu kullanmaları gerekeceğinden yol, zaman ve posta ücreti gibi ek bir maliyete katılmaları kabul edilebilir değildir. Bu doğrultuda yeni bir düzenleme ile tüzel kişilerin sadece merkezlerinin bulunduğu yere değil bununla beraber şubelerinin bulunduğu yerdeki vergi

dairelerine de mükelleflerin beyannamelerini verebilmeleri uygun olacaktır. Ayrıca belirtmek gerekirse, mükelleflerin beyannamelerini VİVK'na uygun vergi dairelerine ibraz etmeleri sadece tüzel kişiler değil gerçek kişilerden olan ivazsız intikallerde de çoğu zaman zorlayıcı olabilmektedir. Örneğin, İstanbul'da yaşayan (A)'dan Tokat'ta ve Kırıkkale'de yaşayan iki çocuğuna veraset yolu ile mal intikal ettiğinde bu iki kardeşin beyannamelerini İstanbul'daki ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Bunun için ya fiziki olarak İstanbul'a giderek yol ve zaman maliyetine katlanmaları gerekecek ya da posta yolunu tercih edip posta ücreti maliyetine katlanmaları gerekecektir. Bu sorunlarının tamamını bertaraf edici ve sistemi hızlandırarak verginin tahakkukunun gecikmesini önleyici tek bir çözüm yolu vardır. E-Beyanname! Evet, günümüzde sadece belirli kurum ve kuruluşların hizmetine sunulan bu platformun bir an evvel veraset ve intikal vergisi mükelleflerince de kullanılabilmesi gerekmektedir.

Muafiyet kapsamında olanlar, iktisap ettikleri ikramiyeler üzerinden tevkifat yapılmış olanlar ve ticari plakalı araç sahiplerinin vergiden istisna edilmiş olan kazançları dışında her ne suretle olursa olsun ivazsız olarak mal iktisap eden kişilerin beyanname vermesi şarttır. Peki ivazsız mal intikallerinin çok cüzi miktarlarda olduğu durumlarda da bu kural geçerli midir? Kanuni olarak evet, uygulamada ise hayır. Şöyle ki VİVK'nun hiç bir maddesinde ivazsız intikal matrahının değerinin düşük olması bir başka deyişle istisna sınırının altında kalması durumunda mükelleflerin beyanname vermelerine gerek olmadığı düzenlenmiş değildir. Ancak uygulamada çok küçük intikaller için genel olarak beyanname verilmemektedir. Burada ki açmaz ise iki boyutludur. Bunlardan birincisi ivazsız mal iktisap eden kişilerin iktisap ettikleri malın değerinin çok küçük olması nedeniyle beyanname vermediklerinde idarenin ikinci bir tarhiyat yapamamasıdır. Bir başka deyişle, idarenin yapacağı tarhiyatta, mükellefin istisna sınırının altında kaldığını düşündüğü bir malın değerinin aslında bu sınırı geçtiği tespit edilebilir ve böylece olası bir vergi kaybı önlenir. İkinci boyutu ise bu çok küçük değerlerin ilgili vergi dairesine beyanname ile bildirildiğinde istisna sınırını aşmaması durumunda ki çoğu zaman böyle olacaktır, vergi idaresinin kaynakları boş yere sarf edilmiş olunacaktır. Evet, anlaşılacağı üzere burada ikili bir açmaz vardır. Ancak bize göre yine de kanuna uygun bir şekilde beyanname vermek kötünün iyisi olarak ilk tercih olmalıdır. Bizi böyle bir çıkarım yapmaya iten neden ise aksi tercihin vergi kaçakçılığını artırabileceği olasılığıdır.

Beyanname verme süreleri ölümün nerede gerçekleştiğine ve mükellefin nerede bulunduğuna göre iki farklı değişkene göre belirlenmiştir. Bu ayrımın yeterli olduğunu düşünmüyoruz. Şöyle ki Türkiye'de yaşayan birinin ölümü ile farklı kıtlardaki birçok ülkede bulunan mallarının yine Türkiye'de yaşayan mirasçılara intikal ettiğini varsayalım. Bu durumda süre sadece 4 ay

olacaktır. Ve mirasçuların kendilerine kalan malların doğru olarak tespit edip beyannamelerini bu süre içinde vermeleri bir hayli zorlaşacaktır. Böyle bir zor durum halinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın inisiyatifi ile ek süre verilebilmektedir. Ancak bu durumun bir bakanlığın inisiyatifinde olması yerine yukarıda saydığımız iki değişkene ilave olarak intikal eden malların nerede olduğunu esas alan bir üçüncü değişken daha ilave edilerek yeniden belirlenecek olan sürelerin yasallaştırılması sağlanabilir. Buda vergilemede kanunilik ve belirlilik ilkelerini güçlendirecek bir düzenleme olacaktır.

Veraset ve intikal vergisinin ikili tarhiyat özelliği bazı sorunlar doğurmaktadır. Bunlardan en önemlisi mükelleflere ek bir külfet yüklüyor olmasıdır. Zaten tarhiyatın idarece yapılacağı düşünöldüğünde ilk tarhiyatının çoğu zaman idarenin işini kolaylaştırıp mükellefin işini zorlaştırmaktan başka bir işe yaramamaktadır. Mükelleflerin matrahın hesabı için gerekli olan teknik işlemleri doğru yapamayarak hesapladıkları matrah ile idarenin ikinci tarhiyatı arasında çıkan fark için birde vergi ziyayı cezası ödemeleri onları maalesef ikinci defa cezalandırmak anlamına gelmektedir. Kaldı ki mükelleflerin tek başlarına vergi matrahını kusursuz bir şekilde tarh etmelerini beklemek yanlış olacaktır. Benzer deyişle yaşamı boyunca Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nu eline dahi almamış birsinin, sırf ivazsız mal iktisap ettiği için buradaki hükümlere hakim bir şekilde beyannamesindeki malları hatasız değerlemesini beklemek bize göre doğru değildir. Ele aldığımız birçok Danıştay kararında, intikal eden malların değerlemesinin saptanması için bilirkişilere başvurulmasının doğru olacağı ifade edilmiştir. Bir başka açıdan, tarhiyat farkı nedeniyle ortaya çıkan cezalardan kurtulmak isteyen mükelleflerin birinci tarhiyatı hesaplamak için avukat ya da danışman gibi meslek mensuplarından destek alması ise yine mükellefi mali açıdan zora sokabilecektir. Bizim önerimize gelince, bazı sebeplerden dolayı (mesela idarenin tarhiyat işlemini kolaylaştırması) ikili tarhiyatın kaldırılmaması kabul edilse dahi en azından matrahını hesaplamakla uğraşan iyi niyetli mükellefleri sırf istemeden başka bir deyişle bilmeden yaptığı hatalardan dolayı vergi ziyayı cezası alınmasından vazgeçilmesi yerinde bir karar olacaktır.

