

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ**

YELİZ DURMUŞ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM
PROGRAMI**

DANIŞMAN
Yard.Doç.Dr. Abdulkadir TUNA

İSTANBUL, Ocak 2015

İÇİNDEKİLER

ÖZET	vi
ABSTRACT	vii
KISALTMALAR	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1.	3
1. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL TANIMLAMALAR	3
1.1. SERVET KAVRAMI	3
1.1.1. İktisadi Açıdan Servet Kavramı	4
1.1.2. Mali Açıdan Servet Kavramı	4
1.1.3. İktisadi ve Mali Servet Arasındaki İlişki	5
1.2. SERVET VERGİSİ KAVRAMI.....	5
1.3. SERVET VERGİLERİNİN ÖZELLİKLERİ.....	6
1.4. SERVET VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	7
1.4.1. Devamlı – Geçici Servet Vergileri	7
1.4.2. Genel – Özel Servet Vergileri	8
1.4.2. İtibari Gerçek Servet Vergileri	8
1.4.3. Servetten – Servet Transferinden Alınan Vergiler	8

1.5. SERVET VERGİLERİNİN ÇEŞİTLERİ.....	9
1.5.1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	9
1.5.1.1. Emlak Vergisi	9
1.5.1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	11
1.5.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler	12
1.5.2.1. Taşıt Alım Vergisi	12
1.5.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi	13
1.6. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONULUŞ AMACI	15
1.6.1. Mali Amaç	15
1.6.2. Sosyal Amaç	17
1.7. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ	17
1.7.1. Osmanlı Devleti Dönemi	17
1.7.2. Cumhuriyet Dönemi	18
1.8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN UYGULAMA YÖNTEMLERİ	20
1.8.1. Veraset Vergisi	20
1.8.1.1. Tereke Vergisi	20
1.8.1.2. Miras Payı Vergisi	22
1.8.1.3. Karma Sistem	23
1.8.2. İntikal Vergisi	24
1.8.3. Ölü El Vergisi	26

İKİNCİ BÖLÜM.....	27
--------------------------	-----------

2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ'NDE MİRASÇILIK MÜESSESESİ GAİPLİK MÜESSESESİ VE GAİBİN ZUHURU İLE İLGİLİ ANALİZLER.....	27
--	-----------

2.1. VERASET	27
2.1.1. Verasetin Başlaması	27
2.1.2. Kanuni Mirasçılık	28
2.1.3. Mirasçılık Belgesi	29
2.2. KAN HISİMİ MİRASÇILARIN BELİRLENMESİNDE ZÜMRE SİSTEMİ....	30
2.2.1. Birinci Zümredeki Mirasçılar	31
2.2.2. İkinci Zümredeki Mirasçılar	32
2.2.3. Üçüncü Zümredeki Mirasçılar	33
2.3. ZÜMRE USULÜNÜN GENEL ESASLARI	34
2.4. YASAL MİRASÇILAR	35
2.4.1. Kan Hısımlarının Mirasçılığı	35
2.4.2. Evlatlığın Mirasçılığı	35
2.4.3. Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı	36
2.4.4. Devletin (Hazine Mirasçılığı)	37
2.4.5. Saklı Paylı Mirasçılar ve Hisse Oranı	37
2.5. GAİPLİK MÜESSESESİ	38
2.5.1. Gaipliğin Uluslararası Tanımı	40
2.5.2. Gaipliğin Hukuki Durumu	41
2.6. GAİBİN ZUHURU	42
2.6.1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması	43
2.6.2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	45
---------------------------	-----------

3. TÜRKİYE’DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI, DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN SORUNLARI	45
---	-----------

3.1. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	45
3.1.1. Kişi Kavramı	45
3.1.2. Mal Kavramı	45
3.1.3. Veraset Kavramı	46
3.1.4. İvazsız İntikal Kavramı	47
3.2. VERGİNİN KONUSU	48
3.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	51
3.4. VERGİNİN MÜKELLEFİ	52
3.5. MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI	53
3.6. MUAFİYET VE İSTİSNALAR	54
3.7. BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ YER	58
3.8. BEYANNAME VERME	58
3.9. BEYANNAME VERME SÜRESİ	60
3.9.1. Diğer İvazsız İntikallere İlişkin Beyanname Verme Süresi	61
3.10. VERGİNİN MATRAHI VE İLK TARHİYAT	63
3.10.1. İlk Tarhiyatın Tahakkuku	66
3.10.2. Nihai Tarhiyat	66
3.11. DEĞERLEME GÜNÜ İNDİRİLEBİLECEK BORÇLAR, MASRAFLAR VE İHTİLAFLI BORÇLAR	69
3.12. VERGİNİN TARHI VE NİSPETLER	70
3.13. VERGİYE KARŞILIK ALINACAK TEMİNAT VE İHTİYAT TEDBİRLERİ	73
3.14. ZAMAN AŞIMI	75

3.15. ÖDEME ZAMANI	76
3.16. BANKALARDAKİ KİRALIK KASALARIN MUHTEVİYATININ TESPİTİ	78
3.17. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER	80
3.17.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Olumlu Yönleri	80
3.17.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Olumsuz Yönleri	82
3.18. TÜRKİYE’DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KALDIRILMASINA İLİŞKİN TARTIŞMALAR	83
SONUÇ	86
KAYNAKLAR.....	94

ÖZET

Türk vergi sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi servet vergileri içinde yer alan ve servet transferleri üzerinden alınan bir vergi türüdür. Ancak, günümüzde toplam vergi gelirleri içerisinde küçük bir paya sahip olan vergi özelliğini taşımaktadır.

Servet transferi üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi, Türkiye Cumhuriyeti'nde ilk defa 12.04.1926 tarihinde yayımlanarak 797 sayılı Kanun ile yürürlüğe girmiştir. Sonraki yıllarda birçok değişiklik yapılmıştır. Ancak, en fazla değişiklik 1959 yılında 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile gerçekleştirilmiş olup günümüze kadar birçok değişiklikler yapılmasına rağmen, köklü bir değişiklik yapılmamıştır.

Servet intikallerinin vergilendirilmesi servetin ayrı bir ödeme gücü olduğunu göstermektedir. Ayrıca servet intikallerinin vergilendirilmeleri, gelir ve servet dağılımındaki dengeyi sağlama görevini de üstlenmektedir. Bu çalışmada ülkemizde uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi'nin Türk Vergi Sistemi'ndeki yeri açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler:

Türk Vergi Sistemi, Servet Vergileri, Veraset ve İntikal Vergisi

Tarih:22 Ocak 2015

ABSTRACT

Inheritance and transfer tax in the Turkish tax system is species of tax and located in wealth taxes and levied on the transfer of wealth. However, nowadays it is a property tax with a small share of total tax revenues.

Inheritance and transfer tax which levied on Wealth transfer was enacted for the first time in the Republic of Turkey according to Law No. 797 published on 12.04.1926. Many changes were made in subsequent years. However, it was carried out with a maximum change in Inheritance Tax Law No. 1959 7338. Although there are many changes to the present day, but there is not a drastic change.

Taxation of wealth transmissions indicate that there is a separate solvency of wealth. In addition to Taxation of wealth transmissions referral is undertaken the task of ensuring the balance of income and wealth distribution. In this study have tried to explain the location of Inheritance and transfer tax in Turkish Tax System in force in our country.

Keywords:

Turkish Tax System, Wealth Tax, Inheritance and transfer tax

Date: January 22, 2015

KISALTMALAR

EVK: Emlak Vergisi Kanunu

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development
(Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)

VUK: Vergi Usul Kanunu

TMK: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

m.: Madde

f.: Fıkra

ABD: Amerika Birleşik Devletler

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

MK: Medeni Kanun

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 1: Veraset ve İntikal Vergisi Konusu

49

TABLÖLAR LİSTESİ

	SAYFA NO
TABLO1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması	7
TABLO 2: Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi’nin Konusuna Giren İşlemler	50
TABLO 3: Ölüm Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Verme Süreleri	61
TABLO 4: Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyatın Hesaplanması İçin Gerekli Olan Değerleme Ölçüleri	68
TABLO 5: 2014 Veraset Ve İntikal Vergisi Tarifesi	71

GİRİŞ

Kamusal ihtiyaçların karşılanmasında devletin en önemli gelir kaynağı zorunlu olarak aldığı vergi gelirleridir. Bu anlamda vergi, kamu giderlerini karşılamak için Hazine'ye gelir sağlayan mali fonksiyonu bir de gelir dağılımındaki karışıklıkları düzeltmek için toplumsal işlevleri ve sürekli olarak gelişmeyi sağlamak amacıyla ekonomik işlevleri kapsamaktadır.

Bu işlevler, Anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasında “ Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” açıklamasıyla verginin mali işlevi, 2.fıkrasında “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” denilerek sosyal işlevi şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca, 3.fıkrasında “ Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilerek verginin kanuniliği ilkesi belirtilmektedir.

Mali güç kavramı, kişilerin sahip oldukları geliri, serveti ve bu servet unsurları ile yapılan tüketim ve harcamaları ifade etmektedir. Bu ilke gereğince, Türkiye’de, gelir üzerinden alınan Gelir ve Kurumlar Vergisi, tüketim ve harcama üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi vb.; servet üzerinden alınan vergiler ise Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi’nden oluşmaktadır. Mali güç ilkesi gereğince Veraset ve İntikal Vergisi, alınması gerekli bir vergi özelliğini taşımaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi veraset yoluyla ya da karşılıksız olarak elde edinilen mal edinimlerini vergilendirmektedir. Ölen kişiden kalan mirasın, mirasçılara intikal etmesi kişilerin servetinde bir artışa neden olmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, bu şekilde hiçbir emek sarf etmeden mirasçılara intikal eden malların kişilerin servetlerinde bir artış meydana getirdiği için bu intikal eden mallar üzerinden belirli miktarlarda vergi alınmasını zorunlu kılmıştır. Vergi, karşılıksız olarak geçen tüm servet transferlerini kapsamaması nedeniyle genel bir servet vergisi karakteri özelliğini taşımaktadır.

Servetin ivazlı veya ivazsız olarak el değiştirmesinden oluşan intikallerden alınan veraset ve intikal vergisi çalışmanın konusunu teşkil etmektedir. Bu alışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ilk olarak servet vergileri incelenecek olup ardından Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarihsel gelişimi, oluşum süreci, alt yapısı, uygulama yöntemlerine değinilerek Veraset ve İntikal Vergisi açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde, Veraset ve İntikal Vergisi'nde mirasçılık ve gaiplik müessesesi ve gaibin zuhuru hakkında bilgiler açıklanmaya çalışılmıştır. nc bölümde ise ülkemizde yer alan Veraset ve İntikal Vergisi'nin uygulama yöntemlerine, verginin olumlu ve olumsuz etkilerine, verginin kaldırılmasına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL TANIMLAMALAR

1.1. SERVET KAVRAMI

Servet kelimesi; varlık, zenginlik, mal, mülk veya kişinin belli bir zamanda sahip olduğu her türlü mal varlığı olarak tanımlanmaktadır (Çelik, 1995:6). Türkçede kullanılan ‘servet’ kelimesi aslında Arapça bir kelimedir. Bu kelime yerine varlık tabiri de günümüzde kullanılmaktadır. Servet kelimesi hem gündelik konuşma dilinde hem de iktisadi, hukuki ve mali terim olarak ifade edilmektedir (Tuncer, 1962:96).

Hukuki yönden servet kavramı, özel hukukta ve kamu hukukunda ayrı ayrı olarak tanımlanmıştır. Özel hukukta servet, bir kişiye ait olan ve parayla değerlendirilen mallar ve hakların tümü iken, kamu hukukunda ise bir kişinin tasarrufundaki bütün haklardan negatif değerlerin çıkarılmasından sonra kalan tutar olarak tanımlanmaktadır (<http://www.enfal.de/sosyalbilimler/s/023.htm> Erişim Tarihi : 10.09.2014).

Servet kavramının içeriği, vergi hukuku bakımından tekdüze bir biçimde tanımlanamamıştır. Vergi hukuku, daha çok servet kavramının hukuki tanımına dayanmaktadır. Bu tanıma göre servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu bütün iktisadi değerlerin para ile ifade olunan ekonomik değerlerinin toplamıdır. Vergi hukuku bu tanıma genişletmekte ya da daraltmaktadır. Örneğin, servet kavramının içeriği hukuki anlamda mülkiyetin yanı sıra iktisadi tasarruf ve intifa hakkı gibi durumların söz konusu olduğu iktisadi varlıkların da servete eklenmesi açısından genişletilirken özellikle amortisman karşılıkları, faizler ve çeşitli zarar ve giderlerin indirilmesi ve sosyal, kültürel veya vergi tekniğine ilişkin sebeplerle belirli iktisadi değerlerin vergiden istisna dışı bırakılması nedeniyle daraltılmaktadır (Turhan, 1987:191).

1.1.1. İktisadi Açıdan Servet Kavramı

İktisadın teknik dilinde, stok değişkeni olarak servet tanımlanmıştır. Bunun nedeni de servetin, biriktirilmiş yani stoklanmış zenginlik olmasıdır. Belli bir anda, adeta o anın fotoğrafı çekilirmişçesine sorulan, ‘’Malın mülkün ne kadar?’’ sorusuna cevap verirken aklımıza gelen her şey servetin parçasıdır: ev ,araba ,banka hesabı, tahvil, eşya, araç, gereç, vb. (<http://www.eatonak.org/EC101/styled/index.html> Erişim Tarihi :09.09.2014).

İktisadi açıdan servet, bir iktisadi süjenin mülkiyetinde bulunan, ihtiyaçların giderilmesine yarayan, o günkü piyasa değeri üzerinden para ile değerlendirilen iktisadi malların toplamıdır. Servetin iktisadi tanımında aşağıdaki niteliklerin bulunması gerekmektedir (<http://www.enfalde/sosyalbilimler/s/023.htm>. Erişim Tarihi :10.09.2014):

- İnsanlar tarafından talep edilmek,
- Mülkiyete konu olabilmek,
- Devredilebilir olmak,
- Ekonomik mallardan oluşmak.

Bu özellikleri taşıyan iktisadi servet kavramının maddi olup olmadığı konusunda değişik görüşler vardır. Kimi yazarlar, öznel olduğu için servet kavramının hizmetleri, eşyayı da kapsadığını ileri sürer ve insanın her kabiliyetini de servet olarak kabul eder. Kabiliyet olarak tezahür eden her hareketi, şahsi servetin içinde gören yazarlar da vardır (<http://www.enfalde/sosyalbilimler/s/023.htm>. Erişim Tarihi: 10.09.2014).

1.1.2. Mali Açıdan Servet Kavramı

Mali açıdan servet, maddi ve gayri maddi varlıkların, belirli bir andaki değerlerinin toplamıdır. İktisadi servet kavramından çok daha sonra ortaya mali servet kavramı çıkmıştır.

Mali servet kavramının gelişimi, ilk olarak hazineye gelir sağlamak ve vergi toplamak amacıyla devlet servet unsurlarını sıralayarak açıklamak durumunda kalmıştır.

Bu zorunlu ihtiyaçtan dolayı, iktisadi servet kavramının yanında mali servet kavramı doğarak gelişmiştir (Tuncer, 1962:105).

1.1.3. İktisadi ve Mali Servet Kavramı Arasındaki İlişki

İktisadi servet kavramı ve mali servet kavramını kıyaslayacak olursak aralarında çok fazla farklılık yoktur. Yalnız iktisadi servet kavramı ile mali servet kavramı arasında bazı noktalarda farklar da mevcuttur. Mali servet, kanun koyucu tarafından uygulamaya yönelik bir kavram iken, iktisadi servet teorik bir kavram olarak yerini almaktadır (Tuncer, 1962:104). Kanun koyucu, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik şartlara ve vergilendirmenin konusuna girebilecek ekonomik değeri olan varlıklara göre mali serveti belirlemektedir.

Bu durumda kanun koyucu, zaman zaman teorik olarak servet kavramı içine giren vergi konularını vergi dışında bırakabilmekte veya tam tersi teorik olarak servet konularına girmeyen vergi konularını mali servet olarak değerlendirebilmektedir.

Mali servet kavramı safi olarak kabul edilmektedir. Gelirin kaynağı olan serveti aynen muhafaza edebilmek için amortisman karşılıkları, faizler, çeşitli hasar, zarar ve masrafların servetten çıkartılarak bulunması gerekmektedir (Tuncer, 1962:105).

1.2. SERVET VERGİSİ KAVRAMI

Servet vergileri, kişilerin belli bir anda sahip oldukları her türlü menkul ve gayrimenkul mal ve paradan oluşan servetleri üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni örnek olarak verebiliriz. (<http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/3460-servet-vergisi-nedir-ne-demek-anlami.html>.Erişim Tarihi:14.09.2014).

Servet vergileri, belirli bir servete sahip olmak nedeniyle alındığı gibi servette ortaya çıkan devir hareketleri nedeniyle de alınabilmektedir (Çelik, 1995:6).

Servet vergilerini savunanların ileri sürdükleri en önemli iddialar; servet vergilerinin uygulamasının kolay ve gerçek gücü gösteren servet üzerinden alındığı için adalete uygun olduğudur. Buna karşılık servet vergileriyle ilgili eleştiriler; servetin azalmasına

yol açacağı için üretimi olumsuz yönde etkileyeceği, servete dayanmayan unsurları kapsam dışı bıraktığı için adil olmadığı ve uygulamasının her zaman kolay olmadığı yönündedir (Çelik, 1995:6).

1.3. SERVET VERGİLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Servet vergilerinin belli başlı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Çelik, 1995:7):

- Servet vergileri, verginin konusuna giren servetlerin değerleri üzerinden veya miktarına (sayısına) göre alınan vergilerdir.
- Servet vergilerini doğuran olay, servetin mal varlığında bulundurulması veya başkasına aktarılması bir diğer ifade ile transferidir.
- Servetin kendisi servet vergisinin konusu olduğu halde, servetten elde edilen gelirler (kira gibi) veya bu gelirlerin harcanması servet vergilerinin konusuna girmemektedir.
- Servet vergileri, genellikle düşük oranlı vergiler olup sadece olağanüstü dönemlerde ve servetin belli bir kısmını almak amacıyla yüksek oranlı vergiler olarak uygulanabilmektedir.
- Servet vergileri, çok ayrıntılı olmayan vergiler olduğundan servet vergilerinin uygulanması diğer vergilere göre daha kolaydır.
- Servet vergilerinin adil olup olmadığı; verginin konusuna, vergi oranlarının düşük veya tarifesinin müterakki olup olmamasına ve verginin hangi amaçla alındığına bağlı olarak değerlendirilebilir. Ancak, genel olarak servet vergilerinin adil olmadığını söylemek mümkündür.
- Toplam vergi gelirlerinin çeşitli vergi türlerine göre dağılımına bakıldığında servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içinde fazla bir paya sahip olmadığı görülmektedir.
- Servet vergileri; politik, ekonomik ya da mali amaçlarla vergi alınmasında üzerinde oynama olanağı çok fazla olan vergilerdir.

1.4. SERVET VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Servet Vergileri genel olarak dört gruba ayrılmaktadır:

Tablo 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet Vergileri			
Zaman Bakımından	İratlar Bakımından	Kapsam Bakımından	Hareketlilik Bakımından
-Devamlı S.V. -Geçici S.V.	-İtibari S.V. -Gerçek S.V.	-Genel S.V. -Özel S.V.	-Servetten Alınan V-- Servet Transferinden Alınan V.

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

1.4.1. Devamlı –Geçici Servet Vergileri

Devamlı servet vergileri, herhangi bir olay veya zamana bağlı olmaksızın devamlı olarak alınan vergilerdir. Geçici servet vergileri ise, belirli amaçlarla bir olaya veya zamana dayalı alınan vergilerdir. Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi devamlı servet vergilerine örnek olarak verilmektedir. Ölümüne bağlı olması nedeniyle belirsiz zamanlarda alınan Veraset ve İntikal Vergisi ile savaş, ekonomik buhran gibi dönemlerde alınan olağanüstü servet vergileri de geçici vergilere örnek olarak gösterilmektedir (Çelik, 1995:7).

1.4.2. Genel - Özel Servet Vergileri

Genel servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları toplam servet üzerinden tarh edilir. Gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları servetin tümü verginin konusunu oluşturmaktadır. Verginin matrahı ise, söz konusu servetin gerçek ve net tutarı olmaktadır. Genel servet vergisinin en önemli ve en güç sorunlarından birisi, servet kavramının kapsamına giren servet unsurlarının değerlendirilmesi ile ilgilidir. Günümüzde uygulanan genel servet vergilerinin; ABD, Almanya ve İsviçre ülkelerinde uygulandığı görülmektedir (<http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/Erisim> 10.09.2014).

Özel servet vergileri, servetin tamamı yerine servet unsurlarının bir kısmını vergileme konusu içerisinde değerlendiren vergilerdir. Bu tür vergiler; tüm servetin değil, sadece servetin belli bir kısmının, daha doğrusu servetin belirli öğelerinin üzerinden alınmaktadır. Ülkemizde, özel servet vergilerine örnek olarak Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi örnek gösterilebilir (<http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/Erisim> Tarihi:10.09.2014).

1.4.3. İtibari - Gerçek Servet Vergileri

Servetlerin iratlarını hedef alan ve düşük oranlı olarak uygulanan vergilere itibari servet vergileri denir. Türkiye’de uygulanan Emlak Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi itibari servet vergilerine örnek olarak gösterilmektedir.

Servetlerin bir kısmını hedef alan ve yüksek oranlı olarak uygulanan vergilere gerçek servet vergileri denilmektedir (Çelik, 1995:8). Türkiye’de uygulanan Varlık Vergisi gerçek servet vergilerine örnek teşkil etmektedir.

1.4.4. Servetten-Servet Transferinden Alınan Vergiler

Bir servete sahip olmak verginin konusuna girdiği gibi, ayrıca servette meydana gelen transferler de vergilendirilmektedir. Herhangi bir malın mülkiyette bulunması nedeniyle alınan vergilere servet vergileri, malların başkalarına devredilmesi nedeniyle

alınan vergilere de servet transferinden alınan servet vergileri denilmektedir (Çelik, 1995:8). Örneğin, Emlak ve Motorlu Taşıtlar Vergisi servet vergileri , Veraset ve İntikal Vergisi ise servet transferlerinden alınan bir vergi türüdür.

1.5. SERVET VERGİLERİNİN ÇEŞİTLERİ

Servet vergilerinin çeşitlerini incelerken yukarıda açıklanmaya çalıştığımız sınıflandırmalardan, sadece servet veya servet transferi üzerinden alınan vergi türleri ayrımı ölçüt alınarak çalışılacaktır.

1.5.1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan başlıca vergiler; emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir.

1.5.1.1. Emlak Vergisi

M.Ö. 2000 yıllarında Çin’de ilk örneklerine rastlanan tarihin en eski vergilerinden biri olan emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir (Turhan, 1987:205).

Emlak, halk dilinde mülkün çoğulu olarak binalı veya binasız tüm gayrimenkullerden oluşan serveti (mal varlığını) ifade etmektedir. Ülkemizde uygulanan emlak vergisi, servet unsurlarından sadece gayrimenkuller üzerinden alınmaktadır. Vergi, bu haliyle özel bir servet vergisi karakteri arz etmektedir. Bu nedenle, servet üzerinden alınan vergiler grubunda yer almaktadır (Şenyüz, 2005:621).

Henüz sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde özellikle verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından da kavranmasındaki kolaylık nedeniyle en önemli gelir kaynağını oluşturmuş olan; fakat giderek artan sanayileşme sürecinin yanı sıra, yeni gelir kaynaklarının da ortaya çıkmasıyla birlikte günümüzde önemini oldukça kaybeden emlak vergisi, objektif bir vergi özelliği taşımaktadır (Turhan, 1987:206).

Emlak vergisi, mükelleflerce sahibi bulundukları bina, arsa ve arazileri için ilgili belediyelere verilen bildirimler üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen, objektif nitelikli özel bir servet vergisidir. Bu bildirimlerde, beyanname dönemlerinde olduğu gibi mükelleflerin ödenecek vergiyi belirlemesi söz konusu olmayıp vergi miktarı, mükelleflerden bildirimlerde istenilen bilgilere göre belediyelerce tespit edilmektedir. Bildirimler, Kanun'da yazılı haller nedeniyle verilmekte olup herhangi bir değişiklik olmadığı sürece tekrar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır (Akman, 2011:291,292).

Emlak vergisi, yerel nitelikte fonksiyonu olan bina vergisi ve arazi vergisinden oluşan ve günümüzdeki uygulama hüküm ve esaslarının 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'yla (EVK) düzenlendiği, mükellef sayısının oldukça fazla olmasının yanı sıra, mükellefiyet kapsamı itibarıyla da önemli bir içeriği ve uygulaması olan bir vergidir. Vergi Kanunu, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'la uğradığı değişiklikler doğrultusunda belediyelere bırakılmış ve bu değişiklik esasları 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir (Edizdoğan ve Özker, 2003:269).

Emlak vergisinin mükellefi esas itibarıyla emlakın maliki (sahibi) dir. Ancak, bina üzerinde intifa hakkı tesis edilmişse bu defa mükellef intifa hakkı sahibi olur. Binanın maliki yok veya intifa hakkı sahibi de yoksa binayı malik gibi tasarruf eden gerçek ve tüzel kişi, verginin mükellefi olarak kabul edilmektedir (Şenyüz , 2005:623).

Yıllık olarak tarh edilen emlak vergisinin birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında; ikinci taksiti ise Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Mükellefler isterlerse verginin tamamını ilk taksit süresi içinde de ödeyebilirler (Şenyüz vd., 2014:377).

Emlak vergisi, servetin ödeme gücünü temsil etmesi ve hem ödeme gücü hem de yararlanma ilkesine göre açıklanabilir olması nedeniyle mükellef psikolojisine oldukça uygunluk arz etmektedir (Şenyüz , 2005:621).

