

T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİ HUKUK BİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MİRAS

Tuba DİNDAR

2501220940

TEZ DANIŞMANI

Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İSTANBUL-2024

ÖZ

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MİRAS

TUBA DİNDAR

Miras, mirasbırakanın ölümü sonrası mirasçılara geçen tüm malvarlığı ve bu mal varlığına ilişkin yetki ve sorumlulukları içine alan bir kavramdır. Bu kapsamda miras hukuku da varlığı ölümle sona eren kimselerin malvarlığının geleceğine ilişkin düzenlemeleri ve mirasın kimlere ne oranda ve nasıl intikal edeceğine ilişkin esasları içermektedir. Burada vergi hukuku açısından iki ayrı sonuç doğmaktadır. İlk olarak; mükellefin ölümü halinde, vergi ödevleri mirası reddetmeyen yasal ve atanmış mirasçılara intikal etmekte ve mirasçılar bu ödevleri vergi sorumlusu sıfatıyla yerine getirmektedirler. İkinci olarak ise, mükellefin ölümü mirasçılarını bir servet vergisi olan veraset ve intikal vergisinin mükellefi yapmaktadır. Bir kişinin ölümü, sonuçları bakımından hem Miras Hukuku hem de Vergi Hukukunun ilgi alanına girmektedir. Mirasçılarının; mükellefin ölümü ile ortaya çıkan vergi sorumluluğu vergi usul hukukunun temel kaynağı olan Vergi Usul Kanunu'nda; vergi mükellefiyeti ise Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlenmektedir. Bu tezde, Türk Vergi Hukukunda ölüm ve ölüme bağlı tasarrufların mirasçılarının vergi sorumluluğu ve vergi borçluluğu şeklinde doğan iki ayrı sonucu incelenerek tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Servet Vergileri, Vergi Hukuku, Türk Vergi Sistemi, Mirasçılarının Sorumluluğu, Veraset ve İntikal Vergisi.

ABSTRACT
INHERITANCE IN TURKISH TAX LAW

TUBA DİNDAR

Inheritance is a concept that includes all assets and the powers and responsibilities related to these assets that pass to the heirs after the death of the heir. In this context inheritance law also includes the regulations regarding the future of the assets of the persons whose existence ends with death and the principles regarding how and to whom the inheritance will be transferred. Two different consequences arise here in terms of tax law. Firstly, in the event of the death of the taxpayer, the tax obligations are transferred to the legal and appointed heirs who do not reject the inheritance and the heirs fulfil these obligations as tax responsible. Secondly, the death of the taxpayer makes the heirs liable for inheritance and transfer tax, which is a wealth tax. The death of a person is of interest to both Inheritance Law and Tax Law in terms of its consequences. The tax liability of the heirs arising from the death of the taxpayer is regulated in the Tax Procedure Law, which is the main source of tax procedural law and the tax liability is regulated in the Inheritance and Transfer Tax Law. In this thesis, two different consequences of death and testamentary dispositions in Turkish Tax Law are analysed and discussed as tax responsibility and tax liability of the heirs.

Key Words: Wealth Taxes, Tax Law, Turkish Tax System, Liability of Inheritors, Inheritance and Transfer Tax.

ÖNSÖZ

Bir gerçek kişinin ölümünün çeşitli hukuki sonuçları bulunmaktadır. Bunların önemli bir bölümü özel hukuk alanında miras hukuku bakımından, bir bölümü de kamu hukuku alanında vergi hukuku bakımından karşımıza çıkmaktadır. Miras hukuku, bir kişinin ölümü ya da gaipliğine karar verilmesi dolayısıyla, bu kişinin mal varlığının, bir diğer deyişle terekesinin kimlere ve ne şekilde intikal edeceğine ilişkin ilke ve kuralları düzenlemektedir. Miras hukuku mirasçılarının tespiti, hakları ve sınırları ile terekenin paylaşımı gibi konuları incelerken; vergi hukukunda mükellefin ölümüyle mirasçılara düşen şekli ve maddi vergi ödevler ile ölüme bağlı tasarrufların vergisel sonuçları inceleme konusu yapılmaktadır.

Türk vergi hukukunda vergi mükellefinin ölümünün ilk sonucu, aslında mükellefe ait olmakla birlikte ölüm dolayısıyla mükellef tarafından yerine getirilemeyen vergi ödevlerinin mirasçılar tarafından yerine getirilme zorunluluğudur. Bu ödevler mirasçılara ait olmayan, ancak ölen mükelleften mirasçılara geçen ödevlerdir. Mükellefin ölümünün ikinci sonucu ise mirasçılara intikal eden miras payları dolayısıyla bir servet transferi vergisi olan veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin doğmasıdır. Esas itibarıyla ölüme bağlı tasarrufları konu alması amaçlanan veraset ve intikal vergisinin konusuna, ölüme bağlı tasarrufun ölümden önce muvazaa, kanuna karşı hile ya da peçeleme işlemleri yolu ile bağış ve benzeri şekillerde sağlar arası karşılıksız intikal olarak gösterilmesi suretiyle vergi dışı bırakılmasını önlemek amacıyla, karşılıksız intikallaer de dahil edilmiştir. Bu tez çalışmasında, mükellefin ölümünün bu iki vergisel sonucunun bütüncül bir bakış açısıyla incelenerek değerlendirmeye tabi tutulması amaçlanmıştır. Çalışmam esnasında, desteğini esirgemeyen ve önerileri ile yolumu aydınlatan kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR' a ve bu süre zarfında karşılaştığım her zorluğu aşmama sabırla ve sevgiyle yardımcı olan tüm bölüm hocalarıma teşekkür ederim. Çalışma sürecimde sabırlarını, desteklerini ve anlayışlarını eksik etmeyen aileme minnet ve şükranlarımı sunarım.

TUBA DİNDAR

İstanbul, 2024

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK MİRAS

1.1. Genel Olarak Miras Hukuku	4
1.1.1. Miras (Tereke).....	4
1.1.2. Mirasbırakan	6
1.1.3. Mirasçı	9
1.1.3.1. Yasal Mirasçılar.....	9
1.1.3.2. İradî (Mansup ya da Atanmış Mirasçılar)	12
1.1.4. Mirasçı Olmanın Koşulları	14
1.2. Vergi Hukukunda Miras.....	16
1.2.1. Servet ve Servet Vergisi	16
1.2.2. Servet Vergileri İçerisinde Veraset ve İntikal Vergisi	17

İKİNCİ BÖLÜM

ÖLÜM HALİNDE MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU

2.1. Vergi Hukukunda Sorumluluk	27
2.1.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Yükümlüsü Kavramları.....	27
2.1.1.1. Vergi Yükümlüsü.....	27
2.1.1.2. Vergi Sorumlusu.....	29
2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet	35
2.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muaflıklar ve İstisnalar	43
2.3.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Muaflıklar	43
2.3.1.1. Kamu İdareleri ve Sosyal Nitelikteki Bazı Kurumların Muaflığı	43
2.3.1.2. Kamu Yararı İçin Faaliyet Gösteren Diğer Kuruluşların Muaflığı	43
2.3.1.3. Diplomat Muaflığı.....	44
2.3.2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar	44
2.3.2.1. Veraset Yoluyla Meydana Gelen İntikallerde Uygulanan İstisnalar.....	44
2.3.2.2. Sağlar Arası İvazsız İntikallerde Uygulanan İstisnalar	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MİRAS PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

3.1. Genel Olarak Veraset ve İntikal Vergisi ve Konusu.....	48
3.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Tarh ve Tahakkuk İşlemi	56
3.2.1. İlk Tarhiyat.....	57

3.2.2. Nihai Tarhiyat	60
3.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Matrah Tespiti	67
3.4. Veraset ve İntikal Vergisinde Beyan Esası	77
3.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Oranı	87
3.5. Veraset ve İntikal Vergisinin Ödenmesi	91
SONUÇ.....	95
KAYNAKÇA.....	98

KISALTMALAR LİSTESİ

A.g.e.	: Adı Geçen Eser
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
m.	: Madde
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfalar
TL	: Türk Lirası
TMK	: Türk Medeni Kanunu
vb.	: Ve benzeri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bir kişinin ölümü sonrasında geride bıraktığı tüm varlık ve borçlarının toplamı miras olarak ifade edilmektedir. Miras sadece hakları değil borçları da kapsamına alan bir kavramdır. Bir kişinin ölümü sonrasında bu kişiye ait hak ve borçların kimlere ve nasıl intikal edeceği miras hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi hukuku bu intikal esnasında mirasçıların ne şekilde ve ne oranda vergi ödemeleri gerektiği ile ilgilidir. Mirasbırakanın ölümü sonrasında mirası reddetmemiş olan mirasçılar, mirasbırakanın vergileme ile ilgili ödevlerinden sorumlu olmaktadır. Mirası reddetmemiş olan mirasçılar bir yandan vergi sorumlusu olurken, diğer yandan da veraset ve intikal vergisi mükellefi olmaktadır. Mirası reddeden mirasçılar, ölen mükellefin bıraktığı tüm malvarlığından yoksun olmalarının yanında tüm borç ve ödevlerinden de kurtulmuş bulunmaktadır.

Türk vergi hukukunda çeşitli vergi türleri bulunmaktadır. Miras intikallerinde mirasçılardan talep edilen vergi ise veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisinin konusu, ölüm olayına bağlı servet transferleridir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde ve verginin tahsil edilmesi aşamalarında önceden belirlenebilen zaman dilimleri bulunmamaktadır. Bu durumun da etkisiyle veraset ve intikal vergisi, toplam içerisinde en düşük paya sahip vergi olma özelliğine sahiptir. Çok düşük bir paya sahip olmasına rağmen halâ uygulanmakta olmasının sebebi, toplumsal işlevi açısından sağladığı faydalardır. Toplumda gelir dağılımının adaletli ve dengeli olabilmesi açısından veraset ve intikal vergisi çok önemli bir yere sahiptir. Veraset ve intikal vergisi uygulaması sonucunda; bir taraftan mirasçıların herhangi bir çaba göstermeden elde ettikleri servet unsurları vergi dışında kalmamakta; diğer taraftan da serveti çok olan kimselerden serveti az olan ya da hiç olmayan kesime vergilendirme aracılığıyla gelir aktarılmakta ve böylece gelir dağılımında adaletin sağlanmasına katkıda bulunulmuş olmaktadır. Veraset ve intikal vergisinin, isminden dolayı yalnızca miras yolu ile intikalleri bünyesine aldığı düşünülse de aslında bu vergi; bağış, hibe ve şans oyunlarında elde edilen ikramiyeleri kapsamına almaktadır. Bundan dolayı

servetlerin intikal etmesi sonucunda tahsil edilen vergiler aslında servetin ayrı bir ödeme kriteri olduğunun da göstergesidir. Servetlerin intikali sonrasında vergi tahsil edilmesinin asıl amacı gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak, servet dağılımındaki adaletsizliği gidermeye çalışmak ve gelirin mirasçılar arasında eşit ve adil dağılımını sağlamaktır.

Veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşük kalmaktadır. Bir dönem veraset ve intikal vergisinin kaldırılması için birtakım çalışmalar yapılsa da çeşitli sebepler dolayısıyla bu çalışmalardan vazgeçilmiştir. Veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksek olarak değerlendirilmesi, vergi mükellefleri üzerinde olumsuz etkiler yaratmakta ve vergiye karşı tepkiler artmaktadır. Böylece vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğilimi de artmaktadır. Ülkemizde kayıtdışı ekonominin hacmi nedeniyle kişilerin mal varlığının belirlenmesinde genel olarak gerçek rakamlara ulaşamamaktadır. Bu nedenle veraset ve intikal vergisindeki tarh, tahakkuk ve tahsilatlardaki pay, diğer vergi çeşitlerine nazaran çok düşük oranlarda kalmaktadır. Bu oranın düşük kalmasının önemli bir nedeni de veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin idarenin, intikal eden malların beyan edilmediğini idarece öğrenildiği tarihte başlaması ve böylece beyanda bulunmamanın riskinin çok düşük olmasıdır.

Veraset ve intikal vergisi, ölüm yoluyla ya da ivazsız şekilde gerçekleşen mal intikallerini konu almaktadır. Ölen mükellefin bıraktığı mirasın sonucunda kendilerine mal intikal eden kişilerin miras payları vergiye tabi tutulmaktadır.

Asli amacı mali olmaktan çok, gelir ve servet dağılımında adalati sağlamak olan veraset ve intikal vergisi, bu çalışmada üç ayrı bölümde ele alınacaktır. Genel olarak miras ve miras hukukunun incelendiği birinci bölümde; miras, mirasçı, tereke ve ilişkili kavramlar incelenecektir. Mirasçı kavramı içerisinde yasal mirasçı, atanmış mirasçı ve mirasçı olmanın koşulları ele alınacaktır. Ölüm halinde mirasçıların vergi sorumluluğunun konu alındığı ikinci bölümde; vergi sorumlusu, vergi mükellefi gibi temek kavramlar konuyla ilişkileri bağlamında ele alınacak ve veraset ve intikal

vergisinde mükellefiyet ile muaflık ve istisnalar incelenecektir. Tez çalışmasının son bölümünde ise, veraset ve intikal vergisi konu ile ilişkisi ile sınırlı olarak bütüncül bir yaklaşımla ele alınarak incelenecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK MİRAS

1.1. Genel Olarak Miras Hukuku

1.1.1. Miras (Tereke)

Miras, mirasbırakanın mirasçılara devrettiği tüm malvarlığını ve yetkilerini içine alan bir terimdir. Miras ve tereke kelimeleri çoğu zaman aynı anlamda kullanılmaktadır. Tereke, ölüm halinde bütün değişkenlik özelliğini kaybeden tüm malvarlığının genel adıdır. Ölüm sonrasında bir başkasına intikali söz konusu olan bütün bu mal varlığı aynı zamanda miras olarakta tanımlanır¹.

Ölüm sonrasında mirasbırakandan mirasçılara intikal eden tüm mal varlığı tereke olarak adlandırılmaktadır. Burada asıl kastedilen mirasbırakanın özel hukuk ilişkileridir. Intikale söz konusu olan tüm mal varlığı tereke olarak tanımlanmaktadır. Bir başka ifade ile mirasbırakanın şahsından bağımsız olan hak ve borçlar tereke olarak ifade edilir. Mal varlığı ve tereke ifadeleri sıklıkla birbirlerinin yerine kullanılırlar ancak bu ifadeler tam olarak aynı anlamı taşımamaktadır. Mal varlığı ifadesi terekeden çok daha kapsamlı bir ifadedir. Tereke sadece mirasbırakandan intikal eden mal varlıkları olarak değerlendirilir².

Miras, yalnızca gerçek kişilerin ölümü sonrasında ortaya çıkmaktadır. Mirasbırakan gerçek kişidir. Tüzel kişinin miras bırakması söz konusu olmamaktadır. Tüzel kişilikte ölüm durumu olmadığı için miras bırakma söz konusu olmaz. Miras, ölüm durumunda ya da ölüme benzer durumlar gerçekleştiğinde söz konusu olmaktadır. Gaiplik, ölüm karinesi gibi hallerde de miras gündeme gelmektedir³.

¹ Mehmet Ayan, **Miras Hukuku**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2023, s.33.

² Hasan İşgüzar, Mehmet Demir ve Süleyman Yılmaz, **Miras Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s.20.

³ Ahmet M. Kılıçoğlu, **Miras Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2023, s.2.

Miras bırakanın borçları da dahil olmak üzere sahip olduğu bütün mal varlığına tereke denmektedir⁴. Veraset yoluyla vergilendirme şekillerinden biri olan tereke vergisi, bir diğer adıyla paylaşılmamış tereke vergisi, miras bırakan tarafından mirasçılara bırakılan terekenin, daha mirasçılara intikal etmeden terekenin bütününden ve genel olarak artan oranlı şekilde alınan bir vergidir. Bu açıdan tereke vergisi objektif nitelikli bir vergi türüdür⁵. Tereke Vergisi'nde miras bırakan ile mirasçı arasındaki akrabalık derecesi, mirasçı sayısı, miras payı miktarı gibi unsurlar dikkate alınmaz. Miras bırakanın tüm mal varlığını kapsayacak özellikteki tek vergi tereke vergisidir. Çünkü ölüm dolayısıyla miras bırakanın tüm malvarlığı apaçık şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında ölüme kadar geçen sürede saklı kalana kaçakçılık durumları da gün yüzüne çıkar. Bundan dolayı tereke vergisine bir çeşit kontrol vergisi de denilebilir⁶.

Terekeyi ölen kimsenin mal varlığı olarak nitelendirmek doğru değildir. Örneğin intifa, oturma gibi haklar şahsi haklardır ve mal varlığı kapsamındadır ancak terekeye dahil edilmezler. Çünkü ölen kşımseyle beraber bu haklar da ölmektedir. Diğer taraftan, ölüm durumunda mirasçılara intikal edecek olan varlıklar her zaman malvarlığı kapsamında değerlendirilmez. Örneğin evliliğin mutlak butlanı, tazminat davaları gibi davalar, murisin ölümünden sonra mirasçılara intikal edebilen haklardır ve bu haklar mal olarak değerlendirilmez. Bu sebeple intikale konu olabilen özel hukuk ilişkilerinin tümü tereke olarak adlandırılabilir⁷.

Tereke, ölüm durumunun kesinleşmesi ya da gaiplik kararının verilmesi sonucunda ortaya çıkan mal varlığı olarak tanımlanabilir. Tereke kelimesi TMK'da iki farklı manada ifade edilmektedir. İktisadi açıdan değerlendirildiğinde tereke, değeri olan tüm varlıkları ifade etmektedir. Hukuki açıdan değerlendirildiğinde ise, murisin

⁴ Eray Mercan, A. Murat Yıldız, "Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi" **Türmob Yayınları**, 2002, S:6, s.4.

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ekin, 2014, s.347.

⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara, D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, 1990, s.7.

⁷ Oğuz Sadık Aydos, **Pratik Miras Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2023, s.1.

mirasçılara bıraktığı tüm hak ve borçları ve aynı zamanda hukuki ilişkileri de tereke kapsamında değerlendirilmektedir⁸.

Miras statik ve dinamik anlamlarıyla değerlendirildiğinde; ölümle terk edilmiş varlık ve değerler statik anlamı ifade eder ki bu da terekeyi tanımlar. Mirasın, açılması ve mirasçılara intikali de mirasın dinamik anlamını ifade etmektedir. Bu da genel olarak miras olayı olarak değerlendirilir. Statik ve dinamik miras kavramlarının her ikisi de ölüm sonrasında anlam kazanmaktadır. Ölüm durumundan önce kişinin sahip olduğu mal ve değerler bütünü olan mal varlığı, yalnızca ölüm durumundan sonra terekeye dönüşmektedir. Mirasın mirasçılara intikal etmesi de ancak ölüm sonrasında gerçekleşmektedir. Her ölüm olayı bir miras olayı olarak değerlendirilebilir. Öyleki mirasbırakan kimsenin sağlığında mirastan söz edilemez⁹.

Mirasın ölümü sonrasında mirasçılara intikal eden hukuki ilişkiler bütünü olarak adlandırılan tereke kavramı yerine öğretide kalıt kelimesi de nadiren kullanılmaktadır¹⁰.

1.1.2. Mirasbırakan

Ölümünün gerçekleşmesi sonucunda kendisi ile ilgili hukuki ilişkilerin düzenlendiği kimseler mirasbırakan olarak tanımlanır. Mirasbırakan kelimesinin yanısıra literatürde; müteveffa, muris, vefat eden kimse ya da ölüme bağlı tasarruflarda vasiyetçi kelimeleri kullanılabilir. Bir kimsenin mirasbırakan olarak tanımlanabilmesi için yaş, cinsiyet ya da servet durumları göz önüne alınmaz. Herkes hukuki açıdan mirasbırakan sayılabilir. Mirasbırakan her zaman gerçek kişidir. Tüzel kişiler mirasçı olarak tanımlanabilirler ancak miras bırakan olarak tanımlanamazlar. Tüzel kişiliğin sona ermesi durumunda tüzel kişiliklerin malvarlıklarının akıbeti Miras Hukuku

⁸ Gökhan Antalya, **Miras Hukuku**, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2021, s.69..

⁹ Rona Serozan, Baki İlkay Engin, **Miras Hukuku ve Tamamı Çözümlü Pratik Çalışmalar**, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2022, s.98-99.

¹⁰ Ali Naim İnan, Şeref Ertuş ve Hakan Albaş, **Türk Medeni Hukuku-Miras Hukuku**, Ankara, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, 2024, s.66.

kapsamında değerlendirilmez. Bu konu için özel olarak düzenlenmiş kurallara tabidirler.¹¹.

Mirasbırakan bir diğer ifadeyle muris, kökeni Arapça olan bir kelimedir. Muris, ölüm sebebiyle ya da gaiplik kararıyla bir kimsenin kişiliğinin sona ermesi sonucunda, malvarlıklarının intikali söz konusu olan kimseleri ifade etmektedir. Önceden müteveffa kelimesi kullanılırken, 4721 sayılı Medeni Kanun'da mirasbırakan terimi kullanılmaktadır. Yine aynı kanun hükümleri gereğince sadece hakiki kimseler muris olarak tanımlanabilmektedir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde gerçek kişilerin zengin ya da fakir olması, ırk ya da cinsiyeti gibi durumlar önem arz etmemektedir. Kişiler ancak öldükten sonra ya da gaipliğine karar verildiği durumlarda mirasbırakan sıfatını almaktadır. Tüzel kişilikler mirasbırakan sıfatını kullanamazlar. Tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, bu tüzel kişiliğe ait malvarlıklarının intikaline; ya kendi tüzüğüne ve özel kanun hükümlerine göre ya da Medeni Kanun'un 53-54'üncü maddelerine göre karar verilir¹².

Hukuki bir durum olan ölüm olayının gerçekleşmesi, Miras Hukuku hükümlerinin uygulanabilmesi için şarttır. Türk Medenin Kanununun 575. Maddesinin birinci fıkrası gereğince mirasın açılması ölüm ile gerçekleşmektedir. Medeni Kanun'da ölümün hangi anda gerçekleştiği ile ilgili hükümler yer almamaktadır. Bu noktada tıp bilimi hukuk bilimine yardımcı olmaktadır. Bitkisel hayattaki kimseler nefes alma eylemini yerine getiremeseler bile ölmüş kabul edilmezler. Fakat bu kimseler beyin fonksiyonlarını kaybettiye, tekrar hayata dönme olasılıkları bulunmamaktadır. Bu noktada Organ ve Doku Nakil Hizmetleri Yönetmeliğinde beyin ölümü şartları belirlenmiştir. Bu yönetmelikteki şartların sağlanması durumunda kişiler hukuki açıdan ölü kabul edilmektedir. Malvarlığı ve mirasçıların belirlenmesi noktasında ölüm anı büyük önem taşımaktadır¹³.

¹¹ Antalya, **a.g.e.**, s.75.

¹² Ayan, **a.g.e.**, s.35.

¹³ İşgüzar, Demir, Yılmaz, **a.g.e.**, s.18.

Hukuki açıdan ölüm anının belirlenebilmesi için ölüm karinesi ve gaiplik terimlerini incelemekte fayda vardır. Ölüm durumunun ispatı ile ilgili adi kanuni karineler, ölüm karinesi olarak ifade edilmektedir. Bir kimsenin ölümüne kesin gözüyle bakılabilecek bir durum oluşması ya da cesedinin de bulunammamış olmasının durumlarında ölüm karinesi söz konusu olmaktadır. Eğer bu iki durum da söz konusu ise ilgililer, açacakları bir tespit davası sonucunda bir karar elde ederler ve bu kararlar nüfus kaydını değiştirebilirler. Bunun yanında ilgili bölgenin en yüksek rütbedeki mülki amirine başvurarak ölümüne kesin gözüyle bakılan kimselerle ilgili nüfus kaydını ölü olarak değiştirebilirler. İlgili kişilerin içinde kaybolduğu olayın ispatlanması durumunda, bu sayılan işlemler gerçekleştirilebilir.¹⁴

Bir kişinin hayatta olup olmadığı ile ilgili büyük şüpheler olmasına rağmen ölümüne kesin gözüyle bakılamadığı durumlarda, gaiplikten söz edilebilir. Bu durumun çok uzun süre devam etmesi, malvarlığı hakları açısından tehlikeler oluşturmaktadır. Bu tehlikelerin ortadan kaldırılabilmesi adına, çoğu hukuk sisteminde olduğu gibi, Türk hukukunda da bu belirsizliği ortadan kaldırmak için gaiplik kararı verilerek, oluşabilecek tehlikeler bertaraf edilmektedir. TMK'nın 12'nci maddesinde hükmedildiği gibi, bir kimsenin ölüm tehlikesi içinde kaybolması ya da kendisinden uzun süre haber alınamaması durumlarında; eğer ölmüş olması çok muhtemel ise hakim tarafından verilecek gaiplik kararı ile bu belirsizlik durumu ortadan kaldırılır¹⁵.

Gaiplik kararı ile mirasın açılması durumunda ortaya çıkan bazı özellikler vardır. Bu özelliklerden ilki, gaiplik kararının geçmişe etkili şekilde hüküm ifade etmesi sebebiyle meydana gelmektedir. Ölüm tehlikesinin meydana geldiği ya da son haberin alındığı an itibariyle gaiplik kararı kesinleşir. Bundan dolayı, ölüm tehlikesi içinde kaybolma ihtimali dikkate alınarak hükmolunan gaipliklerde mirasın açıldığı an ölüm tehlikesinin gerçekleştiği andır. Uzun süredir kendisinden haber alınamayan kimseler için verilen gaiplik kararında ise mirasın açıldığı an, ilgili kimseden en son haber alınan

¹⁴ Hüseyin Tokat, **Türk Hukukunda Gaiplik**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s.39.

¹⁵ Özlem Sarı Fidan, "Depremde Kaybolanların Hukuki Durumlarının Gaiplik ve Ölüm Karinesi Yönünden Ele Alınması", **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2023, S:1 s:221.

an olarak kabul edilir. Gaiplik sonucunda kimlerin mirasçı olacağı kararı verilirken bu esaslar dikkate alınırken; miras payları, saklı paylar ve tereke değeri de bu esaslar dikkate alınarak tespit edilmektedir. Bir diğer özellik ise, mirasın mirasçılara ve vasiyet alacaklılarına geçebilmesi için onlar tarafından teminat gösterme zorunluluklarının bulunmasıdır. Bu zorunluluğun sebeplerinden biri, gaiplik kararı olmasına rağmen, mirasbırakanın ölümünün kesin olmamasıdır. Bu kişi günün birinde ortaya çıkabilir ve yah ala hayatta olduğu bir şekilde ortaya çıkabilir. Böyle bir durum olduğu takdirde tereke mallarını edinmiş kişiler bu malları gaibe geri teslim etmekle yükümlü duruma gelirler. Söz konusu teminat terekeyi alan kimseler tarafından verildiğinde, gaibin ortaya çıkması durumunda ilgili malları gaibe geri verme yükümlülüklerini güvence altına almaktadır. Teminat gösterme zorunluluğunun bulunmasını gerektiren bir başka sebep ise, gaiplik kararı sonrası ölüm tarihinin kesin olarak belirlenecek olması ve bu bağlamda da mirasta hak iddia edebilecek kimselerin değişebilecek olması durumudur. Bu teminat ile, sonradan ortaya çıkabilecek üstün hak sahiplerine tereke mallarını geri verme durumu güvence altına alınmaktadır¹⁶.

1.1.3. Mirasçı

1.1.3.1. Yasal Mirasçılar

Yasal mirasçılar mirasbırakanın altsoyundan yani çocukları, torunları ve benzeri gibi birinci derece mirasçılarından oluşmaktadır. Çocukların mirasçılık payları eşittir. Bu açıdan, evlilik olmaksızın tanımya da hakim kararı ile soybağına hükmedilmiş olan kimseler, baba açısından evlilik içindeki kimseler gibi mirasçılık payına sahiptir. Başka bir ifade ile evlilik olsun ya da olmasın çocuğun doğumu ile mirastan alacağı pay, evlilik içi hisselerle bir farklılık göstermez. Evlatlık edinmiş olan kimseler ve altsoyları kan hısımları ile aynı şekilde mirasçı olmaktadırlar. Örnek vermek gerekirse, evlat edinmiş olan kimse vefat ettiğinde geride bir çocuğu ve bir de evlatlığı var ise tereke her ikisine de eşit şekilde bölünür. Bir başka ifade ile terekenin yarısı öz evladına, diğeri ise evlatlığına geçmektedir. Evlat edinen kimsenin ölümünden sonra evlat edinenin

¹⁶ Serozan, Engin, **a.g.e.**, s.441.

babasının vefat ettiği durumlarda, evlat edinenin başka kardeşi bulunmuyorsa, bir başka ifade ile evla edinenin babasının tek bir çocuğu var ise, evlat edinenin babasının mirasının tamamı öz çocuğuna geçmektedir. Çünkü bu çocuk vefat edenin torunu ve soyundan gelen kişi niteliğini taşımaktadır. Evlatlık ise sonradan karar verilerek aileye dahil edilen bir birey ve evlat edinenin seçimidir. Diğer taraftan, ilk önce velat edinen kimsenin babası vefat etse, sonra evlat edinen vefat etse, bu durumda mal varlığı evlat edinilen kimseye de kalmış olurdu¹⁷.

Türk hukuku açısından bir kimsenin mirasçı sıfatını kazanabilmesi için zorunlu olarak bulunması gereken üç durum vardır. Miras edinecek olan kimsenin miras açılırken hayatta olması bu durumlardan ilkidir. Hak ehliyetinin bulunması bu durumlardan ikincisidir. Mirastan mahrum kalacağı durumların olmaması ise üçüncü zorunluluktur. Tüzel kişilikler açısından mirasa sahip olunabilmesi için hak ehliyeti öncelikli olarak aranmaktadır. Bu bağlamda devlet tüzel kişiliğe sahiptir. Milletlerarası özel hukuk kuralları gereğince kimlerin mirasçı ehliyetine sahip olduğu mirasın statüsüne bağlı bulunmaktadır. Türkiye’de bulunan taşınmaz mallar için Türk hukuku uygulanır, yine Türkiye’de bulunan taşınır mallar için ve Türkiye sınırları dışında bulunan taşınmaz mallar için ölen kimsenin milli hukuk kuralları uygulanmaktadır. Bunun sonucu olarak türkiye’de bulunan yabancı sayılabilecek malvarlığının mirasçısının olup olmayacağı belirlenirken bu hukuk kurallarına yani mirasa uygulanan hukuk kurallarına bakılır¹⁸.

Yasal mirasçılar gerçek kişilerdir. Yasal mirasçılar, diğer adıyla iradi mirasçılar tek mirasçık ya da birden fazla mirasçı olarak ayrılabilirler. Eğer murisin tek bir mirasçısı varsa herhangi bir sorun yaşanmaz ancak birden fazla mirasçı var ise bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Bu tarz durumlarda mirasçı kimselerin ne oranda mirasçı oldukları konusu önem arz etmektedir. Bu durum beraberinde terekenin mirasçılara ne şekilde intikal edeceği konusunu da gündeme getirmektedir. Mirasçı sayısının birden

¹⁷ Aydos, **a.g.e.**, s.4.

¹⁸ Hümeýra Zeynep Nalçacıoğlu Erden, “Türk Milletlerarası Özel Hukukunda Devletin Mirasçılığı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2022, S:13(2), s:496.

fazla olması durumunda, mirasın mirasçılara intikalinde elbirliği mülkiyeti esası uygulanır. Bu noktada mülkiyet kavramı da tek mülkiyet ve birden fazla mülkiyet olarak iki şekilde değerlendirilir. Birden fazla mülkiyet ise kendi içinde elbirliği ve paylı mülkiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Elbirliği mülkiyetinin en genel örneği mirastır. Bir diğer örnek ise adi şirkettir. Tek mirasçı ya da birden fazla mirasçı kavramları, tereke borçlarının mirasçılara ne oranda dağılacağı açısından da önemlidir. Eğer tek mirasçı var ise, bu mirasçı tereke borçlarından tek başına sorumlu olacaktır. Eğer birden fazla mirasçının varlığı söz konusu ise müteselsil sorumluluk durumu ortaya çıkmaktadır. Haklarda elbirliği mülkiyeti geçerli iken, borçlarda müteselsil borçluluk geçerli olmaktadır¹⁹.