Eski Borçlar Kanununa yapılan atıf ve uygulamadan kaldırılan bir kavram olan katma bütçeden sonra VİVK'nda güncellenmesi unutulmuş bir diğer madde ise 10'uncu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan götürü usuldür. 1998 yılında götürü usul yerine "basit usul" getirilmiştir. O halde madde metninde yer alan "... götürü mükellefiyete tabi olanlarda..." ibaresi yerine "... basit usulde vergilendirilenlerde..." ibaresinin getirilmesi gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisine en fazla konu olan mallardan biri gayrimenkullerdir. Çünkü menkul malların aksine gayrimenkul malların kayıt dışında tutulması daha zordur ve bununla birlikte genelde birçok murisin ölmeden evvel üzerinde kayıtlı bir gayrimenkulü bulunmaktadır. Haliyle ivazsız olarak intikal eden gayrimenkullerden toplanacak olan veraset ve intikal vergilerinin önemli bir paya sahip olmasını beklemek doğal karşılanmalıdır. Ancak böyle olmamıştır. Çünkü gayrimenkullerin ivazsız intikalinde değerlemesini yapmak için kullanılan ölçüt emlak vergisine esas olan değeridir. Bu değer ise beyannamenin geç verilmesi durumunda değerlendirme gününün ölümün gerçekleştiği ya da tasarrufun yapıldığı gün olacağından mükelleflerin ödemesi gereken vergiler çok ama çok cüzi tabiri caizse komik rakamlar olabilmektedir. Örneğin, 1990 yılında babasından veraset yolu ile bir ev iktisap eden (A)'nın 2015 yılında evi satmak için tapu idaresinin ilişik kesme belgesi talebine istinaden beyannamesini verdiğini düşünelim. Bu durumda aradan geçen 25 yıla rağmen (A)'nın söz konusu ivazsız intikal için ödeyeceği veraset ve intikal vergisi, 1990 yılı vergi değeri üzerinden hesap edilmektedir. Bu ise Hazinesinin çok büyük gelir kayıplarına yol açmakla kalmayıp aynı zamanda beyannamesini zamanında verip vergisini ödeyen mükelleflerinde dolaylı olarak cezalandırılması anlamına gelmektedir. Veraset ve intikal vergisinin mali amacını güçlendirecek en sıkı revizyonlardan birisi taşınmazların değerlemesinde vergi değeri yerine değerlendirme günündeki normal alım satım değeri ile yani "rayiç bedel" ile değerlendirilmesine karar vermek olacaktır. Bu adımın atılmasında vergiye karşı oluşacak olası tepkiler karşısında siyasi kaygılar taşınacağına da farkındayız. Ancak böyle bir hamlenin yapılmaması kişilerin servetlerindeki artışı vergilendirmeyi kendine amaç edinmiş veraset ve intikal vergisinin mantığına ters düşecektir.

Gayrimenkullere ilişkin yine benzer bir diğer sorun alanı ise veraset dışı ivazsız yollarla iktisap edilen gayrimenkullerin değerlendirme gününün teslim değil tescil tarihi olmasından dolayı Hazinesinin vergiyi zamanında alamamasıdır. Örneğin, bir baba evlenen çocuklarına 2000 yılında bir ev hediye etmiş ve evin tescil işlemi 2018 yılında yapılmıştır. Bu durumda gayrimenkulün hukuken iktisabı tescil tarihi olan 2018 olacağından vergide bu tarihe göre hesap edilecektir. Böyle bir durumda mükellef veraset ve intikal vergisinin taksitlerini sekiz sene gecikmeli olarak ödemeye başlayacaktır. Bu anlamda denetimin artırılması büyük önem teşkil etmektedir.

Hamiline yazılı olan hisse senetlerinin ivazsız intikallerinde veraset ve intikal vergisi toplamak genelde pek mümkün olmamaktadır. Çünkü bu senetlerin üstünde kime ait olduğu yazmaz ve senedi elinde bulunduran hem zilyet hem de malik sayılır. Bundan dolayı, bu senetlerin ivazsız suretle intikali taraflar arasında vergi idaresinin haberi olmadan kolayca yapılabilir. Benzer sorun genel olarak menkul malların ivazsız olarak intikali içinde geçerlidir. Örneğin, bir

kimsenin büyük babasından hediye olarak aldığı değeri çok yüksek olan antika bir kalemin vergi denetim elemanlarınca tespit edilmesi oldukça güçtür. Konuya ilişkin herhangi bir öneriye sahip olmadığımızdan problemi ifade etmekle yetineceğiz. Ancak belirtilmelidir ki bu tür sorunların aşılması yine insanların vergi ahlaklarının gelişmişlik düzeyine bağlıdır.

Yabancı paralar VİVK'nun 10'uncu maddesinin (f) bendine göre borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Ancak tedavülden kaldırılmış ve zamanla önemli bir antika değer kazanmış olan yabancı paraların borsa rayiçleriyle değil menkul malların değerlemesinde kullanılan ölçüt olan rayiç bedel esasıyla değerlendirilmesi uygun olacaktır. Haliyle tedavülden bulunmayan ve antika değeri oluşmuş bir Alman Markının ivazsız olarak intikali durumunda değerlendirme için borsa rayici değil rayiç bedel esasının kullanılması gerekecektir.

En önemli sorunlardan biride mükellefiyetin idarece tespit tarihinden itibaren başlarken değerlendirme gününün ise verasetten intikallerde ölüm diğer ivazsız intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği tarih olması sonucunda enflasyon nedeniyle vergi idaresinin yaşadığı gelir kaybıdır. Bu durum daha önce verasetten intikal eden gayrimenkul mallar için ifade edilmiştir. Ancak tüm ivazsız intikaller için bu sorunun oluşabileceği de ortadadır. Önerimize gelirsek; yasal düzenlemeler yoluyla değerlendirme gününün, mükellefiyetin başlangıç gününe endekslenmesi enflasyon nedeniyle yaşanan vergi kaybı sorununu ortadan kaldıracaktır. Bir başka deyişle her ne şekilde ve her ne tarihte olursa olsun ivazsız intikalin idarece tespit edildiği tarihte mükellefiyet başlayacak ve değerlemede yine bu tarih esas alınarak yapılacaktır. Böylece veraset ve intikal vergisinin mali fonksiyonu oldukça güçlenecektir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan vatandaşların sahip olduğu mallardan yabancı ülkelerde bulunan kişilere ivazsız olarak intikal eden mallara ait olan borçlar ve bu mallar nedeniyle Türk tabiiyetinde bulunmayan kişinin kendi ülkesinde ödediği veraset ve intikal vergileri söz konusu malın değerinden tenzil edilmektedir. (VİVK m. 12 (c)) Görüldüğü gibi ilgili tutarın tenzil edilecek kısmı Türk tabiiyetinde bulunmayanın Türkiye'ye ödeyeceği veraset ve intikal vergisinden değil malların toplam değerini oluşturan matrah üzerindedir. Bu ise haliyle çifte vergilendirmenin önüne teorik olarak tam manasıyla geçilemediği anlamına gelmektedir. Ayrıca madde metninde geçen "...yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri..." ifadesinin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Örneğin, ABD'de toplanan tereke vergisi (Estate Tax) ile nesil atlama vergisi (The Generation-Skipping Tax) Türkiye'de uygulanmamaktadır. Peki Türk vatandaşlarından ivazsız yolla iktisap ettikleri mallar

için bu verileri ödeyen ABD vatandaşları içinde tenzil söz konusu olacak mıdır? Bize göre bu tarz vergilerde sonuçta veraset yolu ile ya da diğer şekillerde gerçekleşen ivazsız mal intikallerini vergilemeye tabi tutukları için geniş yorumlanarak bunlarında veraset ve intikal vergisi başlığı altına alınması doğru olacaktır. Bu nedenle ABD’li vatandaşların yukarıda saydığımız iki vergi için ödediği tutarların malın değerleri yekûnundan indirilmesi gerekecektir.