1.5.1.2. Motorlu Taşıt Vergisi

1957 yılında ‘‘Hususi Otomobil Vergisi’’ adı ile getirilen bu vergi, 1963 yılında 197 sayılı Kanun’la yeniden düzenlenerek ‘‘Motorlu Kara Taşıtları Vergisi’’ adını almıştır. 1980 yılında yapılan düzenlemelerle verginin kapsamına, kara taşıtlarına ilave olarak motorlu deniz ve hava taşıtları da alınmış; verginin ismi de ‘‘Motorlu Taşıtlar Vergisi’’ olarak değiştirilmiştir (Bilici, 2014:184).

Yasa’nın 2. maddesinde ‘‘motorlu taşıt’’ (Bilici,2014:184):

‘‘Karada, havada, deniz, göl ve nehirlerde; insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlardır.’’ şeklinde tanımlanmıştır.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusuna(Öner, 2014:282);

- Karayolları Trafik Kanunu’na göre trafik şube ve bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan otomobil, kaptıkaçtı, motosiklet, minibüs, otobüs, arazi taşıtı, kamyon ve kamyonet gibi motorlu kara taşıtları ile,
- Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş bulunan uçak ve helikopterler, girmektedir.

Hayvan arabaları, bisiklet ve benzeri motorlu olmayan taşıtlar ile motorlu olsun olmasın tüm deniz taşıtları verginin konusuna girmemektedir. Motorlu kara taşıtlarından olmakla beraber traktörler de vergiye tabi değildir (Öner, 2014:282).

Mükellef, adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Verginin konusunu ise; ilgili yerlere ait kayıt ve tescili yapılmış olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler oluşturur (Bilici, 2014:184).

Motorlu taşıtlar vergisi matrah yapısı itibariyle spesifik nitelikte bir vergidir. Taşıtlar için ödenecek vergi miktarlarının belirlenmesinde, taşıtların motor silindir hacmi ve motor gücü gibi fiziki ölçütleri ile yaşı ve kullanılış şekli gibi diğer ölçütler de esas alınmaktadır. Ve taşıtların yaşının belirlenmesinde, tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilerek vergilendirme yapılmaktadır (Öner, 2014:283).

Taşıtların motor silindir hacmi ve motor gücü arttıkça ödeyeceği vergi de artmakta iken taşıtların yaşı arttıkça ödeyeceği vergi ise düşmektedir.

Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescillerinin yapıldığı yer açısından bağlı bulunan vergi dairesi tarafından tarh edilir. Vergi, tarifelerde yer alan vergi miktarları üzerinden her yıl Ocak ayı başında tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit olmak üzere ödenmektedir (Şenyüz vd.,2014:386).

1.5.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler

1.5.2.1. Taşıt Alım Vergisi

1970 yılında çıkarılan 1318 sayılı Finansman Kanunu ile getirilen vergilerden biri de taşıt alım vergisidir (Çelik,1995:165). Taşıt alım vergisi, motorlu taşıtların devir veya satın alınması sırasında ödenen vergidir (ne demek.net/anlami/taşı-t-alım-vergisi-ne – demek.html Erişim Tarihi:17.09.2014).

Alım satım işleminden kaynaklanması nedeniyle, bir nevi harcama vergisi olarak da kabul edilebilirse de verginin konusu asıl olarak mülkiyetin devrine dayalı olduğundan servet transferinden alınan bir vergi olarak veya servet harcama vergileri karışımı bir vergi olarak da ifade edilebilmektedir (Çelik,1995:165).

Verginin mükellefi, Kanun'un 1.maddesinde verginin konusuna alınan ve yine kanunun 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı maddelerinde yazılı olan taşıtları, her ne suretle olursa olsun iktisap eden, yurt dışında iktisap ederek Türkiye'ye ithal eden veya vekaletname ile bunların tasarruf hakkını devralan gerçek ve tüzel kişilerdir (Çelik, 1995:170). Ancak ; 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi'nde (ÖTV) yapılan bir düzenleme ile taşıt alım vergisi özel tüketim vergisine dahil edilmiştir.

1.5.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi

Servet vergilerinin en tipik örneklerinden birisi olan Veraset ve İntikal Vergisi, uygulamada ilk ortaya çıkan servet vergilerinden birisi olduğu gibi, uygulandığı ülkeler itibariyle de en geniş uygulama alanına sahip bir servet vergisidir (Çelik,1995:103).

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların; ölüm, bağış (hibe) ya da herhangi bir şekilde karşılıksız olarak bir kişinin mülkiyetinden diğer bir kişinin mülkiyetine geçmesi Veraset ve İntikal Vergisi’nin konusunu oluşturmaktadır.

Modern vergi sistemlerinde servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu olan veraset ve intikal vergileri, veraset yolu ile veya herhangi bir şekilde karşılıksız olarak elde edilen servet unsurlarını vergilendiren ve hemen her ülkede aynı kanun ile düzenlenmesine rağmen prensip itibari ile iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir. Gerçekten, ölen bir kimsenin servetinin miras veya vasiyet yolu ile başkalarına geçmesi nedeniyle bu servet unsurlarını elde edenlerin payları üzerinden veraset vergisi alınır; ancak sadece miras payı üzerinden vergi alınması, ölüme bağlı tasarrufların hayattaki kimseler arasında yapılmış hukuki işlemler gibi gösterilmesine ve böylece veraset vergisi matrahının kısmen veya tamamen kaçırılmasına yol açabilir(Turhan, 1987:207-208).

Bu tür suiistimallerin vergi matrahında sebebiyet verebileceği kaçınmaları önlemek amacıyla hayatta bulunan kişiler arasında bağış yoluyla gerçekleşen servet transferleri üzerinden intikal vergisi alınmaktadır. Bu nedenle, bir arada uygulanması zorunlu olan bu iki vergi ‘’telafi edici’’ veya ‘’takip edici vergiler’’ olarak da nitelendirilmektedir (Turhan, 1987:207-208).

Veraset ve intikal vergisi, servetin veya servet unsurlarının ivazsız (bedelsiz) bir şekilde başka kişilere intikali halinde alınan bir vergidir (Öner, 2014:285). Servetin ivazsız el değiştirmesinden vergi alınmasının gerekçesi, kişinin herhangi bir fedakarlığa katlanmadan servetinde (ödeme gücünde) artış meydana gelmesine dayandırılmaktadır (Şenyüz,2005:585). Bu nedenle, insanlar kendisine intikal eden mallar sayesinde herhangi bir çaba sarf etmeden de servet sahibi olabilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin, ivazsız intikal eden tüm servet unsurlarını kapsamaması verginin genel bir servet vergisi karakterinde olmasına bağlıdır. Servetin ivazsız olarak el değiştirmesi, ölüm veya intikal şeklinde olmaktadır. Bu ayrıma uygun olarak ölüm nedeniyle el değiştirmeye bağlı olan hareketlere “veraset”, sağlar arası el değiştirmeye bağlı olarak yapılan bağışlamalara ise “intikal” denilmektedir. Dolayısıyla ivazsız olarak el değiştirmenin her iki kavramı da vergi kapsamına alınmaktadır. Böylelikle, biri diğerrinin yerine kabul edilerek gerçekleştirilecek olan vergiden kaçınmanın yolu kapatılmış olacaktır.

Veraset ve intikal vergisi, genel olarak veraseti (bir kişinin ölümü ile mal varlığının mirasçılara geçmesi) ve sağlar arası mal intikallerini vergilendirmektedir. Mal kavramı, üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul varlıklar ile mal varlığı içine girebilen sair bütün haklar ve alacaklar olarak ifade edilmektedir (http://www.megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf Erişim Tarihi:01.09.2014). Bu durumda veraset ve intikal vergisi; serveti teşkil eden unsurların, menkul veya gayrimenkul malların veraset yoluyla (veya sair suretle ivazsız olarak) intikallerinden alınan bir vergi türüdür.

Veraset ve intikal vergisi eskiden beri tanınan bir vergidir. Bugün bilinen en eski veraset ve intikal vergisine, MÖ VII. asırda Mısır’da, Ptolemyler devrinde rastlanmaktadır. Ayrıca, Osmanlı Devleti’nde de tereke tahriri daima bir verginin konusu olmuştur; fakat eski zamanlarda bu adlarla alınan paralar vergiden ziyade bir harç görünümündeydi. Çünkü; bu paralar, hükümdarın ölen kimsenin mallarının veraset yoluyla intikali için verdiği izin bedeli olarak kabul edilirdi (Karakoç,1990:20-21).

Veraset ve İntikal Vergisi (VİV), 797 sayılı Kanun ile 1926 yılında vergi sistemimize girmiş olup 1931 ve 1941 yıllarında üzerinde değişiklikler yapılmıştır. 1959 yılında önemli bir düzenlemeye uğramış olan bu vergi, 1969 yılında ve 7338 sayılı Kanun ile günümüze kadar gelerek uygulanmasına devam edilmiştir. Bu vergi, 1980’li ve 1990’lı yıllarda çeşitli değişikliklere tabi tutulmuştur (Edizdoğan ve Özker 2003:293).

Miras yoluyla el değiştirilme suretiyle oluşan veraset tipi de kendi içinde, mirasçılar arasındaki payları dikkate alınmaksızın terekenin tamamı üzerinden objektif nitelikli

alınan ‘‘tereke vergisi’’ ile terekenin mirasçılar arasında paylara bölünmesine bağılı olarak mirasçılarının her birinin kendi payları esas alınarak muris ile hısımlık, kişisel ve ailevi durumuna göre subjektif nitelikli uygulanan ‘‘miras payı vergisi’’ne ayrılır.

Ayrıca, tereke vergisi ile miras payı vergisinin birlikte uygulandığı ‘‘karma tip’’ sistem vardır. Ülkemizde mirasçılarının miras paylarını esas alan vergilendirme biçimi geçerlidir (Şenyüz,2005:585-586).

Veraset ve intikal vergisinin diğeri bir özelliğı de veraset yoluyla gerçekleşen edinimlerde vergilendirilmenin miras payları üzerinden yapılmasıdır. Veraset vergilerinin iki temel uygulama şekli mevcuttur. Birinci usulde, terekenin tamamı üzerinden vergilendirme yapılmakta, artan miktar mirasçılara miras payları oranında dağıtılmaktadır. İkinci usulde ise öncelikle tereke miras paylarına bölünmekte, vergi mirasçılarının payları üzerinden hesaplanmaktadır (Ortaç,2002:218).

Ülkemizde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda benimsenerek uygulanan sistem, miras payları üzerinden vergilendirme yöntemidir. Bu yöntem, vergilendirmede mirasçının vergi ödeme gücünü belirlemeye fırsat vermesi nedeniyle tercih edilen bir sistemdir. Bu yöntem ile vergiye subjektif bir karakter kazandırılmakta ve mirasçılarının vergi ödeme gücündeki artışın vergilendirilmesi sağlanmaktadır (Ortaç, 2002:218).

Çağdaş devletlerin bütçeleri içindeki mali önemi çok düşük olan veraset ve intikal vergisi, servet dağılımını dengeleştirme konusunda etkin bir araç olması bakımından modern vergi sistemlerinin önemli bir unsuru olma özelliğini yitirmeyerek günümüzde halen önemini devam ettirebilmektedir (Turhan, 1987:211).

1.6. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONULUŞ AMACI

Vergi sistemlerinde veraset ve intikal vergisine yer verilme nedenleri, mali nedenler ve sosyal nedenler olmak üzere iki grupta incelenmektedir.

1.6.1. Mali Amaç

Vergilendirmenin en temel amacı kamu harcamalarına finansman sağlamaktır. Vergilemenin mali amacı olarak ifade edilen bu amaç gerçekleştirilirken çağdaş vergi

sistemlerinde olması gereken temel ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir (Ortaç,2002:216).

Günümüzde, devletin üstlendiği görevlerin artması ve faaliyet alanlarını genişletmek için yapmış olduğu kamu harcamaları nedeniyle finansman açığı büyümekte ve devlet bu açıkları kapatmak için mali kaynak olarak serveti de vergilendirme konusu içine almaktadır. Bu nedenle, vergi ödeme gücünün göstergelerinden biri olan servet ve servet transferi üzerinden alınan vergilerin başlıca amacı mali olarak göze çarpmaktadır.

Ayrıca, bir kişinin mal varlığı; bağış ,hibe veya kişinin ölümü ile karşılıksız olarak transferleri, mal varlığını elde eden kişinin servetinde artış meydana getirdiği için kişi ek bir ödeme gücüne sahip olacaktır. Bu nedenle, modern vergi sistemlerinde yer alan diğer vergiler gibi, veraset ve intikal vergisinin de varlığını ortaya çıkartan temel ilke, “ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi” olarak görülmektedir.

Vergi ödeme gücünün belirlenmesinde rol oynayan servetin; veraset, bağış ve yardım gibi nedenlerle el değiştirmesi, servet aktarımının yapıldığı şahsı zenginleştirmekte ve şahsın vergi ödeme gücünü artırmaktadır. Servetinde artış meydana gelen kişinin değişen vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi amacıyla, aktarılan servet miktarı üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Servet aktarımlarının, bireylerin vergi ödeme güçlerini arttırdığı temel yaklaşım olarak kabul edilmekle beraber, intikal eden servetten dolayı bireylerin vergi ödeme gücünde farklı değerlerde değişim söz konusu olacaktır. Farklı gelir yapısında olan mükelleflerin, aynı miktarda elde edecekleri servet aktarımları nedeniyle ödeyecekleri vergi miktarının aynı olması, veraset ve intikal vergilerini dikey vergi adaletine aykırı hale getirmektedir (Ortaç,2002:216).

Ancak veraset ve intikal vergisinin temel nedeni olarak kabul edilen servet transferinin, kişileri zenginleştirdiği ve vergi ödeme gücünü artırdığı yaklaşımına bazı haklı eleştiriler de yapılmaktadır. Özellikle ölüm nedeniyle mal intikalinde her zaman zenginleşme mümkün olmayabilir, aksine hayatta kalan eş veya velayet altındaki çocuk servetin parçalanması sebebiyle ekonomik bakımdan daha da gerileyebilir. Bu durumda

vergi ödeme gücünün her zaman artışı değil, azalışı da söz konusu olabilecektir (Ortaç,2002:217).

1.6.2. Sosyal Amaç

Vergilerin mali fonksiyonlarının yanı sıra mali olmayan fonksiyonları, diğer bir ifadeyle sosyal fonksiyonları da önemlidir. Sosyal devlet yaklaşımı olarak; veraset ve intikal vergisinin vergi sistemlerinde yer almasının en önemli nedenlerinden birisidir.

Sosyal devlet anlayışı, kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımı üzerindeki dengesizlikleri gidermeyi, sosyo-ekonomik yapının düzenlenmesi açısından kendisine temel hedef olarak almaktadır. Sosyal devlet anlayışı, bu amacını gerçekleştirmede bir yandan kamu harcamalarını araç olarak kullanırken diğer taraftan da vergilerden yararlanmaktadır. Gelirin, artan oranlı harcamaları sınıflandırmak amacıyla vergilendirilmesi; servet ve servet transferinin vergilendirilmesi sosyal devletin gelir ve servet dağılımını düzenlemede kullandığı araçlar olarak kabul edilmektedir (Ortaç,2002:217).

1.7. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Tarihi çok eskilere dayanan veraset ve intikal vergisinin dünyada bilinen ilk uygulamalarına MÖ VII. yüzyılda Mısır'da Ptolemyler döneminde ve MS I. yüzyılda Roma'da İmparator Augustus döneminde rastlanmaktadır (Yereli ve Uçar :2014:57). “Arap medeniyeti de tereke (veraset) vergisini eski zamanlardan beri tanımaktadır” (Karakoç, 1990:20).

1.7.1. Osmanlı Devleti Dönemi

Osmanlı Devleti zamanında günümüzde uygulanan veraset ve intikal vergisi yoktu. Osmanlı Devleti'nin ilk zamanlarından beri öncelikle, gayrimenkuller ferağ ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. İntikallerin satış yoluyla olanlarından alınan harçlara

“ferâğ”; veraset yoluyla olanlarından alınanlara da “intikal”harcı denilirdi (Karakoç, 1990:21).

Ancak bu harçlar yalnız bu durumlarda değil; rehin(vefaen ferâğ), ifraz, taksim ve senetsiz tasarruflar vs. dolayısıyla da alınabilmekte idi. Mülkiyet ve tasarrufun el değiştirmesi için malik huzurunda bir takrir verilmesi, “defatiri hakaniye” ye, yani günümüzdeki anlamı ile tapu sicillerine, kaydolunması gerekiyordu. Bunun için, alınan harçlar görülen hizmetin bedeli olarak kabul edilirdi. Ferâğ harçları intikal harçlarından daha yüksek oranlı uygulanıyordu. Diğer taraftan, intikal eden arazinin rakabesi devlete ait ise (miri arazi) harç daha yüksek, sırf mülk (mülk arazi) ise harç daha düşüktü. Dolayısıyla, sırf mülklerden alınan intikal harçları yalnız hizmet karşılığı olduğu halde, miri araziden alınanlar ayrıca imtiyaz (devlet mülkünü kullanma imtiyazı) karşılığını da ihtiva etmektedir (Karakaoç,1990:21-22).

Bu harçlar, eskiden tımar ve zeamet sahiplerinin gelirini (varidatını) oluştururdu. Tanzimattan sonra “Deferi Hakkani Emaneti”kurulunca harçlar bunun tarafından alınmaya başlanmıştır.Türk Medeni Kanunu’nun kabulünden sonra, harçları bu kanuna uydurmak gayesiyle hazırlanan 27 Mayıs 1929 tarihli “Tapu Harçları Kanunu” ; ivazlı intikallari, harca tabi tutmuştur. Başka bir ifadeyle, Tapu Harçları Kanunu, yalnız ferâğlara, yani ivaz mukabilinde olan intikallere münhasır kalmıştır. Çünkü, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız intikaller, veraset ve intikal vergisine tabi tutulmuştur (Karakoç,1990:22).

Osmanlı Devleti’nde, ferâğ ve intikal harçlarından başka bir de menkul malların sahiplerinin ölümü halinde terekenin hükümet memuru tarafından tahriri dolayısıyla “tahrir harcı” alınmaktaydı (Karakoç,1990:22).

1.7.2. Cumhuriyet Dönemi

Servet transferinden alınan VİV, Türkiye Cumhuriyeti’ nin kuruluşundan beri uygulamaya konulan ilk vergiler arasında yer almaktadır. Ülkemizde ilk veraset ve intikal vergisi uygulaması, 3.4.1926 tarihinde kabul edilip 12.04.1926 tarihinde yayınlanarak yürürlüğe giren 797 sayılı “ Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun”

ile başlamıştır. Böylece, Türkiye’de ilk Veraset ve İntikal Vergisi aşarın kaldırılmasından sonra, gelir sisteminin yeniden düzenlenmesiyle 1926 yılında uygulamaya konulmuştur (Karakaoç,1990:22-23).

Aşar vergisi, Osmanlı Dönemi’ nde köylülerin ürettikleri tarım ürünleri için %10 oranında alınan aynı, basit düşük randımanlı bir vergi olarak alınırdı.

Cumhuriyet Dönemi’ nde 1929’da çıkarılan Tapu Harçlar Kanunu ile ivazlı intikaller harca tabi tutularak, gerek veraset gerekse bağış yoluyla olsun gayri menkul ve menkul malların ivazsız intikalleri ise 1926 da çıkarılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır (Çelik,1995:105).

797 sayılı Kanun’la vergi; kanuni mirasçılar, kendilerine mal bırakılmış olanlar ve hibe yoluyla mal elde edenler üzerine konmuş ve kanunun ilk şeklinde özellikle bağışların kapsamı çok geniş, muaflıklar ise çok dar tutulmuştur (Çelik,1995:105).

1931 yılında Veraset ve İntikal Vergisi’ nde bazı değişiklikler yapılarak bir taraftan ortaya çıkan aksaklıklar giderilmeye çalışılmış, diğer taraftan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Medeni Kanun hükümlerine uygun hale getirilmiştir (Çelik,1995:105).

1931 yılında, 1936 sayılı Kanun’ la yapılan değişiklikler ile ayrıca vergi oranları azaltılmış; muaflıklar, usul ve kavramlar açıklığa kavuşturulmuştur. Kanun’ da 1941 yılında yapılan değişikliklerle vergi oranları iki katına çıkarılmıştır. Kanun’ da vergi tarifesi artan oranlı olduğundan ve taşınmazların değerlendirilmesinde “vergi değerleri” esas alındığından fiyat artışları vergi yükünün artmasına neden olmaktaydı (Çelik, 1995:105).

1957 yılında Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişikliklerle vergi değeri yerine rayiç değer esas alınmaya başlandı; ancak bu değişiklik, çok eski tarihlerde yapılmış tahrirlere dayalı olması ve aradaki zamanda fiyatların çok artması sebebiyle vergi yükünde önemli artışlara neden olduğu için mükelleflerin tepkisine yol açmıştır (Çelik,1995:105).

Bunların sonucunda, 8.6.1959 tarihinde kabul edilen 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Yeni Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile

muafliklar genişletilerek vergi oranlarında önemli düşüşler yapılmıştır (Çelik, 1995:105-106).

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu' nda; 188, 213, 903, 1318, 2353, 2591, 3219, 3393, 4008, 4369, 4775, 5226, 5234, 5281, 5904 ve 6327 sayılı Kanun' lar ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır(Yereli ve Uçar 2014:18).

1.8. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN UYGULAMA YÖNTEMLERİ

1.8.1. Veraset Vergisi

Veraset vergileri iki şekilde uygulanmaktadır. Birinci usulde, terekenin tamamı üzerinden vergilendirme yapılmakta, artan miktar mirasçılara miras payları oranında dağıtılmaktadır. İkinci usulde ise, ilk olarak tereke miras paylarına bölünmekte, vergi mirasçıların payları üzerinden hesaplanmaktadır (Ortaç,2002:218).

Bu nedenle, veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesi olan Veraset Vergisi kavramına tereke vergisi ile miras payı vergisi dahildir. Terekenin tamamı üzerinden alınan vergilere "tereke vergisi" ; mirasçılara düşen paylar üzerinden alınan vergilere ise "miras payı vergisi" denilmektedir (Karakoç,1990:6).

Veraset yolu dışında gerçekleşen ivazsız intikallerin vergilendirilmesi, intikal vergisi olarak nitelendirilmektedir. Bu verginin konusunu, gerçek ve tüzel kişiler arasındaki her türlü ivazsız intikaller oluşturmaktadır. Değişik şekillerde uygulanması nedeniyle konu ve matrah bakımından, servet vergisinden bazı farklılıklar arz etmektedir. Buna rağmen çoğu zaman veraset vergisi ile birlikte veya tamamlayıcı (telafi edici) şekilde uygulanmaktadır. Zira, böyle bir verginin kabul ediliş sebebi, veraset vergisinin boşluklarından yararlanarak vergi kaçırılmasını önlemek ve veraset yolu dışında gerçekleşen her türlü ivazsız intikalleri vergilendirmektir (Karakoç, 1990:6).

1.8.1.1. Tereke Vergisi

Veraset yoluyla intikalleri vergilendirme usullerinden birisi olan tereke vergisi; ölen kişinin malları mirasçılara intikal etmeden mirasçılarının ölen kişi ile hısımlık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmaksızın terekenin tamamı üzerinden genellikle artan oranlı ve objektif nitelikli olarak alınan bir servet vergisi türüdür (Karakoç,1990:7). Aslında bu özelliği ile vergi, gelir vergisini tamamlayan özel bir servet niteliğini arz etmektedir.

Murisin bütün servetini kavrayabilecek nitelikte olan tek vergi tereke vergisidir. Çünkü, ölüm hadisesi servet durumunu gayet açık bir şekilde ortaya koyan bir olaydır. Ayrıca, ölüm anında o zamana kadar gizli kalmış vergi kaçaklıkları da ortaya çıkmaktadır. Böylece, tereke vergisi bir nevi “kontrol vergisi” mahiyeti işlemini de görmektedir (Karakoç,1990:7).

Tereke vergisi uygulaması, bazı Kuzey Amerika Devletleri’nin maliye tarihinde de görülmektedir. Nitekim; Anglo-Amerikan vergi literatüründe tereke vergisinin ihdası “back-tax theory” adıyla anılan bir teoriye dayanmaktadır (Karakoç,1990:7).

19’uncu asrın sonunda İngiltere’de, Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra da Britanya dominyonlarında tatbik edilen ve bazı Avrupa ülkelerinde de rağbet gören bu usule göre alınan vergi, veraset nedeniyle alınan vergidir (Karakoç, 1990:7).

Tereke vergisinin matrahı, ölen kişinin bıraktığı servetin (terekenin) tamamıdır. Ayrıca, yakın bir gelecekte ölüneceği düşüncesiyle yapılan intikaller, terekenin bir kısmı olarak kabul edildiğinden tereke vergisine konu teşkil etmektedir (Karakaoç, 1990:8).

Verginin mükellefinin ölen kişi mi yoksa mirasçılar mı olduğu ile ilgili görüş farklılıkları vardır. Bu nedenle, ölmüş bir kimsenin vergi mükellefi olmasının imkansız olduğu gerekçesi ile, verginin mükellefinin ancak mirasçılar olabileceği görüşünü benimsemek doğru olmayacaktır. Çünkü, verginin asıl borçlusu ile ödeyicisinin her zaman aynı kişi olması şart değildir. Mirasçılara henüz bir şey intikal etmeden hısımlık derecelerine, sayılarına, servetlerinde meydana gelen artışlara bakılmaksızın ve bu artış tespit edilmeksizin terekenin tamamı vergilendirilmektedir. Ayrıca vergiyi doğuran

olay, yani ölüm, mirasçıların kendi kişiliklerinde gerçekleşmediği için, tereke vergisi şeklinde uygulanan veraset vergisinin mükellefinin muris olduğunu kabul etmek gerekir (Karakoç, 1990:8).

Tereke vergisinin, genellikle 30-40 senede bir aynı servetten alınan ‘‘periyodik bir servet vergisi’’ olduğu kabul edilmektedir. Tereke vergisinin bağımsız bir vergileme şekli mi yoksa veraset vergilerinin bir uygulama şekli mi olduğu konusunda görüş ayrılıkları vardır. Bu görüş ayrılıklarına rağmen, tereke vergisinin miras payı vergisi ile birlikte, aynı verginin iki ayrı uygulama şekli olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü, her iki vergilendirme şekli, matrahları farklı olsa bile, veraset yoluyla intikalleri vergilendirmektedir (Karakoç,1990:9).