Yasal mirasçılıkta zümre sistemi bulunmaktadır ve bu sistem birtakım özelliklere sahiptir. Bu kapsamda mirasçı olabilmek için bir zümreye dahil olmak şarttır. Üç zümre bulunmaktadır ve bir kimse mirasçı olabilmek için bu üç zümreden birine dahil olmak zorundadır. Kan bağı olmasına karşın dördüncü zümre düzenlenmediğinden dolayı murisin büyükanne ve büyükbabalarının anne ve babaları ve onların altsoyları yasal mirasçı olamamaktadırlar. Bunun yanında bir zümreye dahil olmak için kan hısımlığının bulunması da yeterli olmamaktadır. Burada kastedilen hısımlık hukuki manada bir kan hısımlığıdır. Bir zümreye dahil olup mirasçı sıfatının kazanılabilmesi için mirasçılar ile murisin arasında hukuki bir soy bağı bulunması gerekmektedir. Bu koşul kapsamında, evlilik dışı dünyaya gelmiş olan bir çocuğun babası ile arasında soy bağı kurulmadığı sürece yasal mirasçı olamamaktadır. Eğer yakın zümrede bir mirasçı bulunuyorsa diğer zümre mirasçı olamamaktadır. Aynı anda iki zümrenin mirasçı olması mümkün olmamaktadır. Bir zümrede mirasçı bulunuyorsa sonraki zümrede mirasçı olamamaktadır. Bir zümre üyelerinden biri hayatta değilse ya da mirasçı sıfatını almasına engel olan bir hal varsa bu durumda miras bir sonraki zümreye intikal etmektedir. Bu durumun üçüncü zümre için söz konusu olması durumunda miras devlete intikal etmektedir. Zümre prensipleri dahilinde yakın hısımlar uzak hısımları miras dışı bırakmaktadırlar. Aynı zümre içerisinde murise eşit derecede yakınlığı bulunanlar eşit oranda miras payına

¹⁹ Kılıçoğlu, a.g.e., s.25.

sahip olmaktadırlar. Zümre sistemi içerisinde aynı zümrede murise daha yakın olan kimselerin ölmesi durumunda bu kimselerin mirası kök içinde halefiyet ilkesi gereğince altsoyuna intikal etmektedir. Bir başka ifade ile muristen önce vefat eden ya da hayatta olsa dahi mirasçı olamayan kimselerin yerini altsoyları almaktadır. Eğer altsoy olarak birden fazla kişi bulunuyorsa, mirasçılığı son bulan kimsenin normal şartlarda alacağı pay bir sonraki dereceye eşit şekilde intikal etmektedir²⁰.

1.1.3.2. İradi (Mansup ya da Atanmış Mirasçılar)

Bir kimse, mirasçı sıfatını murisin ölüme bağlı bir tasarrufu sonucunda edinmiş ise bu mirasçı iradi yani atanmış mirasçı olarak tanımlanmaktadır²¹. Kanuni olarak değil, murisin düzenlediği bir belge ile mirasçısı olmasını istediği kimseler iradi bir diğer adıyla atanmış mirasçılardır. Mirasbırakanın, mirasının tamamı için ya da bir kısmı için kendi belirlediği ve mirasçı olarak atadığı kimseler atanmış mirasçılardır. Murisin “A kişisini, 34 İST 34 plakalı aracım için mirasçı atıyorum.” şeklinde bir ifade kullandığında, mal varlığı için bir mirasçı atamış sayılmaktadır. Eğer murisin söz konusu aracının ederi 150.000 TL ise ve mal varlığının toplam aktif 1.500.000 TL ise, bu durumda muris mal varlığının 1/10’unu A kişisine bırakmıştır demektir. Mirasbırakanın mirası bölüştürme yetkisi olduğu göz önüne alındığında, bu durumu belirli mal vasiyeti olarak değerlendirmek murisin açık iradesine saygı göstermemek anlamına gelmektedir. Bunun yanı sıra muris, “34 İST 34 plakalı aracım arkadaşım A’ya kalsın” gibi bir ifade kullanmışsa bu durumda, ilgili araç murisin malvarlığının tamamını oluşturuyorsa bu işlem mirasçı atama olarak değerlendirilir. Şayet mal varlığının sadece belli bir kısmını oluşturuyorsa bu işlem belirli mal bırakma olarak tanımlanmaktadır. Külli halef sıfatına sahip bulunan atanmış mirasçı, hiçbir çaba sarfetmesine gerek kalmadan ve herhangi bir işlem yapmadan edindiği bu değer yanında, bu edindiği değer oranında borçlardan da kanuni mirasçılar kadar bizzat ve müteselsilen sorumlu bulunmaktadır²².

²⁰ İşgüzar, Demir, Yılmaz, **a.g.e.**, s.26.

²¹ İnan, Ertaş, Albaş, **a.g.e.**, s.68.

²² Aydos, **a.g.e.**, s.8.

Miras hukuku bakımından yasal mirasçılık asıl, iradi mirasçılık ise istisna olarak değerlendirilmekte ve kabul edilmektedir. Kan esasına göre düzenlenen; evlenme sözleşmesinden, evlat edinme ile ilgili mahkeme kararından ve vatandaşlık bağından doğan yasal mirasçılık, iradi mirasçılıkla tamamlanmıştır²³. İradi mirasçılar her ne kadar mirasbırakanın şahsi iradesi dolayısıyla mirasçı olmuş olsalar da iradi mirasçılarla yasal mirasçılar arasında külli halefiyet açısından bir fark bulunmamaktadır. Ancak kanuni yani yasal mirasçılık, iradi mirasçılıktan önce gelmektedir. Her ne kadar medeni kanunda mirasbırakana mirasçı atama hakkı verilmişse de mevcut yasaların tümü beraber değerlendirildiğinde kanuni mirasçılığın iradi mirasçılıktan daha üstün olduğu görülmektedir. Saklı pay sahibi olan mirasçılarda bu durum kendini daha çok göstermektedir. Muris, ölüme bağlı bir tasarrufta bulunacaksa saklı pay sahibi olan mirasçıların saklı paylarını etkilemeyecek şekilde tasarrufta bulunmalıdır²⁴.

Vasiyetname ve miras sözleşmesi yapılması, mirasçı atama yöntemlerindendir. Vasiyetname yoluyla mirasçı atanmışsa, atanmış olan mirasçının bu işleme katılması veya bunu kabul etmesi söz konusu olmamaktadır. Bu durum, mirasçıya yöneltmeye ihtiyaç olmadan murisin tek taraflı iradesiyle oluşan bir durumdur. Mirasçı miras sözleşmesi ile atanmışsa, bu durumda iki tarafında irade açıklamalarının birbirini tutması zorunludur. Miras sözleşmelerinde mirasçı ve mirasbırakanın bu irade açıklamalarının uyumu kaçınılmaz bir durumdur. Ancak miras sözleşmesi sonucunda atanmış olan mirasçının her daim sözleşmenin karşı tarafı olması zorunluluğu bulunmamaktadır. Atanmış olan mirasçılar bu sözleşmeye taraf olmayan başka üçüncü bir kişi de olabilmektedir. Bu durumda vasiyetnamede olduğu gibi miras sözleşmesi ile mirasçı olacak üçüncü kişinin bu işleme katılması ya da bunu kabul etmesi zorunluluğu yine bulunmamaktadır. Bu şekilde atanmış mirasçılar, mirası reddetme hakkına da sahiptirler. Bunun aksine miras sözleşmesi tarafı olan kimseler için mirası reddetme gibi bir durum söz konusu değildir. Mirasbırakının vasiyetname yoluyla belirlediği mirasçıların, ölümüne kadar serbest bir şekilde istediği taktirde değiştirebileceğine tereddüt yoktur.

²³ Osman Gökhan Antalya, **Miras Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s.76.

²⁴ Ayan, **a.g.e.**, s.34.

Diğer taraftan mirasçı atama miras sözleşmesi yoluyla gerçekleştiyse bu durum mirasbırakanın bağlayıcı niteliktedir ve ancak miras sözleşmesi feshi sonucundaki esaslar dahilinde mirasçı atama işlemi iptal edilebilir. Atanmış mirasçılar, yasal mirasçılar gibi murisin vefatı gerçekleştiği anda mirasçı sıfatını otomatik olarak kazanmaktadırlar. Bunun sonucu olarak atanmış mirasçılara bağlanan sonuçlar, yasal mirasçılarla aynı nitelikte olmaktadır. Ancak atanmış mirasçılar, tenkis davası açamazlar ya da muristen önce vefat etmeleri durumunda kendi altsoyu halefiyet yoluyla murise mirasçı olamamaktadır. Yalnızca atanmış mirasçının saklı paylı mirasçı olması durumunda bu durumun gerçekleşmesi imkan dahilindedir²⁵.

1.1.4. Mirasçı Olmanın Koşulları

Mirasçı olmak için kanunda belli başlı şartlar aranmaktadır. Sağ olmak bu şartlardan ilkidir. Bir kişinin mirasçı olabilmesi için, mirasbırakanın ölümü esnasında hayatta olması gerekmektedir. Aksi durumda söz konusu miras hakları ortadan kalkmaktadır. Eğer murisin ölümü esnasında bir ceninin varlığı söz konusu ise, cenin sağ ve tam doğmak kaydıyla mirasçı olabilmektedir. Söz konusu ceninin hayata geleceği ana kadar miras pay edilmez. Bir diğer deyişle bu durum mirasın paylaşılmasını bekletici bir etken durumundadır²⁶.

Mirasçı olabilmenin diğer şartları da hak ehliyetine sahip olmak, mirastan mahrum kalmayı gerektiren bir durumun içinde olmamak ve murisin ölümü esnasında hayatta olmaktır. Bunun yanında, hayatta kalan eşin mirasçı olabilmesi için, murisin ölümü esnasında resmi olarak kurulmuş bir evlilik bağının mevcut bulunması gerekmektedir²⁷. Kanuni olarak mirasçılık sıfatını kazanmış yasal mirasçıları kendi aralarında saklı paylı olanlar ve saklı paylı olmayanlar şeklinde iki gruba ayırmak mümkündür. Yasal mirasçılardan, murise daha yakın olduğu düşünülen bazı mirasçılarının, murisin iradesi ile dahi iptal edilemeyen bir miras payı hakkı bulunmaktadır. İşte bu tür mirasçılara saklı

²⁵ Caner Taşatan, “Türk Medeni Kanunu’na Göre Mirasçı Atama”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2019, S:10, s:42.

²⁶ Aydos, **a.g.e.**, s.9..

²⁷ Ayan, **a.g.e.**, s.36

paylı mirasçılar denir ve bu kimselerin murisin iradesi ile dahi ortadan kaldırılamayan mirasçılık haklarına saklı paylı mirasçılık denilmektedir. Bu durumda murisin altsoyu, anne babası ve eşi saklı paylı mirasçı grubunu oluşturmaktadır. Muris bu saklı paylı mirasçılardan birinin saklı payını bertaraf eden bir ölüme bağlı tasarrufta bulunursa, ilgili saklı paylı mirasçı saklı payına tehlikeye atan bu durumu dava edebilir. TMK 505'te hükmedilen kimseler dışında kalan mirasçılar ise bunun gibi korunan bir saklı paya sahip değildirler. Bunun sonucu olarak muris, yasal mirasçılar içerisinde saklı payı bulunmayan mirasçıların hakkı olan miras için istediği şekilde tasarrufta bulunabilmektedir. Hatta öyle ki eğer isterse bu kimselere düşecek olan miras payının tümünü başkalarına devredebilir²⁸.

Miras hukukumuzda yasal mirasçılık esas, iradi mirasçılık ise ististan olarak değerlendirilir. Türk vatandaşı olmak, mirasta hak sahibi olmanın şartı olarak değerlendirilmemektedir. Yabancı olmak da bir mirastan mahrum olmak için sebep oluşturmamaktadır. Yabancı kimselerin mirasçılık hakları, Türk Medeni Kanununca sınırlara tabi tutulmuştur. Bu kapsamda yabancı kimselerin miras hakkının tereke kapsamındaki taşınırlar açısından bir sınırlamaya tabi tutulmadığı açıkça belirtilirken, taşınmazlar için sınırlamaların mevcut olduğu belirtilmiştir²⁹.

Ölüme bağlı tasarruflarda, murisin ölümünden sonra hüküm ifade edecek olan hukuki işlemler söz konusudur. Bu işlemler, taraflar yaşıyorken hukuki açıdan hüküm ifade edecek işlemlerin tersi olarak ölüm sonucunda oluşacak işlemler şeklinde de ifade edilebilir. Ölüme bağlı tasarruflar, şekli manada ve maddi manada ölüme bağlı tasarruflar şeklinde iki anlama sahiptir. Şekli anlamda ölüme bağlı tasarruflar, murisin son isteklerini ifade ederken kullanmak mecburiyetinde olduğu birtakım kalıpları ifade etmektedir. Vasiyet ve miras sözleşmesi bu kalıplardan bazılarıdır. Vasiyet kendi içerisinde resmi, el yazılı ve sözlü olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bu sebeple şekli anlamda ölüme bağlı tasarrufların sayı açısından sınırlamaya tabi tutulması söz konusudur. Ayrıca sıkı şekil şartlarına da tabi bulunmaktadırlar. Bu şartlara bağlı şekilde

²⁸ Serozan ve Engin, **a.g.e.**, s.135-136.

²⁹ Antalya, **a.g.e.**, s.77.

yapılmadıkları takdirde geçerlilikleri bulunmamaktadır. Maddi açıdan ölüme bağlı tasarruflar murisin vasiyetname ya da miras sözleşmesine konu olan son istekleridir. Mirasçı atama, belirli mal varlığı bırakma, mirastan vazgeçme, yedek veya art mirasçı atama, vasiyeti yerine getirecek görevli atama, evlilik dışı meydana gelen çocuğu tanıma ya da vakıf kurma gibi durumlar maddi bakımdan ölüme bağlı tasarruflar olarak sıralanabilir³⁰.

1.2. Vergi Hukukunda Miras

1.2.1. Servet ve Servet Vergisi

Vergi hukukunda miras denildiğinde akla gelen ilk kelime servettir. Bu kapsamda servet kelimesi detaylı olarak ele alınmalıdır. Servet, kökeni Arapça' ya dayanan bir kelime olmakla birlikte; zenginlik, varlık, mal, mülk anlamına gelmektedir³¹.

Vergi Hukuku bakımından ise servet, mülkiyetle birlikte iktisadi tasarruf ve intifa hakkı gibi olguları içinde almaktadır. Bunun yanında amortisman karşılıkları, faizler, zararlar, giderler, sosyal ve kültürel sebeplerden dolayı bir kısım iktisadi kıymetin vergiye tabi olmaması, servet kelimesinin kapsamını daraltmaktadır³². Servet, sermayeden daha kapsamlı bir kelime olmakla birlikte, belirli bir dönemde bir kişiye ait olan menkul ve gayrimenkullerin tümü anlamına gelir ancak sermayedeki gibi üretime dahil edilme ve gelir sağlama şeklinde şartları yoktur. Örnek vermek gerekirse, değerli bir tablo ve mücevher servet unsurudur ama iktisadi olarak sermaye anlamı taşımamaktadır. Servet en geniş tanımı ile birikmiş gelirdir³³.

Servet kavramı bugüne kadar tam anlamıyla kesin bir tanıma sahip olamamıştır. Servet kelimesinin tam ve kesin bir tanımının olmayışından kaynaklanan karışıklık nedeniyle, mülkiyet, mülkiyet hakkı, sermaye, servet gibi terimler birbirinin yerine

³⁰ Ayan, **a.g.e.**, s.36.

³¹ Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi) <http://www.tdk.gov.tr/> Erişim Tarihi: 20.05.2024.

³² Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, s.264.

³³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Beta Yayın, 1989, s.331-332.

kullanılmaktadır. Bu kelimelerin anlamları birbirine çok yakın olmasına rağmen, aralarında ufak da olsa farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin servet kelimesi kişilerle bağdaştırılan ve gelecekte tüketmek maksadıyla muhafaza edilen stok anlamına gelirken, sermaye kelimesi teşebbüslerle bağdaştırılan ve gelecekte üretim yapmak maksadıyla muhafaza edilen stok anlamına gelmektedir³⁴.

Servet kelimesi, mülkiyet kelimesinin yerine kullanıldığında en büyük anlam karmaşalarından biri meydana gelmektedir. Bu iki kavram genellikle birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Mülkiyet kavramı serveti tanımlamakta önemli bir yere sahip olduğundan, üzerinde durulması gereken bir konudur. Hukuk bilimi yüzyıllarca mülkiyet kavramını kesin sınırlar içinde tanımlamaya çalışmışsa da bunu başaramamıştır. Nesnelerin ve hakların kişilere tabi olma biçimi, bir başka ifade ile mülkiyet hakkı sosyal bir gerçektir. Mülkiyet kavramı, daha çok hukuksal bir kimliğe sahip olmasına karşın, sosyal, ekonomik, ahlaki bir yapıya da sahiptir. Hukuk bakımından mülkiyet soyut bir olgudur. Ayrıca mülkiyet, hukuk düzeninin nesneler üzerinde hakimiyet kurmak adına bireylere verdiği en geniş haktır³⁵.

Sonuç olarak servet, insan gereksinimlerini karşılayan bütün ekonomik değerleri içine aldığı için çok kapsamlı bir kavramdır. Bundan dolayı servetlerin vergilendirilmesinde bazı idari güçlükler ortaya çıkmaktadır. Bunun sonucu olarak servet kavramı teorik anlamından sıyrılarak şekillendirilmiş ve içeriği dolayısıyla daha tekdüze bir şekilde, hukuki açıdan ağırlık kazanmıştır³⁶.

1.2.2. Servet Vergileri İçerisinde Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi genel olarak ele alınmadan önce veraset sözcüğünün kelime anlamının incelenmesinde fayda vardır. Veraset kelimesi sözlükte, ölen kimsenin

³⁴ Fethi Heper, **Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve İdari Bilimler Akademisi Yayınları, 1982, s.5.

³⁵ Sait Dilik, **Servetin Geniş Kitlelere Yayılması**, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1976, s.2.

³⁶ Sami Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1987, s.7-8.

mal, alacak ve borçlarına ilişkin, ilgili kanunların belirlemiş olduğu usul ve şartlarda sıhri ve kan hısımlarının hak ve ödevlerinin bütünü anlamına gelmektedir. Türkiye’de veraset kelimesi, veraset ve intikal vergisi uygulamasında tam olarak ifadesini bulmaktadır. Bunun yanında, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun “Kanunda kullanılan tabirler” başlıklı ikinci maddesinin (c) fıkrasında, Veraset kavramı; “Miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı tasarrufları ifade eder” şeklinde ifade edilmiştir³⁷. Veraset ve intikal vergisi, çok eski dönemlerden beri kullanılagelmiş bir vergi çeşididir. Geçmişten bugüne bu vergi çeşitli uygarlıklarda çeşitli isimlerle kullanılmıştır. Örnek vermek gerekirse, Osmanlılarda “Tereke Tahriri Vergisi”, Fransa’da “Droit de Mutation”, İngiltere’de “Probate Duty” gibi terimler bu vergiyi tanımlamak için kullanılmıştır. Cumhuriyet dönemine gelinmeden önce bu vergi, veraset şeklindeki gayrimenkullerin devrinde refağ harcı, ivazsız intikallerde intikal harcı, miras bırakanın ölümü sonucunda gerçekleşen menkullerin devri sırasında uygulanan tahrirden dolayı da tahrir harcı olarak tahsil edilmiştir³⁸.

Veraset ve intikal vergisinin ülkemiz tarihindeki yerine bakıldığında ilk olarak Osmanlı devletindeki yeri akla gelmektedir. Osmanlı devletinde modern nitelikli bir servet vergisi mevcut değildi. Gayrimenkullerin veraset yoluyla intikallerinin bedeli olarak intikal harcı, menkullerin intikali sonucunda ise tahrir harcı adı altında vergiler alınmaktaydı. 1926 yılında 797 sayılı Kanunun çıkmasıyla Aşar Vergisi’nin kaldırılması sonucu, ivazsız intikalleri de kapsamına alarak yürürlüğe girmiştir³⁹. Osmanlı İmparatorluğu, İslam kültürü ve göçebe Türk gelenekleri gereklerine uygun karma bir anlayışa sahipti. Osmanlı’da İslam hukukuna bağlı olarak padişahın istediği gibi tasarrufta bulunma hakkı vardı. Yönetimde uygulandığı gibi, servet intikalleri söz konusu olduğunda da İslam hukuku ve dini düşünceler göz önüne alınarak karar veriliyordu. Osmanlı devletinde toprak, Öşriye, Hariciye ve Arz-ı Miri olarak üç bölüme

³⁷ Mehmet Nadir Arıca, “Veraset Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Şubat 2013, S:576 s:57-58.

³⁸ Salim Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s.290.

³⁹ Mehmet Güneş, “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, **International Journal of Public Finance**, 2017, S:1, s:130.

ayrılmıştır. Bu topraklarla ilgili intikaller de çeşitli kurallara göre gerçekleştirilmiştir. Öşriye denilen toprak çeşidi yalnızca Müslüman halkın tasarrufunda bulunup, toprağın tüm mülkiyeti toprak sahibine aittir. Bu toprak çeşidi istenildiği şekilde alınıp satılmış ve miras hukuku kuralları gereği mirasçılara intikali mümkün kılınmıştır. İkinci olarak Hariciye adı verilen topraklar, bir yerin işgalinden sonra gayri Müslim halka verilen toprakları ve bu toprakla ilgili her türlü tasarruf hakkı toprak sahibine aitti. Bu toprakların da alınıp satılması ve miras sonucu intikali mümkün idi. Son olarak Arz-ı Miri Arazi Osmanlı devletinin toprağını temsil eden esas toprak çeşidiydi ve toprağın mülkiyeti tamamen devlete aitti⁴⁰. Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise, servet intikallerinden tahsil edilen bu vergi çeşidi, 1926 tarihinde düzenlenerek uygulamaya konulmuştur. Veraset ve İntikal Vergisi'nin modernleşme çalışmalarının sonucu olarak menkul mallar için terekenin tahriri esnasında tahsil edilen tereke tahrir harcı ve gayrimenkullerin intikali esnasında tahsili gerçekleştirilen intikal harcı ortadan kaldırılmış; her çeşit ivazsız intikal Veraset ve İntikal Vergisi ile tahsil edilmeye başlanmıştır⁴¹. Yine Cumhuriyet döneminde 1929 tarihinde uygulamaya konulan Tapu Harçları Kanunu ile ivazlı intikallerden harç tahsil edilmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere devlet, aşar vergisi yürürlükten kalktıktan sonra gelir sistemini iyileştirmek için veraset ve intikal vergisi alanında düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bu düzenlemelerden birkaç yıl sonra tekrar düzenlemeler yapılmış ve 1836 sayılı kanunla eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Kanunun uygulanmasında meydana gelen pürüzlerin giderilmesi, Medeni Kanun hükümleri ile Veraset ve İntikal Kanunu arasında uyum sağlanmak istenmesi gibi durumlar, 1836 sayılı kanunun kabul edilme gerekçeleri olarak sıralanabilir⁴².

Veraset ve intikal vergisi, vergi hukukunda özel hukuk karakterine sahip en önemli vergi çeşitlerinden birisidir. Bu bağlamda bu vergi miras hukukunu tamamlar nitelikte

⁴⁰ Kükrer, **a.g.e.**, s.120-121.

⁴¹ İstiklal Yaşar Vural, "Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye", Dumlupınar Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Dergisi**, Nisan 2008, S:20, s:88.

⁴² Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel Prensipleri, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1996, s.348.

bir vergi çeşididir. Bir kimsenin ölümü sadece miras hukukunun değil aynı zamanda veraset ve intikal vergisinin de kapsamına girmektedir. Yani bir kimsenin ölümü, bu iki hukuk biçiminin de kapsamındadır. Veraset ve intikal vergisi periyodik olarak tahsil edilen bir vergi değildir. Verginin konusu dolayısıyla ölüm durumu veya karşılıksız intikal gerçekleşmesi durumunda arızı şekilde tahsil edilen bir vergi çeşididir⁴³. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda, ivazsız olarak intikal eden mallardan hangilerinin vergilendirileceği, mülkilik ve şahsiliik ilkelerine göre düzenlenmiştir. Mülkilik ilkesine göre, Türkiye'deki tüm mallar bu verginin konusu dahilindedir. Şahsiliik ilkesine göre ise, Türk tabiiyetindeki şahısların malları, Türkiye'de bulunsun ya da bulunmasın, bu verginin kapsamına girmektedir. Fakat Kanun bu konuda bir sınır çizmekte, Türk tabiiyetindeki şahısların Türkiye'de bulunmayan mallarını ivazsız şekilde iktisap eden yabancı uyruklu şahısların Türkiye'de ikamet etmemesi durumunda, intikale konu olan malların vergi kapsamına girmeyeceğine hüküm vermektedir⁴⁴.

Hukuki açıdan veraset hukukunun bir unsuru olarak görülen veraset vergisinde amaç, siyasal ve sosyal açıdan genel olarak kabul edilen bir yaklaşıma uygun şekilde, servetin yeniden dağılımı amacıyla gelir dağılımındaki adaletsizliği azaltmak ve karşılıksız olarak edinilen mallardan devletin de faydalanmasını sağlamaktır. Bir başka ifade ile kişilerin ölüme bağlı tasarruflarını ve gelecek nesle yaptıkları servet aktarımını, fırsat eşitliğini sağlamak adına, mirasçılarının ivazsız şekilde servet elde etmesinin önüne geçmek, veraset ve intikal vergisinin en önemli amacıdır. Veraset ve intikal vergisinin mali kaygılardan, hasılat endişesinden tamamen bağımsız olduğu da su götürmez bir gerçektir. Kapsamlı gelir (Safi artış kuramı) tanımına göre miras, vasiyet ve bağış gibi karşılığı söz konusu olmayan aktarımlar da gelir olarak değerlendirilmektedir. Miras sonucu edinilen malların gelir vergisi ile vergilendirilmemesi sonucunda, vergiye tabi gelirin kaynağına bakılmaksızın kullanım yerleri dikkate alınarak tanımı yaklaşımı

⁴³ Meltem Ertuğrul, Gülşah Yılmaz, “Ölüm Rizikosuna Karşı Yapılan Hayat Sigortasında Lehtar Olan Mirasçının Mirası Reddi Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Ödeme Sorunu”, **TBB Dergisi** 2019, S:145, s:432.

⁴⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ekim 1988, s.373.

noksan kalacaktır. Başka bir deyişle, veraset yoluyla gerçekleşen intikaller gelir vergisi ile vergilenmeli, vergilenmiyor ise de ayrı bir veraset vergisi tahsil edilmelidir⁴⁵.

Modern vergi sistemleri içerisinde, servetlerin adil olarak dağılımının sağlanmasında veraset ve intikal vergisi bir araç olarak kullanılmaktadır. Veraset ve intikal vergileri, ölüm sonucunda bir kimseden başka bir kimseye geçen mallarla, ölüm durumu dışında sağ kimseler arasında gerçekleşen karşılıksız intikalleri konu almaktadır. Bundan dolayı kendi içerisinde iki kısım olarak değerlendirilmektedir. Veraset ve intikal vergisinin vergi gelirleri içindeki payı çok yüksek olmasa da hala uygulanıyor olması ödeme gücü kavramı ile açıklanabilir. Kişilerin kendi aralarında gerçekleştirdikleri ivazsız iktisaplar neticesinde mal varlıkları bir bedel ödemededen artmış olmakta, devler de bunu vergiye tabi tutma gerekliliği duymaktadır⁴⁶.

Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız olarak elde edilmiş olan servet unsurlarını konu edinmektedir. Veraset ve intikal vergisi aracılığıyla gelir bölüşümündeki adaletsizlik giderilmeye çalışılır. Esasen, servet sahibi bir bireyle serveti olmayan bir kimse arasındaki fırsat eşitliği tamamen birbirinden farklıdır. Servet sahibi kimseler için ekonomik rekabet koşulları avantaj sağlarken, servet sahibi olmayan bireylere dezavantaj sağlamaktadır. Diğer taraftan, servet sahibi olan bireylerin hissettiği güvenlik duygusu çok daha fazladır. Bu sebeplerle, sahip olunan servet ödemem gücünün en önemli göstergelerinden birisidir. Veraset ve intikal vergisinin tasarruflar üzerindeki olumsuz etkisi nedeniyle yatırımlar azalmaktadır. Fakat vergi nedeniyle servetin daha prodüktif kullanımı da söz konusudur. Bunun anlamı, servet sahibinin ödemiş olduğu vergiyi giderecek tarzda riskli yatırımlar yapmaya yönelebilmesidir. Bunun sonucu, verginin ekonomik kalkınmaya etkisi nötr olabilmektedir⁴⁷.

Veraset ve intikal vergisi, kişilerin hayatları boyunca edindikleri malları dolayısıyla elde ettikleri mülkiyet haklarının, kişiler öldükten sonra daha dar kapsamda

⁴⁵ Ömer Faruk Batırel, “Türk Veraset Vergisi’nin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, S:185, s:19.

⁴⁶ Ersan Öz, Hüseyin Kutbay ve Davut Buzkiran, “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, 2014, S:14, s:9.

⁴⁷ Orhan Şener, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2001 s.214.

niteliğine devam etmesini, bu kişilerin gelecek nesillerinin miras dolayısıyla elde edecekleri servet olanaklarının kısıtlanmasını ve servet dağılımının daha adil bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaya yönelik bir vergi çeşididir⁴⁸.

Veraset ve intikal vergisi kökleri çok eski zamanlara dayanan bir vergi çeşididir. İnsanların emek sarf etmeden servet sahibi olmalarını sınırlandırdığı için ve bireyler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki büyük eşitsizliklerin giderilebilmesine olanak sağladığı için ahlaki temeli çok güçlü olan bir vergi çeşidi konumundadır. Veraset vergisini gerekli kılan önemli nedenlerden biri de bireylerin hayatları boyunca kaçırdıkları vergilerin ölüm durumunda ortaya çıkmasına olanak sağlamasıdır. Bu sayede öteki gelir ve servet vergileri adına da kontrol işlemi gerçekleştirmiş olur. Bu görüşlerin tersine, veraset ve intikal vergisinin aleyhine görüşe sahip olanlar, bu verginin mülkiyet hakkını olumsuz yönde etkilediği ve sermaye birikimini zedelediği görüşünü savunmaktadırlar⁴⁹. Örneğin Adam Smith, mülkiyetin el değiştirmesi sebebiyle tahsil edilen tüm vergiler mülkiyetin konusu olan sermayenin değerini azalttığı için, verimli emeğin kullanımına sunulmuş fonların azalmasına sebep olduğunu ileri sürmüştür. Adam Smith'in bu görüşünü aynı şekilde kitabına aktaran D. Ricardo da mülkiyetin el değiştirmesi nedeniyle tahsil edilen vergiler için yapılan tek itirazın bu olmadığını, bu vergilerin ayrıca milli sermayenin toplum için en verimli şekilde dağılmasını da engellediği görüşü ile Adam Smith'i desteklemiştir⁵⁰.

Çağdaş hukuk sistemlerinde, veraset vergisi gibi vergiler ile devletin mülkiyet ve miras hakkını yasal güvence altına alarak bu hakları koruması kadar, bu vergiden elde edilecek hasılatı dikkate almadan, en başta gelir dağılımı olmak üzere toplumsal amaçlar gözetilmektedir. Bunun yanında, belli bir emek sonucu elde edilen geliri mali gücün bir unsuru şeklinde vergilendiren bir vergi sistemi içerisinde, herhangi bir üretim faktörüyle bağlantısı olmaksızın, yalnızca miras ilişkisi içerisinde edinilen servet unsurlarını vergi

⁴⁸ Şahin Akkaya, Volkan Oğhan, "Küreselleşme Sürecinde Servet Dağılımı Açısından Veraset ve İntikal Vergisi", **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 2020, S:64, s:8.

⁴⁹ Kâmil Mutluer, Aykut Herekman, Fethi Heper ve Recai Dönmez, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2007, s.251.

⁵⁰ Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.354.

dışı bırakmak, toplumsal vicdanı zedeleyip vergi sistemini sorgulanır hale getirir. Bundan daha da mühimi, Anayasa'mızın 73. maddesindeki hükme göre; "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı" olduğu için, bu yükün adil bir şekilde dağılmasındaki en önemli unsur, herhangi bir üretim faktörünün girişimine bağlı olmayan mali güç unsurlarının, bu çerçevede de miras ilişkisi kapsamında meydana gelen zenginleşmelerin vergilendirilmesidir⁵¹.