Kanun koyucu cenaze masraflarının intikal eden malların değerinden düşürülmesine müsaade etmiştir. (VİVK m. 12 (d)) Tabii olarak tenzilin veraset yolu olan intikaller için düzenlenmiş olduğu açıktır. Peki diğer ivazsız intikaller içinde bu masrafların tenzili mümkün olacak mıdır? Madde metni bu konuda net bir cevap vermek için yeterince açık değildir. Ancak burada kanun koyucunun amacının emek harcamadan mal iktisap ettiği kişilerin cenaze masraflarını bu mallardan düşürülmesinin önünü açmak olduğu düşünüldüğünde, tıpkı veraset yoluyla intikallerde olduğu gibi diğer ivazsız intikallerde de hibe eden tarafın bir süre sonra ölmesi ve kendisine hibede bulunan kişinin cenaze masraflarını gönüllü olarak ivazsız mal iktisap eden tarafından karşılanması durumunda da bu masrafları, malların değeri yekûnundan indirmesi gerektiği düşünülmektedir. Böyle bir anlayış veraset ve intikal vergisinin sosyal amacını kuvvetlendirecektir. Bugüne kadar veraset dışı intikallerin tenzil talebinin reddinden dolayı yargıya taşınan bir olay bulunmamakla birlikte vergi idaresi ile mükellef arasındaki bu konuya ilişkin olası uyuşmazlıkların önünün kapanması için Kanun metni bu doğrultuda tekrar ele alınmalıdır.

VİVK’nun 13’üncü maddesi ihtilafli borç ve alacakların tecil durumu düzenlenmiştir. Hemen belirtelim ki borçların yanında alacakları da konu edinen bu maddenin başlığında “İhtilafli borçlar” yerine “İhtilafli borçlar ve alacaklar” ibaresinin kullanılması daha uygun olacaktır. Metindeki lafzi düzeltme önerimiz dışında sorun olarak görülen temel hususlar şunlardır; Bunlardan birincisi ihtilafli borcun tecil edilebilmesi için konan murisin sağlığında icra dairesine ya da mahkemeye intikal etmiş olması şartı, murisin ölümünden sonra dava konusu yapılan borçların tecilini engellemektedir. Bu da asıl amacı kişinin uhdesindeki servet artışlarını vergilemeyi amaç edinen veraset ve intikal vergisinin vergileme anlayışına ters düşmektedir. İkincisi ise ihtilafli borçların sonuçlanması halinde ödeme süresinin nasıl olacağını düzenleyen ayrıntılı bir hükmün bulunmayışının uygulamada bazı problemlere yol açmasıdır. İcra ya da dava kararlarının kesinleştiği gün verginin ilk taksit gününden evvel ise bir sorunla karşılaşmayacaktır. Ancak kararın verginin ilk taksit süresinden sonra sonuçlanması halinde vade sürelerini açıklayan herhangi bir kural getirilmiş değildir.

VİVK'nun 16'ncı maddesinde şans oyunları ile yarış ve çekilişlerden kazanılan ikramiyeler için vergi oranı yüzde 20 olarak belirlenmiştir. Eğer böyle bir istisna hükmü yer almasaydı bu ikramiyeler dilim usulüne ve yüzde 10 ile yüzde 30 arası değişen veraset dışındaki diğer ivazsız intikaller için kabul edilmiş vergi oranlarına tabi olacak ve böylece vergilemede ödeme gücü ilkesine sadık kalınacaktı. Bu ikramiyeler için düzenlenen istisna hükmünün kaldırılarak diğer ivazsız intikallere uygulanan vergi oranlarının uygulanması bir öneri olarak sunulabilir. Bunun dışında, yüzde oranların büyüklüğü ve küçüklüğü tartışılabilir. Bu tartışma için en iyi yöntemin dünya genelinde uygulanan veraset ve intikal vergileri ile ülkemizdeki vergi oranlarının karşılaştırılması olacağı düşünülmektedir. Tablo 9'a bakıldığında Belçika, Japonya, İsviçre ve Almanya gibi birçok ülkede veraset ve intikal vergisinin toplanmasında uygulan oranlar yüzde 50'lere varabilmektedir. Bununla beraber en yüksek vergi oranı yüzde 8 ile Brezilya, yüzde 6 ile Filipinler ve yüzde 6,6 ile Bulgaristan gibi ülkelerin vergi oranları oldukça düşüktür. Türkiye'deki yüzde 1 ile yüzde 30 arasında değişen vergi oranları ele alındığında aslında vergi oranlarının dünya ortalamasına yakın olduğunu ve bu doğrultuda vergi oranlarının artırılmasına yönelik bir politika önerisinin değerlendirilebileceği ifade edilebilir.

VİVK'nun 17'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bankalar ve sigorta şirketleri gibi vergiye karşılık teminat olarak tevkifat yapmakla sorumlu olanların bu sorumluluklarını yerine getirmediklerinde, tevkif etmekle mükellef oldukları paralar gecikme zammı uygulanarak alınacağı düzenlenmiştir. Peki, tevkifat yapmakla sorumlu olan kurum ve kuruluşların veraset ve intikal vergisinin ödendiğine ilişkin bir belge talep etmeden istihkak sahiplerine haklarını vermeleri bununla birlikte bu kişilerin hali hazırda vergilerini ödemiş oldukları durumda da gecikme zamlı tahsilat ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılacak mıdır? Madde metninde bu sorunun açık bir cevabı olmasa da Danıştay kararlarına bakıldığında mükelleflerin vergilerini ödemiş olmaları durumunda onlardan vergi ödediklerini gösterir tasdikname talep etmeden ödeme yapan kurum ve kuruluşlardan verginin tahsil edilemeyeceği anlaşılmaktadır. Bir başka deyişle kanun koyucu buradaki asıl amacı vergiyi güvence altına almaktır. Haliyle ödenmiş olan bir vergi içinde ceza kesmek kabul edilebilir olmayacaktır. Bu durumun vergi uyumsuzluklarına yol açmaması adına madde metnine, eksikliği giderecek bir cümle eklenmesi uygun olacaktır.