Bu vergilendirme şekli, söz konusu olumlu yönlerine karşılık, aynı miktarda terekeden aynı oranda vergi alındığı ve terekenin intikal edeceği kişilerin şahsi ve ailevi durumları ile hısımlık dereceleri ve sayıları dikkate alınmadığı için adaletsiz sonuçlar doğurmaktadır (Karakoç, 1990:11).

1.8.1.2. Miras Payı Vergisi

Miras payı vergisine; miras hisseleri, hisse, veraset veya miras vergisi de denilmektedir (Karakoç,1990:11). Veraset vergisi sahasında en yaygın vergilendirme şekli ‘‘ Miras Payı Vergisi’’dir. Halen, ülkemizde uygulanmakta olan bu sistem bugünkü halini alıncaya kadar çeşitli aşamalardan geçmiştir. Başlangıçta vergi sadece civar hısımlarından alınmış, düz çizgi (müstakimhat) üzerinde bulunan kan hısımları, yani usul- fûrû vergiden muaf tutulmuştur. 20’inci asrın başında, devletin fonksiyonlarını genişletmesi sonucu artan kamu harcamalarını karşılamak üzere mali kaynaklara duyulan ihtiyaç sonucunda, kan hısımlarının, eş ve çocukların da vergi ödemeleri zorunluluğu getirilmiştir (Karakoç, 1990:11).

Miras payı vergisi, terekenin paylara bölünmüş olarak ayrı ayrı mirasçılar tarafından iktisabı hareketlerini vergilendirmektedir. Böylelikle, miras payı vergisinde vergiyi doğuran olay, miras paylarının mirasçılar tarafından iktisabıdır (Karakoç, 1990:12).

Miras payı vergisi mükellefi mirasçılardır. Matrahı, terekeden her bir mirasçıya düşen paydır (Karakoç, 1990:12).

Veraset vergisi, bir servet vergisidir. Miras payı vergisi şeklinde uygulanırsa hususi mahiyette bir servet artış vergisinden bahsedilmektedir. Miras payı vergisinde, mükellef olan mirasçıların veraset yoluyla iktisap ettikleri servet kısmı vergiye tabi tutulur; ilke olarak mükellefin önceki servet durumu göz önüne alınmadığı gibi, toplama yoluna da gidilemez (Karakoç, 1990:12).

Miras payı vergisi, yapısı ve mahiyeti itibariyle subjektif bir vergidir. Çünkü tereke vergisinin aksine, mirası elde edenin muris ile olan hısımlık derecesi ve miras payının değeri, bazen de kendi servet durumu gibi etkenler göz önünde tutulmakta ve yüksek bir artan oranlı tarife uygulanmaktadır (Karakoç, 1990:12).

Sonuç itibariyle, miras payı vergisi uygulama bakımından çok zorluklar yaşanması ve istenilen gelirin elde edilememesine rağmen, vergi servetin el değiştirmesinde mali yük ve faydalarının adil olarak mirasçılara dağıtılmasını sağlayan bir yapıya sahiptir. Böylelikle servetin belirli kişilerin elinde toplanmasının önüne geçilmiş olunacaktır.

1.8.1.3. Karma Sistem

Veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesinde, tereke veya miras payı vergilerinden herhangi birisinin seçilerek veraset vergisi uygulanması mümkündür. Ancak, bu iki vergilendirme şeklinin birbirinden üstün taraflarının bulunduğu bir gerçektir. Bu nedenle, her iki verginin bir arada uygulanması yoluna gitmek daha olumlu sonuçlar verebilmektedir. Yani, tereke vergisi ve miras payı vergisinin birlikte uygulanması halinde karma sistem uygulaması söz konusu olmaktadır.

Miras payı vergisinin tereke vergisine oranla daha adil olduğu, yani mükellefin ödeme iktidarını kavradığı bir gerçektir. Fakat, bu adalet ne tamdır ne de mutlak. Birçok gölgeli hatta ve hatta tamamen karanlık tarafları da vardır. Tereke vergisi ise, miras payı vergisine göre ucuzluk, kolaylık ve gelir sağlama bakımından mutlak bir üstünlüğe sahiptir (Karakoç, 1990:16).

Bu nedenle, bu iki vergilendirme şeklinden birini tercih yerine, ikisini bir arada uygulama yoluna gidilmektir. Bilhassa 20. asrın başında, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde, önce terekenin tamamı üzerinden bir devlet hissesi alınmakta, daha sonra bunu hısımlık derecesine göre alınan vergi ile tamamlama yoluna gidilmektedir (Karakoç, 1990:17).

Fransa ve Almanya'da harpten sonra, bir intikalde, önce aktifin safi toplamı üzerinden ve daha sonra her pay üzerinden ayrı bir vergi alınması yoluna gidildi ise de, son zamanlarda bundan vazgeçilerek yalnız miras payı vergisi alınması uygulamasına geçilmiştir (Karakoç, 1990:17).

Karma sistemin, veraset yoluyla intikallerin vergilendirilmesinde uygulandığı gibi bazen de veraset yoluyla ve/veya sağlar arası ivazsız intikallerin aynı vergi kapsamına alınması şeklinde de uygulanması düşünülmektedir. Çünkü, intikal ve veraset vergilerinin ayrılması vergiden kaçınmaya ve adaletsizliğe zemin hazırlar. Bunun önlenmesi, ya ivazsız intikallerle terekelerin toplanması ile ya da iktisap edenin servetindeki birikmiş çoğalmalar üzerine konulacak bir vergiye geçişle mümkündür (Karakoç, 1990:18).

Miras vergisi, tereke bütünü üzerinden bir vergi alındıktan sonra mirasçılara intikal eden miras payları üzerinden tekrar vergi alınması şeklinde ortaya çıkar. Bu uygulamada, ağırlık miras payı vergisinde olmalıdır. Tereke bütünü üzerinden, artan oranlı fakat düşük oranda bir vergi alındıktan sonra, mirasçılara intikal eden miras payları üzerinden, artan oranlı bir vergi daha alınmalıdır. Bu ikinci vergide çifte artan oranlılık söz konusudur. Mirasçıların murisle olan hısımlık derecelerine göre (yatay), bir de mirasçıların iktisap ettikleri miras paylarının değerine göre (dikey) artan oranlılık kabul edilmelidir. Mirasçının servet bütünü bu vergilendirmede önem arz etmez. Bu vergilendirme şeklinde, hem murisin hayatında vergilendirilemeyen servet unsurları vergilendirilmiş olmakta hem de veraset vergisinin etkinliği ve kamu gelirleri içindeki önemi artmaktadır (Karakoç, 1990:18).

1.8.2. İntikal Vergisi

Servetlerin veraset yoluyla intikallerinin veraset vergisi ile vergilendirilmesi, yaşayan kişiler arasında gerçekleşen ivazsız intikallerin de vergilendirilmesi zorunluluğunu getirmiştir. İntikal vergisine bağış vergisi de denilmektedir. Bu tür intikallerin vergi dışı bırakılması halinde mirasçılara (veya üçüncü kişilere) servetini intikal ettirmeyi arzulayan; ancak bu intikaller nedeniyle devlete vergi ödenmesini istemeyen kişiler servetlerinin tamamını ya da bir kısmını, hayatta iken mirasçılara (veya üçüncü kişilere) bağışlama yoluna gidebilir (Karakoç, 1990:13).

Veraset vergisinin sadece veraset yoluyla gerçekleşen intikalleri kapsamına alması nedeniyle, sağlar arası ivazsız intikallerin vergi dışı kalmasının sakıncalarını ortadan kaldırmak için ve vergi adaletini sağlamak amacıyla “ İntikal Vergisi” kabul edilmiştir (Karakoç, 1990:13).

Veraset yoluyla intikaller dışında, tüm ivazsız intikaller - istisna ve muafiyet durumu hariç- amaçlarına bakılmaksızın vergilendirildiğinden bu tür vergilendirme şekli için “İvazsız İntikal Vergisi” tabiri kullanılmaktadır (Karakoç,1990:13).

İntikal vergisi, veraset vergisinin boşluklarını doldurmak için kabul edildiğinden, bu iki verginin birlikte uygulanması gerekir (Karakoç,1990:13).

Bu vergilendirme şeklinin amacına ulaşabilmesi için, veraset vergisi ile tam bir ahenk içinde bulunması gerekir. Bu ahenk matrah ve oranlar yönünden sağlanmalıdır. Böylelikle, kişilerin devlete ödenen verginin en az olduğu ve mirasçılara en fazla miras payının (veya ivazsız intikalin) geçmesini sağlayan bir intikal şeklini seçmesi engellenmiş olur. Çünkü, bu iki verginin oranları ve matrahları birbirleri ile ahenk içinde olmazsa kişiler, daha avantajlı olan intikal biçimini seçecek, dolayısıyla devlet daha az vergi geliri elde edecektir (Karakoç, 1990:14).

İntikal vergisi; konusu, amacı ne olursa olsun gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleşen sağlar arası ivazsız intikallerdir. Fakat, Türkiye’de tesadüf oyunları ve kumar gelirlerinden sadece meşru olanları (piyango ve spor-toto vb.) vergilendirilmektedir. Gayrimeşru bir faaliyet olduğu için, kumar gelirleri vergilendirilmemektedir (Karakoç, 1990:14).

İntikal vergisinin mükellefi, prensip olarak lehine bağış yapılan (bağışlanan) veya ivazsız intikal alacaklısıdır. Ancak, bazı hallerde bağışlayan da vergi mükellefi olmaktadır. Matrahı ise, benimsenen sisteme göre, bağışlayanın rayiç değeri veya vergi değeri olabilmektedir (Karakoç, 1990:16).

Ülkemizde gerek 1926 yılında uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi gerekse 1959 tarihli yeni Veraset ve İntikal Kanunu ile, sağlar arasında gerçekleşen tüm ivazsız intikaller (bağışlar ve diğer ivazsız intikaller) -istisna ve muafiyet durumu hariç - Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına alınmıştır (Karakoç, 1990:16).

1.8.3. Ölü El Vergisi

Bu verginin muhatabı, ölüm gibi gerçek kişiler için mukadder olan akıbetten yakayı sıyıran kişilerdir.

Veraset vergileri, genellikle yaratılışı gereği ölümlü olan gerçek kişiler arasında meydana gelen ölüme bağlı veya sağlar arası ivazsız intikalleri vergiye tabi tutmaktadır. Ölü el vergisi, nitelikleri gereği, gerçek kişiler için kaçınılmaz olan bir sona, yani ölüme maruz kalmayan tüzel kişileri de tıpkı gerçek kişilerin tabi olduğu veraset vergisi gibi bir servet vergisine tabi tutan verginin adı olmaktadır (Karakoç, 1990:19).

Ülkemizde uygulaması bulunmayan ölü el vergisi, haksız rekabeti önlemek amacıyla dayalı olarak nesiller boyunca devam eden tüzel kişileri de veraset vergisine benzer bir vergiye tabi tutarak bir denge kurmaya gayret etmektedir (Karakoç, 1990:19).

Verginin konusu, ‘uygulama şekline göre’ değişmektedir. Bazen tüzel kişilerin; sahip oldukları gayri menkullerden elde ettikleri iratlar, bazen hem menkul hem de gayrimenkul servet unsurlarının iradı, bazen tüzel kişilerin yıllık kazancı, bazen de hem menkul hem de gayrimenkullerin değerleridir (Karakoç, 1990:19).

Verginin mükellefi tüzel kişinin kendisidir. Verginin matrahı, menkul ve gayrimenkullerin safi iradıdır. Ölü el vergisi, tüzel kişilerin servetleri üzerinden alınan munzam ve nominal bir servet vergisi niteliği arz etmektedir (Karakoç, 1990:19-20).

Bu vergi, özellikle fiziki bakımdan ölmeyen tüzel kişilerin servetleri üzerinden tahsil edilen özel bir vergi niteliğini taşımaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ'NDE MİRASÇILIK MÜESSESESİ GAİPLİK MÜESSESESİ VE GAİBİN ZUHURU İLE İLGİLİ ANALİZLER

2.1. VERASET

Veraset, bir kimsenin ölümü üzerine mevcut mal varlığının kanuni mirasçılara intikal etmesidir. Ölümle murisin malları, bir bütün olarak doğrudan doğruya ve kendiliğinden mirasçılara intikal eder. Miras bırakan kişiye muris, mirasçılara varis, ikisi arasındaki münasebete de veraset denilmektedir. Sonuç olarak veraset bir servetin el değiştirmesi anlamına gelmektedir.

2.1.1. Verasetin Başlaması

Murisin hak ve borçlarına mirasçı olabilmek için ya da mirasın başlaması için gereken ilk kural, kişinin ölümü ile mümkündür. Sağ olan kimsenin hak ve borçlarında mirasçılık iddiası edilemez. Nasıl ki, şahsiyet ferdin canlı olarak ve nefes almış bulunarak doğması ile başlarsa ölüm de nefesin kesilmesi ile gerçekleşmektedir (Berki,1954:174).

Ölüm, gerçek veya hükmi olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Gerçek ölüm, kişinin son nefesini vermesi ile gerçekleşir. Ölen kişinin ölüm kütüğüne kaydedilmemiş olması, o kişinin ölmediği anlamına gelmez. Bu nedenle, ölüm sicilinde kaydı bulunmayan bir kişinin ölmüş olduğu çeşitli delillerle ispat edilebilmektedir (Berki, 1954:174).

Mirasçı olabilmek için, miras bırakanın ölümü anında mirasa ehil olarak sağ olmak şarttır. Mirasın açıldığı anda sağ olan mirasçı sonradan ölürse, onun miras hakkı kendi mirasçılarına kalmaktadır (<http://www.recepefe.av.tr/mevzuat/kanunlar/turk-medeni-kanunu/17> Erişim Tarihi:28.09.2014).

MK.m582 F.1’de “Cenin sağ doğmak koşulu ile mirasçı olur.” hükmü yer almaktadır. Cenin; genel olarak ana rahmine düşmüş, fakat henüz doğmamış olan çocuk olarak tanımlanmaktadır. Cenin mirasçılığı sağ doğma koşuluna bağlıdır. Buna karşılık, cenin ölü doğduğu takdirde mirasçı olmayacaktır (Kurt, 2011:179-185). Örneğin, hastanede doğuma yetişmek için heyecandan alkol ve hız duvarını aşır trafik kazasında ölen babasının mirasçısı da olabilir sonradan doğan çocuk (Serozan ve Engin,2014:120). Bu durumda henüz doğmamış olan bir çocuk sağ doğmak şartı ile mirasçı olabilmektedir.

Miras açıldığı anda henüz var olmayan bir kimseye, art mirasçı veya art vasiyet alacaklısı olarak tereke veya tereke malı bırakılabilir. Miras bırakan tarafından, ön mirasçı atanmamışsa yasal mirasçı ön mirasçı sayılmaktadır (<http://www.recepefe.av.tr/mevzuat/kanunlar/turk-medeni-kanunu/17> Erişim Tarihi :28.09.2014).

2.1.2. Kanuni Mirasçılık

Mirasçılık; kanuni ve mansup (atanmış) mirasçılık olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. (<http://www.sagiroglu.av.tr/kanuni-mirascilik-ve-miras-paylari-cn346.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Kanuni (yasal) mirasçılar, mirasçılık sıfatını miras bırakanın iradesinden değil, doğrudan doğruya kanundan alan kimselerdir. Bunlar, miras bırakanın bazı “kan hısımları”, “evlatlık” “sağ kalan eş” ve “devletten” oluşur (Ayan,2009:29).

Mansup mirasçılar: Bu kişilerin mirasçılığı miras bırakanın iradesine dayanmaktadır. Yani, bu kişiler miras bırakan tarafından yapılmış olan, bir ölüme bağlı tasarrufla (vasiyet veya miras sözleşmesi) mirasçı tayin edilmiş kişilerdir (Öztrak,1976:12).

Mirasçı, miras bırakanın ölümüyle mirasa konan şahıstır. Her ölünün bir mirasçısı vardır. Ölünün hiçbir mirasçısı bulunmazsa son aşamada “devlet” mirasçı olur. Mirasçı, miras bırakanın ölümünde yaşamalıdır. Hiç değilse miras bırakandan sonra bir süre (varsın bir saniye için olsun) yaşamalıdır. Ancak, miras bırakanın öldüğü anda sağ bulunup da sonradan ölen mirasçıdır ki mirasçı olabilir ve kazandığı mirası kendi mirasçılarına bırakabilir (Serozan Ve Engin ,2014:119).

2.1.3. Mirasçılık Belgesi

Miras (tereke) kanundan dolayı mirasçılara geçmesine rağmen, terekede yer alan mal ve haklar üzerinde mirasçıların tasarrufta bulunabilmeleri için, bunların mirasçılık sıfatlarının ispat etmesi gerekmektedir (Kocaağa,2005:1).

Bu nedenle, mirasçıların mirasçılık sıfatlarını ispat etmelerine ve bu sıfatla terekede yer alan mal ve haklar üzerinde tasarrufta bulunmalarına hizmet eden bir belgeye ihtiyaçları vardır. Mirasın kanuni hak olarak mirasçılara geçebilmesi için, 4721 sayılı MK m. 598 maddesine göre sulh mahkemesine başvurularak mirasçılık belgesi adı verilen veraset ilamının alınması gerekmektedir. Bu durumda, mirasçılık belgesi, mirasçıya talebi üzerine sulh hukuk mahkemesince verilen ve onun mirasçılık sıfatını ispat etmesine, bu sıfatla tereke üzerinde tasarrufta bulunmasına yarayan belge şeklinde tanımlanmaktadır (Kocaağa, 2005:2).

Mirasçılık belgesi, maddi hukuk yönünden, adına düzenlenen kişinin miras hakkının varlığını kesin olarak ispat edemez. Mirasçılık belgesinin mirasçılık konusunda kesin bir hüküm oluşturmadığı, bunun geçersizliğinin her zaman ileri sürülebileceği, MK m.598/III’ te açıkça hükme bağlanmıştır. Bu nedenle , mirasçılık belgesi, aksi ispat edilinceye kadar, adına düzenlenmiş bulunan kişi veya kişilerin mirasçılığı lehine bir karine oluşturmaktadır (Kocaağa, 2005:3).

Mirasçılık belgesi verilmesinin amacı, atanmış mirasçılarının haklarının tespit olunması, onların terekeye zilyet kılınmaları ve buna itiraz edecek kişilerin korunması, terekede yer alan mal ve hakların tesliminden ve tapu sicilinden önce, mirasa ilişkin anlaşmazlıkların imkanlar dahilinde çözümlenmesidir (Kocaağa,2005:3).

Önceki Medeni Kanun'da vasiyet alacaklılarının, vasiyet alacaklısı olduklarını gösteren bir belgeyi isteyip istemeyecekleri konusunda herhangi bir hüküm yoktu. Buna karşılık Medeni Kanunu'muz, vasiyet alacaklılarının sulh hukuk mahkemesinden, vasiyet alacaklısı olduklarını gösteren bir belgenin verilmesini isteyebileceklerini hükme bağlamıştır (MK m598/II) (Kocaağa,2005:4).

Mirasçıları ve miras paylarını gösteren mirasçılık belgesi, 01.10.2011 tarihine kadar sulh hukuk mahkemesinden alınabilirdi, ancak 6217 sayılı İdari Yargı Hizmetlerinin Hızlandırılması Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, 01.10.2011 tarihinden itibaren noterlerden de mirasçılık belgesi alınabilmektedir.

2.2. KAN HİSİMİ MİRASÇILARIN BELİRLENMESİNDE ZÜMRE SİSTEMİ

Kan hısımlarının kanuni (yasal) mirasçılık sıfatı, aileyi koruma düşüncesinin etkisiyle hemen hemen bütün hukuk sistemlerinde kabul edilmiştir. Ancak, kan hısımlarından kanuni mirasçıların sınırını ve sırasını belirlemede yeknesaklık yoktur. Bu konuda, biri “ sınıf sistemi” ve diğeri “zümre sistemi” olmak üzere iki yaklaşım sistemi bulunmaktadır (Ayan, 2009:29).

- Sınıf usulü

Roma hukukundan gelen ve halen Fransa ve çoğu Latin ülkelerin hukuklarında uygulanan sınıf usulü, miras bırakanla hısımlık derecelerine göre çeşitli kişileri sınıflara sokmakta ve bu sınıftan bir mirasçının varlığı sonraki sınıftaki hısımları mirasçılıktan uzaklaştırmaktadır (İmre ve Erman.,2014:16).

Hısımların hangi sınıfa dahil edileceklerini kanun koyucu belirleyerek tayin etmektedir. Kanunun tek zayıf tarafı, bazen miras bırakana daha uzak bir hısımlın, daha yakın bir hısımlı mirasın dışına çıkartılabilesidir. Örneğin, torunun veya torun çocuğunun ortaya çıkması halinde ana ve babayı miras dışında bırakabilmektedir.

Bu usulün özelliği; elastiki olması, zamanın ahlaki, ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarına göre şekil alabilmesi ve her sınıfa giren hısım ve mirasçıların, duyulan ihtiyaç ve lüzuma göre kanun koyucu tarafından değiştirilmesidir. (İmre ve Erman.,2014:16).

- Zümre Usulü

Zümre sistemi ise, Cermen hukukundan gelen ve halen Avusturya, Almanya, İsviçre ve Türk hukuklarında kabul edilen “zümre” diğer adı ile “parantel” usulü, birbirini izleyen kuşakların (nesillerin) esas olan soybağına dayanmakta ve kan hısımlarını buna göre içine almaktadır. Bu usul; basit, sade, açık ve kesin bir biçimde mirasçıları sıraya koymaktadır (İmre ,Erman., 2014:16-17).

Zümre; zümre başı olarak isimlendirilen kimse ve bu kimseden üreyenlerin, yani bu kimsenin çocukları, torunları, torunların çocukları ve onların alt soyunun hep birlikte meydana getirdiği topluluk anlamına gelmektedir (Serozan ve Engin.,2014:178).

4721 sayılı Medeni Kanun’umuzda, kan hısımları kanuni mirasçıları üç zümrede toplamıştır. Dördüncü zümrede bulunan büyükana ve büyükbabaların ana ve babaları yasal mirasçı olarak sayılmamışlardır.

2.2.1. Birinci Zümredeki Mirasçılar

Birinci zümre, miras bırakandan üremiş kişilerden oluşan altsoy zümresidir. Miras bırakanın çocukları, torunları, torunlarının çocukları ve devamı bu zümrede yer alır (Ayan, 2009:30). Burada, soy ilişkisi açısından, miras bırakandan aşağı doğru gidilmektedir (İmre ve Erman.,2014:21).

Birinci zümre içinde; birinci derecede, miras bırakanın çocukları eşit hisseli olarak yasal mirasçı olmaktadır. Çocukların miras bırakanın başka bir evlenmesinden olmalarının bir etkisi yoktur, bunların ölenin soyundan gelen çocuklar olmaları yeterlidir (İmre ve Erman.,2014:22).

Bu halde, ana bir baba ayrı veya baba bir ana ayrı olan bir çocuk da soyundan geldiği kişiden, diğer altsoy ile birlikte miras alır. Buna karşılık, bir kişi soyundan

gelmediği üvey anasından veya üvey babasından yasal miras hakkına sahip değildir (İmre ve Erman.,2014:22).

Eski Türk hukukunda (Feraiz ilminde), kızlar erkek çocukların yarısı kadar miras hakkına sahip bulunuyorlardı. Bugünkü hukukumuz, kadın-erkek farkını kaldırarak bunlar arasında eşitlik esasını koymuştur (İmre ve Erman.,2014:23).

Gene eski hukukumuzda, din farkı bulunması mirasçılığa engel teşkil ederdi.Yeni hukukumuzda bu fark da ortadan kaldırılmıştır (İmre ve Erman.,2014:23).

Evlilik dışı ve evlatlık da birinci zümreye giren birer yasal mirasçı durumundadır. (İmre ve Erman.,2014:24).

Ana bakımından evlilik içi çocuklarla evlilik dışı çocuklar arasında, miras hakkı açısından bir fark yoktur. Evlilik dışı çocuk, anasından evlilik içi çocukla aynı miras hakkına sahiptir (İmre ve Erman., 2014:32).

Buna karşılık, babası tarafından tanınan (TMK. m.295) veya mahkemece babalık kararı verilmiş (TMK.m. 301) olan çocuklar, TMK.m.498 kapsamına girmektedirler. Bu durumda, babası tarafından tanınmamış, hak düşürücü süreler geçtiği halde babalık davası da açamayan evlilik dışı çocuklar, babalığı tespit ettirmiş olsalar bile, babalarına mirasçı olamayacaklardır; bunun ise hakkaniyete uygun bulunmadığı açıktır (İmre ve Erman.,2014:32).

Eski hukukumuzda göre evlatlık, kanuni mirasçı sayılmamaktaydı. Ancak;bugünkü hukukumuzda ve TMK.m 500 hükmüne göre, evlatlık birinci zümreye giren mirasçıdır. Ve evlilik içi çocukla aynı miras haklarına sahiptir denilmektedir. Evlatlık, sadece evlat edinenin yasal mirasçısıdır; evlat edinenin kan hısımlarının mirasçısı değildir, çünkü evlat edinme bağı yalnız evlatlıkla evlat edinenin arasında bir hısımlık ilişkisi doğurur ve evlatlık, evlat edinenin ailesine girmemektedir (İmre ve Erman.,2014:34). Örneğin, evlat edinenin sonradan bir çocuğu olursa evlatlıkla bu çocuk arasında hısımlık ilişkisi oluşmaz. Bunun gibi, evlat edinenin birden fazla evlatlığı varsa bunlar arasında da bir hısımlık söz konusu olmamaktadır (İmre ve Erman:2014:34).

Bu durumda, evlat edinenin sonradan bir çocuğu dünyaya gelirse evlatlık bu çocukla aynı miktarda miras hakkına sahip olur. Evlatlık miras bırakandan önce ölürse onun

altsoyu, kök içinde halefiyet esasına göre, evlatlığın yerine geçmekte; daha önce ölen evlatlığın altsoyu yoksa miras, miras bırakanın hısımlarına geçmektedir (İmre ve Erman.,2014:34).