Tarihsel sürece baktığımızda, köklü bir geçmişe sahip vergilerden birinin veraset vergisi olduğunu görürüz. Bu vergi düşünsel planda da çok desteklenmiş ve savunulmuştur. Veraset vergisinin gerekli olduğunu savunan görüşlere baktığımızda pek çok dayanakları olduğunu görürüz. Kapitalist sistem içerisinde kişilere servet edinme hakkı tanındığı zaman, servetlerini diledikleri şekilde kullanma hakkı da otomatikman tanınmış sayılmaktadır. Bu durum bazı kurallar dışında, kapitalist sistemin düzenlediği oyunun kurallarından birisidir. Bu noktadan hareketle, bazı düşünürler, devletin veraset hakkını tamamen yok edebileceklerini savunmuşlardır. Diğer taraftan kapitalist sistemde bireylerin ellerinde bulundurdıkları üretim faktörlerini diledikleri şekilde değerlendirecekleri, bunlardan elde ettikleri gelirleri de yine istedikleri şekilde kullanabilecekleri düşüncesi mevcuttur. Kişiler bu durumlarda zihnen ve bedenen çalışmaktadırlar. Bir başka bir ifade ile kapitalist sistemde servet elde eden bir kimse, o sistem içerisinde başarıyı yakaladığı için servet elde ediyor kabul edilmektedir. Fakat servet sahibi olma durumunda böyle bir başarı ve çabadan bahsetmek söz konusu değildir. Çağımızda, bireyler arasındaki büyük servet ve gelir farklılıklarının ortadan kaldırılması görüşü giderek artmakta ve kabul görmektedir. İşte veraset vergisi, büyük gelir farklılıklarının oluşmasına neden olan esas unsuru yani serveti vergileme amaçlı bir vergidir. Veraset vergisinin uygulanması ile servetlerin belli bir bölümünün kamu kesimine ayrılması, israfçı kullanımların en aza indirilmesi ve servetin çok daha geniş kitlelere yayılması amaçlanmaktadır⁵².

⁵¹ Azmi Demirci, "Veraset Vergisi'nin Anlamı ve Önemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2008, S:328, s:15.

⁵² Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2014, s.372-373.

Bilindiği üzere vergiler, bir taraftan kişisel gelir miktarında meydana getirdikleri farklarla bireylerin refah seviyesini etkilerken diğer taraftan gelirin bireyler arasındaki dağılımında da önemli bir etki yaratmaktadır. Genel olarak bakıldığında fırsat eşitsizliği sebebiyle servet, bireyler arasında çok dengesiz bir dağılım göstermektedir. Servetlerin vergilendirilmesi görüşünü savunanların bu konudaki en önemli dayanağı, miras hakkının servetin dengesiz dağılmasına neden olması ve bireyler arasında fırsat eşitsizliği yaratmasıdır. Çünkü miras müessesesi sebebiyle, eşit şartlardaki bireyler işe başladıklarında eşit şartlarda olamamaktadırlar. Bir bireyin kendisinin herhangi bir emeği olmadan kendisine verilen ekonomik güç ile işe başlaması, başkalarına karşı üstünlük sağlamasına olanak vermektedir. Bu sebeple veraset ve intikal vergisinin, miras müessesesinin yarattığı bu olumsuz durumu gidereceği ve dengenin kurulmasına yardımcı olacağı ön görülmektedir⁵³.

Veraset ve intikal vergisi, servet üzerinden alınan konusu servet transferleri olan karşılıksız bir vergidir. Veraset ve intikal vergisi ilk olarak 1926 yılında yürürlüğe girmiştir ve günümüzde de 8.16.1956 tarih ve 7338 sayılı kanunla çıkartılan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulanmaktadır. 7338 sayılı kanunun birinci maddesinde, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.” Hükmü yer almaktadır. Veraset vergisi bireylerin servetleri üzerinde sağladıkları kontrol ve tasarrufları öldükten sonra kısıtlama amacı içerisinde olan bir vergi türüdür. Mirasın mirasçılarının sayısı dikkate alınmadan bir bütün şeklinde ileri oranda vergilenmesi mantıklı değildir. Bunun nedeni, veraset vergisinin murise değil, mirasçılar üzerine düşmesidir. Veraset vergisinin varlığı, yaşarken miras bırakanın maddi gücünü azaltmaz⁵⁴.

Türk vergi sistemi içerisinde veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisinin yanında servet üzerinden alınan üçüncü vergi olmakla birlikte, ölüme bağlı olarak ya da sağlar arasındaki ivazsız intikallerin vergilendirmesini konu alan, yani

⁵³ Kükrer, **a.g.e.**, s.25.

⁵⁴ Hüsnü Kızılyallı, **Türk Vergi Sistemi’nin Ekonomik Analizi**, Ankara, Sevinç Matbaası, 1969, s.374.

servet intikalini vergilendiren bir vergi çeşididir⁵⁵. Başka bir deyişle veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla ya da ivazsız şekilde bir kimsenin mal varlığından başka bir kimsenin mal varlığına aktarılan menkul ve gayrimenkul malları konu almaktadır⁵⁶. Öğretide kabul gören görüş, intifa hakkının veraset ve intikal vergisi kapsamına alındığı görüşüdür. Gayrimenkullerin kuru mülkiyetini elde eden kimse, bu malı mal varlığı kapsamı içerisine almaktadır. Fakat bu durumda, başka bir kimseye intifa hakkı verilmiş olması sebebiyle, kuru mülkiyetini elde ettiği mala ilişkin bir tasarruf hakkı mevcut bulunmamaktadır. Bundan dolayı kuru mülkiyet sahibi kimsenin ekonomik olarak güçlenmesi söz konusu değildir. Kuru mülkiyet tam mülkiyete dönüşmediği sürece, kişilere ekonomik olarak bir fayda sağlamaz ve intifa hakkının herhangi bir sebepten dolayı ortadan kalkmasıyla tam mülkiyet haline gelmektedir. Bu açıdan vergi hukuku kurallarına göre, kuru mülkiyet ödeme gücüne olumlu bir etki yapmadığı için tam mülkiyete dönüşmesine dek vergiden ayrı tutulması gerekmektedir. Kuru mülkiyet hakkına sahip bulunulan mala ilişkin bir başkasının yararına intifa hakkı kalmadığı durumda kuru mülkiyet sonlanıp tam mülkiyet halini alacaktır. Bunun sonucunda mala ilişkin tam mülkiyet hakkı bulunan malik, maldan faydalanmaya başlayacaktır. Sonuç olarak bakıldığında, doktrinde intifa hakkının kuru mülkiyetle birleşmesi durumunda veraset ve intikal vergisinin söz konusu olacağı görüşü kabul görmektedir. Diğer hukuk dallarında vergiyle ilgili deyim ve kavramlar vergi ile ilişkili olarak kullanılırken bu kavram ve deyimlerin dahil olduğu hukuk dallarındaki manaları dikkatli değerlendirilmelidir. Mesela hibe, sözleşme, intifa hakkı vb. kavramlar, medeni ve borçlar hukukunda sahip oldukları anlamlara göre değerlendirmeye alınmalıdır. Bu açıdan, intifa hakkı medeni hukukta taşıdığı anlama göre değerlendirildiğinde, bir kimseye ait eşya ya da mal üzerinde başka bir kimseye tam faydalanma ve kullanma imkânı sağlayan bir haktır. Bu hak ile malik, eşyanın öz değerini kendisinde bulundurmakta, bunlardan elde edilecek faydayı başka bir kimseye tahsis etmektedir. Bu hak kişiye bağlı intifa haklarından bir tanesidir. Bu konu ile ilgili Yargıtay kararları,

⁵⁵ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **a.g.e.**, s.347.

⁵⁶ Aksoy, **a.g.e.**, s.347.

intifa hakkının korunması şartı ile gerçekleştirilen taşınmaz mal bağışının, niteliği ve ortaya çıkardığı sonuçları açısından ölüme bağlı tasarruf olarak tanımlanamayacağı yönündedir. Yargıtay tarafından net bir şekilde belirtildiği üzere, ölüme bağlı şekilde gerçekleşen tasarruf olarak da nitelendirilemeyecek bu hususta intifa hakkının intikali söz konusu değildir⁵⁷.



⁵⁷ Y. Burak Aslanpınar, “İntifa Hakkının Veraset ve İntikal Vergisi’nin Konusuna Girmediği Görüşü ve Bu Görüş Doğrultusundaki Son Yargı Kararları”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2018, S:307, s:3.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖLÜM HALİNDE MİRASÇILARIN VERGİ SORUMLULUĞU

2.1. Vergi Hukukunda Sorumluluk

2.1.1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Yükümlüsü Kavramları

2.1.1.1. Vergi Yükümlüsü

Vergi yükümlüsü, bir diğer adıyla vergi borçlusu belli tutarda vergiyi devlete ödemekle yükümlü kimselerdir. Vergi yükümlülerinin bu vergi borçlarını öderken yerine getirmek zorunda oldukları maddi ve şekli ödevler bulunmaktadır. Verginin ödenmesi maddi yükümlülük olarak tanımlanırken; defter tutmak, beyanname vermek, bildirimlerde bulunmak, vergi ile ilgili belgeleri belli sürelerle muhafaza etmek gibi ödevler de şekli yükümlülükleri ifade etmektedir. Çoğunlukla vergi yükümlülüğü sadece maddi olarak verginin ödenmesi olarak anlaşılmaktadır. Ancak veri yükümlülüğünün maddi ve şekli olmak üzere iki farklı yönü bulunmaktadır. VUK'un 8'inci maddesinde vergi yükümlülüğü tanımlanmaktadır. Fakat buradaki tanım, vergi yükümlüsünü tam anlamıyla ifade etmemektedir. Bunun nedeni, vergi mükellefinin defter tutmak, beyanname vermek, vergi ile ilgili belgeleri belli süre ile muhafaza etmek ve talep edildiğinde bu belgeleri ibraz etmek gibi şekli ödevleri de bulunmaktadır. Bu açıdan VUK'taki şekli ödevlerle ilgili düzenlemeleri de veri mükellefi kavramı içerisinde değerlendirmekte fayda vardır⁵⁸.

Verginin konusu açısından vergi mükellefinin kim olacağı problemi kanunda ayrıca ele alınmış ve açıkça hükmedilmiştir. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanunun açısından, geliri olan gerçek kimseler; Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, sermaye şirketleri, kooperatifler, ithalat işlemi gerçekleştiren, hizmet ifa eden kimseler; Damga Verisi Kanunu açısından, belgeye imza atanlar; Veraset ve İntikal Vergisi açısından; veraset şeklinde veyahut ivazsız bir biçimde mal edinen kimseler; Emlar Vergisi Kanunu

⁵⁸ Şevki Özben, **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, Ocak 2013, s.115.

açısından, bina, arazi, arsa sahibi kimseler; Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu açısından, motorlu taşıt sahibi olan gerçek ya da tüzel kişiler; Özel Tüketim Vergisi Kanunu açısından ise özel tüketim vergisi konusu olan malların ithal ve imal işlemlerini gerçekleştiren kimseler vergi mükellefi olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefi konusunda önemli olan bir husus da mükellefin belirlenmesinde genelleme yapılarak hükme varılmasından kaçınılması gerekliliğidir. Örnek vermek gerekirse, GVK açısından mükellef gerçek kimseler, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından ise mükellef tüzel kimselerdir şeklindeki bir ifade tam olarak doğru değildir. Yine örnek vermek gerekirse iş ortaklıklarının tüzel kişiliği olmadığı halde, bunlar kurumlar vergisi mükellefidirler⁵⁹.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde, "Kamu borçlusu veya borçlu: Amme alacağını ödeme mecburiyetinde bulunan hakiki ve hükmi şahısları, bunların kanuni temsilcileri, mirasçıları, veri mükellefleri, vergi sorumluları, kefil ve yabancı şahıs temsilcileri" kamuy aborçlu kimseler olarak tanımlanmışlardır. Kanunun bu maddesinde kastedilen hedef kitle vergi mükellefleridir. Vergi mükellefi ve vergi sorumlularının kimler olduğu da Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde, "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Veri sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir." şeklinde hükmedilmiştir. Vergi kanunlarınca kabul edilen durumlar dışında, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu ile ilgili olan özel sözleşmeler vergi dairelerince hüküm ifade etmemektedir. Öyle ki Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinde bu durum," Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." şeklinde hükmedilmiştir⁶⁰.

Vergi mükellefiyetinde belli başlı özellikler bulunmaktadır. Bunlardan ilki; verginin bizzat kişinin kendi adına doğması gerektiğidir. Bir diğer özellik verginin

⁵⁹ Volkan Alptekin, **Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013, s.19-20.

⁶⁰ Muhsin Koçak, **Vergi İcra Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s.22.

kanundan doğması özelliğidir. Vergi yükümlülüğü özel sözleşmeler sonucunda başkalarına aktarılamamaktadır. Vergi yükümlüleri, vergi kanunlarında açıkça belirtilen gerçek veya tüzel kişiler olarak tanımlanmaktadır. Vergi yükümlülüğünde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olan kişinin yükümlü olması önem arz etmektedir. Zaten vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu arasındaki asıl fark buradan kaynaklanmaktadır. Vergi sorumlusu bizzat kendi adına borç bulunan kişi değil, vergi borcundan dolayı alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişidir. Vergi mükellefleri, kendisine veri borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişiler olarak ifade edilmektedirler. Fakat vergi kanunlarında gerçek ve tüzel kişilikler tanımlanmamıştır. Gerçek ve tüzel kişilerin kim oldukları, bu kişilikleri kazanma şekilleri Türk Medeni Kanunu'nda hükmedilmiştir. Vergi hukukunda da Türk Medeni kanunundaki bu hükümler dikkate alınmaktadır. Vergi kanunları, bu ilgili kanunlarda hükmedilmiş gerçek ve tüzel kişilerin hangi vergiler için ne derecede ve şekilde mükellef olacakları ile ilgili hükümler içermektedir. TMK'nın 28'inci maddesinde gerçek kişi, "Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer. Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder." şeklinde hükmedilmiştir⁶¹.

2.1.1.2. Vergi Sorumlusu

Vergi hukuku açısından sorumluluk, vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunmayan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili maddi ya da şekli görevleri yerine getirme açısından vergi dairesi ile muhatap olmaları olarak tanımlanabilir. Bunun yanında bu kimselerin bazı durumlarda asıl vergi borçlusu ile ya da onun yerine geçerek ilgili vergi borcunu kendi mal varlıklarından ödemeleri de vergi sorumlusu olduklarının göstergesidir. Kendilerinin olmayan bir vergi borcunun maddi ve şekli ödevlerini tamamlamakla zorunlu olan kimselere vergi sorumlusu denilmektedir. Vergi sorumlusu kimseler, vergi yükümlüsü ve devler arasındaki alacak-borç ilişkisi içerisinde üçüncü bir kimse durumundadırlar.

⁶¹ Fevzi Rifat Ortaç, Hilmi Ünsal, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s.62-63.

Sorumlu kimselerin ödevleri vergi yükümlülerinin sadece maddi ya da şekli görevleri ile ilgili olacağı gibi her ikisini de kapsıyor olabilir⁶².

Veri Usul Kanunun'un 8'inci maddesinde yapılan genel tanımın yanı sıra vergi sorumluluğu ile ilgili birbirinden farklı düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemeler kapsamında vergi sorumlusu kavramı bazı durumlarda verginin vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişi olarak ifade edilirken bazı durumlarda da vergi yükümlüsü ile ya da onun yerine geçerek ilgili vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumunda kalan kişiyi, bazı durumlarda ise vergi ile ilgili yükümlülüklerin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu kimseleri ifade etmektedir. Vergi sorumluluğu bazı durumlarda ortaklaşa, diğer adıyla müştereken sorumluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Müşterek sorumlular aslen vergiyi vergi dairesine ödeyen ve beyanname verme gibi şekli sorumlulukları yerine getiren kişilerdir. Mükelleflere yaptığı ödemeler dolayısıyla vergi kesmek durumunda olanlar, kanuni temsilciler ve mirasçı kimselerin sorumluluğu müşterek sorumluluğa örnektir. Bu durum adi müşterek sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Bu tür sorumlulukta vergi dairesinin, vergi mükelleflerini ve vergi sorumlularını aynı anda takip etme hakkı bulunmamaktadır. Vergi dairesi vergi alacağını temin etmek için öncelikle vergi mükellef ve vergi sorumlusuna başvurur. İlgili vergi alacağını bu kişilerden temin edemediği durumda kanuni temsilciye başvurabilir. Bu sebeple bu kişiler ilgili vergi borçlarından fer'i olarak sorumlu bulunmaktadır. Müteselsil sorumluluk, bir diğer adıyla müşterek müteselsil sorumluluk farklı vergi kanunlarında vergi alacağını güvenceye almak adına hükmedilmiştir. Bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kimsenin vergi dairesine karşı sorumlu olması durumu müteselsil sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre, asıl vergi yükümlüsü vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmese ilgili kanunada hükmedilen kimseler kamu alacağını alacaklı vergi dairesine ödemek durumunda kalırlar. Bu durumda, vergi dairesi vergi borcunun tamamını mükellef ya da

⁶² E-kitap, **Vergi Hukuku ve Muhasebe Standartları**, Bilge Eğitim Kurumları, s.22.

vergi sorumlusundan dilediği şekilde talep edebilir. Başka bir ifade ile hukuki açıdan müteselsil sorumlulukta vergi mükellefi ve vergi sorumlusu aynı durumdadır⁶³.

Vergi Usulu Kanunu'nun 11'inci maddesinde vergi kesen durumunda olan kimselerin kaynakta kesme, tevkifat veya stopaj olarakta adlandırılan vergi kesme sorumluluğu hüküm altına alınmıştır. VUK madde 11'de "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar." şeklinde hükmedilmektedir. İşverenlerin yanlarında istihdam ettikleri kimselere ödedikleri maaş ücretlerinden, bankaların faizi ödemelerinden, devlet tahvili ve hazine bonosu faiz ödemelerinden, iş yeri kira ödemeleri gibi ödemelerden yapılmak zorunda olunan stopaj zorunluluğu bu kapsam içine girmektedir. Vergi kesen kimseler bu sorumluluklarını yerine getirmezlerse, VUK m. 11 gereğince ödenmesi zorunlu olan kamu alacağı ile bu alacağa bağlı olarak oluşacak gecikme faizi, gecikme zammı ya da cezalar vergi kesme zorunluluğu olan kimselerden talep edilebilir. Sonrasında vergi kesme zorunluluğu bulunan kişiler bu ödediği vergi ve vergiye ait cezalardan sadece ödedikleri vergiyi mükellefe rücu edebilirler. Vergiye bağlı ödedikleri diğer cezaları rücu edemezler⁶⁴. Vergi kanunlarında belirtilen durumlar dışında, vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu ile ilgili özel sözleşmeler vergi daireleri açısından hüküm ifade etmemektedir. Bir başka ifade ile vergi yükümlüleri ya da vergi sorumluları kendi aralarında yapacakları özel sözleşmeler ile ilgili veri borcundan ve bu vergi borcu dolayısıyla kendilerine yüklenmiş olan görev sorumluluklardan muaf olamamaktadırlar. Vergi idaresinin, vergi alacağını talep edeceği kimse ya da vergiden sorumlu kimseler için önem arz eden bu duruma zıt bir anlaşma yapılmış olsa dahi, bu durum vergi alacağı açısından bir hüküm ifade etmemektedir. Bu durumda sadece sözleşmenin tarafı olan kişiler için sözleşme şartları sınırları içerisinde özel alacak-borç ilişkisi durumu oluşturulabilir⁶⁵.

⁶³ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2014, s.69-70.

⁶⁴ Murat Batı, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2022, s.76.

⁶⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s.51-52.

Tüzel kişiliklerde, küçük ve kısıtlılarda, vakıf ve cemaat gibi tüzel kişiliği olmayan kurumlarda kanuni temsilcilik söz konusudur. Bu gibi kişi ve kurumlarda vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu söz konusu olduğunda bu ödev ve sorumluluklar kanuni temsilciler tarafından yerine getirilir. Bu durum, yabancı şahıs veya kurumların Türkiye'deki temsilciler için de geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nun 10'uncu maddesi ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Hakkında Kanun'un 35'inci maddesi gereğince, vergi ve vergiye bağlı oluşan alacaklar mükelleflerin kendilerinden tahsil edilemediğinde ya da tahsil edilmesinin mümkün olmadığı anlaşıldığında ilgili vergi alacakları, kanuni temsilcilerin ya da tüzel kişiliği bulunmayan işletmeleri yöneten kimselerin kişisel mal varlıklarından alınmaktadır. Fakat bu kimseler ödedikleri bu vergi borçlarını asıl mükellefe rücu edebilmektedirler. Eğer tüzel kişiliklerin tasfiyeleri söz konusu ise bu durumda şahsi tasarruflar tasfiyeye girdikten önceki dönemlere ait tasarrufları etkilememektedir. VUK'ta verginin aslı için genel bir hüküm bulunduğu halde, vergi cezalarının sorumluluğu açısından kanuni temsilciler için farklı farklı hükümlere yer verilmiştir. VUK'nun 332'nci maddesinde, kanunlara aykırı bir durum söz konusu olduğunda kasıt ve ihmaller dikkate alınmaksızın veli, vasi ve kayyımlar ceza muhatabı olmaktadır şeklinde hükmedilmektedir. Söz konusu cezanın küçük ve kısıtlılara rücu etme durumu bulunmamaktadır⁶⁶.

Bir kişi vefat ettiğinde bu vefat eden kişilerin vergi borçlarından mirasçıları sorumlu olmaktadır. Fakat bu sorumluluğun oluşabilmesi için mirasçıların mirasın bıraktığı mirası kabul etmiş olmaları veya üç ay içerisinde bu ilgili mirası reddetmemiş olmamaları zorunluluğu bulunmaktadır. Ölüm gerçekleştiği takdirde mirası kabul eden mirasç kimseler, mirasbırakanın vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumlu olmaktadır. Bunun yanında mirasbırakanın vergi borcuna ilişkin gecikme faizi ve gecikme zammından da miras edinen kimseler miras payları kadar sorumludurlar.

⁶⁶ Özbilen, **a.g.e.**, s.122-123.

Fakat ölen kimsenin vergi cezası var ise bu ceza ölüm ile birlikte ortadan kalkar. Bu cezalardan mirasçılar sorumlu tutulamamaktadır⁶⁷.

Vergi Usul Kanunu'nun 12'nci maddesinde, "Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mensup mirasçılara geçer. Ancak, mirasçılardan her biri ölünün vergi borçlarından, miras hisseleri nispetinde sorumlu olurlar" şeklinde hükmedilmektedir. Yine aynı kanunun 372'nci maddesinde, cezaların kişiseliliği ilkesi çerçevesinde, ölüm durumunda ölen kişinin cezalarının da silineceği hüküm altına alınmıştır. Kanun hükümlerine bağlı olarak oluşan mirasçılığa kanuni mirasçılık denilmektedir. Kanuni mirasçılar, mirasbırakanın soy hısımları, hayatta olan eşi, evlatlığı ve devlet olarak sıralanabilir. Ölen kimsenin kendi iradesi sonucunda oluşan mirasçılıkta mansup mirasçılık veya atanmış mirasçılık olarak adlandırılmaktadır. Bu durumda ölen kimse, vasiyet yoluyla veya miras sözleşmesi ile kanuni mirasçılarının haklarını korumak kaydıyla mirasçı atayabilme hakkına sahiptir. Medeni Hukukta mirasçılar şahsi malvarlıklarıyla zincirleme sorumluk bulunmaktadırlar. Fakat Vergi Hukukunda farklılık söz konusudur. Mirasçı kimseler, mirasın vergi borçlarından alacakları miras oranında sorumlu bulunmaktadırlar⁶⁸.

Her bir mirasçının, mirasbırakanın vergi borçlarından miras payları kadar sorumlu olmalarının yanında, mirasbırakanın ilgili vergi borçlarına ait gecikme faizi ve gecikme zammından da sorumlu olmaktadırlar. Ancak ölüm durumunda vergi cezaları düşmekte ve mirasçılar bu cezadan sorumlu olmamaktadırlar. Mirasbırakanın ölümünden sonra miras payları kadar miras hakkına sahip mirasçılar vergi borçlarından sorumlu oldukları için vergi ile ilgili bildirimlerde bulunmak ve beyanname vermek gibi sorumluluklara sahiptirler. Mirasçılarının sorumlu olduğu bildirim ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir ve ilgili vergi ödemeleri de yine bu süreler dahilinde gerçekleştirilir. Gelir vergisi

⁶⁷ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.40.

⁶⁸ Özbilen, **a.g.e.**, s.124.

için beyanname vermek ve diğer ödevleri yerine getirmek için de mirasçılarının sahip olduğu süre dört aydır⁶⁹.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi gereğince, mükelleflerin Türkiye'de işyeri, konutu, kanuni merkez ya da iş merkezinin bulunması durumunda ya da bunlar dışında gerekli görülen başka bazı durumlarda vergi alacağının güvence altına alınması maksadıyla Maliye Bakanlığı, vergi ile işlemlere taraf olan kimseleri ya da başka bir ilgili kişiyi verginin ödenmesinden sorumlu tutmaktadır. Bu kimseler mükellefi temsil eden kişi, mükellefin vekili, mükellef namına hareket eden kimseler veya kendisine mal teslim edilen ya da hizmet ifa eden kimseler olarak tanımlanabilir. Bu kişiler, tıpkı mükellef gibi, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve vergi ile ilgili diğer ödev ve sorumlulukları yerine getirmekten sorumlu olan kimselerdir. Burada bahsedilen sorumlulukların yanında Vergi Usul Kanununda ve diğer vergi kanunlarında tasfiye memurlarının sorumluluğu, iflas idaresinin sorumluluğu, noterlerin sorumluluğu, trafik şube ve büro memurlarının sorumluluğu gibi çeşitli sorumluluk şekilleri de getirilmiştir⁷⁰.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, "Diğer ücretli" kapsamında bulunan birtakım mükellefler söz konusudur. Diğer ücretli kapsamına alınan kimselerin yeni bir işe başlamaları durumunda vergi karnesi alma mecburiyetleri bulunmaktadır. Bu vergi karnesinin aldırılmasından, bu kimseleri çalıştıran işverenler sorumlu kılınmıştır. İlgili karne işveren tarafından aldırılmazsa bununla ilgili vergi ve cezalar işverene kesilir. İşveren, ödediği vergi borcunu ücretliden talep edebilir ancak vergi cezasını talep edemez. Cezayı her şekilde kendisi ödemek durumundadır. Vergi ödevlerinin tam ve zamanında yerine getirilebilmesi, belli standartlara uygun kayıt ve belge düzeninin sağlanması ile mümkün olmaktadır. Bunun için serbes muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere bazı sorumluluklar yüklenmiştir. Bu kimseler vergi ile ilgili defterlerin tam ve eksiksiz tutulması, beyannamelerin düzenlenmesi ve vergi ile ilgili belgelerin tasdik edilmesi gibi sorumluluklara sahiptirler. Serbest

⁶⁹ Alptekin, **a.g.e.**, s.25.

⁷⁰ Özbilen, **a.g.e.**, s.124.

muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler vergi ile ilgili belgeleri düzenleyip vergi dairesine imzalı şekilde ve eksiksiz sunmakla sorumludurlar. Bu yüzden defter ve beyannamelerin doğru şekilde hazırlanmasından mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, mükellefe ait mali tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatına göre incelenip tasdik edilmesinden sorumludurlar. Burada bir nevi kısmi denetim söz konusudur. Dolayısıyla mali müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Tasfiye memurlarının vergi sorumluluğuna ilişkin usuller Vergi Usul Kanununun 10’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Tüzel kişiler tasfiye edilmiş olsa dahi bu durum kanuni temsilcilerin tasfiyeye dahil olma tarihinden önceki zamanlara ait sorumluluklarını etkilememektedir. Tasfiye dolayısıyla tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinen mükellefler için, vergi tarhiyatı ve ceza kesme işlemi müteselsil sorumluluk dahilinde tasfiye öncesi dönem için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurları adına gerçekleştirilmektedir⁷¹.

2.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinde, “... veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıs...” olarak ifade edilmiştir. Bu mükellef tanımını yalnızca veraset ve intikal vergisi açısından kabul görmek yerinde olacaktır. Bunun nedeni, maddedeki mükellef kelimesinin kapsamının, yalnızca veraset ve intikal vergisi açısından çizilmiş olmasıdır. Fakat, özellikle veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, ölüm durumu, yalnızca veraset ve intikal vergisinin doğmasına neden olmakla kalmamakta, bunun yanında murise ait olup sağken gerçekleştirilemediği yükümlülüklerinin de mirasçılar tarafından yerine getirilmesini mecbur kılmaktadır. Bunun için, bazı durumlarda mirasçılar, aynı intikal olayından ötürü birden çok vergiyle ilgili mükellef sıfatını edinebilmektedirler⁷².

⁷¹ Ortaç, Ünsal, **a.g.e.**, s.79-80.

⁷² Mehmet Nadir Arıca, “Miras Yoluyla veya İvazsız Herhangi Bir Şekilde Mal İktisap Eden Kişilerde Vergi Mükellefiyeti”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Nisan 2014, S:590, s:39.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. Maddesinde; veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte ve terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar.” hükümleri yer almaktadır. Bu hüküm ile, Vergi Usul Kanunu'nun 19. Maddesinde belirtilen vergiyi doğuran olay hükmünün, veraset ve intikal vergisi açısından uygulanması açıklığa kavuşturulmuştur. Mükellefiyet başlangıcının, bu kanun açısından, ölüm ya da ivazsız iktisap tarihi değil de beyanname ile bildirilen mallar için beyannamenin verildiği, beyan edilmeyen mallar için bu malların idare tarafından tespit olunduğu ve mahkeme tarafından bu muamelelerin ikmal edildiği, tarih olacağı belirtilmek koşuluyla olası ihtilafların önüne geçilmiş ve kötü niyetli mükelleflerin vergiyi zamanaşımına maruz bırakmaları önlenmiştir⁷³.

Veraset ve intikal vergisinde mükellef, veraset şeklinde ya da ivazsız olarak mal sahibi olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu kısımda Medeni Kanun'un yasal mirasçılarla ilgili hükümlerine bakmak gerekir. Medeni Kanun'da murisin birinci derece mirasçıları, onun altsoyudur. Altsoy demek ölen kimsenin çocukları, torunları y ada torun çocukları demektir. Çocuklar eşit şekilde mirasçılardır. Altsoyu olmayan murisin mirasçıları anne ve babasıdır. Anne ve baba da eşit mirasçılardır. Murisin anne ve babası muristen önce ölmüşse onların yerini, her derece halefiyet vasıtasıyla kendi alt soyları alır. Bir tarafta tek bir mirasçı bile bulunmadığı takdirde, bütün miras diğer taraftaki mirasçıların olmaktadır. Miras bırakanın ne kendi altsoyu ne ana babası ve ana babasının altsoyu yok ise miras büyük ana ve büyük babaya kalmaktadır. Bunlar eşit derecede mirasçılardır. Büyük ana ve büyük baba muristen önce ölmüşse, bunların yerlerini her derece halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır. Muris, tasarruf özgürlüğü sınırları dahilinde, vasiyetname veya miras sözleşmesi yoluyla malvarlığında kısmen ya da tamamen tasarrufta bulunabilir. Örnek vermek gerekirse, bir ya da birden fazla kimseyi mirasçısı olarak

⁷³ Mehmet Akarslan, “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Gecikme Faizi Hesaplanması ile Yanılma Halinin Uygulanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2006, S:160, s:210-211.

atayabilir ya da bir kişiyi mirasçısı olarak atamadığı halde onu mal kazanımında bulundurabilir. Bu tarz tasarruflarla mal sahibi olan kimseler de kanuni mirasçılara benzer şekilde veraset ve intikal vergisine tabii olurlar⁷⁴.