Bilindiği üzere borcun geri ödenmesinin vadesi artıkça faizin olmadığı varsayımıyla alacaklı enflasyon kadar zarar edecektir. Böyle bir ortamda borcun vadesinin kısa olması alacaklının lehinedir. Vergi borcunda da aynı durum geçerlidir. Alacaklı devlet borçlu ise verginin mükellefidir. O halde verginin ödeme süresinin uzaması devletin aleyhine mükellefin lehine iken bu sürenin kısalması ise mükellefin aleyhine devletin lehine olacaktır. Veraset ve intikal

vergisinin ödeme süresi eskiden 5 yıl yani toplamda on taksit idi. Bu ise alacağın enflasyon altında ezilmesi anlamına geliyordu. İşte kanun koyucu devletin aleyhine olan bu durumun etkisini kaldıramasa da en azından azaltmak amacıyla 1998 yılında ödeme süresini 5 yıldan 3 yıla indirmiştir. Böylece vergi gelirin enflasyon karşısında erimesinin bir ölçüde olsa önüne geçilmiştir. Bu ödeme süresinin daha da düşürülmesi, veraset ve intikal vergisinin mali yönünü güçlendireceğinden bir politika tercihi olarak düşünülebilir. Ancak vadenin daha kısa olması halinde zor duruma düşebilecek olan mükelleflerin vergiyi ödemek için ivazsız olarak iktisap ettiği malların satışı yoluna gitmek zorunda kalarak mağduriyet yaşama olasılığı karşısında bu süreyi daha da kısaltmayı açıkçası doğru bulmuyoruz. Kanun koyucunun ödeme süresinin uzun vadeye yaymasındaki temel amacı kendisine ivazsız mal kalan gerçek ve tüzel kişileri vergiyi öderken zor durumda bırakmak istememesidir. İlk olarak gerçek kişiler açısından böyle bir önlemin alınması hemen kabul edilebilir. Öte taraftan bazen tüzel kişilerinde kendilerine yüklü miktarda servet kalmasından dolayı yüksek veraset ve intikal vergisi ödemek zorunda kalması ve işletmenin tasfiyesiyle sonuçlanan bir vergi ödeme sürecinin oluşmasının olası olduğunu da kabul etmek doğru olacaktır. Peki kanun koyucu yarışma ve çekilişler ile ilgili şans oyunlarında neden vergi ödeme süresini yine üç yıla yaymayıp yirmi günü yeterli bulmuştur? Yarışma, çekiliş ve oyunları düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin, söz konusu stopajı kesip ilgili vergi dairesine yirmi gün gibi kısa bir sürede teslim etmesinde söz konusu gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik açıdan olumsuz etkilenmeyecekleri yani bu verginin derhal ödenmesinden dolayı dara düşmeyecekleri ön kabulü nedeniyle kanun koyucu burada ödeme süresini nispeten kısa tutmuştur.

Gayrimenkullerin devir ve ferağının yapılabilmesi için üzerindeki veraset ve intikal vergilerinin ödenmesi veya uygun teminatın gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Peki, birden fazla gayrimenkulün intikalinde satış şartı nasıldır? Bu durumda birden fazla gayrimenkul iktisap eden kişi bu mallardan yalnızca birini ya da bir kaçını satmak istediğinde tüm gayrimenkuller için hesaplanan veraset ve intikal vergisini ödemek zorunda kalacağı ve zor duruma düşeceği düşünülerek 16 Seri No'lu VİVK Genel Tebliğinde bu konuya ilişkin bir düzenleme getirilmiştir. Düzenlemeye göre eğer gerçek veya tüzel kişiler kendilerine intikal eden birden çok gayrimenkullerden birini yahut bir kaçını satmak isterlerse gayrimenkullerin tümü için vergiyi ödemek zorunda kalmadan yalnızca satmak istediği gayrimenkule ilişkin ikinci tarhiyat ile kesinleşen veraset ve intikal vergisini ödemeleri yeterli kabul edilecektir. Bize göre böyle bir düzenleme vergi alacağını tehlikeye sokmaktadır. Hali hazırda ivazsız olarak birden çok gayrimenkul iktisap eden kişinin servet unsurlarında ciddi bir artış olacağı düşünülürse sadece veraset ve intikal vergisini ödediği gayrimenkulünü satmasına izin verilmesi vergileme mantığına uygun düşmeyecektir. En azından satışı yapılan gayrimenkulden kazanılan değer üzerinden

kişinin veraset ve intikal vergisini ödemediği ancak karşılıksız olarak iktisap ettiği diğer gayrimenkullerin vergisi için kaynaktan kesilecek bir verginin, veraset ve intikal vergisinin hem sosyal hem de mali amacına uyacağı kanısındayız.

Karşılaştığımız bir diğer sorun ise gaiplik müessesesi ile alakalıdır. Şöyle ki gaip murisin ve gaip mirasçının zuhur etmesi durumunda daha öncesinde ödenen vergiler ödeyenlere iade edilir. Örneğin, 2010 yılında gaipliğine karar verilen birinin mirasçısı ivazsız intikaller için belir bir tutar vergi ödemiş olsun. Ancak aradan geçen sekiz yıl sonra gaip zuhur ettiğinde söz konusu malları geri alacak ve veraset ve intikal vergisi ödeyen kişiye bu tutar iade edilecektir. Kanun metninden geri iade edilecek vergilerin ise ödenen vergilerle aynı tutarda olacağı anlaşılmaktadır. Ancak aradan geçen uzun zaman sonra ödenmiş olan vergi tutarı enflasyon nedeniyle reel olarak değer kaybetmiş olacağından eski mükellef için bir mağduriyet durumunun yaşanacağı söylenebilir. Bu sorunun giderilmesi için vergi idaresi tarafından yapılacak geri ödemenin, TÜFE endeksi kullanılarak, tutarın reel değerine çekilmiş olması yeterli olacaktır.

VİVK'nun 22'nci maddesine göre, mükellefin şahsında yapılan hatada ilamın kesinleşmesinden sonra fazla ödenen verginin bir yıl içinde iadesinin talebi gerekmektedir. Hak düşürücü bir yıllık sürenin geçerliliğine ilişkin farklı görüşler mevcuttur. Akakça'ya göre, bir yıl geçse dahi VUK'ndaki genel düzeltme süresi olan beş yıl nedeniyle iade talebi yapılabilecektir. Karagözoğlu ve Özzeybek'e göre ise, VİVK'nun VUK'na göre özel nitelikte olması nedeniyle hak düşürücü sürenin beş yıl değil bir yıl olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu konuda aynı gerekçelerle Karagözoğlu ve Özzeybek'e katıldığımızı bir başka deyişle hak düşürücü sürenin VİVK'nda belirtildiği gibi bir yıl olması gerektiği düşünülmektedir.