2.2.2. İkinci Zümredeki Mirasçılar

İkinci zümre mirasçıları, ölenin ana, babası ve onların altsoy hısımlarıdır. Buradaki hısımlar; ana, baba, kardeşler, yeğenler, yeğen çocukları, torunları ve devamından oluşur. Bunların yasal mirasçı olabilmeleri, birinci zümreden hiçbir mirasçının bulunmaması şartına bağlıdır (İmre ve Erman.,2014:24).

İkinci zümre mirasçılığı terekeyi her zaman ikiye bölmektedir. Bunun nedeni, miras bırakanın ana ve babasının eşit hisseye sahip olmasıdır. Mirasın yarısı anaya, diğer yarısı da babaya aittir (İmre ve Erman.,2014:24).

Ana, baba ikinci zümrede birinci derece mirasçılardır. Bunlar hayattalarsa miras bırakanın kardeşleri yasal mirasçı olamazlar. Ana veya baba miras bırakandan önce ölmüş bulunuyorsa bunun altsoyu (yani miras bırakanın kardeşleri) onun yerine geçmektedir. Burada da kök içinde halefiyet esası uygulanır ve miras bırakandan önce ölen kardeşler, yeğenler ve yeğen çocukları hakkında da aynı esas geçerlidir, bunların yerine halefiyet yolu ile altsoyları geçer. Örneğin, ana miras bırakandan önce ölmüşse onun payı çocuklarına geçmektedir. Ana gibi, kardeş de miras bırakandan önce ölmüşse bunun hissesi de kendi alt soyuna (miras bırakanın yeğenlerine) geçer. Yeğen de miras bırakandan önce ölmüşse onun hissesi de kendi çocuklarına geçmektedir (İmre ve Erman.,2014:24-25).

2.2.3. Üçüncü Zümredeki Mirasçılar

Bu zümre; büyükanaların, büyükbabaların ve bunların altsoyunu (yani amca, dayı, hala, teyze ve bunların altsoyu “kuzen ve kuzinleri”) zümresini içine almaktadır (TMK.m.497). Üçüncü zümre hısımlarının mirasçı olabilmeleri için, birinci ve ikinci zümrelerde mirasçı bulunmaması gerekir (İmre ve Erman., 2014:27).

Büyükanne ve büyükbabaların miktarı dördtür. Burada annenin ana ve babası ile babanın ana ve babası vardır. Bunlar eşit miras hakkına sahiptirler. Bu nedenle, üçüncü zümre mirasçılığın söz konusu olduğu durumlarda, mirasın dörde bölünmesi gerekir. Bunlardan her biri dörtte bir pay almaktadırlar (İmren ve Erman., 2014:27).

Bu dört asıldan biri miras bırakandan önce ölmüşse kök içinde halefiyet esası gereğince altsoyu onun yerini alır; yani miras bırakanın amcası, halası veya dayısı, teyzesi yasal mirasçı olmaktadır. Amca, hala, dayı, teyzenin miras bırakandan önce ölmesi halinde de bunların altsoyu (kuzen ve kuzinler yani amca, dayı, hala, teyzenin çocuk ve torunları) yasal mirasçı olmaktadır. Ancak; sağ kalan eş, üçüncü zümrede ki büyük analar, büyükbabalar ve onların çocukları dışındaki hısımları miras dışı bırakmaktadır. (TMK.m.499). Bu nedenle, üçüncü zümrede kök içi halefiyet esası mirasçılar arasında sağ kalan eşin bulunmaması halinde uygulama alanı olmaktadır. (İmre ve Erman., 2014:27).

Miras bırakandan önce ölen büyük ana ve büyükbabalardan birinin altsoy hısımları yoksa onun payı aynı tarafta yandaki mirasçıya geçer. Örneğin, babaanne miras bırakandan önce ölmüşse ve altsoyu da yoksa onun payı babanın babasına geçer. Aynı olayda, babaanneden başka babanın babası da miras bırakandan önce ölmüşse ve bunun da altsoyu yoksa bütün miras diğer taraf, yani ananın ana ve babasına geçer (İmre ve Erman., 2014:28).

4721 sayılı Medeni Kanun'un 497. maddesi gereğince altsoyu ve ana babaları ile onların alt soyunun bulunmaması durumunda, miras bırakanın mirasçıları onların büyük ana ve büyükbabalarıdır. Bu nedenle, üçüncü zümre usulünde tereke dört paya bölünmektedir. Ancak, üçüncü zümrede, terekenin tutarının hesaplanması mirasçının tek başına olup olmasına bağlı olarak değişmektedir.

2.3. ZÜMRE USULÜNÜN GENEL ESASLARI

Yakın zümre uzaktaki zümreyi miras dışı bırakmaktadır. Mirasın, bir diğer zümreye geçebilmesi için o zümrenin içinde hiçbir mirasçının olmaması gerekir. Birinci zümrede mirasçı bir kişi bile olursa ikinci zümrede bulunan hiç kimse mirastan pay

alamayacaktır. Birinci zümrede tek bir mirasçı bile kalmamış ise o zaman ikinci zümrede olan kişiler yasal mirasçı olabilirler. Burada, zümre içerisinde yer almak için mirası reddetmemiş olmak gerekmektedir.

Üçüncü zümrede yer alan kan hısımlarının mirasçı olabilmesi için ise ikinci zümrede de mirasçı bulunmaması gerekir. Örneğin; miras bırakanın kardeşi (ikinci zümre) hayatta ise amcası, dayısı, teyzesi veya halası (üçüncü zümre) yasal mirasçı olamamaktadır (Serozan ve Engin., 2014:182).

Zümre içinde bulunan tabakalarda miras bırakana en yakın olan kişi mirasçı olur. Yani, miras bırakana yakın olan kişi kendi altsoyunu miras dışında bırakır. Mesela, miras bırakanın çocuğu hayatta ise torunu mirasçı olamaz. Bir başka örnek, miras bırakanın altsoyu yok ise miras ana ve babasına kalır; ana ve babası sağ olduğu için miras bırakanın kardeşlerine miras kalmaz.

Miras bırakandan önce ölüp de altsoy bırakmayan mirasçının miras payı, aynı zümre içinde bulunan diğer mirasçılara, yani yanındaki mirasçılara, eşit olarak intikal etmektedir.

2.4. YASAL MİRASÇILAR

Mirasçılık sıfatını miras bırakanın arzusuna dayanarak değil de doğrudan bir kanun hükmüne dayanarak kazanan kimselere yasal (kanuni) mirasçılar denilmektedir (Serozan ve Engin., 2014:175).

Kanuni mirasçılar kan hısımları, evlatlık, sağ kalan eş ve devletten (hazine) oluşmaktadır. (<http://www.sagioglu.av.tr/kanuni-mirascilik-ve-miras-paylaricn346.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

2.4.1. Kan Hısımlarının Mirasçılığı

Baba yönünden evlilik dışı çocuğun mirasçı olabilmesi için iki şart vardır: Birincisi, çocuk evlilik dışı doğmalıdır. İkincisi, çocuk ile baba arasında soy bağı kurulmalıdır.

Evlilik dışında doğmuş ve soybağı, tanıma veya hakim hükmüyle kurulmuş olanlar, baba yönünden evlilik içi hısımlar gibi mirasçı olmaktadır (TMK.m498) (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

2.4.2. Evlatlığın Mirasçılığı

Evlatlık ve altsoyu, evlat edinene kan hısımlı gibi mirasçı olurlar. Evlatlığın kendi ailesindeki mirasçılığı da devam eder (TMK.m.500). Evlat edinen ve hısımları, evlatlığa mirasçı olmazlar (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014). Örneğin, bir kişi birden fazla kişiyi evlat edinirse evlat edinilen kişiler arasında da kardeşlik bağı oluşmamaktadır.

Bu durumda, evlatlığın çifte miras hakkı vardır; çünkü evlatlık asıl ailesine karşı mirasçı olabilirken evlat edinenin de mirasçısı olabilmektedir.

2.4.3. Sağ Kalan Eşin Miras Hakkı

Sağ kalan eşin miras alabilmesi için, miras bırakanın ölümü anında onunla evlilik bağının mevcut olması ve bu bağın sona ermemiş olması gerekir. Boşanmış eş miras alamaz. Ancak, sadece boşanma davası açılmış olması mirasa engel değildir. Boşanma davası kesinleşmeden eşlerden birisi ölse sağ kalan eş, yine mirasçı olmaktadır. Çünkü boşanma davası ölümle düşmektedir. Ancak, boşanma sebebi cana kast ise bu, eşin mirasçılığına engel olmaktadır (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

“Ayrılık” kararından dolayı ayrı yaşadıkları dönem içinde ölen eşe, diğeri mirasçı olur. Butlan davası devam ederken ölen eşe, diğeri mirasçı olabilmektedir (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Sağ kalan eş, birlikte bulunduğu zümreye göre miras bırakana aşağıdaki oranlarda mirasçı olabilmektedir (<http://www.melihsaatci.av.tr/tr/mirascilik-sirasi> Erişim Tarihi:19.10.2014).

- a) Miras bırakanın alt soyu ile birlikte mirasçı olursa mirasın dörtte birini($1/4$) alır.
1. zümre mirasçılarına $3/4$ hisse kalır.
- b) Miras bırakanın ana ve baba zümresi ile birlikte mirasçı olursa mirasın yarısını ($1/2$) alır. 2. zümre mirasçılarına ($1/2$) hisse kalır.
- c) Miras bırakanın büyükana ve büyükbabaları ve onların çocukları ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte üçünü ($3/4$) alır. Derece başları ve çocuklarına $1/4$ hisse kalır.

Bunlardan da yoksun ise mirasın tamamı eşe kalmaktadır.

2.4.4. Devletin (Hazinenin) Mirasçılığı

Medeni Kanun'un 448. maddesi, devletin kanuni mirasçılığını açıklamaktadır. Bu hükme göre, mirasçı bırakmadan vefat eden bir kişinin tüm mirası devlete kalmaktadır. Bu düzenleme, 3678 sayılı Kanun ile getirilmiştir. Eski hüküm, "Mirasçı bırakmaksızın vefat eden kimsenin mirası, büyükbabalar ve büyükanaların baba ve anaları ile erkek ve kız kardeşlerinin intifa hakkı baki kalmak üzere, Devlet'e intikal eder." şeklindedir. Diğer mirasçılardan Devlet'in farkı, mirasçılar mirası kabul etmekle (reddetmemekle) mirasın borçlarından dolayı şahsen (şahsi mal varlığı ile) sorumlu iken, devlet borçlulara karşı yalnızca miras bırakanın terekesi kadar sorumludur. Önemli bir başka konu da hayatta bulunan tüm kanuni mirasçıların mirası reddetmesi halinde, terekenin devlete intikal edip etmeyeceğidir. Bu durumda, tereke devlete intikal etmeyip resmi tasfiyeye tabi olmakta ve mirasın borçları ödendikten sonra ortada bir şey kalıyorsa mirasçılara paylaştırılması şeklinde hareket edilmektedir. Resmi tasfiye sonucunda kalan pay açısından mirasçılar sanki mirası reddetmemiş bir durum içine girmekte, yani ortada bir şey kalmışsa mirasçı olmaktadırlar (<http://www.sagiroglu.av.tr/kanuni-mirascilik-ve-miras-paylari-cn346.html> Erişim Tarihi:19.10.2014). Sonuç olarak Medeni Kanun'a göre, vefat eden bir kişinin mirasçısı yok ise o zaman Devlet kanunen mirasçı olmaktadır

2.4.5. Saklı Paylı Mirasçılar ve Hisse Oranı

Saklı Paylı (Mahfuz Hisseli) mirasçılar, miras bırakanın altsoyu, baba ve anası, kardeşleri ve eşidir (TMK m: 505). Saklı paylar, miras bırakanın ölümüne bağlı bir tasarrufla ortadan kaldırılması mümkün olmayan kanuni miras payıdır (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014). Bu madde ile kişilerin mal ve mülk edinme hakkı korunmaktadır.

Altsoy için yasal miras payının yarısı (1/2), ana ve babadan her biri için yasal miras payının dörtte biri (1/4), kardeşlerden her biri için yasal miras payının sekizde biri (1/8), sağ kalan eş için, altsoy veya ana ve baba zümresi ile birlikte, mirasçı olması halinde yasal miras payının tamamı (4/4), diğer hallerde yasal miras payının dörtte üçü (3/4) şeklinde intikale tabi tutulmaktadır (<http://www.gunes.av.tr/yasal-mirascilar-kimlerdir-yasal-mirascilarin-haklari.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

2.5. GAİPLİK MÜESSESESİ

Gaiplik; yitiklik, bir kimsenin ölümüne muhtemel gözle bakılabilecek bir durumda kaybolması veya uzun zamandan beri kendisinden haber alınamaması hali olarak tanımlanmıştır (Camkurt, 2011:237).

Ancak, bir kişinin gaipliğine karar verilebilmesi için; her şeyden önce kanunun öngördüğü olaylardan en az birinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Söz konusu olaylardan birincisi, “Ölüm tehlikesi içinde kaybolmak”tır. Örneğin; bazı yolcuların kurtulduğu savaş, uçak veya gemi kazaları, yüzmek için denize giren ve iyi yüzme bilen bir kişinin geri dönmemesi gibi durumlar gösterilebilir. Söz konusu olaylarda kişinin yaşıyor olması da mümkündür. Ancak, ölüm ihtimali yaşama ihtimaline nazaran daha güçlüdür (Ayan, 2009:198).

İkinci olay, “uzun zamandan beri haber alınamaması”dır. Haber alınamamanın kesintisiz olması gerekmektedir. Arada sırada haber alınmışsa da gaiplik kararı

verilemez. Bu açıdan, haberin kişinin kendisinden alınması gerekmez (Ayan, 2009:198). Günümüz koşullarında kişinin gaip olmadığını ileri sürecektir. 3. kişilerin gösterebileceği deliller de çok artmıştır. Örneğin; gaip sanılan kişi, kredi kartı, bankamatik, e-mail adresi vs. kullanıyorsa o kimsenin işlemleri dünyanın her yerinden izlenilebilir ve kişinin gaip olup olmadığı anlaşılmaktadır. Aynı şekilde bir kişinin sadece bulunduğu yerin bilinmemesi, mahkemece hakkında gaiplik kararı alınabilmesi için yeterli neden teşkil edememektedir (Rüzgaresen., 2012:1373).

Medeni Kanun'un 31. maddesine göre, "Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır." denilmektedir (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Medeni Kanun'un 32. maddesine göre, ölüm tehlikesi içinde kaybolan kişiler ile veya ölüm tehlikesi içinde kaybolmamış dahi olsa kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı onların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014). Aksi durumda başvuru yapılmaksızın hakim, diğer şartlar mevcut olsa bile kendiliğinden böyle bir karar vermemektedir.

Uzun süredir haber alınamama ifadesi Medeni Kanun'un 33.maddesinde açıklanmıştır. Madde uyarınca gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya ölüm tehlikesi yok ise kişiden son haber alındığı tarihten bu yana en az beş yıl geçmiş olması gerekmektedir. (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Kişiden yasal süreye rağmen haber alamayan yakınları gaiplik kararı alması için mahkemeye başvurmalıdır. Mahkeme hemen gaiplik kararı veremez. Öncelikle mahkeme tarafından, gaipliğine karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimseler, bilgi vermeleri için ilanla çağırılır. İlanda bilgi verecek kişilerin gelmesi için en az altı ay süre tanınmaktadır.

Medeni Kanun'un 35. maddesine göre, yapılan ilana rağmen kişiden haber alınmazsa mahkeme kaybolan kişinin gaipliğine karar verir. Kişinin gaipliğine karar

verilmesi ile kişinin yakınları, ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya son haberin alındığı günden başlayarak, geriye doğru mirasçılık haklarını kazanırlar.

Gaiplik kararı verildikten sonra, kişinin cesedi bulunursa aile kütüklerine ölüm kaydı işlenir. Gaipliğine karar verilecek kişinin, ilan süresi dolmadan ortaya çıkması, kendisinden haber alınması ya da öldüğü tarihin tespit edilmesi durumlarında gaiplik istemi düşmektedir (Camkurt,2011:238).

Ancak gaibin hak sahiplerinin, gaibin mallarını üzerlerine alabilmesi için teminat göstermeleri gerekir (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Gaibin mirası, ölüm halinde olduğu gibi mirasçılara hemen geçmez (Camkurt, 2011:238). Medeni Kanun'un 584. maddesine göre, gaibin mirasçıları veya mirasında hak sahibi olan kişiler, ileride ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine veya gaibin kendisine geri vereceklerine ilişkin güvence göstermek zorundadırlar. Bu güvence belirli bir süre için verilir. Güvence süresi, gaip, ölüm tehlikesi içinde kaybolmuş ise malların teslim tarihinden itibaren beş yıldır. Uzun zamandan beri haber alınamama nedeni ile gaiplikte ise gaipten son haber alınan tarihten başlayarak on beş yıldır. Ancak, bu süreler her halükarda gaibin yüz yaşına vardığı tarihle sınırlıdır (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014).

Bu durumda gaiplik kararı verilmiş bir kişinin mirasçıları veya mirasta hak sahibi olduğunu savunan kimseler, tereke malları paylaştırılmadan önce bu malları ileride ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine veya gaibin kendisine gaibin mallarını teslim almış olanlar aldıkları malları zilyetlik kuralları uyarınca geri iade edeceklerine dair güvence vermek zorundadırlar. Teminat gösterilmedikçe tereke malları ve değerler mirasçılara teslim edilmemektedir.

Bir kimsenin gaipliğine karar verilmesi ile eşi doğrudan doğruya dul sayılmamaktadır. Medeni Kanun'un 131. maddesine göre, gaipliğine karar verilen kişinin eşi, mahkemeden evliliğin feshine karar verilmesini de istemelidir. Gaipliğine karar verilen kişinin kocası veya karısı, mahkemeden evliliğin feshi kararı getirilmedikçe yeniden evlenemez (<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> Erişim Tarihi:19.10.2014). Gaipliğine karar verilen kişinin evlilik feshinin de aynı karar içinde

tamamlanmış olması gerekmektedir. Burada, mahkemenin gaiplik kararı yerine ortak mülkiyet yönetimi oluşturmaktadır. Mahkeme hem miras bırakanı hem de terekeyi koruma altına almış olacak, bu durumda mirasçılarında terekeden faydalanması sağlanmış olacaktır.

2.5.1. Gaipliğin Uluslararası Tanımı

Uluslararası hukukta gaiplik müessesesi, devletlerin toplum ve aile yapılarına uygun bir şekilde ele alınmış ve gaiplik tanımları yapılmıştır.

Fransız hukukuna göre gaiplik, nerede ikamet ettiği bilinmeyen, mevcudiyeti şüpheli kimsenin halidir. Code Civil Napolyon (md.112,a.43)’a göre ikametgahında bulunmayan ve varlığından bir süre haber alınamayan kimse gaiptir denilmektedir (Tüzün, 1955:258).

İtalyan Medeni Kanun’u 166. madde ile “Doğduğu, oturduğu yerde bulunmayan kimse gaiptir.” diye tanımlamıştır. TMK 155. madde de bu tarif teyit edilmiştir (Tüzün,1955:258).

Türkiye’de Medeni Kanun’un 32. maddesinde “Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir.” denilmektedir (Tüzün,1955:258).

Gaiplik müessesesi, yokluğun ispatına kadar olan şüpheli durumu açıklığa kavuşturmak için ve çözüm üretmek için düzenlenmiştir (Tüzün, 1955:258).

Türkler bakımından Medeni Kanun’un 31. maddesinde “Bir Türk hakkında ancak bir Türk mahkemesi gaiplik kararı verebilir.” ifadesi yer almaktadır.

2.5.2. Gaipliğin Hukuki Durumu

Gaiplik, bir kimsenin ortadan kaybolması ve cesedin bulunamaması nedeniyle ölmüş sayılmasıdır. Bunun en gerçek örneği, 17 Ağustos 1999 tarihinde meydana gelen

Marmara depreminde ölen kişilerin cesedleri kaybolması veya kayda geçmeksizin defnedilen kimselerdir. Ancak, 4481 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi gereğince "17.08.1999 veya 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremde ölenler ile bu depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak daha sonraki tarihlerde ölenlerin mirasçılarına veraset yoluyla intikal eden mallar, veraset ve intikal vergisinden müstesnadır." denilerek kalan mal varlığı için Veraset ve İntikal Vergisi aranılmamaktadır.

Aynı şekilde bir geminin batması veya uçağın düşmesi halinde gemide veya uçakta olduğu bilinen kimselerden haber alınamadığı gibi cesedinin de bulunmaması nedeniyle o kişinin ölmüş sayılması gaipliği ifade eden örneklerdir (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi: 20.10.2014).

Gaiplik ölüme karine olarak Medeni Kanun'un 31'inci maddesinde düzenlenmiştir. Madde metninde, " Bir kimse, ölümüne kesin gözle bakılmayı gerektiren durumlar içinde kaybolursa, cesedi bulunamamış olsa bile gerçekten ölmüş sayılır." diye tanımlanmaktadır (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi: 20.10.2014).

Bu madde hükmü, bir kimsenin ölümüne kesin gözüyle bakıldığı bir durum içinde kaybolması ve cesedin bulunamamış olması halini, kişinin öldüğüne dair yasal bir belirti olarak kabul etmektedir. Ayrıca, Medeni Kanun 32. maddede ise, "Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir." denilmektedir.<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi: 20.10.2014).

Bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde kaybolması halinde mirasçısı olan kimseler tarafından, yetkili sulh mahkemesine müracaatla, kaybolan kimse hakkında gaiplik kararı verilmesi istenebilecektir. Böyle bir talepte bulunabilmek için, ölüm tehlikesinden itibaren en az bir yıl geçmiş olması gerekir. Eğer gaipten haber alınabilmişse bu takdirde, en son haber alınma tarihinden itibaren beş yıl bir sürenin geçmiş olması gerekir. Hakim, gaipliğine karar verilecek kişi hakkında bilgisi bulunan kimseleri, belirli bir sürede bilgi vermeleri için usulüne göre yapılan ilanla çağırır. Gaip

olan kimseden haber alınırsa veya kendisi çıkıp gelirse gaiplik talebi hükümsüz kalmaktadır.

2.6. GAİBİN ZUHURU

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde gaip mirasçının zuhuru ve gaip murisin zuhuru şeklinde iki başlık olarak tanımlanmaktadır.

2.6.1. Gaip Mirasçının Ortaya Çıkması

Hakkında gaiplik kararı verilen mirasçının kendisine düşen miras hissesinin diğer mirasçılar tarafından sahiplenilmiş olması ve gaip mirasçının ortaya çıkması halinde, daha önce diğer mirasçılar için tahakkuk eden vergilerin düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltmenin yapılabilmesi için ortaya çıkan mirasçının, mirastan kendi payına düşeni dava yoluyla alması gerekir (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi:20.10.2014). Zaman ve mal kaybını önlemek için miras belgesi ve mirasın iptali belgeleri noterlerden de alınabilmektedir.

Zuhur eden mirasçının, mahkeme kararına istinaden kazandığı miras üzerine beyanname vermesi durumunda, vergi idaresinin bu beyannameyi kabul edebileceği veya idari işlemler sonucunda saptanacak matrah üzerine verginin düzeltileceği ifade edilmektedir. Doğrusu, idari soruşturmada sadece ortaya çıkan mirasçının miras hakkını devletten alması halinde yapılmalıdır. Çünkü mirasçının ortaya çıkması ve kendisine düşen mirası alması demek, terekenin daha önce diğer mirasçılar tarafından beyan edilmiş olmayı gerektirdiği anlamına gelmektedir. (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi:20.10.2014).

Dolayısıyla mevcut tereke üzerinden idarece matrah saptanması söz konusu olmamalıdır. Mirasçının hakkını dava yolu ile alması halinde, beyan edilen değerlerin doğruluğu için tahkikat ve ikinci tarhiyat idarece yapılmaktadır (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi:20.10.2014).

2.6.2. Gaip Murisin Ortaya Çıkması

Muris hakkında verilen gaiplik kararından sonra murisin ortaya çıkması halinde mirasçılar, öncelikle aldıkları tereke unsurlarını geri verirler. Murisin, gaiplik kararından çok sonra ortaya çıkması durumunda mirasçılar, gaip kişiden kalan mirası çeşitli şekillerde harcamış ve geri veremeyecek durumda iseler, bu takdirde mirasçıların vermiş oldukları teminatı, zuhur eden muris gaipliğinin hükümsüzlüğü kararıyla iktisap etmektedir.(<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf>

Erişim Tarihi:20.10.2014).

Mirasçıların, gaiplik kararını takiben intikal eden tereke için ödedikleri vergileri geri alabilmeleri mümkündür. Ancak, bunun için gaibin nüfus kayıtlarında öldüğüne dair kaydın işlenmesi gerekmektedir. Bu husus, gaip murisin terekesini geri alabilmesi için gerekli bir işlemdir. Dolayısıyla yaşadığı hakkında kaydı bulunan ehliyetli kişi serveti kullanma hakkına sahip olmaktadır. (<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> Erişim Tarihi:20.10.2014).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE’DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI, DEĞERLENDİRİLMESİ, KARŞILAŞILAN SORUNLARI

3.1. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ’NİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Veraset ve İntikal Vergisi Kanun’unun 2’ inci maddesinde kullanılan deyimler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.1. Kişi Kavramı

Kişi deyimini, kanunda aksi bir hüküm olmadıkça gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlamaktadır.

Kişi, eski Türk dillerinde “insanı” tarif eder. Çağdaş hukuk sistemlerinde her insan gerçek kişidir. Gerçek kişi, çocuğun sağ ve tam olarak doğumu ile başlamakta ve ölümü ile son bulmaktadır. Her insanın bir hak yeteneği vardır. Böylelikle, bütün insanlar hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara eşit haklarda sahiptirler.

Tüzel kişi ise, bağımsız bir kişilik oluşturmak üzere başlı başına bir varlığı, kendine özgü bir amacı bulunan ve yasanın koymuş olduğu biçim ve koşullara uygun olarak kurulan örgütlü insan ya da mal topluluğudur (Baydemir, 2011:27).

3.1.2. Mal Kavramı

Mal deyimini, mülkiyete konu olabilen menkul (taşınabilir) ve gayrimenkul (taşınmaz) şeylerle mal varlığına girebilen diğer bütün haklar ve alacaklardır. Mal varlığının adı ölümde tereke olur ve miras bırakanın mal varlığını gösterir. Bu nedenle, uygulamada

miras ile tereke aynı anlamda kullanılmaktadır. Sözlük anlamında ise mal, bir kişinin ya da bir tüzel kişiliğin sahibi bulunduğu taşınır ya da taşınmaz malların tümünün genel adıdır (Baydemir, 2011:28).

Taşınır mallar, değer ve özellikleri bozulmaksızın bir yerden bir yere taşınabilen mallardır. Örneğin; masa, sandalye, dolap gibi mobilya, televizyon, kitap, kalem vb. mallar taşınır mallardır. Taşınmaz mallar ise bir yerden bir yere götürülemeyen, yerinde duran, taşınması mümkün olmayan mallardır. Bunlar; ev, arsa, bağ, bağçe, tarla vb. mallar taşınmaz mallardır (Baydemir:2011:28).

Taşınır ya da taşınmaz olsun nesnel bir hakka konu olabilen mallara maddi mallar denir. Düşünsel çalışma ve yaratıcılığın sonucu olarak ortaya çıkan mallara ise maddi olmayan mallar denilmektedir (Baydemir,2011:28-29). Maddi olmayan varlıklara; fikir ve sanat eserleri, ticari firmaların marka ve logosu, teknikte ve sanayide yapılan yeni buluşları örnek verebiliriz.

Yasadaki “mal” deyimini geniş anlamda servet kavramını anlatmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi’nin konusuna giren mallar; miras yoluyla edinilen mallar, bağış yoluyla edinilen mallar ve şans oyunlarında kazanılan ödüller olarak sıralanabilir (Baydemir, 2011:29).

3.1.3. Veraset Kavramı

Veraset, miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı tasarruflardır (Baydemir, 2011:39). Diğer bir ifadeyle veraset, terekenin mirasçılara intikal etmesidir (Ortaç, 2002:218). Veraset kavramı sözlükte, mirasta hak sahibi olma olarak tanımlanmaktadır (Baydemir,2011:39). Veraset kelimesi mirasçılık olarak da kullanılabilir.

Miras; bir kişinin ölümü ile mirasçılara geçecek mal, hak, borç ve hukuksal durumlardır. Mirasa konu olan tüm mal ve haklar ile borçlar mirasçının mirasını oluşturur. Miras, miras bırakanın ölümüyle mal varlığının tamamı için miras bırakanın yerleşim yerinde açılır. Mirasın açılması için ölüm ya da ölüme benzer bir durumun (ölüm karinesi ya da yitklik kararı gibi) gerçekleşmesidir (Baydemir, 2011:39).

Miras bırakanın ölümünde mirasçılara bütün olarak geçen mal varlığı “Tereke” adını almaktadır. Tereke, miras bırakanın mal varlığını anlatır. Başka bir ifadeyle, miras bırakanın tüm mallarını, alacaklarını, haklarını ve borçlarını kapsar (Baydemir, 2011:40).

Öncelikle, mirasa konu olan mal, hak ve alacaklar mirasçılara geçecek mal ve haklardan oluşmalıdır. Örneğin; miras bırakanın kişiliğiyle ilgili haklar devir ve temlik edilemez ve dolayısıyla mirasçılara da geçmez. Borçlar ise, olumsuz bir tereke ögesi olarak net (safı) değerin saptanmasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınır (Baydemir, 2011:40).

Vasiyetname ise, on beş yaşını dolduran ve ayırt etme gücüne sahip olan ve ulaşması gerekli olmayan bir istenç açıklamasına dayanan ve miras bırakan tarafından ölünceye değin her zaman geri alınabilen biçimsel anlamdaki bir ölüme bağlı tasarruftur. Vasiyet, vasiyetname ile yapılır. Vasiyetname resmi vasiyetname, el yazılı vasiyetname, sözlü vasiyetname olarak üç biçimde yapılabilir.

Miras sözleşmesi, miras bırakanın mirasını ya da belirli malını birine bıraktığı ölüme bağlı tasarrufları kapsayan sözleşmedir. Miras sözleşmesi, tek yanlı ya da iki yanlı hukuksal durumdur. Miras sözleşmesinin geçerli olabilmesi için resmi vasiyetname biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Miras sözleşmesi, bütün ölüme bağlı tasarruflarda olduğu gibi, biçime bağlı bir sözleşmedir. Vasiyetten farklı olarak tek biçimi vardır, o da resmi vasiyetname biçimidir (Baydemir, 2011:42).

3.1.4. İvazsız İntikal Kavramı (Karşılıksız Geçiş)

Hukuki terim olan “ivaz” kelimesinin Türkçe de ki anlamı karşılıktır. Günlük yaşamda kullanılan anlamı bir şeyin verilmesi, yapılmasına bağlı olan maddi ve manevi değerdir. Karşılık genelde verme şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir malın, eşyanın karşılık sonucu el değiştirmesi olabileceği gibi, bu sonuç karşılıksız olarak da gerçekleşebilmektedir. Mesela, kişinin ölümü üzerine mirasçılara geçen mal varlığı karşılıksız mal intikalidir.

Bu durumda; ivazsız intikal kavramı, geçiş, bağışlama(hibe) yoluyla veya herhangi bir biçimde olan karşılıksız edinimlerdir. Karşılığında bir şey vermeden ya da bir şey yapmadan herhangi bir malın bir kişiden diğeri bir kişiye geçmesine karşılıksız geçiş denir (Baydemir, 2011:61).

İvaz, para ya da mal olabileceğı gibi bir hizmetin yapılması da olabilir. Karşılıksız geçişin kuralı, ekonomik gücünde artış olan kişinin bu artış için herhangi bir yüke girmemiş olmasıdır. Karşılıksız geçiş, yanlardan birisini yük altına sokup mal varlığının kısmen ya da tamamen azalması sonucunu doğurmakta ve diğeri kişinin mal varlığında karşılıksız bir artışa neden olmaktadır. Örneğın, yaşam sigortalarında kendisini sigorta ettiren kişinin ölümü halinde, mirasçılara ya da üçüncü kişilere sigorta kurumunca ödenecek tutarlar karşılıksız geçiş olarak kabul edilmektedir. Mirasçılara ödenen bedeller ise miras bırakana yakınlık derecelerine göre Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesindeki oranlara göre vergilendirilecektir (Baydemir, 2011:61-62).

3.2. VERGİNİN KONUSU

Karşılıksız intikal malların bir şahıstan başka bir şahsa; veraset yoluyla veya bağış, yarışma ve çekilişlerde kazanılan ödüller, spor-toto, milli piyango ikramiyelerinde olduğı gibi ivazsız olarak geçmesi verginin konusuna girmektedir. Dolayısıyla verginin konusunu karşılıksız intikaller oluşturmaktadır (Bilici,2014:188). Ancak, Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin tamamı, VİV'nin konusuna girmemektedir.(Öner, 2014:292).

Dolayısıyla, Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusuna malların hem ölüme bağılı olarak hem de sağlar arası bir tasarruf ile ivazsız intikalleri girmektedir (Öner,2014:286).

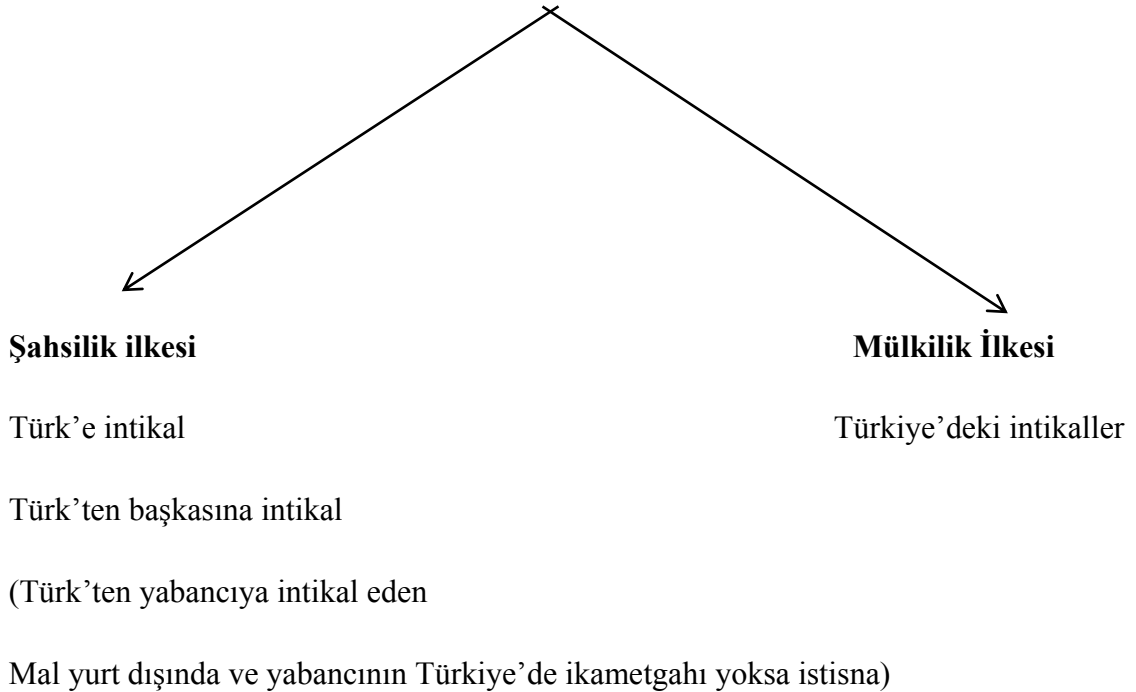
7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'nın 1. maddesine göre verginin konusu;Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız (karşılıksız) bir tarzda bir şahıstan diğeri bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Ayrıca, bu

şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan mal edinimleri de bu verginin konusuna girmektedir. Böylelikle vergi, veraset yoluyla el değiştiren servet ile ivazsız bir nitelikte elde edinilen servet öğeleri üzerinden alınmaktadır.

Karşılıksız intikallerin, hangi durumlarda verginin kapsamına gireceği VİV Kanunu'nun 1. maddesinde şahsilik ve mülkilik ilkelerine göre açıklanmıştır (Bilici, 2014:188-189).

- Türkiye'de bulunan malların bir kişiden diğer kişiye intikali (Mülkilik ilkesi.Türkiye'de intikal).
- Türk vatandaşlığında bulunan kişilere yabancı ülkelerde mal intikali (Şahsilik ilkesi.Türk vatandaşına intikal).
- Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait menkul ve gayrimenkul malların intikali (Şahsilik ilkesi. Türk vatandaşından intikal).

Şekil 1: Veraset ve İntikal Vergi'sinin şahsilik ve mülkilik ilkesine verginin konusuna göre intikal türleri,



Kaynak:(Bilici Nurettin 2014:189) Türk Vergi Sistemi

Tablo 2: Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi’nin Konusunda Giren İşlemler

Malın Ait Kişi (Miras Bırakan veya İvazsız Tasarrufu Yapan Kişi)	Malın Nerede Olduğu	Malın İntikal Ettiği Kişinin		Malın Vergi Konusuna Girip Girmediği
		Vatandaşlığı	İkametgah	
Türk Vatandaşı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye veya Yurtdışı	Girer
		Yabancı		
	Yurtdışı	Türk Vatandaşı	Türkiye	Girmez
		Yabancı	Yurtdışı	
Yabancı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye veya Yurt dışı	Girer
		Yabancı		
	Yurt Dışı	Türk Vatandaşı		Girmez
		Yabancı		

Kaynak: Türk Vergi Sistemi (Öner, 2014:287).

Bu durumda, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait (Türkiye içindeki ve dışındaki) malların veraset yoluyla veya diğer bir şekilde karşılıksız olarak diğer kişilere intikal hareketleri veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Ancak,

Türkiye uyruğundaki vatandaşların yurt dışındaki mallarının ivazsız bir şekilde, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan yabancı kişilere intikali durumu VİV konusuna girmemektedir. Türkiye Cumhuriyeti’ne tabi vatandaşların Türkiye’deki mallarının yabancı kişilere intikali ise VİV kapsamına alınmaktadır.

Öte yandan, Türkiye sınırları içinde bulunan malların ivazsız intikali uyruğuna bakılmaksızın vergileme kapsamına alınmaktadır. Örneğin, yabancı bir şahıstan tekrar yabancı bir şahsa Türkiye’de bulunan malın ivazsız intikali VİV tabidir.

Aynı şekilde Türkiye’de ikamet eden yabancı şahsa, Türk vatandaşından yabancı bir ülkede bulunan malının intikal etmesi durumunda yapılan bu kazandırma da veraset ve intikal vergisine tabidir.

3.3. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Veraset ve İntikal Vergisi’nde vergiyi doğuran olaylar: Ölüm yoluyla veraseten intikaller ya da sağlar arası veraset dışı ivazsız intikallerdir. Veraset yoluyla mal intikallerinde vergiyi doğuran olay, ölüm nedeniyle intikal eden mallarda, ölüm olayının vuku bulunduğu an iken; gaiplik nedeniyle kişiliğin sona erdiği durumlarda ise mahkemece gaipliğe karar verildiği andır (Yereli ve Uçar, 2014:60).

Veraset dışı yollarla (sağlar arası) ivazsız mal intikallerinde vergiyi doğuran olay ise, intikal konusu malın, menkul mal olması durumunda, bu malın fiziken teslim edilmesi diğer bir ifade ile mülkiyetin zilyetliği içerecek şekilde devredilmesi iken; intikal konusu mal gayrimenkul mal ya da tescile tabi bir hak ise ilgili sicile tescil edilmesi gerekmektedir (Yereli ve Uçar, 2014:60).

Veraset yoluyla ya da sağlar arası karşılıksız olarak gerçekleşen intikallerin, verginin konusuna girebilmesi için malın bulunduğu yerin Türkiye’de olması ya da karşılıksız(ivazsız) olarak mal edinenin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması gerekmektedir (Baydemir, 2011:20).

Öncelikle, Veraset ve İntikal Vergisi’nde vergiyi doğuran olay karşılıksız mal geçişine bağlıdır. Karşılıksız geçiş ya veraset yoluyla ya da veraset dışında herhangi bir

biçimde olabilir. Örneğin; hibeler, yitiklik, piyangolar ve spor -toto ikramiyeleri olarak sıralanabilir. Ancak, Milli Piyango Kurumu tarafından düzenlenen çekilişler sonucu kazanılan ikramiyelerin tamamı Veraset ve İntikal Vergisi'nden istisna tutulmuştur (Baydemir, 2011:21).

3.4. VERGİNİN MÜKELLEFİ

VİVK 5.maddesine göre verginin mükellefi, veraset yoluyla veya sağlar arası bir tasarruf ile ivazsız bir biçimde mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Veraset yoluyla intikallerde mükellef, kanuni mirasçılar ile varsa atanmış mirasçılardır (Öner, 2014:288).

Gerçek kişiler insanlardır. Türk Medeni Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde etmektedir. Tüzel kişiler ise birden çok gerçek kişinin belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için emek ve biriktirilmiş kazançlarını birleştirilmesi ile oluşan ortaklık durumudur. Tüzel kişiler ancak ölüme bağlı tasarruflarla mirasçı olabilirler.

Miras, miras bırakanın ölümü ile açılır. Miras bırakanın ölümü ile miras, mirasçılara kanunen bir bütün olarak intikal eder. Mirasçılar, miras bırakanın aynı haklarını, alacaklarını, diğer mal varlığı haklarını, taşınır ve taşınmaz üzerindeki zilyetlerini doğrudan doğruya kazanırlar ve miras bırakanın borçlarından sorumlu olmaktadır (Öner, 2014:288-289).

Kanuni mirasçılar ile miras bırakan tarafından atanmış mirasçılar, mirasçı olduklarını öğrendiği tarihten itibaren üç ay içinde mirası reddedilebilir. Mirasın reddi, sulh hukuk mahkemesine sözlü veya yazılı beyanla sunulur. Mirası reddetmemiş mirasçılar, veraset yoluyla kendilerine intikal eden mallar dolayısıyla VİV mükellefi olurlar ve miras bırakanın ödevlerini yerine getirirler. Her bir mirasçı, kendi miras payına isabet eden vergiyi ödemekle sorumludur. Miras bırakan hangi tarihte ölmüşse mirasçılık belgesi o tarihteki kanun hükümleri esas alınarak düzenlenir (Öner, 2014:289).

Bağış, hediye ve ikramiye gibi sağlar arası ivazsız intikallerde vergi mükellefi, lehine ivazsız intikal yapan kişidir. Örneğin bir kişi, eşi ve çocukları dahil herhangi bir kişiye para, motorlu taşıt veya gayrimenkul bağışlarsa, VİV mükellefi bağıştan yararlanan eş, çocuklar ve üçüncü kişi olur. Bir kuruluşun düzenlediği ikramiye çekilişinde veya spor toto, iddia gibi şans oyunlarında vergi mükellefi ikramiyeyi kazanan kişilerdir (Öner, 2014:289).

Bu durumda, 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyeler üzerinden kesilen vergilerin, sorumlu kişiler, çekiliş ve yarışmayı düzenleyen ilgili kurumlarca beyan edilmesi gerekmektedir.

3.5. MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI

Vergi hukukunda yükümlülüğün başlangıcı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nde mükellefiyetin başlaması, 20. madde ile düzenlenmiştir.

Söz konusu maddeye göre, mükellefiyetin başlangıcı aşağıdaki gibi açıklanmaktadır (Baydemir,2011:110):

- Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde,
- Beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda karşılıksız geçen malların vergi dairesince saptandığı tarihte,
- Terekenin yazılması (tahriri),defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarında mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte, başlayacaktır.

Maddenin (a) bendinde yükümlülüğün başlangıcı beyannamenin verilmesine bağlanmıştır.Yükümlülüğün başlaması ile VİV Yasası'nda öngörülen vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir (Baydemir,2011:111).

Maddenin (b) bendine, beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen durumlarda karşılıksız geçen malların vergi dairesince tespit edildiği tarihte veraset ve intikal vergisi yükümlüğü başlamaktadır (Baydemir,2011:111).

Maddenin (c) bendinde terekenin yazılması (tahriri) defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarında mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarih veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünün başlangıcı olarak kabul edilmiştir. Tasfiye, sözcük anlamı olarak arıtma, ayıklama, temizleme, hesabı kapatma anlamındadır (Baydemir, 2011:112)

Görüldüğü üzere, veraset ve intikal vergisinin yükümlülüğün başlaması, vergiyi doğuran olay olan veraset ya da karşılıksız geçişe konu olan malın mülkiyetinin geçişine bağlanmış, yükümlünün beyanı ya da vergi yönetiminin tespit edilmesi yoluyla olayın vergi dairesinin bilgisine girmiş olmasına bağlıdır. Bu verginin tahakkuk zaman aşımı, olayın vergi dairesince öğrenildiği takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak işlemeye başlayacaktır. Dolayısıyla, veraset ve intikal vergisinin yükümlüsünün de yükümlülüğün başlaması ile birlikte Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'nda öngörülen vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekmektedir (Baydemir, 2011:112).

3.6. MUAFİYET VE İSTİSNALAR

İster veraset yoluyla ister sağlar arası bağış ve benzeri yollarla meydana gelsin, kendisine ivazsız olarak mal intikal etmiş olan kişilerin bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla , vergi mükellefi olanlara intikal eden malların da tamamı vergiye tabi değildir. Kişilerin vergilendirilmesi, ancak istisna sınırları aşıldığı zaman söz konusu olur.

VİVK'nun 3. maddesine göre, bu vergiden muaf olanlar (<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014mirasyukumlulukrehberi.pdf> Erişim Tarihi 28.10.2014).sayfa 3(GİB,2014:3):

- Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamuya yararlı sayılan dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kuruluşlardan kurumlar vergisinden muaf olanlar,
- Yukarıda sayılanların dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamu yararı için; ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi alanlarda faaliyette bulunmak nedeniyle kurulan kuruluşlar;
- Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar¹ ve konsoloslari (fahri konsoloslari hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin uyuğunda bulunan memurlari ve Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler ve sayılanların aile bireyleri, Veraset ve İntikal Vergisi’nden muaf tır.

Ancak diplomat muafliğı, karşılıklı olma koşuluna bağılı olarak uygulanmaktadır (Edizdoğan ve Özker ,2003:295).

İstisna bir vergi konusunun taşıdığı özellikler nedeniyle vergi dışına çıkarılmayı ifade eder. Bu nedenle, istisnanın belirlenmesinde mükelleflerin kişisel durumları önemli olmaz.

VİVK’nun 4. maddesinde kanun yönünden getirilen istisnalar aşğıdaki gibi belirtilmiştir (GİB, 2014:3-4).

- Miras bırakanın, veraset yoluyla intikal eden ev eşyası, giyecek, saat gibi şahsi eşyaları, aile hatırası olarak saklanan ve korunan tablo, kılıç ve madalya gibi eşyalar,
- Veraset yoluyla intikal eden malların, evlatlıklar da dahil olmak üzere çocuklar ve eşten her birine düşen miras paylarının 146.306 TL’si, eşin yalnız başına (çocuk yoksa) mirasçı olması halinde ise kendisine isabet eden miras payının 292.791 TL’si,

¹ Maslahatgüzar: Bir büyükelçinin temsilcisi olarak bulunduğu ülke dışına çıkması durumunda veya o ülkeye gelmesinden önce ona vekalet eden diplomat, işğüder (TDK,<http://www.tdk.gov.tr/>),(Erişim Tarihi:12.12.2014).

- Örf ve adete göre verilmesi gelenek olmuş hediye, cihaz, yüz görümlüğü ve drahomalar (gayrimenkuller hariç)
- Bütün sadakalar,
- İvazsız suretle intikallerin (bağış, hediye, çekiliş gibi) 3.371.TL'si,
- Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Şans Oyunları
- Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 3.371 TL'si,

Örneğin, bir kişi 2014 yılında eşine 20.000 lira değerinde bir otomobil hediye ederse, eşin vergi matrahından istisna tutarı olan 3.371. lira indirilecek ve kalan 16.629 lira üzerinden artan oranlı vergi tarifesine (%5-15) göre vergilendirilecektir (Öner, 2014:291).

Ayrıca, spor toto oynayan bir kişi 2014 yılında yapılan çekilişte 5.000 lira kazanırsa, 3371 lirası vergiden istisna edilir ve kalan 1.629 liradan, talihliye ödeme sırasında %10 oranında 162.90 lira veraset ve intikal vergisi kesintisi yapılır (Öner, 2014:292).

Ancak Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin tamamı, tutarı ne olursa olsun, VİV' den istisna edilmiştir(Öner,2014:292).

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3' üncü maddesinin (a) ve (b) bentleri kapsamına giren kişilerin statüleri gereğince amaçları doğrultusunda usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar,
- Kamu idare ve müesseseleri ile 3569 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları

Aylıklarının Tevhit ve Teadülü Hakkındaki Kanun'a tabi müesseseler ve kamu menfaatine yararlı derneklerden ve emekli ve yardım sandıklarından veya bu mahiyetteki kurumlardan,

- Dul ve yetimlere bağlanan aylıklar ile bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri,
- Dul ve yetimlere verilen evlenme ikramiyeleri,

- Hizmet sürelerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler,
- Harp malulleri ile şehit yetimlerine tekel bey 'iyelerinden ödenen paralar,
- Savaşta veya görev gereği çıkan çatışmalarda, manevra ve eğitimlerde veya bunlarda aldığı yaralar sonucunda ölen subay, astsubay ve erlerin (jandarmalar dahil) ve yine görev sırasında ölen güvenlik mensuplarının çocukları ile eşlerine ve anne-babalarına intikal eden bütün malların değerleri toplamından, veraset yoluyla intikallerde eş ve çocuklara tanınan istisna tutarının bir katı,
- Borçlar Kanunu'nun 242'nci (11/1/2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 292 nci maddesi) maddesine göre rücu koşulu ile yapılan bağışlarda, bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde, bağışlayana rücu eden bağışlanmış mallar,

Malın eski sahibine kanunen geri dönüşünü ifade eden bu intikal VİV'den istisna tutulmuştur.

Örneğin, (A), (B)'ye 50.000 TL değerindeki bir binasını rücu şartına bağlı olarak bağışlamış ve bağışlamayı takiben (B),(A)'dan önce ölmüş olsun. (A)'nın (B)'ye yaptığı bağış VİV'sine tabi olması nedeniyle, (B) bağış sırasında vergiyi ödemiştir. Bu defa (B)'nin,(A)'dan önce ölmesi nedeniyle bina(A)'ya geri dönecektir. İşte binanın (A)'ya geri dönmesi nedeniyle vergi alınmayacaktır

(Şenyüz vd., 2014:353).

- Sağlar arasında ivazsız surette meydana gelen intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet² halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı sürece),
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar,

² Kuru Mülkiyet: İntikal eden maldan intifa (yararlanma) hakları başkasında kalmak koşuluyla mülkiyet hakkına sahip olunması halidir (Şenyüz vd,2014:353).

- Plaka sınırlaması uygulanan illerde, Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan ticari plaka sahiplerine dağıtılan paralar,
- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler,
- Genel b t  e dahil dairelerle katma b t  eli idareler b t  elerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar,
- 28/03/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları, vergiden istisnadır.

3.7. BEYANNAME VERİLECEĞİ YER

VİVK'nun 6.maddesine göre Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin verileceği yer;

- Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kimsenin ikametgahının bulunduğu ,
- Diğer suretle gerçekleşen intikallerde tasarrufu yapan kişinin ikametgahının bulunduğu,
- Muris veya tasarrufu yapan kişinin ikametgahı yabancı bir ülkede ise,Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu,
- Tasarrufu yapan tüzel kişiler ve diğer teşekküllerde merkezinin bulunduğu yerde olan vergi dairesine,
- Miras bırakan veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemişse veya Türkiye'de son ikametgahı tespit edilemiyorsa Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği yer vergi dairesi tarafından tarh olunur.

Bu durumda, veraset yoluyla intikallerde ölen kişinin yerleşim yerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesi yetkili vergi dairesi olacaktır. Türk Medeni Kanunu'nda yerleşim yeri tektir. Örneğin; Aydın'da ölen miras bırakanın İzmir, Balıkesir ve İstanbul'da karşılıksız geçişe, konu taşınmazları bulunsa, tarha yetkili vergi dairesi miras bırakanın

Aydın'daki yerleşim yerinin bulunduğu yerin vergi dairesi olacaktır. Bağış durumlarında da bağışlayanın yerleşim yeri olmaktadır (Baydemir,2011:115).

Beyanname mükellef veya vekili tarafından imzalanmalıdır. Müşterek imzalı tek beyanname olarak da verilebilir. Yurt dışında bulunan vatandaşlarımız beyannameleri yurt dışındaki konsolosluklara verebilmektedir. Beyannameler ilgili vergi dairelerine elden verilebileceği gibi taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir.

3.8. BEYANNAME VERME

Veraset ve intikal vergisi beyan esasına dayalı bir vergidir. Veraset yoluyla veya diğer şekillerde ivazsız olarak mal edinmiş olan gerçek ve tüzel kişiler bu mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermek zorundadır (Öner, 2014:292).

Ancak, vergiden muaf tutulmuş gerçek ya da tüzel kişiler tüm ivazsız iktisapları nedeniyle, ticari plaka satışından gelir elde eden kişiler bu iktisapları dolayısıyla beyanname vermezler (Öner, 2014:292).

Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'nın 7. maddesinin 1. fıkrası gereğince, veraset yoluyla ya da diğer biçimde karşılıksız mal edinenler, edindikleri malları, 5602 sayılı Yasa kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerden kesilen vergileri bir beyanname ile bildirmek zorundadırlar (Baydemir, 2011:119). Öte yandan, kazandıkları ikramiyelerden vergi kesintisi yapılanlar da, bu kesintinin nihai vergi olması nedeniyle, beyanname verme zorunluluğuna tabi değildir (Öner,2014:292).

Kendilerine veraset yoluyla veya ivazsız suretle intikal eden mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi düzenleyenler, beyannameyi ilgili vergi dairesine verirken intikal eden malların çeşidine göre aşağıdaki belgeleri beyannameye ekleyeceklerdir.

- Veraset ilamı (Mirasçılık belgesi),
- Vasiyetname, miras mukavelenamesi,
- Borç ve masraflara ait belgeler,
- Ticari bilanço ve gelir tablosu,

- Gayrimenkuller için, tapunun fotokopisi ve emlak vergisi değerini gösteren ilgili belediyeden alınmış bir belge,
- Araç için ruhsat fotokopisi
- Ölüm ve Mirasçılık Bildirim formunun; veraset ve intikal vergisinin tarha yetkili vergi dairelerinden alınıp bilgiler doldurultuktan sonra, ölenin son ikametgahının bağlı olduğu muhtarlığa tasdik ettirilmesi zorunludur. Ancak,2007 yılından itibaren vergi dairelerince ölenin T.C. kimlik numarası ile sorgulama yapılarak nüfus kayıt sisteminden de vefat eden kişinin son bulunduğu ikametgahını gösterir belge alınabilir. Artık bu belgenin muhtarlıktan alınması gerekmemektedir (Murisin Türkiye’deki son ikametgahı bilinmiyor ise söz konusu belge aranılmayacaktır.) (GİB,2014:8).

3.9. BEYANNAME VERME SÜRESİ

Vergi beyannamesi verme süreleri intikalın şekline ve mükelleflerin bulunduğu ülkeye göre farklılık göstermektedir. VİVK’nun 9. maddesinde beyanname verme süreleri açıklanmıştır.

Veraset yoluyla intikallere ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi;

- Ölüm Türkiye’de meydana gelmiş ise ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde,
- Ölüm Türkiye’de meydana gelmiş ve mükellefler yurt dışında bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,
- Ölüm yabancı ülkede meydana gelmiş mükellefler Türkiye’de bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,
- Ölüm yabancı bir ülkede meydana gelmiş ve mükellefler de ölenin bulunduğu memlekette bulunuyorsa ölüm tarihi takip eden dört ay içinde ,
- Ölüm yabancı bir ülkede meydana gelmiş ve mükellefler ölenin bulunduğu memleketin dışında başka bir yabancı ülkede bulunuyorsa ölüm tarihi takip eden sekiz ay içinde,

- Gaiplik durumda gaiplik kararının ölüm siciline işlediği tarihi takip eden bir ay içinde, verilir.
-

Miras bırakanın çeşitli şehirlerde birden çok gayrimenkulü veya vergiye tabi mal varlığı olması ya da mirasçıların farklı şehirlerde olmaları durumlarında beyanname aynı vergi dairesine verilir. Veraset yoluyla intikal eden mal istisna haddinin altında kalsa dahi beyanname verilmesi gerekmektedir (Öner,2014:293).

Veraset yoluyla intikallerde beyanname verme süreleri aşağıdaki tabloda açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 3: Ölüm Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Verme Süreleri

Murisin Öldüğü Yer	Ölüm Tarihinde Mükellefin Yerleşim Yeri	Beyanname Verme Zamanı
Türkiye	Türkiye	Ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde
	Yabancı Ülke	Ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde
Yabancı Ülke	Türkiye	Ölüm tarihini takip eden 6ay içinde
	Ölümün Gerçekleştiği Yabancı Ülke	Ölüm tarihini takip eden 4 ay içinde
	Ölümün Gerçekleştiği Yabancı Ülkeden Başka Bir Yabancı Ülke	Ölüm tarihini takip eden 8 ay içinde

Kaynak:(Şenyüz vd.,2014:357).

Yabancı ülkelerde bulunan mirasçılar beyannamelerini vergi dairesi yerine bu ülkelerdeki Türkiye konsolosluklarına verebilirler (Öner,2014:293).

3.9.1. Diğer İvazsız İntikallere İlişkin Beyanname Verme Süresi

Diğer ivazsız intikallerde;

- Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar,
- Diğer suretle malların hukuken iktisap edildiği tarihi izleyen bir ay içinde, beyanname verilir.

VUK 'nun 342. maddesine göre, Veraset ve İntikal Vergisi'nin beyanı için iki ek süre öngörülmüştür. Bu ek süreler içinde de beyanname verilebilir.

Bu süreler (Şenyüz vd.,2014:357):

Birinci süre; normal beyanname verme süresini takip eden onbeş günlük süre,

İkinci ek süre; birinci ek süreden sonra mükellefin kendisine beyana çağrılma yazısı tebliğ edilmek koşuluyla verilen on beş günlük süre, olarak belirtilmektedir. Mükellef normal sürelerde beyanname vermemiş olsa bile yukarıda belirtilen ek sürelerin herhangi birinin içinde beyanda bulunursa vergi ziyai cezası kesilmez (Şenyüz vd.,2014:357). Ayrıca gecikme faizi de hesaplanmaz. Mükelleflerin normal veya ek süreler içinde beyanname vermelerine rağmen bu beyanlarda beyan dışı kalan mallar bulunabilmektedir. Bunlar için dahi mükellefe idarece yazı ile süre verilmeden mükellefin kendiliğinden ek beyanda bulunması veya idarece yazıyla beyana çağrı yapılması üzerine verilen on beş günlük ikinci ek sürenin sonuna kadar ek beyanname vermesi halinde, tarh olunacak vergi üzerinden vergi ziyai cezası kesilmez. (Şenyüz vd.,2014:358).

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin birinci ek süreden sonra ikinci ek süreye ilişkin tebligat yapılmadan önce mükellefler tarafından verilmesi durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir (GİB,2014:8).

Beyannamenin idare (ilgili vergi dairesi müdürlüğü) tarafından tebligat yapılarak ikinci on beş günlük ek süre içinde verilmesi şeklinde, birinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Beyannamenin idare tarafından tebligat yapılarak ikinci on beş günlük süreden

sonra verilmesi veya hiç verilmemesi durumunda ise söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri gerektirdiğinden, birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir; bu ceza VUK'nun 336. maddesi uyarınca vergi ziyai cezası ile kıyaslanır ve miktar itibarıyla en ağır olan kullanılır. Usulsüzlük cezalarının her mükellef için ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir (GİB,2014:8).

3.10. VERGİNİN MATRAHI VE İLK TARHİYAT

Bir verginin hesaplanabilmesi için ilk olarak matrahının belirlenmesi gerekmektedir. Matrah, bir verginin miktarını belirtmek ve vergi tarhına temel olarak alınan değer şeklinde tanımlanmaktadır. Yani, üzerinden vergi alınan gelirdir (Baydemir, 2011:166). Veraset ve İntikal Vergisi'nde matrah, mükellefin hissesine düşen kısmın safi tutarıdır. Safi tutar, intikal eden malların gayrisafi değerinden VİV Kanunu'nun 12'nci maddesinde yer alan borç ve masrafların düşülmesinden sonra kalan tutardır. Eğer mükellef istisnaya tabi ise matrahtan istisna tutarında da düşülmesi gerekmektedir. Advalorem esaslı olan Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen değerleridir (Yereli ve Uçar. , 2014:64).

Veraset ve İntikal Vergisi'nde, vergi oranlarının uygulanacağı matrah, intikal eden malların saptanan değerlerinden, varsa bir kısım borçların ve yapılan giderlerin indirilmesinden sonra bulunacak miktardır. Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahı taşınır ve taşınmaz malların toplamından oluşmaktadır (Baydemir, 2011:167).

Mükellef tarafından verilen beyanname ile tarh olunan Veraset ve İntikal Vergisi'nde, önce mükellef tarafından beyan edilen matrah, sonra vergi idaresi tarafınca belirlenen matrah olmak üzere iki tane matrah vardır. Mükellef tarafından beyan edilen matrah üzerinden gerçekleştirilen tarhiyata ilk ya da ön tarhiyat, idarece mükellefin beyan ettiği servet unsurları dikkate alınarak gerçekleştirilen tarhiyata da nihai tarhiyat veya kesin tarhiyat adı verilmektedir. (Yereli ve Uçar, 2014:66).

VİV Kanunu'nun 10. maddesinde verginin matrahı ve ilk tarhiyata ilişkin açıklamalar ifade edilmiştir.

Mükellefler ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi konusuna giren malları aşağıda ifade edilen değerlendirme ölçülerinden faydalanılarak, belirtilmeyenler bakımından ise, VUK' nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3 bölümdeki esaslara³ göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. (Akman, 2011: 315).

Değerleme ölçüleri şunlardır (Akman, 2011:316):

- Ticari sermaye; bilanço usulüne göre defter tutanlarda ölüm tarihine denk gelen takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir.
- Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoysu esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler.
- İşletme esasına göre defter tutanlarla basit usule tabi olanlar da ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edebilirler.
- Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde VUK 'nun iktisadi işletmelere dahil kıymetli değerlendirme ile ilgili ikinci 2. bölümdeki esaslara⁴ göre tespit edilir.
- Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir.
- Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle⁵ değerlendirilir.
- Eşam; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine denk gelen üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle⁶ değerlendirilir.
- Tahvilat;⁷ VUK 'nun 266. maddesindeki hükümlere göre değerlendirilir.

³ Vergi Usul Kanunu'nun 261.maddesine göre değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri ve emsal bedel olarak yedi tane olarak açıklanmaktadır ve devamındaki maddelerde bu değerlendirme ölçülerinin tanımlamaları yapılmıştır.

⁴ Daha geniş bilgi için bnz: Vergi Usul Kanunu madde 269-290.

⁵ Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, Md.266).

⁶ İtibari Değer: Her tür senetle, pay senedi ve tahvilin üzerinde yazılı olan değerdir (Baydemir, 2011:160).

⁷ Tahvilat: Tahvil. Devletin 1 yıl, anonim ortaklıkların en az 2 yıl ve daha uzun vadeyle, ödünç para bulmak amacıyla, itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkartıkları borç senetleridir (http://www.turkborsa.net/bono_genelbilgi.php Erişim Tarihi: 12.12.2014).

- Yabancı paralar; borsa rayici⁸ ile; borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'na tespit edilecek kura göre belirlenir.
- Haklar, tescile tabi tüm hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir.
- Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki haklar (sınai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz.

Vergi idaresi, yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre tamamlanır.

İlk tarhiyatta dikkate alınmak üzere, mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerleme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), vergi ziyai cezasının yarısı ile birlikte alınır. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunan fark için ceza uygulanmaz. (Akman, 2011: 317).

%50'yi aşan kısmı üzerinden ceza kesilerek vergi tarhiyatı yapılır. Ceza ile ilgili örnek şöyle verilebilir (Şenyüz vd.,2014:359).

Muris (A)'nın ölümünü müteakip tek varisi oğlu (B) tarafından kanuni süresinde verilen veraset ve intikal vergisi beyanında, ön tarhiyata esas almak üzere hisse senetlerinin tutarı 190.000 TL beyan etmiştir. Bu hisse senetleri için aynı değerleme ölçülerine göre idarece tespit edilen değer 400.000 TL olup, (A)'nın sağlığında bulunan ve intikal eden

⁸ Borsa Rayici:Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına , gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan ekonomik değerlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir (Baydemir,2011:160).

20.000 TL senetli borcu bulunmaktadır. Mükellefe tarh edecek vergi ve ceza durumu aşağıdaki gibi olur. (Şenyüz vd.,2014:359).

	Değer	İndirilecek(borç+istisna)	Matrah(Lira)
Beyan Edilen	190.000	(20.000+146.306)=166.306	23.694
İdarece tespit edilen (Beyan edilmesi gereken)	400.000	(20.000+146.306)=166.306	233.694

Beyan edilmesi gereken matrah ile beyan edilen matrahlara göre vergiler ayrı bulunur. Her iki vergi arasında idarece tespit edilen lehine oluşan fark, yaratılan vergi ziyayı olarak kabul edilerek ikmalen tarh edilir, ayrıca bunun üzerinden VUK'un 344. maddesindeki esaslara göre bulunacak vergi ziyayı cezasının yarısı ceza olarak kesilir (Şenyüz vd.,2014:360).

3.10.1. İlk Tarhiyatın Tahakkuku

Veraset ve intikal vergisi uygulamasında, tahakkuk tarihi, beyana dayanan diğer vergilerden farklı olarak ödeme sürelerinin başlangıcı yönünden önem arz etmektedir. (Arıca ,2010:122).

Mükellefin ilk tarhiyatla ilgili verginin (Arıca, 2010:122),

- Beyannamenin elden alınmasını müteakip tahakkuk fişinin hemen düzenlenip “mükellef” nüshasının ilgiliye verildiği,
- Beyannamenin alınmasını takiben tahakkuk fişinin hemen düzenlenerek elden verilmesinin mümkün olmadığı ve beyanname posta ile gönderilmiş ise, vergi dairesince alındığı tarihten itibaren 15 günlük sürenin bittiği, gün tahakkuk eder.

Bununla birlikte, ilk tarhiyatın; beyannamenin vergi dairesince alınması takip eden on beş gün içerisinde de gerçekleştirilmediği durumlara, uygulamada sık sık rastlanmaktadır. İlk tarhiyat işleminde on beş günü aşan gecikmelerde, mükellefin ihmal ve mazeretinin olduğunu söylemek mümkündür (Arıca,2010:119).

3.10.2.Nihai Tarhiyat

İlk tarhiyattan sonra mükellefin beyan ettiği mal varlığı, vergi dairesi tarafından Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme ölçülerine göre yeniden değerlendirilerek kontrol edilir (Öner, 2014:294). Kontrol sonucunda, intikal eden mallardan veya haklardan bir kısmının beyannamede gösterilmediği veya bu mal ve hakların vergisinin noksan tahakkukunu gerektirecek şekilde miktarlarının noksan bildirildiği vergi dairesi tarafından maddi delillere dayanılarak tespit edilirse, eksik beyan edilmiş veya hiç beyan edilmemiş olan malların ve hakların değerleri üzerinden ikmalen vergi tarh olur (Karakoç, 1990:110).

Dolayısıyla idare bir yandan mükellefin beyan ettiği malları VUK'un değerlendirme hükümlerine göre, değerlemeye tabi tutar diğer taraftan değer takdirine ihtiyaç gösteren malları değerlerinin takdir edilmesi için takdir komisyonuna gönderilir. Bu şekilde bulunan değerler üzerinden kesin tarhiyat işlemi gerçekleştirilir (Şenyüz vd., 2014:359).

Tarhiyat sırasında, miras bırakanın belgeye dayalı borçları ile cenaze giderleri indirilir. Verginin hesabına esas vergi matrahı olarak, borçlar indirildikten sonra kalan safi tutar esas alınır (Öner,2014:294).

İlk tarhiyata esas alınan vergi matrahı, nihai tarhiyata esas alınan matrahtan düşük olursa aradaki farka ait vergi, vergi ziyaı cezasının yarısı ile birlikte mükelleften alınır. Ancak, gayrimenkullerin değerinde düşüklük olması halinde ceza istenmez (Öner, 2014:294). İlk tarhiyat işlemi sırasında vergi aslına bağlı herhangi bir ceza uygulaması söz konusu değilken kesin tarhiyatta (Vergi dairesince yapılan ikinci tarhiyat) sırasında ceza uygulaması da olanaklı olabilecektir (Baydemir, 2011:251).

Veraset ve intikal vergisinin konusu oluşturan mallar için, ilk tarhiyat ve nihai tarhiyat aşamalarında aşağıdaki tablodaki ölçülerden faydalanarak tarhiyatın şekline göre tespit edilmektedir.

Tablo:4 Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyattın Hesaplanması İçin
Gerekli Olan Değerleme Ölçüleri

Malın Cinsi	Veraset ve İntikal Vergisi Değerleme Ölçüsü (İlk Tarhiyat)	V.U.K. Değerleme Ölçüsü(İkinci Tarhiyat)
Gayrimenkul	Vergi Değeri(İşletmeye dahil olsun veya olmasın)	Vergi Değeri(İşletmeye dahil olsun veya olmasın)
Menkul mal ve gemiler	Rayiç bedel	Emsal Değer
Tahviller	İtibari Değer	Borsaya kayıtlı ise Borsa rayici,değilse Emsal Bedel
Yabancı Para	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayiçleri varsa buna göre, yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kurlara göre değerlendirilir.	Tedavülde bulunan yabancı paralar borsa rayiçleri varsa buna göre, yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kurlara göre değerlendirilir.
Haklar	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar ilk tarhiyatta nazara alınmaz	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar emsal bedel ⁹
Alacak ve Borçlar	Mukayyet (kayıtlı) değer ile dövizli olanlar Maliye Bakanlığı'nın Döviz alış kuru ile	Takdir Komisyonu takdir eder
Hisse senedi	Borsaya kayıtlı ise borsa rayici yoksa itibari değer	Borsada kayıtlı ise borsa rayici yoksa emsal bedel

Kaynak:Şenyüz vd, 2014:354-355)

⁹ Emsal Bedel: Gerçek değeri bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir malın satılması durumunda, ortalama fiyat, maliyet ya da takdir yöntemlerinden biri kullanılarak benzerlerine göre belirlenen değer (VUK,Md.267).

3.11. DEĞERLEME GÜNÜ, İNDİRİLEBİLECEK BORÇLAR, MASRAFLAR VE İHTİLAFLI BORÇLAR

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 11. maddesinde, bu vergiye konu olacak malların değerleme günü, miras yoluyla oluşan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle olan intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gün olarak açıklanmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesinde iktisap eden malların değerleri toplamından beyannamede gösterilmek üzere düşülecek boçlar ve masraflar tanımlanmıştır.

Bu masraf ve giderler aşağıdaki gibidir (Akman, 2011:317):

- Veraset yoluyla intikallerde murisin belgeye bağlanmış borçları ve vergi borçları indirilebilir.
- İvazsız suretle iktisaplarda, intikal eden mala ait borçlar ve vergi borçları indirilebilir. Ancak, hibe eden hibe ettiği mala ait borçları kendi üzerine almış ve bu şekilde taahhüt etmiş ise söz konusu borçlar dikkate alınmaz (Yereli ve Uçar, 2014:66).
- T.C. uyruğunda bulunan kişilere ait mallardan yabancı ülkelerde bulunanlara ait borçlar ve bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri indirilebilir. Ancak, indirim yapabilmek için borçların belgeye dayalı olması şarttır; borçlar ile mallar için ödenen veraset ve intikal vergilerinin toplamı, malların değerini geçemez (Yereli ve Uçar, 2014:66).
- Miras bırakanın cenaze giderleri, ölüm olayının duyurulması için mirasçılarca gazeteye verilen ilan giderleri,

Bu borç ve masrafların matrahının tespit edilmesinde indirim konusu yapılabilmesi için, mükelleflerin bunları beyannamenin ilgili bölümünde göstermeleri ve bunlara ilişkin geçerli belgeleri beyannameye eklemeleri gerekmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun “İhtilaflı Borçlar” başlıklı 13’üncü maddesine göre, ölen kişinin hayatta iken mahkemeye veya icra dairesine intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilir. Ancak, tahsilleri icra

daairesine veya mahkemenin vereceği kesin karar veya hüküm neticesine göre tecil olunur. Ancak, tecil her ne suretle olursa olsun hiçbir zaman on seneden fazla devam etmez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava durumlarını bir dilekçe ile vergi daairesine bildirmek zorundadırlar. Aksi halde, tecil edilen vergi derhal tahsil edilir. Tecil süresinden sonra davalar sonuçlanacak olursa mükelleflerin müracaat etmeleri üzerine fazla alınan vergi iade edilir(Yereli ve Uçar,2014:66).

Miras bırakanın ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzenini koyan mevzuata göre, kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme ba lanılmı  olan gayri menkullere ait vergiler de aynı şekilde tecil olunur. Vergilerin tahsili halinde, gecikme zammı yüzde elli noksan olarak uygulanır (Yereli ve Uçar, 2014:66).

3.12. VERGİNİN TARHI VE NİSPETLER

Veraset ve  ntikal Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre vergi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur.

Veraset ve  ntikal Vergisi'nin oranı, 7338 sayılı Kanun'un 16. maddesinde belirlenmiştir.

2014 yılı için vergi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Tablo 5: 2014 Veraset Ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah(Dilimler)	Vergi Oranı %		
	Veraset Yoluyla İntikaller	Veraset Dışı İvazsız İntikaller	
		Anne, Baba, Eş ve Evlatlık Hariç Çocuklardan Olan İntikaller	İvazsız İntikallerde
İlk 190.0000.TL için	1	5	10
Sonra gelen 440.000TL için	3	7,5	15
Sonra gelen 970.000TL için	5	10	20
Sonra gelen 1.800.000TL için	7	12,5	25
Matrahın bölümü için 3.400.000 TL'yi aşan bölümü için	10	15	30

Kaynak: (Şenyüz vd.,2014:358).

Bir şahsa; ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlık edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergide, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır.

Örneğin, vefat eden kişinin 400.000 TL miras bıraktığı, iki çocuğu bulunduğu varsayıldığında, her çocuk kendine kalan miras payından 146.306 TL istisna düşüldükten sonra kalan tutar veraset ve intikal vergisi matrahı kabul edilip tarife oranına göre vergilendirilecektir (GİB, 2014:10).

Her bir çocuğun miras payı %50 (200.000TL) olduğundan birisinin matrahı:

$200.000 - 146.306 = 53.694$ TL olacaktır.

Ödenecek vergi: $53.694 \cdot \%1 = 536,94$ TL olacaktır.

Diğer mirasçının vergisi de bu tutar olacağından toplam 1.073,88TL olacaktır.

Bu tutar Mayıs ve Kasım aylarında altı eşit taksitte ödenecektir.

İlk taksit 178,98 TL olarak ödenecektir.

Ancak veraset yoluyla değil de şahsa; ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde, vergide ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanacağından yukarıdaki örnekteki duruma göre her mirasçı için hesaplanacak vergi şu şekilde olacaktır:

İstisna tutarı 3.371. TL'dir.

Matrah $200.000 - 3.371 = 196.629$ TL'dir. Matrah artan orana tabi tutulduğunda, ödenecek vergi şu şekilde hesap edilecektir.

$190.000 \cdot \%5$ (Normal oran %10) = 9.500TL

$6.629 \cdot \%7,5$ (Normal oran %15) = 497,17 TL

$9.500 + 497,17 = 9.997,17$ TL Mayıs ve Kasım aylarında altı eşit taksitte ödenecektir.

İlk taksit 1.666,19 TL olarak ödenecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesinde, veraset intikallere ve ivazsız intikallere farklı oranların uygulandığı bir tarife benimsenmiştir. Tarifedeki oranların hem dilimlere hem de intikal türlerinde göre farklılaşması tarifeye çifte artan oranlılık özelliğini kazandırmıştır (Yereli ve Uçar , 2014:68).

Tarifedeki dilim tutarları genellikle her yıl, bir önceki yılda geçerli olan dilim tutarlarına Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının eklenmesi suretiyle yeniden tespit edilip uygulamanın ne yönde olacağı Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmaktadır (Yereli ve Uçar, 2014:68). Bu şekilde, hesaplanan dilim tutarlarının %5'ni aşmayan kesirler dikkate alınmaz. (Ediz DOĞAN

ve Özker, 2003:298). Bakanlar Kurulu bu şekilde belirlenen vergi miktarlarını yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir. Ayrıca, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'da tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde, ikramiye tutarı ne olursa olsun oran %10 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde ise o malın, fatura değeri esas alınır (Yereli ve Uçar, 2014:68). Veraset yoluyla ve ivazsız intikallerde vergi tarifesinde artan oranlılık söz konusu iken, şans oyunları dolayısıyla kazanılan ikramiyelerde tek oranlılık uygulanmaktadır.

Fatura; VUK 'un 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak açıklanmıştır.

3.13. VERGİYE KARŞILIK ALINACAK TEMİNAT VE İHTİYAT TEDBİRLERİ

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi uyarınca, vergiye karşı alınacak teminatlara ilişkin açıklamalara göre; kamu idareleri ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirketler ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri verginin konusuna giren bir ödemede bulunmadan önce ilgiliden, verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinde düzenlenmiş tasdiknamenin ibrazını talep ederler (Yereli ve Uçar, 2014:69).

Ancak, mükelleflerin yukarıdaki türden bir belgenin ibraz edilmemesi halinde söz konusu mallar üzerinde tasarrufta bulunabilmeleri, hak sahiplerinin paylarına isabet eden tutardan vergiye karşı teminat alınması halinde mümkündür.

Vergi dairesinden alınmış bir tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Vergi tevkifatı yapma sorumluluğu yüklenen kişi ve kuruluşlar, istihkaklar üzerinden yaptıkları tevkifatları en geç bir hafta içinde bulundukları yerin mal sandığına yatırmaya ve

keyfiyeti bağılı bulundukları tarha yetkili vergi dairesine yazı ile bildirirler. (Şenyüz, 2005:618-619).

Örneğin, tereke üzerinden $\frac{1}{2}$ oranında mirasçı olan bir kişi murisinin bankadaki 200.000TL'lik hesabının 100.000TL'lik kısmı üzerinde hak sahibi olacaktır. Bu kişi, bankaya gittiğinde verginin ödendiğine dair belge ibraz etmezse hak sahibi olduğu 100.000 TL üzerinden bankaca $(1000.000 \times \%5)$ 5.000TL kesilecek, kalan tutar kendisine ödenecektir. (Şenyüz vd.,2014:362).

Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı kanunda öngörülen süre içerisinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakemler hariç), tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir (Yereli ve Uçar,2014:69). Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10'u oranında ayrıca ceza kesilir (Şenyüz, 2005:619).

Veraset İntikal Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde, Veraset ve İntikal Vergisi matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağı anlatır karinelerin bulunduğu hallerde, vergi dairesince Türk Medeni Kanunu'nun 590. maddesinin (3) numaralı fıkrasına istinaden tereke defterinin yapılmasını istenebilir, açıklanarak Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarhiyat tedbirleri hakkında bilgi verilmektedir (<http://yargicilar.com/vivk.html>:Erişim Tarihi: 02.11.2014).

Gayrimenkullerde güvenlik önlemi ise intikal eden gayrimenkullere ait vergi ödenmedikçe bunların devir ve ferağı yapılamamakta ve gayrimenkul üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilememesidir. Tapu memurları, devir ve ferağ işlemlerini yapabilmek için, idarece verilen ilişki kesme belgesinin ibrazını istemek durumundadırlar. Bu belge olmadan devir ve ferağ işlemleri yapılamaz. Aksi durumda, verginin ödenmesi hususunda mükellef ile birlikte zincirleme sorumludurlar. Ancak 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca, teminat gösterildiği takdirde gayrimenkullerin bir kısmının ya da tamamının devir ve ferağına izin verilebilir (Yereli ve Uçar, 2014:70).

3.14. ZAMAN AŞIMI

Süre geçmesi nedeniyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanan zaman aşımı, ilgili mükellefin müracaatına gerek olmaksızın kendiliğinden hüküm ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılından başlayarak beş yıl için tarh ve yükümlüye tebliğ edilmeyen vergilerin zaman aşımına uğrayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Örneğin; Bay (A) için vergi alacağı 2009 yılında doğmuştur. Dolayısıyla zaman aşımı 01.01.2010 tarihinde başlar ve 31.12.2014 tarihinde zaman aşımı süresi dolmaktadır (Baydemir, 2011:306).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesine göre, miras yoluyla edinilen ya da karşılıksız edinilen malların (Baydemir,2011:307);

- Beyanname ile beyan edildiği durumlarda beyanname verildiği,
- Beyannamede gösterilmeyen malların bulunması ya da beyanname verilmeyen durumlarda, edinilen malların vergi dairesince saptandığı,
- Terekenin tahriri, defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarında bu işlemlerin tamamlandığı, tarihte başlamaktadır.

Bu durumda, zaman aşımı süreleri de yukarıda belirtilen tarihlere göre yükümlülüğün doğduğu tarihi izleyen yılın başından başlamaktadır (Baydemir,2011:208).

Dolayısıyla, Veraset ve İntikal Vergisi için mükellefiyetin başlangıç tarihi büyük önem arz etmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi'nde zaman aşımı süresi yukarıda da açıklandığı gibi mükellefiyetin başlangıcına bağlanmıştır. Bu düzenleme ile birlikte Veraset ve İntikal Vergisi'nin zaman aşımına uğraması büyük ölçüde önlenmekte ve intikalın beyanına ya da idarece tespitine kadar mükellefiyetin doğmaması ve bu sürenin uzun olması durumunda, enflasyonun etkisi ile ödenecek vergi real olarak azalabilmektedir. Dolayısıyla geç beyan ya da tespit sonucu sadece gecikme zammı, gecikme faizi ya da usulsüzlük gibi cezalarla muhatap olunması devlet açısından zararın tanzimi açısından yetersiz kalabilmektedir (Yereli ve Uçar:2014:61-62).

3.15. ÖDEME ZAMANI

Veraset ve İntikal Vergisi'nin ne zaman ödeneceği ile ilgili bilgiler VİVK madde 19'da açıklanmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi, tahakkukundan itibaren üç yılda her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte ödenir. Gerçek ve tüzel kişilerce tertip edilen yarışma ve çekilişler sonucu kazanılan ikramiyeler ile 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'da tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilecek vergiler, beyanname verme süresi içinde ödenir. Yarışmayı, çekilişi ya da müsabakayı tertip edenler sorumlu sıfatıyla yarışmanın, çekilişin ve müsabakanın gerçekleştirildiği ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar beyannamelerini verirler.

(Yereli ve Uçar , 2014:9).

Bu nedenle, vergi ne zaman tahakkuk ederse ödeme sürelerinin de buna bağlı olarak değişim gösterebileceği mümkündür. Veraset ve intikal vergisinde tahakkuk tarihinin bilinmesi ödeme sürelerinde başlangıcı ve taksitlerin ödeme sürelerinin bilinmesi açısından önem arz etmektedir (Şenyüz vd,2014:360).

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkukunu beklenmeksizin yapılmaktadır (Akman, 2011:322-323). Ancak intikali yapılan gayrimenkule isabet eden, veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağ yapılamaz veya üzerlerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları, vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi takdirde verginin ödenmesinden mükelleflerle birlikte sorumlu olmaktadırlar (Şenyüz vd, 2014:361).

Ancak, mükelleflerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 sayılı Kanun'un 10. maddesinde yazılı türden teminat gösterildiği durumlarda intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Ve 6183 sayılı Kanun'un 90. maddesinde yazılı komisyonlar tarafından teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri, aynı kanunun 91. maddesine göre tespit edilir. 6183 sayılı

Kanun'un 10. maddesinde yazılı teminat olarak gösterilecek değerler aşağıdaki gibidir (<http://www.turkhukuksitesi.com/serhekle.php?mid=1863&type=2> Erişim 03.11.2014):

- Para,
- Bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (Nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),
- Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden %15 noksanıyla değerlendirilir.)
- İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz vakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar, teminat olarak kabul edilir.

Bar, otel, han, pansiyon, çalgılı yerler, sinemalar, oyun ve dans yerleri, birahane, meyhane, genel evler içerisinde bulunan eşya ve malzeme; bu yerlerin işletilmesinden doğan kamu borçlarına karşı teminat hükmündedir (aatuhk,md.12) (Karadağ, 2012:242).

Teminat daha sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.

Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerle başkalarıyla değiştirebilir.

Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183 sayılı Kanun'un 90'ıncı maddesine göre, " Gayrimenkuller, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılır. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği zatın reisliği altında belediye meclisi tarafından kendi rızası arasından seçilmiş bir zat ile alacaklı amme idaresinin salahiyyetli bir memurdan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği zattan teşekkül eder." hükmü yer almaktadır. Ve aynı Kanun'un 91'inci maddesine göre de satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin

görüşü alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir, ifadesiyle gayrimenkulün nasıl tespit edildiği açıklanmaktadır

(http://www.alomaliye.com/2010/muharrem_ozdemir_vergi_icra.htmErişim Tarihi:03.11.2014).

3.16. BANKALARDAKİ KİRALIK KASALARIN MUHTEVİYATININ TESPİTİ

Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de bankalar tarafından müşterilerine kiralık kasa hizmeti verilmektedir. Yıllık belirli bir bedel karşılığında yapılan kasa kiralama işlemleri, kiralık kasaları kiralayan kişilerin ölümü halinde veraset ve intikal vergisi açısından önem arz etmektedir. (http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2715) Erişim Tarihi :04.11.2014).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 23’üncü maddesinde; “Bankalar nezdindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (Sulh hâkimi tarafından terekenin tahriri, tasfiyesi gibi haller de yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler.” hükmü yer almaktadır.

Kiralık kasa sahibinin ölümü banka tarafından haber alındığında, kasa mühürlenmekte ve ölenin ikametgahının bulunduğu yerde olan vergi dairesine bildirimde bulunmaktadır. Hükme göre, bankadaki kiralık kasanın açılabilmesi için vergi dairesince yetkili bir memurla bankada görevli memur tarafından kasa mevcudunun bir tutanakla müştereken tespit edilmesi ve bu tutanağın vergi dairesine gönderilmesi gerekmektedir. (http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2715) Erişim Tarihi:04.11.2014).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu açısından kiralık kasanın açılması ile ilgili olarak gerekli açıklamalara 1 Seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde

yer verilmiştir. Buna göre; kiralık kasa sahibinin ölümünün banka tarafından öğrenilmesi üzerine kiralık kasanın bulunduğu banka tarafından yapılan bildirim veya mükellefin müracaatı ile işleme başlanacak; mirasçılar, kiralık kasanın bulunduğu ilgili banka ile iletişim kurarak mutabakata varıldıktan sonra belirlenen gün ve saatte, ilgililerin de huzurunda kiralık kasa açılacaktır. Kiralık kasa muhteviyatı ayrı ayrı nevi ve mahiyetleri itibariyle belirlenerek iki nüsha tutanak düzenlenecektir. Kiralık kasada bulunan malların nevi mahiyetleri, değerleri itibariyle tahvil, hisse senedi, mücevherat, altın ve benzeri değerler olabileceği dikkate alınacaktır. Kiralık kasada bulunan mallara ilişkin olarak daha sonra takdir komisyonu tarafından kıymet takdiri yapılırken takdirde herhangi bir hataya düşülmemesi için gerek görülmesi durumunda tespit esnasında eksper bulundurulması veya takdir komisyonunun hazır bulundurulması takdir işleminin kiralık kasa açılması sırasında yapılması önem taşımaktadır. (http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2715Erişim Tarihi:04.11.2014).

Kanuni mirasçılar tarafından bilinmeyen kiralık kasaların, banka yetkililerince kiralık kasa sahibinin ölümünü bir şekilde öğrenmeleri halinde kanuni mirasçılar haberdar edilmekte ve bu intikal eden menkul mallar için beyanname verme süresi de geçebilmektedir. Bu durumda, kasada bulunan malların ilk beyannameye süresi içerisinde dahil edilmemesinden dolayı cezalı vergi tarhiyatı gündeme gelse de yargı kararlarında; varisin/varislerin, mirase ait böyle bir kiralık kasasının bulunduğunu bilmemesinin doğal olduğu ve akside kanıtlanmamış olması nedeniyle, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 13/4 maddesi kapsamına giren bir mücbir sebebin var olduğu kabul edilerek yapılan cezalı tarhiyatların kaldırılmasına karar verilmiştir (<http://www.saymmas.com.tr/?p=1283> Erişim Tarihi: 04.11.2014).

Aynı kasanın birden çok kişi tarafından kiralanması durumunda ve eşyaların kime ait olduğu ayrı muhafaza edilmiş ise sadece ölen kişiye ait eşyaların veraset ve intikal vergisine tabi olur. Aksi durum söz konusu olursa, kasadan çıkan eşyaların değerinin kiralayan kişi sayısına bölünerek ölen kişiye ait olan kısmı veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır.

3.17. VERASETVE İNTİKAL VERGİSİNE YÖNELİK ELEŞTİRİLER

3.17.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Olumlu Yönleri

Veraset ve İntikal Vergisi'nin olumlu yönleri ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir (Eroğlu,2009:165-166):

- Veraset vergileri, ölüm ve ölüme bağlı tasarrufların sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ölüm halinde mirasın yaratacağı geçici değer artışı ve mirasın zaten değerlendirilecek olması vergilendirilmesinde bir yüke sebep olmamaktadır. Veraset ve intikal vergisi servet dağılımındaki dengesizlikleri gidermede etkili bir araç olarak kullanılmaktadır.
- Hukuki açıdan, toplumu oluşturan bireyler ancak yaşadıkları toplum sayesinde birtakım mallara sahip olmaktadır. Bireylerin birtakım mallara sahip olmasında devletin rolü bulunmaktadır. Kişilerin servet sahibi olmaları da aslında bir devlet himayesinde olmalarından kaynaklanmaktadır. Çünkü devlet koyduğu kanun ve kurallarla kişilerin servetini korumaktadır. Yani, kişilerin sahip olduğu servetleri diledikleri biçimde kullanmaları, devletçe sağlanan hukuki bir imkandır. Bu nedenle devletin, mirasçılardan belirli bir miktarı, veraset ve intikal vergisi olarak alması haklı bir gerekçedir.
- Veraset ve ivazsız intikaller vasıtasıyla kişiler bir emek harcamaksızın birtakım servet unsurlarına sahip olabilmekte, bu durum bu varlıklara sahip olan kişilerin ekonomik kaynaklar üzerindeki kontrol gücünü artırmaktadır. Bu da gelir ve servet dağılımının adaletsizliği konusunda miras kurumuna olumsuz bir yön vermektedir. Şöyle ki; kişilerin sermayeye dayanarak gelir elde etme imkanı, sermayesi olmadan gelir elde etmeye çalışandan daha fazladır. Bu durumda, sermayeye dayananlar daha rahat ve daha fazla gelir elde edebilmektedir. Oysa ki, bir toplumda gelir elde etme şansının tüm kişilere eşit şekilde verilmesi gerekir. Halbuki, bazı kimselerin miras ve hibe yoluyla büyük servetlere kavuşması, bu kişileri böyle bir imkanı olmayan

kişilere göre daha kazançlı çıkarmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik olarak veraset ve intikal vergileri önemli bir işlev görmektedir.

- Veraset ve intikal vergileri miras kurumunun ortaya çıkardığı bu servet eşitsizliğini gidermenin dışında, farklı üretim faktörlerine sahip olmanın neden olacağı farklı tasarruf düzeyleri sonucu ortaya çıkacak geniş servet birikimlerinin giderilmesinde ve adil servet dağılımının sağlanmasında önemli role sahiptir.
- Bir verginin mükellef psikolojisi açısından da olumlu yönleri vardır. Servet birikimine yol açmış olan kişi, mal varlığı dolayısıyla, ölümünden sonra alınacak vergiden, yaşamı sırasında alınabilecek bir vergiye göre daha az şikayetçi olacaktır. Ayrıca, mirasçıların lehine intikal eden mal, ödenen veraset vergisi nedeniyle azalacaktır, ancak; mirasçılar, vergi sonucu uğradıkları kayıptan dolayı fazla tepki göstermeyeceklerdir. Çünkü mirasçılar, kendilerine intikal eden mallar için genellikle fazla çaba sarf etmemişlerdir.
- Veraset ve intikal vergisinin yansıtılamaması da sağladığı yararlarından biridir. Veraset ve intikal vergisi, vergiyi ödeyenin üzerinde kalmakta, başkalarına yansıtılmamaktadır. Böylece, dolaylı vergileri fazla ödeyenler ile aşırı servet sahipleri arasındaki vergi yükü telafi edilmeye çalışılmaktadır.
- Bir kişinin servetinin veraset ya da bağış yoluyla artması, kişinin mali gücünü de artırır. Özellikle gelir vergisi, kişilerin üretim faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlarından alınıyorsa, hiçbir faaliyette bulunmaksızın emek harcanmaksızın servet sahibi olanlardan da verginin alınması gerekir. Vergi yüklerinin, yükümlülerin mali güçlerine göre dağıtılması da bunu gerekli kılmaktadır. Bu nedenle, bir vergi sisteminde veraset ve intikal vergisine yer verilmelidir.

3.17.2. Veraset Ve İntikal Vergisinin Olumsuz Yönleri

“Veraset ve İntikal Vergisi’nden toplanan paranın toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,08 (binde sekiz) gibi bir oranda kalmaktadır.” Bu nedenle, servet üzerinden alınan bu vergi “adı var, kendi yok vergisi” olarak adlandırılmaktadır (Bilici,2014:188).

Verginin olumsuz yönleri ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir (Eroğlu,2009:166).

- Hukuki bakımdan mülkiyet hakkı, ferdi ve mutlak bir haktır. Ölüm nedeniyle intikal eden malların bir kısmının vergi olarak devlete geçirilmesi, mülkiyet hakkına tecavüz olarak kabul edilip mülkiyet hakkının az ya da çok kısıtlanmasına sebep olmaktadır. Mallar, ölenin sağlığında vergilendirildiğine göre, ölümden sonra tekrar vergi alınması mükerrer vergi olmaktadır. Öyleyse mülkiyet hakkını korumak ve mükerrer vergiyi önlemek için, veraset ve intikal vergisi alınmaması gereken bir vergidir.
- Veraset ve intikal vergisi, kişilerin oluşturduğu sermayeye yönelmekte, bu şekilde emeğin verimliliğini devam ettirecek olan sermayenin azalmasına ve servetin birikimine engel olabilmektedir.
- Türkiye’de uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi, miras hisseleri sınıflandırılmasına girmektedir. Yani kişiler kendilerine kalan miras paylarının değerlerine göre vergiye tabi tutulmaktadır. Aslında, bu yönüyle vergi, mükellefe ayrı bir yük getirmemektedir. Ancak uygulamada, Türk Medeni Kanunu açısından aksaklıklar çıkmaktadır. Mevcut miras sistemi uygulaması, mirasçılara kalan malların parçalanmasını önleyememektedir. Bu da, özellikle tarım arazilerinin bölünmesine yol açmakta ve bu tarım arazilerinden verimli bir şekilde yararlanılması imkanını ortadan kaldırmaktadır. Bu durum, özellikle köyden kente göçlerin artmasına ve şehirlerin çarpık büyümesine neden olduğu gibi, ülkenin ekonomik verimliliğini de düşürmekte, tarımsal sanayinin gelişmesini engellemektedir.

3.18. TÜRKİYE’DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ’NİN KALDIRILMASINA İLİŞKİN TARTIŞMALAR

Vergi gelirleri içerisinde düşük bir paya sahip olan servet vergilerinin mükelleflerin beyanına dayandırılması, verginin kendisinden beklenen geliri sağlayamamaktadır. Bu nedenle de servet vergilerinin beyan esasına dayanması hem motorlu taşıtlar vergisinde hem de emlak vergisinde uygulanmamaktadır. Veraset vergisinin beyana tabi olması nedeniyle sebep olduğu işlem ve uyum maliyetlerinin yüksekliği vergiyi mali amaçları gerçekleştirme açısından elverişli kılmamaktadır. Vergi bu amaca yönelik elverişsiz olduğu için verginin kaldırılması gündeme getirilmektedir (Eroğlu,2009:165).

Aslında bu verginin kaldırılmak istenmesinin en temel nedeni, veraset vergisi uygulamalarına ilişkin meydana gelen son eğilimlerin uyum maliyetinin çok yüksek olup verimliliği çok düşük olan veraset yoluyla intikallerin vergiye tabi tutulmaması gerektiğinin öngörülmesidir. Ayrıca, bu intikallerin vergiye tabi olarak belirlenecek tutarlarının tespitinde, çok zorluklar yaşanması vergi ile ilgili tartışmaların gerekçesi olarak gösterilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 2008 yılında Bakanlar Kurulu’nca TBMM Başkanlığı’na sunulmuştur. Verginin kaldırılmak istenilmesinin gerekçeleri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır:

- Veraset (ölüme bağlı tasarruflar) yoluyla intikal eden malların verginin konusu dışına çıkartılması ve vergiye tabi tutulmaması ,
- İvazsız (hibe veya diğer karşılıksız) intikal eden malların gelir vergisinin konusuna alınması ve gelir sayılan tutarların “sair kazanç ve irat”olarak vergilendirilmesi, istenmektedir.

Bu durum vergiden kaçınma imkanlarını artıracak, devletin az da olsa gelir kaybına neden olacaktır. Böylece sosyal amaçları gerçekleştiremeyen vergi, mali amacın yerine getirilmesini de engelleyecektir. Verasetin vergilendirilmeyip özellikle aile içi bağışların vergilendirilmesi, ivazsız intikallerin ölüme bırakılmasına yol açacaktır.

Örneğin, belli bir vakte kadar öleceğini bilen bir kişi hiçbir şekilde servet intikalinde bulunmayarak servetin veraset yoluyla geçmesini sağlayarak vergiden kurtulabilir (Eroğlu, 2009:170).

Ayrıca intikal eden malların hukuki tescil işlemlerinin uzun süre yapılmaması, ekonomik faaliyetlerin kayıtlılık düzeyinin artırılmasının önünde engel teşkil ettiği de savunulmaktadır. Bu nedenle, verginin gelir vergisi kapsamında değerlendirilmesi verginin basitleştirilerek uygulamasının kolaylaştırılması mükellef tarafından kolaylıkla anlaşılmasının ve vergiye gönüllü uyumun sağlanacağı şeklinde ifade edilmektedir (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5166> Erişim Tarihi:08.11.2014).

Özelikle verasetin vergi dışı bırakılması, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'nin bozuk olan gelir dağılımı dengesini daha da bozacak ve servetlerin belirli ellerde toplanmasının önüne geçilmesini engelleyecektir (Eroğlu,2009:168).

Diğer yandan, gelir vergisi sisteminiz, gelirin kavranması yönünden “net artış teorisi’ni” değil , “kaynak teorisi’ni” benimsemiş ve esas olarak emek ve/veya sermaye gelirlerini yedi grup altında tamamlayarak bu gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemiştir. Durum böyle iken, gelir vergisi sisteminin genel yapısı içerisinde düzenlenen yedi gelir kaynağıyla ve dolayısıyla da emek ve/veya sermaye gelirleriyle uzaktan yakından ilgisi bulunmayan “servet unsurlarının ivazsız yollarla intikalinin” gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesinin öngörülmesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun benimsediği “kaynak teorisi’ne” ve bu yaklaşım esas alınarak hükme bağlanan gelir tanımına da aykırıdır

(<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5166> Erişim Tarihi:08.11.2014).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Bununla beraber, servet sahibi kişilerin veraset yoluyla intikal elde ettikleri bu servetlerinin vergilendirilmemesi, mali gücü artan bu kişilerin vergilendirilmemesi Anayasa’nın 73. maddesi 1. fıkrasında kabul edilen “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmü ile de çelişmektedir (Eroğlu,2009:168).

Burada Veraset ve İntikal Vergisi'nin kaldırılıp intikallerin Gelir Vergisi bünyesine alınması mükelleflerin sağlar arası danışıklı ilişkilere girmesine yol açabilecektir. Ayrıca servet üzerinden alınan vergiler Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi ile sınırlı kalarak neredeyse ortadan kalkacak ve sonuçta var olan gelir ve servet dağılımındaki bozukluğun daha çok artmasına neden olacaktır (Kılıçarslan,2011:344).

Bu verginin kaldırılması yerine günümüz koşullarıyla uyumlu bir veraset ve intikal vergisi sistemi oluşturulması hem kayıt dışı ekonomiyi önleyici etki yapılabilir hem de etkin bir gelir kaynağı olarak mali amaca hizmet etmenin yanında servetin dağılımında rol oynayabilir (Kılıçarslan, 2011:345). Tasarının kanunlaşmadan önce tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü veraset ve intikal vergisi sadece mali amaca hizmet eden bir vergi değil, aynı zamanda servet dağılımını sağlamak şeklinde sosyal amaçları da taşımaktadır (Eroğlu, 2009:172). Zaten, başta OECD ülkeleri olmak üzere, çağdaş vergi sistemi olarak adlandırılan vergi sistemlerinde, genel olarak servet unsurları üzerinden, özel olarak da miras yoluyla intikal eden unsurlar üzerinden elde edilecek vergi, hasılatı açısından önemsenmeden, sosyal amaçları önemsenerek alınmaktadır (<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5166> Erişim Tarihi:08.11.2014).

Veraset ve intikal vergileriyle ilgili olarak ileri eleştirilere rağmen bu verginin tüm vergi sistemlerinde yer alarak uygulanmasına devam etmektedir.

SONUÇ

Veraset ve intikal vergisi eskiden beri vergilendirme sistemimizde yer alan ve halen günümüzde uygulanmakta olan, servetlerin transferlerinden alınan bir vergi türüdür. Uygulama da kanunun adının uyandırdığı etkiyle sadece miras yoluyla intikalleri kapsadığı şeklinde algılansa da aslında vergi; bağışlar, hibeler, şans ve talih oyunlarında kazanılan ikramiyeleri de Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusuna dahil etmektedir. Böylelikle servet intikallerinin vergilendirilmesi aslında servetin ayrı bir ödeme gücüne sahip olduğunu göstermektedir. Bu intikallerin vergilendirilmesinin amacı, gelir ve servet dağılımdaki dengeyi sağlamak, servetin bölüşümünde oluşabilecek adaletsizlikleri gidermek ve gelir dağılımının adil olarak mirasçılara intikalini sağlamaktadır.

Servet vergilerine dünyada ilk olarak MÖ 7. yüzyılda Mısır'da rastlanmakta, sonrasında geliştirilerek MÖ 1. yüzyılda Roma İmparatorluğu zamanlarına kadar uzanmaktadır. Bu zamanlarda vergi, ölen kişinin mallarının mirasçılara geçmesi halinde hükümdarın geçişine izin karşılığında harç olarak alınmaktaydı. Osmanlı İmparatorluğu'ndan Türkiye Cumhuriyeti'ne intikal eden vergi sistemi içerisinde veraset ve intikal vergisi yoktu. Osmanlı İmparatorluğu zamanlarında menkul mallardan terekenin tahriri (yazımı) aşamasında, "Tereke Tahrir Harcı", gayrimenkuller veraset yoluyla yapılırsa "İntikal Harcı" olarak tahsil edilirdi; ancak, gayrimenkul mülkiyetinin intikali ivazsız (karşılıksız) ise "Ferağ Harcı", olarak alınan bir vergi olduğu tespit edilmiştir.

Cumhuriyet sonrası dönemde Veraset ve İntikal Vergisi, ilk olarak 1926 yılında 797 sayılı Kanun ile uygulamaya konulmuştur. Daha sonra ülkenin içinde bulunduğu ekonomik şartlara uygun olarak değişiklikler yapılmış ve 1959 yılında çıkarılan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile bugünkü konumunu almıştır. Ülkemizde daha sonraki yıllarda verginin maddelerinde birtakım değişiklikler yapılmasına rağmen esaslı bir değişiklik yapılmamıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Son dönemlerde verginin kaldırılması üzerine çalışmalar yapılmışsa da servetin kontrolünü elinde tutması ve vergilendirilebilir özellikleri taşıması verginin kaldırılmasına engel

olmuştur. Veraset yoluyla mirasçılara intikal eden servetin vergilendirilmesinde idare büyük sıkıntılar yaşamaktadır. Elektronik yazılım ve uygulamaların da yeterince kullanılamaması bu zorlukları daha da artırmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin vergi oranlarının yüksek olması, şahıslar arasında olumsuz etkiler yaratmaktadır. Bu nedenle, kişilerin vergi kaçırma eğilimlerini daha da artırmaktadır. Çünkü diğer vergilerin bazı özelliklerinden dolayı kayıt dışılığı körükleyen bir yapıya sahip olması, bu vergilenemeyen kayıt dışı yapının meydana getirdiği serveti VVİV tarafından vergilenebilir hale getirmektedir. Ülkemizde kayıt dışı ekonominin çok yüksek olması sebebiyle şahısların mal varlığı tespitinde istenen gerçek rakamlara ulaşılamamaktadır. Bunun sonucunda Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarh, tahakkuk ve tahsilatındaki payı diğer vergilere oranla çok düşük olmasına neden olmaktadır. Bu düşüklüğün sebebi Veraset ve İntikal Vergisi'nin uygulamasında zaman aşımı sürecinin işlememesine bağlanmaktadır. Diğer vergilerde olduğu gibi zaman aşımı süresinin olmaması daha çok gaiplik durumlarında etkisini göstermektedir.

Gaiplikte, ölüm kesin olarak gerçekleşmiş olmadığı için hukuk çatısı altında yaratacağı etki ölüm olayının bağlandığı sonuçlar kadar etkin olmayacaktır. Gaiplik kararı, kişinin ölüm sicil kaydına işlendiği takdirde bir hüküm ifade etmektedir. Bu kararın verilmiş tarihi değil, ölüm tehlikesinin gerçekleştiği veya kişiden en son haberin alındığı günden itibaren hüküm teşkil etmektedir. Gaiplik kararı ile kişi hükmen ölmüş sayılmamaktadır. Ancak bu ölüm, gerçek ölümde olduğu gibi kesin bir ölüm olmadığından, bunun sonuçları da doğal ölümün sonuçlarına göre farklılıklar gösterecektir. Bu nedenle, gaibin bütün malları tamamen tasfiye edilmemelidir. Gaiplik kararının verilmesi durumunda gaip kişinin serveti hemen mirasçılara geçmemektedir. Gaibin mirası belli bir süre ve teminat karşılığında mirasçılara teslim edilmektedir. Kişinin gaipliğine karar verilmiş olsa bile bu kişinin ölümüne kesin olarak öldüğü ispat edilemediği için gaip kişinin ortaya çıkma ihtimali düşünülerek tereke, gaibin mirasçılara zilliyet sıfatıyla teslim edilmesi gerekmektedir.

Böylelikle mirasçıların vereceği güvence kanunla belirli süreler ile sınırlandırılmıştır. Bu durumda, ölüm tehlikesi içinde kaybolma halinde beş yıl, kendisinden uzun süre haber alınamama durumunda on beş yıl ile sınırlı olmak üzere hakkında gaiplik kararı verilecek kişinin mirasçılarının güvence verme zorunluğu

bulunmaktadır. Çünkü bu süreler içinde gaip kişi ortaya çıkagelirse mirasçıların, kendilerine terekeden düşen payları gaip olan kişiye iade etmeleri gerekecektir. Medeni Kanun'un 584-585 maddelerinde belirtilen süreler içinde gaip ortaya çıkmazsa veya gaip yüz yaşını doldurduğunda bu konuda verilmiş olan güvenceler son bulur. Mirasçılar kendilerine düşen tereke payını kesin olarak iktisap etmiş olmaktadır.

Veraset, bir kimsenin ölümü ile mal varlığının ölen kişinin yakınlarına (mirasçılarına) geçmesidir. Ölüm gerçekleştiği andan itibaren miras hukuku kuralları uygulamaya başlar ve murise ait serveti oluşturan mal varlığı ile ölen kişinin hak ve borçları da mirasçılarına geçmektedir. Ancak, bir kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya o kişiden uzun süre haber alınamaması durumlarında da tıpkı bir kişinin ölümü gibi mirasın geçişi sağlanmaktadır. Böyle bir durumda mahkemenin kaybolan kişi ile ilgili gaiplik kararı verebilmesi için kaybolduğu tarihten itibaren en az bir yılın geçmesi gerekmektedir. Aksi halde mahkeme kişinin gaipliğine karar veremez. Ancak ,kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolma ihtimali çok yüksekse hakları bu ölüme bağlı kişilerin başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir. Mahkeme, gaipliğine karar verilen kişiyi tanıyanları ve kaybolan kişi hakkında bilgisi bulunanları usulüne göre belirli bir sürede bilgi vermeleri için ilanla çağırır. Bu süre, ilk ilanın yapıldığı tarihten başlar ve en az 6 ay süreyi kapsamaktadır. Yapılan ilandan da sonuç alınmaz ise mahkeme kaybolan kişinin gaipliğine karar verebilir ve ölüme bağlı haklar, tıpkı gaibin ölüm olayı gerçekleşmiş gibi kabul edilir. Gaiplik kararı, ilk olarak ölüm tehlikesi içinde kaybolduğu ve o kişiden son haber alındığı günden başlayarak uygulanır. Gaipliğine karar verilen kişi, ilan süresi dolmadan ortaya çıkıp gelirse, kendisinden haber alınırsa veya öldüğü tarih tespit edilirse gaiplik kararı otomatik olarak düşmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi 7338 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle, veraset yoluyla veya sağlar arası bir tasarruf ile ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişilerdir. Mükellefler, kanuni mirasçılar ile varsa atanmış mirasçılardan oluşmaktadır. Ancak, mükellefiyetin gerçekleşmesi için mirasçıların 3 aylık süre içinde mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. Bu durumda, mirasçılar kendilerine iktisap eden malları kabul etmeme haklarına da sahiptirler. Mirası reddetme süresi, miras bırakanın ölümünün öğrenildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Bu durumda, verginin

matrahını miras payları oluşturduğundan mallar taksim edilip paylar mirasçı tarafından kabul edilmedikçe vergi hesaplanamamaktadır.

Her iki kanun birbirleriyle sürelerin başlangıçları konusunda paralellik göstermemekte, ölüm olayının veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermekle yükümlü olan mirasçılar tarafından ölüm tarihinden çok sonra öğrenilmesi büyük mağduriyetlere neden olmaktadır. Çünkü, Medeni Kanun'da ölümün öğrenildiği tarihten itibaren mirası reddetme süresi başlamaktadır. Dolayısıyla mirasçı, miras bırakanın ölüm tarihini bilmediği ve ölüm olayını yıllar sonra öğrendikten sonra hiçbir mal varlığını elde edemediği miras ile ilgili olarak ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde beyanname verme süresinde veremediği için mirasçıya, genel usulsüzlük ve vergi ziyai cezası kesilmesi söz konusu olacaktır. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin normal beyan süresinden sonraki on beş gün içinde verilmesi durumunda, vergi ziyai suçu doğmamış kabul edilip yalnız ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Örneğin, ölüm olayından sonra 10 yıl geçmesine rağmen beyanname verilmemesinin söz konusu olduğu durumlarda ise idare mükellefe tebliğ edilmek şartı ile on beş günlük süre tanınmaktadır. Beyanname bu on beş günlük süre içinde verilmez ise birinci derece usulsüzlük cezası doğar. Dolayısıyla vergi ziyai suçu meydana gelmesi için idare tarafından beyanname vermeyen mükellefin tespit edilip mükellefe on beş günlük süre verilmesi ve buna karşılık mükellefin beyanname vermemesi gerekir ve bu durumlarda ceza kesilecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi, mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Fakat, futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde sürekli bir artış olmasıyla çok fazla kişinin beyanname vermemesi üzerine; bu tür intikallerin, vergi dairesi ve ikramiyeyi kazananlar açısından daha kolay olması için, kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi mecbur kılınmıştır.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen şans oyunları, yarışma ve çekilişler ile futbol ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde kazanılan ikramiyeler için kazanan kişiler beyanname vermekle yükümlü değildirler. Burada yarışmaları ve çekiliş bahisleri düzenleyenler tarafından, vergi sorumlusu sıfatıyla, ödeme sırasında ikramiyelerden %10 oranında vergi kesinti yapılmaktadır. Kesintiyi yapan gerçek ve tüzel kişiler

tarafından, yarışma ve müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine beyanname ile bildirilmek zorundadır ve aynı süre içinde ödenmelidir.

Mükellefler bu verginin konusunu oluşturan malları, ilk tarhiyatta dikkate almak üzere VVİV m.10 ve VUK'un servetleri değerlendirme ile ilgili hükümleri beyannamelerinde göstermeleri gerekmektedir. Söz konusu vergi için değerlendirme günü miras yoluyla vuku bulunan intikallerde mirasın açıldığı; diğer ivazsız intikallerde ise, malların hukuken iktisap edildiği gün olarak esas alınmıştır. Veraset yoluyla veya diğer şekillerde ivazsız olarak mal edinmiş olan gerçek ya da tüzel kişiler, elde edinmiş oldukları mallar dolayısıyla veraset ve intikal beyannamesi vermekle yükümlüdürler.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahı, intikal eden malların VUK'a göre belirlenen değerleridir. Matrah, mükellefin hissesine düşen payın safi tutarıdır. Bu matrahı oluşturan kısım veraset yoluyla veya ivazsız intikal şeklinde de olabilir. Bu safi tutar, intikal eden malların gayrisafi değerinden Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12. maddesindeki borç ve masraflarından sonra eğer mükellef istisnaya tabi ise istisna tutarı da çıkartıldıktan sonra kalan tutar olarak hesaplanmaktadır. Vergi dairesi, bu esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden, vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde tarh etmektedir.

Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi, terekenin tümü üzerinden değil, mükelleflerin kendilerine düşen miras payları dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Verginin tarhı ise, ilk tarhiyat ve nihai tarhiyat olmak üzere iki kısımda uygulanmaktadır. İlk tarhiyat, mükelleflerin kanunda yazılı değerlendirme ölçülerine göre beyan ettikleri matrah üzerinden yapılmaktadır. Vergi dairesi beyannameyi aldığı tarihi takiben en geç on beş gün içinde, mükellefin beyan ettiği değerler üzerinden tarh etmektedir. Ancak ilk tarhiyattan sonra mükellefin beyan ettiği servet, vergi dairesi tarafından VUK'un değerlendirme ölçülerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulur. Değer takdiri gereken mallar değerlerinin takdiri için takdir komisyonuna sunulmaktadır. Bu şekilde, belirlenen değerler üzerinden nihai tarhiyat yapılmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi'nde ikinci değerlendirme sonuçları esas alınmaktadır. Tarhiyat aşamasında, ölen kişinin belgelere dayalı borçları, vergi borçları ve mirasçılarının yaptığı cenaze giderleri indirilerek kalan safi tutar olarak belirlenmektedir. İlk tarhiyatta belirlenen vergi matrahı nihai tarhiyatta esas alınan

matrahtan düşük ise aradaki farka ait vergi, vergi ziyai cezasının yarısı ile birlikte mükelleften tahsil edilmektedir. Ancak gayrimenkullerin değerinde düşüklük olması durumunda ceza alınmamaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi beyan esasına dayalı bir vergidir. Beyanname verme süreleri farklılıklar göstermektedir. Miras yoluyla intikallerde ölüm tarihini izleyen dört ay içinde, ölüm olayı yabancı ülkede gerçekleşmiş ise altı ay, gaiplik halinde; gaiplik kararının sicile işlendiği tarihten itibaren bir ay içinde beyanname vermeleri gerekmektedir. Diğer ivazsız intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde tasarrufu yapan kişinin ikametgahının bulunduğu yerde ve diğer kuruluşlarda ise merkezlerinin bulunduğu yerde olan vergi dairesine verilmektedir. Fakat ivazsız intikal istisna tutarı meydana gelen intikaller için 3.371,00 TL'nin altında ise beyanname verilmemektedir. Bu tutarın üzerinde ise beyanname verilmesi gerekmektedir.

Ölüm ve bağış olaylarında mükelleflere iki tane ek beyan süresi oluşturulmuştur. Birinci ek süre, normal beyan süresini takip eden on beş günlük süre olarak belirlenmektedir. İkinci ek süre ise, birinci ek sürenin ardından vergi dairesince beyana çağrı yazısı tebliğ edildikten sonraki 15 günlük süre olarak tanınmaktadır. Burada normal sürelerde beyanname vermemiş olan mükellefler, kendilerine tanınan ikinci ek sürelerde beyanname verdikleri takdirde mükelleflere vergi ziyai cezası uygulanmamaktadır. Vergi dairesince tanınan ikinci ek sürede de beyanname verilmemesi halinde; vergi, idarece re'sen vergi ziyai cezalı olarak tarh edilmektedir. Bir de ikinci on beş günlük ek sürenin bitiminden itibaren gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi tarifesi; intikalın türü ve intikalın yapıldığı şahıslara göre farklı olarak artan oranlı bir vergi türüne sahiptir. VVİV' nin hesaplanmasında vergi matrahına ve intikal türüne göre farklı oranlar uygulanmaktadır. Veraset yoluyla intikallerde uygulanan vergi oranları ile diğer ivazsız intikallerde uygulanan oranlar birbirinden farklı olarak belirlenmiştir. Ancak şans oyunları, yarışma ve çekiliş ikramiyeleri hariçtir. Söz konusu oranların hem matrah dilimlerine hem de intikal türlerine göre farklılaştırılması, tarifeye çifte artan oranlılık şeklini arz ettirmektedir.

Veraset yoluyla intikaller, sağlar arası ivazsız intikallere göre daha düşük oranlarda vergilendirilmiştir. Tarifede beş adet matrah dilimi yer almaktadır. Söz konusu dilim tutarları, her yıl yeniden değerleme oranında Bakanlar Kurulu tarafından arttırılmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi, tahakkukundan itibaren üç yılda her yıl Mayıs ve Kasım aylarında altı eşit taksitle ödenir. Ancak, gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerden kesilen vergiler, beyanname ile yarışma ve çekilişin yapıldığı günü izleyen ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine beyan edilecek ve aynı süre içinde ödenecektir. Ödeme işlemi, beyannamenin yapıldığı vergi dairesine yapılabileceği gibi vergi tahsiline yetkili olan banka şubelerine de yapılabilir. Ayrıca mükellef, veraset ve intikal vergisi beyannamesini yurt dışından posta havalesi ile gönderebilir. Örneğin, ölüm 1 Mart 2014 tarihinde gerçekleşmiş ve mükellef Nisan ayında beyanda bulunmuş ise ödemeleri Mayıs ve Kasım aylarında olacaktır. Eğer mükellef Mayıs ayı içinde beyanda bulunmuş ise taksitler Kasım ayında başlayacaktır .

Ayrıca, bankalarda bulunan kiralık kasa sahiplerinin ölümü halinde, kiralık kasanın açılabilmesi için görevli bir memurun bulunması kanunen zorunludur. Görevli memur eşliğinde kiralık kasa açılarak içindeki değerlerin tespiti yapılır. Bu tespit yapılmadıkça kiralık kasalarda yer alan değerlerin mirasçılar ve onların kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından kiralık kasanın alınmasına izin verilmemektedir.

Murisin vefatı ile mirasçılara intikal eden mal varlığının tespiti, kanun koyucu tarafından daha basit olmakla birlikte, ivazsız intikallerde el değiştiren servet bağışlama şeklinde olursa takibi daha zor olmaktadır. Örneğin, aile içinde normalde bağışlama niteliğinde yapılan tasarruf satış olarak da gösterilmektedir. Burada vergi dairesi bu durumdan haberdar değildir. Bu nedenle, kanunda uygulamada boşlukların meydana gelmesine neden olmaktadır. Devlet, burada vergi inceleme memurlarının sayısının arttırılmasını bir öneri olarak değerlendirmelidir.

.

Sonuç olarak, yürürlükte olan Veraset ve İntikal Vergisi devlete gelir olarak finansman sağlama amacını ikinci planda tutan, sosyal devlet anlayışı kapsamında gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri sağlama amacına yönelik bir vergi türüdür. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi'nin kaldırılması kolaycı bir çözüm yaklaşımı olarak düşünülse de ardından sosyal ve ekonomik bağka sorunların meydana gelmesine neden olacaktır. Verginin kaldırılması, Anayasa'nın 73. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına ters dşbilecektir. Bu vergi 1959 yılından bu yana köklü değişiklikler yapılmadan uygulanmaktadır.

KAYNAKLAR

- [1] Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun,(2010) : Mevzuat- Vergi İcra Hukukunda Menkul ve Gayrimenkul Malların Haczi
(http://www.alomaliye.com/2010/muharrem_ozdemir_vergi_icra.htm) (ErişimTarihi: 03.11.2014).
- [2] Akman,T.,(2011): Türk Vergi Sistemi , İlya Yayınları, İzmir
- [3] Ayan.,M., 2009: Miras Hukuku Mimoza Yayınları, Konya
- [4] AATHK.madde 10-Türk Hukuk Sitesi
<http://www.turkhukuksitesi.com/serhekle.php?mid=1863&type=2> (Erişim Tarihi:03.11.2014)
- [5] Arıca.M.N.(2010):Veraset ve İnikal Vergisi Uygulmasında “İlk Tarhiyat” ve “Nihai Tarhiyat” İşlemleri-2 Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi Ankara Sayı:546
- [6] Baydemir,M.,(2011):Veraset Ve İntikal Vergisi , Aydın Tuna Matbacılık , AYDIN
- [7] Bilici,N.,(2014): Türk Vergi Sistemi,Savaş Yayınevi ,Ankara.
- [8] Bankalardaki Kiralık Kasaların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi (Fazıl AYDIN). Vergi Sorunları Dergisi
http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=2715 (Erişim Tarihi: 04.11.2014)
- [9] Bankalardaki Kiralık Kasa Sahiplerinin Ölümü Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması <http://www.saymmas.com.tr/?p=1283>(Erişim Tarihi :04.11.2014)
- [10] BERKİ ,Ş.,(1954):Türk Miras Hukukunun Esasları, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 11 Sayı:3
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/328/3302.pdf> (Erişim Tarihi 28.09.2014)
- [11] Cenin Mal Varlığı Hakları
http://cms.inonu.edu.tr/panel/uploads/21/255/1_m_kurt_tam_2-1.pdf (Erişim Tarihi:28.09.2014)
- [12] CAMKURT Zülfi Mehmet.,(2011) ; Ölüm Karinesi ve Gaiplik Durumunda Sosyal Güvenlik Mevzuatı Kapsamında Hak sahiplerine Gelir Ve Aylık Bağlanması, İSMMO, Çözüm Dergisi,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/104malicozum/17%20mehmet%20z%C3%BClfi%20camkurt.pdf> (Erişim Tarihi:19.10.2014).

[13] elik,G.,(1995): Servet Ve Harcama Vergileri, Seçkin Yayınevi,Ankara

[14] Edizdoğan, N.,ÖZKER, A. (2003):Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa

[15] Eroğlu,O.,(2009):Veraset Ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarının Değerlendirilmesi , Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 245.

[16] GVSDÜ(2009):Gelir Ve Servet Dağılımı ,
<http://www.eatonak.org/EC101/styled/index.html> (Erişim Tarihi :09.09.2014)

[17] Gaiplik Müessesesi –Hukuki İncelemeler –Kütüphanesi
http://www.turkhukuk sitesi.com/makale_594.htm (Erişim Tarihi:19.10.2014)

(18) GİB(2014).Mirasçıların Vergisel Yüklümlülükleri Rehberi Yayın no:154.
(<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2014mirasyukumlulukrehberi.pdf>
(Erişim Tarihi:28.10.2014)

[19] <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/328/3302.pdf> (Erişim Tarihi :28.09.2014)

[20] http://cms.inonu.edu.tr/panel/uploads/21/255/l_m_kurt_tam_2-1.pdf (Erişim Tarihi :28.09.2014)

[21] http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_4.pdf (Erişim Tarihi :17.10.2014)

[22] Hukuk Günlüğü-Av.Mehmet Toprak
<http://www.mehmettoprak.com/2012/05/gaiplik.html> (Erişim Tarihi:19.10.2014)

[23] http://www.turkborsa.net/bono_genelbilgi.php (Erişim Tarihi:12.12.2014)

[24] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Veraset Ve İntikal Vergisi İle İlgili Sık sorulan Sorular http://www.ivdb.gov.tr/mukellef/Soru_Cevap/veraset_intikal.php, (Erişim Tarihi:25.09.2014)

[25] İmre,A, Erman,H.,(2014): Miras Hukuku, Der Yayınları, İstanbul.

[26] Kanuni Mirasçılık ve Miras Payları-Makalelerimiz...
<http://www.sagiroglu.av.tr/kanuni-mirascilik-ve-miras-paylari-cn346.html> (Erişim Tarihi:19.10.2014).

[27] Kocaağa,K.,(2005):Mirasçılık Belgesi(MK m.598),Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt9, Sayı 4 http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/9_4.pdf (Erişim Tarihi :17.10.2014)

- [28] Karakoç, Y., (1990) : Türk Miras Hukuku Açısından Veraset Ve İntikal Vergisi , D.E.Ü Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi , Yayın No :13 Ankara
- [29] Kılıçarslan, H., (2011): Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi
http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/018.pdf (Erişim Tarihi:06.11.2014)
- [30] Karadağ, N., (2012): Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar, Maliye Dergisi Sayı :162
- [31] Muhasebe Türk , <http://muhasebeturk.org/ecopedia/403-s/3460-servet-vergisi-nedir-ne-demek-anlami.html> (Erişim Tarihi: 14.09.2014)
- [32] MEB 2011, Muhasebe Ve Finansman Vergi-Megeb,
http://www.megeb.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Vergi.pdf
(Erişim Tarihi :01.09.2014)
- [33] Mirasçılık Sırası –Avukat Melih SAATÇI
<http://www.melihsaatci.av.tr/tr/mirascilik-sirasi> (Erişim Tarihi : 19.10.2014)
- [34] Gaip Murisin Ortaya Çıkması
(<http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/ver21.pdf> (Erişim Tarihi:20.10.2014)
- [35] Ortaç, F.R. (2002): Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi , Cilt 4, Sayı 3
<http://iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/view/374/364> (Erişim Tarihi:28.09.2014)
- [36] Öner, E., (2014): Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- [37] Öztrak, İ., (1976) : Miras Hukuku , Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları , No:253 Ankara
- [38] RÜZGARKESEN , C., (2012): Gaip Borçlunun İflası , Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 61
(<http://kutuphane.dogus.edu.tr/mvt/details.php?recid=13927&lng=1> (Erişim Tarihi:19.10.2014)
- [39] Serozan, R., Engin, B , i., (2014): Miras Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara
- [40] Servet-Enfalde <http://www.enfalde/sosyalbilimler/s/023.htm>. (Erişim Tarihi: 10.09.2014)
- [41] Şenyüz, D., (2005): Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.

- [42] Şenyüz ,D.,Y.M.,Gerçek,A.(2014): Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitapevi Yayıncılık, Bursa
- [43] Tuncer, S.,(1962):İktisadi Servet Mefhumu, İktisadi Servet Mefhumu,İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 22 Sayı3-4
- <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/view/5000065590/5000061104> (Erişim Tarihi: 10.09.2014).
- [44] Turhan, S. , (1987): Vergi Teorisi Ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul
- [45] Taşıt Alım Vergisi Ne Demek, [ne demek.net/anlami/taşıt-alım-vergisi-ne-demek.html](http://demek.net/anlami/taşıt-alım-vergisi-ne-demek.html)(Erişim Tarihi:17.09.2014)
- [46] Türk Medeni Kanunu Nüans Hukuk Part 17
(<http://www.recepefe.av.tr/mevzuat/kanunlar/turk-medeni-kanunu/17> (Erişim 28.09.2014)
- [47] Türk Dil Kurumu (<http://www.tdk.gov.tr/> (ErişimTarihi:12.12.2014)
- [48] Tüzün, N.,(1955): Devletler Hususi Hukukunda Gaiplik,Ankara Barosu Dergisi(4:1) <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/1955-4/1.pdf> (Erişim Tarihi:21.10.2014)
- [49] Vergilerin Sınıflandırılması- AÖf.Notoku, (<http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/>)(Erişim Tarihi :10.09.2014)
- [50] Veraset Vergisi'nin Anlamı ve Önemi(2008): Vergi Dünyası
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5166> (Erişim Tarihi:08.11.2014)
- [51] Yasal Mirasçılar kimlerdir, Yasal Mirasçı Hakları, Ankara AVUKAT Özgür Güneş (<http://www.gunes.av.tr/tag/kanuni-mirascilar-kimlerdir> (Erişim Tarihi:19.10.2014)
- [52] Yargıcılar mevzuat portalı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<http://yargicilar.com/vivk.html> (Erişim Tarihi: 02.11.2014)
- [53] Yereli,A.B.; Uçar, O.,(2014):Türk Vergi Sistem'inde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması <http://ahmetburcinyereli.com/VJ2014.pdf>(Erişim Tarihi 03.09.2014)