Kanuni ya da atanmış mirasçılar, mirasçı olduklarını haber almalarından itibaren üç ay içerisinde mirası reddetme hakkına sahiptirler. Mirası reddettikleri takdirde bu kimseler için veraset ve intikal vergisi söz konusu olmayacaktır. Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri ile ilgili bir takım özel durumlar bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Gaip murisin ortaya çıkması: Hakkında gaiplik kararı verilmesinden ve mal paylaşımı yapılmasından sonra muris ortaya çıkabilir. Böyle durumlarda gaip miras bırakanın, Medeni Kanun'un 584. maddesi gereğince mallarını geri edinme hakkı bulunmaktadır. Bu nedenle gaiplik kararıyla kendisine mal intikal eden kimseler bu malları murise geri vermek durumundadırlar. Murisin gaipliği nedeni ile kendisine mal intikal eden kimselere, bu mallar dolayısıyla ödedikleri vergiler geri iade edilecektir. Henüz vadesi gelmeyen ve bundan dolayı tahsil edilmemiş olan vergiler ise vergi dairesi tarafından terkin edilecektir.
- Gaip mirasçının ortaya çıkması: Olağan şartlarda miras, mirasçılar arasında pay edilir ve her mirasçı, kendine düşen pay için beyanda bulunur. Mirasçıların bazıları hakkında gaiplik kararı verilmiş olabilir. Bu kişilerin ileriki zamanlarda ortaya çıkması durumunda daha evvel gaibe isabet etmiş miras payı kadar çok beyan verme durumuna düşen diğer mirasçılar için tarh ve tahakkuk olunan vergi, sonradan çıkagelen gaip mirasçının beyanda bulunması ya da vergi dairesince yürütülecek idari soruşturma neticesinde tespit edilen matrah oranı ile düzeltme yapılır.

⁷⁴ Kâmil Mutluer, Aykut Herekman, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2007, s.252-253.

- Mirasçılığın hükmen sabit olması: vergileme işlemi gerçekleştikten sonra mahkeme kararı ile bazı kimselerin mirasçılıklarına karar verilebilir. Mirasçılığın karar verilen kimsenin mükellef olması durumu meydana gelirken gaip mirasçılıktaki usullere göre diğer mirasçıların vergilerinin düzeltilmesi gerekir.
- Malın hükmen başkasına ait olması: Vergiye tabii olan malın, vergiyi ödeyenden başkasına ait olduğu mahkeme tarafından tespit edilirse, bu mal için ödenen vergi, kararın kesinleşmesinden itibaren bir yıl süreyle başvurulması durumunda, ödeyen kişiye geri ödenir ve asıl mükelleften tahsil edilir⁷⁵.

Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımının uygulanması açısından özel düzenleme yapıp vergiyi doğuran olay mükellefiyetin başlaması ve zamanaşımı açısından uygulamada paralellik gösterilmeye çalışılmıştır. Bu düzenlemede maksat, oluşacak vergi kayıplarını en aza indirmek ve dolayısıyla idarenin iradesi dışında oluşan ve verginin konusuna giren intikalleri önlemektir. Vergi Usul Kanunu'nun tarh zamanaşımı ile ilgili hükümlerinin veraset ve intikal vergisinde hazinenin aleyhine olabilmesi için, muhtelif olaylar itibari ile, bu vergiye has bir şekilde 7338 sayılı kanunun 20'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereği veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti; beyannamede gösterilen intikal konusu mallardan ötürü beyannamenin verildiği tarihte; beyanname verilmiş olmasına karşın beyanname gösterilmeyen veya beyanname verilmeyen durumlarda ve 4721 sayılı Medeni Kanun'un 590-598'inci maddelerinde bulunan durumlar sebebi ile terekenin tahriri, defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarında, mahkeme tarafından bu işlerin ikmal edildiği tarihte başlar. Veraset ve intikal vergisi açısından tarh zamanaşımının başlaması, mükellefiyetin başlaması ile aynı noktaya getirildiği için, tarh zamanaşımı süresinin belirlenmesinde de yukarıda sayılan süreler dikkate alınacaktır⁷⁶.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi gereğince bazı kimseler veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bir başka ifade ile bu kimseler, karşılıksız

⁷⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.349.

⁷⁶ Arica, **a.g.e.**, s.65-66.

mal intikali ya da veraset yolu ile edindikleri mallar için vergi ödemeyeceklerdir. Bu kişiler kamu kuruluşları, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına yönelik dernekler, siyasi partiler vb. Kuruluşlar; tüzel kişiliklere ait olan ve kamu yararına; ilim, araştırma, sağlık, din, spor gibi alanlarda faaliyet gösteren teşekküller ve karşılıklılık şartı ile yabancı memleketlerin, Türkiye’de bulunan diplomatik temsilcileri ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiiyetinde bulunan memurlar ve bunların aileleri⁷⁷.

Veraset ve intikal vergisinde bazı durumlarda mükellefiyet oluşmamaktadır. Bu durumların en başında mirasın reddi gelmektedir. Eğer kanuni ya da mansup mirasçılar kendilerine intikal edecek olan mirası kabul etmiyorlarsa mirasın reddi söz konusudur. Eğer tereke borca batık durumda ise genellikle bu durumla karşılaşılmaktadır. Mirasçılara kalan terekenin borca batık durumda olduğu kesin ise burada hükmen reddin söz edilebilir. Bu durumdan söz edilebilmesi için terekenin borca batık olduğu durumunun değişmemesi gerekmektedir. Örneğin murisin mal varlığına haciz konmuş olması hükmen red için yeterli bir durumdur. Eğer hükmen reddin söz ediliyorsa bu durumda miras kendiliğinden reddedilmiş demektir. Hükmen red seçeneğinin yanı sıra mirasçı kendi vereceği bir beyan ile de mirası reddetme hakkına sahiptir. Ancak mirasçı bu beyanı üç ay içerisinde verme mecburiyetindedir. Aksi halde miras kendiliğinden kabul edilmiş olarak değerlendirilmektedir. Mirasın reddine ilişkin beyan yazılı ya da sözlü olarak sulh hukuk mahkemelerinde verilir. Üç ay içerisinde reddi gerçekleşmeyen mirasın, daha sonraki sürelerde reddedilmesi imkan dahilinde değildir. Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin oluşmadığı durumlardan bir diğeri de mirastan feragattir. Muris hayatta iken muris ve mirasçı arasında yapılacak bir sözleşme ile mirasçının miras hakkından vazgeçmesi feragat etmesi anlamına gelmektedir. Feragat ile ilgili sözleşmeler mirabırakanın ölümünden sonra da hüküm doğurabilecek sözleşmeler olarak değerlendirilir. Eğer bir kimse mirastan feragat ediyorsa murisin ölümünden sonra mirasçı sıfatını alamadığı için vergi mükellefi de olmamaktadır. Mükellefiyet oluşmayan durumlardan birtanesi de mirastan ıskattır. Murisin bazı şartlar çerçevesinde mirasçısı

⁷⁷ Nurettin bilici, **Vergi Hukuku: Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Seçkin, 2006, s.289.

miras dışında bırakması durumudur. Son olarak mükellefiyet oluşmayan durumlardan biri de mirastan mahrumiyettir. Kanuni olarak bazı şartların varlığı söz konusu olduğunda mirasçı mirastan faydalanamaz. Böylece mirastan mahrum olmuş sayılır⁷⁸.

Türkiye’de bazı kurum ve kuruluşlar düzenledikleri yarışma, çekiliş, kura neticesinde ikramiye kazanan kimselere otomobil, bilgisayar nakit para ya da benzer ikramiyeler vermektedirler. Bu ikramiyelerin ücretsiz olarak elde edileceği düşünülse de bu ikramiyeler, ikramiyeyi elde eden kişilere vergi yükü yüklemektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun ilk maddesinde, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.” Hükmü yer almaktadır. Yine aynı kanunun ikinci maddesinde ivazsız intikal ya da hibe şeklinde gerçekleşmiş intikalleri ifade ettiği belirtilmiştir. Kanunun dördüncü maddesinin e fıkrasında ise, “(4008 sayılı Kanun’un 36. maddesiyle değişen bent) Para ve mal üzerine düzenlenen (5904 sayılı Kanun’un 1’inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) yarışma ve çekilişler ile 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 10.000.000 lirası; (Yürürlük: 2019 yılı için 5.760,00 TL)” veraset ve intikal vergisinden istisna olacağı hükmedilmiştir. Bu açıdan para ve mal üzerinden tertip edilmiş yarışma ve çekilişlerle şans oyunlarından elde edilen ikramiyelerin vergiye tabi olmasında belirli bir tutara kadar istisna şansı tanınmış ve bu tutarı aşan kısmın vergilendirileceği belirtilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinde, veraset ve intikal vergisi mükellefinin veraset şeklinde ya da ivazsız olarak kendisine mal iktisap eden kimse olduğu belirtilmiştir. Yani yarışma ve çekilişler sonucu kendisine nakit para, menkul ya da gayrimenkul iktisap eden herkes veraset ve intikal vergisi mükellefi sayılmaktadır. Kanunun 7’nci maddesinin birinci fıkrasında da “Veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisab edenler, iktisap ettikleri malları, (5904 sayılı Kanun’un 31. maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) 5602 sayılı Kanun kapsamında şans

⁷⁸ Mehmet Maç, Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm**, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999, s.140-141.

oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.” hükmüne yer verilmiştir⁷⁹.

Vergi Usul Kanunu’nun 341/1 göre, mükellef veya vergi sorumlularının vergileme ile ilgili ödevlerini tam ve zamanında yerine getirmemesinden dolayı verginin tahakkuk ettirilememesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesi vergi ziyasına sebebiyet vermektedir. Veraset ve intikal vergisinde ikmal tarhiyatı neticesinde uygulanan vergi ziyası cezasında mükellefin bir kusuru yoktur. Matrah farkı, ilk tarhiyat esnasında uygulanan değerlendirme ölçüleri ile idarece uygulanan değerlendirme ölçüleri arasındaki fark olarak değerlendirilir. Matrah farklarına ihmal tarhiyatı açısından gecikme faizi uygulanması durumu ele alınması gereken başka bir konudur. Vergi Usul Kanunu’nun 112/1 maddesine göre gecikme faizi, *“ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.”* Bu madde hükmüne bakıldığında ikmalen, re’sen ya da idarece tarh edilen vergilerde tahakkukun gecikmesi sonucu gecikme faizi uygulanmaktadır. Niteliği itibariyle bakıldığında ikmalen tarhiyat ile ikmal tarhiyatı arasında bir farklılık bulunmamaktadır ve gecikme faizi uygulanması gerekmektedir. Fakat, gecikme faizi uygulanması konusunda da çeşitli yargı kararları mevcuttur⁸⁰.

Vergi mükellef ya da sorumlularının vergilerini tam ve zamanında ödememeleri ve tahakkuk etmesi gereken vergilerinin zamanında tahakkuk etmesini geciktirdikleri için, devlet lehine ve kamu borçlusu mükellefin aleyhine fazla borç doğmasına sebep olmaktadır. Devletin alacaklı olması durumuyla ilgili vergi de dahil tahakkuk etmiş bulunan her türlü kamu borcunu vadesinde ödemeyenler için gecikme zammı, kamu borçlarını tecil ettirmiş olanlar için tecil faizi ve yalnızca vergi borçları için geçerli olmak suretiyle verginin tahakkukunun gecikmesine neden olanlar için gecikme faizi

⁷⁹ Mehmet Ali Yaprak, “Yarışma ve Çekilişler Dolayısıyla Veraset ve İntikal Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2019, S:321, s:30.

⁸⁰ Yasemin Taşkın, “Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde Değerleme ve İkmal Tarhiyatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2022, S:487, s:58-59.

uygulaması geçerlidir. Gecikme faizi ve zammı uygulamaları vergi alacağının garantiye alınması yöntemlerinden bir tanesidir. Bu uygulamalar enflasyonun yüksek olduğu zamanlarda reel değerinin azalmasının önüne geçilmek amacıyla uygulanmaktadır. Gecikme faizi ve zammı bir vergi cezası olarak değerlendirilmemekte ve enflasyon karşısında güncelleştirme payı olarak dikkate alınmaktadır. Gecikme faizi ve zammı vergi hukukunda mali bir tazminat olarak da değerlendirilmektedir ve bu uygulamalar her ne kadar enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde amme alacağının değerini korunmak için geliştirilmiş olsa da mükellefler için ek bir ödeme yükümlülüğüdür⁸¹.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesi gereğince, veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin başlangıcı, vergiyi doğuran olaya sebep olan veraset ya da hibe konusundaki mal veya eşyanın mülkiyetinin intikaline bağlı bulunmaktadır. Mükellef tarafından beyanla ya da idarenin tespit etmesi üzerine durumun vergi dairesi tarafından öğrenilmesi, mükellefiyetin başlamasına neden olmaktadır. Bunun yanında, terekenin tahriri, defter tutma ya da resmi tasfiye durumlarında, mahkeme tarafından bu muamelelerin ikmal edilmiş bulunduğu tarihte veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin başlaması durumu oluşmaktadır. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesi gereğince, mükellef veya sorumlunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yapmaması ya da eksik yapmasından dolayı verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi ya da geç tahakkuk ettirilmesi, vergi ziyası olarak tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 342'inci maddesinde de, veraset ve intikal vergisi ile ilgili mükellefiyetlerde, tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlanılarak 15 gün süre verileceği ve bu süre içerisinde beyanda bulunulması halinde vergi ziyasının doğmamış olarak kabul edileceği, bunun yanında, mükellefe bildirilmek kaydıyla, ikinci bir 15 günlük ek süre temin edileceği ve sonradan verilmiş olan bu süre zarfı içerisinde beyan

⁸¹ Selçuk Buyrukoğlu, "Türkiye'de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısındaki Etkinliği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2018, S:447, s:32.

işleminin gerçekleştiği hallerde de, vergi ziyaının oluşmadığı görüşüne dayalı olarak işlemlerin gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır⁸².

2.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muaflıklar ve İstisnalar

2.3.1. Veraset ve İntikal Vergisinde Muaflıklar

2.3.1.1. Kamu İdareleri ve Sosyal Nitelikteki Bazı Kurumların Muaflığı

Veraset ve intikal vergisinde kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına yönelik cemiyetler gibi bazı kurum ve kuruluşlara vergi muafiyeti tanınmıştır. Örnek vermek gerekirse, 250.000 TL değerinde bir arsa sahibi olan Bay A, bu arsayı okul yapımı için Milli Eğitim Bakanlığı'na bağışladığında veraset ve intikal vergisinden muaf olmaktadır. Kendisine bağış yapılmış olan Milli Eğitim Bakanlığı için ise yine bu vergiden muaflık söz konusudur. Bir başka örnek vermek gerekirse Bayan B, 300.000 TL tutarındaki evini Kızılay'a bağışladığında veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır. Kızılay da kamu yararına yönelik faaliyette bulunan bir kuruluş olduğundan dolayı veraset ve intikal vergisinden muaf olmaktadır⁸³.

2.3.1.2. Kamu Yararı İçin Faaliyet Gösteren Diğer Kuruluşların Muaflığı

Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına yönelik cemiyetler gibi kuruluşlar dışındaki tüzel kişilere ait bulunan ve kamu yararı için ilim, araştırma, eğitim, sanat, kültür spor vb. amaçlarla kurulmuş olan kuruluşlar da veraset ve intikal vergisinden muaf bulunmaktadır⁸⁴.

⁸² Süleyman Güçlü, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet, Değerleme Günü ve Gecikme Faizi Uygulamalarının Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2009, S:251, s:74.

⁸³ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 531.

⁸⁴ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 530.

2.3.1.3. Diplomat Muaflığı

Türkiye’de görevli bulunan, yabancı milletlerin elçi ve konsolosları (fahri konsoloslar bu kapsamın dışındadır) ve konsolosluklarının ilgili devletlerin tabiiyetinde bulunan memurları, Türkiye’ye resmi bir görev ile gelmiş kişiler ve bu kişilerin aile bireyleri veraset ve intikal vergisinden muaf bulunmaktadır. Diplomatlar için olan muaflık karşılıklı olma şartına bağlanmış olarak uygulamaya konulmuştur⁸⁵.

2.3.2. Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar

2.3.2.1. Veraset Yoluyla Meydana Gelen İntikallerde Uygulanan İstisnalar

Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde murisin ev eşyaları, kıyafetleri, şahsına ait eşyaları (saat vb.), aile hatırası mahiyetindeki tablolar, kılıç ve madalya benzeri eşyaları VİV’den istisna edilmiştir. Bu sayılar eşyalar miras payları değerlendirilirken vergi matrahı dışında bırakılmaktadır. Kuru mülkiyerlerde, kuru mülkiyet hali devam ettiği sürece bu vergiden istisna edilmiştir. Mirasçılarının herbirine düşen miras paylarının maktu olarak tespit edilmiş bir kısmı vergiden istisna edilmiştir. Veraset yoluyla intikal eden mallar için uygulanan istisnalar içerisinde en mühim istisna türü budur. Bu istisna sadece eş ve evlatlık dahil altsoy için söz konusudur. Geri kalan mirasçılar için bu istisna söz konusu değildir. Diğer taraftan, istisna yalnızca menkul ve gayrimenkul mallardan eş ve altsoyun herbirine düşen miras hisseleri için geçerlidir. Veraset yoluyla intikal etmiş gayri maddi hak ve mallarda bu istisna uygulanmamaktadır⁸⁶.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin “Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan ve ya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabii olmayanlar” fıkra hükmüne göre, kuruluş yapısı ve özellikleri dolayısıyla fıkra lafzında açık ve zımnen belirtilen tüzel kişiliklere veraset ya da ivazsız herhangi bir

⁸⁵ Akdoğan, **a.g.e.**, s. 531.

⁸⁶ Öner, **a.g.e.**, s.493.

biçimde vaki olacak her çeşit intikal değeri, veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmakta ve bunun yanında, maddenin birinci fıkrasına eklenen kayıt ile, bunların himayesinde ya da bunların kendi aralarında oluşturduğu teşekküllerden kurumlar vergisine dahil olmayanlar da vergi muafiyetinden yararlanabilmektedirler. Fakat, bu teşekküllerinden muafiyetten yararlanabilmeleri, kurumlar vergisine tabi olamama koşuluna bağlandığı için, kurumlar vergisine tabi olanlar adına muafiyet hükümlerinin tatbiki söz konusu olmayacaktır⁸⁷.

Veraset ve intikal vergisinde istisnalar, mükellefler için, muafiyetlerden daha önemli bir konumdadır. İvazsız intikalın türü bakımından istisnalar ikiye ayrılmaktadır. Bunlar veraset şeklinde oluşan intikallerde uygulanan ve sağlar arası ivazsız intikallerde uygulanan istisnalardır. Mirasçıların kendilerine kalan miras paylarının maktu olarak belirlenen bir bölümü de vergi kapsamına girmemektedir. Veraset şeklindeki intikallerde en çok önem arz eden istisna şekli budur. İstisna tutarı yalnızca eş ve evlatlıkla beraber altsoya tanınmıştır. Öteki mirasçılar bu şekilde bir istisnadan faydalanamazlar. Diğer taraftan istisna, yalnızca menkul ve gayrimenkul mallardan eş ve alt soyun hepsine tek tek bırakılan miras hisselerine uygulanmaktadır. Maddi olmayan hak ve malların veraset sonucu intikalinde bu istisna geçerli değildir. Maktu istisna hadleri belirlenirken, ailenin beraberliğinin sürekliliği ve vergi sebebiyle zor durumda kalmamalarını sağlamak ve var ise evlerinde ikamet etmelerini sürdürmelerini sağlamak amaçlanmaktadır. İstisna hadleri her sene tekrar değerlendirme oranı baz alınıp artış yapılarak hesaplanır ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilir⁸⁸.

⁸⁷ Mehmet Nadir Arıca, “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Vergiden Muaf Tutulanlar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Nisan 2015, S:602, s:112.

⁸⁸ Öner, **a.g.e.**, s.494.

2.3.2.2. Sağlar Arası İvazsız İntikallerde Uygulanan İstisnalar

Sağlar arası ivazsız intikallerde; gelenek, örf ve adetler gereği bireyler arası verilmesi normal sayılan taşınır tarzda hediye, çeyiz, yüzgörümlüğü ve drahomalar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. Fakat geleneklere uygun sayılsa dahi, hediye verilen gayrimenkuller veraset ve intikal vergisine tabiidir. Muhtaçlara verilmesi din açısından normal sayılan bütün sadakalar veraset ve istisna vergisinden istisna tutulmuştur. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından statüleri dolayısıyla gerçekleşen yardımlar ve emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri, rücu kaydıyla oluşan bağışlar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur. İvazsız olarak oluşan intikallerin tümü için genel bir istisna haddi belirlenmiştir. Sağlar arası ivazsız intikallerde en fazla uygulanan istisna türü budur. Bağış veya buna benzer bir şekilde, sağlar arasında oluşan ivazsız intikaller, istisna haddinin aşağısında ise vergiye tabi tutulmaz. Küçük meblağlarla uğraşmamak açısından bu uygulama, mükelleflerin ve vergi dairesinin de işini kolaylaştırmaktadır. İstisna, farklı zamanlardaki bağış, hediye ve çekiliş için farklı farklı uygulanmaktadır. İvazsız intikal belirlenmiş miktardan fazla ise, yalnızca aşan kısım vergiye tabiidir. İstisna tutarı her sene tekrar değerlendirme haddi baz alınıp artış yapılarak hesaplanmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilmektedir⁸⁹.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "istisnalar" başlıklı dördüncü maddesinin (a) fıkrasının, "Veraset tariki ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;" hükmü gereğince muris ve mirasçılar açısından birtakım özellikleri haiz bazı eşyaların veraset şeklinde intikali, vergiden istisnadır. Bu istisnanın sınırları çizilirken; özellikle "zati eşya" ve "hatıra eşya" kavramlarına dikkat edilmiştir. Buna göre ev eşyası, murise ait olan zat eşyası, aile hatırası şeklinde saklanan tablo, kılıç, madalya gibi eşyanın veraset şeklinde intikali, veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında kalmaktadır. Özellikle veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ve murise ait zat eşyası ve ev eşyası niteliğinde olan ve bir aile hatırası niteliğinde korunan tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar da istisna

⁸⁹ Öner, a.g.e., s.495.

kapsamına girmektedir. Aile hatırası olarak korunan eşyanın birkaç nev'i sayıldıktan sonra “gibi” ibaresiyle bunun gibi eşyaların da istisna kapsamına gireceği kabul görmüş olduğu için miras bırakanın evindeki bunun gibi eşyalar da istisna kapsamına girecektir. Ev ve zat eşyasından kasıt, miras bırakanın evinde olan ve özellikle evin ihtiyacı için tahsis edilmiş olan eşyadır. Otellerde, pansiyonlarda, lokantalarda, ticaret ve sanata tahsis edilen mekanlarda bulunan ve ev eşyası statüsünde kabul edilen eşyalar bu durumdan faydalanamazlar⁹⁰.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunun’ nun 4/g maddesi gereğince, “Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanun’a tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden ve ya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar” veraset ve intikal vergisinden istisnadır. Bu madde, belirli bir hizmet zamanını tamamlayıp emekli olamadan ölen memur ya da çalışana ödenmesi zorunlu olan, fakat öldüğü için ailesine verilen emekli ikramiyesi ile bahsedilen (g) fıkrasında belirtilen kuruluşlar tarafından işçi konumunda bulunan kimselerin ailelerine verilen kıdem tazminatını da içine almaktadır. Özetle, belirli bir hizmet verip emekli olmadan vefat eden memur ya da çalışanlara verilmesi gereken ve öldüğü için ailesine verilen emekli ikramiyesi ile, maddenin (g) fıkrasında sayılan kuruluşlarca işçi konumundaki kimselerin ailelerine verilen kıdem tazminatlarının ve son olarak aynı kuruluşlar tarafından emeklilik süresini tamamlamamış kişilerin ailesine toplu şekilde yapılan ödemelerin veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerekmektedir⁹¹.

⁹⁰ Mehmet Nadir Arıca, “Mirasbırakandan İntikal Eden Bir Kısım Eşyaların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Mayıs 2015, S:603, s:97-98.

⁹¹ Mustafa Çolak, “Toplu Tazminatların Veraset ve İntikal Vergisi ile Damga Vergisi Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2012, S:235, s:15-16.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MİRAS PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

3.1. Genel Olarak Veraset ve İntikal Vergisi ve Konusu

Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla edinilen malların ve intikal eden malların vergilendirilmesini sağlayan bir vergi çeşididir. Bu kapsamda bu vergiyi iki ayrı şekilde değerlendirmek gerekir. Veraset, ölen kişinin mirasçılarına bıraktığı mal, alacak ve borçlarını ifade eder. Bir başka deyişle ölen kişinin tüm mal varlığı, hak ve ödevleri veraset olarak değerlendirilmektedir. İntikal ise bir kişiden başka bir kişiye geçen mal ve haklar olarak ifade edilmektedir. Bu açıdan veraset ve intikala vergisi iki ayrı vergi niteliğini taşıyan bir vergi çeşididir⁹².

Veraset ve intikal vergisinin amacı servetin yeniden dağılımını sağlayarak, gelir bölüşümündeki adaletsizliği gidermek ve karşılıksız bir şekilde elde edilmiş malları vergilendirerek devletin de bu durumdan fayda elde etmesini sağlamaktır. Başka bir deyişle veraset ve intikal vergisi ile, kişilerin ölümü sonucu mirasçılarının elde ettiği servetler dolayısıyla fırsat eşitliği sağlamak ve ivazsız bir şekilde servet elde etmenin önüne geçmek amaçlanmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde mali kaygılar ya da hasılat ile ilgili endişeler söz konusu değildir. Karşılığı bulunmayan miras, vasiyet ve bağış gibi aktarımlar da gelir kapsamına girmektedir. Miras dolayısıyla edinilen mallar gelir vergisine tabi olmadığında, bu gelirin kaynağı dikkate alınmaksızın kullanım yerleri dikkate alınması yaklaşımı eksik olacaktır. Başka bir ifadeyle veraset sonucu gerçekleşen intikaller gelir vergisine tabi olmalı, eğer olmuyorsa da ayrı bir veraset vergisine tabi olmalıdır⁹³.

Servetlerin adil olarak dağılmasını sağlamak amacıyla uygulanan veraset ve intikal vergisi ölüm sonrasında bir kişiden başka bir kişiye geçen malları ve ölüm durumu

⁹² Arıca, **a.g.e.**, s:59.

⁹³ Batirel, **a.g.e.**, s:21.

dışında sağlar arasında gerçekleşmiş olan ivazsız intikalleri konu almaktadır. Bu yüzden kendi içerisinde ikiye ayrılan bir vergi türüdür. Veraset ve intikal vergisi, vergi gelirleri içerisinde payı yüksek olan bir vergi çeşidi değildir ancak buna rağmen hala uygulanmaktadır. Bu durum ödeme gücü ile bağlantılıdır. Devlet, kişilerin aralarında gerçekleştirdikleri ivazsız intikaller sonucunda edindikleri malları vergiye tabi tutmaktadır⁹⁴.

Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız şekilde edinilmiş servet unsurlarını konu alan bir vergi çeşididir. Bu vergi vasıtasıyla gelir bölüşümündeki adaletsizlik giderilerek dengelenmeye çalışılır. Serveti olan bir kişiyle serveti olmayan bir kişi arasındaki fırsat eşitliği aynı değildir. Ekonomik rekabet şartları servet sahibi kişilere avantaj sağlarken, servet sahibi olmayanlara bir avantaj sağlamamaktadır. Öte yandan, serveti olan kişiler kendini daha çok güvende hissetmektedir. Bundan dolayı, kişilerin sahip olduğu servet ödeme gücünün en önemli göstergelerinden biri durumundadır. Veraset ve intikal vergisi tasarruflar üzerindeki olumsuz etki yarattığı için yatırımlar azalmaktadır. Öte yandan bu vergi sayesinde servet daha prodüktif olarak kullanılmaktadır. Yani, servet sahibi kişilerin ödedikleri vergiyi giderecek şekilde riskli yatırımlar yapması söz konusudur. Böyle bir durumda bu vergi ekonomik kalkınmaya nötr olarak etki etmektedir⁹⁵. Veraset ve intikal vergisi, kişilerin sahip olduğu malları ile elde ettikleri mülkiyet haklarının, kişiler öldükten sonra daha dar kapsamda niteliğine devam etmesini, bu kişilerin kendilerinden sonraki nesillerinin miras ile elde edecekleri servet olanaklarının kısıtlanmasını ve servet dağılımının daha adil bir şekilde gerçekleşmesini amaçlayan vergi çeşitlerinden biridir⁹⁶.

Veraset ve intikal vergisi en eski vergi çeşitlerinden bir tanesidir. Kişilerin ivazsız şekilde servet sahibi olmalarına bir sınır getirdiğı için ve kişiler arasındaki gelir ve servet dağılımındaki adalete olanak sağladığı için çok güçlü bir ahlaki temele sahip olan bir vergi türüdür. Veraset ve intikal vergisi kişilerin hayatları boyunca kaçırdıkları

⁹⁴ Öz, Kutbay ve Buzkıran, **a.g.e.**, s:10.

⁹⁵ Şener, **a.g.e.**, s.214.

⁹⁶ Akkaya ve Oğhan, **a.g.e.**, s:10.

vergilerin ölümlelerinden sonra ortaya çıkmasına olanak sağlayan bir vergidir. Böylece öteki gelir ve servet vergileri için de bir nevi kontrol işlemi yapmış olur. Bu görüşlerin aksine, veraset ve intikal vergisindeki aleyhe görüşler, veraset ve intikal vergisinin mülkiyet hakkını olumsuz olarak etkilediğini ve sermaye birikimini zedelediğini savunmaktadırlar⁹⁷.

Veraset ve intikal vergisi gibi vergiler devletlerin mülkiyet ve miras hakkını yasal güvence altına almalarına olanak sağladığı gibi, veraset ve intikal vergisi hasılatı dikkate alınmadan, özellikle gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi toplumsal amaçlar hedeflere ulaşmaya da olanak sağlamaktadır. Ayrıca, bir emek karşılığında sahip olunan geliri mali gücün bir unsuru olarak vergilendiren bir vergi sistemi içerisinde, herhangi bir üretim faktörüyle bağlantısı olmaksızın, veraset yoluyla ya da ivasız şekilde elde edilen servet unsurlarını vergilendirmemek, vergilemede adalet ve eşitlik ilkesini zedelemektedir. Daha önemlisi ise, Anayasa'mızın 73. Maddesinde ifade edildiği gibi "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı" olması sebebiyle, bu adaletin sağlanmasındaki en önemli unsur, ivasız ya da veraset yoluyla edinilen veyahut herhangi bir girişime bağlı bulunmayan mali güç unsurlarının ve miras edinme sonucunda meydana gelen zenginleşmelerin vergiye tabi tutulmasıdır⁹⁸.

Geçmişten günümüze en eski vergi çeşitlerinden biri veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisi düşünce olarak da çok desteklenmiş ve savunulmuştur. Veraset ve intikal vergisinin gerekliliği ile ilgili görüşler incelendiğinde pek çok dayanağın olduğunu görülmektedir. Kişilere servet edinme hakkı verildiğinde, bu servetleri istedikleri gibi kullanma hakkı da direkt olarak verilmiş sayılmaktadır. Bazı kurallar dışında bu durum kapitalist düzenin kurguladığı oyunun bir parçasıdır. Bu yüzden bazı görüşlere göre, devletin veraset hakkını tamamen ortadan kaldıracağını savunmuşlardır. Öte yandan kapitalist sistem içerisinde kişilerin sahip oldukarı üretim faktörlerini istedikleri şekilde değerlendirecekleri, bu üretim faktörlerinden elde ettikleri gelirleri de

⁹⁷ Kâmil Mutluer, Aykut Herekman, Fethi Heper, Recai Dönmez, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2007, s.251.

⁹⁸ Demirci, **a.g.e.**, s:16.

yine diledikleri gibi kullanabilecekleri görüşü hakimdir. Kişiler bu durumlarda zihnen ve bedenlen çalıştıkları için kapitalist sistemde servet edinmiş bir kişi, bu sistem bünyesinde başarıyı elde ettiğinde dolayı servet edinmiş olarak değerlendirilmektedir. Ancak servet sahibi olan kişiler böyle bir çaba sarfetmemiş ve başarı elde etmemişlerdir. Günümüzde, kişiler arasındaki büyük servet ve gelir farklılıklarının giderilmesi düşüncesi gün geçtikçe artmakta ve kabul görmektedir. Aslında bu sebeple veraset ve intikal vergisi, söz konusu gelir farklılıklarının oluşma sebebi olan asıl unsur yani serveti vergilemeye yönelik bir vergidir. Veraset ve intikal vergisi sayesinde servetlerin bir kısmının kamu kesimine ayrılması, israfa sebep olan kullanımların minimuma indirilmesi ve servetin çok daha geniş kitlelere yayılması hedeflenmektedir⁹⁹.