Bankalarda bulunan kiralık kasaların muhteviyatının tespitinde de çeşitli problemler yaşanmaktadır. Bunlar mirasçılarının murisin kiralık kasasının olduğunu bilmemeleri, kasada bulunan malların kasa sahibi dışında başka birine ait olma ihtimalini kuvvetlendirecek delillerin varlığı, kasada bulunan zat eşyası sayılabilecek ziynet eşyalarının yer alması ve tek bir kasanın birden fazla kiracısı olması gibi çeşitlendirilebilir. Bu sorunların ana kaynağı ise bankalarda bulunan kiralık kasaların günümüz teknolojisinden geri kalmasıdır. Bankalar arasında öyle bir ortak veri tabanı yapılmalıdır ki kasaya giren ve çıkan her şey kime veya kimlere ait olduğuna göre değerleriyle beraber kayıt altına alınmalı ve hiçbir zahmet çekilmeden içeriği online olarak kolayca öğrenilebilmelidir. Aynı zamanda murisin kiralık kasasının olup olmadığı da e-devlet

uygulaması aracılığıyla mirasçılarca tespit edilebilmesi için gerekli alt yapı çalışmalarına başlanılmalıdır.

Ele aldığımız bir başka konu ise mükellef ile vergi idaresi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargıya intikal etmesidir. Çalışmamızda iki yüzden fazla Danıştay kararı incelenmiş ve bunlardan önem ve alaka durumları esas alınarak bir kısmı elenmiştir. Böylece altmışa yakın karar çalışmada ele alınmıştır. Kimi durumlarda aynı uyuşmazlığa ilişkin birbirleriyle çelişen farklı Danıştay kararlarının olduğu tespit edilmiştir. Bu kararlar ışığında sürekli çıkan uyuşmazlıklar tespit edilerek bu uyuşmazlıkların çıkmasını engelleyerek yargıyı meşgul etmelerinin önüne geçebilmek için VİVK’nda gerekli eklemelerin yapılmasının hem mükellef ile vergi idaresi hem de yargı için faydalı olacağı kanısındayız.

Tarihin farklı dönemlerinde farklı imparatorluklar, federal yapılar ya da ülkeler hegemon güç olmuşlardır. Günümüz hegemon gücü ise uluslararası genel kabul görmüş parası ile Amerika Birleşik Devletleridir. Bu bağlamda ABD’nin veraset ve intikal vergisinin yapısı mercek altına alınmış ve Türkiye ile olan benzerlik ve farklılıkları saptanmıştır. ABD’de malların karşılıksız intikalleri üzerinden alınan vergiler, tereke vergisi (Estate Tax), bağış vergisi (Gift Tax) ve nesil atlama vergisi (The Generation-Skipping Tax) şeklinde üç federal vergi ve birde altı eyalet tarafından toplanan veraset vergisi (Inheritance Tax) olmak üzere dörde ayrılmıştır. Türkiye’de ise ivazsız intikaller üzerinden alınan vergiler, tek bir adla anılan “veraset ve intikal vergisi” başlığı altında toplanmaktadır. Bu anlamda ABD’deki yapının Türkiye’ye nispetle daha karmaşık olduğu söylenebilir.

Tereke vergilerinin tarihi ABD’de 1797 ile başlamıştır. Bu tarihte mevcut olan savaş tehdidi ve bu nedenle yaşanan ekonomik sorunların aşılması arzulanmış ve Kongre tarafından ilk kez tereke vergisine başvurulmuştur. Cumhuriyet dönemi Türkiye’inde ise veraset ve intikal vergisi ilk kez 1926 senesinde yürürlüğe girmiştir. Bununla beraber tıpkı ABD’de olduğu gibi Türkiye’de de savaş tehdidi nedeniyle hükümet ek bir vergi arayışına girmiştir. İkinci Dünya Savaşı tehdidi nedeniyle yaşanan ekonomik bunalımı atlatmak amacıyla 1942 senesinde yürürlüğe giren Varlık Vergisi duruma örnek teşkil edecektir. Anlaşılacağı üzere, toplam vergi gelirlerine göre nispeten daha az gelir sağlamalarına rağmen servetten ya da servetin intikalinden toplanan vergilere, savaş ya da savaş tehdidi nedeniyle ortaya çıkan ekonomik sorunların aşılması için başvurulabilmektedir. Ayrıca hükümetlerin çoğu zaman politik kaygılar taşımadan veraset ve

intikal vergisine başvurabilmelerinin arkasında, söz konusu vergiye karşı tepkinin düşük olması yatmaktadır.

ABD’de uygulanan federal tereke vergilerinin aksine Türkiye’de tereke vergisi uygulanmamaktadır. Tereke vergisinin temel avantajları vergi kaçakçılığını büyük oranda engellemesi nedeniyle daha fazla gelir getirmesi ve vergi idaresince toplanmasının daha kolay olması iken en belirgin dezavantajı ise vergilemede ödeme gücü ilkesini ihlal ederek mirasçılarının kişisel durumlarının tamamıyla göz ardı edilmesidir. Peki Türkiye’de tereke vergisi önerilebilir mi? Verginin asıl hizmet ettiği sosyal amacı bir kenara bırakacak olsaydık böyle bir öneride bulunabilirdik. Bununla beraber veraset ve intikal vergisinin hem mali hem de sosyal yönünü güçlendirecek bir sistem var mıdır? Evet. Karma sistem. Bu sistemde terekenin bütünü üzerinden belirli bir miktar vergi alındıktan sonra (tereke vergisi), geriye kalan ve mirasçılara dağıtılan kısmından birde mirasçılarının payları nispetinde vergi alınır (veraset vergisi). Böylece hem verginin gelir getirici niteliği güçlendirilmiş olacak hem de kişilerin özel durumları dikkate alınarak verginin sosyal yönüne de zarar gelmemiş olacaktır.

Ülkemizde uygulanmakta olan veraset vergileri, ABD’nin bazı eyaletlerince toplanan veraset vergisi ile birbirine oldukça benzemektedir. Bununla beraber federal hükümetin yürüttüğü tereke vergisi ile benzerlik taşıyan yönlerimiz ise her iki ülkede de çeşitli muafiyet ve istisnaların bulunması ve artan oranlı dilim usulünün kullanılıyor olmasıdır. Federal tereke vergisinde tek bir istisna sınırı varken Türkiye’de ise istisna sınırları çeşitlidir. Öte yandan tereke vergi oranlarının en yüksek değeri ABD’de yüzde 40 iken Türkiye’de bu oranın dörtte biridir. Görüldüğü gibi fark bir hayli yüksektir ancak iş vergi ödeme sürelerine gelince Türkiye’de bu süre üç yıl iken ABD’de on yıla kadar uzayabilmektedir. Bununla beraber ABD’de çiftçiler için önemli imtiyazlar tanınmışken Türkiye’de ise böyle imtiyazlara yer verilmemiştir.

ABD’de bağış vergileri ülkemizdeki veraset ve intikal vergisinin intikal kısmına denk düşer. Bizden farklı olarak onlarda yıllık ve yaşam boyu olmak üzere iki istisna uygulaması vardır. Bir diğer farklılık ise ABD vatandaşı eşler arasında vuku bulan ivazsız intikallerin vergiden tamamen müstesna tutulmuş olmasıdır. Vergi oranı ise yüzde 40 ile ülkemizde uygulanan yüzde 30’luk ivazsız intikal vergi oranının üzerinde kalmaktadır.

İlk kez 1976 senesinde ABD’de uygulamaya giren ve federal tereke vergisinde olduğu gibi oranı yüzde 40 olan nesil atlama vergisinin ise Türkiye’de tam bir karşılığının bulunduğunu

söyleyemeyiz. Aslında ülkemizde de büyükanne ve büyükbabaların miraslarını düzenleyecekleri vasiyetnameyle, saklı payları hariç, sağ çocuklarını atlayarak torunlarına bırakması pek ala mümkündür. Ancak Türkiye’de bu şekilde gerçekleşen miras intikalleri nesil atlama vergisi gibi farklı bir adla anılmamaktadır.

Veraset ve intikal vergilerinin dünya genelindeki durumu incelenirken ilk olarak hangi ülkelerde bu vergilerin uygulanıp uygulanmadığı tespit edilmiştir. Türkiye’nin de içinde bulunduğu ABD, Japonya, Danimarka, İrlanda, İtalya, İsviçre Hollanda, Fransa ve İngiltere gibi köklü ülkelerde veraset ve intikal vergisi uygulanırken yine en az bu ülkeler kadar tarihi eskilere dayanan Kanada, Meksika, İsveç, Rusya ve Çin’de söz konusu verginin toplanmadığı bir hayli dikkat çekicidir. Her bir ülkenin vergi sistemi içinde bulunduğu sosyo-ekonomik değişkenlere göre şekillenir. Bu nedenle bir ülkede veraset ve intikal vergisi neden toplanıyor ya da neden toplanmıyor sorularının pek çok cevabı olabilir. Bu cevabı aramak yerine bu verginin toplandığı ülkelerde en yüksek ve en düşük vergi oranları incelenmiştir. Vergi oranı yüzde 50 ve üzerine kadar çıkan ülkelere bazıları Avrupa Kıtasından Belçika, İsviçre, Almanya ve Danimarka ile Asya Kıtasından Güney Kore ve Japonya’dır. Yüzde 10’un altında kalanlar ise Brezilya, Filipinler, Bulgaristan ve İtalya’dır. Türkiye’de ise yüzde 1 ila 30 arasında değişen vergi oranıyla dünya ortalamasına yakındır. Bu nedenle veraset ve intikal vergisinde yapısal değişikliklere gidilirken vergi oranlarının artırılması politik tercihi siyasilerin tartışması gereken alanlardan birini oluşturacaktır.

Gerek GSYH içindeki yüzde 0.72’lik payı gerekse de toplam vergi gelirleri içindeki yüzde 1,61’lik payı ile veraset ve intikal vergisinin mali açıdan en güçlü olduğu ülke yüzde 80’e varan vergi oranları ile Belçika’dır. Anlaşılacağı üzere diğer değişkenler dışarıda bırakıldığında vergi oranının mali güce etkisi oldukça yüksektir. Bununla birlikte yaklaşık GSYH içindeki yüzde 0,6 pay ile Fransa ve yüzde 0,4 pay ile Finlandiya’nın da veraset ve intikal vergilerinin mali gücünün yüksek olduğunu söylemek mümkündür. Veraset ve intikal vergilerin GSYH içindeki paylarının 2017 yılı için OECD ortalaması yüzde 0.14 iken Türkiye’de bu oran yüzde 0.02’lik bir seviyede oldukça geride kalmıştır. Bu da veraset ve intikal vergimizin mali gücünün zayıf olduğunun en somut göstergesidir. Veraset ve intikal vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına bakıldığında ise Belçika’dan sonra OECD ülkeleri içinde yüzde 1,46’lık payla Kore ve yüzde 1.33’lük payla Fransa gelmektedir. 2017 yılı için OECD ortalaması ise yüzde 0.38 olduğu göz önüne alınırsa Türkiye yüzde 0.09’luk payı ile ortalamanın fazlasıyla gerisinde kalmıştır. Yine veraset ve intikal vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı da söz konusu verginin fiskal gücünün yetersiz olduğunu gözler önüne sermiştir. Bu doğrultuda, belirttiğimiz sorun alanlarına ilişkin yapısal değişikliklerin hayata geçirilmesi elzem görünmektedir.

Sonuç olarak denilebilir ki, mali yönünden ziyade sosyal yönü daha ağır basan veraset ve intikal vergisi için kapsamlı yapısal bir reform çalışmasının başarıyla yürütülmesiyle verginin rehabilite edilmesi sağlandığında, hem mali hem de sosyal yönünün iyileşerek verginin kaldırılmasına yönelik düşüncelerin zihinlerden silineceğine ve böylece güçlü bir veraset ve intikal vergisine kavuşulacağına şüphe yoktur.



KAYNAKÇA

- Akakça, H. (1969). *Veraset ve İntikal Vergisi*. Ankara: Kısmet Matbaası.
- Akipek, J., Akıntürk, T., & Karaman, D. A. (2012). *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri - Kişiler Hukuku* (Cilt I). İstanbul: Beta Yayınevi.
- Aren, S. (1952). *Veraset Vergisi Üzerine Bir Deneme*. Ankara: Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O. (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Yayınları).
- Arıca, M. N. (1981). *7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Beyanname Düzenleme Klavuzu*. Ankara: Kazancı Matbaacılık Sanayii.
- Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, 1-44. 09 17, 2018 tarihinde <https://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6825,arslan-ahmet-5018-sayili-kmykk-ile-kamu-harcama-sisteminde-yapilan-duzenlemeler.pdf?0> adresinden alındı
- Aybay, A., & Aybay, R. (2007). *Hukuka Giriş*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi.
- Aydın, F. (2009). *Tüm Yönleriyle Veraset ve İntikal Vergisi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Bilici, N. (2016). *Vergi Hukuku* (37 b.). Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bilici, N., & Bilici, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Can, S. (2018). Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri. *Hukuk Gündemi Dergisi*(1), 49-59.
- Cole, A. (2015, Mart). Estate and Inheritance Taxes Around the World. (D. Carvajal, Dü.) Washington, DC: Tax Foundation Fiscal Fiscal Fact. 11 25, 2018 tarihinde

https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/TaxFoundation_FF458.pdf adresinden alındı

Cooper, J. A. (2010). Ghosts of 1932: The Lost History of Estate and Gift Taxation. *Florida Tax Review*, 9(10), 875-917. 11 26, 2018 tarihinde https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438181 adresinden alındı

Deloitte. (2008, 04 29). Vergi Sirküleri No:2008/61. İstanbul, Maslak, Türkiye. 12 08, 2018 tarihinde Veraset ve İntikal Vergisi Kaldırılıyor: <https://www.verginet.net/dtt/11/VerasetveIntikalVergisiKaldiriliyor.aspx> adresinden alındı

Dural, M., & Öz, T. (2003). *Türk Özel Hukuku* (2 b., Cilt IV). İstanbul: Filiz Kitabevi.