Gelir vergisi, mali güce göre vergileme ilkesini hayata geçirmekte kullanılan ana unsur olma görevini üstlenirken, veraset vergisi de tamamlayıcı unsur olarak görev almaktadır. Öyle ki gelir, servet ve harcama mali gücün en önemli göstergeleridir. Bundan dolayı hem servet sahibi olmak hem de servet transferleri vergiye tabi tutulmaktadır. Miras, hayatın başlangıcında veya devamında aynı durumdaki bireyler arasındaki rekabet gücü eşitliğini bozmakta ve miras kalanın daha üstün bir konuma geçmesine olanak sağlamaktadır. Fakat önemli derecede miras ya da bağışlama sınırlı sayıdaki bireyler için meydana geldiğinden bunların vergiye tabi tutulması haklı bir gerekçe oluşturmaktadır. Servetin eşit şekilde dağılmasına katkı sağlayan Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla ya da ivazsız şekilde servet edinmiş kişilere geçen serveti vergilemekte ve bu şekilde karşılıksız elde edilmiş servetler üzerinden vergi tahsil etmektedir. Bunun yanında, bu vergi kaçırılmayan ve yansıtılmayan bir vergi olmasında dolayı, servetin gelir getiren unsurlara yönelmesine neden olabileceği gibi, bazı durumlarda da yüksek meblağ içeren intikallerde servet vergisinin tahsil edilmesi için servetin bir kısmının satılmasına neden olabilmektedir. Böyle bir surum bile, veraset vergisinin amacı ile bağdaşmakta ve servet dağılımı oransızlığının giderilmesine

⁹⁹ Uluatam, **a.g.e.**, s.365.

yardımcı olmaktadır¹⁰⁰. Veraset ve intikal vergisi mali güç ilkesi gereğince, vergi sistemlerinde mutlaka yer alması gereken bir vergi çeşididir. Bunun nedeni mali güç göstergeleri arasında gelir ve harcamaların yanında servet de bulunmaktadır. Bu nedenle veraset ve intikal vergisi, toplumda gelirin adaletli dağılması ve her bireyin vergi yüküne eşit oranlarda katlanması açısından önemli bir etkiye sahiptir. Bu özelliklerinin yanı sıra kayıt dışılığın en aza indirilmesi ya da telafi edilmesi gibi önemli işlevlere sahip olan veraset ve intikal vergisi, doğru ve tam bir şekilde uygulandığı takdirde çok önemli sonuçlar doğurma kapasitesine sahip bir vergi çeşididir. Veraset ve intikal vergisi gizli vergi niteliğine sahip bir vergi değildir. Bu vergi, dolaysız vergi niteliğinde olduğu için yansıtılamamaktadır ve vergi mükellefleri ödemiş oldukları vergiyi açıkça görebilme imkanına sahiptir. Mükelleflerin bu vergiye fazla direnç göstermeden razı olmaları durumu, veraset ve intikal vergisinin vergi sistemimiz içerisinde yer almasının başka bir nedenidir¹⁰¹.

Veraset vergileri ölüm ya da ölüme dayalı işlemler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu vergi, servet dağılımındaki eşitsizliklerin giderilmesini amaçlayan bir vergidir. Hukuki bakımdan, toplumu meydana getiren bireyler, yine toplum vasıtasıyla çeşitli mal ve hizmetlere sahip olmaktadır. Bireylerin bu mallara sahip olmasında devletin de parmağı bulunmaktadır. Bireylerin servet sahibi olması da aslında devletin himayesinde olmalarının bir sonucudur. Bunun nedeni, devletin koyduğu birtakım kanunlarla, bireylerin mallarını koruma altına almasıdır. Bireylerin mallarını istedikleri şekilde kullanmaları, devlet tarafından sağlanmış hukuki bir hak mahiyetindedir. Bu nedenden dolayı, devletin mirasçılardan, miraslarının bir kısmını vergi olarak alması haklı bir durumdur¹⁰². Veraset kelimesi, ölüme bağlı olarak ortaya çıkan miras, vasiyet gibi tasarrufları bünyesinde barındırmaktadır. Veraset vergisi kendi içinde iki kısma

¹⁰⁰ Elif Sonsuzoğlu, “Veraset ve İntikal Vergisi’nin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, S:197, s:17-18.

¹⁰¹ Filiz Giray, Özgür Mustafa Ömür, “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ocak 2019, S:12, s:72-73.

¹⁰² Onur Eroğlu, “Veraset ve İntikal Vergisi’nin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2009, S:245, s:165.

ayrılmaktadır. Bunlardan ilki tereke vergisi, ikincisi ise miras payı vergisidir¹⁰³. Miras bırakanın borçları da dahil olmak üzere sahip olduğu bütün mal varlığına tereke denmektedir. Veraset yoluyla vergilendirme şekillerinden biri olan tereke vergisi, bir diğer adıyla paylaşılmamış tereke vergisi, miras bırakan tarafından mirasçılara bırakılan terekenin, daha mirasçılara intikal etmeden terekenin bütününden ve genel olarak artan oranlı şekilde alınan bir vergidir. Bu açıdan tereke vergisi objektif nitelikli bir vergi türüdür¹⁰⁴.

Ölüm dolayısıyla gerçekleşen intikallerin veraset vergisi ile vergilendirilmesi, sağlar arası meydana gelen ivazsız intikallerin de vergilendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Yaşayan kişiler mirasçılarına servetlerini devretmeyi arzularken, bunun sonucunda mirasçılarının devlet tarafından vergiye tabi tutulmasını istemezler. Bu yüzden servetlerini mirasçılarına hediye adı altında devretme yoluna giderek vergiden muaf olmaya çalışırlar. Bunun sonucunda veraset vergisinin uygulama alanı önemli oranda daralacaktır. Yani veraset vergisinin sadece veraset vasıtasıyla ortaya çıkan intikalleri bünyesine almasından dolayı, hayatta olan kişilerin ivazsız intikallerinin vergilendirilmemesinin ortaya çıkaracağı olumsuzlukları gidermek ve vergi adaletini korumak maksadıyla intikal vergisinin alınmasına karar verilmiştir¹⁰⁵.

Sağlar arası ivazsız intikallerden hangilerinin vergilendirileceği tespit edilirken, kanunda şahsılık ve mülkilik (yersellik) ilkeleri göz önünde bulundurulur. Türkiye sınırları içerisindeki ve Türk vatandaşları himayesindeki bütün mallar, veraset ve intikal vergisinin uygulama sınırları içerisindedir¹⁰⁶.

Bir kişiden diğer bir kişiye veraset yoluyla ya da başka bir şekilde karşılıksız olarak intikal eden mallar, veraset ve intikal vergisini konusunu oluşturmaktadır. Bir kişinin ölümünden sonra miras yada vasiyet yolu ile mal varlığının mirasçılara intikal

¹⁰³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2006, s.323.

¹⁰⁴ Eray Mercan, A. Murat Yıldız, **Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi**, Ankara, Türmob Yayınları, 2002, s.4.

¹⁰⁵ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, İstanbul, Yetkin Yayınları, 2019, s.13.

¹⁰⁶ Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2017, s.301-302.

etmesi veraset olarak tanımlanmaktadır. Hibe edilerek ya da başka bir şekilde gerçekleştirilen karşılıksız iktisaplar ise ivazsız intikal olarak tanımlanmaktadır. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler dolayısıyla edinilen ikramiyeler de karşılıksız olarak değerlendirilmektedir¹⁰⁷.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti himayesinde olan kişilerin malları ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla ya da başka bir şekilde ivazsız olarak bir bireyden başka bir bireye intikali ve Türkiye Cumhuriyeti himayesindeki bireylerin başka ülkelerde benzer türde iktisap ettikleri mallar veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Verginin uygulama alanı Türk vatandaşları ve Türkiye Cumhuriyeti sınırlarına dahil olan mallardır. Bundan dolayı Türkiye Cumhuriyeti himayesinde olan kimselere ait mallar ve Türkiye’de mevcut olan malların veraset yoluyla ya da başka herhangi bir şekilde karşılıksız olarak bir kimseden başka bir kimseye intikali, Veraset ve İntikal Vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Fakat, Türkiye Cumhuriyeti himayesindeki bir bireyin, başka ülkelerdeki malını veraset şeklinde ya da ivazsız olarak iktisap eden ve Türkiye’de ikamet etmeyen yabancı kişiler, veraset ve intikal vergisinin mükellefi sayılmazlar¹⁰⁸.

Diğer taraftan, Türkiye’de bulunan malların bir kimseden başka bir kimseye geçmesi durumunda, bu kimselerin uyruğu dikkate alınmaksızın Veraset ve İntikal Vergisi konusu kapsamına girmektedir. Örnek vermek gerekirse, yabancı uyruklu bir kimseden yine yabancı uyruklu başka bir kimseye karşılıksız olarak mal intikal ettiğinde bu durum veraset ve intikal vergisi kapsamına alınmaktadır. Öte yandan ikameti Türkiye’de bulunan yabancı uyruklu bir kimseye, Türk uyruklu bir kimsenin yurt dışında bulunan bir malı intikal ederse, bu durum da bu vergi kapsamına girmektedir¹⁰⁹.

Vergiye doğuran olay genel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” şeklinde hükme bağlanmıştır. Yani vergiyi

¹⁰⁷ Ahmet Tekin, Kemal Çelik, **Veraset ve İntikal Vergisi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2010, s.3.

¹⁰⁸ Mercan, Yıldız, **a.g.e.**, s.8.

¹⁰⁹ Baştuğ, **a.g.e.**, s.57.

doğuran olayın neticesi vergi olmaktadır. Aynı maddede, vergi alacağının mükellef açısından vergi borcunu teşkil ettiği de hükme bağlanmıştır. Her vergi kanununda vergi, bir olayın meydana gelmesine ya da hukuki bir işlemin gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bazı vergi çeşitlerinde vergi alacağı, maddi olayın ve yasal durumun beraber gerçekleşmesi neticesinde meydana gelirken, bazı diğer vergilerde, belli bir zaman diliminin geçmesi sonucunda her yıl tekrar doğar. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayda kaç unsur bulunduğu hususunda iki farklı görüş mevcuttur. Bu görüşlerden ilkinde, vergiyi doğuran olay iki tanedir. Birincisi, bir kimsenin ölmesi durumunda mal varlığın mirasçılara ya da başka kimselere intikal etmesi, ikincisi ise bir kimsenin mal varlığının ivazsız intikal şeklinde başka kimseye geçmesi durumudur. İkinci hususta ise, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda tek bir verginin düzenlendiği görüşü mevcuttur ve buna bağlı olarak vergiyi doğuran olay da tektir. Karşılıksız olarak edinilmiş tüm kazanımlar, bu vergi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir¹¹⁰.

Veraset sonucu oluşan intikallerde vergi alacağı, ölüm olayının meydana gelmesi ile doğar. Ölüm durumu her ne kadar maddi bir durum şeklinde dikkate alınsa da “Kişinin gaipliğine kaşı kesin bir kanının oluşması” durumunda da ölüm durumu fiili olarak meydana gelmişçesine ölüme bağlı tüm hak ve yükümlülükler meydana gelmektedir. Veraset şeklinde oluşmuş intikallerde vergi alacağı ölüm durumu sonucunda meydana gelmekte; fakat ölüm, fiilen ya da hükmen meydana gelebilmektedir. Teoride ölüm sonucu kişinin gaipliğine karar kılınmasının mirasın intikalini ve veraset ve intikal vergisinin vergiyi doğuran olayını meydana getirdiği ne kadar aşikâr olsa da Medeni Kanun'da ölüm durumunun herhangi bir tanımı mevcut değildir. Bunun yanında, teoride tıp bilimi ilkelerinden faydalanılmakta ve ortak düşünce olarak, biyolojik ölüm esas kabul edilmektedir. Bunun yanında kişilik, ölümle olduğu kadar hâkim kararı ile de sona erebilmektedir. Burada önemli bir nokta da mükellefiyetin

¹¹⁰ Recep Yılmaz, “Veraset ve İntikal Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 1997. S:102, s:106.

ölüm olayı ile aynı anda doğmadığıdır. Çünkü mirasçılar ölümden itibaren üç ay içerisinde mirası reddedebilme ya da kabul edebilme hakkına sahiptirler¹¹¹.

3.2. Veraset ve İntikal Vergisinde Tarh ve Tahakkuk İşlemi

Veraset ve İntikal Vergisi'nde iki aşamalı bir tarhiyat işlemi söz konusudur. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, bu maddede belirtilen ölçüler esas alınarak beyan edilecek intikal değeri göz önüne alınarak, gerekli indirimlerin yapılmasından sonra elde edilen matrah ilk tarhiyatı oluşturmakta, daha sonra bu işlemi takip eden süre içerisinde idare tarafından Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak değerlendirme sonucunda oluşan tarhiyat da nihai (kesin) tarhiyatı oluşturmaktadır. Söz konusu bu iki tarhiyat işlemi de vergi matrahına, bu Kanunun 16'ncı maddesindeki yazılı vergi nispetlerinin uygulanması ile oluşmaktadır¹¹².

Mükellefin beyanı ile ön tarhiyat işlemi gerçekleşmiş, sonrasında idare tarafından mükellefin beyan ettiği çok daha fazla miktarda değer tespiti gerçekleşmişse, bu duruma uygun matrah farkına ait olan vergi tarh edilir ve bunun yanında belirli durumlarda hesaplanan vergi ziyai cezasının yarısı kesilir. Gayrimenkullerde, değerlendirme farkı bulunması durumunda değerlendirme farkı bulunması durumunda, aynı değerlendirme ölçüleri kullanılsa dahi ceza uygulanmaz. Menkul mallar ve gemilerin değerlemesinde, %50' ye kadar olan değer fazlalıklarında ceza uygulanmaz. Böyle durumlarda, mükellef tarafında bulunan ve idarece tespit edilen değerler karşılaştırılır, belirlenen farkın beyan edilen tutarın %50' sine kadarki kısmı cezasız kalır, %50'yi aşan kısmı içinse cezalı tarhiyat işlemi uygulanır¹¹³.

¹¹¹ Mehmet Nadir Arıca, “Veraset ve İntikal Vergisi'nde Vergiyi Doğuran Olay ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Haziran 2013, S:580, s:64-65.

¹¹² Arıca, **a.g.e.**, s:99.

¹¹³ Ahmet Tekin, Kemal Çelik, **Yargı Kararları ve Örnek Uygulamalarla: Veraset ve İntikal Vergisi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 2010, s.32-34.

3.2.1. İlk Tarhiyat

Bilindiği üzere, mükellefin beyanı dolayısıyla yapılan tarhiyat, ilk tarhiyat ya da ön tarhiyattır. Kanunda beyannamenin verilmesinden itibaren en geç on beş gün içinde vergi, ilgili daire tarafından tahsil edilir. Vergi dairesine verilen ilk tarhiyata ilişkin beyannamelere göre hesaplanan vergi, tahakkuk fişi tanzim edilmek üzere tahakkuk ettirilecektir. Kanunda idarenin ilk tarhiyatla ilgili vergiyi, beyannamenin verilmesinden sonra en geç on beş gün içinde tahakkuk ettireceği söylene de beyannamenin alınmasıyla birlikte, mükellefin beyan ettiği nispetlere dayanılarak ön tarhiyat yapacağı ve vergiyi derhal tahakkuk ettireceği, 16 seri nolu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde bildirilmiştir. Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi gereğince; tahakkuk fişinin bir kopyası mükellefe ya da mükellef adına beyannameyi vergi dairesine verene verilmelidir. Eğer beyanname posta yolu ile gönderilmiş ise, tahakkuk fişinin mükellefe iletilecek bir kopyasının, kapalı bir zarf içinde beyannamede belirtilen adrese gönderileceği Vergi Usul Kanunu'nun 28. Maddesinde öngörülmüştür¹¹⁴.

Veraset ve intikal vergisinde ilk tarhiyat işlemi, vergi ödemekle yükümlü olanlarca, verginin konusunu oluşturan birtakım mallarının değerini, bu kanunla belirlenmiş olan ölçüler çerçevesinde, ötekiler için de Vergi Usul Kanunu'nda belirlenmiş ölçülere göre belirlenen değerler ışığında yapılmaktadır. Başka bir deyişle, aynı Gelir, Kurumlar ve Emlak vergilerindeki gibi bu vergide de tarhiyat işlemi mükellef tarafından verilen beyannameye göre yapılmaktadır. Fakat, tapu sicilinde değeri belirtilmeyen haklar ile bu haklar dışında kalan bütün haklar mükellefçe dikkate alınmamaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi veraset şeklinde meydana gelen intikallerde ölen kişinin, öteki durumlarda gerçekleşen intikallerde tasarrufta bulunan kimsenin ikametgahının, hükmi şahıs ya da öteki kuruluşlarda merkezleri bulunan, muris veya tasarrufta bulunan kimsenin bu ikameti farklı bir ülkede ise Türkiye'de nihai ikametinin

¹¹⁴ İsmail İlkurşun, **Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellef, Matrah, Verginin Tarh ve Tahakkuku**, Ankara, Araştırma ve Etüt Raporu, 1988, s.78.

olduğu, eğer muris ya da son ikamet adresi bilinmiyorsa Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tayin edilecek vergi dairesince tarh edilir¹¹⁵.

Veraset intikal vergisinde ilk tarhiyat işlemi, mükelleflerin intikal eden malları kolayca değerleyebilmeleri için basit hükümlere tabi tutulmuş ve malların değerlemesinin en zahmetsiz şekilde yapılması sağlanmaya çalışılmıştır. Çünkü arızı bir mükellefiyet doğması sonucunda mükellefler, verginin konusunu teşkil eden bir intikal gerçekleştiğinde, çoğunlukla nasıl bir işlem yapacaklarını ve hatta verginin varlığını dahi bilmemektedirler. Söz konusu malların beyan ve değerlendirme işlemlerinin doğru bir şekilde yapılması gerekmektedir. Çünkü değerlemenin yanlış yapılması durumunda düzeltme işlemi çok zor olmaktadır. Vergi dairesi Vergi Usul Kanunu'nun 378'inci maddesi gereğince itirazın ya da dava açmanın söz konusu olmadığı hükmünden hareketle düzeltme taleplerini geri çevirmektedir. Veraset ve intikal vergisinin 10'uncu maddesinin ikinci fıkrasına göre; mükelleflerin, ilk tarhiyatta Veraset ve İntikal Vergisinin konusu olan mal ve kıymetleri nasıl değerlemeye tabi tutacakları hükmedilmiştir. İlgili fıkarda ticari sermaye, taşınmaz mallar ve gemiler, esham ve tahvilat, yabancı para ve hakların nasıl bir yol izlenerek değerlendirilip beyan edileceği ve bu sayılanlar dışındakilerin de Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlemesi ile ilgili hükümleri esas alınarak değerlemesi yapıldıktan sonra beyan işleminin gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır. Bu hususta mükellefler, ticari sermayenin değerlendirilmesi ve ticari servet unsuru dışında kalan servet unsurlarının değerlendirilmesi olmak üzere iki çeşit değerlendirme işlemi gerçekleştireceklerdir¹¹⁶.

Ticari sermaye değerlendirilmesi, bilanço esasına göre defter tutulması ve işletme hesabı esasında defter tutulması durumlarında farklılık göstermektedir. Bilanço esasına göre servet tutulması durumunda, ticari kazancın belirlenmesinde öz sermayelerin karşılaştırılması önemli bir yere sahiptir. Öz sermaye Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesinde bilançonun aktif toplamı ve borçlar arasındaki farkı ifade etmektedir, ayrıca

¹¹⁵ Aksoy, **a.g.e.**, s.351.

¹¹⁶ Tacettin Ermengü, "Veraset ve İntikal Vergisi'nde "İlk Tarhiyat", "Kesim Tarhiyat"', **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül-Ekim:1988, S:38, s:12-13.

müteşebbisin işletme için ortaya koyduğu varlık anlamına gelmektedir. Bilançonun pasif kısmında gösterilen öz sermaye, aktif ve pasif tabloların birbirine eşit olmasına olanak vermektedir. Gerçek aktiften borçların çıkarılması durumunda öz sermaye elde edilmektedir. Öz sermayeyi hesaplarken gerçek aktif ve borçların bilinmesi önem arz etmektedir¹¹⁷. Veraset ve intikal vergisi için öz sermaye hesaplanırken ölümün gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminin bilançosu dikkate alınır. Bu bilanço, kapanmış nihai hesap dönemine ait bilançodur. Mükellefler isterlerse öz sermayeyi, ölümün ya da intikalin gerçekleştiği tarih itibarı ile ortaya çıkan bilançoğu dikkate alarak da hesaplayabilirler¹¹⁸. İşletme hesabı esasına göre defter tutan kimseler ve götürü mükellefiyet kapsamında olan kimseler için ticari sermaye, miras bırakan kimsenin ölüm tarihindeki ticari varlığıdır. Ticari varlık ya da öz sermaye, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesindeki hükümlere göre, eğer bu maddede hükmü bulunmayan durumların varlığı söz konusu ise de Vergi Usul Kanunu'nun iktisadi işletmeler kapsamında bulunan varlıkları değerlemeye ilişkin 2'nci bölümündeki esaslar dahilinde tespit edilir¹¹⁹.

Veraset ve intikal vergisinde tarh işleminin zamanında yapılması her zaman mümkün olmayabilir. Örneğin, beyannamede intikal konusu malın özellikleri, vergi matrahı ile ilişkili alacak ve borçlar, mirasçının kimliği gibi bilgilerin gösterilmemesi durumunda, beyanname elden verilmiş olsa bile, tarhiyatın o anda gerçekleşmesi imkân dahilinde olmayabilir. İşte bu tarz durumlar karşısında, yalnızca bu vergiye tabi olmak şartıyla, beyana dayalı tarh işleminin gerçekleşmesi için on beş günlük bir ek süre tayin edilmiştir. Fakat, uygulamada, ilk tarhiyatın, beyannamenin vergi dairesi tarafından alınmasından itibaren on beş gün içinde de yapılamaması durumuna sıklıkla rastlanmaktadır. İlk tarhiyat işleminde on beş günlük süreyi aşma sonucu oluşan gecikmelerde, mükellefin ihmali kadar, idarenin de büyük oranda ihmali ve mazeretinin

¹¹⁷ Şenay Oto, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Ticari Öz Sermayenin Değerleme Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1997, S:108, s:119-120.

¹¹⁸ Ermengü, **a.g.e.**, s.15-16.

¹¹⁹ Güner Ünsal, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükteki Maddeleri ile İlgili Kısa Açıklamalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 1996, S:88, s:115.

söz konusu olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle tüm vergileme işlemleri ile görevli olan karma vergi daireleri, diğer vergilerle ilgili tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin çok olduğu dönemlerde, Veraset ve intikal vergisinin on beş günlük süre içerisinde tarh edilmesi konusunda çok başarılı olamamaktadırlar¹²⁰.

3.2.2. Nihai Tarhiyat

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 14. maddesi gereğince, Veraset ve intikal vergisi mükellef tarafından verilen beyannamelere göre tarh olunur. Fakat, kesin tarhiyat işlemi gerçekleşmediğinden dolayı, yükümlü beyanı verginin matrahını tam olarak vermez. Mükellef beyanı ile ilk tarhiyat işlemi gerçekleştikten sonra, yönetim tarafından, bir yandan beyan edilen mallar Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirirken bir yandan da intikal konusu malları miktar ve nev'i yönünden belirlemek için idari tahkikat işlemine girilir. Bu işlem neticesinde intikal eden mal ve hakların beyannamede gösterilmediği ya da eksik gösterildiği anlaşılırsa, eksik beyan edilmiş ya da hiç beyan edilmemiş olan mal ve hakların değerleri üzerinden, gereken şartların sağlanması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddeleri gereğince ikmalen veya re'sen vergi tarh olunur¹²¹.

Vergi dairesi bir taraftan mükellef tarafından beyan edilen kıymetlerin VUK'un değerlendirme hükümlerini esas alarak değerlendirme işlemini gerçekleştirir, diğer taraftan değerlendirilmesi gereken kıymetlerin değerlendirilmesi için bunları takdir komisyonuna gönderir. Bu yol izlenerek elde edilen değerlere göre de tarhiyat işlemi yapılır. Tarhiyat esnasında, murisin belgeyle sabit borçları ve cenaze masrafları indirilir. Asıl vergi matrahı olarak, borçlar indirildikten sonra elde edilen kısım dikkate alınır. İlk tarhiyat sırasında esas alınan vergi matrahı, nihai tarhiyatta esas alınan matrahtan daha az olursa, aradaki bu farka ilişkin vergi, vergi ziyai cezasının yarısı ile mükelleften tahsil edilir. Fakat, gayrimenkullerin değeri düşükse bu ceza mükellefe kesilmez. İlk tarhiyat işlemi esnasında verginin aslında bağlı olarak ceza uygulaması gerçekleşmemiş olsa dahi kesin

¹²⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s.210-211.

¹²¹ Recep Yılmaz, "Veraset ve İntikal Vergisi'nin Tarhı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1997, S:111, s:92-93.

tarhiyat esnasında ceza uygulaması söz konusu olabilecektir¹²². İlk tarhiyat işlemi esnasında verginin aslına ilişkin herhangi bir ceza uygulaması bulunmazken, kesin tarhiyat sırasında ceza uygulaması da söz konusu olabilmektedir¹²³.

Veraset ve intikal vergisi beyan esaslı bir vergidir. Tarhiyat işleminde öncelikle mükellef tarafında verilen beyanname esas alınır ve bu beyannamede bildirilen değerler üzerinden ilk önce ilk tarhiyat yapılır. Daha sonra beyan edilen servet unsurları, vergi idaresince ayrıca değerlendirmeye alınır. Bir fark olduğunun anlaşılması durumunda vergi ikmal edilir. Yani veraset ve intikal vergisinde, intikal eden servet unsurlarının hiç beyan edilmemiş olması ya da beyan edilmekle beraber değerinin düşük gösterilmiş olması vergi ziyana sebebiyet vermektedir. Her iki durumda da uygulanacaklar esaslar değişiklik göstermektedir¹²⁴.

Yazılı tebligat yapılması suretiyle verilmiş olan ikinci 15 günlük ek süre sonrasında beyanda bulunan ya da eksik beyanda bulunmuş olan mükelleflere hiçbir şekilde beyanda bulunmamış mükellefin şahsına yapılan vergi tarhiyatları için, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde hükmedilmiş olan vergi ziyai cezası oluşacağı için yürürlükteki gecikme zammı nispetinde gecikme faizi hesaplanacaktır. Yargı kararları da bu yönde hüküm vermektedir. Gecikme faizi, ikinci 15 günlük ilave mühletin sonundan tahsil edilebilir duruma geldiği tarih arasında geçen zamanda yürürlükte bulunan gecikme zammı nispetinde hesaplanacaktır. Maliye Bakanlığı da bu duruma paralel olarak hareket etmektedir. Takdir komisyonu incelemesi sonucunda matrah farkı çıkması durumunda gecikme faizinin başlama zamanı, ikinci 15 günlük ek sürenin sonudur. Veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermiş bulunan mükelleflerin daha sonra herhangi bir sebepten ötürü beyan dışı kaldığı fark edilen miras dahilinde bulunan malları ek beyanname vererek beyan etmeleri durumu oluştuğunda, bu beyanlara dayanarak verginin tarh edilmesi esnasında ceza ve gecikme faizi uygulamaları açısından gerçekleştirilecek işlemlerle ilgili, 01.02.2000 tarih ve 2000/1 Seri No'lu

¹²² Yeliz Durmuş, **Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri**, İstanbul, Yüksek Lisans Tezi, Ocak 2015, s.81.

¹²³ Arıca, **a.g.e.**, s.212.

¹²⁴ İlkurşun, **a.g.e.**, s.80.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde; "... Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi gereğince, verilmiş olan beyannamede belirtilmeyen mallar ile beyanname verilmediği durumlarda mükellefiyet, intikal etmiş olan malların idare tarafından tespit edildiği tarihte başlamaktadır. Bu da demektir ki, adı geçen intikal konusu malların mükelleflerce idare tarafından beyana çağırılmadan kendiliklerinden ya da beyana davet ile kendilerine verilmiş olan ek süreler zarfında beyanname ile beyan etmeleri durumunda gerçekleşecek olan tarhiyat, bu mallar bakımından ilk tarhiyat niteliğindedir. Yani söz konusu durumda ikmalen, resen ya da idarece tarhiyatın bulunmaması nedeniyle tahakkuk etmiş vergiler için gecikme faizi de söz konusu olmayacaktır. Fakat, bu tarhiyatın gerçekleştirilmesi esnasında verginin, normal süresi içerisinde ya da sonradan ek beyannameden evvel verilmiş olan veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilmiş intikal konusu malların değerleri toplamı da nazara alınmak suretiyle genel toplam sonucu ulaşılan tarife dilimleri baz alınarak hesaplanacağı doğaldır." şeklinde ifade edilmiştir¹²⁵.

Mükellefler tarafından beyan edilen ve ilk tarhiyatı belirlemede kullanılan değerler ile idarece belirlenen değerler arasındaki matrah farkına ait vergi (gayrimenkuller hariç) vergi ziyai cezasının yarısıyla beraber alınır. Fakat, menkul mallar ve gemilerle ilgili değerlemelerde %50' ye kadar olan fark için herhangi bir ceza söz konusu değildir. Bunu sonucu olarak, menkul mallar ve gemilerle ilgili değerlemede %50 oranında bir yanılma payı kabul edilebilir ve bu fark için ceza söz konusu değildir. Fakat, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, "menkul mallar ve gemiler", "esham ", "tahvilat", "yabancı paralar" ve "haklar" farklı bentler şeklinde belirtilmiştir. Bu da demektir ki, %50' ye kadar olan değer farkına ceza uygulanmayacak olan menkul mallar, "esham", "tahvilat", "yabancı paralar" dışındaki diğer menkul mallardır¹²⁶.

7338 sayılı Kanun'un 17. maddesinde kamu idare ve kuruluşları, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler ve icra dairelerinin, veraset ve intikal vergisinin konusu dahiline giren herhangi bir işlem

¹²⁵ Mehmet Akarslan, **a.g.e.**, s:212.

¹²⁶ Pehlivan, **a.g.e.**, s.324.

nedeniyle hak sahiplerine para, hisse senedi, tahvil, çek, bono ve benzerlerini verebilmeleri adına istekte bulunanların adı geçen değerlere ilişkin veraset ve intikal vergilerini ödediklerini belirme zorunlulukları bulunmaktadır. Bu kıymetlerin değerlerinin, borsada kaydı bulunanların borsa rayici esas alınarak, borsada kaydı bulunmayanların, değer kaybetmiş olanların ya da yabancı paraların takdir komisyonlarınca tayin ve tespit edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Adı geçen 17. maddede yazılı cinsten tevkifatı gerektiren durumların varlığında tevkifatın yapılabilmesi için, ilk olarak istihkakı verecek olan gerçek ya da tüzel kişi tarafından yazılan bir yazı aracılığı ile bağlı bulundukları vergi dairesine bildirilerek sahip oldukları menkul kıymetlerin ve yabancı paraların değerlerinin tespit edilmesi işlemi için istekte bulunulmalıdır¹²⁷.

Vergi alacağına hayat veren matrahın birtakım nedenlerden ötürü ortaya çıkarılamaması durumunda idarenin matrahı takdir yetkisi mevcuttur. Verginin re'sen tarh edilmesi "Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde." (VUK .30) mümkün olabilmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay mevcut olsa dahi, verginin konusu kapsamına giren matrahın belirlenmesi mümkün olmayabilmektedir. Matrahın tespit edilememesinin farklı sebepleri vardır. VUK madde 30' bu nedenler sayılmaktadır. Bu düzenleme çerçevesinde verginin re'sen tarhı iki durumda gerçekleşebilir. Bunlardan ilki, kanuni sürelerin geçmesine rağmen vergi beyannamesinin verilmemiş bulunması, ikincisi ise, kanuni ve ek süreler dahilinde beyanname verilmiş olsa dahi, vergi matrahı ile ilgili bilgilerin gösterilmemiş olması durumudur. Re'sen tarh işlemi veraset ve intikal vergisinde, beyanname verilmemesi ya da verilmiş olsa bile eksi bilgi sunulması durumlarında, idare tarafından durumun öğrenilmesi ve miras bırakanın terekesinin ya da ivazsız intikale konu olan kıymetlerinin değerinin tespiti ile ilgili bir işlem niteliğindedir¹²⁸.

¹²⁷ Mehmet Nadir Arıca, "Veraset ve İntikal Vergisi Alacağının Korunmasına Yönelik İhtiyat Tedbirleri", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Haziran 2016, S:616, s:93.

¹²⁸ Maç, Jamali, **a.g.e**, s.344.

Gelir ve kurumlar vergisinde gelir ve kazancın belirlenmesi ne kadar önem arz ediyorsa, servet vergilerinde de değ erleme konusu o kadar önem arz etmektedir. Çünkü verginin hesaplanmasında büyük öneme sahip olan matrah, değ erleme sonucunda elde edilmektedir. Mükellefçe, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesindeki hükümlere göre değ erlenen ve beyanname ile bildirilen değ erler dikkate alınarak ilk tarhiyat gerçekleştirilir ve vergi tahakkuk ettirilir. Bundan sonrasında bir taraftan tahakkuk edilmiş olan vergi mükellef tarafından taksitler şeklinde ödenmeye başlanır, diğ er taraftan da idare, takdir komisyonunun işlemlerini dikkate alarak Vergi Usul Kanunu’nu servetlerin değ erlemesi ile ilgili hükümlerine göre değ erleme işlemini gerçekleştirmekte ve son tarhiyat için esas teşkil eden vergi matrahını hesaplamaktadır. İlk tarhiyattaki değ erleme ölçüsü ile idare tarafından gerçekleştirilecek nihai tarhiyattaki değ erleme ölçüsünün kanunda farklı belirlenmiş bulunması nedeniyle ortaya çıkan tarhiyatlar için ceza uygulanmamaktadır. Fakat kanunda her iki tarhiyat için belirlenmiş olan değ erleme ölçülerinde ilave tarhiyat meydana geliyorsa, vergi ziyayı cezası uygulaması yoluna gidilmektedir. Mükellefçe kanuni ya da ek süreler içerisinde verilen beyanname sonucu yapılan ilk tarhiyat sonrası gerçekleştirilen ikmalen, re’sen ve idarece tarhiyat gerçekleştirilmesi durumunda idare, tarh edilen vergiye ilk tarhiyatın vade tarihinden, ikmalen, re’sen ve idarece gerçekleştirilen tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen zaman için taksit zamanları da göz önüne alınarak gecikme faizi uygulanmaktadır. Fakat daha ödeme süresi geçmemiş taksitler için gecikme faizi uygulanmamaktadır. İlk ve nihai tarhiyat safhalarında, aynı değ erleme ölçüsü belirlenmesine karşın mükellefçe noksan matrah beyan edilmesinin cezaya tabi tutulması ve bununla bağlantılı olarak, ilk tarhiyat tarihine bağlı şekilde tespit edilmiş vadelerde ödenmesi zorunlu verginin eksik ödenmesinden gecikme faizi hesaplanması gayet doğaldır. Fakat idare tarafından iki aşama için de farklı değ erleme ölçüleri belirlenmişse ve mükellef ilk tarhiyatta doğru değ erleme ölçüsü kullanarak beyan işlemini gerçekleştirmişse, vergi ziyaından ya da Hazine’nin zarara uğratılmasından söz edilemez. Bunun yanında idare, nihai tarhiyat gerçekleştirilirken farklı değ erleme ölçüsü kullanılması sebebiyle ortaya çıkan tarhiyat için gecikme faizi hesaplamaktadır. Bu

şekilde idare tarafından gecikme faizi uygulanmasının nedeni ise ikmalen tarh işleminin gerçekleştirilmiş olmasıdır. Böyle durumlarda mükellef, tüm ödev ve sorumluluklarını zamanında ve tam bir şekilde yerine getirip, vergilerini vadesi içerisinde ödese dahi gecikme faizi ödemekten kurtulma şansı bulunmamaktadır. Bunun yanında ilk ve idari tarhiyat arasında geçen zaman zaman aralığının uzunluğu tamamen idari sürecin işleme hızına bağlı bulunmaktadır. Bu zaman aralığında mükellefler, herhangi bir tolerans şansına sahip değildirler. Mükellefin, inceleme ve takdir komisyonunun karar alma süreçlerinde geçen zamandan dolayı sorumluluğu bulunmaz. Yani bir nevi idarenin gerçekleştirdiği işlemlerin gecikmesinden dolayı fatura mükellefe kesilmektedir¹²⁹.

Değerleme esnasında en ufak bir yanlışlık yapılması çok büyük sonuçlar doğurmaktadır. Veraset vergilerinin uygulanmasında yaşanan en büyük zorluklar, değerlendirme konusunda yaşanan zorluklardır. Bilhassa servetin cari değerini belirlemede esas olan piyasa alışverişleri bir takım servet unsurları için bahis konusu edilmiyorsa bunun gibi malların değerlemesi önemli derecede keyfiliğe neden olabilmektedir. Örnek vermek gerekirse, taşınmazların vergi değerlerinin gerçek değere yakınlaştırılmak istenmesi vergi dairelerinin en çok uğraştığı ve mükellef ile vergi dairesi arasındaki anlaşmazlıkların en çok yaşandığı durumdur. Uygulama sırasında kullanılan mükellef tarafından beyan veya idarece takdir teknikleri, birtakım sebeplerle, arzulanan sonucu doğurmamakta ve çoğunlukla vergi değerlerinin, piyasada geçerli olan değerlerin oldukça altında, nadiren de üstünde olduğu gözlemlenmektedir. Bilindiği gibi, genel itibarıyla matrah, vergi tarhının esasını oluşturan ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır. Bu yüzden tüm ad valorem vergilerin hesaplanabilmesi için matrahın tespit edilmesi zorunludur. Her bir vergi kanununda matrahın ne şekilde tespit edileceği açıkça hükmedilmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde de matrahın ne şekilde tarh olunacağı açıkça ifade edilmektedir. Fakat bu vergi çeşidinde matrahın tespit edilmesi durumu, diğer vergilere nazaran çok daha güçtür. Bunun nedeni ölen kimseden geçen mirasın yalnızca nakdi değerlerden ibaret olmamasıdır. Nakdi

¹²⁹ Aziz Özbek, “Değerleme Ölçüsü Farklılığından Doğan Veraset ve İntikal Vergisi Tarhiyatında Gecikme Faizi Uygulanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2016, S:333, s:53.

değeri olmayan mallar kapsamı dışında kalan malların nakdi değerinin tespit edilmesi, mirasın pay edilmesi ve bu paylaşım dikkate alınarak hesaplanacak olan veraset ve intikal vergisi matrahının belirlenmesi bakımından çok elzemdir. Veraset ve intikal vergisinde, her iki tarhiyatta da esas alınan matrahların belirlenmesinde kullanılan değerlerin servet unsurlarının gerçek değerlerini gösterdiğini bildirmek oldukça güçtür. Veraset ve intikal vergisinin süresiz olması ve genel olarak beyanda bulunacak kimselerin mevzuata tam olarak hâkim olamaması durumu, vergileme süreci oldukça sancılı bir hal almaktadır. Nihai tarhiyat safhasında gerçekleştirilen değerlendirme işlemi uzmanlık gerektiren bir durum olduğu için ticari sermayelerin devrinde genel olarak bir inceleme durumu söz konusu olmakta ve bulunan değerler göz önüne alınarak tarhiyat işlemi gerçekleştirilmektedir¹³⁰.

Veraset ve intikal vergisinde matrah, intikal eden malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince belirlenen değerinden, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan borç ve masrafların indirilmesi sonucu elde edilen miktardan oluşmaktadır. Veraset yoluyla ya da ivazsız olarak mal edinen kimseler, bu malları ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere bazı değerlendirme ölçülerine göre değerlemeye tabii tutacaklardır. Yani mükellefler, veraset ve intikal vergisi konusuna dahil olan mallarını, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki hükümler gereğince değerleyecekler ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda değerlendirme ölçüsü belirtilmemiş malları için de Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü bölümünde yer alan esas ve usullere göre değerlendirme işlemini gerçekleştireceklerdir. Gayrimenkullerin değerlemesine bakıldığında, 01.01.1983 öncesinde, ticari işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın veraset şeklinde veya ivazsız olarak intikal eden gayrimenkullerin rayiç bedelle, bu tarih sonrasında veraset yoluyla veya ivazsız şekilde intikal eden gayrimenkullerin ise, yine ticari işletmeye bağlı olup olmadığına bakılmaksızın ölümün ya da ivazsız intikalin meydana geldiği yıl geçerli olan emlak vergisine tabi olan değer ile değerlemenin söz konusu olduğu görülmektedir. Ticari

¹³⁰ Aziz Özbek, Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-1, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2014, S:307, s:107-108.

sermayenin değerlemesinde ise, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ölüm tarihinin gerçekleştiği takvim yılı bilançosu esas alınarak hesaplanacak öz sermaye, ticari sermaye olarak kabul edilecektir. Fakat mükelleflerin ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoyu esas alarak öz sermayelerini belirleyip beyan edebilme hakları da mevcuttur. İşletme hesabına göre defter tutanlar ve basit usulde vergilendirilenler ise ticari sermaye olarak, miras bırakanın ölüm tarihindeki ticari varlığını beyan edeceklerdir. Anonim şirketlerde gerçekleşen hisse intikallerinde, intikal eden şey ticari sermaye değil menkul kıymet olarak tanımlanmaktadır. Bundan dolayı anonim şirket hissesini veraset şeklinde ya da ivazsız şeklinde edinenler bu şirketin sermayesini bilmek zorunda değildir. Menkul malların değerlemesine bakıldığında ise, mükellefler menkul mal ve gemileri beyan ederken rayiç bedeli esas alarak beyan etme işlemini gerçekleştireceklerdir. Normal alım satım bedeli, rayiç bedeli ifade etmektedir. Bundan dolayı gemiler ve menkul malların beyanı gerçekleştirilirken, ölümün gerçekleştiği tarihteki rayiç bedel yani normal alım satım bedeli dikkate alınarak değerleme yapılmalıdır. Tescile tabi bilim m hakların değerleme işlemi yapılırken de tesis edilmeleri esnasında geçerli olan ve tapu siciline kaydedilen değer dikkate alınarak beyan işleminin gerçekleştirilmesi önem arz etmektedir¹³¹.

3.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Matrah Tespiti

Servet intikallerinin vergilendirilmesinde verginin matrahı, intikal eden servetlerin değerlerinden oluşmaktadır. Fakat servetin değerinin tam olarak belirlenmesinin yanında, servet ögelerinin vergiye tabi tutulacak kısmının belirlenmesi vergi tekniği bakımından zor olduğundan dolayı servet intikallerinin vergilendirilmesinde vergi matrahının belirlenmesi karmaşık konulardan biridir. Vergi Hukuku bakımından değerleme, vergi matrahının tespit edilmesi için ekonomik varlıklara biçilen parasal değerdir. Bir malın değeri, bu malın piyasada satılması dolayısıyla elde edilen fiyattır ancak Vergi Hukuku bakımından değerleme yasalarla düzenlenmiş ve belirlenmiş

¹³¹ Mehmet Yıldırım, “Veraset ve İntikal Vergisi Beyanında, Servetleri Değerleme Konusunda Tartışmalı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2014, S:315, s:106-107.

değerleme ölçüleri vasıtasıyla yapılmaktadır. Adaletli bir vergileme yapılabilmesi için matrah tespitinde, servet unsurlarının doğru ve eksiksiz olarak incelenmesi gerekmektedir. Bunun yanında günümüzde sürekli bir değişim içerisinde bulunan enflasyon dolayısıyla servetlerin değerleri değişim göstermektedir. Bu değişimler özellikle taşınmaz mallarda kendini daha çok göstermektedir. Bunun için servet değerlemesi konusu dikkatle üzerinde durulması gereken konuların başında gelmektedir¹³².

Veraset ve intikal vergisi uygulaması açısından, mükellefin beyan ettiği değerlerin esas alınması suretiyle vergi oranının belirlenmesinin yanında, idare tarafından belirlenmiş değerler esas alınarak da vergileme işlemi yapılması yoluna gidilmektedir. Mükellefin beyanı esas alınarak yapılan tarh işlemi, ilk tarhiyatı oluşturmaktadır. Bunun yanında idarece belirlenmiş değerler üzerinden yapılan tarhiyat ise son (nihai) tarhiyat olarak adlandırılmaktadır. Veraset ve intikal vergisi matrahının tespit edilmesi için, intikal eden malların değerlemesi ile ilgili usul ve esaslar, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK md. 10,11) ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır¹³³.

Mükellefin beyanı doğrultusunda yapılan ilk tarhiyata göre mükellef tarafından mallara uygulanacak ölçüler, ticari sermayenin değerlemesi ve ticari sermaye dışındaki unsurların değerlemesi olarak ayrılmaktadır. Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde veraset yoluyla intikal eden ticari sermaye, çıkarılan bilanço baz alınarak belirlenecek öz sermayedir. Öte yandan işletme esasına ve basit usule göre defter tutan işletmelerde ise veraset yoluyla intikal eden ticari sermaye, ölüm tarihinden itibaren belirlenen varlıktır. Eğer ölen kişi bir şahıs şirketi ortağı ise ilk olarak şirketin öz sermayesi hesaplanır, daha sonra da ölen ortağın hissesine karşılık gelen değer bulunacaktır. Veraset ve intikal vergisinde gayrimenkuller değerlendirirken, gayrimenkulün işletmeye kayıtlı olup olmadığına bakılmaksızın emlak vergisine esas değeriyle değerlendirilip beyan edilmelidirler. Menkul malların değerlemesinde ilke olarak menkul mallar rayiç bedel ile değerlendirilir. Rayiç bedel, iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki

¹³² Sami Kükrer, **a.g.e.**, s.90.

¹³³ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2001, s.381.

normal alım satım bedeli manasına gelmektedir. Bunun yanında gemiler de rayiç bedelle değerlendirilmektedir. Hisse senetlerinin borsaya kayıtlı olup olmamalarına bakılarak farklı değerlendirme esasları ortaya çıkmıştır. Hisse senedinin borsaya kayıtlı olması durumunda ölüm tarihinden önceki üç yıl içinde en son muamele değeri esas alınarak değerlendirilir. Borsaya kayıtlı olduğu halde üç yıl boyunca işlem görmemişse, bu durumda itibari değerle değerlendirilmektedir. Öte yandan hisse senedinin borsaya kayıtlı olmadığı ya da kayıtlı olup da son üç yılda işlem görmediği durumda itibari değer ile değerlendirilerek beyan edilir. Bunun yanında tahviller de itibari değerle değerlendirilmektedirler. Yabancı paralar, borsa rayiçleri varsa borsa rayiçlerine göre, yoksa Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek kurlara göre değerlendirilir. Ayrıca tecile tabi bütün hakların değeri, tesisleri esnasında tapu siciline kaydedilen değerdir¹³⁴.

İntikale konu olan mallar mükellefler tarafından değerlendirilip idareye beyan edilirler ve böylece ilk tarhiyat gerçekleşmiş olur. Vergi İdaresi tarafından, beyan edilen servet unsurlarının Vergi Usul Kanunu'ndaki ölçülere göre değerlemesi ile de ikinci (nihai) tarhiyat gerçekleşmiş olur. Anlaşıldığı üzere, veraset ve intikal vergisinde mükellefin beyanı ne olursa olsun, vergi idaresi tarafından kesin surette mallar tekrar değerlendirme işlemine tabi olur ve değerlendirme işlemi Vergi Usul Kanunu'ndaki usul ve esaslara göre gerçekleştirilir¹³⁵.

İntikale konu olan mallar için, ilk ve nihai tarhiyat aşamalarında farklı değerlendirme ölçüleri kullanılmıştır. Bunu ortadan kaldırmak adına mükellef ve idare ortak bir değerlendirme ölçüsü seçme yoluna gidebilir veya ortak tarhiyatı gerçekleştirmek için bilirkişi kurumdan elde edilecek bir düzenlemeye başvurabilirler. Büyük ve küçük terekelerin değerlemesi için belli sayıda üye içeren heyetler kurularak, matrahın bir seferde belirlenmesi sağlanabilir. Bu sayede tarhiyat aşamasında gerçekleştirilecek

¹³⁴ Tekin ve Çelik, **a.g.e.**, s.34-35.

¹³⁵ <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/veraset-10.pdf>, 15.06.2024.

farklılıklar önlenmiş olacaktır. Bunun yanında idare ve mükellef vergiyi ayrı ayrı tespit etme zahmetinde kurtulacak, zaman ve maliyet olarak da karlı duruma geçeceklerdir¹³⁶.

Vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması için bazı önlemler alınmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi gereğince, vergi matrahı konusuna giren malların kaçırılmasına ilişkin herhangi bir şüphenin varlığında idare, Türk Medeni Kanunu 590. maddesinin üçüncü fıkrası gereği tereke defterinin oluşturulması talebinde bulunabilir. Türk Medeni Kanunu'nun ilgili maddesinde, mirasçılarla beraber konuyla alakalı olanların da talepte bulunabileceği öngörülmüştür. Kamu alacağının tahsil edilmesi açısından idarenin de konuyla ilgisi olanlar içinde kabul edilmesi son derece normal bir durumdur. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde kanun koyucu, vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için, bankalara özel bir görev tahsis etmiştir. Bu göreve istinaden bankalardaki kiralık kasa sahibi kimselerin ölmesi durumunda, sulh hakimince yapılacak tespit dahil edilmemek üzere, vergi dairesi tarafından görevlendirilmiş bir memurun bulunmaması durumunda kasanın açılmasına ve bu memur tarafından belirlenmedikçe bu kasa içindeki varlıkların mirasçılar, kanuni temsilciler ya da vekillerince elde edilmesine müsaade edilmez¹³⁷.

Veraset ve intikal vergisinde beyan işlemi, ölüm Türkiye'de gerçekleşmiş ve mükelleflerin de Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde, mükelleflerin yabancı ülkelerde bulunmaları durumunda ölüm tarihinden itibaren altı ay içerisinde, ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmişse mükelleflerin Türkiye'de olması durumunda ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde, mükelleflerin ölen kişinin olduğu yerde bulunmaları durumunda da ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde gerçekleştirilir. Bu uygulama yalnızca veraset ve intikal vergisinde bulunmaktadır. Vergi idaresi yakını ölen mükelleflere kolaylık sağlama eğiliminde bulunmaktadırlar. Bu yüzden veraset ve intikal vergisi diğer vergilere göre daha farklı bir vergi türüdür. Veraset ve intikal vergisi ile ilgili mükellefiyetlerde tahakkuk işleminin gerçekleştirilebilmesi için beyanname

¹³⁶ Şafak, Yurtsever, **a.g.e.**, s.35.

¹³⁷ Ahmet Burçin Yereli, Onur Uçar, "Türk Vergi Sistemi'nde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması", UOT 622:551.509.33 (479.24), **Azerbaycan'ın Vergi Jurnalı**, s:70.

verme süresinden itibaren 15 gün beklenmektedir. Eğer beyanname bu süre zarfında verilirse vergi ziyai doğmamış kabul edilmektedir. Bunun yanında mükellefe bildirilmek koşulu ile ikinci 15 günlük bir ek süre daha verilmektedir. Verilen bu ek süreler içerisinde mükelleflerce beyanda bulunulduysa, bu durumda da vergi ziyai doğmamış kabul edilir ve ceza kesilmez. Ancak bu süreler geçtikten sonra verilmiş beyannameler için vergi ziyai oluşmuş olur ve ceza kesilir. Veraset ve intikal vergisinde bulunan bu uygulama, ölüm dolayısıyla yakınıni kaybeden mükelleflere destek olmak için vardır. Veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı konusu da farklılık arz eden durumlar bulunmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20/b maddesi gereğince, beyanname verilmediği durumlarda ya da beyannamede malların gösterilmediği hallerde, bu durumların idare tarafından haber alındığı tarihten itibaren mükellefiyet durumu söz konusu olmaktadır. Böylece, veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı süresi, vergi alacağının oluştuğu yılı takip eden takvim yılının başından itibaren başlamış olmamakta, bu sürenin başlangıcı idarenin durumu haber aldığı tarih olarak kabul edilmektedir. Bu durumda aslen fiili zamanaşımı işlememiş bulunmaktadır. Bundan dolayı zamanaşımının işleyiş süresi, veraset ve intikal vergisinde ve emlak vergisinde diğer vergilerden farklı olmaktadır¹³⁸. Veraset ve intikal vergisinde düşük beyandan kaynaklanan ceza uygulamaları söz konusudur. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 10. maddesi hükümlerine göre, bu vergide tarhiyat işlemi iki aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. İlk tarhiyatta, mükellef beyana konu mallarını Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 10. maddeye göre, bu maddede değerlendirme ölçüsü bulunmayan mallarını ise Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre değerleyerek beyan etmektedir. Beyan edilen bu mallar, sonrasında idarece Vergi Usul Kanunu hükümleri ışığında değerlendirildikten sonra fark çıkması durumunda tarhiyat bulunan farka göre ikmal edilmektedir. Mükellefin mallarını beyan etmek için ilk tarhiyatta kullandığı değerlendirme ölçüsü ve idarenin kullandığı değerlendirme ölçüsünün aynı olup olmadığına bakılarak, değerlendirme sonuç elde edilen fark için cezanın uygulanıp

¹³⁸ Yusuf Kıldış, “Veraset ve İntikal Vergisi'nin Farklılık Arz Eden Yönleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2014, S:254, s:120.

uygulanmayacağına karar verilmektedir. Her iki tarhiyatta uygulanmış değerlendirme ölçüsü sonuç elde edilen fark için, vergi ziyai cezasının yarısı kadar ceza uygulanması kabul edilmiştir.¹³⁹

Vergi alacağının doğumunu takip eden yılın birinci günü itibariyle beş yıl içerisinde tarh ve tebliğ edilmemiş vergiler zamanaşımına uğrar. Fakat zamanaşımı süresi veraset ve intikal vergisi ve bazı diğer vergiler için beş yılı aşacak şekilde düzenlenmiştir. Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin başlama durumu diğer vergilere göre farklılık göstermektedir. Mükellefiyetin başlangıcı farklı olduğu için, zamanaşımı süreleri de farklılık göstermektedir. Zamanaşımı bakımından önemli olan hususlardan ilki, beyannamede gösterilmeyen malların ek beyanname ile beyanı esnasında veya beyanname verilmeyen durumlarda idarece tespit edilmesi esnasında mükellefiyetin başlamasıdır. Çünkü bunun gibi durumlarda, idarece tespit durumunda mükellefiyet başlayacağından dolayı zamanaşımı süresi olan beş yıl, bu süreden sonra işlemeye başlar¹⁴⁰.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme süresi düzenlenmiştir ve yine aynı maddenin birinci fıkrasında, veraset yoluyla gerçekleşmiş olan intikallerde, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, ölümün Türkiye'de gerçekleşmesi durumunda ölüm tarihini takip eden dört ay içerisinde, mükelleflerin yurtdışında olmaları durumunda altı ay içinde, ölümün yurt dışında gerçekleşmesi durumunda ise, mükelleflerin Türkiye'de olması durumunda ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde, mükelleflerin aynı ülkede olması halinde dört ay içinde, mükelleflerin ölen kişinin olduğu yerin dışında bir başka yabancı ülkede bulunmaları durumunda ölüm tarihini takip eden sekiz ay içerisinde, gaiplik durumunda, gaiplik kararının ölüm siciline işlendiği tarihten itibaren bir ay içerisinde verilmesi

¹³⁹ Nevzat Şenses, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Düşük Beyandan Kaynaklanan Ceza Uygulaması Yaklaşımı”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2017, S:297, s:110.

¹⁴⁰ Zeynep Demirci, “Veraset ve İntikal Vergisi'nin Uluslararası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Ekim 2018, S:58, s:45.

gerekliliğine hükmedilmiştir¹⁴¹. Veraset ve intikal vergisi beyannamesi verildikten sonra, tahakkuk fişi düzenlenip, bir örneğinin mükellefe ya da mükellef adına beyannameyi veren kimseye teslim edilmesi gerekmektedir. Tahakkuk fişinin hemen verilmesi durumu söz konusu olmadığında ve beyannamenin posta yoluyla gönderilmesi durumunda, vergi dairesinin kayıtlarına işlediği tarihten sonraki 15 gün içinde tahakkuk ettirilir. Tahakkuk tarihini takiben 5 yıl süre içerisinde, her yıl mayıs ve kasım aylarında iki taksit olacak şekilde ödeme gerçekleştirilir¹⁴².

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20. maddesi gereğince, beyanname verilmemesi durumunda veya beyannamede gösterilmeyen mallar ile ilgili mükellefiyet, bu malların idare tarafından tespit edilmesi ile başlar. İntikal eden malların gerek mükelleflerce idare tarafından beyana davet beklemeksizin beyan edilmesi gerekse beyana davet ile verilen ek süre dahilinde yapılan tarhiyat, bu mallar için ilk tarhiyat olarak değerlendirilmektedir. Yani veraset ve intikal vergisi açısından zamanaşımı intikal eden malların idare tarafından tespit edilmesi durumunda başlamaktadır. Bu yüzden veraset ve intikal vergisinde zamanaşımı konusu oldukça geniş çaplı bir konudur. Kiralık kasaların mirasçılar tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesinden sonra öğrenilmesi ya da beyannamenin verilmesinden sonra kiralık kasanın varlığının idarece öğrenilmesi vergilendirmede zamanaşımı açısından bir engel oluşturmamaktadır. Örnek vermek gerekirse, 1993 senesinde vefat etmiş olan bir murisin kiralık kasasının olduğu mirasçıları tarafından 2009 yılında öğrenilmesi ya da aynı durumun murisin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından 2009 yılında bankanın haber vermesiyle öğrenilmesi, veraset ve intikal vergisi bakımından zamanaşımı konusunda bir engel oluşturmamaktadır¹⁴³.

Gerçek ve tüzel kişilerce tertip edilen yarışma ve çekilişlerle futbol ve at yarışlarına ait bahislerden elde edilen ikramiyeler için, bu ikramiyeleri elde edenlerin

¹⁴¹ Süleyman Güçlü, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Değerleme ve Beyan", **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2009, S:250, s:49-50.

¹⁴² Meşhure Kolçak, **Türk Vergi Sistemi**, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.286.

¹⁴³ Fazıl Aydın, "Veraset ve İntikal Vergisi ile İlgili Öneriler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2013, S:109, s:29.

beyanda bulunması söz konusu değildir. Bu tarz yarışma ve çekilişleri tertip edenler ödeme işlemini gerçekleştirirken %10 oranında kesinti yapmak durumundadırlar. Yapılacak olan bu kesintiler, kesintiyi yapanlarca, takip eden ayın yirminci günü akşamına değin ödenir¹⁴⁴. Elde edilen ikramiye, istisna miktarından az ise, ödeme esnasında bir kesinti söz konusu olmaz. İkramiye tutarı istisna oranından yüksek olduğu zaman, kesinti, istisna miktarını geçen tutar üzerinden gerçekleştirilir. İkramiye otomobil, gayrimenkul, ev eşyası gibi aynı şekilde ödeniyor ise, kesinti miktarına o malın fatura tutarı ya da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesindeki değerlendirme ölçülerine göre belirlenen miktarı esas alınır. Gerçekleştirilen kesinti, ikramiyeyi elde edenler için, ödenen son vergi durumundadır. Gerçekleştirilen vergi kesintisi, kesintiyi gerçekleştiren gerçek ya da tüzel kişilerce, yarışma, çekiliş ve müsabakaların gerçekleştirildiği günü takip eden ayın 20. günü akşamına değin alacaklı vergi dairesine bir beyanname vasıtasıyla bildirilir ve yine aynı süre dahilinde ödeme gerçekleştirilir¹⁴⁵. Spor Toto kurumunun düzenlediği bahislerde ikramiye elde eden kimseler için beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır. Tevkifat dolayısıyla, elde edilen ikramiyenin miktarı ne kadar olursa olsun nihai vergi kabul edilmektedir. Diğer taraftan yarışma ve çekilişlerde ikramiye elde eden nihai tüketici durumundaki şanslı kimseler, ivazsız şekilde mal edindiklerinden veraset ve intikal vergisi mükellefi sayılırlar. Fakat 4369 sayılı Kanunla, yarışma ve çekiliş yoluyla ikramiye elde edenler, beyanname verme yükümlülüğünden kurtulmuştur ve ikramiyenin istisna tutarını geçen kısmı stopaja tabii tutulmuştur. Bir başka deyişle, bir kimsenin elde ettiği ikramiyenin (1999 yılı için) 213.000.000 TL' yi geçen kısmı stopaja tabii duruma gelecek, bu stopaj bu kimse için nihai vergi anlamı taşıyacak ve beyanname verme zorunluluğu bulunmayacaktır. Söz konusu stopaj oranı ise, 4369 sayılı Kanunda %20 şeklinde saptanmıştır. Son olarak plaka tahdidi uygulanan şehirlerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetki verilen trafik komisyonları tarafından ticari plaka satışı sonucu kazanılan paralar, ticari plaka taşıt sahiplerine verildiğinde, bu kimseler için beyanname verme

¹⁴⁴ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, Ocak 2013, s.343.

¹⁴⁵ Öner, **a.g.e.**, s.303.

yükümlülüğü bulunmamaktadır. Bu paralar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur ve beyanname verme yükümlülüğünü engelleyen tek istisna konumundadır¹⁴⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 148 ve 149'uncu maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkilere göre, yarışma ve çekilişleri tertip edenler ile sair surette ivazsız intikale neden olan gerçek ve tüzel kişilerin, ikramiye alanların adı, soyadı ve adresleri ile elde edilen ikramiyenin miktarını çekiliş ya da yarışmanın gerçekleştirildiği tarihten itibaren 15 gün içerisinde konuyla alakalı duyuru, ilan ya da broşür örneğini de ekleyerek tarhı yapacak vergi dairesine bildirmesi zorunludur. Vergi daireleri yarışma ve çekilişleri tertip edenlerden edindikleri bilgiler doğrultusunda istisna miktarını aşan intikaller ile görevli vergi dairesince, intikal eden değerin kıymetiyle ilgili tam bilgi edinilemediği ya da başka sebeplerden ötürü gerekli görülen intikaller için beyanname vermeye davet edecektir. Beyanname verme zorunluluğu olmasına rağmen beyanname vermeyenlerden beyana çağrı yazısının bildirilmesinden itibaren 15 gün içerisinde beyanname verenler için ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir. 15 gün içinde beyanda bulunmayanlar için ise birinci derece usulsüzlük cezası kesilerek durum, emsal bedelin belirlenmesi için takdir komisyonuna gönderilecektir. Takdir komisyonunca belirlenen emsal bedel esas alınarak, genel hükümler gereğince veraset ve intikal vergisi tarhı gerçekleştirilecektir¹⁴⁷.

Beyannameler, veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde; ölüm Türkiye' de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye' de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye' de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler, müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette

¹⁴⁶ Maç, Jamali, **a.g.e.**, s.166-169.

¹⁴⁷ Bülent Yıldız, **Yarışma ve Çekilişlerde Kazanılan İkramiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu**, Vergi Denetimleri Derneği, Ekim-Kasım 1997, S:31, s:67.

oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde; gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolduğu tarihi takip eden bir ay içinde, diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde, gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar verilir. Veraset ve intikal vergisinde beyanname verilirken ölen ya da mal edinen kimsenin ikametgahı ve tüzel kişiler için merkezinin bulunduğu yer dikkate alınır. Yani, veraset şeklinde meydana gelen intikallerde murisin, öteki hallerde meydana gelmiş intikallerde tasarrufu yapan kimsenin ikametgâh yeri, tüzel kişi ve kuruluşlarda ise merkezlerinin olduğu yerdir. Ölen kimse ya da tasarrufu yapan kimsenin ikametgahı başka ülkelerde ise Türkiye’ de en son ikamet ettiği yer vergi dairesidir. Ölen ya da tasarrufu yapan kimsenin Türkiye’ de ikametinin olmaması ve en son ikamet ettiği yerin belirlenememesi söz konusu olduğunda, beyannamenin verileceği yer Maliye Bakanlığı’nca belirlenir. Kural gereği mükellefler, beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine elden verirler. İlgili vergi dairesi de beyannameyi aldıktan sonra ilk tahakkuk işlemini yaparak, mükellefe tahakkuk fişi vermektedir. Gerektiği takdirde vergi dairesi ikinci bir tarhiyata göre tahakkuk yapılır ve bu işlem mükellefe bildirilir. Bir başka beyan şekli de posta ile beyandır. Bu durum Vergi Usul Kanunu’ nun 28’ inci maddesinde şöyle ifade edilmektedir; “Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur.” Mükellefin beyannameyi postaya verdiği tarih, beyan süresi bakımından vergi dairesine verildiği tarih olarak değerlendirilir. Bu durum taahhütlü şekilde verilen beyannameler için söz konusudur. Adi posta yoluyla vergi dairesine gönderilen beyannameler, vergi dairesine ulaştığı gün mükellef tarafından verilmiş kabul edilir. Posta yoluyla gönderilmiş beyannameler için de tahakkuk fişi kesilmekte ve mükellefin ikamet ettiği adrese gönderilmektedir¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Maç, Jamali, a.g.e., s.173.

3.4. Veraset ve İntikal Vergisinde Beyan Esası

Veraset ve intikal vergisi beyanname vasıtasıyla tarh edilen bir vergi türüdür. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre; "Kendisine mal intikal eden kimseler, intikal eden mallar nedeniyle beyanname vermek durumundadırlar. Veraset ve intikal vergisinde mükellef, veraset şeklinde ya da ivazsız olarak mal sahibi olan kimselerdir." Aşağıda sıralanacak olan intikaller nedeni ile mükellefler vergi dairesine beyanname verme yükümlülüğündedirler. İster veraset şeklinde ister öteki yollarla ivazsız şekilde mal sahibi olmuş kimseler, sahip oldukları bu mallar için beyanname vermek zorundadırlar. Verilen bu beyannameler göz önüne alınarak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu dikkate alınarak tespit edilen matrahlara göre vergi tarhiyatı yapılacaktır. Futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahis düzenleyenler ile yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerden ikramiye kazanılması halinde, ivazsız intikal şeklinde mal sahibi olan kimse değil, bir tür vergi sorumlusu olarak, futbol turnuvaları ve at yarışları ile ilgili bahis organize edenler ve yarışma ve çekiliş tertip eden kimseler beyanname vermek zorundadırlar. Böylece ikramiye elde edenlerden alınan vergilerin beyanı yoluna gidilmektedir¹⁴⁹.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin 9. maddesinde, mükelleflerin vermekle yükümlü oldukları beyannameleri hangi süreler içinde vermek zorunda oldukları, farklı durumlara göre ayrı ayrı süreler gösterilmek üzere hükme bağlanmıştır. Ölüm durumunun tespit ve ispatı, mirasçılar tarafından haber alınmasına bağlıdır. Mirasçıların ölümden haberdar olmaları ve yasal işlemleri tamamlamaları, ölenin ya da mirasçının yurt dışında bulunması sebebi ile yargı kararı çıkarmaları veya tescil ettirme gibi sebeplerle çoğu zaman uzun sürebilir. Kanun koyucu, bu durumu göz önüne alarak beyanname verme süresinin, ölüm durumunun haber alındığı tarihi değil, ölüm tarihine maddede bildirilen

¹⁴⁹ Akdoğan, a.g.e., 385.

sürelerin eklenmesiyle tespit olunmasına karar vermiştir. Böylece her durum için daha objektif beyanname verme süreleri tespit edilebilmektedir¹⁵⁰.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi her bir mükellef tarafından ayrı ayrı verilebileceği gibi bütün mirasçıların tek bir beyanname vermesi durumu da söz konusudur. Veraset yoluyla ya da ivazsız olarak mal edinen kimseler, veraset ve intikal vergisinin ayrı ayrı mükellefi olmaları sebebiyle, vergilendirmeye ilişkin görevleri de her bir bireyin ayrı ayrı kendisi adına yerine getirmesi zorunludur. Vergilendirmeye ilişkin ödevlerini verilen süre içerisinde yerine getirmemiş olan ya da eksik şekilde yerine getirmiş olan mükellefler, bu davranışları sebebiyle kanunun ön gördüğü usulsüzlük cezası ya da öteki yaptırımlardan da ayrı ayrı sorumludurlar. Örnek verecek olursak; veraset yoluyla mal edinen mirasçı kimseler, kanuni süre sonrasında beraber imzaladıkları tek bir beyanname verseler bile, usulsüzlük eylemi ayrı ayrı işlenmiş kabul olunur ve ceza da her mirasçı için ayrı ayrı kesilir¹⁵¹.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Veraset ve İntikal Vergisinde Ek Süre" başlıklı 342'nci maddesinde şöyle hükmedilmiştir; "Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur." Görüldüğü gibi, maddenin birinci fıkrasında belirtildiği üzere, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer alan beyan süresine ek olarak verilen 15 günlük zamanda da beyanname verilmesi mümkün olacaktır. Bu ek süre, normal beyanname verme süresinin sona ermesinden sonra kendiliğinden işleyecektir ve birinci ek beyan süresi şeklinde belirtilecektir. Diğer taraftan, maddenin ikinci fıkrasındaki hükme göre, veraset ve intikal vergisi mükelleflerine ikinci 15 günlük bir ek süre daha verilmiştir. Bu ikinci ek süre, verilen ilk süre zarfında beyanda bulunmayan mükellefler için, vergi dairesince mükelleflere tebliğ

¹⁵⁰ Mehmet Akarlan, "Usulsüzlük ve Vergi Ziyayı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulanması-1", **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, S:162, s:201.

¹⁵¹ Akarlan, **a.g.e.**, s:202.

edilmek suretiyle verilir. Yani bu ikinci ek süre bir nevi mükelleflere beyanda bulunma çağrısıdır. İkinci ek süre, mükelleflere tebliğ olmasından itibaren işlemeye başlamaktadır. Bu süre zarfında beyanda bulunulduğunda, yasal süreler içerisinde beyanda bulunulmaması durumunun vergi kaybına neden olmayacağı kanun maddesinde hükmedilmiştir. Veraset ve intikal vergisi mükellefleri için bu ek sürelerin verilmesinin nedeni, bu verginin, gelir, kurumlar ve katma değer vergisi gibi süreklilik arz etmemesi ve mükelleflerin ömürleri boyunca yalnızca birkaç kez muhatap olacağı bir vergi çeşidi olmasıdır. Ayrıca ek sürelerde beyanname verilmesinin vergi ziyasına sebebiyet vermeyeceğinin hükmedilmesi, Vergi Usul Kanunu’nun re’sen tarh ve cezalarla ilgili hükümleri açısından önem arz etmektedir¹⁵². Vergi Usul Kanunu’nun genel ceza hükümlerinin yanında bazı vergi kanunlarında, ceza işlemleri ile ilgili olmak üzere bir takım özel düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda, veraset ve intikal vergisinde ceza uygulamalarıyla ilişkili olarak 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde özel hükümlere yer verilmiştir. 4369 sayılı Kanun ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10. maddesi içerisinde bulunan ceza hükümleri ile ilgili yapılan değişiklik, Vergi Usul Kanunu’nda kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezalarının kaldırılıp, vergi ziyayı cezası isimli yeni düzenlemeye uyumlu olacak şekilde, 10. maddede yer alan kusur cezası kavramı yerine vergi ziyayı cezasının yarısı kavramı getirilmiştir¹⁵³. Vergi ziyayı, mükellef ya da vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin görevlerini zamanında yerine getirmemesi ya da noksan şekilde yerine getirmesi neticesinde, verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi yahut noksan tahakkuk ettirilmesi manasına gelmektedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi ziyasının oluşmasında önemli olan, vergi mükellef ya da sorumlularının vergiye ilişkin ödevlerini hiç yerine getirmemeleri, zamanında yerine getirmemeleri veya eksik bir şekilde yerine getirmelerinin doğal bir neticesi olarak, alınması gereken verginin kanunun öngördüğü zamanda tahsil edilememesi, noksan tahsil edilmesi ya da hiç tahsil edilememesidir. Vergi Usul Kanunu’ndaki bu hükme paralel olarak, veraset ve intikal vergisi uygulamasında vergi

¹⁵² Yılmaz, **a.g.e.**, s.41-42.

¹⁵³ Mehmet Nadir Arıca, **a.g.e.**, s.45.

ziyaı iki şekilde gerçekleşebilir. Bunlardan ilki, hiç beyanname vermeme ya da beyanname verilmiş olsa da intikale konu olan malların miktar olarak noksan görülmesi, ikincisi ise, verilmiş olan beyannamede, intikale konu olan malların gerçek değerlerinin gösterilmemesidir¹⁵⁴. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 06.06.2007 tarih ve 2007/1 seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde belirtilen açıklamalar doğrultusunda, veraset ve intikal vergisinde ceza uygulanması aşağıdaki gibi olacaktır. Verginin beyannamesinin, Kanunda belirtilen sürelerin sonundan başlayan 15 günlük birinci ek süre içerisinde verilmesi durumunda; düzenlenecek olan tahakkuk fişine beyannamenin, birinci ek süre içerisinde verildiği yazılır. Beyannamesini birinci ek sürede veren her mükellef için ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir. Eğer beyannamede takdiri ya da incelemeyi gerektiren mal varlığının beyanı söz konusu ise, takdir komisyonuna ya da incelemeye gönderilir. Birinci ek süreden sonra, vergi dairesi tarafından ikinci ek süre için tebligat yapılmasından önce verilen beyannamelere üzerine, birinci ek süre içerisinde verilen beyannamelere uygulanmış olan işlemler uygulanır¹⁵⁵.

Veraset ve intikal vergisi uygulamasında mükellefiyet, gelir vergilerindeki gibi vergiyi doğuran olayla beraber başlamadığı için ve kanunda ayrı olarak düzenlenmesi verginin geç tahakkuk etmesi durumu dolayısıyla mükelleften gecikme faizi talep edilmesini engellemektedir. Bunun yanında vergi ziyaı cezasının uygulanması da idare tarafından mükellefe, Vergi Usul Kanunu 342. maddede belirtilmiş olan ikinci 15 günlük sürenin verilmesi şartına bağlıdır. Bu süre verilmemiş ise mükellef iktisap tarihinden sonra kendi arzusuyla beyanname verdiği takdirde cezadan kurtulabilmektedir. Bu olay mükellefin beyanda bulunmamasının caydırıcı unsurlarını ortadan kaldırmaktadır. Örnek vermek gerekirse, stopaj uygulamasının getirilmediği varsayımı altına, at yarışlarından 01.01.2000 tarihinde elde ettiği ikramiyesini 01.01.2010 tarihinde beyan eden mükellefin mükellefiyeti, beyanda bulunduğu tarih olan 01.01.2010 tarihinde

¹⁵⁴ Mehmet Nadir Arıca, **a.g.e.**, s.42.

¹⁵⁵ Cemali Oktay, "Veraset ve İntikal Vergisi'nde Beyanname Verilme Süreleri ve Beyanname Verme Sürelerine Göre Uygulanacak Cezalar", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Temmuz 2007, S:491, s:73.

başlayacağı için, mükelleften gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası istenemeyecekti. Mükelleften yalnızca 01.01.2000’de yani değerleme günü tarihinde elde ettiği ikramiye tutarı üzerinden hesaplanan vergi aslı talep edilebilecekti. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda değerleme gününün “malların hukuki olarak iktisap edildiği gün” olarak belirtilmesinden dolayı ikramiye tutarının tekrar değerlemeye tabi tutulup 01.01.2010’daki değerinin elde edilmesi de mevzu bahis olmayacaktı¹⁵⁶.

Vergi Usul Kanunu’nun “Pişmanlık ve Islah” başlıklı 371. maddesi hükmü gereğince, beyan esaslı vergilerde, vergi ziyasına sebep olacak hareketlerini kendiliğinden ilgili makamlara dilekçe yolu ile bildiren mükellefler için, anılan maddede bulunan kayıt ve şartlarla vergi ziyayı cezası kesilmeyecektir. Bu durumdan da anlaşılacağı gibi, pişmanlık ve ıslah müessesesinden faydalanabilmek için ön koşul, verginin beyana dayanması ve vergi ziyasının bulunmasıdır. Vergi ziyayı, genele olarak Vergi Usul Kanunu’nun 341. maddesinde tanımlanmıştır. Fakat, Veraset ve İntikal Vergisi açısından vergi ziyasının oluşması ile ilgili aynı Kanunun 342. maddesinde özel düzenlemeler yapılmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi’nin ek süre başlıklı maddesinde, “Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur.” hükmü bulunmaktadır¹⁵⁷.

Veraset ve intikal vergisinde vergi ziyayı cezasına ilişkin Danıştay Kararı – VDDK., E.2011/521 K. 2013/211 T 29.05.2013’da şöyle hükmedilmiştir; Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi (B) bendi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesindeki resen araştırma ilkesine karşılık, takdir komisyonu kararının dayanağı olmaması sebebiyle vergilendirmenin iptal edilmeyeceği, veraset şeklinde intikal eden

¹⁵⁶ Doğan Alantar, “At Yarışlarından Kazanılan İkramiyelerin Vergilendirilmesinde Son Durum”, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2003, S:122, s:324-325.

¹⁵⁷ Mehmet Akarslan, “Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması ile Pişmanlık ve Islah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, S.165, s:105-106.

araçların emsal bedellerinin ortalama fiyat ve maliyet bedeli dikkate alınarak belirlenmesi, olayın özelliği nedeni ile imkansız olduğundan, emsal bedellerin belirlenmesi için takdir komisyonuna başvurulmasında hukuki olarak engel bulunmadığı, fakat; emsal bedellerinin ticari araçların değerlendirme günü içinde satılmaları durumunda haiz olacağı gerçek değerlerle uyumlu olup olmadığının meslek kuruluşlarınca gerçekleştirilecek araştırma ile belirlenmesi ve ticari işletmeye ait öteki servet unsurlarının emsal bedellerinin de bilirkişi incelemesine tabi tutularak yapılmasıyla vergilendirmenin hukuka uygun olup olmadığının tespit edilmesi hakkında. Veraset şeklinde intikal eden ticari araçlar ve ticari öz sermaye ile ilgili olarak, takdir komisyonu kararına bağlı olarak, davacı adına kesilen vergi ziyai cezası barındıran veraset ve intikal vergisi davanın konusunu oluşturmaktadır. Dava, 3. Vergi Mahkemesi tarafından incelenmiş ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. ve 10. maddeleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. Ve 31. maddeleri gereğince vergi tarhının amacının, intikal değerini n gerçeğe en yakın şekilde belirlenmesi olduğundan matrah takdiri sırasında inceleme ve araştırmaların yapılması, kriterlerin somut şekilde belirlenmesi gerektiği, fakat hiçbir somut tespitin yapılmadığı ve bu nedenle hukuki olarak itibar edilemeyecek nitelikte bir takdir komisyonu kararı baz alınarak yapılan tarhiyatın hukuka uygun olmayacağı gerekçesiyle kaldırılmıştır. Bunun üzerine Danıştay Yedinci Dairesi Tarafından temyiz istemi incelenmiş, bilirkişi incelemesi şartıyla takdir komisyonu kararının hukuka uygunluğu belirlenmesi gerekirken, takdir komisyonu kararına dayanak bulunmaması nedeniyle kararı isabetsiz bulmuş ve bozmuştur. Bilirkişi incelemesi yaptırılmak koşuluyla, takdir komisyonunun kararı incelenirken, takdir komisyonu kararının dayanağı olmaması sebebiyle verginin iptali hakkında ısrar kararı uygun bulunmamıştır. İsrar kararının bozulması oy çokluğu ile karar verilmiştir¹⁵⁸.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, birinci ek süreyi takiben tebliğ edilerek 342. maddenin ikinci fıkrası gereği verilen 15 günlük ilave süre sonrasında hiçbir şekilde verilmemişse, veraset şeklinde ya da ivazsız olarak mal intikaliyle ilgili bilgiler ışığında şahıslarına yazılı tebligat yapılmış olan kimseler adına, intikal ettiği anlaşılmış olan

¹⁵⁸ Lexpera.com.tr/içtihat/danistay/e-2011-521-k-2013-211-t-29-5-2013. Erişim Tarihi:15.07.2024.

değerlere dayanılarak tarhi gerekli olan vergi, ihbarname şartı gereği re'sen tarh ve tebliğ olunur. Tarh olunan vergiye kesilmesi gereken iki kat birinci dereceden usulsüzlük cezası ya da Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddeleri gereğince, vergi ziyai cezası, vergi/ceza ihbarnamesi hazırlanarak ilgililere iletilir. İhbarname üzerinde, varsa önceden kesilmiş olan cezalar mahsup edilir. Kesinleşmiş olan vergi ve cezalar tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir. Söz konusu beyannamenin ikinci 15 günlük süre sonrasında idareye verilmesi ya da hiç verilmemesi fiili aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun 341 ve 344. maddeleri gereğince, vergi ziyai cezasını kesilmesi gerekliliğini de ortaya çıkardığından dolayı, aynı kanunun 336. maddesi gereğince kesilecek vergi ziyai cezası ve kesilecek olan usulsüzlük cezasının kıyaslanarak aralarından ceza olarak en ağır olanı Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince kesilir ve uygulanır. İkinci 15 günlük ek sürenin bitmesinden itibaren tarhiyatın tahakkuk zamanına kadar geçmiş olan zaman için ayrıca gecikme faizi de hesaplanır ve uygulanır. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından tertip edilen yarışma ve çekilişlerde ödül kazananlara verilecek ikramiyeler ile futbol müsabakaları ve at yarışları dolayısıyla verilecek olan ikramiyelerden kesilen vergilere ilişkin beyannamenin ikinci 15 günlük ek süre dahilinde verilmemesi durumunda da veraset şeklinde meydana gelmiş intikalle ilgili, beyannamede mevcut olan şekliyle işlem gerçekleştirilir. Fakat gecikme faizi hesaplanırken, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 9 ve 19. maddeleri gereği gecikme faizinin başlama tarihi, ikinci 15 günlük ek sürenin bitiminden değil, normal mevcut olan vade tarihinden itibaren başlar. Bir başka deyişle, yarışma ve çekilişin gerçekleştiği günü takip eden ayın 20. gününden tarhiyatın tahakkuk gününe değin geçmiş bulunan zaman için gecikme faizi hesaplanır¹⁵⁹.

Kazanılmış olan ikramiyenin aynı olarak kazanan iade edilmesi durumunda, tevkifata esas olacak şekilde o ikramiyenin fatura değeri esas alınacaktır. Fakat ikramiyeyi kazananı ödeyenler tarafından mal ya da hizmetin bedelinden farklı olarak birtakım masraflar iler verginin üstlenilmesi durumunda, bu işlemler fatura bedeline

¹⁵⁹ Mehmet Akarslan, "Usulsüzlük ve Vergi Ziyai Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-2", **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, S:163, s:173-174.

eklenerek elde edilecek olan nihai değer üzerinden verginin tevkiyatı gerçekleştirilecektir. Fatura değeri, ikramiyenin aynı şekilde odenmesi durumunda intikal konusu malın fatura miktarı anlamına gelmektedir. Tevkif edilmiş bulunan veraset ve intikal vergisinin beyanı ve odenmesine ilişkin açıklamalar 31.12.1998 tarihli ve 23570 Mükerrer sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 28 seri No’lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde açıklanmaktadır. Tebliğ’e göre, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 9/3’üncü maddesi gereğince, Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü’nden izin alınmak kaydıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenmiş yarışma çekilişler sonucu elde edilen kazançlardan tevkif edilmiş olan vergiler yarışma ve çekilişi tertip eden gerçek ve ya tüzel kişilerce, veraset ve intikal vergisi beyannamesi yarışma ve çekilişin düzenlendiği tarihi takip eden ayın 20. günü akşamına kadar, gerçek kişilerce ikametgahlarının bulunduğu yer, tüzel kişilerce ise de kanuni ve ya iş merkezlerinin bulunduğu yerdeki vergi dairelerine beyan edilmeli ve aynı süre içerisinde odenmelidir¹⁶⁰.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10. maddesi gereğince, ticari sermaye ve hisse senedi farklı şekillerde değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu yüzden ticari sermaye ve hisse senedi arasındaki fark dikkate alınarak değerleme işlemi gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda vergiye tabii tutulacak değerlerin içinde ticari sermayenin bulunması durumunda mükellefler tarafından bu sermaye, ölüm tarihine denk gelen takvim yılına ait bilançosuyla aya da istenmesi durumunda ölüm günü dikkate alınarak çıkarılacak bilançoya göre tespit edilecektir. Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 192. maddesinin dördüncü fıkrası gereğince, aktif toplam ve borçlar arasındaki fark müteşebbisin işletmeye ait değerlerini yani öz sermayesini ifade eder hükmü yer almaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi’nin 10. maddesinin onuncu fıkrasının (a) bendinde yer alan ve ilk tarhiyat işlemi sırasında dikkate alınacak olan öz sermayesinin de Vergi Usul Kanunu’nda bahsi geçen hükmü gereğince belirleneceği açıktır. Fakat, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinin ikinci fıkrasının başlangıç kısmında

¹⁶⁰ Selda Aydın, “Karşılığı Nakit Olmayan Piyango ve çekilişlerde Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ocak 2007, S:225, ss:21-22.

belirtilen “Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere, veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanunun servetleri değerlendirme ile ilgili 3’üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.” Hükmü ile beraber yine aynı fıkranın (a) bendinin son bölümünde bulunan “ Öz sermaye ve ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanunu’nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2’inci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.” hükmünün konulma tarzından, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere, ticari sermayenin değerlemesi esnasında, ticari sermaye dahilinde bulunan unsurların da, adı geçen fıkranın diğer bentlerinde bulunan değerlendirme oranları dikkate alınarak değerlendirme işleminin gerçekleştirilmesi zorunluluğunun olduğu şeklinde bir nihayete ulaşmak mümkündür¹⁶¹.

Veraset ve intikal vergisinde idarece uygulanan gecikme faizi, beyan sistemi ve vergi adaletine ters düşmektedir. Gecikme faizi uygulaması, kanunun gerektirdiği gibi hareket etmeyen, beyannamesini düzenli olarak vermeyen, bu yöndeki zorlamalar bulunmasa hiç vermeyen ve vermeye istekli olmayan, ancak idarenin faaliyetleri sonucu beyanda bulunan mükelleflere uygulanmazken, her şeyini kanunun gerektirdiği gibi yapan, tam ve zamanında beyanda bulunan mükellefler için uygulanmaktadır. Faiz uygulamasını gerektiren bir gecikme ya da geciktirme söz konusu ise, bu faizin, kanuna uygun hareket etmeyerek beyanname vermeyen mükellef için geçerli olduğu, kanunun gerektirdiği her şeyi yapan ve beyannamesini tam ve zamanında veren mükellef için bu tarz bir gecikme faizinin geçerli olmayacağı aşıkardır. Bu durum ile ilgili, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi 02.02.2011 tarihli, E:2010/975, K:2011/164 sayılı Kararında, bu konu kapsamında, veraset ve intikal vergisinin yapısı gereği ikmal tarhiyat için gecikme faizi uygulamasının söz konusu olamayacağı sonucuna varılmıştır. Bu kararda; “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun genel sistematığı ve hükümlerinin değerlendirilmesi sonucu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun kendine has usul ve esasları olan bir vergi

¹⁶¹ Süleyman Güçlü, Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Değerleme ve Beyan”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2009, S:250, s:49-50.

kanunu olduğu anlaşılmıştır. Örnek vermek gerekirse, kurumlar vergisinde matrah yanılmaya fırsat vermeyecek şekilde açık ve beğeler üzerindeki tutarlardan hemen hesaplaması yapılabilecekken, veraset ve intikal vergisinde bu tarz bir durum mevcut bulunmamakta, intikal etmiş olan tereke bile uzun uğraşlar sonucunda elde edilebilmektedir. Bu yüzden Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda birçok özel durum bulunmaktadır. Öteki vergi kanunlarının temelinde, verginin mükellefin beyanı sonucu tahakkuk etmesi durumu söz konusu iken, bu vergi kanununda verilmiş olan beyannameler tahakkuka değil, tarhiyata sebebiyet verir ve vergi ilk olarak mükellefin beyanı sonucunda tarh olunur. Sonra ilgili vergi dairesince gereken araştırmalar gerçekleştirilir ve beyan sonucu tarh edilmiş verginin doğruluğu araştırılır. Matrah farkı bulunması durumunda vergi dairesi matrah farkını kendi ikmal etmek üzere gerçekleştireceği ikinci tarhiyata mükellefe bildirir ve ödenmesi zorunlu olan vergi nihai şeklini almış bulunur. Bu tarz gerçekleştirilen tarhiyat ikmalen tarhiyat değil, mükelleflerin matrah hesaplamada yaşadıkları güçlüklerden dolayı bu işlemin idare tarafından yapılması olan eksiği giderme yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük kapsamında yapılan idari icrai işlemlerin dava edilebilecek işlemler olduğu gerçeği de değişmemektedir. 213 sayılı Kanun'un 112. maddesindeki hükümler gereğince, sözü edilen ikmalen tarhiyatla ilgisi bulunmayan, re'sen veya idarece tarhiyat kapsamına da girmeyen söz konusu durumla ilişkili olarak hesaplanmış olan dava konusu faizde hukuka uygunluk durumu söz konusu değildir." 7338 sayılı Kanun'un 10. maddesinde, veraset ve intikal vergisinin iki aşamalı olduğu belirtilerek, yükümlülere, beyanı kolaylaştırmak maksadıyla belli başlı servet unsurları için seçimlik hak verilmiş, bunun sonucu, ilk tarhiyatın seçimlik hak kullanarak yapılması sonrasında, vergi dairesi tarafından ölüm günü sonrasında değerlendirme yapılabileceği ve elde edilen farklarla ikmalen vergi tarhiyatı yapılabileceği neticesine varılmıştır. Bu olayda, gecikme faizi hesaplanan verginin, beyan edilmesi sonrasında tarh edilmiş vergi sonrasında, veraset şeklinde intikal etmiş olan hisse senetlerinin, takdir komisyonu tarafından 213 sayılı kanun hükümleri gereğince belirlenen emsal bedellerine göre ikmal edilmiş olması karşısında, gerçekleştirilen tarhiyatın çeşidinin ikmalen tarh işlemi olması nedeniyle,

ikmalen tarh edilmiş ve daha sonra üzerinde uzlaşmaya varılmış verginin gecikme faizinin hesaplanmasında, 213 sayılı Kanun hükümlerine aykırı bir durum söz konusu olmadığından, ters yönde verilmiş bulunan mahkeme kararında uygunluk bulunmamıştır¹⁶².

3.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Oranı

Veraset ve intikal vergisinin oranı belirlenirken veraset yoluyla ve ivazsız intikaller için birbirinden farklı vergi oranları uygulanarak belirlenen tarifeler üzerinden hesaplama yapılır. Veraset ve intikal vergisi oranında dilimler ve oranlar arasında ilişki kurulurken veraset yoluyla intikaller için ayrı diğer ivazsız intikaller için ayrı oranlar belirlenmiştir. Vergi oranları belirlenirken vergi dilimlerine göre ve intikal şekillerine göre ayrı tarife uygulanması çifte artan oranlılık durumunun oluşmasını sağlamıştır. Veraset ve intikal vergisinde veraset yoluyla intikallerde ve sağlararası ivazsız intikallerde matrah dilimlerine göre farklı oranlar uygulanmaktadır. Matrah dilimleri göz önüne alındığında veraset yoluyla intikallerde ilk 1.700.000 lira için %1, son gelen 4.000.000 lira için %3, son gelen 8.700.000 lira için %5, son gelen 17.000.000 lira için %7, 31.400.000 lirayı aşan kısım için ise %10 oranında vergi uygulanmaktadır. Sağlararası ivazsız intikallerde uygulanan vergi oranları ise ilk 1.700.000 lira için %10, son gelen 4.000.000 lira için %15, son gelen 8.700.000 lira için %20, son gelen 17.000.000 lira için %25, 31.400.000 lirayı aşan kısım için ise %30 olarak belirlenmiştir. Bir kimseye ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere gerçekleştirilmiş ivazsız intikaller dışında) ivazsız mal intikal ettiği durumlarda veraset ve intikal vergisi, ivazsız intikaller ile ilgili tarifede belirtilen oranların yarısı uygulanıp tespit edilir. Bunun yanında şans oyunları ve gerçek ve tüzel kişilerce tertip edilmiş edilmiş yarışm ave çekilişlerde elde edilen ikramiyeler için oran %20 olarak uygulanmaktadır. Tarifenin matrah dilimine ilişkin tutarlar, her yıl bir önceki yıla bağlı

¹⁶² Kemal Uzun, “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Hukuka Aykırı Gecikme Faizi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2019, S:457, s:88-89.

olarak Vergi Usul Kanununca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak belirlenmektedir¹⁶³.

Veraset ve intikal vergisinin tarifesi, intikalın şekline göre ve intikalın gerçekleştirildiği kişiye göre değişim göstermektedir. Bir başka ifade ile veraset ve intikal vergisinin tarifesi düzenlenirken değer esası dikkate alınır ve vergi tarifesi artan oranlı bir yapıya sahiptir. Bu verginin matrah dilim miktarları, her yıl bir önceki yıla göre Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak artırılır ve bu şekilde uygulanır. Bu yol izlenerek belirlenen dilim tutarlarının %5' ini geçmeyen kesirler önem arz etmemektedir¹⁶⁴. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin, (b), (d) ve (e) bentlerinde, "Her yıl için uygulanacak olan istisna hadleri, bir önceki yılda uygulanmış olan istisna hadlerine, bu yıla ilişkin olmak suretiyle Vergi Usul Kanunu hükümlerince tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artış yapılarak tespit olunur. Artırım esnasında bir milyon liraya kadar olan miktar dikkate alınmaz." hükmü yer almaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından 2016 yılı için yeniden değerlendirme oranı %3,83 olarak belirlenmiş ve 11/11/2016 tarihli ve 29885 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmiştir. Bu tebliğe göre, 1/1/2017 tarihinden sonra 7338 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b), (d) ve (e) bendinde bulunan istisna hadleri; Evlatlıklar dahil, fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinde 176.600 TL (Fûruğ bulunması halinde eşe isabet eden miras hissesinde 353.417 TL); İvazsız suretle meydana gelen intikallerde 4.068 TL; Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerde 4.068 TL, olarak belirlenmiştir¹⁶⁵.

¹⁶³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Yayıncılık, 2022, S.441.

¹⁶⁴ Abdurrahman Akdoğan, **a.g.e.**, s.386

¹⁶⁵ Nevzat Şenses, "Veraset ve İntikal Vergisi Oranları ve Uygulama Örnekleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2017, S:435, s:114.

Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır. Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme tutarının %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya ve indirmeye yetkilidir. 5602 sayılı kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran %20 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır.” Hükmü yer almaktadır. (VİVK. m. 16) Veraset ve intikal vergisinin ödenmesinin güvence altına alınması adına bazı güvenlik önlemleri öngörülmüştür. İntikal konusu gayrimenkulün vergisi tamamen ödenmediği sürece, devir ve ferağ işlemleri gerçekleştirilemez. Tahakkuk eden vergiye karşılık teminat gösterilmişse, intikale konu gayrimenkulün tamamının ya da bir kısmının devrine müsaade edilir. Bu konuda vergi idaresince verilen ilişik kesme belgesini aramadan işlem gerçekleştiren tapu memurları, verginin alacaklı vergi dairesine ödenmesi bakımından mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludur. Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar, mahkemeler, icra daireleri gibi birtakım kuruluşlar da verginin ödenmesi bakımından sorumlu tutulmuşlardır. Bu kurum ve kuruluşlar veraset ve intikal vergisiyle ilgili herhangi bir işlem nedeni ile ilgili birimlere para ve senet verebilmek için, öncelikle vergi dairesinden alınmış ve verginin ödendiğini gösterir bir belge isterler. İstenilen belge gösterilmediğinde bu kurum ve kuruluşlar, yapacakları ödemeler üzerinden veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde ise %15 oranında tevkifat gerçekleştirirler. Şayet bu tevkifatı gerçekleştirmezler ya da gerçekleştirdikleri tevkifat hakkında vergi dairesini bilgilendirmezlerse, kendilerine vergi ve gecikme zammına ek olarak %10 oranında ceza kesilir. Yarışma ve çekilişleri tertip edenlerin, ikramiye kazananların listesini bir sonraki ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine bildirme zorunlulukları vardır¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Bilici, a.g.e., s.290.

Veraset ve intikal vergisinin kapsamına giren konulardan birisi de miras sonucu edinilen mallardır. Miras bırakan kişinin, bırakacağı miras hakkında Medeni Kanun'un ön gördüğü şekilde tasarruf hakkı mevcuttur. Bu tasarruf yetkisi miras bırakanın mahfuz miras oranlarında söz konusu değildir. Fakat bazen vasiyet yoluyla mirasın tasarruf nisabını aşarak miras edinecekler aleyhine mal tevcihlerinde bulunulması durumu ortaya çıkabilmektedir. Bazı durumlarda mirasçılar, miras bırakanın ölümünü çok sonra haber almakta ve bu durum sonucu meydana gelen ihtilaflar da dava konusu olmaktadır. Anlaşılacağı üzere davaların konusunu, mirasçılar arasında meydana gelen çatışmalar nedeniyle pay edilemeyen miras oluşturmaktadır. Bu durumda bu tarz davalar çoğunlukla hak sahibi bireylerin mirastan hakları olan payın iadesine ilişkin hak aramaları olarak şekillenmektedir. Konu ile ilgili olarak Danıştay On Birinci Dairesinin E. 1979 K.1980/843 sayılı kararında; “ *Murisin 1978 yılında ölmesi ile sağlığında hazırladığı vasiyetnameye göre verilen beyanname gereği tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin tahsilinin, vasiyetin iptal edilerek mirasçılardan birinin dava açması nedeniyle bu dava sonuçlanan dek tecil işleminin reddi ile ilgili Maliye Bakanlığınca uygulanan işlemin, Mahkeme tarafından vasiyetnamenin iptali durumunda mensup mirasçıların mükellef olması ile vergi oranlarının farklılaşacağı iddia edilerek iptal edilmesi talebinden ibarettir. Murisin tanzim ettirdiği vasiyetnamesine göre mirasın bölüştürüldüğü ve beyannamelerin verildiği, bu beyan doğrultusunda oluşan veraset ve intikal vergisinin kesinleştiği, aynı esnada mirasçılardan biri tarafından Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan vasiyet iptali davası kesin bir sonuca ulaşana dek borçların tecili isteklerinin Maliye Bakanlığı tarafından reddedilmesi ile ilgili işlemin iptal edilmesi talebi ile açıldığı anlaşılmaktadır. Davacının kesinleşmiş olan veraset ve intikal vergisinin vasiyetin iptali için açılan davanın kesinleşmesine değin durdurulması yönündeki talebi, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsili Usulü hakkındaki Kanunun 4. bölümünde düzenlenen “Tecil ve tehir” başlıklı 48 ve 49 maddelerinde hükmedilen konulardan hiçbirine girmemesinin yanında, 7338 sayılı Kanunun 22. maddesinde “Veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın katileşmesinden sonra bir sene*

içerisinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur.” Şeklindeki hükmü gereğince, mahkeme tarafından vasiyetname iptal edilir ve mirasçılardan bazıları mirastan mahrum olsalar bile, söz konusu madde hükmü gereğince fazladan ödedikleri vergileri geri talep edebilecekleri ifade edilmiştir. Belirtilen sebeplerle, Maliye Bakanlığı tarafından yapılan işlemler sonucunda mevzuata aykırı herhangi bir durum olmadığı sebebiyle davanın reddine oybirliği ile karar verilmiştir.” şeklinde hükmedilmiştir¹⁶⁷.

3.5. Veraset ve İntikal Vergisinin Ödenmesi

Veraset ve intikal vergisinin ödenmesi verginin tahakkuk zamanı ile ilişkilendirilmiştir. Bundan dolayı verginin tahakkuk etme zamanı ödeme süresini de değiştirmektedir. Veraset ve intikal vergisi verginin tahakkuk etmesinden itibaren 3 yılda ve her yılın Mayıs ve Kasım aylarında ödenmek üzere toplam altı eşit taksite bölünerek tahsil edilmektedir. Veraset ve intikal vergisinin tahakkuk tarihi verginin ödeme süresinin ne zaman başlayacağını ve taksitlerin ödeme sürelerinin belirlenmedi açısından önemlidir. İntikale konu olan gayrimenkullerin tapuya tescil işleminin gerçekleştirilebilmesi için verginin tahakkuk etmesini bekleme şartı bulunmamaktadır. Tescil işlemini yapan ilgili tapu dairesi, mirasçıların başvurusu ile tescil işlemini gerçekleştirdikleri andan itibaren en geç 15 gün içerisinde bu durumu ilgili vergi dairesine bildirir. Vergi tahakkuk etmezse ya da vergi tahakkuk ettiği halde ödenmezse bile intikal eden gayrimenkuller tapuda mirasçılar adına tescil edilebilir. Fakat veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmediği sürece bu gayrimenkullerin devir ve ferağ işlemleri yapılamaz veya bu gayrimenkuller üzerinde bir ayni haktan söz edilemez. Tapu memurları yalnızca vergi dairesi tarafından verilmiş ilişik kesme belgesi ile devir ve

¹⁶⁷ Murat Özkaya, Tahir Özfidan, “Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gaibin Zuhuru ve Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2010, S:264, s:193.

ferağ işlemi yapabilirler. Bu belge olmaksızın işlem yaptıklarında verginin ödenmesi açısından ilgili vergi dairesine mükelleflerle birlikte sorumlu olmaktadırlar¹⁶⁸.

Veraset ve intikal vergisi, tahakkuk etmesinden itibaren üç yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olacak şekilde toplamda altı eşit taksit olarak tahsil edilmektedir. Bu verginin ödenme sürecinde mükellefe sunulan kolaylıklar ve ödeme sürecinin uzun bir zamana yayılması bu verginin servet vergisi olması özelliğini zedelemektedir. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişler neticesinde elde edilen ikramiyeler ve 5602 Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun'da hükme bağlanan şans oyunlarından dağıtılacak olan ikramiyeler üzerinden kesilecek vergiler beyanda bulunma süresince ödenmelidir. Yarışmayı veya çekilişi düzenleyen kimseler en geç yarışma ya da çekilişin düzenlendiği ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar beyanda bulunurlar¹⁶⁹.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17, 19 ve 23'üncü maddelerinde kamu yönetim ve kuruluşları, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, diğer şirket ve kuruluşlarla icra idarelerinin verginin konusu kapsamına giren bir işlem nedeniyle vergi karşılığında alacakları güvenceler, karşılıksız geçen taşınmazların tescili işlemlerinde verginin ödenmesine yönelik düzenlemelerle bankalardaki kiralık kasa sahiplerinden bir tanesinin ölmesi söz konusu olduğunda mirasçılara yapılacak ödemeler ve yerine getirilmesi gereken sorumluluklarla ilgili düzenlemeler yer almaktadır¹⁷⁰. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde; "Bankalar nezdindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (Sulh hakimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları ve ya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler." hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm ile bankadaki kiralık kasaların, vergi dairesi tarafından

¹⁶⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **a.g.e.**, s.444.

¹⁶⁹ Ahmet Burçin Yereli, Onur Uçar, "Türk Vergi Sistemi'nde Veraset ve intikal Vergisi, Uygulaması", **Azerbaycan'ın Vergi Jurnalı**, 2/2014, s:71.

¹⁷⁰ Mehmet Baydemir, "Veraset ve İntikal Vergisinde Mirasçıların Vergi Sorumluluğu", Sayı:91, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2011, s.125.

yetkilendirilmiş bir memur ile muhteviyatı belirlenmediği sürece açılmayacağı ve içinde bulunanlara kiralık kasa ile ilgili mirasçılar ya da kanuni temsilciler ya da vekillerce sahip olunamayacağı hükmü yer almaktadır. Bunun sonucu olarak bankadaki kiralık kasaların açılabilmesi için, vergi dairesince görevlendirilmiş bir memur ve bankadaki bir memurla kasada bulunanların bir tutanak ile belirlenmesi ve bu tutanağın da vergi dairesine iletilmesi zorunludur. Yine bankadaki kiralık kasaların açılmasına ilişkin, 1 Seri No' lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde açıklamalar bulunmaktadır. Banka kiralık kasa sahibinin ölümünü haber aldıktan sonra, banka tarafından yapılan bildirim ya da mükellefin talebi üzerine işleme başlanır, mirasçılar ile banka arasındaki iletişim sonucu belirlenen gün ve saatte, yetkililer huzurunda kasa açılır¹⁷¹.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun ilk maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti dahilinde bulunan kimselere ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset şeklinde ya da başka bir suretle ivazsız bir şekilde bir kimseden başka bir kimseye geçmesinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükmedilmektedir. Mezkûr kanunun 11'inci maddesinde de bu verginin konusu olan malların değerlendirilme gününün, miras şeklinde oluşan intikallerde mirasın açıklandığı, diğer durumlarda ise malların iktisap tarihi kabul edileceği hükmedilmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 575'inci maddesinde, mirasın, murisin ölümü sonucunda açılacağı, murisin sağken gerçekleştirmiş olduğu kazanım ve mal paylaşımlarının, terekenin ölüm sırasındaki haline göre değerlendirileceği , 559'uncu maddesinde de, mirasçılarının mirası bir bütün şeklinde elde edeceği, miras bırakanın aynı haklarını, alacakları, diğer mal varlıklarını da edinecekleri, taşınır ve taşınmazlar üzerindeki zilyetliklerini direkt olarak alacakları ve murisin borçlarından da şahsi olarak sorumlu bulunacakları hükmedilmektedir. Bu hükümler gereğince, murisin menkul alacakları ölüm tarihindeki durumuna göre mirasçılara intikal edecektir. Fakat, murisin hangi bankada hesabı olup olmadığı ile ilgili bilgi edinmesi inisiyatifli bulunmamaktadır. Bundan dolayı mirasçılarının murise ait banka hesaplarını ve

¹⁷¹ Fazıl Aydın, "Bankalardaki Kiralık Kasaların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi", Sayı:257, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2010, s.52-53.

alacaklarını görmek için mirasçıların tahmin ettikleri bankalara şahsen başvurmaları gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek için ilk olarak Sulh Hukuk Mahkemesi'ne talep dilekçesi yazılması ve veraset işlemlerinin başlatılması ve alınacak olan veraset ilamı ile başvuruda bulunulabilecektir. Banka hesaplarının varlığı tespit edildikten sonra içeriği ile ilgili bilgiler edinilecektir. Mirasçılar tarafından gerekli işlemler yapıp murise ait paralar bankadan talep edildiğinde, bankalarda bulunan paraların tamamı mirası reddetmemiş olan mirasçıların tasarrufuna bırakılacaktır. Fakat genellikle, ölüm gününde mirasçılar murise ait paraları bankalardan talep etmezler ve bu paralar üzerinden, ölüm gününden itibaren faiz işlemeye devam eder. Mevduat sahibi kimseler için mevduatlarına ilişkin tespit edilen vadeden sonra işlenecek faiz oranları mevduat bankalarında açık olarak bildirilir. Fakat bankalar mevduat için peşin faiz vermezler. Bundan dolayı faiz anaparadan hesaplanır ve belli bir süre geçtikten sonra bu paraya ilave edilir. Bu şekilde oluşan mevduat faizinin murisin ölümüne kadar olan kısmı veraset ve intikal vergisine tabi bulunmaktadır. Kalan kısım vergi kapsamına alınmamaktadır. İstisna edilmesi gerekli olan durumlarda ise ölüm tarihindeki istisna tutarı baz alınacaktır¹⁷².

¹⁷² Samet Güleç, “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Değerleme ve Beyan”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:250, Temmuz 2009, s:49.

SONUÇ

Ölümü halinde, vergi yükümlülerinin şekli ve maddi ödevleri mirasçılara geçmektedir. Ölüm aynı yükümlüleri bir başka vergi olan veraset ve intikal vergisinin de yükümlüsü yapmaktadır. Böylece vergi hukukunda iki ayrı sonuç ortaya çıkmaktadır. Her iki durumda da vergilendirmenin odağında tereke ve miras bulunur. Sosyal, davranışsal, ahlaki vb ekonomi dışı faktörler bir yana bırakılacak olursa, iktisaden rasyonel düşündüğü varsayılan mirasçılar ister ölen yükümlünün vergi ödevlerinin sorumlusu olsunlar, ister veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü olsunlar terekenin varlık ve borç kısımlarını karşılaştırıp mirası kabul edip etmeyecekleri konusunda bir karar vereceklerdir. Mirası reddetme yönünde karar alan mirasçılar yükümlünün ölümü ile kendilerine intikal eden servet unsurları üzerindeki hak sahipliğinden feragat etmiş olacakları gibi, intikal eden borç ve yükümlülükler dolayısıyla da sorumluluktan kurtulmuş olacaklardır.

Türkiye’de bir genel servet vergisi yoktur. Bu eksikliği servet birikimindeki yetersizlikle birlikte servet vergilemesine karşı yükümlü tepkilerine bağlamak mümkündür. Bu verginin boşluğu emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi gibi özel servet vergilerinin yanı sıra, bazı gelir vergisi hükümleri ile doldurulmaya çalışılmıştır. Servet mevcudundan, servet artışından ve servetin el değiştirmesinden alınan üç tip servet vergisi içinde veraset ve intikal vergisi, servetin el değiştirmesinden alınan vergiler grubunda yer almaktadır. Servet mevcudundan alınan vergilere emlak vergisi ile değerli konut vergisi örnek oluştururken, servet artışından alınan bir vergi örneğini sermaye kazançları ya da değer artışı kazançları adı altında Gelir Vergisi Kanunu’nda bulmak mümkündür.

Veraset ve intikal vergisi, adından da tahmin edilebileceği gibi iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Genel olarak, ölen kişinin ve dolayısıyla ölen yükümlünün servetinin miras sözleşmesi ya da vasiyet yolu ile mirasçılara intikal etmesi nedeniyle miras payları üzerinden veraset vergisi alınmaktadır. Yükümlülerin sağlıklarında yapacakları bağışlama benzeri bazı işlemlerle bu vergiden kaçınmalarının önlenmesi için servetin

karşılıksız el değıştirmeleri yani ivazsız intikaller de vergi kapsamına alınarak ölüme bağı tasarrufların ve sağlar arası servet intikallerinin kapsandığı bir telafı edici vergi sistemi oluşturulmuştur. Böylece muvazaalı işlemler veya peçeleme işlemlerinin kullanılmasıyla vergiden kaçınmanın zorlaştırılması düşünülmüştür.

Bu iyi düşünülmüş tasarıma rağmen veraset ve intikal vergisinde gönüllü uyumun çok düşük olduğu görölmektedir. Bunda, özellikle ölüme bağı tasarruflar bakımından, tarihi, sosyal ve kültürel faktörler ile gelenek ve görenekler de etkili olmuştur. Vergi verimliliğindeki düşüklüğün de etkisiyle 2008 yılında veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ve için bir kanun tasarısı hazırlanmıştır. Tasarıda veraset yolu ile gerçekleşen intikallerin her türlü verginin konusu dışında bırakılması; ivazsız intikallerin ise gelir vergisinde değer artışı kazançları kapsamına alınması öngörülmüş, ancak verginin gelir ve servet dağılımının düzeltilmesi amacıyla kullanılan önemli araçlardan biri olması da göz önüne alınarak vergi sistemi içinde görünür olması tercihiyle uzun tartışmalar sonunda bu düzenlemeden vazgeçilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi ayrı bir önem arz etmektedir. Özellikle ölüme bağı tasarrufun gerçek tutarının veya sağlar arası intikalin ivazlı olup olmadığının tespiti matrahların doğru şekilde kavranmasında temel belirleyicidir. Yükümlülerin ölüme bağı tasarrufu, ölümden önce sağlar arası ivazlı intikal olarak göstermesi veya bağış, hediye vb şeklindeki ivazsız intikalleri, gelir vergisi konusuna da girmeyecek şekilde, kanunda sayılan arızı kazanç kalemleri kapsamı dışında ivazlı intikal olarak göstermesi gibi yöntemlerle vergi yükünden kaçınmasına karşı idari ve yasal tedbirler geliştirilmesi zorunludur.

Veraset ve intikal vergisinde vergi verimliliğinin arttırılması için öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun; biri beyan süresine bitişik, diğeri tebliğ tarihinden başlayan iki ayrı ek süre içinde beyanname verilmesi halinde vergi ziyanının meydana gelmemiş sayılacağı hükümlerinin ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun vergi yükümlülüğünün başlama tarihini idarenin tespitine, dolayısıyla öğrenmesine bağlayan hükmünün değıştirilmesinin yanı sıra, yükümlülerin muvazaa ve kanuna karşı hile yani peçeleme

işlemleriyle vergiden kaçınma yollarının da kapatılması gerekmektedir. Bu düzenlemeler vergiye gönüllü uyumun artmasına da katkı sağlayacaktır.

Mirasçılarının sorumluluğunun temelinde miras hakkı bulunmaktadır. Miras bir hak olduğu gibi bazı yükümlülükleri de içermektedir. Ölümle birlikte vergi yükümlülerinin cezalar dışındaki şekli ve maddi ödevleri mirasçılara intikal etmektedir. Ölen yükümlünün sağlığında doğmuş bulunan bu yükümlülükler esas olarak yükümlüye ait olan, ancak ölüm nedeniyle kendisi tarafından yerine getirilemeyen ve bir tür kanuni temsilci konumundaki mirasçılar tarafından yerine getirilmesi gereken birtakım ödevlerden oluşur. Bu ödevler bakımından, durma ve kesilme hallerine ilişkin hükümlerle birlikte tarh zamanaşımı hükümleri geçerlidir.

Veraset ve intikal vergisi bakımından ise farklı bir durum söz konusudur. Bu vergide vergi yükümlülüğünün başlangıcı idarenin intikal eden servet unsurlarını tespit tarihinde başladığından, veraset ve intikal vergisinde tarh zamanaşımı hükümleri uygulanmamaktadır. Gerek yükümlülüğün başlangıcına gerekse vergi ziyai cezasının uygulanmasına ilişkin özel hükümler ve bunların doğurduğu yaptırımsızlık hali ile bu durumun yükümlü davranışlarına olumsuz etkileri vergi verimliliğinin ve dolayısıyla vergi hasılatının düşüklüğünün başlıca nedenlerini oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

- Akarıslan, Mehmet: “Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması ile Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları”, **Yaklaşım Dergisi**, Eylül 2006, Sayı:165, s:105-106.
- Akarıslan, Mehmet: “Usulsüzlük ve Vergi Zıyayı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-1”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2006, Sayı:162, s:201-202.
- Akarıslan, Mehmet: “Usulsüzlük ve Vergi Zıyayı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-2”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2006, Sayı:163, s:173-174.
- Akarıslan, Mehmet: “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Gecikme Faizi Hesaplanması ile Yanılma Halinin Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2006, Sayı:160, s:210-211.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- Akdoğan, Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.
- Akkaya, Şahin;
Oğhan, Volkan: “Küreselleşme Sürecinde Servet Dağılımı Açısından Veraset ve İntikal Vergisi”, **Maliye Çalışmaları Dergisi**, 2020, Sayı:64, s:8-9.
- Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel Prensipleri, Vergi Tekniğı, Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, 1996, İstanbul.
- Alptekin, Volkan: **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

- Antalya, Gökhan: **Miras Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Miras Yoluyla veya İvazsız Herhangi Bir Şekilde Mal İktisap Eden Kişilerde Vergi Mükellefiyeti”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Nisan 2014, Sayı:590, s:39-40.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Mirasbırakandan İntikal Eden Bir Kısım Eşyaların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Mayıs 2015, Sayı:603, s:97-98.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Veraset Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Şubat 2013, Sayı: 576, s:57-58.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Veraset ve İntikal Vergisi Alacağının Korunmasına Yönelik İhtiyat Tedbirleri”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Haziran 2016, Sayı:616, s:92-93.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Vergi Ziyatı Cezası Uygulaması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Kasım 2015, Sayı:609, s:42-43.
- Arıca, Mehmet Nadir: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 1998, Sayı:119, s:11-12.
- Aslanpınar, Y. Burak: “İntifa Hakkının Veraset ve İntikal Vergisi’nin Konusuna Girmedığı Görüşü ve Bu Görüş Doğrultusundaki Son Yargı Kararları”, **e-Yaklaşım**, Temmuz 2018, Sayı:307, (Çevrimiçi 07.01.2022)

<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=31168&arananKey=veraset%20ve%20intikal%20vergisi>

Ayan, Mehmet:

Miras Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara, 2023.

Aydın, Fazıl:

“Bankalardaki Kiralık Kasaların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2010, Sayı:257, s:53-54.

Aydın, Fazıl:

“Veraset ve İntikal Vergisi ile İlgili Öneriler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2013, Sayı:109, s:29-30.

Aydın, Selda:

“Karşılıklı Nakit Olmayan Piyango ve Çekilişlerde Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Ocak 2007, Sayı:225, s:21-22.

Aydos, Oğuz Sadık:

Pratik Miras Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2023.

Baştuğ Gezer, Ayşe:

“Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgahının Tespit Olunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2015, Sayı:317, s:55-60.

Batı, Murat:

Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Batırel, Ömer Faruk:

“Türk Veraset Vergisi’nin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2008, Sayı:185, s:19-20.

Baydemir, Mehmet:

“Veraset ve İntikal Vergisinde Mirasçılarının Vergi Sorumluluğu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı:91, s:125-130.

- Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku: Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Buyrukoğlu, Selçuk: “Türkiye’de Gecikme Faizi ve Zammının Enflasyon Karşısındaki Etkinliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2018, Sayı:447, s:32-33.
- Çiçek, Suat: “Sermaye Şirketleri Açısından Hisse Değişimi, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Şubat 2020, Sayı:462, s:17-20.
- Çolak, Mustafa: “Toplu Tazminatların Veraset ve İntikal Vergisi ile Damga Vergisi Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2012, Sayı:235, s:15-16.
- Demirci, Zeynep: “Veraset ve İntikal Vergisi’nin Uluslararası Anlaşmalar, Yargıtay ve Danıştay Kararları Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Ekim 2018, Sayı:58, s:44-45.
- Demirci, Azmi: “Veraset Vergisi’nin Anlamı ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2008, Sayı:328, ss:15-16.
- Durmuş, Yeliz: Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri, Okan Üniversitesi, **Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul, Ocak 2015, ss.81.
- Ermengü, Tacettin: Veraset ve İntikal Vergisi’nde “İlk Tarhiyat”, “Kesim Tarhiyat”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül-Ekim:1988, Sayı:38, s:12-13.
- Eroğlu, Onur: “Veraset ve İntikal Vergisi’nin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2009, Sayı:245, s:165-166.
- Ertuğrul, Meltem; “Ölüm Rizikosuna Karşı Yapılan Hayat Sigortasında

- Yılmaz, Gülsaş: Lehtar Olan Mirasçının Mirası Reddi Halinde Veraset ve İntikal Vergisi Ödeme Sorunu”, **TBB Dergisi**, 2019, Sayı:145, s:432-433.
- Gezer Baştuğ, Ayşe: “Muris veya Tasarrufu Yapan Şahsın İkametgahının Tespitolunamaması Durumunda Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Verileceği Yer Vergi Dairesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2015, Sayı:317, s:165-166.
- Giray, Filiz; Ömür, Mustafa Özgür: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ocak 2019, Sayı:12, s:76-77.
- Güçlü, Süleyman: “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Değerleme ve Beyan”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2009, Sayı:250, s:49-50.
- Güleç, Samet: “Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak?”, **e-Yaklaşım**, Sayı:243, Mart 2013, (Çevrimiçi 07.01.2022)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17192&arananKey=T%C3%BCrk%20Veraset%20Vergisi%E2%80%99nin%20Kald%C4%B1r%C4%B1lmas%C4%B1%20%C3%9Czerine%20D%C3%BCnC5%9F%C3%BCncler>
- Güneş, Mehmet: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, **International Journal of Public Finance**, 2017, Sayı:1, s:131-135.
- İlkkurşun, İsmail: **Veraset ve İntikal Vergisi’nde Mükellef, Matrah, Verginin Tarh ve Tahakkuku**, Araştırma ve Etüt Raporu, 1988, s:78-79.
- İnan, Ali Naim; **Türk Medeni Hukuku-Miras Hukuku**,

Ertay, Œeref; Albay,
Hakan:

Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 2024.

İşgüzar, Hasan;
Demir, Mehmet; Yılmaz,
Süleyman:

Miras Hukuku, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2019.

Kalenderoğlu, Mahmut:

Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2017.

Karakoç, Yusuf:

Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, İstanbul, 2019.

Karakoç, Yusuf:

“Türk Miras Hukuku Açısından Veraset Ve İntikal Vergisi”,
D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi,
Ankara, Yayın No:13, 1990, s:7-8.

Kıldış, Yusuf:

“Veraset ve İntikal Vergisi’nin Farklılık Arz Eden Yönleri”,
e-Yaklaşım, Şubat 2014, Sayı:254, (Çevrimiçi
07.01.2022)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22435&arananKey=grup%20%C5%9Firketleri>

Kılıçoğlu, Ahmet M.:

Miras Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

Kızılot, Şükrü; Taş, Metin:

Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.

Kızılyallı, Hüsnü:

Türk Vergi Sistemi’nin Ekonomik Analizi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.

Koçak, Muhsin:

Vergi İcra Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

- Kolçak, Meşhure: **Türk Vergi Sistemi**, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1994.
- Kükrer, Sami: **Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987.
- Maç, Mehmet;
Jamali, Tarık: **Veraset, Hibe ve Ölüm**, Denet Yayıncılık, İstanbul, 1999.
- Mercan, Eray;
Yıldız, A. Murat: “Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi”, **Türmob Yayınları**, 2002, Sayı:179, ss:4-5.
- Mutlu, E;
Herekman, Aykut;
Heper, Fethi;
Dönmez, Recai: **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007.
- Nadaroğlu, Halil: **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayım, İstanbul, 1989.
- Nalçacıoğlu Erden,
Hümeysra Zeynep: “Türk Milletlerarası Özel Hukukunda Devletin Mirasçılığı”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Malatya, Sayı:13, 2022, s:491-493.
- Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- Oktay, Cemali: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Beyanname Verilme Süreleri ve Beyanname Verme Sürelerine Göre Uygulanacak Cezalar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Temmuz 2007, Sayı:491, s:73-74.
- Ortaç, Fevzi Rıfat;
Ünsal, Hilmi: **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

- Oto, Şenay: “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda Ticari Öz Sermayenin Değerleme Yöntemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1997, ss.119-120, Sayı:108.
- Öncel, Mualla;
Kumrulu, Ahmet;
Çağan, Nami: **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara,1988.
- Öner, Erdoğan: **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2014.
- Öz, Ersan;
Kutbay, Hüseyin;
Bozkıran, Davut: “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, **Gümrük ve Ticaret Dergisi**, **Dergipark**, 2014, Sayı:4, s:9-10.
- Özbek, Aziz: “Değerleme Ölçüsü Farklılığından Doğan Veraset ve İntikal Vergisi Tarhiyatında Gecikme Faizi Uygulanabilir Mi?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Haziran 2016, Sayı:333, s:53-54.
- Özbek, Aziz: “Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2014, Sayı:307, s:107-108.
- Özbilen, Şevki: **Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2013.
- Pehlivan, Osman: **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2006.
- Sarı Fidan, Özlem: “Depremde Kaybolanların Hukuki DurumlarınınGaiplik ve Ölüm Karinesi Yönünden Ele Alınması”, **Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Temmuz 2023, Sayı:1, s:221-222.

Serozan, Rona; Baki,
İlkay Engin:
Sonsuzoğlu, Elif:

Miras Hukuku ve Tamamı Çözümlü Pratik Çalışmalar,
Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara, 2022.
“Veraset ve İntikal Vergisi’nin Kaldırılması Üzerine
Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı:197,
s:17-18.

Şafak, Havva;
Yurtsever, Hatice:

“Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine
Değerlendirmeler”, **Dergipark**, Ocak 2015, Sayı:1, s:30-
31.

Şener, Orhan:

Kamu Ekonomisi, Eren Basımevi, İstanbul, 1980.

Şenses, Nevzat:

“Kiralık Kasada Bulunan Ziyet Eşyalarının Veraset ve
İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu”, **e-Yaklaşım**, Ekim
2017, Sayı:298, (Çevrimiçi 07.01.2022)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30323&arananKey=grup%20%C5%9Firketleri>

Şenses, Nevzat:

“Veraset ve İntikal Vergisi Oranları ve Uygulama
Örnekleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 2017, Sayı:43,
s:114-120.

Şenses, Nevzat:

“Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Bankaların
Sorumluluğu”, **e-Yaklaşım**, Kasım 2017, Sayı:299,
(Çevrimiçi 01.07.2022)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30412&arananKey=grup%20%C5%9Firketleri>

Şenses, Nevzat:

“Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uyarınca Düşük
Beyandan Kaynaklanan Ceza Uygulaması Yaklaşımı”, **e-
Yaklaşım**, Eylül 2017, Sayı:297, (Çevrimiçi 07.01.2022)
<https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30218&arananKey=Veraset%20ve%20%C4%B0ntikal%20Vergisi%20Kanunu%20Uyar%20%C4%B1nca%20D%C3%BC%20%C5%9F%C3%BCk%20Beyandan%20Kaynaklanan%20Ceza>

[%20Uygulamas%C4%B1%20Yakla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1](#)

Şenyüz, Doğan;
Yüce, Mehmet;
Gerçek, Adnan:

Türk Vergi Sistemi, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2014.

Taşatan, Caner:

“Türk Medeni Kanunu'na Göre Mirasçı Atama”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Haziran 2019, Sayı:10, s:40-49.

Taşkın, Yasemin:

“Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde Değerleme ve İkmal Tarhiyatı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 2022, Sayı:487, s:51-60.

Tekin, Ahmet;
Çelik, Kemal:

Veraset ve İntikal Vergisi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

Tekin, Ahmet;
Çelik, Kemal:

Yargı Kararları ve Örnek Uygulamalarla: Veraset ve İntikal Vergisi, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010.

Tokat, Hüseyin:

Türk Hukukunda Gaiplik, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2018.

Turhan, Salih:

Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

Uluatam, Özhan:

Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

Uyanık, Zekeriya:

“Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na Göre Mirasçıların Vergi Dairesine Yapacakları Bildirimler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:531, Mayıs 2009, ss.129.

- Uzun, Kemal: “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Hukuka Aykırı Gecikme Faizi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Eylül 2019, Sayı:457, ss.88-92.
- Ünsal, Güner: “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun Yürürlükteki Maddeleri ile İlgili Kısa Açıklamalar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 1996, Sayı:88, (Çevrimiçi 07.01.2022) <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisi-kanununun-yururlukteki-maddeleri-ile-ilgili-kisa-aciklamalar/3510>
- Vural, İstiklal Yaşar: “Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye”, **Dumlupınar üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi**, Nisan 2008, Sayı:20, s:88-95.
- Yaprak, Mehmet Ali: “Yarışma ve Çekilişler Dolayısıyla Veraset ve İntikal Vergisi”, **e-Yaklaşım**, Eylül 2019, Sayı:321, (Çevrimiçi 07.01.2022) <https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=33384&arananKey=grup%20%C5%9Firketleri>
- Yereli, Ahmet Burçin; Uçar, Onur: “Türk Vergi Sistemi’nde Veraset ve intikal Vergisi Uygulaması”, **Azerbaycan’ın Vergi Jurnalı**, 2/2014, ss.69-73.
- Yıldırım, Mehmet: “Veraset ve İntikal Vergisi Beyanında, Servetleri Değerleme Konusunda Tartışmalı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2014, Sayı:315, s:106-110.
- Yıldız, Bülent: “Yarışma ve Çekilişlerde Kazanılan İkrariyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Denetimleri Derneği**, Ekim-Kasım 1997, Sayı:31, s:67-72.

Yılmaz, Recep:

“Veraset ve İntikal Vergisi’nde Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart 1997, Sayı:102, (Çevrimiçi 07.01.2022)

<http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-vergiyi-doguran-olay/3259>

Yılmaz, Recep:

“Veraset ve İntikal Vergisi’nin Tarhı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1997, Sayı:111, s:92-95.