EY Private Client Services. (2018). Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide 2018. 11 27, 2018 tarihinde [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/\\$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018/$FILE/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2018.pdf) adresinden alındı

Gravelle, J. G. (2018, 01 11). Recent Changes in the Estate and Gift Tax Provisions. *Congressional Research Service*. Congressional Research Service. 11 26, 2018 tarihinde <https://fas.org/sgp/crs/misc/R42959.pdf> adresinden alındı

Greene, P. (2009, 12 18). Federal Estate and Gift Taxes. 11 25, 2018 tarihinde https://www.cbo.gov/sites/default/files/111th-congress-2009-2010/reports/12-18-estate_gifftax_brief.pdf adresinden alındı

Güneş, M. (2017). Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliliği. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 124-158. doi:10.30927/ijpf.327846

lara, A. (2015). Wealth Distribution and Taxation in EU Members. European Union. doi:10.2778/671467

İmre, Z., & Erman, H. (2003). *Miras Hukuku* (4 b.). İstanbul: Der Yayınları.

Karagözoğlu, F. (1983). *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Eğitim Yayınları, Bilimsel Kitaplar Yayınevi (Apraz Matbaacılık).

Karakoç, Y. (1990). *Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

Kaufman, B. S. (2011). The Federal Estate And Gift Tax:A Case Study In Uncertainty. *National Tax Journal*, 64(4), 943-948. 11 27, 2018 tarihinde http://www.capdale.com/files/6057_The-Federal-Estate-And-Gift-Tax.pdf adresinden alındı

Kopczuk, W. (2012, Kasım). TAXATION OF INTERGENERATIONAL TRANSFERS AND WEALTH. NBER WORKING PAPER SERIES. 09 14, 2019 tarihinde <https://www.nber.org/papers/w18584.pdf> adresinden alındı

Luckey, J. R. (2002, 01 15). Federal Estate, Gift, And Generation-Skipping Taxes: A Description Of Current Law. *CRS Report for Congress*. Congressional Research Service. 11 25, 2018 tarihinde https://www.everycrsreport.com/files/20020115_95-416_05e561945a00ff8483b8c6cd25ea7f1e7e0d716f.pdf adresinden alındı

Maç, M., & Jamali, T. (1999). *Veraset Hive ve Ölüm*. İstanbul: Denet Yayıncılık.

OECD. (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*. Paris. 09 14, 2019 tarihinde <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264290303-en.pdf?expires=1568454271&id=id&accname=ocid43023557&checksum=B761F371A261C6790F90C647E858CA2C> adresinden alındı

Oğuzman, K., Seliçi, Ö., & Özdemir, O. S. (2012). *Kişiler Hukuku* (12 b.). İstanbul: Filiz Kitabevi.

Oktar, A. S. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ortaç, R. F. (2002). Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi. *Gazi Üniveristesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(3), 209-224. 25 12, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/gaziuibfd/issue/28347/301340> adresinden alındı

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2014). *Vergi Hukuku* (23 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öztañ, B. (2010). *Miras Hukuku* (4 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Öztañ, B. (2012). *Medeni Hukuk'un Temel Kavramları* (37 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Özzybek, M. (1976). *Veraset ve İntikal Vergisi Uygulama Yorum ve Açıklama*. İstanbul: Eko Matbaası.

Pehlivan, O., & Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. Celepler Matbaacılık.

Post, G. V. (2007, 02 15). The Generation-Skipping Transfer Tax:A User's Manual. The Blum Firm. 11 27, 2018 tarihinde <http://theblumfirm.com/pdf/TSCPA%20-%20San%20Antonio%202.16.07.pdf> adresinden alındı

Powell, M. E. (2009, 10). The Generation-Skipping Transfer Tax: A Quick Guide. *Journal of Accountancy*, 30-35. 11 27, 2018 tarihinde [Journal of Accountancy: https://www.journalofaccountancy.com/issues/2009/oct/20091804.html](https://www.journalofaccountancy.com/issues/2009/oct/20091804.html) adresinden alındı

Saraç, O. (2005, Ocak-Nisan). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi. *Maliye Dergisi*(148), 122-163. 09 17, 2018 tarihinde https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi.pdf adresinden alındı

Şafak, H., & Yurtsever, H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Ege Akademik Bakış*, 15(1), 27-37.

Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi* (12 b.). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Şenyüz, D. (2007). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*. Bursa: Ekim Kitabevi.

Tan, C. N., & Niyazi, U. (1967). *Veraset ve İntikal Vergisi ve Tatbikatı*. Ankara: Ülkü Matbaası.

Tuncer, S. (2014). İktisadî Servet Mefhumu. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 22(3-4), 91-108. 08 11, 2018 tarihinde <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8929> adresinden alındı

Ünsal, H. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Yalkın, Y. K. (2012). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar* (18 b.). Ankara: Nobel Yayınevi.

Zapata, T. T. (2015). *Medeni Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınevi.

Zevkliler, A., Ertaş, Ş., Havutçu, A., & Gürpınar, D. (2012). *Medeni Hukuk* (7 b.). Ankara: Turhan Kitabevi.

Yararlanılan Ağ Siteleri:

- Gelir İdaresi Başkanlığı - <https://www.gib.gov.tr/>
- Howstuffworks - <https://www.howstuffworks.com>
- Internal Revenue Service - <https://www.irs.gov>
- Milli Piyango - <http://www.millipiyango.gov.tr/>
- T.C. İçişleri Bakanlığı - <https://www.icisleri.gov.tr/>

- The Balance - <https://www.thebalance.com>
- Yargıtay - <https://www.yargitaycb.gov.tr/>

Yararlanılan Mevzuat:

- 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu
- 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun
- 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu
- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu
- 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon Ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun
- 5737 sayılı Vakıflar Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- Danıştay Kararları
- Genel Tebliğler
- Muktezalar
- Özelgeler

EK-1: Vergi Mükellefleri İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi



VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİ

1031 A

V.D.KODU

1 İNTİKALİN ŞEKLİ(*) Veraset İvazsız İntikaller
Vergi Dairesi Müdürlüğüne

2 İl-İçe 3
Olay Kayıt ve Hs. Def. Sıra No.
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır.)

TABLO 1		ÖLENİN VEYA İVAZSIZ İNTİKALDE BULUNANIN	
1	Vergi Kimlik Numarası(**)		
2	Soyadı / Unvanı		
3	Adı		
4	Baba Adı		
5	Mesleği / Faaliyeti		
6	Ölüm Yeri ve Tarihi		
7	İvazsız İntikalın Meydana Geldiği Yer ve Tarih		
8	İkametgah ve ya İşyeri Adresi	Mahalle	
		Cadde / Sokak	Posta Kodu
		Kapı No.	Daire No.
		İl / İlçe	

TABLO 2		MÜKELLEFLERİN			
Vergi Kimlik No(**)	Adı Soyadı / Unvanı	Akrabalık Derecesi	Doğum Tarihi	İkametgah veya İşyeri Adresi /Telefon No.	İMZA

Örnek No. : 1997-f Ziraat Grup A.Ş. - 2012

(*) İntikal hangi şekilde meydana gelmiş ise ilgili hane (x) işareti konulacaktır.

(**) T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.

TABLO 3 İNTİKAL EDEN GAYRİMENKUL MALLAR

İli	İlçesi	Mahalle veya Köyü	Sokağı	Kapı No	Cinsi (Ev, Apartman, Kat, dükkan, Bağ, Arsa, v.s.)	Ölenin veya İvazsız İntikalde Bulunanın Hissesi	Bina, Arsa veya Arazinin			
							Ada No.	Parsel No.	Emlak Vergisine Esas Olan Değeri(*) (Hisseye isabet eden tutar)	
									(TL)	(Kr)
TOPLAM										

TABLO 4 İNTİKAL EDEN MENKUL MALLAR VE DİĞER SERVET UNSURLARI

Cinsi	Nerede Bulunduğu	Adedi	Hayat Sigorta Poliçe/ Banka Hesap No. / Plaka No. / Telefon No.	İlk Tarhiyat İçin Beyan Edilen Değer	
				(TL)	(Kr)
TOPLAM					

TABLO 5 İNDİRİLECEK BORÇLAR VE MASRAFLAR

Cinsi ve Mahiyeti	Ait Olduğu Belgenin			ALACAKLILARIN		Tutar	
	Cinsi	Tarihi	No. Su	Adı, Soyadı / Unvanı	İş veya İkametgah Adresi	(TL)	(Kr)
TOPLAM							

Verilecek beyannamelere aşağıdaki belgelerin eklenmesi gerekir.

- Veraset ilamı.
- Ölüm ve mirasçı bildirim.
- Gayrimenkullerde tapunun fotokopisi
- Gayrimenkul mallar için ilgili belediyelerden alınacak emlak vergisine esas olan değeri gösterir belge.
- İndirilmesi talep edilen borç ve masraflara ait belgeler.
- Ticari bilanço ve gelir tablosu.

...../...../20.....

(*) 01.01.1983 tarihinden önce meydana gelen intikallerde gayrimenkulleri intikal tarihindeki rayiç bedeli yazılır.

EK-2: Vergi Sorumluları İçin Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMESİ (VERGİ SORUMLULARI İÇİN)

1031 B

1
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2
İL - İLÇE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ				YILI :.....	
OCA	NİS	TEM	EKİ		
ŞUB	MAY	AĞU	KAS		
MAR	HAZ	EYL	ARA		

3 Olay Kayıt ve Hes. Def. Sıra No. []

(Vergi Dairesince Doldurulacaktır)

TABLO - 1		VERGİ SORUMLUSUNUN KİMLİK VE ADRES BİLGİLERİ			
4	Vergi Kimlik Numarası	[]	T.C. Kimlik No.	[]	
5	Soyadı	[]			
6	Adı	[]			
7	Kanuni Merkez veya İşyeri Adresi	Mah./Semt	[]		
		Cadde / Sokak	[]	Posta Kodu	[]
		Kapı No.	[]	Daire No.	[]
				İ / İlçe	[]
	Cep Tel. No.	[]	Tel No. (İş)	[]	Fax No.
			(Alan Kodu)	[]	(Alan Kodu)

TABLO - 2		TAHAKKUKA ESAS İÇMAL CETVELİ			
		Veraset ve İntikal Vergisi		Damga Vergisi	
		(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)
Matrah (*)	1	[]	[]	[]	[]
Ödenecek (**)	4	[]	[]	[]	[]

BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER		VERGİ SORUMLUSUNUN	
Adet	Türü	Soyadı	[]
	Yarışma ve Çekilişe İlişkin İzin Yazısının Örneği	Adı	[]
	Duyuru, Broşür	İmzası	[]
	Kazananlar Listesi	Tarih / /

(*) Bu satıra kendisine ödeme yapılanlara ait bildirim (3 No.lu Tablonun) vergi matrahı sütununun toplamı yazılacaktır.

(**) Bu satıra kendisine ödeme yapılanlara ait bildirim (3 No.lu Tablonun) kesilen V.İ.V. sütununun toplamı yazılacaktır.

TABLO - 3 KENDİSİNE ÖDEME YAPILANLARA AİT BİLDİRİM (*)										
Sıra No.	Adı Soyadı	İntikal Eden Malın Cinsi	Gayrisafi Tutar (**)		İstisna Tutarı		Verginin Matrahı		Kesilen V.İ.V. (%20)	
			(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)
1										
2										
3										
4										
5										
6										
7										
8										
9										
10										
11										
12										
13										
14										
15										
16										
17										
18										
19										
20										
TOPLAM										

(*) Bu tablodaki satırların yeterli olmaması halinde, tablo muhteviyatına uygun olarak hazırlanacak liste eklenecektir. Kazanılan ikramiyenin istisna haddinin altında kalması halinde, bu ikramiyelere ilişkin bilgilere tabloda yer verilmeyecektir.

(**) Gayrisafi tutar; kazanılan ikramiyenin nakdi olarak ödenmesi halinde bu tutarı, aynı olarak ödenmesi halinde ise mal veya hizmetin fatura tutarı ile ikramiyeyi ödeyenler tarafından üstlenilen vergi ve masraf toplamını ifade eder.

EK-3: ORJİNALLİK RAPORU

 <p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ YÜKSEK LİSANS TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU</p>
<p>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA</p> <p style="text-align: right;">Tarih: <u>17/09/2019</u></p> <p>Tez Başlığı: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KARŞILAŞILAN DARBOĞAZLAR, ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASI</p> <p>Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam <u>217</u> sayfalık kısmına ilişkin, <u>17/09/2019</u> tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % <u>11</u> 'tür.</p> <p>Uygulanan filtrelemeler:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1- <input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç 2- <input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç 3- <input type="checkbox"/> Alıntılar hariç 4- <input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil 5- <input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç <p>Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p> <p style="text-align: right;">Tarih ve İmza <u>17.09.2019</u> </p> <p>Adı Soyadı: <u>MUHAMMED SERDAR SANCAR</u> Öğrenci No: <u>N15220757</u> Anabilim Dalı: <u>MALİYE</u> Programı: <u>YÜKSEK LİSANS</u></p>
<p><u>DANIŞMAN ONAYI</u></p> <p style="text-align: center;">UYGUNDUR.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">DOÇ. DR. A. NİL TOSUN</p>

EK-4: ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU



**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU**

**HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA**

Tarih: 17.09/2019

Tez Başlığı: VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KARŞILAŞILAN DARBOĞAZLAR, ÇÖZÜM ÖNERİLERİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASI

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: MUHAMMED SERDAR SANCAR
 Öğrenci No: N15220757
 Anabilim Dalı: MALİYE
 Programı: YÜKSEK LİSANS
 Statüsü: Yüksek Lisans Doktora Bütünleşik Doktora

17.09.2019

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

DOÇ. DR. A. NİL TOSUN

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr