

+

MADDE METNİ :

MADDE 10 : VERGİNİN MATRAHI VE İLK TARHIYAT

Madde 10- (1318 sayılı Kanununun 91'inci maddesiyle değişen şekli) Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir. (12 nci maddede yazılı borç ve masrafların tenzili lâzım geldiği takdirde matrah yukarda yazılı değerlerden bu tenziller yapıldıktan sonra kalan miktardır.)

Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren malları aşığıda belirtilen değerleme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerleme ile ilgili 3 üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

a) Ticarî sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticarî sermayedir.

Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilançoı esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler.

İşletme esasına göre defter tutanlarla götürü mükellefiyete tâbi olanlarda ticarî sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticarî varlığı beyan edilir.

Öz sermaye veya ticarî varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmıyan hallerde Vergi Usul Kanununun iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerleme ile ilgili 2 nci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

b) (2591 sayılı Kanununun 2'nci maddesiyle değişen bent) Gayrimenkuller ticarî işletmeye dâhil olsun veya olmasın Emlâk Vergisine esas olan değerle değerlenir.

c) Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle değerlenir.

+

+

d) Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içinde en son muamele değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlendirilir.

e) Tahvilât; Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesindeki hükümlere göre değerlendirilir.

f) Yabancı paralar; borsa rayici ile; borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre değerlendirilir.

g) Haklar; tescile tâbi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir.

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

İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir.

(2591 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen fıkra) İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi (gayrimenkuller hariç), (4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesinin 81/N-2 maddesi ile değişen ibare) vergi zıyaı cezasının yarısı ile birlikte alınır.

(2591 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle değişen fıkra) Ancak menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz.

Bu madde ve geçici 1 inci maddeye göre yapılacak ilk tarhiyatla ilgili ödemeler kanunun 19 uncu maddesinde bahis konusu edilen "tamamen ödemeyi" tazammun etmez.

+

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	7
8	
16	
17	
18	
20	
22	

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL OLARAK MATRAHIN TESPİTİ

Matrah tespit işlemini, kısaca vergi tarhına esas olacak değerlerin belirlenmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Tüm vergi kanunlarında, verginin uygulanacağı matrahın belirlenmesi esastır. Ancak böylelikle vergi süjesine salınacak olan vergi hesaplanabilir. Veraset ve intikal vergisinde matrah tespit işlemi, kazanç vergilerine yönelik matrah tespit işlemlerine nazaran güçlükleri, sorunları ve özellikleri daha yoğun olan bir konudur.

Vergisel açıdan matraha esas teşkil edecek değerlerin tespitinin yanı sıra özellikle veraseten intikallerde, malların mirasçılar tarafından adil olarak paylaşılabilmesi için bunların değerinin ne olduğunun mirasçılar tarafından da bilinmesi gerekir. Çünkü miras çoğunlukla salt para olarak kalmaz. Örneğin bir kişinin 3 çocuğuna bıraktığı miras iki adet gayrimenkul ve bankadaki mevduat hesabından ibaretse, üç çocuk arasındaki paylaşımın eşit bir şekilde yapılabilmesi için gayrimenkullerin değerinin ne olduğunun bilinmesi gerekir.

Bu değerlendirme aynı zamanda mahfuz hisselerin tespiti açısından da önemlidir. Bu yüzden mirasın açıldığı gün, intikal eden malların değerlerinin Medenî Kanun hükümlerine göre fiilî olarak hesaplanması söz konusudur. Bu değerlemede, ölüm günündeki tereke mallarının gerçek kıymeti esastır. Terekedeki menkul ve gayrimenkuller mübadele kıymetleriyle ve varsa borsa kıymetleriyle değerlendirilir. Mirasçılar arasında

+

+

değerleme açısından veya başka suretle bir anlaşmazlık olduğu takdirde Hakime müracaat edilir.²⁵³

Her ne kadar mirasçılar kendilerine intikal etmiş olan malları, gerçek rayiçlerine göre değerleyip taksim etmiş olsalar da paylaşım esnasında sübjektif olarak biçmiş oldukları bu değerlerin vergisel açıdan bir önemi yoktur. Vergiye matrah olacak değerlerin tespiti Kanunda öngörülen değerlendirme yöntemlerinin kullanılması ile yapılır. İşte Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesi, bu değerlendirme işlemlerinin nasıl yapılacağını düzenlemektedir.

Veraset ve intikal vergisinin değerlendirme bahsine geçmeden önce değerlemenin ne olduğu ve bu ölçülerin ne anlama geldiği aşağıda kısaca izah edilmiştir.

2. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

“Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadî kıymetlerin takdir ve tespitidir.”

Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde yapılan bu tanımlamada, iktisadî kıymetlerin değerlerinin tespit işleminin yanı sıra, *“takdir”* işleminin de yer almış olması İdarenin değerlendirme işlemine yönelik belirleme yetkisini ortaya koymaktadır. Demek oluyor ki değerlendirme işleminde bazen İdarenin takdiri de gerekmektedir. Nitekim veraset ve intikal vergisinde İdarece yapılacak takdir işleminin önemli bir yeri olduğunu en başta söylemek gerekir.

Veraset ve intikal vergisinde ivazsız surette intikal eden malların değerlendirilmesinde malların niteliğine göre değişik ölçüler kullanılır. Değerlemeye ilişkin hususlara geçmeden önce bu ölçülerin ne anlama geldiği kısaca açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununda 8 ayrı değerlendirme ölçüsü yer almaktadır.

Aşağıdaki tabloda, değerlendirme ölçülerinin isimleri ve bu ölçüleri tarif eden VUK madde numaraları belirtilmiştir.

Maliyet Bedeli	VUK. m.262
Borsa Rayici	VUK. m.263
Tasarruf Değeri	VUK. m.264
Mukayyet Değeri	VUK. m.265

²⁵³ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.182-183

+

İtibari Değer	VUK. m.266
Rayiç Bedel	VUK. mük.m.266
Emsal Bedel	VUK. m.267
Vergi Değeri	VUK. m.268

VUK'nda tarifi yapılan değerlendirme ölçüleri yukarıdakilerden ibaret olmakla beraber VUK'nun 279 uncu maddesinde "alış bedeli" şeklinde bir değerlendirme ölçüsü zikredilmiş, fakat alış bedelinin tarifine yer verilmemiştir.

2.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadî kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK m.262).

Maliyet bedelinden söz edebilmek için öncelikle iktisadî bir kıymetin varlığı gerekir. Yapılan ödemeler neticesinde iktisadî bir kıymet elde edilmiyorsa maliyet bedelinden de söz edilmez. Diğer yandan yapılan harcama iktisadî kıymetin iktisap edilmesine ilişkin olmalıdır. Maliyet bedeli, maliyet bedeli tespit edilecek malın, alıcısı veya üreticisi tarafından kullanıma hazır hâle gelinceye kadar yapılan tüm bedel ve masrafları kapsamaktadır. Örneğin ithal eşyada maliyet bedeli, mal bedeli (fiilî ithal tarihine kadar oluşan kur farkları dahil), gümrük vergi ve masrafları, nakliyesi, sigortası ve varsa montaj giderleri vb. diğer giderleri ihtiva eder.

Yapılan harcama iktisadî kıymetin değerini artırıyor ise bu harcamanın da maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir. Meselâ ahşap kasalı bir kamyonu bir damper takılması o kamyonun değerini arttıran dolayısıyla kamyonun maliyetine eklenmesi gereken bir harcamadır (VUK.m.272).

2.2. Borsa Rayıcı

Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadî kıymetlerin, değerlemeden evvelki son muamele gününde, borsadaki muamelelerin ortalama değeri, borsa rayıcını vermektedir (VUK m. 263/1). Değerleme gününde işlem olsa dahi bu günden bir gün önceki değer dikkate alınır. Ortalama değer, bu borsalarda işlem gören iktisadî kıymetin gün içinde arz ve talebe göre değişen fiyatlarının ortalamasının alınması şeklinde tespit edilir.

Normal temevvüçler (iniş-çıkışlar) dışında fiyatlarda belirgin bir kararsızlık olduğu takdirde, son muamele günü yerine değerlemeye

+

+

takaddüm eden (değerleme gününden önceki) 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır (VUK m. 263/2).

Bahsi geçen borsalarda fiyatlarda belirgin bir kararsızlığın olmasının ölçüsü net olarak belirlenmemiştir. Diğer bir ifadeyle fiyatlarda yaşanan iniş ve çıkışların ne zaman normal olduğu veya ne zaman belirgin bir kararsızlık gösterdiği hakkında yasal bir ölçü yoktur.

Fiyat hareketlerinin normal dışı olduğunu belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili olup, Bakanlık bu yetkisini bu güne kadar hiç kullanmamıştır. Özellikle menkul kıymetler borsasında fiyatların oldukça sık olarak büyük iniş ve çıkışlar göstermesine rağmen değerlendirme gününden geriye doğru 30 gün içindeki değerlerin ortalamasının alınmasına yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Veraset ve intikal vergisinde daha sonra da göreceğimiz gibi hisse senedi gibi menkul kıymetlerin değerlendirme yöntemi borsa rayici olarak tespit edilmiştir. Gerek bir ticarî işletmeye, gerekse şahsî servete dahil ve bu verginin konusuna giren bir hisse senedinin borsa rayicinin değerlendirme gününde geçici olarak sıçrama yapmış olması mükellefleri zor durumda bırakabilmektedir.²⁵⁴

2.3. Tasarruf Değeri

Bir iktisadî kıymetin değerlendirme günü itibariyle, sahibi için arz ettiği gerçek değer tasarruf değeridir (VUK m.264).

Tasarruf değeri, tanımından da anlaşılacağı üzere tamamen sübjektif ve mükellefin takdirine bırakılmış bir değerlendirme ölçüsüdür. Sübjektif bir değerlendirme ölçüsü olmasına rağmen, gerçeğe yakın bir değerlendirme ölçüsü olduğunu da kabul etmek gerekir. Çünkü bir iktisadî kıymetin değerini en iyi sahibi bilebilir. Ancak iş vergi hukukuna geldiğinde mükelleflerin gerçek irade beyanlarının yansımaları genellikle mümkün olmaz.

Bugünkü mevzuatımıza göre tasarruf değeri ölçüsünün kullanıldığı bir alan yoktur.

2.4. Mukayyet Değer

Mukayyet değer, bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK m.265).

²⁵⁴ Yılmaz Kazım, VUK, GVK, KVK ve KDVK açısından Değerleme, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1997, Acar Matbaacılık, s.48

+

Mukayyet değer, uygulamada diğer yaygın bir adı ile defter değeri, işletmelerde kayıtlı olan iktisadî kıymetlere ilişkin bir değerlendirme ölçüsüdür. Veraset ve intikal vergisinde mukayyet değer kullanılması, muristen bir işletmenin intikal etmiş olması hâlinde bu işletmeye kayıtlı bazı değerlerin belirlenmesinde kullanılmaktadır.

2.5. İtibari Değer

Her nevi tahvil ve hisse senetlerinin üzerlerinde yazılı değerler, itibari değer olarak adlandırılmaktadır (VUK m.266).

İtibari değer diğer yaygın kullanılan bir adı ise nominal değerdir. İtibari değer, tanımından da anlaşılacağı gibi belli bir değeri ihtiva eden menkul kıymet niteliğinde olsun olmasın her türlü senedin üzerinde yazılı olan rakamdır. İtibari değer aynı zamanda para, damga pulu, gibi belli bir değeri ihtiva eden evrakın üzerinde yazılı olan değeri de ifade eder.

2.6. Rayiç Bedel

Bir iktisadî kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri rayiç değerdir (VUK.m.266).

İktisadî kıymetlerin normal alım satım bedelinin rayiç değer olarak kabulünün ifade ettiği mana, değerlendirme gününde o iktisadî kıymetin satılması hâlinde arz ve talebe göre oluşacak olan fiyattır.

2.7. Emsal Bedeli

Emsal bedeli Vergi Usul Kanunu'nda gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması hâlinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmıştır (VUK. m. 267).

Emsal bedelinin uygulamasında üç sıra söz konusudur. Öncelikle değeri bilinmeyen veya tespit edilemeyen mal, değerlemenin yapılacağı ayda satılmışsa, bu satışların miktar ve tutarına göre bir fiyat ortalaması tespit edilir. Eğer değerlemenin yapılacağı ayda böyle bir satış söz konusu değilse bir önceki ayda, eğer bir önceki ayda da böyle bir satış yoksa ondan önceki ayda yapılan satışlar esas alınabilir. Bu esasın uygulanabilmesi için aylık satış miktarının emsal bedeli uygulanacak olan malın miktarına nazaran en az % 25'i oranında olmalıdır.

+

+

Meselâ birinci sıraya göre emsal bedeli belli edilecek olan mal 100 birim ise, söz konusu aylardan herhangi birinde bu maldan en az 25 birim satılmış olmalıdır.

Bedelinin tespitine çalışılan mal açısından yukarıdaki şartlar sağlanamamış ise ikinci sıraya geçilir. Buna göre emsal bedeli tespit edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef, bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini belli eder.

Yukarıdaki iki şekilde de emsal bedeli tespit edilemeyen bir mal için üçüncü sıradaki değerlendirme yöntemi ise Takdir Komisyonlarına başvurularak bedeli tespit edilecek malın değerinin, takdiri olarak İdarece tayin edilmesinin istenmesidir.

2.8. Vergi Değeri

Vergi değeri bina ve arazinin rayiç bedelidir (VUK. m.268).

Vergi değeri bina, arazi ve arsa için kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür.

Yukarıda 2.1.6. no.lu bölümde açıklandığı üzere rayiç bedel bir iktisadî kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım bedelidir.

268 inci maddenin bugünkü hâline göre bir değerlendirme ölçüsü niteliği yoktur. Bina ve arazinin iktisadî işletmelerde hangi ölçüyle değerlendirileceği VUK'nun 269, 270, 271, 272 nci maddelerinde, veraset ve intikal vergisi açısından ticarî işletmeye dahil olsun olmasın bina ve arazinin hangi ölçüyle değerlendirileceği ise, VUK'nun 297 nci maddesinde belirtilmiştir. Dolayısıyla bina ve arazinin vergi değerinin rayiç bedel olduğu hükmünün hiç bir anlam ve esprisi yoktur. Bu konu, bu maddedeki, gayrimenkullerin değerlendirilmesine ilişkin bölümde daha detaylı açıklanmıştır.

2.9. Alış Bedeli

Vergi Usul Kanununun 279'uncu maddesinde menkul kıymetlerin değerlendirme yöntemi düzenlenirken madde metninde "alış bedeli" ibaresine yer verilmiştir. Maddenin ilk cümlesi şöyledir:

*"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri **alış bedeliyle**, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir....."*

+

Bu maddede geçen alış bedeli ölçüsünün Kanunda tanımı yoktur. Kanun koyucunun alış bedeli kavramında esas olarak, menkul kıymetlerin satın alınması için ödedikleri bedelleri kavramak istediği ve bu kapsama alım için ödenen komisyon vs. giderlerin dahil olmadığı anlaşılmaktadır. Bilindiği gibi bir hisse senedinin üzerinde yazılı olan değerden çok daha fazla bir değere veya ikinci el piyasasında daha düşük bir değere satılması mümkündür. Hisse senedini veya fon katılma belgelerini iktisap eden kimsenin bunları değerlerken alım için ödediği bedeli dikkate alarak değerlendirme yapması gerekir.

3. TARHİYAT AŞAMALARI

Veraset ve intikal vergisinde esas kural intikal eden malların değerlerinin Vergi Usul Kanununa göre tespit edilmesidir. Ana prensip bu olmakla birlikte vergide İKİ AŞAMALI BİR TARHİYAT SİSTEMİ mevcuttur.

Veraset ve intikal vergisi ilk aşamada, mükellefin beyanı üzerine tarh olunur, ancak diğer bütün vergilerden farklı olarak, bu tarhiyatla yetinilmeyip prensip olarak tüm beyannamelerde yer alan servet unsurları İdarece gözden geçirilir. İdare kimi servet unsurlarını mükellefin kullandığı değerlendirme ölçüsü ile, kimilerini ise, farklı değerlendirme ölçüsü ile değerler ve varsa fark matrah üzerinden ek tarhiyat yapar.

3.1. Mükellefin Beyanı Üzerine Yapılan İlk Tarhiyat

Birinci tarhiyatta mükellefler verginin konusuna giren malların değerlerini Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda yazılı olan değerlendirme ölçülerini esas alarak belirlerler. Kendilerine intikal eden malların değerlendirme ölçüsü bu Kanunda açıkça belirlenmemiş ise, Vergi Usul Kanununun servetleri değerlemeye ilişkin hükümlerini dikkate alarak değerlendirme yaparlar.

İntikal eden malların mükellefler tarafından değerlendirilmesi birazdan görüleceği gibi oldukça basit hükümlere tâbi tutulmuş, böylelikle mükelleflerin mümkün olduğunca zahmetsiz şekilde kendilerine karşılıksız olarak intikal eden malları değerleyebilmeleri sağlanmıştır. Çünkü veraset ve intikal vergisinin konusuna giren bir intikal söz konusu olduğunda, arızî bir mükellefiyet doğması sebebiyle mükellefler, çoğu zaman nasıl bir işlem yapacaklarını, hatta verginin varlığını dahi bilmemektedirler.

İntikal eden malların değerlerinin doğru tespit ve beyan edilmesi gerekmektedir. Çünkü yanlış hesaplanan veya değerlendirilen bir mal için düzeltme çok zor olmakta vergi idaresi çoğu zaman beyan edilen

+

+

matrahlara karşı VUK'nun 378'nci maddesine göre itiraz edilemeyeceği ve dava açılmayacağı hükmünden hareketle düzeltme taleplerini reddetmektedir.²⁵⁵

Örnek:

Çok kıymetli bir gayrimenkul ölenin tek varisi olan oğluna 1986 yılında veraset suretiyle intikal etmiştir. Bu gayrimenkul 1999 yılına kadar beyan dışı kalmış ve söz konusu intikal olayı İdarece tespit edilmemiştir. Mirasçı bu gayrimenkulü satmak isteyince tapu İdaresi baba üzerinde kayıtlı gayrimenkulü satabilmesi için veraset ve intikal vergisi ilişkisinin kesilmesini istemiştir. Mirasçı mevzuatı bilmediği için gayrimenkulün 1999 yılı emlak vergisi değeri olan 3.5 trilyonu veraset ve intikal vergisi matrahı olarak beyan etmiştir. Hâlbuki beyan etmesi gereken minimum değer (yasal değer) bu gayrimenkulün 1986 daki emlak vergi değeri olan 150 milyon liradır. Mükellef VUK'nun 378 inci maddesi uyarınca bu hatasının düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilir. Düzeltme yapılmazsa şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurabilir (VUK.124). Bakanlığın da düzeltmeyi uygun görmesi hâlinde mükellefin yargı yoluna başvurması mümkündür.

3.2. İdarece Yapılan İkinci Tarhiyat

Mükelleflerce beyan edilen bu matrah üzerinden birinci tarhiyat yapılır. İkinci tarhiyat aşamasında, beyan edilen servet unsurları Vergi İdaresi tarafından Vergi Usul Kanunundaki servetlere ilişkin değerlendirme ölçülerine (VUK m.291-298) göre değerlendirilir.²⁵⁶ Görüldüğü gibi veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin beyanı ne olursa olsun intikal eden mallar vergi İdaresince mutlak surette tekrar değerlemeye tâbi tutulmakta ve değerleri Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Gelir ve harcama vergilerinin aksine bu vergi, piyasada muamele görmeyen bir konuya uygulanmakta ve bunun sonucunda, piyasa

²⁵⁵ M.B. Muk. 9.1.1987-26815-2588/2048

²⁵⁶ Osmanlı imparatorluğunda terekenin paylaşımı ve değer takdiri kadıların nezaretinde gerçekleşmekteydi. Miras taksiminin mahkemece halledilmesi gereken durumlarda kadıların emrinde taksim işleri ile görevli kassam memurları bulunurdu. Mahkemenin bir terekeye müdahale hakkının doğması ile kassam memuru terekenin muhtevastaki mal ve eşyaları çeşidine göre, kalem kalem deftere yazarken hazır olan bilirkişi (ehl-i hibre) ve mirasçıların da huzurunda piyasa değerini iyi bilen dellalların takdir ettikleri değerler de her eşya veya malın altına yazılırdı. Bkz. daha fazla bilgi için Özdeğer Hüseyin, (1463-1640 yılları) Bursa Şehri Tereke Defterleri, İ.Ü.İktisat Fakültesi Yayın No:527, İstanbul 1988, S.12.

+

sürecinin kendiliğinden oluşturduğu değer esasının olmaması sebebiyle iradî veya idari bir değerlendirme zorunlu olmaktadır.²⁵⁷ Nitekim veraset ve intikal vergisi iradî ve İdari değerlemenin birlikte uygulandığı bir değerlendirme biçimine dayanır.²⁵⁸ Bunun nedeni, değerlendirme işleminin bir ihtisas işlemi olmasından kaynaklanması ve mükellefçe yapılacak hataların idare tarafından düzeltilebilmesine olanak verilmesi²⁵⁹ şeklinde değerlendirilmektedir.

İki aşamalı tarhiyat sistemi hakkında 6 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde şu ifadeler yer almaktadır. “ *Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefler tarafından verilecek beyannameler üzerine tarhi, prensip itibarıyla kabul edilmiş olmakla beraber, arızî bir mükellefiyet olması, vergi matrahının bizzat mükellef tarafından tayin ve beyan edilememesi, Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununa göre kabule şayan olabilecek bazı borçların bu vergi bakımından tenzili mümkün ve caiz olamaması, matrahı teşkil eden servet unsurlarının Takdir Komisyonları tarafından değerlendirilmesinin lazım gelmesi gibi hususiyetleri dolayısıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi tam manasıyla beyana istinat eden vergilerden ayrılmakta ve vergi tarhi mutlak surette ayrıca bir idari tahkikat ve incelemeye ihtiyaç göstermektedir.”*

Mükellefler, intikal eden malların değerlemesini yaparak beyanname vermekte bu beyannameler üzerinden ilk tarhiyat gerçekleştirilmektedir. Daha sonra beyan edilen mallar idarece değerlendirilmekte, ortaya fark çıkması hâlinde bu işlemlerin sonuçlandırılmasına çalışılmaktadır. Bütün bu işlemlerin hayli zaman alması amme alacağının zamanında tahsilini geciktirmekte, mükellefin de vergi ile ilişkisinin kesilmesi ve bu süreler içinde intikal eden mallara tasarruf edememesi neticesinde idare-mükellef ilişkileri gerginleşmektedir.²⁶⁰

3.3. Takdir Komisyonu, Bilirkişi İncelemesi ve Mükelleflerin Dava Olanığı

3.3.1. Takdir Komisyonları

Takdir Komisyonları, VUK'nun 72 ila 76 ncı maddelerinde düzenlenmiş olup, özü itibarıyla matrah, servet, fiyat ücret vb. hususlarda değer tespiti yapan ve prensip olarak vergi İdaresi memurlarından oluşan bir kuruldur.

²⁵⁷ Due, a.g.e., s.361

²⁵⁸ 188 sayılı Kanunla bu hüküm getirilmiştir. 20.2.1963

²⁵⁹ Arıca, a.g.e., s.127

²⁶⁰ Arıca, a.g.e., s.126

+

+

Takdir komisyonları veraset ve intikal vergisinde çoğu zaman intikal eden servet unsurlarının değerlendirilmesinde görev yapmaktadır. Bu görevleri yerine getirirken inceleme yetkisine haizdir (VUK m.75).

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görevleri Yönetmeliği'nde, veraset ve intikal vergisinin arızî bir mükellefiyet olması nedeniyle beyanname verilmesi hâlinde beyannamede gösterilen malların doğru olup olmadığının başkaca bir mal bulunup bulunmadığının veya beyanname verilmemesi hâlinde malların nelerden ibaret bulunduğu idari tahkikatla saptanacağı öngörülmüştür. Bu işlemlerin ise Vergi Usul Kanunu'nun yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama hükümlerine göre sonuçlandırılmak suretiyle yapılması gerekmektedir. Söz konusu işlemler yapılırken tespit edilen matraha dahil unsurların değerlendirilmesi takdir komisyonları tarafından sağlanmaktadır.

Değerleme işlemleri takdir komisyonlarını hayli uğraştıran bir konudur. Özellikle değeri kolaylıkla tespit edilemeyen menkul mallarda önemli bir araştırma yapmak ihtiyacı doğmakta bu da verginin maliyetini arttırıcı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak İdare bu gibi durumlarda bazen çeşitli ölçüler koymak suretiyle mükellefi ve kendisini önemli zahmetlerden kurtarabilmektedir.²⁶¹

Takdir komisyonunun veraset ve intikal vergisine ilişkin görevi, mükelleflerce beyan edilen servet unsurlarını takdir etmektir. Takdir komisyonları bu görevi yerine getirirken inceleme yetkisini haizdirler. Dolayısıyla mükellef tarafından beyan edilen değerlerin tespitine ilişkin her türlü araştırma ve inceleme yapmak ve her türlü bilgiyi ilgili kişi ve kurumlardan isteme yetkileri vardır. Ancak bazı hâller vardır ki takdir komisyonları, gerekli bilgi ve belgelere sahip olmasına rağmen, değer tespitinde bir uzman kişinin bilgisine başvurma ihtiyacı hissederler. Nitekim bu durum Vergi Usul Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasında şöyle düzenlenmiştir:

"...Komisyon, servetleri, sınıai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini, değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir."

Madde metninde tadat edilen hususların başında servetleri değerlendirilmektedir. Böylelikle takdir komisyonunun, veraset ve intikal vergisine

²⁶¹ Örneğin telefonun veraset yoluyla veya ivazsız şekilde intikale konu olması hâlinde intikal tarihindeki emsal bedeli o tarihteki telefon tesis ücreti olarak kabul edilmiştir. (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi Sıra No:96/4)

+

ilişkin servet değerlemesinde, bilirkişiye müracaat edebilmesi mümkün kılınmıştır.

3.3.2. Bilirkişi Müessesesi ve Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Olanığı

Vergi İdaresi tarafından bazı malların rayiç değeri tespit edilirken, araştırma yapılması gereği olabilir. Eksik incelemeye dayalı rayiç değer tespitlerinin gerçeği yansıtmaması ihtimal dahilindedir. Rayiç değer tespitine ilişkin uyuşmazlıklar sebebiyle yargıya intikal eden hâllerde, mükelleflerin bizzat kendilerinin de masrafları karşılamak şartıyla bilirkişi incelemesi yaptırmaları mümkündür.

Takdir komisyonlarının takdir ettikleri değerler mükellefler tarafından dava konusu yapılabilir. Takdir komisyonunun ilgili malı değer takdirinden ve mükellefe bunu tebliğinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. İdarece yapılan değerlemelere karşı dava açıldığı takdirde yürütme kendiliğinden durur. Şayet mükellef takdir komisyonuna kendi başvurarak herhangi bir malın değerinin takdirini talep etmiş olsa idi, komisyon kararına karşı açacağı davada yürütme kendiliğinden durmayacaktı. Hâlbuki İdarenin kendiliğinden yapmış olduğu takdirlere karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaktadır.

Yargı her iki incelemenin de sonucunu karşılaştırarak gerçeğe en yakın olan değeri kabul eder. İdarece takdir olunan değer ile bilirkişi raporuyla saptanan rayiç değer arasında açık fark bulunduğu hâllerde yargı, gerçek rayiç değerini ortaya çıkarılmasını sağlamak için yeniden bilirkişi incelemesi yapılmasını da öngörebilir.²⁶²

Takdir komisyonunun takdir ettiği değerlerin mutlaka esas alınması gibi bir zorunluluk söz konusu değildir. Nitekim bir Danıştay kararında²⁶³ gayrimenkullerden dolayı takdir komisyonunca takdir olunan matrahın, bilirkişi raporuna dayandırılarak değiştirilebileceğine hükümlenmiştir.

Esas itibariyle bilirkişi müessesesi hukukumuzda hakimler açısından Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 275'nci maddesinde düzenlenmiştir:

²⁶² Bu husus Danıştayın Vergi dava Daireleri Genel Kurulunca karara bağlanmıştır. 2.5.1986 / E: 1986-6 K:1986-11

²⁶³ Dn. 11.D. 29.5.1973, E:1972/3719 K:1973/1193

+

+

“ Mahkeme çözümü özel veya teknik bir bilgiyi gerektiren hâllerde bilirkişinin oy ve görüşünün alınmasına karar verir. Hakimlik mesleğinin gerektirdiği genel ve hukukî bilgi ile çözümlenmesi mümkün olan konularda bilirkişi dinlenmez.”

Uyuşmazlık sebebiyle yargıya intikal etmiş olaylarda, hakimin hukuk bilgisi ile çözümleyemeyeceği bazı konularda bilirkişiye müracaat etmesi bu madde ile mümkün kılınmıştır. Böylelikle uzmanlık gerektiren konularda ilgili uzman kişinin dinlenmesi veya o konu hakkında hazırlayacağı raporu sunması söz konusu olur. Bu müessese İdari Yargılama Usulü Kanununun 31’nci maddesi sayesinde vergi hukuku alanında kullanılabilir.

Vergi mahkemelerinin de bu konuda yetkileri vardır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20’nci maddesinde *“Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararları, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir.”* hükmüne yer verilmiştir.

Vergi yargı mercilerinin yapacakları araştırma, soruşturma ile kanıya varırken yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırma yetkileri de bulunmaktadır. Yargının anlaşmazlığın çözümü için kendiliğinden yaptırmış olduğu araştırma sonucu karar vermesi, yargının idarenin yerine geçtiği anlamını vermez. Çünkü İYUK’nun 31’nci maddesinde vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin düzenleme mevcuttur. Vergi mahkemelerinin, İdarenin eksik incelemeye dayalı takdir kararlarını kabul etmeyip araştırma ve inceleme yaptırarak uyuşmazlığın çözümünde dikkate alması mümkündür.

Konu ile ilgili ayrıntılı ve açıklayıcı bir Danıştay kararı²⁶⁴ şöyledir:

“...Y.S. ve Z.F.’ten hibe yoluyla intikal eden gayrimenkullerden dolayı takdir komisyonunca takdir edilen rayiç değer üzerinden davalı adına salınan veraset ve intikal vergisini ; mükellef tarafından süresinde beyanname verilmediğinden vergi dairesince takdire gidilmesinin yerinde olduğu, hadisenin ...bilirkişi tarafından incelettirilmesinde isabetsizlik bulunmadığı bilirkişi raporu ile takdir komisyonu kararının

²⁶⁴ Dn. 11.D. 19.1.1976, E:1974/2509 K: 1976/189

+

mukayesesinde, bilirkişi raporunun takdir komisyonu kararına nazaran, ihtilâflı gayrimenkullerin değerinin tespitinde, gayrimenkullerin bulunduğu mevki, verimlilik, köyden uzaklık, sulama durumları gibi hususların göz önüne alınmış bulunduğu, bilirkişi raporunun daha detaylı ve gerekçeli olduğu anlaşıldığı gerekçesiyle bilirkişi raporuyla tespit olunan değere göre tadilen onayan Temyiz Komisyonu.... kararının bozulması isteği reddedilmiştir.”

Sonuç itibariyle ikinci tarhiyat aşamasında takdir komisyonlarının vermiş olduğu kararların mükellefler tarafından kabul edilmediği durumlarda yargı yoluna gitmek suretiyle bilirkişi talep edilmesi ve değerlerin yeniden tespit ettirilmesi mümkündür.

4. İNTİKAL EDEN MALLARIN DEĞERLENMESİ VE MATRAHIN TESPİTİ

İvazsız olarak intikal eden malların değeri mükelleflerce veraset ve intikal vergisinin 10 uncu maddesinde yer alan değerlendirme ölçülerine göre değerlendirilir ve beyan edilir. Buna göre intikale konu olan mal ve hakların nasıl değerlendirileceği aşağıdaki bölümlerde 10 uncu madde hükmüne göre ayrı başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

Mükelleflerce yapılan değerlemeler sonucu mal ve hakların değerinin İdarece nasıl tespit edildiği yine bu başlıklar altında izah edilmiştir.

İntikal eden servet unsurları türleri itibariyle ayrımlı olarak, bunların mükelleflerce ve İdarece nasıl değerlendirildiği aşağıdaki bölümlerde incelenmiştir.

4.1.Ticarî Sermaye

Bilindiği üzere tüccarlar defter tutma bakımından birinci ve ikinci sınıf olarak ayrılmakta, birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre, ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadırlar. (VUK m.176) Bilanço esasına göre defter tutanlarda özsermaye, işletme hesabı esasına göre defter tutanlarda ise ticarî varlık, ticarî sermaye olarak kabul edilmiştir.

Bilanço ve özsermayenin ne olduğu ise VUK'nun 192'inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

“Bilanço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hülasasıdır. Bilanço aktif ve pasif olmak

+

+

üzere iki tabloyu ihtiva eder. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzuu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder...İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzüleri sayılırlar.

VUK'nun bu hükmü ile özsermayenin ne olduğu ve özsermaye kavramına nelerin dahil olduğu açıkça belirlenmiştir. Özsermaye kavramına ihtiyat ve kârlar, diğer bir ifadeyle kâr yedekleri dahildir. Özsermayenin diğer unsuru olan sermaye yedekleri bu tanımda yer almamış olmakla birlikte bu yedekler özsermayenin bir unsuru olarak kabul edilir.

Özsermaye genellikle pozitifdir. Ancak batık veya işleri çok kötü giden firmalarda zararların yüksekliği nedeniyle özsermaye negatif çıkabilir. Bu durumda mirasçılar veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde bu negatif değerleri gösterirler.

4.1.1. Ticarî Sermayenin Veraset ve İntikal Vergisine Matrah Olma Niteliği

4.1.1.1. Anonim Şirket ve Eshamlı Komandit Şirkette Hisselerin İntikalinde Durum

A.Ş. hissesinin intikalinde (hisse senedi basılmış olsun olmasın) intikal eden şey, TİCARÎ SERMAYE DEĞİL MENKUL KIYMETTİR. Bu nedenle A.Ş. hissesini veraset veya diğer suretle ivazsız olarak iktisap edenlerin bu şirketin ticarî sermayesini bilmelerine ihtiyaç yoktur. Söz konusu hisselerle ilgili beyanda, varsa hissenin borsa rayici, borsa rayici yoksa nominal bedeldir. Ancak borsa rayici olmayan hisselerle ilişkin olarak İdarece yapılacak ikinci tarhiyatta hisseye konu şirketin bilanço kalemleri aşağıdaki bölümlerde izah edildiği şekilde değerlemeye tâbi tutulur. Bu suretle bulunan düzeltilmiş özsermaye ile beyan olunan nominal bedel arasındaki fark ek tarhiyata konu edilir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortak payları bakımından da anonim şirket hisselerine ilişkin yukarıdaki esaslar geçerlidir.

Menkul kıymet niteliğindeki servet unsurları için detaylı açıklamalarımız 4.6. no.lu bölümde yer almaktadır.

+

4.1.1.2. Şahsî Ticarî İşletmeler ve Şirketlerde Durum

Ölen kişi bir şahsî işletmenin sahibi ise, mirasçılarının veraset ve intikal vergisi beyannamesinde zikredecekleri ticarî sermaye aşşağında izah edilen hesap dönemi itibarıyla çıkarılmış bilançodaki özsermayedir.

Şayet ölen kişi;

- Adi ortaklık ortağı,
- Kollektif şirket ortağı,
- Komandit şirket ortağı,
- Hisseli komandit şirketin komandite ortağı,
- Limited şirket ortağı ise,

yine aşşağında belirtilen hesap dönemi itibarıyla çıkarılmış bilançodaki özsermaye, ilk tarhiyat için mirasçılarca beyan olunacak ticarî serveti ifade eder.

Limited şirketlerde intikal eden servetin, bir ortaklık hakkı mı yoksa ticarî bir sermaye olarak mı değerlendirilmesi gerektiği tereddüt konusudur. Tartışma sadece payın niteliği ile de sınırlı olmayıp, bu özelliğe bağlı olarak, kıst dönem bilançosunun çıkarılıp çıkarılmayacağı ve bu kıst dönem kazancına ilişkin vergilerin düşülüp düşülmeyeceğini de kapsamaktadır. Konu, Hesap Uzmanları Kurulunun 284/1 sıra numaralı Danışma Komisyonu Kararında ayrıntılı olarak tartışılmış ve bir sonuca bağlanmıştır. Limited şirket ortağının ölümü hâlinde kalan servete ilişkin tüm özellikler bu kararda incelenmiş olduğundan sadece sonuç bölümünde yer alan ifadeleri vermekte yetiniyoruz:

“ Sonuç:

Limited şirket ortağının ölümü hâlinde, Veraset ve İntikal Vergisi açısından ölüm tarihi itibarıyla bilanço çıkarılıp çıkarılmayacağı ve limited şirket ortağı murisin ticarî servetinin hesabında, kendisine isabet eden kurumlar vergisinin ticarî servetten düşülüp düşülmeyeceği konusunda Danışma Komisyonu aşşağıdaki sonuçlara varmıştır:

1. *Limited şirket ortağının ölümü hâlinde mirasçılara intikal eden servetin esham olarak değerlendirilmeyeceği oy birliği ile,*
2. *Limited şirket ortağının ölümü hâlinde mirasçılara intikal eden servetin ticarî sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği oy çokluğu ile,*
3. *Limited şirket ortağının ölümü hâlinde mirasçılara intikal eden servetin ticarî sermaye olarak değerlendirilmesi gerektiği kabul edildiğinden, ölüm*

+

+

tarihi itibariyle kıst dönem bilançosu çıkarılarak nihai tarhiyatta değerlemeye esas alınacağı,

4. *Limited şirket ortağının ölümü hâlinde ölüm tarihi itibariyle ticarî sermayenin hesabında, Limited Şirketin kıst döneme ait kazancı üzerinden fiktif olarak hesaplanacak olan vergilerin, ölüm tarihi itibariyle gerçek servet değerine ulaşmanın gereği olarak düşülmesi oyçokluğu ile kabul edilmiştir.”*

4.1.2. Esas Alınacak Hesap Dönemi

Mirasçılar isterlerse;

- Ölüm tarihinden önce gelen dönem bilançosuna göre bulunacak öz sermayeyi,
- Ölüm tarihi itibariyle düzenlenecek bilançoya ait özsermayeyi beyanlarında esas alabilirler.

Mükellefe tanınan bu kolaylık sayesinde beyanda gecikilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. Böyle bir seçimlik hakkın kullanılması, son bilanço tarihinden kişinin öldüğü tarihe kadar geçen süre içinde özsermayedeki değişimlerin dikkate alınmaması anlamına gelmez. Çünkü mirasçıların özsermayeyi tespit ederken esas aldıkları önceki dönem bilançosu, sadece ön tarhiyatın bir an önce yapılabilmesini temin içindir. Mükellefler ölüm tarihinden önceki hesap dönemine ait bilançoyu esas alsalar dahi, Vergi İdaresi daha sonra ikinci tarhiyatta ölüm tarihi itibariyle özsermayenin tespiti yoluna gidecektir.

Takdir aşamasına gelinmeden önce, ticarî işletme intikalinde inceleme söz konusudur. Beyan edilen bilançodaki özsermayenin doğru tespit edilip edilmediği öncelikle inceleme elamanlarınca tetkik edilir. Daha sonra, inceleme raporu esas alınarak Takdir Komisyonları tarafından intikal eden servet takdir edilir.

Örnek:

8 Ağustos 1999 da ölen şahıs, 1 Nisan-31 Mart özel hesap dönemini kullanmakta olan bir limited şirketin % 60 hisseli ortağıdır.

Bu durumda mirasçı, 8 Aralık 1999 tarihine kadar vereceği veraset ve intikal vergisi beyannamesinde isterse şirketin 31 Mart itibarıyla çıkarılmış bilançosu, isterse 8 Ağustos itibariyle çıkarılacak bilançosu üzerinden tespit edeceği özsermayenin %60 ını ticarî sermaye olarak beyan edebilir.

+

Bu beyan üzerine ilk tarhiyat yapıldıktan sonra beyanname incelemeye sevk edilir. İkinci tarhiyat için yapılacak bu incelemede özsermayenin 8 Ağustos tarihli bilanço üzerinden tespiti zorunlu olup bilanço kalemleri aşağıda açıklayacağımız esaslar çerçevesinde değerlemeye tâbi tutulur ve kayıtlı özsermaye tutarı bu değerlemelere göre revize edilir.

4.1.3. Özsermayenin Mükelleflerce (İlk Tarhiyat İçin) Tespiti

Özsermayenin tespitinde, mükelleflerin gerek bir önceki takvim yılına veya hesap dönemine ait bilanço, gerekse ölüm tarihi itibarıyla çıkaracakları bilanço vermelerinin mümkün olduğu yukarıda ifade edilmiştir. Bu bilanço normal usullere göre çıkartılan ve defter değerlerine göre oluşan bilançodur.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinin (a) bendinde "*Öz sermaye veya ticarî varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hâllerde Vergi Usul Kanununun iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2'nci bölümündeki esaslara göre tespit olunur*" denilmektedir.

16 sıra numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde ise şu ifadeler yer almaktadır.

"...Öz sermaye veya ticarî varlığa dahil unsurlar, bu kanunla getirilen yeni hükümlerde yer alan değerlendirme ölçüleri (a, b, c, d, e, f, ve g fıkralarında gösterilen değerlendirme ölçüleri) kullanılmak suretiyle değerlendirilecektir..."

Dikkat edilirse 16 no.lu Genel Tebliğde Bakanlık son dönem bilançosunda veya ölüm tarihi itibarıyla çıkarılan bilançoda yer alan kalemlerden Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde sayılan aktif unsurların bu maddedeki değerlendirme ölçüleri ile değerlendirileceğini ileri sürmektedir.

Hâlbuki bizim anlayışımıza göre 10 uncu madde hem ticarî sermayeyi hem de münferit servet unsurlarını kapsadığı için, maddenin c, d, e, f, g bentlerinde belirtilen değerlendirme ölçüleri sadece münferiden (bilançoya dahil olmaksızın) intikal eden mallar için geçerlidir.

16 no.lu Tebliğde parantez içinde "a" bendinin zikredilmiş olması tamamıyla anlamsızdır. Çünkü 10 uncu maddedeki "a" bendi bir bilanço kalemi değil, ticarî sermaye tarifidir. Tebliğde yer alan yukarıdaki ifadenin tek haklı yönü "b" bendinin zikredilmiş olmasından ibarettir. Çünkü "b" bendinde TİCARİ İŞLETMEYE DAHİL OLSUN OLMASIN

+

+

gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değeri ile değerleneceği belirtilmektedir.

Hâlbuki Bakanlık, c, d, e, f, g bentlerinde ticarî işleme dahil olsun olmasın ibaresi bulunmadığı hâlde, sanki bu ibare varmış gibi söz konusu bilanço kalemlerini de 10 uncu maddedeki değerleme ölçülerine göre değerleneceğini belirtmektedir.

Sonuç olarak bize göre mirasçının bilançoğunu önüne alıp varsa bilanço aktifindeki gayrimenkullerin bilançoğadaki değeri yerine, ölüm yılı itibarıyla emlak vergisi değerini ikame etmesi ve buna göre düzelttiği özsermayeyi beyannamesine dahil etmesi yeterlidir.

Yorumumuz böyle olmakla beraber aşağıdaki bilanço kalemlerinin değerleme tablosunu hazırlarken resmî görüş olan Bakanlığın görüşüne göre hareket edilmiştir.

OLAYA PRATİK AÇIDAN BAKILDIĞINDA KENDİSİNE TİCARİ SERMAYE İNTİKAL ETMİŞ OLAN VARİSLERİN SON DÖNEM VEYA ÖLÜM GÜNÜ İTİBARIYLA ÇIKMIŞ BİLANÇOĞADAKİ ÖZSERMAYEYİ BEYAN ETMEKLE YETİNMELEİ İSABETLİDİR. Çünkü bilançoğadaki gayrimenkulün (Bakanlığa göre ayrıca c, d, e, f, g bentlerindeki malların) bilançoğada yazılı değerlerinin revize edilmemiş olmasından kaynaklanan beyan noksanlığı, bize göre mükellefe hiç bir ceza veya vergisel olumsuzluk getirmeyecektir.

Nitekim uygulamada mükellefler, sadece bilançoğunun gösterdiği özsermayeyi beyan etmektedirler.

Çünkü gayrimenkuller açısından ilk ve nihai tarhiyatlara esas değerler arasındaki fark nedeniyle cezalandırma mümkün değildir (parantez içi hükme göre). c, d, e, f, g bentlerinde yazılı değerleme ölçüleri ise, bize göre ilgili malların bilançoğaya dahil olmaksızın intikalinde geçerli ölçüler olup, değerleme ölçüsünün farklılığı hâllerinde cezalandırma yapılmaması gerekir.

Bakanlığın anlayışına göre c, d, e, f, g bentlerindeki değerleme ölçülerine uyulmaması nedeniyle meydana gelecek fark cezaya konu olup, bu ceza beyan olunan değerin (menkul mallar ve gemilerde) %50 sini aşan kısma uygulanır. Ancak tatbikatta bilançoğada yer alan söz konusu kalemlerin bilanço değerleri ile dikkate alınmış olması nedeniyle genellikle cezalandırma yapılmasına rastlanmamaktadır.

+

Beyan olunacak özsermaye, tek düzen hesap planına göre tutulmuş hesaplar üzerinden çıkarılan standart bilançonun pasifindeki III. no.lu Özkaynaklar kaleminin karşısında yazılı rakamdır.

Bilançonun pasifindeki ölene ait cari hesap bakiyesi mirasçılar tarafından alacak, aktifteki cari hesap bakiyesi borç olarak beyan edilir. Bazı şahsî işletmelerde sermaye kavramı hiç kullanılmamakta bunun yerini işletme sahibinin cari hesabı tutmaktadır. Bu durumda ise söz konusu cari hesap ticarî sermayeyi ifade eder.

Bilanço esasına göre defter tutanlarda özsermaye, son dönem vergi sonrası kârını ve dağıtılmamış geçmiş dönem kârlarını da kapsamaktadır.

4.1.4. İkinci Tarhiyatta İdarece Ticari Sermayenin Tespiti

Vergi idaresi, mükellef tarafından ilk tarhiyatta bildirilen varlıkların değerini Vergi Usul Kanunundaki servetleri değerlendirme ölçülerini kullanarak değerler (VUK. m.291-298)

Ticarî sermayenin idarece değerlendirilmesinde işletmeden çekilen değerlerin muvazaalı olduğunun ispatı yapılmadıkça bunlar için özsermayenin eksik beyan edildiği hususunda cezalı tarhiyatın yapılması da mümkün olmaz.²⁶⁵

İdarece, ticarî sermaye değerlendirirken intikal konusu işletmeye ait bilançonun aktif ve pasif tablolarında yer alan hesap kalemlerinin doğruluğu denetlendikten sonra, her hesap kalemi bazında VUK'nun servetleri değerlemeye ilişkin hükümleri esas alınarak "*düzeltilmiş bilanço*" çıkarılmaktadır. Bundan sonra takdir komisyonlarınca ticarî özservetin takdiri sağlanmaktadır.²⁶⁶

Veraset ve intikal vergisi incelemelerinde inceleme elemanlarınca yapılacak işlem; takdir komisyonlarınca yapılacak servet takdirine esas olmak üzere, sadece özsermaye hesaplama işleminden ibarettir. Özsermaye unsurları ile ticarî sermaye dışında intikal eden menkul malların değerlendirilmesi işlemi, takdir komisyonlarına aittir.²⁶⁷ Varislerin

²⁶⁵ Dn.9.Daire E:1989/2265 K: 1989/3409

²⁶⁶ Arıca, Ticarî İşletmedeki Ortaklık Payı İle Hisse Senedinin Veraset Yoluyla İntikalinde Değerleme ve Vergi İncelemesi" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Kasım 1996 S.236, s.46

²⁶⁷ Ünsal Güner, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükteki Maddeleri ile İlgili Kısa Açıklamalar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 1996 S.88, s.27

+

+

beyan ettiği ticarî özvarlığın doğruluğu, defter ve vesikaların incelenmesi neticesinde ortaya konmakta, bu işlemler esnasında matrah azaltıcı muvazaalı işlemler varsa tutanakla tespit edilmektedir.²⁶⁸

Uygulamada bir ticarî işletme intikalinin söz konusu olduğu durumlarda, intikal eden ticarî işletmenin aktif toplamının belirli bir tutarı geçmemesi hâlinde, incelemeye sevk edilmeksizin doğrudan takdir komisyonlarınca özvarlık tespiti yoluna gidilmekte, beyan edilen özvarlıkla takdir edilen özvarlık arasında genellikle fark çıkmamaktadır.

İdare tarafından yapılan ikinci değerlemede ticarî işletmeye dahil kıymetlerin nasıl bir değerlendirme işlemine tâbi tutulacağı VUK'nun servetleri değerlemeye ilişkin bölümünde (292'nci maddesinde) yer almaktadır:

“Vergilendirilecek bir servete dahil ticarî sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer menkul mallar, emsal bedelleri ile değerlendirilir.”

Buradaki diğer menkul mallar ifadesine menkul kıymetlerin girmediğini bunlar için ayrı bir değerlendirme ölçüsü olduğunu belirtmekte yarar vardır. Menkul mal tâbirinden Kanun koyucunun taşınabilir nitelikte olan maddî malları kastettiği anlaşılmalıdır.

Ticarî sermaye intikalinde, inceleme elemanları tarafından yapılan hesap denetiminde değerlemelerin doğruluğu kontrol edilmektedir. Buna bağlı olarak bir ticarî işletme incelenirken emtia değerlemesinin inceleme elemanları tarafından yapılabilmesinin mümkün olup olamayacağı hususunda tereddüt doğmuştur. Bunun üzerine 29.6 1966 tarih ve 145/6 sıra numaralı Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu kararında Veraset ve İntikal Vergisine konu olan servete dahil ticarî sermayenin unsurlarından emtianın değerlendirilmesinde izlenmesi gereken yol şu şekilde belirtilmiştir.

“ 1. VUK'nun 298'nci maddesine göre ticarî sermayeye dahil emtianın emsal bedelinin tespiti Takdir Komisyonunun yetkisi dahilinde bulunduğundan, inceleme elemanları bu bedeli bizzat tayin edemezler. Ancak emsal bedelin tespiti sırasında Takdir Komisyonunu uyaracak ve Komisyona faydalı olacak her türlü bilgiyi done olarak verebilirler.

²⁶⁸ Ünsal, a.g.m. s.28

+

2. *Takdir Komisyonu emsal bedelini tespit ederken VUK'nun 267'nci maddesindeki sıralara uymak mecburiyetinde olmaksızın, her türlü bilgiden faydalanmak suretiyle takdir yetkisi kullanır.*
3. *Emsal bedeli, bir malın, işletmenin faaliyet dönemindeki satış bedeli ya da maliyet bedeli değil, o malın değerlendirme gününde piyasada bulabileceği değerdir.*"

Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen kararda²⁶⁹

"...Ticarî sermayenin bir parçası olan emtianın nasıl değerlendirileceği ikinci fıkranın bentlerinde belirtilmediğinden, stoktaki emtianın, Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme ile ilgili bölümündeki iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili kısımda yer alan 274 üncü maddesine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeliyle değerlendirilmesini öngören 274 üncü maddedeki düzenleme karşısında, vergi mahkemesi kararında hukuka aykırılık görülmemiştir."

Vergi Dava Dairelerinin bu kararında, işletmeye kayıtlı emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. İdarece yapılan ikinci tarhiyat VUK'nun iktisadî işletmelere kayıtlı kıymetlerin değerlendirilmesine göre değil, öncelikle servetleri değerlemeye ilişkin hükümlerine göre yapıldığından, ticarî sermayeye dahil emtianın emsal bedelle değerlendirilmesi gerekir (VUK m.292).

İkinci tarhiyat aşamasında inceleme yetki sınırları:

Mükellefler tarafından beyan edilen servet unsurlarının ikinci tarhiyat aşamasında intikal eden ticarî servetin değerine göre hangi inceleme elemanlarının yetkili olduğu, Maliye Bakanlığınca 5.1.1999 tarih ve 285 sayılı Vergi Denetimi Ve Koordinasyon İç Genelgesinde belirtilmiştir. Buna göre;

"...veraset ve intikal vergisi mükelleflerinden, iktisap ettiği ticarî servetlere dahil işletmelerin,

- a) *Bilançolarının aktif toplamı ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden, ölüm tarihinden önceki hesap dönemi sonunda çıkarılan işletme hesabı hûlasası hâsılat tablosunun toplam değeri 10 milyar lira ve daha az olanların öz sermayelerinin tespiti için inceleme*

²⁶⁹ Dn.Vrg.Dv.Da.Gn.Kur. Kararı, 28.5.99 – E:1998/350 K:1998/313

+

+

talebi yapılmadan, bu şekilde intikal eden servetlere dahil işletmelerin öz sermayelerinin takdir komisyonları vasıtasıyla takdir edilmesi,

- b) *Bilançolarının aktif toplamı 100 milyar liraya kadar olanlar ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların vergi denetmenlerince incelenmesi,*
- c) *Bilançolarının aktif toplamı 100 milyar liranın üzerinde olanların ise merkezî denetim elemanlarınca incelenmesi,*

Bakanlığımız merkezî denetim elemanlarınca yapılması gereken inceleme taleplerinin Bakanlığımıza (Gelirler Genel Müdürlüğü) gönderilmesi uygun görülmüştür.”

4.1.5. Ticarî Sermayenin Tespitine İlişkin Örnekler

Buraya kadar yaptığımız ticarî servet değerlemesine ilişkin açıklamalarımızı uygulamalı iki örnek üzerinde pekiştirelim.

Örnek-1

A şahsı 15.05.1999 tarihinde vefat etmiş olsun ve Muris A'dan kalan ferdî ticarî işletmenin son yılın ve ölüm tarihine rastlayan bilançoları aşağıdaki şekilde olsun:

AKTİF	A Tic. İşl. 31.12.1998 Tarihli Bilançosu (1.000 TL.)	PASİF	
Kasa	15.000.000	Sermaye	50.000.000
Ticarî Mal	50.000.000	Ortağa Borçlar	22.000.000
Alicılar	21.500.000	Borçlar	23.000.000
Bina (net)	10.000.000	Dönem Kârı (vergi sonrası)	5.000.000
Makine (net)	3.500.000		
TOPLAM	100.000.000	TOPLAM	100.000.000

+

AKTİF	A Tic. İşl. 15.05.1999 Tarihli Bilançosu (1.000 TL.)	PASİF	
Kasa	5.000.000	Sermaye	50.000.000
Ticarî Mal	57.150.000	Ortağa Borçlar	32.000.000
Alicılar	12.500.000	Borç	8.000.000
Bina (net)	10.000.000	Geçmiş Yıl Kârı	5.000.000
Makine (net)	12.350.000	Kıst Dönem Kârı 1.1.99- 15.5.99	2.000.000
TOPLAM	97.000.000	TOPLAM	97.000.000

Mirasçılarının murisin ölüm tarihinden önceki yılın bilançosunu esas aldıklarını kabul edelim. Bu durumda ticarî sermaye (50+5=) 55 milyar lira olarak beyan edilecektir. (Bilançodaki 22 milyarlık cari hesap bakiyesi ise alacaklar arasında gösterilir.)

İnceleme elemanı ve dolayısıyla takdir komisyonu ikinci tarhiyatta ölüm tarihi itibariyle çıkarılan bilançoğu esas alır. Bu bilançoda işletmede kayıtlı ticarî mal, makine ve bina değerlerini sırasıyla 60, 15 ve 50 milyar olarak takdir edildiğini varsayalım.

Ölüm tarihi itibariyle çıkarılmış bilançonun takdire göre düzeltilmiş hâli şöyle olacaktır:

AKTİF	A Tic. İşl. 15.05.1999 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu (1.000 TL.)	PASİF	
Kasa	5.000.000	Sermaye	50.000.000
Ticarî Mal	60.000.000	Ortağa Borçlar	32.000.000
Alicılar	12.500.000	Borç	8.000.000
Bina (net)	50.000.000	Geçmiş Yıl Kârı	5.000.000
Makine (net)	15.000.000	Kıst Dönem Kârı 1.1.99- 15.5.99	2.000.000
TOPLAM	142.500.000	Değerleme Farkı	45.500.000
		TOPLAM	142.500.000

Bu durumda İdare ikinci tarhiyatı yaparken ticarî sermaye olarak (50+5+2+45.5=) 102,5 milyar dikkate alacak ve mükellefin beyan ettiği 55 milyar ile olan 47.5 milyar TL.lik fark ikinci tarhiyatta ikmal edilecektir.

+

+

Aşağıda açıkladığımız nedenlerle bu ikinci tarhiyat cezasız olacaktır. (İlk ve ikinci tarhiyatta ortaya çıkan vergilerin ödeme rejimi, 19 uncu maddede anlatılmıştır.)

Örnek-2

AB Ltd.Şti.'nin %50 hisseli ortağı olan B, 16.02.1999 tarihinde vefat etmiştir. Mirasçılar ölüm tarihi itibariyle çıkardıkları bilanço üzerinden beyanda bulunmayı tercih etmişlerdir.

AKTİF	16.02.1999 Tarihli AB Ltd.Şti. Bilançosu (1.000)	PASİF	
Kasa	1.000.000	Sermaye	5.000.000
Banka	2.000.000	Borç Senetleri	3.000.000
Ticarî Mal	12.000.000	Ortak B'ye Borçlar	12.000.000
Alacaklar	2.000.000	Geçmiş Yıl Zararı (-)	4.000.000
Şüpheli Alacak	500.000	Kıst Dönem Kârı	10.000.000
Şüpheli Al. Karşılığı (-)	500.000		
Ortak A'dan alacak	3.000.000		
Bina	4.000.000		
Demirbaş	3.000.000		
Birikmiş Amortisman (-)	1.000.000		
TOPLAM	26.000.000	TOPLAM	26.000.000

Muris B'nin mirasçıları tarafından özsermaye (5 + 10 - 4 =) 11 milyar olarak beyan edilmiştir. İdarece yapılan ikinci tarhiyatta Takdir Komisyonu ticarî mal için 18 milyar, bina için 40 milyar lira değer belirlemiştir. Takdir edilen değerlere göre gelen farklar (40.000.000.000-4.000.000.000=36.000.000.000 ve 18.000.000.000-12.000.000.000=6.000.000.000) toplam 42.000.000.000 TL.dir.

Ayrıca murisin ölüm tarihi itibariyle şirketten 12 milyar lira alacağı vardır. Limited şirketlerde ortaklardan olan alacaklar veya ortağa borçlar alelade diğer borç ve alacaklardan farksızdır. Dolayısıyla Şirketin özsermayesine sadece takdir edilen değer farkları ilave olunur. Buna göre özsermaye (5 + 10 - 4) + 42 = 53 milyar olarak bulunur.

Mükellefin beyan ettiği 11 milyar TL. ile, 53 milyar TL. arasındaki fark, ikinci tarhiyatta ortaklık nispeti oranında dikkate alınır. Cezalandırma yapılmaz. (İlk ve ikinci tarhiyatta ortaya çıkan vergilerin ödeme rejimi 19 uncu maddede anlatılmıştır.)

+

4.1.6. Bilanço Kalemlerinin Değerleme Tablosu

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun bir bilanço üzerindeki kalemlerin ilk ve ikinci tarhiyat için mükellef ve idarece nasıl değerlendirileceğini içeren aşağıdaki tablo uygulamacılara yol gösterici olacaktır:

	MİRASÇILARIN DEĞERLEMESİ	VERGİ İDARESİNİN DEĞERLEMESİ
DÖNEN VARLIKLAR		
A-HAZIR DEĞERLER		
KASA	İtibari değer ile değerlendirilir. Döviz cinsinden nakit, Merkez Bankası efektif alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALINAN ÇEKLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli çekler, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BANKALAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli banka mevduatları, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli çekler, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER HAZIR DEĞERLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
B-MENKUL KIYMETLER		
HİSSE SENETLERİ	Borsaya kayıtlı olanlar en son muamele değeri ile borsaya kayıtlı olmayan veya borsaya kayıtlı olup muamele görmemiş olanlar ise itibari değer ile değerlendirilir. (*)	Borsaya kayıtlı olanlarda borsa değeri, borsaya kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değerlendirilir.
KAMU KESİMİ TAHVİL VE BONOLARI	İtibari değer ile değerlendirilir. (*)	Borsaya kayıtlı olanlarda borsa değeri, borsaya kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değerlendirilir.
ÖZEL KESİM TAHVİL VE BONOLARI	İtibari değer ile değerlendirilir. (*)	Borsaya kayıtlı olanlarda borsa değeri, borsaya kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değerlendirilir.

+

+

DİĞER MENKUL KIYMETLER	İtibari değer ile değerlendirilir. (*)	Borsaya kayıtlı olanlarda borsa değeri, borsaya kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değerlendirilir.
MENKUL KIYM. DEĞ. DÜŞ. KARŞ.	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul kıymetler emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.
C-TİCARİ ALACAKLAR		
ALICILAR	Mukayyet değer, dövizli olan alacaklar için Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALACAK SENETLERİ	Mukayyet değer, dövizli senetler, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Alacak senetleri için reeskont hesaplanabilir.	Aynı değer kabul edilir.
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	Mukayyet Değer, dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	Mukayyet Değer, dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	VUK'ndaki şartları taşıyan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılabilir.	Aynı değer kabul edilir.
D-DİĞER ALACAKLAR		
ORTAKLARDAN ALACAKLAR (Ortaklardan olan alacağın diğer alacaklardan farkı yoktur. Ölen ortak borçlu ise, bu borç veraset ve intikal vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilir.)	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

PERSONELDEN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont hesaplanması mümkündür.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olan alacaklar, Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Şüpheli alacak karşılığı ayrılması VUK'ndaki şartları sağlıyorsa mümkündür.	Aynı değer kabul edilir.
E-STOKLAR		
İLK MADDE VE MALZEME	Maliyet bedeliyle değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
YARI MAMULLER ÜRETİM	Maliyet bedeliyle değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
MAMULLER	Maliyet bedeliyle değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
TİCARİ MALLAR	Maliyet bedeliyle değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
DİĞER STOKLAR	Maliyet bedeliyle değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyannamede bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü stoklar emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.
VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
F-YIL.YAY.İNŞ.VE ON.MAL.		
YIL.YAYGIN İNŞ.VE ON. MALİYETLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
G-GEL.AY.ÂİT.GİD.VE GEL.TAAH.		
GELECEK AYLARA ÂİT GİDERLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
GELİR TAHAKKUKLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

+

H-DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		
DEVREDEN KDV	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
İNDİRİLEBİLİR KDV	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER KDV	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞ AVANSLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
PERSONEL AVANSLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLIKLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (muvazaalı ve izah edilemeyen hâllerde bu kalem kabul edilmeyebilir.)	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyannamede bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü menkul mallar emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.
DURAN VARLIKLAR		
A-TİCARİ ALACAKLAR		
ALICILAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALACAK SENETLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont ayrılabilir.	Aynı değer kabul edilir.
VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Şüpheli alacak karşılığı ayrılması VUK'ndaki şartları sağlıyorsa mümkündür.	Aynı değer kabul edilir.

+

B-DİĞER ALACAKLAR		
ORTAKLARDAN ALACAKLAR (Ortaklardan olan alacağın diğer alacaklardan farkı yoktur. Ölen ortak borçlu ise, bu borç veraset ve intikal vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilir.)	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
PERSONELDEN ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont ayrılabilir.	Aynı değer kabul edilir.
ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)	Şüpheli alacak karşılığı ayrılması VUK'ndaki şartları sağlıyorsa mümkündür.	Aynı değer kabul edilir.
C-MALİ DURAN VARLIKLAR		
BAĞLI MENKUL KIYMETLER	Varsa borsa rayici ile yoksa itibari değer ile değerlendirilir. (*)	Borsaya kayıtlı olanlar borsa değeri, borsaya kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değerlendirilir.
BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞ.DÜŞ.KARŞ. (-)	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beynamede bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul kıymetler emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.

+

+

İŞTİRAKLER	- İştirak hisse senedi ile temsil ediliyorsa ve borsada kayıtlı ise, borsa rayici yoksa itibari değer (*) - İştirak hisse senedi ile temsil edilmiyorsa mukayyet değer (VUK.m.289)	Borsaya kayıtlı olan hisse senetleri borsa değeri, borsa kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değeri. İştirak hissesi, hisse senedi ile temsil edilmiyorsa mukayyet değer ile değeri. (VİVK m.10, VUK.m.291-298,289)
İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI TAAHHÜTLERİ	Mukayyet değer ile değeri.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLER SERM.PAYLARI DEĞ.DÜŞ. KARŞ.(-)	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul kıymetler emsal bedeli ile değeri.
BAĞLI ORTAKLIKLAR	- Bağlı ortaklık hisse senedi ile temsil ediliyorsa ve borsada kayıtlı ise, borsa rayici yoksa itibari değer (*) - Bağlı ortaklık hisse senedi ile temsil edilmiyorsa mukayyet değer (VUK.m.289)	Borsaya kayıtlı olan hisse senetleri borsa değeri, borsa kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değeri. Bağlı ortaklık, hisse senedi ile temsil edilmiyorsa mukayyet değer ile değeri. (VİVK m.10, VUK.m.291-298,289)
BAĞLI ORT. SERM. PAYLARI TAAHHÜTLERİ	Mukayyet değer ile değeri.	Aynı değer kabul edilir.
BAĞLI ORT. SERM. PAYLARI DEĞ.DÜŞ. KARŞ.(-)	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul kıymetler emsal bedeli ile değeri.
DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR	Bu satırda gösterilecek aktif kıymetin mahiyeti yukarıda açıklananlardan hangisine benziyorsa ona göre değeri.	Borsaya kayıtlı olan hisse senetleri borsa değeri, borsa kayıtlı olmayanlar emsal bedeli ile değeri. Mali duran varlık, hisse senedi ile temsil edilmiyorsa yukarıda açıklananlardan hangisine benziyorsa ona göre değeri. (VİVK m.10, VUK.m.291-298,289)
DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)	Bu karşılık dikkate alınmaz. (**)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul kıymetler emsal bedeli ile değeri.

+

D-MADDİ DURAN VARLIKLAR		
ARAZİ VE ARSALAR	Emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ	Rayiç bedel ile değerlendirilir. (*)	Emsal bedelle değerlendirilir.
BİNALAR	Emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	Rayiç bedel ile değerlendirilir. (*)	Emsal bedelle değerlendirilir.
TAŞITLAR	Rayiç bedel ile değerlendirilir. (*)	Emsal bedelle değerlendirilir.
DEMİRBAŞLAR	Rayiç bedel ile değerlendirilir. (*)	Emsal bedelle değerlendirilir.
DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR	Rayiç bedel ile değerlendirilir. (*)	Emsal bedelle değerlendirilir.
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyannamede bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.
YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
VERİLEN AVANSLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
E-MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		
HAKLAR	Tapu siciline kaydedilen değerleri ile değerlendirilir. Tapu sicilinde kaydı yoksa dikkate alınmaz. (sıfır değerle beyana girer.) (*)	Tapu siciline kayıtlı olan haklar bu değerle dikkate alınır. Tapu siciline kayıtlı olmayan haklar ise emsal değerle değerlendirilir.
ŞEREFİYE	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÖZEL MALİYETLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

+

VERİLEN AVANSLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
F-ÖZEL TÜK.TÂBİ.VAR.		
ARAMA GİDERLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TÂBİ VARLIKLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
VERİLEN AVANSLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
G-GEL.YIL.AİT.GİD.VE GEL.TAAH.		
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
GELİR TAHAKKUKLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
H-DİĞER DURAN VARLIKLAR		
GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KDV	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER KDV	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR	Maliyet bedeli ile değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
ELDEN ÇIK.STOK VE MADDİ DURAN VAR.	Mahiyetine göre yukarıdaki gibi değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR	Mahiyetine göre yukarıdaki gibi değerlendirilir.	Emsal bedelle değerlendirilir.
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz. Çünkü ilgili menkul emsal bedeli ile değerlendirilmiştir.
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	Mahiyetine göre yukarıdaki gibi değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
AKTİF TOPLAMI		

+

KISA VAD. YAB. KAYNAKLAR		
A-MALİ BORÇLAR		
BANKA KREDİLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
U.V. KRE. ANAP.TAKSİT VE FAİZLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
TAHVİL ANAPARA TAKSİT VE FAİZLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER MALİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
B-TİCARİ BORÇLAR		
SATICILAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BORÇ SENETLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont hesaplanabilir.	Aynı değer kabul edilir.
ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

+

DİĞER TİCARİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
C-DİĞER BORÇLAR		
ORTAKLARA BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir. Şahsî işletmelerde murise ait olan bu alacak ayrıca alacak olarak beyan edilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLERE BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
PERSONELE BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU	Reeskont hesaplanabilir.	Aynı değer kabul edilir.
D-ALINAN AVANSLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. (Bunların dövizli olması hâlinde kur değerlemesi yapıp yapılmayacağı tartışmalıdır.)	Aynı değer kabul edilir. (İkinci tarhiyatta kur farkları dikkate alınır.)
E-YIL.YAY.İNŞ.VE ON.HAK.		
YILLARA YAYGIN HAKEDİŞLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
F-ÖD.VERGİ VE DİĞ.YÜK.		
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
VAD.GEÇMİŞ ERT. VEYA TAK.DİĞER YÜK.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÖDENECEK DİĞER YÜK.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

G-BORÇ VE GİDER KARŞ.		
DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YÜK.KARŞ.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖD.VERGİ VE DİĞ.YÜK.	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyannamede bu kalem dikkate alınmaz.
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyannamede bu kalem dikkate alınmaz.
H-GEL.AY.ÂİT GEL.VE GİD.TAAH.		
GELECEK AYLARA ÂİT GELİRLER	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
GİDER TAHAKKUKLARI	Mukayyet değer ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
I-DİĞER KISA V. YAB. KAY.		
DİĞER KDV	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A-MALİ BORÇLAR		
BANKA KREDİLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER MALİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
B-TİCARİ BORÇLAR		
SATICILAR	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BORÇ SENETLERİ	Mukayyet değer ile değerlendirilir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont ayrılabilir.	Aynı değer kabul edilir.

+

+

ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR	Mukayyet değerle değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER TİCARİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.
C-DİĞER BORÇLAR		
ORTAKLARA BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenir. Şahsî işletmelerde murise ait olan bu alacak ayrıca alacak olarak beyan edilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLERE BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenmelidir.	Aynı değer kabul edilir.
BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenmelidir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	Mukayyet değer ile değerlenir. Dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlenmelidir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)	Reeskont ayrılabilir.	Aynı değer kabul edilir.
KAMUYA OLAN ERT. VEYA TAKS.BORÇLAR	Mukayyet değerle değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.
D-ALINAN AVANSLAR		
E-BORÇ VE GİD.KARŞ.		
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz.
DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	Dikkate alınmaz. (*)	Düzeltilmiş beyanname bu kalem dikkate alınmaz.
F-GEL.YIL.AİT GEL. VE GİD.TAAH.		
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	Mukayyet değer ile değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.
GİDER TAHAKKUKLARI	Mukayyet değer ile değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.
G-DİĞER UZ.VAD. YAB.KAY.		
GELECEK YILLARA ERT.VEYA TERKİN ED.KDV	Mukayyet değerle değerlenir.	Aynı değer kabul edilir.

+

TESİSE KATILMA PAYLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER ÇEŞİTLİ U.V.YAB.KAYNAKLAR	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
III-ÖZKAYNAKLAR		
A-ÖDENMİŞ SERMAYE		
ÖDENMİŞ SERMAYE	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÖDENMEMİŞ SERMAYE	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
B-SERMAYE YEDEKLERİ		
HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
HİSSE SENETLERİ İPTAL KÂRLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
MAD.DURAN VAR.YENİDEN DEĞ. ARTIŞLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
C-KÂR YEDEKLERİ		
YASAL YEDEKLER	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
STATÜ YEDEKLERİ	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
DİĞER KÂR YEDEKLERİ	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
ÖZEL FONLAR	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
D-GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
E-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
F-DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)	Mukayyet değerle değerlendirilir.	Aynı değer kabul edilir.
PASİF TOPLAMI		

(*) Yukarıdaki 3.1.3. no.lu bölümde izah edildiği gibi Maliye İdaresi 16 no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde bu kalemlerin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde belirtilen değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Hâlbuki bizim anlayışımıza göre bu kalemler mukayyet değerle (yani kayıtlarda yazılı değerleri ile) dikkate alınmalıdır. Ancak yukarıdaki tablonun hazırlanmasında bu kalemlere ilişkin değerlendirme ölçüleri 16 no.lu Tebliğdeki anlayışa göre belirtilmiştir.

+

+

(**) Maliye İdaresi bunlarla ilgili aktifleri, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesindeki değerleme ölçülerine göre değerlettiği ve bu değer nihai değeri ifade ettiği için buradaki kalemler bir anlam ifade etmemektedir. Başka bir anlatımla İdarenin görüşüne itibar edilirse söz konusu aktif değer ve bunu düzeltici nitelikteki bilanço kalemi devre dışına alınıp bunların yerine söz konusu aktifin 10 uncu maddeye göre değerlenmiş şekli ikame edilmek suretiyle özsermaye tutarı revize edilecektir.

4.1.7. Bilanço Usulüne Göre Ticarî Sermayenin Tespitinde Özellik Arz Eden Hususlar

4.1.7.1. Ticarî Sermayenin Negatif Olması

Ticarî sermayenin negatif olması da mümkündür. Zarar olan işletmelerde mevcut zararlar özsermayenin üzerinde olması hâlinde özsermaye yitirilmiş sayılır. Bu hâlde de mirasçılar tarafından negatif olan bu özsermaye dikkate alınabilir. Beyanname üzerinde gösterilen bu negatif özsermaye matrahı aşındırabilir. Diğer bir ifadeyle, negatif olan özsermaye diğer servet unsurlarının değerinden düşülür.

4.1.7.2. İşletme Sahip veya Ortaklarının İşletmeye Olan Borçları ve Alacakları

Şahıs işletmelerinde sahiplerce, ortaklıklarda ortaklarca işletmeye borç verilmesi veya işletme kaynaklarından borç alınması sıklıkla görülen bir durumdur.

Ortağın veya işletme sahibinin cari hesabı borç bakiye vermekteyse bu kişinin firmaya borcu var demektir ve bu borç veraset ve intikal vergisi beyannamesinde borçlar arasında gösterilir. Ortak veya işletme sahibinin cari hesabı alacak bakiye veriyorsa, söz konusu alacak mirasçılar tarafından ticarî sermaye dışında "*alacak*" olarak veraset ve intikal vergisi beyannamesinde yer alır.

Bazı şahsî işletme sahiplerinin özsermaye hesaplarını işletmeyerek bunun yerine hem özsermayeyi hem de işletme ile olan cari hesap ilişkisini içerecek şekilde kendi cari hesabını kullandığı görülmektedir. Bu durumda söz konusu cari hesap mirasçılar tarafından özsermaye olarak beyan olunur.

İnceleme elemanları veraset ve intikal vergisi incelemelerinde ölüme yakın dönemlerde işletmeden çekilen değerlerin mirasçılar tarafından

+

harcama yeri gösterildiği ve ispatlandığı takdirde eleştiri konusu yapmamakta ve bir daha özsermayeye ilave yoluna gitmemektedirler. Çekilen paraların akıbetinin ne olduğunun ispatının yanı sıra para çekişlerinin muvazaalı olup olmadığına da dikkat edilmektedir. Örneğin ölüm döşeğinde olan ve ölmesine mutlak gözüyle bakılan bir kişinin işletmesinden, ölümden hemen önce yapmış olduğu çekişlerin vergi matrahını azaltmak amacıyla yapılmış olduğu düşünülebilir.

Ölenin cari hesabından çekilen para ölenin bir yakını veya herhangi bir kimsenin mülkiyetine geçmişse, bu durumda ölen kişi sağlığında hibede bulunmuş veya borç vermiş olabilir. Eğer para karşılıksız olarak verilmişse, parayı çeken kişiye yapılmış hibe olarak vergilenebilir, eğer borç niteliğinde ise bu borç alacak olarak vergi matrahına dahil edilmektedir.²⁷⁰

Şahsî hesaptan çekilen paraların sarf yerlerinin kanıtlanamaması hâlinde vergi matrahına dahil edileceği yolunda bir çok yargı kararı mevcuttur.²⁷¹ Ancak Danıştay'ın bir kararında²⁷² yapılan para çekişinin muvazaalı olduğunun vergi idaresince ispatlanması gerektiğine hükmedilmiştir. Karardan bazı bölümler şu şekildedir:

“...Müteveffanın 5.4.1986 tarihinde meydana gelen trafik kazasında öldüğü sabit olup, murisin bir aylık süre içerisinde cari hesaptan yaptığı iddia edilen büyük miktardaki çekişlerin gerçek olmadığı, diğer bir deyimle veraset ve intikal vergisini azaltmak amacıyla büyük miktardaki çekişleri yapmış olacağını kabul etmeye imkân olmadığı, eşinin anılan şirketlerle bir ilişkisi olmadığından ölen tarafın sağlığında çektiği iddia edilen paraların nerelerde sarf edildiğinin izahının da eşinden istenemeyeceği, her ne kadar süre gelen Danıştay içtihatlarına göre ölüme tekaddüm eden günlerde işletmeden çekilen değerlerin sarf ve tüketildiği kanıtlanamadığı sürece vergi matrahına dahil edileceği kabul edilmekte ise de, murisin trafik kazasında vefat etmesi nedeniyle cari hesaptan çekildiği iddia edilen paraların veraset ve intikal vergisi matrahını azaltmak için yapılmış gerçek olmayan çekişler olduğunun ispat ve tevsiki vergi dairesine düşeceğinden gerek inceleme raporu ve gerekse takdir komisyonu kararındaki bu tür iddiaların sübjektif ifadelerden ibaret kaldığı sonucuna varılmıştır.”

²⁷⁰ Önoğlu, a.g.m. s.67

²⁷¹ Dn.2.D. 26.4.1967, E:965/296 K:967/1450 - Dn.2.D. 13.2.1967, E:966/1653 K:967/479

²⁷² Dn.9.D. E:1989/2265 K:1989/3409

+

+

Danıştay'ın konu ile ilgili başka bir kararında²⁷³ şöyle denilmiştir:

“Davalı adına salınan veraset vergisini ölüme yakın tarihlerde murisçe bankadan çekilen parayı, mirasçılara intikal ettiğinin ispat edilemediğinden bahisle matrahtan çıkararak değiştiren Temyiz Komisyonu kararının bozulması istenilen davada; para çekilme tarihlerinde kasanın alacak bakiyesi verdiği; borçlanıldığı bildirilen şahıslarla mükellef ifadelerinin birbirini tutmadığı gerekçesiyle komisyon kararının bu kaleme ilişkin kısmı bozulmuştur.”

Sadece para çekişleri değil muvazaalı olarak düşük bedelle veya zararına yapılan satışlar da vergi idaresi tarafından incelenebilir. Bu inceleme sonucunda cezalı tarhiyatla karşılaşılabilir.

4.1.7.3. Enflasyon Farkları ve Amortisman

Özsermayede meydana gelen olumlu enflasyon farkları ve amortisman ticarî sermayeyi etkileyen faktörlerdir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesine göre kendisine ticarî sermaye intikal etmiş olan mirasçılar veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bilanço üzerinden yukarıdaki 3.1.3 no.lu bölümde izah edildiği şekilde tespit olunan özsermayeyi gösterirler.

Mirasçılar;

- İsterlerse ölümden önceki son dönem bilançosuna
- İsterlerse ölüm tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançoya itibar ederek beyan edecekleri ticarî sermayeyi bulabilirler.

Ölümden önceki son dönem bilançosuna itibar edilmişse:

Bu takdirde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine verilmiş olan son bilanço ticarî sermaye tespiti açısından hareket noktasıdır. Bu bilançonun oluşumunda (ve/veya geçmiş yılların bilançosu oluşurken) enflasyon farkları ve amortisman haklarının hatalı olması veya eksik kullanımı, veraset ve intikal vergisi açısından bilançonun bu yönden revizesine bize göre mesnet teşkil etmez. Çünkü 10 uncu maddede bahsi geçen bilançonun gelir veya kurumlar vergisi açısından itibar olunan bilanço olduğu ve bu bilançonun üzerinde sadece veraset ve intikal vergisi yönüyle (sadece enflasyon farkları ve amortisman yönünden değil, diğer tüm mali haklar yönünden) oynanamayacağı görüşündeyiz.

²⁷³ Dn.11.D. 23.3.1966, E:965/551 K:966/618

+

Ölüm tarihi itibariyle çıkarılan bilançoya itibar edilmişse:

Mirasçılar veraset ve intikal vergisi bakımından ilk tarhiyat için ölüm tarihi itibariyle çıkaracakları bilançoya itibar etme tercihinde bulunmuşlarsa ve bilançoya konu iktisadî işletme ölüm günü itibariyle sona erecekse gelir veya kurumlar vergisi açısından geçerli olan bilançonun veraset ve intikal vergisi açısından da esas teşkil etmesi gerektiği görüşünderiz.

Şayet işletme devam edecekse ölüm tarihi itibariyle çıkarılacak bilanço sadece veraset ve intikal yönünden anlam ifade edecektir. Bu bilançonun çıkarılmasında geçmiş dönemlerle ilgili mali tercihler değiştirilemez, yani ölümden önceki son bilanço baz alınmak suretiyle ölüm tarihli bilanço oluşturulur. Son dönem bitiş tarihinden ölüm tarihine kadar olan geçen süre için şartlar sağlanmışsa enflasyon düzeltmesi ve kıst esasta amortisman uygulamak bize göre mümkündür.

4.1.7.4. Yenileme Fonu, Gibi Vergi Yasalarına Dayanan Mali Uygulamalar

Vergi kanunlarında yer alan, (gelir ve kurumlar vergisi açısından) geçerliliği bulunan hükümler uygulanmak suretiyle çıkarılmış bilançodaki dönem kârı üzerindeki bu uygulamaların etkilerinin veraset ve intikal vergisi açısından da kabul göreceği kuşkusuzdur.

4.1.7.5. Kıdem Tazminatı Karşılığı ve Diğer Muhayyel Karşılıklar

Dönem kârının oluşumunda gelir ve kurumlar vergisi bakımından kabul görmeyen kıdem tazminatı karşılığı ayrılması veya yine vergi kanunlarında yeri olmayan hayal ürünü karşılıklar uygulanması kârı azaltan dolayısıyla özsermayeyi aşağı çeken faktörlerdir. Bu nedenle söz konusu karşılıkların özsermayeye dahil edilerek beyanı gerektiği ileri sürülebilir.

4.1.7.6. Vergi Karşılıkları

Tekdüzen muhasebe sistemine göre standart mali tablolardan biri olan bilanço çıkarılırken dönem kârı üzerindeki vergi yükü hesaplanarak, vergi öncesi ticarî kardan indirilir, dolayısıyla vergi karşılığı ayrılması özsermayeyi azaltır. Bu da vergi karşılığı arttıkça veraset ve intikal vergisi matrahının düşmesi demektir.

Açıkça görüldüğü üzere, veraset ve intikal vergisi matrahının doğru tayini için gerek ölümden önceki son dönem bilançosunda gerekse ölüm tarihi

+

+

itibariyle çıkarılacak bilançoda yer alan vergi karşılığının yasalara uygun şekilde ve doğru olarak tespit edilmiş olması gereklidir.

Vergi karşılığının doğru teşekkülünde istisna hükümleri önem arz etmekte olup, bu husus aşağıdaki bölümde izah edilmiştir.

4.1.7.7. Yatırım İndirimi ve Diğer İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga Ek 1-6 maddeleri ile 19 uncu maddelerinde yer alan yatırım indirimi müessesesi bilindiği gibi kaldırılmıştır. Bununla birlikte bazı müesseseler açısından devreden yatırım indirimleri kullanılmaktadır. Gerek bu açıdan gerekse eski tarihli intikaller açısından yatırım indirimi ve diğer istisnalara yönelik hususları belirtmek gerekir.

Bilindiği gibi vergi sonrası kazanç, yatırım indirimi dikkate alındığında daha yüksek çıkacaktır. Çünkü yatırım indirimi sebebiyle kazanç vergisi azalmış vergi sonrası net kâr yükselmiş olur. Bu durumda özsermayenin de yükseleceği ortadadır. Bununla birlikte muris, sağlığında bir ortaklığın ortağı durumunda ise, yatırım indiriminin ölüm tarihi itibariyle uygulanması mirasçılara düşen özsermaye payının doğru olarak hesaplanmasını da temin edecektir.

Veraset ve intikal vergisi açısından ölümden önceki son dönem bilançosuna itibar edilmişse bu bilançonun çıkarılmasında vergi karşılığı bulunurken yatırım indirimi dikkate alınmış, dolayısıyla dönemin vergi sonrası kârı yüksek teşekkül ettiğinden yatırım indiriminin veraset ve intikal vergisi üzerindeki etkisi tezahür etmiştir. Mirasçılar ölüm tarihi itibariyle çıkarılacak bilançoya itibar etme tercihini kullandıklarında da dönem başından ölüm tarihine kadar oluşan kârın vergi karşılığını hesaplarken yatırım indirimi faktörünün göz önünde tutulacağı tâbiidir.

Devreden yatırım indirimi söz konusu ise, geçici vergi uygulamasında fiilen yapılmış ve kullanılmamış yatırım indirim tutarları, geçici vergi dönemleri itibariyle Maliye Bakanlığının ilan etmiş olduğu yeniden değerlendirme oranları ile revize edilebilmektedir. Dolayısıyla murisin vefat tarihine göre, en son dönemde geçici vergi uygulamaları açısından ilan edilen yeniden değerlendirme oranı dikkate alınmak suretiyle endeksleme yapılabilir.

Diğer istisnaların veraset ve intikal vergisini etkileyişi yatırım indiriminde olduğu gibi, vergi karşılığının düşmesi dolayısıyla vergi sonrası kârın ve özsermayenin artışı şeklindedir. Veraset ve intikal vergisinin doğru

+

beyanı açısından vergi karşılığı hesaplanırken mevcut istisnaların göz önünde tutulması gereklidir.

4.1.7.8. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Yapılan Vergi İncelemesi İle Bulunan Matrah Farkları

Veraset ve intikal vergisinde ticarî bir işletmenin intikali sebebiyle yapılan vergi incelemeleri sonucunda geçmiş dönemlerle ilgili bulunan matrah farklarının ortaya çıkması hâlinde bu farkların aynı zamanda veraset ve intikal vergisi matrahına ilave edilip edilmeyeceği tartışma konusudur.

Böyle bir durumda matrah farkının niteliği önem arz etmektedir. Örneğin işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin değerlendirilmesinden kaynaklanan bir matrah farkı söz konusu olduğunda, bu kıymetlerin değerinde olması gereken değişiklikler devreden ticarî sermayenin tutarını etkileyecek, diğer taraftan açıktan satılan bir malın tespiti söz konusu olduğunda diğer servet unsurları arasında yer aldığı düşüncesi ile veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilmeyebilecektir.²⁷⁴

Yapılan inceleme esnasında özsermayenin doğruluğunu bozacak şekilde bir matrah farkı bulunması hâlinde bu matrah farklarının veraset ve intikal vergisi için hesaplanan özsermayeye ekleneceği tâbidir. Ayrıca inceleme sonucu bulunan matrah farkları için işletme adına tarhiyat yapılır.

Murise ait veya murisin şahsî işletmesinin incelenmesi neticesinde vergi kanunlarına aykırı olan ve cezayı gerektiren hususların saptanması hâlinde murise ait vergi cezalarının ödenmesi söz konusu olmaz, ancak vergi aslı ve gecikme faizleri tahsil edilir. Murisin şahsî işletmesi yerine ortak olduğu bir işletme söz konusu ise ceza, varsa tüzel kişilik adına, tüzel kişilik yoksa, ceza ortaklar arasında paylaşılır. Ölen ortağa ait ceza istenmez.

İnceleme esnasında işletmede VUK'nun 359'uncu maddesinde yazılı olan ve hürriyeti bağlayıcı cezayı gerektiren bir fiil tespit edilmiş ve bu fiilin muris tarafından işlenmiş olduğu sabit olursa, ceza uygulanamaz. Ancak bu fiilleri işleyenler sağ kalan ortaklardan biri veya bir kaç ise, veraset ve intikal vergisine ilişkin bir inceleme esnasında diğer ortakların hapis cezasıyla cezalandırılmalarını gerektirecek bir durum ortaya çıkabilir.

²⁷⁴ Baydoğan İsa, "Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Bazı Sorunlar" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:161, Ocak 1995, s.43

+

+

4.1.7.9. Yabancı Ülkelerdeki Ticarî Sermaye ve Diğer Varlıklar

Türk tâbiyetinde bulunan ve vefat eden bir şahıs yurt dışında bir ticarî işletmeye sahip ve/veya yurtdışındaki bir firmaya ortaklığı söz konusu ise, mirasçılarında intikal eden ticarî sermayenin veya iştirak hissesinin ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilerek veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Yurtdışındaki ticarî sermayeye ilişkin malvarlığının tespitinin nasıl olması gerektiği hususunda Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bu husus VUK'nun 291'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer almaktadır:

"... Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun tatbikinde yabancı memleketlerde bulunan malların o memlekette cari usul ve esaslara göre tayin ve tespit olunacak değerleri aynen nazara alınır."

Hükümden anlaşıldığı üzere yurtdışında intikal eden malların değerlemesinde ilgili ülkenin mevzuatına göre tespit olunan değer, aynen kabul edilmektedir. Sadece ticarî işletme açısından değil yabancı ülkelerde bulunan tüm malların değerlendirilmesinde de ilgili ülke mevzuatına göre yapılacak değer tespiti esastır. Bunun diğer bir sonucu İdare tarafından ikinci tarhiyata konu edilmemesidir.

Servet unsurunun bulunduğu ülkede tespit edilen değerinin o ülkede uygulanan mevzuata göre tespit edildiğinin nasıl belgeleneceği hususunda ise herhangi bir açıklık yoktur.²⁷⁵

Veraset ve intikal vergisine esas olacak yabancı ticarî sermayenin tespitinde, yurtdışı zararların mahsubuna ilişkin 34 sıra no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şu ifadeler veraset ve intikal verisi açısından da ışık tutacak niteliktedir:

" a) Yurtdışı zararların tevsiki:

3380 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 7 numaralı bendine eklenen hükme göre, kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan gider olarak indirebilmeleri için, faaliyette buldukları ülkelerin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlamaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini

²⁷⁵ Yılmaz, a.g.e., s.241

+

Türkiye'deki, ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır. Ayrıca söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanacak rapor ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kâr zarar cetvelinin, yabancı ülkelerdeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur.

Faaliyette bulunan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması hâlinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile kâr-zarar cetvelinin, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk Elçilik ve Konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir."

Türkiye'de mukim yabancı sermayeli bir işletmenin yurt dışındaki ortağının ölmesi hâlinde, ise herhangi bir Türk işletmesinde olduğu gibi Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre değerlendirme yapılacağı tâbiidir. Ancak gerek yurtdışındaki Türk tâbiyetli vatandaşlara ait malların tespiti, gerekse yurtdışındaki ölüm olayları sebebiyle Türkiye'de bulunan malların intikalinin tespiti, vergi İdaresince kolaylıkla kavranabilen bir husus olmadığını da belirtmek gerekir.

4.2. Ticarî Varlık

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarda ticarî sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticarî varlığı beyan edilir. Kanun koyucu gerek bilanço usulüne göre gerekse işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan intikal eden servet için ticarî sermaye kavramını kullanmış, bilanço usulüne göre defter tutanlar açısından ticarî sermayeyi özvarlık olarak kabul etmiş, işletme hesabı esasına göre defter tutanlardan intikal eden ticarî serveti de ticarî varlık olarak adlandırmıştır.

Bu ayrımın yegane sebebi, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından özsermaye kavramının olmamasıdır. Gerçekten işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerden intikal eden servetin özsermaye olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Çünkü özsermaye kavramının içinde sermaye ve sermaye yedekleri bulunduğu hâlde, ikinci sınıf tacir için bu tür unsurlar söz konusu olmaz. Faaliyet neticesinde oluşan artı değerler, kişinin ya şahsî servetine dahil olmakta veya ticarî varlığı içinde başka bir değerde vücut bulmaktadır.

Başka bir anlatımla bilanço usulüne tâbi bir işletmedeki ticarî servet bilançodan hareketle kolayca tespit edilebildiği hâlde, işletme hesabı esasında böyle bir tablo yazılmadığı için ticarî servetin unsurlarının toplanıp listelenmesi gerekmektedir ve bu konu aşağıda açıklanmıştır.

+

+

4.2.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Ticarî Varlığın Tespiti

Ticarî varlığın hangi tarih itibariyle tespit edileceği:

Ölen kimsenin işletme hesabı esasında defter tutması hâlinde mükellefler tarafından ilk tarhiyatta esas alınmak üzere yapılacak beyanda **ölüm tarihindeki ticarî varlık** tespit edilir. Dikkat edilecek olursa burada mükellefe ticarî varlığın tespit tarihi olarak tek alternatif tanınmıştır.

Hâlbuki bilanço usulünde defter tutan bir işletmenin ivazsız intikalinde veraset ve intikal vergisi mükellefleri isterlerse ölüm veya intikal tarihi itibariyle çıkaracakları bilançoya, isterlerse bilanço çıkarmakla uğraşmayıp ölüm veya intikalden önceki son dönem bilançosuna itibar edebilmektedirler.

Ticarî varlığa dahil unsurlar:

VUK'nun 195 inci maddesine göre işletme hesabı esasında defter tutanlar isterlerse bu defterde isterlerse ayrı bir envanter defterinde emtia envanterini göstermek zorundadırlar. Yine bu mükellefler amortisman giderlerini VUK'nun 189 uncu maddesine uygun şekilde hazırlayacakları amortisman listelerine dayandırmak zorundadırlar.

Kendisine işletme hesabı esasında defter tutulan işletme intikal etmiş olanlar, bu listelerini intikal tarihi (ölüme bağlı intikallerde ölüm tarihi, hibelerde hibe tarihi) itibariyle revize etmek zorundadırlar.

Bu listeler mevcut olmasa bile ticarî emtianın ve sabit kıymetlerin veraset ve intikal vergisi beyannamesine dahil edilmesi zorunludur. Ancak beyannameye dahil etme işleminin listeleme yoluyla yapılması değerlendirilmeden mükelleflerin lehine sonuç verir.

Bizim anlayışımıza göre ticarî varlığa dahil unsurların değerlendirilme ölçüsü gayrimenkuller hariç kayıtlı değerleridir. Gayrimenkuller ise, ticarî işletmeye dahil olsun olmasın emlak vergi değeri üzerinden veraset ve intikal vergisi matrahına girer.

Ticarî işletmeye ait borçlar ve alacaklar ise herhangi bir servet unsuru gibi beyannameye dahil edilir.

+

İkinci tarhiyatta durum:

Ticarî varlığa dahil servet unsurları ikinci tarhiyat esnasında, öncelikle VUK'nun servetleri değerlemeye ilişkin 291-298 inci maddelerinde, bu maddelerde hüküm olmayan kalemler için iktisadî işletmeye dahil kıymetleri değerlemeye ilişkin 269-290 inci maddelerinde yazılı ölçülerine göre değerlendirilir. (Söz konusu değerlendirme ölçüleri yukarıdaki 4.1.6. no.lu bölümde yer alan tablonun ikinci sütununda gösterilmiştir.) Bu değerlendirme sonucu mükellefin beyanına göre oluşan değerlendirme farkları üzerinden ek (ikinci) tarhiyat yapılır (ceza konusunda 9 uncu maddeye bakınız).

Kıst dönem kârı ticarî varlığa dahil edilmemelidir:

Bilindiği üzere VUK'nun 194 üncü maddesinde düzenlenmiş olan işletme defterinin sağ tarafı hâsılatı sol tarafı ise giderleri içerir. Hâsılat - gider farkı bize göre ticarî varlığın unsuru değildir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan murisin ölüm tarihine kadar oluşan kârının veraset ve intikal vergisi matrahında dikkate alınıp alınmayacağı, öteden beri tartışılan bir husustur. Bilanço esasına göre defter tutanlarda, kâr öz sermayenin bir unsuru olarak, işletmeden çekilmemiş olduğu sürece bilanço ya da özsermayeye ve dolayısıyla vergi matrahına dahil olduğu hâlde , işletme hesabı esasına göre defter tutanlarda matraha dahil edilmemesi gerekir. İşletme sahibinin bu kârı, ticarî varlığı veya diğer servet unsurları arasında yayılmış ya da harcanmış olabilir. Diğer bir anlatımla ticarî kâr, mal, nakit, mevduat, veya diğer bir servet unsuru olarak murisin terekesine dahildir. Bu sebeple ticarî kârın matraha dahil edilmesi çifte vergilemeye yol açacaktır.²⁷⁶

Nitekim Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada²⁷⁷ şu ifadeler yer almaktadır:

"...Buna göre murisin işletmesine ait malvarlığının kaynaklarından olan kârın vergiden muaf tutulması mümkün değildir. Ancak kâr, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet fark olduğundan karşılığı işletme sahibinin ticarî mal varlığında para, menkul, gayrimenkul veya diğer varlıklarla ifade edilmektedir.

²⁷⁶ Çakır Dinçer, Rapor Gazetesi, Uzman Köşesi, 21.8.1984

²⁷⁷ M.B. Muk 17.03.997 - B.07.O.GEL.60/6000-2004/11061

+

+

Bu itibarla işletme sahibinin ticarî varlığının (para, banka hesabı, alacak, demirbaş ve gayrimenkul v.s.) tümünün değerlemede dikkate alınacağından ticarî varlığa ayrıca kıst dönem kârı ilave edilmeyecektir."

Gerçekte kıst dönem kârı murisin ölüm tarihi itibarıyla gelir vergisine tâbi kazancının hesaplanması ile ilgilidir. Bu tutarın bir servet vergisi olan veraset ve intikal vergisine tâbi tutulabilmesi için mirasçılara intikal eden bir servet niteliğinde olması gerekir. Kârın yeniden matraha dahil edilerek vergiye tâbi tutulması ise mirasçılara intikal eden servet unsurları arasında yer almayan bir fiktif kıymet üzerinden vergi alınması anlamına gelecektir.²⁷⁸ Ancak bu hususta farklı düşünenlerin de mevcut olduğunu ifade etmek gerekir.²⁷⁹

İşletme sahibinin bu kârı çektiği düşünülecek olursa daha önceki bölümlerde yaptığımız açıklamalar çerçevesinde zaten özsermayeye ilavesi gerekecektir. Hâl böyle olunca işletmeye dahil iktisadî varlıkların tek tek değerlendirilmesi yapıldıktan sonra bulunan özsermayeye bir de dönem kârının ilave edilmesi matrahın mükerrer hesaplanmasına yol açar.

4.2.2. Serbest Meslek Kazanç Sahibinin Ölümü Hâlinde İntikal Eden İşletmenin Değerlemesi

Serbest meslek kazanç sahibinin ölümü hâlinde kazancın tespit edilmesi ve ticarî varlığa dahil edilmesi işlemi, yukarıda işletme hesabı esasına göre defter tutan kişi için yapılan tartışma ile aynıdır (serbest meslek erbabı ve serbest meslek kazancı GVK'nun 65 ve 66 ncı maddelerinde tarif edilmiştir).

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir kişinin ölümü hâlinde diğerlerinden farklı olarak, mirasçılara kalabilecek fazlaca bir varlık söz konusu olmaz. Çünkü serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsî mesaiye dayanmaktadır. Dolayısıyla mirasçıların sadece bu faaliyetin gerçekleştirilebilmesi esnasında murisin kullanmış olduğu meslekî alet ve edevatların diğer bir ifadeyle serbest meslek erbabının amortisman kayıtlarına esas teşkil eden kıymetleri "*meslekî varlık*" olarak beyan etmeleri gerektiği görüşündeyiz.

²⁷⁸ Baydoğan, a.g.m. s.41

²⁷⁹ Bkz.Seviğ Veysi, "Ölüm hâlinde kıst dönem ticarî kazancın vergilendirilmesi", Dünya Gazetesi, 18.09.1997, s.6 - Kurt Hasan, "Kıst dönem kazancı veraset ve intikal vergisinde ticarî sermayeye dahil değildir?" Vergi Dünyası, S.193, s.3-11

+

Çünkü serbest meslek erbabı da yapı itibariyle işletme defterine benzeyen serbest meslek kazanç defteri tutmakta (VUK m.210) ve amortisman listeleri tanzim ederek meslekî faaliyette buldukları sabit kıymetleri göstermektedir.

Serbest meslek erbabı ile işletme defteri tutan tüccarlar arasındaki defter tutma açısından mevcut olan bu büyük benzerlik karşısında intikal eden meslekî değerlerin ticarî varlık gibi düşünülmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu yorumumuz nedeniyle Kanunda zikredilmeyen “*meslekî varlık*” ibaresini kullanmış bulunuyoruz.

Bu nedenle ve bizim anlayışımıza göre intikal eden meslekî varlık gayrimenkul ise, emlak vergi değeri ile, değilse amortisman listesinde kayıtlı değerleri ile ilk tarhiyata konu edilmelidir.

Ancak gerek 16 no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğindeki düzenleme gerekse meslekî varlık konusunda yasal hüküm bulunmaması, intikal eden unsurların ilk tarhiyat için değerlendirilmesinde, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesindeki değerlendirme ölçüleri ile ve alelade birer intikale konu servet unsuru olarak dikkate alınması gereğini akla getirmektedir.

Tâbiyatıyla söz konusu unsurlar ikinci tarhiyat için İdarece VUK'nun servetleri değerlendirme (VUK.291-298) bu bölümde hüküm yoksa iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme (VUK 269-290) esaslarına göre değerlendirilecek olup, söz konusu değerlendirme ölçüleri yukarıdaki 4.1.6. no.lu bölümde tablonun ikinci sütununda belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının ölümü hâlinde, ölüm tarihine isabet eden kıst dönem kârının vergi matrahına dahil edilip edilmeyeceği hususu, tıpkı İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerle aynı tartışma içindedir. Biz bu tartışmalara tekrar girmeden gerek İdarenin gerekse yargının birer görüşüne yer vermekle yetineceğiz.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir mukteza şu şekildedir:

“ Bakanlığımıza verilen dilekçenin incelenmesinden serbest muhasebecilik yapmakta iken 08.11.1993 tarihinde vefat eden ...'ın özsermayesinin tespiti için olay vergi denetmenliğine intikal ettirilmiş ve vergi denetmeni tarafından düzenlenen vergi inceleme raporunda 1.1.1993-8.11.1993 dönemi içindeki (kıst dönem) serbest meslek kazancının veraset ve intikal vergisinin matrahına dahil edilerek

+

+

vergilendirilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirilmesi üzerine ilgili vergi dairesince ek tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

... Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde öz sermaye, ilgili dönemin ticarî kârını da kapsamaktadır. Bu kâr işletmeden çekilmiş olmadıkça, öz sermayenin tespiti sırasında mutlaka dikkate alınacak ve veraset ve intikal vergisi matrahına dahil olacaktır.

Buna göre murisin (serbest meslek erbabının) mal varlığının kaynaklarından olan kazancın vergiden muaf tutulması mümkün değildir. Ancak kazancın karşılığı serbest meslek kazanç erbabının meslekî mal varlığında para, menkul, gayrimenkul veya diğer kıymetlerde ifade edilmektedir.

Bu itibarla serbest meslek kazanç sahibinin (murisin) meslekî varlığının (para, banka mevduatı, alacak, demirbaş, ve gayrimenkul v.s.) tümü değerlendirilmede dikkate alınacaktır. Meslekî varlığa ayrıca kazanç ilave edilmeyecektir.”

Danıştay’ca aynı yönde verilen bir karar da²⁸⁰ şu şekildedir:

“ Uyuşmazlık, murisin sağılığında 1.1.1985-11.4.1985 tarihleri arasında elde ettiği kıst döneme ait 9.003.113 lira safî ticarî kazancın (gelir vergisine tâbi net kârın) varislerce veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen mallara ilaveten ticarî özvarlık olarak beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin bulunmaktadır.

...

Dosyanın incelenmesinden sağılığında noterlik yapan ve serbest meslek erbabı olarak gelir vergisi mükellefi olan muristen intikal eden malların varislerce, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinde beyan edildiği anlaşılmıştır.

Olayda murisin faaliyet göstermediği kıst dönemde 9.003.113 lira safî kazanç sağladığı inceleme raporu ile saptanmış ise de bu kazancın ölüm tarihine kadar noterlik kasasında aynen muhafaza edildiğinin kabulü mümkün değildir. Gelirin elde edilmeye başlanması ile birlikte gerek tüketim, gerekse yatırım harcamalarının başlayacağı, eğer fazlası varsa bunun da tasarruf edileceği tâbiidir. Bu nedenle intikal eden servete eklenmesine imkân bulunmadığı gibi yatırım veya tasarrufa ayrılan kısım varsa bunlarında intikal eden servet içerisinde yer alacağından veraset ve intikal vergisi açısından beyan dışı kaldığı düşünülemez. Serbest

²⁸⁰ Dn. 9. D. E: 1989/2860 K:1990/3256

+

meslek kazanç defterinde, bilanço esasında olduğu gibi nakit para akışının kasa hesabında izlenmesine de imkân yoktur. Buna göre mala veya yatırıma dönüştürülmemiş nakit paraya, ya murisin cebinde veya banka hesabında rastlamak mümkündür.

Bu itibarla Veraset ve İntikal Vergisinin mevzuunu menkul ve gayrimenkul mallar ile mameleke girebilen sair bütün haklar ve alacaklar teşkil ettiğinden, fiktif bir değer olan ticarî kazanç (kâr) yerine intikal eden her türlü mal ve para ile alacaklar ve hakların beyanı gerekeceğinden, bu beyanın da varislerce yapıldığı tartışmasız olduğundan

vergi dairesinin yapmış olduğu tarhiyat reddedilmiştir.

4.2.3. Basit Usule Tâbi Mükellefin Ölümü Hâlinde Değerleme

Bilindiği gibi 4369 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerden bir tanesi de götürü usulün kaldırılması ve yerine basit usul olarak adlandırılan yeni bir rejimin getirilmesidir. (4369 sayılı Kanunla tüm kanunlardaki “götürü usul” ibareleri “basit usul” olarak değiştirildiği hâlde, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10 uncu maddesindeki ibarenin değiştirilmesi unutulmuştur. Bu maddedeki “götürü mükellefiyete tâbi” tâbirini “basit usule tâbi” şeklinde anlamak gerekir.)

Bu düzenlemeye göre GVK'nun 47 ve 48'inci maddelerinde yer alan genel ve özel şartları taşıyan mükellefler, bir hesap dönemi içinde elde ettikleri hâsılat ile, giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet fark üzerinden vergilendirilmektedirler. Basit usule tâbi olmayan faaliyetler ise GVK'nun 51'nci maddesinde yer almaktadır.

Basit usule tâbi mükelleflerin defter tutma zorunluluğu yoktur. Ancak alış ve satış vesikalarını muhafaza etmekle yükümlüdürler. Basit usule tâbi mükellefin defter tutma zorunluluğu olmamasına rağmen bu mükelleflerin kayıtları, meslek odalarınca tutulmaktadır.

Basit usul, satın aldıkları ve sattıkları mal ve hizmet tutarları belirli hadleri aşmayan küçük çaplı iş yapan mükellefler için getirilmiş bir düzenlemedir. Bu sebeple basit usule tâbi olan mükellefin vefatı hâlinde ticarî anlamda mirasçılara fazlaca bir malvarlığının kalması da söz konusu olmaz. Çünkü murisin zaten işletme büyüklüğünün belirli bir tutarı aşmaması esası vardır. Bununla birlikte böyle bir mükelleften, alım satım yaptığı mallar ve mesleğini icra için kullandığı alet ve edevatın kalması mümkündür. İşte mirasçılarının beyannamelerine dahil edecekleri ticarî mal varlığı, emtia, meslekî alet ve edevat ile sınırlıdır. Böyle bir durumda

+

+

mükellefin ve vergi idaresinin kalan mal miktarını meslek odaları kayıtlarından öğrenebilme imkânı vardır.

Mükellefler kendilerine kalan malları, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde yer alan hükme göre , bu maddede hüküm yoksa VUK'nun iktisadî işletmelere ait değerlendirme ölçüsüne göre maliyet bedeliyle değerlerler. Vergi İdaresi ikinci tarhiyatta bu malların değerlemesini 4.1.6. no.lu bölümde yer alan tablodaki ikinci sütunda belirttiğimiz ölçülerle değerler, mükellefin beyanına göre fark çıkarsa ikmalen tarhiyat yapar.

Ancak bazı basit usule tâbi mükelleflerden kalan malvarlığı çok değerli olabilir. Örneğin sağlığında ticarî plakalı bir taşıt ile yolcu taşıyan murisin bırakacağı miras, ticarî plakaların değerli olması sebebiyle önemli bir tutara ulaşabilir.

4.2.4. Yıllara Sari İnşaat İşi İle Uğraşan Müteahhidin Ölümü Hâlinde Değerleme

Yıllara sari inşaat işi ile uğraşan bir mükellefin ölümü hâlinde esas itibariyle ticarî sermayenin intikalinden söz edilebilir. Ticarî sermaye olmakla birlikte Gelir Vergisi Kanununda yıllara sari inşaat işlerinde kazancın tespitine ilişkin özel düzenlemeler mevcuttur.

Yıllara sari inşaat işi ile uğraşan müteahhidin öldüğünü varsayacak olursak mirasçılarının yıllara sari inşaat işleri açısından neyi beyan edecekleri tereddütlüdür. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu açısından yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, vergisel açıdan kâr ve zararın tespiti işin bittiği yıl tespit edilmekte ve elde edilen kazanç o yıl vergilendirilmektedir.

Ancak bu hususu veraset ve intikal vergisi açısından kabul etmek mümkün değildir. Çünkü belli bir kârın elde edildiği ve bunun da servette bir artış meydana getirdiği muhakkaktır. Bu sebeple bu işlerden alınan hakedişlerin mameleke dahil kalemlere dönüştüğü ve vergiye tâbi olması gerektiği kabul edilir.²⁸¹

4.2.5. Ziraî Sermayenin Değerlemesi

Ziraî faaliyetin GVK'ndaki yasal tanımı şöyledir (GVK m.52):

²⁸¹ Vural Mahmut, "Yıllara Sari İnşaat, Kat Karşılığı İnşaat ve Özel İnşaatların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 182, Ekim 1996 s.40

+

“Ziraî faaliyetten doğan kazanç ziraî kazançtır.

Ziraî faaliyet, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tâbiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması ziraî faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraî ziraat makina ve aletlerin başka çiftçilerin ziraî istihsal işlerinde çalıştırılması da ziraî faaliyetlerden sayılır.

Mahsullerin değerlendirilmesi maksadıyla ve ziraî istihsale müteferri olarak işlenmesi de ziraî faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüz'ünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin ziraî faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sınavi bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ünü teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması hâlinde, mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhâlâr ziraî faaliyet sahasında kalır. Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya ziraî faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua münhasır kalmak şartıyla dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere ziraî işletme bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirket dahil), vergiye tâbi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi ve eshamlı komandit şirketler ziraî faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Ziraî faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsî ticarî kazanç hükmündedir.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.”

Bir ziraî işletme sahibi veya ortağı öldüğünde bu işletmenin yahut ortaklık payının mirasçılara intikali veya bunların bağışlanması hâlinde, mirasçılar

+

+

veya bağış kabul edenlerin kendilerine intikal eden bağ, bahçe, tarla, ahır, ağıl, ziraat alet ve tesis, çiftlik binaları, balık yetiştirme havuzları, haralar, ziraat faaliyetiyle ilgili yazıhaneler, depolar, mevcut ziraat ürün stokları, tohum, gübre, yarış atı, damızlıklar, süt ineği, arı kovanları, kümes hayvanları ve akla gelebilecek her türlü ziraat faaliyete dair malları ilk tarhiyat için nasıl değerleyecekleri konusunda özel bir düzenleme yoktur.

Bir önceki bölümde “*meslekî varlık*” intikalini anlatırken ifade ettiğimiz gibi, açık bir hüküm olmamakla beraber benzetme yoluyla ve mantıki yorumla GVK'nun 53 üncü maddesi uyarınca ziraat işletme defteri (veya diledikleri takdirde bilanço usulünde defter) tutan bir çiftçinin ölümü veya işletmeyi bağışlaması hâlinde, kendisine ziraat işletme intikal edenlerin ilk tarhiyatta, defterlerde kayıtlı değerlerden hareketle ölüm tarihi itibarıyla revize edilmiş ziraat varlığı beyan edebilecekleri görüşündeyiz. (Sadece gayrimenkuller emlak vergisi değeri ile değerlendirilerek suretiyle beyan edilir.)

Ancak açık bir yasal hüküm olmaması sebebiyle ziraat işletmeye dahil servet unsurları münferit birer intikalmiş gibi ve 10 uncu maddenin b, c, d, e, f, g bentlerinde belirtilen değerlendirme ölçüleri ile değerlendirilmesi gerektiği görüşü ağır basabilir. Nitekim Maliye İdaresi 16 no.lu Tebliğle ticaret işletmelerinde dahi bu ölçülerin kullanılmasını istemiştir.

İlk ve ikinci tarhiyatta dikkate alınması gereken değerlendirme ölçüleri 4.1.6. no.lu bölümde yer alan tabloda belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda, ziraat öz varlığının tespitine ilişkin hükümlerin bulunmaması sebebiyle uygulamada çoğu kez ziraat işletme intikali verginin konusuna girmez düşüncesi ile mirasçılar tarafından beyanda bulunulmamaktadır. Hatta aynı düşünce ile ziraat işletmelerinin veraset dışında ivazsız intikal yolu ile devredildiği durumlara da rastlanmaktadır.²⁸² Hâlbuki ziraat işletmelerinin ivazsız intikali de verginin konusuna girmektedir.

Halk arasındaki bu hatalı anlayışın, Türkiye'deki çiftçilerin çok büyük bir kısmının gerçek usulde gelir vergisine tâbi olmaması ve bu nedenle çiftçilerin her türlü vergiden muaf oldukları şeklinde bir izlenimin mevcudiyeti ile izah olunabilir.

Defter tutmakta olan çiftçiler açısından ilk tarhiyata esas olacak değerlendirme ölçülerinde fazlaca bir tereddüt olmamakla beraber defter

²⁸² Arıca, a.g.e., s.140

+

tutulmayan ziraî işletmelerde değerlendirme açısından netlik taşımayan hususlar mevcuttur.

Bir ziraî işletme sahibinin ölümü hâlinde henüz elde edilmemiş ziraî mahsuller de olabilir. Medenî Kanuna göre bir şeye malik olan kimse o şeyin bütün mütemmim cüzülerine de sahip olur. Mütemmim cüz kavramına tâbi semerelerde girmektedir. Örneğin hayvanın sütü, henüz doğmamış yavrusu, ağacın meyvası asıl şeyden ayrılıncaya kadar mütemmim cüz olarak kabul edilmektedir.

Henüz elde edilmemiş ziraî mahsullerin varlığı hâlinde bu ziraî mahsullerle ilgili bilanço usulüne tâbi ziraî işletmelerde, aktifleştirilmesi gereken giderler, mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Bu değerler bilançoda yer alan diğer aktif kalemler gibi düşünülerek ziraî servete ilave edilir. Bu işlemin sebebi, bu mahsullerin elde edilmesi hâlinde değerlerinin en az bu giderler kadar olacağı düşüncesine dayanmaktadır.²⁸³

Bu durum ziraî işletmelere mahsus olmak üzere bir problem arz etmektedir. O da bilindiği gibi ziraî işletmelerde don, şiddetli sel veya muzır hayvan sebebiyle ürünün zarar görmesi kıymetten düşmesi veya hiç elde edilememesidir. İvazsız intikal eden bir arazi üzerinde henüz elde edilmemiş mahsullerin dikkate alınması ve vergisinin ödenmesinden sonra, bu mahsullerin yukarıda sayılan sebeplerden herhangi biri yüzünden elde edilememesi hâlinde, elde edilmemiş olan mahsullerin vergisi ödenmiş olacaktır. Bu yüzden gelecekte elde edilecek bir değer olarak bu mahsullere isabet eden verginin tecil edilmesi ve bunların elde edilmesinden sonra tecil edilen verginin tahsili yoluna gidilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

4.2.6. Tarımsal Destekleme Kapsamında VİV'nden Geçici Olarak İstisna Edilen İntikaller

Bilindiği gibi tarımsal desteklemelerin denetlenebilir, izlenebilir bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla Tarım Bakanlığı tarafından Çiftçi Kayıt Sistemi oluşturulmuştur. Çiftçilerin bu sisteme istenen bilgi ve belgelerle kayıt olmaları halinde tarımsal üretimin takibi, planlanması ve verilecek desteklerin oluşturulması daha sağlıklı bir yapıya kavuşturulabilecektir. Bu çalışmalarla eşanlı olarak 5403 sayılı Toprak Koruma ve Arazi Kullanımı Kanunu 19.07.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunda toprağın doğal veya yapay yollarla kaybının önlenmesi,

²⁸³ Arıca, a.g.e., s.141

+

+

niteliklerini yitirmesinin engellenerek korunması, geliştirilmesi ve planlı arazi kullanımının sağlanması amaç olarak belirlenmiştir. Söz konusu Kanunun Geçici 2 nci maddesinde de

“Çiftçi kayıt sisteminin oluşturulması amacıyla, ilgililerin isteği üzerine tarım arazilerinin veraset intikal ve cins tashihi işlemleri için; veraset intikal vergisi, tapu harcı, döner sermaye ücreti ve her türlü vergi ve kesintiler bu Kanunun yürürlüğe girmesinden itibaren iki yıllık süre içinde alınmaz.” hükmüne yer verilmiştir.

19.07.2005 tarihinden itibaren uygulanacak bu iki yıllık süre içinde

i. İlgililerin isteği üzerine tarım arazilerinin veraset intikal ve cins tashihi işlemleri için veraset ve intikal vergisi alınmayacağından, tapu sicil müdürlükleri tarafından mirasçılar adına devir işleminin yapılması esnasında ilişik kesme belgesinin aranılmayacağı,

ii. Söz konusu Kanunda tanımı yapılan tarım arazisi olan gayrimenkullere ilişkin ilgililerin isteği üzerine yapılacak cins tashihi işlemleri ile veraseten intikal eden gayrimenkullerin tapuya tescili işlemlerinde, 492 sayılı Harçlar Kanununa göre alınması gereken tapu harcı ile her türlü vergi ve kesintilerin aranılmaması” gerektiği 2 no.lu VİV Sirküleri ile düzenlenmiştir.

4.3. Gayrimenkullerin Değerlemesi

4.3.1. Mükellefçe Beyan Edilecek Değer

4751 sayılı Kanunla Türk Emlak Vergisi Sisteminde köklü değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler özetle şöyledir :

Emlak vergisinde **genel beyan esası kaldırılmıştır**. Sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde, mükelleflere “*bildirim*” verme mükellefiyeti getirilmiştir.

Emlak vergisinin tahakkukuna “*rayiç bedel*” yerine, takdir komisyonlarınca takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen birim metrekare değerleriyle bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak “vergi değeri” esas alınacaktır. Arsa ve arazi birim metrekare değerlerinin, eskiden olduğu gibi dört yılda bir takdir edilmesi esası devam etmektedir. Daha açık bir ifade ile gerçek alış bedeli veya maliyetine bakılmaksızın sadece resmî değer emlak vergisi matrahını oluşturacaktır.

+

4751 sayılı Kanun ile beyan esasının kaldırılması nedeniyle, mükelleflerce daha önce en son verilmiş olan emlak vergisi beyannamelerindeki mevcut bilgilerden yararlanılarak emlak vergisi belediyelerce tahakkuk ettirileceği için, daha önce verilmiş olan beyannameler ile bundan sonra verilecek bildirimlerin belediyelerce muhafaza edileceğine dair Emlak Vergisi Kanununa ek 2 nci madde ilave edilmiştir. Diğer taraftan köylerde bulunan ve emlak vergisinden muaf olan bina ve arazilere ilişkin olarak 1998 genel beyan döneminde muhtarlar tarafından doldurulup belediyelere teslim edilen köy kıymet beyan defterleri de, belediyelerce muhafaza edilecektir.

Yapılan değişikliklere uyum sağlamak için Emlak Vergisi Kanununun 3,13 ve 40 ıncı maddelerinde ibare değişikliği yapılmıştır.

Ticarî mal varlığına dahil olsun olmasın bina, arsa ve arazi EMLAK VERGİSİ'NE ESAS OLAN DEĞERLE değerlendirilerek ilk tarhiyat için bu gayrimenkul ivazsız olarak iktisap eden tarafından beyan olunur.

EMLAK VERGİSİ DEĞERİ NEDİR?

Bu değer Emlak Vergisi Kanununun binalar için 7'nci ve araziler için de 17'nci maddesinde "...*bu kanuna göre hesaplanan vergi değeri*" olarak tanımlanmıştır.

Bina ve arazi vergisinin hesaplanmasına esas olan "*vergi değeri*"ni belirleyen Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi yeniden düzenlenmiştir. Maddenin değişiklikten önceki şekline göre vergi değeri "*emlak vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedeli*" idi ve Emlak Vergisi Kanununun 10 ve 20 inci maddelerine göre, asgari değer altında beyan mümkün bulunmamakta idi. Yapılan değişiklikte vergi değeri yeniden tanımlanmıştır.

Buna göre arsa ve arazilerde vergi değeri, VUK nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde ve sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibariyle, arazide ise, her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibariyle takdir olunan birim değerinin, arsa ve arazi büyüklüğü ile çarpılması suretiyle bulunacaktır.

Binalarda ise, binaya ait yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan arsa veya arsa payı değeri ile Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan olunacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ve 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük

+

+

hükümlerinden de yararlanılarak hesaplanan tutar esas alınacaktır. Buna göre, bina vergi değerinin hesabında, bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli ile dıştan dışa yüzölçümü çarpılarak binanın inşaat maliyeti bulunacaktır. Bu bedele, bina asansörlü ve kaloriferli (veya klimalı) ise asansör ve kalorifer (veya klima) farkı ilave edilecek²⁸⁴, aşınma payı ise indirilecektir. Kalan tutara, binaya isabet eden arsa veya arsa payı eklenmek suretiyle binanın vergi değeri hesaplanacaktır.

Böylelikle 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki dönemde geçerli olan kurallara yeniden dönülmüştür.

Yukarıdaki açıklamalardan sonra ilk tarhiyata ilişkin özellikleri ve örnekleri şöyle sıralayabiliriz:

Örnek:

Tek gayrimenkulü olan bir şahsı esas alırsak,

Gayrimenkul 2003 Haziranda alınmış olsun. 2003 yılı sonuna kadar beyanname verilecek olup, mükellefiyet 2004 yılında başladığı için tarha esas teşkil etmeyecek olan beyannamede yazılı değer 2003 yılı değeri olacaktır ivazsız intikalin 2005 de gerçekleştiği durumda söz konusu beyan değeri 2004 yılı sonunda açıklanan yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırılarak veraset ve intikal vergisi matrahına girecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere verasette ölüm yılı, hibede tapu tescilinin yapıldığı yıl için geçerli olan ve ölen yahut hibe eden tarafından verilmiş en son emlak vergisi beyannamesindeki değer aynı zamanda ilk tarhiyatta veraset ve intikal vergisi için geçerli olan değerdir.

- Ölenin veya hibe edenin herhangi bir emlak vergi beyanında bulunmamış olması veya mevcut son beyanının ölüm veya hibe yılı itibariyle geçerli olmaması (yani daha eski bir yıla ait olması) hâli bir yasal boşluktur. Bu durumda mükellefin yapacağı ilk iş tarhiyat için söz konusu gayrimenkule ait olan intikal yılı için geçerli asgari emlak vergi değerini beyandan ibarettir.

²⁸⁴ Yapılacak ilave, asansör için %6, kalorifer (veya klima) için %8 oranında olacaktır.

+

- Emlak vergisinden muaf olduğu için beyannamesi verilmemiş olan emlakın intikalinde de veraset ve intikal vergisi matrahına girecek değer intikal yılı için geçerli olan asgari emlak vergi değeridir.
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup EVK'nun 4/u bendi uyarınca muafiyetten faydalanabilen bina ve arazi, EVK'nun 25 inci maddesi uyarınca muhtarlarca yapılan sözlü veya yazılı beyan üzerine köy kıymet beyan defterine işlenmekte olup, üzerinden emlak vergisi hesaplanmayan bu değerlerin de veraset ve intikal vergisi açısından ilk tarhiyatta söz konusu değer üzerinden dikkate alınabileceği anlaşılmaktadır.
- Mevzuat uyarınca tasarrufu kısıtlanmış olan bina, arsa ve arazinin emlak vergisi 1/10 oranında alınmaktadır (EVK.m.30). Kısıtlanmış gayrimenkulün ivazsız intikalinde veraset ve intikal vergisi matrahının ne olacağı hakkında hüküm yoktur. Aynı belirsizlik yanan, yıkılan kullanılamaz hâle gelen binalarla, kullanımı kanunla yasaklanan binaların emlak vergilerine ilişkin EVK'nun 9 ve 19 uncu madde hükümleri, bu durumdaki emlakın ivazsız intikalinde hangi değere itibar edileceği hakkında fikir vermemekte ve başkaca bir açıklık bulunmamaktadır. Bu gibi belirsiz hâllerde Maliye İdaresinden görüş alınmasında fayda vardır.

İlk tarhiyattaki mükellef beyanının emlak vergi değerinden az olması:

Tatbikatta vergi daireleri veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gayrimenkul gördüklerinde, bu gayrimenkule ait son emlak vergisi tahakkuk fişini istemektedirler.

Fakat özellikle son yıllarda (1998,1999) emlak vergi değerleri ile gerçek değerler arasında büyük sapmalar olabilmektedir. Bu nedenle zaman zaman emlak vergi değerinin beyanı altında beyanda bulunup bu beyanda ısrar eden mükelleflere rastlanmaktadır. Bu konuyla ilgili olarak aşağıdaki 4.3.2. no.lu bölüme bakınız.

4.3.2. İdarece Yapılan İkinci Tarhiyatta Gayrimenkullerin Değeri

Mükellef tarafından emlak vergisine esas olan değerle beyan edilen gayrimenkuller, İdare tarafından ikinci tarhiyat aşamasında VUK'nun 297'nci maddesine göre değerlendirilir:

“Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın bilimum binalarla arazi vergi değeri ile değerlendirilir.”

+

+

İdarenin değerleme ölçüsü de vergi değeri olup, mükellefin beyan ettiği değerleme ölçüsü ile aynıdır.

Veraset ve intikal vergisi açısından kabul edilen değerin emlak vergisine esas olan değer olması sebebiyle uygulamada mükelleflerden emlak vergisi tahakkuku istenmekte ve tarhiyatlar bu değerler üzerinden yapılmaktadır.

Bu arada çeşitli tarihlerde Emlak Vergisi Kanununda meydana gelen değişiklikler sebebiyle eski tarihlerde intikal eden gayrimenkuller açısından ne gibi bir işlem yapılacağına yönelik olarak 1 no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Sirkülerinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. düzenlenmiştir.

“Emlak Vergisi Kanununun vergi değerine ilişkin 29 uncu maddesinde 4751 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de bina ve arazi vergilerinin tarihine esas alınan rayiç bedel esası kaldırılmış ve anılan maddede bina ve arazi vergisinin tarihine esas alınan vergi değerinin hesabı 01/01/2002 tarihinden itibaren yeni esaslara bağlanmıştır. Bu çerçevede, veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda intikal eden ve veraset ve intikal vergisine konu olacak gayrimenkullerin değerlenmesinin aşağıdaki esaslara göre yapılması gerekir.

a) 01/01/1983 Tarihinden Önce İntikal Eden Gayrimenkullerin Mükelleflerce Beyan Edilmesi veya İdarece Tespiti Halinde Değerlenmesi

Veraset ve intikal vergisi uygulamasında intikal tarihi esas olduğundan, 01/01/1983 tarihinden önce veraset yoluyla veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda intikal eden gayrimenkullerin mükellefler tarafından kendiliğinden beyan edilmesi yahut idarece tespit edilmesi halinde, bu gayrimenkullerin intikal tarihindeki rayiç değerinin takdir komisyonu marifetiyle takdir ettirilmesi ve takdir edilen bu değerlerin tarhiyata esas alınması gerekmektedir.

b) 01/01/1983 Tarihinden İtibaren İntikal Eden Gayrimenkullerin Mükelleflerce Kendiliğinden Beyan Edilmesi veya İdarece Tespit Edilmesi Halinde Değerlenmesi

22 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, 01/01/1983 tarihinden itibaren intikal eden gayrimenkuller için, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre belirlenen emlak vergisi değerleri veraset ve intikal vergisi için de aynen geçerli olacaktır. Buna göre, verilen veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde

+

01/01/1983 tarihinden itibaren intikal eden gayrimenkuller için gösterilen değerlerin, gayrimenkulün intikal ettiği yıla ilişkin emlak vergisine esas olan değerlerinden düşük bulunmaması halinde, veraset ve intikal vergisinin tarhına, beyannamede gösterilen bu değerlerin esas alınması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilen değerlerin emlak vergisi tarhına esas değerden düşük olması halinde ise tarhiyatın, emlak vergisine esas olan değer üzerinden yapılması icap etmektedir.

Bununla birlikte, gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerleri ile değerlendirilmesi gerektiği hususu gözönünde bulundurularak, gayrimenkullerin intikal ettiği yıla ilişkin emlak vergisi tarhına esas olan değerlerinden daha yüksek beyanda bulunan ve bu değerler üzerinden adlarına tarhiyat yapılan mükelleflerin, daha sonra yüksek beyanda buldukları gerekçesiyle vergi dairesinden düzeltme talep etmeleri halinde, daha önce yapılan tarhiyatın, gayrimenkullerin intikal ettiği yıla ilişkin emlak vergisi tarhiyatına esas alınan değerlerine göre düzeltilmesi gerekir.”

İntikal eden gayrimenkullerin değeri en az emlak vergisine esas olan değer kadar olması gerekmektedir. Ancak bildirilen değer gerçeğe uygun olmadığının maddî delil veya sağlıklı emsalle ispatı hâlinde yeniden tespit olunan değer üzerinden emlak vergisi tarhiyatı yapılacak ve bu husus veraset ve intikal vergisi beyannamesinde dikkate alınabilecektir.²⁸⁵

Uygulamada bazen mükelleflerin kendilerine intikal eden gayrimenkulleri yanlışlıkla fazla değerle beyan ettikleri görülmektedir. Böyle durumlarda vergi daireleri mükellefin kendi beyanı olduğu gerekçesi ile tarhiyatın düzeltilmesini kabul etmemektedirler. Örneğin yıllar önce intikal etmiş bir gayrimenkul intikal tarihindeki değeri ile beyan edilmesi gerekir. Öte yandan yeni düzenleme çerçevesinde bu tür ihtilâfların çoğalması da mümkündür. Böyle durumlarda yargı, beyan edilen değerlerin düzeltilmesi görüşündedir:

“ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinde, veraset ve intikal vergisi matrahının, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bulunan değerleri olduğu, maddenin 2591 sayılı Kanunun ikinci maddesiyle değişik (b) fıkrasında gayrimenkullerin ticarî işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerleriyle değerlendirileceği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Hesap Hataları” başlığını taşıyan 117’nci maddesinin birinci fıkrasında, matrah hatalarının; vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname,

²⁸⁵ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:22

+

+

tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması şeklinde tanımlandığı, aynı Kanunun 378'nci maddesinin ikinci fıkrasında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlardan üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu hükme bağlanmıştır.

Dosyada mevcut belgelerden 18.1.1993 tarihinde ölen muristen intikal eden gayrimenkullerin varisler tarafından 30.7.1993 tarihinde verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde 330.000.000 lira olarak beyan edildiği, genel beyan dönemi için ise muris tarafından emlak vergisi değerinin 104.400.000 lira beyan edildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda genel beyan dönemi için iki farklı değer olamayacağı, ayrıca varislerce beyan edilen değer matrahta hata teşkil ettiği anlaşıldığından vergi mahkemesinin yazılı gerekçesi ile davayı reddetmesinde yasal isabet bulunmamaktadır.

Kaldı ki davalı İdarenin, asgari metrekaşe birim fiyatı üzerinden emlak vergisi değerine göre beyanın düşük gösterildiği yolunda bir iddia da ileri sürülmemektedir.

Açıklanan nedenlerle, mükellef temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulmasına oybirliği ile karar verildi.”

4.3.3. Gayrimenkullerin Beyanında Özellik Arzeden Durumlar

4.3.3.1. İnşaa Hâlindeki Binaların Durumu

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığının 1996/2 no.lu İç Genelgesi şu şekildedir:

“Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, veraset ve intikal vergisi yönünden tamamlanmamış bina inşaatının intikale konu olması hâlinde ne şekilde değerlendirileceği hususunda farklı uygulamaların yapıldığı anlaşılmış olup, aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

- 1. Müteahhitlere Kat Karşılığı Verilen Arsalar Üzerine İnşa Edilmekte Olan Binalar Tamamlanmadan İntikale Konu Olması Hâlinde Değerleme:*

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin (b) bendinde 2591 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle;

+

gayrimenkullerin ticarî işletmeye dahil olsun veya olmasının emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği esas getirilmiş ve Takdir Komisyonu marifetiyle rayiç bedel takdirine ilişkin işlemlere son verilmiştir.

1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren bu hükme göre, gayrimenkuller Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesap edilen emlak vergi değeri üzerinden matraha dahil edilmektedir.

Bu nedenle, müteahhitlere kat karşılığı verilen arsalar üzerine inşa edilmekte olan binalar sözleşme gereği tam ve bitmiş olarak hak sahiplerine teslim edileceğinden, intikalin vuku bulunduğu tarih dikkate alınarak intikal edecek her bağımsız bölümün tamamlanmış olması hâlindeki emlak vergi değeri, Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanacak ve bu değer veraset ve intikal vergisi matrahının tespitinde esas alınacaktır.

2. Kendi Arsası Üzerine Bina İnşa Etmekte Olan Şahsın Ölümü veya İnşaatın Bitmemiş Hâliyle Bağışlanması Hâlinde Değerleme:

Arsası üzerine bina inşa etmekte iken, vefat eden veya bağışlayan kişinin varislerine veya bağışlanana intikal edecek yarım inşaat için yapılan harcama tutarı tespit edilebiliyor ise, bu tutar (Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanan emlak vergi değerinden aşağı olamaz.) bilinmeyen hâlde ise emlak vergi değeri dikkate alınacaktır.

Emlak vergi değerinin tespiti için öncelikle yarım inşaatın tamamlanmış olması hâlindeki değeri Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilecektir. Bilahare vergi dairesince yoklama veya inceleme yaptırılarak inşaatın ne kadar kısmının tamamlandığı belirlenecek, bu şekilde inşaatın tamamlanma durumunu gösterir nispet her bağımsız bölümün tamamlanmış hâlindeki emlak vergi değerine uygulanmak suretiyle elde edilecek değer, veraset ve intikal vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

3. Gerek müteahhitlere kat karşılığı verilen arsalar üzerine inşa olunan binaların tamamlanmadan intikale konu olması durumunda gerekse kendi arsası üzerine bina inşa etmekte olan şahsın ölümü veya inşaatın bitmemiş hâliyle bağışlanması hâlinde mükelleflerce beyan edilen değer, yukarıdaki bölümlerde açıklanan şekilde tespit edilen değerden yüksekse bu değer dikkate alınacağı tâbidir.

Bilgi edinilmesini ve gereğinin buna göre yapılmasını rica ederim.”

+

+

Arsanın murise ait olması, inşaatın ise mirasçılar tarafından yaptırılıyor olması hâlinde ise, arsa üzerindeki binaların matraha dahil olmaması gerekir. Ancak bu hususun sağlıklı delillerle de ispatı gerekmektedir. Sağlıklı deliller öne sürülmediği takdirde yargı organlarınca verilen kararlarda binaların da muristen intikal ettiği kabul edilmektedir:

“ ...Olayda ise davacının iki kardeşi tarafından, babalarının sağlığında kendilerine tahsis ettiği arsalar üzerine onun katkısı olmaksızın inşa edilen evlerin değerinin matraha dahil edilmemesi gerekeceği iddia edilmekte ise de, yukarıda anılan yasa hükümleri uyarınca ödevlinin kardeşlerinin ibraz ettikleri belgelerin tapu siciline dayalı, hukuken geçerli nitelikte olmaması ve oğulların babaya ait arsa üzerine ev yaptırabilmek için gerekli maddî olanaklara sahip oldukları hususunun da belgelendirilmemesi karşısında, mülkiyeti babaya ait olduğu ihtilâfsız olan arsa üzerinde yapılan evlerin de ona ait olacağı kabulü zorunlu bulunduğu...”²⁸⁶

4.3.3.2. Gayrimenkuller Üzerinde İpotek Olması

Karşılıksız olarak intikal eden gayrimenkuller üzerinde bir veya birden fazla ipotek varsa, bu ipotek veya ipotekler tapuda yer alan değerleri ile beyannamede bir borç olarak yer alır ve mirasçılarca matrahtan indirilir. (Bu konuda 12 nci maddede 3.3 no.lu bölüme bakınız.)

4.3.3.3. Gayrimenkullerin Satış Vaadi İle Satılmış Olması

Murisin sağlığında gayrimenkuller satış vaadi senedi ile satılmış ise terekeye dahil edilmez.²⁸⁷ Çünkü muris sağlığında bu gayrimenkulleri satış vaadine dayalı olarak elden çıkarmış ve bedellerini kısmen veya tamamen tahsil etmiştir. Tahsil ettiği bu bedeller başka bir servet unsuru olarak mamelekinde yer alabileceği gibi, henüz tahsil etmemiş olduğu bedeller de mirasçılara alacak olarak geçmiştir. (Bu konuda 12 nci maddede 3.2. no.lu bölüme bakınız.)

4.3.3.4. Tapuda Arsa Olarak Görülen Gayrimenkulün Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmesine Konu Edilmiş Olması

Miras kalan veya bağışlanan arsanın tapuda arsa olarak görünmekle beraber arsa karşılığı inşaat sözleşmesine konu edilmiş olması hâlinde bu servetin arsa olarak değil, sanki sözleşmeye konu bağımsız bölümler

²⁸⁶ Dn.11.D. 22.2.1997, E:1974/2947 K:1977/748

²⁸⁷ M.B. Muk., 18.02.1983-GEL:VRS:26815/1982

+

bitmiş ve teslim alınmış gibi değerlendirilmesi ve beyanı istenmektedir. Konuya ilişkin Danıştay kararı²⁸⁸ şöyledir:

“ Bağış yoluyla intikal eden arsa sebebiyle takdir yoluyla salınan veraset ve intikal vergisini, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonunda düzenlenen rapora göre, arsa üzerine inşa edilecek bina ile birlikte taşınmaz için tespit edilen değer üzerinden değiştirerek onayan itiraz komisyonu kararını onayan temyiz komisyonu kararına karşı açılan davanın; bağıştan önce bağışlayan ile bina yapım yüklenicisi arasında akdedilen sözleşme ile bağışlayan ile yüklenicinin payları ve hangi dairelerin kime ait olduğu belli olduğuna göre, bağışlanan arsanın üzerine yapılacak bina ile birlikte değerlendirilmesinin yerinde olduğu gerekçesiyle reddine karar verilmiştir.”

Böyle bir durumda, arsa karşılığı olarak yapılan inşaat henüz başlanmamış bile olsa bitmişçesine beyan aranmasının gerekçesi, müteahhidin sözleşmede belli bağımsız bölümleri intikale konu arsa sahibine taahhüt etmiş olmasıdır. Bu taahhüdün varlığı inşaat bitmişçesine beyana dayanak teşkil etmekle beraber sözleşmenin feshi veya herhangi bir nedenle inşaatın başlamaması veya yarım kalması hâllerinde, veraset ve intikal vergisinin düzeltmeye konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur.

4.3.3.5. İntikal Eden Devre Mülkün Değeri

Devre mülk hakkına ilişkin yasal düzenleme 1985 tarihinde Kat Mülkiyeti Kanununa 3227 sayılı Kanun²⁸⁹ ile eklenen sekizinci bölümde yer almıştır. Konumuzla ilgili hükümler şu şekildedir:

“Madde 57 - Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir.

Bu hakka devre mülk hakkı denir.

Madde 58 – Aksi resmî senette kararlaştırılmadıkça devre mülk hakkının bağlı olduğu pay, devrelerin sayı ve süreleri esas alınarak eşit bir biçimde belirlenir.

²⁸⁸ Dn.11. D. 9.4.1979, E:1976/891 K:1979/1032

²⁸⁹ R.G. 25.6.1985-18792

+

+

Devre mülk hakkı ancak mesken nitelikli, kat mülkiyeti veya kat irtifakına çevrilmiş yahut müstakil yapılarda kurulabilir.

Devre mülk üzerinde bu hakla bağdaşan aynî haklar tesis edilebilir.

Devre mülk hakkı bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edilebilir ve mirasçılara geçer.”

Yukarıda yer alan madde hükümlerinden anlaşılacağı gibi, devre mülk hakkına konu olan gayrimenkul üzerinde öncelikle müşterek mülkiyet söz konusudur. Mülkiyet hakkının ne zaman ve hangi şartlarla kullanılacağı ise, bu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkı ile belirlenmektedir. Bu durumda mirasçılara intikal eden esas unsur gayrimenkul üzerindeki, (müşterek) mülkiyettir.

Buna göre devre mülk sahibinin ölümü veya devre mülk üzerindeki mülkiyet hakkını bağışlaması hâlinde lehine ivazsız intikal gerçekleşen kimse veya kimseler tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesinde yer alacak unsur, bu gayrimenkulün emlak vergi değeri üzerinden kendilerine intikal eden paydır. İdare de ikinci tarhiyat aşamasında aynı değeri kabul edecektir.

Devre mülk hakkının intikalini devre tatil ile karıştırmamak gerekir. Devre tatil mülkiyet hakkı başkasına ait olmak üzere o gayrimenkulden yararlanma hakkı olarak tesis edilen bir irtifak hakkıdır. Bu sebeple devre tatilin intikali haklara ilişkin yapmış olduğumuz açıklamalar içinde 4.2.8.4. no.lu bölümde yer almıştır.

Konuyu bir örnekle izah edelim. A şahsının sahip olduğu devre mülk üzerinde kendisinden başka 19 kişinin mülkiyet hakkı vardır. Devre mülk hakkına konu gayrimenkulün emlak vergi değeri 60 milyar TL. dir. A şahsının ölümü hâlinde mirasçıları bu gayrimenkulün emlak vergi değerine göre murisin payına düşen 2 milyar lirayı diğer servet unsurları ile birlikte beyan edeceklerdir.

4.3.3.6. İntikal Eden Yapı Kooperatifi Hisselinin Değeri

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 17.01.1997 tarihli ve 1997/1 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesinde intikal eden yapı kooperatifi hissesinin nasıl değerlendirileceği hususuna açıklık getirilmiş ve bu konuda yargıya sıklıkla intikal eden anlaşmazlıkların önüne geçilmiştir. Bu İç Genelge yeterince açıklayıcı olduğundan, tam metni aşağıya aynen alınmıştır.

+

“ Bilindiği üzere 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10. maddesinin (b) bendinde, gayrimenkullerin ticarî işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirileceği hükme bağlanmış, ancak yapı kooperatif hissesinin ne şekilde değerlendirileceği hususunda bir hükme yer verilmemiştir. Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 291. maddesinde bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlemesinde bu bölümde yazılı esasların cari olacağı belirtilmekte, aynı Kanunun 74’ncü maddesinde ise takdir komisyonlarının görevleri arasında, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirleri ile vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek de yer almaktadır.

Bu hükümlerden hareketle, bu güne kadar veraset ve intikal vergisi matrahına dahil olan kooperatif hisselerinin değeri, takdir komisyonlarınca, Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme bölümündeki esaslar dahilinde takdir edilmek suretiyle belirlenmekteydi.

Ancak son yıllarda mükelleflerin başvuruları üzerine Danıştay’dan yapı kooperatifindeki hissenin gayrimenkul olarak tapuya tescil edilmediğinden bu hissenin alacak mahiyetinde olduğu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281. maddesine göre mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği yolunda kararlar çıkmaktadır.

Danıştay kararları devamlılık arz ettiğinden, uygulamada birliğin sağlanması ve takdir komisyonlarındaki iş yükünün azaltılması bakımından veraset ve intikal vergisi matrahına kooperatif hissesinin dahil olması hâlinde bu hissenin alacak olarak kabul edilerek 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 281. maddesine göre mukayyet değeri (ölüm tarihine kadar ödenen aidatlar toplamı) ile değerlendirilmesi uygun görülmüştür.

Diğer taraftan, mükelleflerce intikal tarihinden sonra kooperatif başkanlığından alınan ve intikale konu hisseye isabet eden tutarı gösteren yazının beyannameye eklenmesi hâlinde bu tutar veraset ve intikal vergisi matrahının hesabında dikkate alınacaktır.”

4.3.3.7. Kuru Mülkiyet İntikalinde Matrahın Tayini

Uygulamada en çok rastlanılan bir ivazsız intikal türü de gayrimenkullerin intifa haklarının bir başkasına ve kuru mülkiyetin bir başkasına karşılıksız devridir. Özellikle aile içinde gerçekleşen bu türden karşılıksız intikaller kolaylıkla kavranamamakta ve vergi dışı kalmaktadır. Bu tür tasarruflar

+

+

ileride miras sebebiyle doğacak vergisel yüklerden kurtulmak için sözde satış adı altında yapılmaktadır.

Genellikle gayrimenkullerin ilk defa iktisap edildikleri sırada yapılan bu tasarruflardaki muvazaayı tespit edebilen bir mekanizma olmadığını da ifade etmek gerekir. Hâlbuki Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre karşılıksız hak intikali vergiye tâbidir. Kuru mülkiyet hakkının hibe edilmesi hâlinde de, kuru mülkiyete isabet eden verginin beyan edilerek ödenmesi gerekir.

İntifa hakkı intikali aşağıda haklar bölümünde anlatılmıştır. Şayet kuru mülkiyet intikali söz konusu ise gayrimenkulün normal alım satım değerinden intifa hakkının değeri düşülerek kuru mülkiyet değeri hesaplanır. (Bu konuda 4 üncü maddede yaptığımız açıklamaların ve konuya ilişkin geciktirici istisna hükmünün göz ardı edilmemesi gerekir.)

4.4. Menkul Malların Değerlemesi

Buradaki menkul mallardan kastımız, otomobil, mücevherat, sanat eserleri gibi mallardır. (Her ne kadar mal kavramına menkul kıymet girmekteyse de, menkul kıymetlerin değerlendirme yöntemi farklı olup aşağıda ayrı bir başlık altında izah edilmiştir. Mal tanımı 2 nci maddededir.)

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 10'uncu maddesinde menkul malların değerlendirme ölçüsü olarak mükelleflerin dikkate alacakları ölçü, rayiç bedel olarak belirlenmiştir (m.10/c). Rayiç bedel, hatırlanacağı üzere iktisadî kıymetlerin değerlendirme gününde satılmaları hâlinde piyasada kabul görecekları değerdir. Rayiç bedelin tespitinde malın sahibinin satış hâlinde isteyeceği bedelin yanı sıra alıcının vereceği bedel de göz önünde bulundurulur.²⁹⁰

Rayiç bedelin tespiti ilk tarhiyatta, kendisine miras veya başka bir yolla karşılıksız menkul mal intikal eden kişinin bu malın piyasada kabul göreceği bir değer ile beyanını gerektirir.

İkinci tarhiyatta İdarece yapılacak değerlemede dikkate alınacak ölçü ise VUK'nun 293'üncü maddesinde yer almaktadır. Mezkur maddede ticarî sermayeye dahil olmayan menkul malların değerlendirilmesi hakkında şu hüküm yer almaktadır:

²⁹⁰ Yılmaz, a.g.e., s.53

+

“ Ticarî sermayeye dahil olmayan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi menkul mallar ve gemiler emsal bedelleri ile değerlendirilir.”

Buna göre ivazsız olarak intikal eden ve şahsî servete dahil olan menkul malların değerlendirilmesinde İdarece kullanılacak olan ölçü emsal bedeldir. (Ticarî sermayeye dahil menkul malların İdarece yapılacak ikinci tarhiyat aşamasında da değerlendirme ölçüsü yine emsal bedeldir.)

Takdir Komisyonu tarafından şahsî servete dahil menkul malların değeri takdir edilirken bu malların piyasa değerleri, maliyetleri, yıpranma veya değer kazanma durumları araştırıldıktan sonra karar verilir.²⁹¹

Mücevherat açısından Takdir Komisyonu bilirkişiye müracaat ederek bunların değerlerinin tespitine çalışır. Sanat eserleri açısından da aynı yola başvurmak kaçınılmazdır. Ancak nadir sanat eserleri söz konusu olduğunda emsal değer esasının gerçeği aksettirmesi pek mümkün değildir. Ayrıca menkul malların beyan dışı bırakılması da mümkün ve genellikle görülen bir durum olduğundan çoğu zaman matraha da girmemektedir.²⁹²

Ev eşyasının veraset yoluyla intikalinin (4'üncü maddeden de hatırlanacağı üzere) veraset ve intikal vergisinden istisna olduğunu vurgulamak isteriz. Ancak, ev eşyasına ilişkin istisna ölçüsünü aşan miktarda ve değerde eşyaların, veraset yoluyla intikalinde veya bu eşyaların veraset dışında diğer bir ivazsız intikale konu olması durumunda değerlendirme ölçüsünün emsal bedel olarak tespit edilmiş olduğu bu madde ile sabittir. Keza emsal bedel ölçüsü ikinci tarhiyatta gemiler için de geçerli olup bu husus aşağıda ayrı bir başlık altında işlenmiştir.

İntikale konu olan menkul malların başında otomobiller gelmektedir. İntikal eden otomobil, şahsî servete dahil ise, mükellefler tarafından rayiç bedel esasına göre değerlendirilerek beyan edilecek, beyan edilen bu değer, Takdir Komisyonu tarafından emsal bedel esasına göre takdir edilecek ve ikinci tarhiyatta bu değer esas alınacaktır.

Otomobil açısından emsal değeri, intikal eden otomobilin markası, modeli, yıpranma durumu, vs. hususlar araştırıldıktan sonra İdarece takdir edilecektir. Son yıllarda uygulamada karşılıksız olarak intikal eden otoların kasko değerlerinin tarhiyata esas alındığı görülmektedir. Kasko

²⁹¹ Yılmaz, a.g.e., s.244

²⁹² Kazgan Gülten-Kazgan Haydar, Türkiye’de Maliye Politikası (1950-1960), İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayın No: 153, Ekin Basımevi, İstanbul 1964, S.83

+

+

değerlerinin esas alınmasına ilişkin hüküm Harçlar Kanununa eklenen bir düzenleme olup harç matrahının kasko değerinin altında olmamasına ilişkindir. Son zamanlarda, kazanç vergileri hatta veraset ve intikal vergisi bakımından da kasko değerine mutlak minimum değer olarak itibar edilmesini hatalı buluyoruz.

Bu konuda Maliye Bakanlığının vermiş olduğu bir muktezada²⁹³ gerekli açıklamalar yapıldığından sadece bu muktezanın ilgili bölümünü vermekle yetiniyoruz:

“Yazınız ve eklerindeki bilgilere göre ...Gazetecilik ve Matbacılık A.Ş.nin düzenlemiş olduğu çekilişte kazanmış olduğunuz 1995 model ... marka oto ile ilgili olarak verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde söz konusu oto için fatura bedeli olan 645.811.500 lira gösterilmiştir. Vergi dairesince ise otonun kasko değeri olan 932.000.000 lira üzerinden veraset ve intikal vergisi tarhiyatı yapılmış ve rayiç bedel takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmiştir.

3689 sayılı Kanunun 10'ncü maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanununun “çeşitli işlemlerde değer” başlıklı 43'ncü maddesinin sonuna eklenen fıkra ile, motorlu kara taşıtlarının noterliklerde yapılacak alım, satım ve taahhüt işlemlerinde gösterilmesi icabeden değer uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu hükmün uygulama usul ve esasları 17 seri nolu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

*Veraset ve intikal vergisi, servet transferleri üzerinden alınmakta olup **servetteki gerçek artış verginin konusunu oluşturmaktadır.***

*Bu nedenle, veraset ve intikal vergisi uygulaması bakımından mükelleflerin esas alacakları servetlerindeki artış tutarı, gerçek satış bedelidir. Ancak gerçek satış bedelinin emsallerine göre bariz bir şekilde düşük beyan edilmesi hâlinde idarece taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidilebilecektir. **Kasko sigortasına esas bedel tek başına veraset ve intikal vergisinin matrahını oluşturmayıp, taşıtın satış bedelinin tespitinde başvurulacak donelerden birisini oluşturmaktadır.***

Olayımızda, piyasada yapılan araştırmalar sırasında beyan edilen tutarın üzerinde bir bedel tespit edilememişse ...Gazetecilik A.Ş.' ce ...'ya hibe edilen plakasız otomobil için düzenlenen faturadaki tutarın otonun gerçek satış bedeli olarak kabulü, 1994/1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi İç Genelgesi uyarınca da dosyanın takdir komisyonuna sevk edilmemesi ile vergileme işleminin beyan üzerinden yapılması gerekmektedir.

²⁹³ M.B. Muk. 01.06.1995-B.07.0.GEL.0.60/6001-665

+

Bu itibarla, ...adına kasko bedeli esas alınarak fazladan tarh olunan verginin, 213 sayılı VUK düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca terkin edilmesi, tahsil edilmiş ise ilgiliye iadesi gerekmektedir.”

4.5. Gemilerin Değerlemesi

Ticarî işletmeye dahil olmayan bir gemi (meselâ yat) intikali söz konusu ise, mükelleflerce rayiç bedel esasına göre değerlendirilerek, (piyasaya göre oluşan, normal alım satım bedelinin) beyan edilmesi gerekir. İkinci tarhiyatta İdare, gemiyi ister işletmeye kayıtlı olsun ister olmasın emsal bedel esasına göre Takdir Komisyonları vasıtasıyla takdir ettirmektedir.

4.6. Hisse Senetleri, Tahviller ve Diğer Menkul Kıymetler

4.6.1. Hisse Senetleri

Ticarî işletmeye dahil olmayan hisse senedi intikali söz konusu olduğunda, mükellefler tarafından ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere, borsaya kayıtlı ise, ölüm tarihinden itibaren önceki üç yıl içerisindeki en son muamele değeri beyan edilir. Şayet hisse senetleri borsaya kayıtlı değilse veya kayıtlı olup ta üç yıl içinde muamele görmemişse, üzerinde yazılı değer (itibari değer) ile hisse adedi çarpılarak beyan edilir.

Vergi İdaresi mükelleflerin beyanına göre tarh edilen vergilerin ikmalinde Vergi Usul Kanunu'nun 294 üncü maddesinde şu hükme göre değerlendirilmekte:

“Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın bütün esham... borsa rayicisi ile borsada kayıtlı olmayan esham... emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayicisinin takarrüründe muvazaalı olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedel esas alınır.”

Bu hükümdeki değerlendirme ölçüsüne göre, İdare ikinci tarhiyat esnasında borsada kayıtlı olan hisse senetleri açısından borsa rayicisini yani Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10/d maddesine paralel olarak değerlendirmeden önceki son muamele gününde, borsadaki muamelelerin ortalama değerini esas alacaktır. Hissenin ticarî işletmeye kayıtlı olup olmamasının ikinci tarhiyat açısından önemi yoktur.

Eğer borsa fiyatının muvazaalı olarak teşekkül ettirildiği tespit edilirse borsa değeri yerine hisse senedinin emsal bedeli esas alınabilecektir. Hisse senetleri, borsaya kayıtlı değilse, ticarî işletmeye kayıtlı olsun ya da olmasın değerlendirme ölçüsü emsal bedeldir. Emsal bedel, daha önce

+

+

de açıklandığı gibi gerçek değeri belli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir iktisadî kıymetin değerlendirme gününde satılması hâlinde emsaline göre haiz olacağı değeri ifade etmektedir.

Borsaya kayıtlı olmayan hisse senetlerinin emsal bedeli yani intikal gününde satılması hâlinde emsaline göre haiz olacağı değer, Takdir Komisyonu tarafından, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak suretiyle yapılır. Hisse senedi değerlemesinde bu ölçülerin yeterli olmaması sebebiyle ilmi esaslara başvurulması ve değerlemenin buna göre bilanço, tasfiye veya kapitalizasyon değerlerinden birine veya bu değerlerin ortalamasına dayanılarak yapılması mümkündür. Hâl böyle olmakla beraber uygulamada bilanço değerine (kaydi özsermayeye) itibar edilmektedir. Her bir hissenin bilanço değeri, özsermayenin hisse senedi adedine bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.

Öte yandan borsaya kayıtlı bir hisse sahibinin yıl içinde ölmesi hâlinde, mirasçılardan bu hisseyi borsa rayici ile değerleyerek beyan etmesine rağmen hissenin değerine o ana kadar oluşan kâr payından isabet eden kısım dahil edilmemiş olur. Buna karşılık borsaya kayıtlı olmayan bir hissenin değeri, ölüm günü itibariyle çıkacak olan bilanço ile, o ana kadar olan kâr payını ihtiva eden özsermaye üzerinden hesaplanmaktadır.

Bu durumda borsaya kayıtlı olan hisse ile kayıtlı olmayan bir hissenin kâr paylarının beyanı açısından farklılık söz konusudur. Ancak hisse üzerindeki kâr payının, borsa rayici olarak tespit edilen değerde gizli olduğu düşünülür. Çünkü borsadaki bir hissenin değeri ait olduğu şirket kârından (ara dönem kârları dahil) doğrudan etkilenmektedir.

Zarar eden bir şirketin hisselerinin veraset yoluyla mirasçılara intikal etmesi hâlinde, şirketin mevcut özsermayesinin zarar kadar kısmının yitirilmiş olduğu, ikinci tarhiyatta emsal değer tespiti yapılırken göz önünde bulundurulur. Özsermayesine nispetle oldukça büyük bir zarar içinde olan ve hisse değerlerinin nominalin altına düştüğü bir işletmeye ait senetler hiç bir zaman nominal değerden satış imkânı bulamaz. Buna rağmen hissenin değeri nominalin altına düşse dahi İdarece yapılan değerlemelerde nominal değer esas alınmaktadır. Bu sebeple çıkan ihtilâflarda da yargının bazen İdarenin tutumunu benimsediğini²⁹⁴ bazen de benimsemediğini söylemek gerekir.²⁹⁵

²⁹⁴ Dn.11. D. 8.11.1973, E:1973/2101 K:1975/539

²⁹⁵ Dn.11. D. 27.3.1979, E:1975/2960 K:1979/869

+

Esasen hisse senetleri ile ilgili en önemli problemin hamiline yazılı olan hisse senetlerinin beyan edilmemesi olduğunu ifade etmek gerekir. Bu hususta bir makalede yer alan şu ifadeler dikkat çekicidir:

“...yürürlükte olan mevzuatımıza göre anonim şirket hisselerinin yüzde 100’ü dahi hamiline yazılı olabilmektedir. Bilindiği gibi, hamiline hisse senetlerinin üzerinde kime ait olduğu yazılı değildir. Hisse senedi kimin elindeyse, ona aittir. Anonim şirket ortağının ölümü hâlinde, ortağı olduğu şirketin hisse senetlerinin belli bir bölümünün ya da tamamının hamiline yazılı olması durumunda, mirasçılarının bir araya gelip bu hisse senetlerini kendi aralarında paylaşıp, veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan etmemeleri hâlinde, veraset ve intikal vergisinin ödenmesi de söz konusu olmaz. Çünkü hisse senetleri beyanda bulunmadan mirasçılara paylaşım yoluyla intikal etmiştir. Mirasçılar açısından (vicdan muhasebesi) dışında ortada bir sorun yoktur. Hamiline hisse senetlerinin beyan edilmediğinin ortaya çıkartılıp kanıtlanması ise neredeyse imkânsızdır..”²⁹⁶

Makaledeki görüşlere katılmamak mümkün değildir. Ancak hamiline yazılı hisse sahipleri genel kurul toplantılarına katıldıklarında en azından genel kurulun yapıldığı gün itibariyle o hisselerle sahip oldukları ortaya çıkmaktadır.

Bu suretle sahibinin kim olduğu tespit edilen hisselerle ilgili olarak ölümden sonraki genel kurulların mirasçılarının katılması hâlinde hisse intikali olayı tespit edilmiş sayılabilir ve bu hisseler beyan dışı bırakılmışsa 9 uncu maddede anlatılan prosedür uyarınca eksik verginin alınması yoluna gidilebilir.

Kurucu hisse senetleri ve ilmühaberleri:

Bu hususta verilen bir görüş ve öneri raporunda (M.B. Gelirler Genel Müd. 06.10.1967-24453-289-6/41090) şu ifadeler yer almaktadır.

“...veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde intikal eden müessis (kurucu) hisse senetlerinin de diğer esham ve tahvilat gibi değerlemeye tâbi tutularak veraset ve intikal vergisi matrahına katılması, evvelce yapılan bazı veraset ve intikal vergisi incelemelerinde de takdir komisyonu kararlarında; intikal eden mezkur senetlerin itibari değeri bulunmadığı gerekçesine istinaden vergi dışı bırakıldığı,söz konusu senetlerin itibari değerlerinin olmaması sebebiyle emsal bedellerinin tespit ve

²⁹⁶ Kızılot Şükrü, “A.Ş. Ortağının Ölümünde Veraset Vergisi Yok”, Mali Yaklaşım Köşesi, Sabah Gazetesi, 27 Temmuz 1997

+

+

tayininde müessis hisse senetlerinin sahibine sağladığı irat tutarlarının esas alınarak kapitalizasyon yoluyla hareket edilmesi lazım geldiği...”

Buradaki ifadelerden de anlaşılacağı gibi itibari değeri olmayan kurucu hisse senetlerinin de verginin konusuna girdiği ve matraha dahil edilmesi gereği söz konusu edilmiş ve bu hisselerin kapitalizasyon değerinin esas alınması hususunda şu neticeye varılmıştır:

“Takdir komisyonunun bu tespit işinde kullanılmak üzere, söz konusu senetlerin sahibine sağladığı irat tutarlarının esas alınarak kapitalizasyon usulü ile servet değerinin hesaplanması yolundaki Hesap Uzmanı teklifi esas itibariyle uygun mütalâa olunmaktadır.

Ancak görüş ve önerme raporunda, kapitalizasyon hesabında kullanılacak devre için teklif olunacak yıl sayısı ve nema nispetinin kesin olarak kabulünün, bazı özel durumlar için kabili tatbik bulunmaması kuvvetle muhtemel görüldüğünden sözü edilen nispet ve yıl sayısının hisse senetlerinin mahiyeti ve bunların ait bulunduğu şirketin durumuna göre tespiti gerekli bulunmaktadır.

Bu itibarla kapitalizasyona esas alınacak nemanın devresi ve nema nispeti konusunda, karşılaşılabilecek hadiselerin özelliklerini kavramak bakımından, inceleme elemanının muayyen ölçülere bağlı kalmaksızın ölçü tespitini serbestçe tayin etmesi uygun mütalâa olunmaktadır.”

Nitekim konu ile ilgili olarak Sayın Ali Hadi Orhun’un bir makalesinde²⁹⁷ şu ifadeler yer almaktadır:

“...Diğer bir değerlendirme biçimi kapitalizasyon yoluyla, yani hisse senedinin getirisi, yani kârının, temettünün tespitinden senet değerine gitmektir.

Kapitalizasyon değerinin saptanmasında, hisse senedinin ilgili olduğu firmanın değerlendirme gününden geriye doğru son üç yılda, örneğin, 1000 TL.lık bir hisse senedine ne kadar temettü dağıttığı tespit edilir. Örneğin, 800, 850 ve 900 lira dağıtım yapılmışsa, bu üç yıl ortalaması 850 TL. saptanır. Bu değer piyasada o tarihteki cari faiz oranına bölümüne göre, diyelim ki % 60 olsun $850:60/100= 1416$ TL. senet değeri saptanır. Bu yol daha ziyade, ortaklıktan yalnız kârdan pay alma hakkı veren ve sermayeye bir katılımı ifade etmeyen kurucu hisse

²⁹⁷ Orhun Ali Hadi, “Hisse Senetleri Menkul Kıymetler Borsasının Kurulmasından Sonra Verasete veya Sair İvazsız İntikale Konu Senetlerin Değerlendirilmesi ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki Değişiklikler”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Yıl:5, Sayı:109, Ağustos 1991, s.44

+

senetlerinin belirlenmesinde başvurulmaktadır. Çünkü bu tür senetlerin nominal, itibari değerleri de yoktur. Nominal değeri olan senetlerde ise, kapitalizasyon değerinin de saptanmasına özellikle %100 'ün üzerinde temettü dağıtan kuruluşlara aidiyetinde gidildiği görülmektedir.

...yasa koyucunun istediği, hisse senedi üzerinde kayıtlı değer varsa, bu değer ne kadar altında veya üstünde satılabilir, onun tespitidir. Hâlbuki bilanço üzerinden öz sermaye yoluyla bir tespit, ancak ilgili şirketin tasfiyeye gitmesi hâlinde söz konusu olabilecek bir durumdur. Ne var ki uygulamalarda kolay ve biraz da matrah yaratıcı bir yöntem olması bakımından, doğrudan öz sermaye payı hesabına göre takdiri değerler saptandığını görmekteyiz. Gönül ister ki inceleme yetkisini haiz kesim, bir an incelemelerde kendisini de mükellef yerine koysun ve kolayı değil yasal isteği nazara alsın ve vergilendirmenin ideal koşulunu benimseyerek, intikalin doğal sonuçlarını bir eza ve ceza kapsamına sokmasın”

Hisse senedi değerlemesinde kapitalizasyon değeri de bir değerlendirme yöntemi olarak düşünülmekteyse de Türk hisse senetleri açısından enflasyon faktörü kâr oluşumları ve kâr dağıtımlarındaki istikrarsızlık nedenleriyle bel bağlanabilir bir yöntem olmaktan çok uzaktır.

Sonuç olarak nominal değer ihtiva etmeyen kurucu hisselerin intikalinde ilk tarhiyat için bunların sıfır değerle beyanı gerekli olup, ikinci tarhiyatta İdarenin yaptığı işlem ise, diğer senetlerde olduğu gibi özsermayenin hisse adedine bölümü suretiyle bulunan hisse değerinden hareketle intikale konu hisse grubunu değerlemekten ibarettir.

4.6.2. Tahvillerin Değerlemesi

Veraset veya diğer suretlerle karşılıksız olarak, şahsî servete dahil tahvil intikali söz konusu ise, bu tahviller mükellefler tarafından Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10/e fıkrasına göre VUK'nun 266'ncı maddesindeki hükme göre değerlendirilir. Bu değerlendirme ölçüsü itibari değer, yani üzerinde yazılı olan değerdir.

Tahvillere ilişkin hükümler Ticaret Kanunu'nda yer almakla birlikte Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki düzenlemeler sebebiyle Ticaret Kanunundaki hükümlerin geçerliliği hemen hemen kalmamıştır. Sermaye Piyasası Kanunu ve buna ilişkin tebliğlerde tahvil ihracı bir hayli ağır şartlara bağlandığından, uygulamada özel tahvillerden ziyade Devlet Tahvilleri tedavül etmektedir.

+

+

Mükelleflerin itibari değerle beyan ettiği tahvillerin İdarece değerleme ölçüsü emsal bedeldir. (VUK m.294) İdare bu emsal bedeli tespit ederken, tahvilin vadesini ve faiz oranı ve piyasada oluşan değerini dikkate alır.

4.6.3. Kâr Zarar Ortaklığı Belgesi veya Kâra Katılma Belgeleri

Menkul kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak iştiğal edenler hariç, yurt içinde ve yurt dışında gerçek ve tüzel kişilere satılmak amacıyla ihraç edecekleri kâr ve zarara ortaklık amacını güden “*Kâr Ortaklığı Belgeleri*” T.C. Merkez Bankasının 1 sıra no.lu Tebliğinde düzenlenmiştir. (R.G.15.1.1982-17575)

Kâr ortaklığı belgesinin ihracına karar verildiğinde çıkarılacak belgelerin tümü için belli bir “*kâr ve zarar oranı*” belirlenir. Bu oran hiçbir şekilde %80’i geçmemektedir. Kâr ortaklığı belgeleri sahiplerine dağıtılacak kâr ve zarar payı, ilgili faaliyetlerden elde edilen gelirlere faaliyetin gerçekleşmesi için yapılan giderlerin çıkarılmasından sonra elde edilen brüt miktarın, önceden belirlenmiş oranla çarpılması ile bulunur.

Kâr ve zarara iştiğal oranı, kâr ortaklığı belgelerine dağıtılabilir kâr ve zararlar çarpılarak kâr ortaklığı belgelerinin tümüne isabet eden kâr ve zarar miktarı bulunur.

Kâr ortaklığı belgesinin miras yoluyla veya diğere suretle karşılıksız intikalinde, katılım belgesinin mükelleflerce değerlenmesi esnasında belgenin üzerinde yazılı nominal değer beyan edilir. İdarece yapılan ikinci değerlemede, kâr ortaklığı belgesinin intikal tarihi itibariyle ihtiva ettiği kâr veya zarar hesaplanarak dikkate alınabilir.

4.6.4. Yatırım Fonlarına İlişkin Hisseler ve Yatırım Ortaklığı Hisseleri

Sermaye Piyasası Kanunu’nun 35 inci maddesine istinaden, halktan katılma belgeleri karşılığı toplanacak paralarla, belge sahipleri arasında riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre menkul kıymet portföyü işletmek amacıyla kurulan mal varlığına Menkul Kıymet Yatırım Fonları denmektedir. (SPK seri VII.10 no.lu Tebliğ m.4)²⁹⁸

Kurulca aranan nitelikleri taşıyan bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları ile 506 sayılı Kanunun geçici 20 nci maddesi uyarınca kurulmuş olan

²⁹⁸ R.G. 19.12.1996-22852

+

sandıklar Kuruldan izin almak koşuluyla fon kurabilirler. Fonun tüzel kişiliği yoktur.

Katılma belgeleri, belge sahibinin, kurucuya karşı sahip olduğu hakları taşıyan ve fona kaç pay ile katıldığını gösteren kıymetli evrak niteliğinde bir senet olup, kaydi değer olarak tutulur. İçtüzüğünde kurucu dışındaki aracı kuruluşlara serbestçe alım satımı öngörülen A tipi fonların katılma belgeleri menkul kıymet sayılır. Fona katılma belgelerinin itibari değeri söz konusu olmayıp, fon pay değeri, fon toplam değerinin tedavüldeki katılma belgelerinin kapsadığı pay sayısına bölünmesiyle elde edilir. Fon içtüzüğünde belirlenen esaslara göre her iş günü sonu itibariyle hesaplanan pay değeri müteakip iş günü katılma belgelerinin alım satım yerlerinde açıkça görülebilecek şekilde asılan ilanlarla duyurulur.

Yatırım fonu katılım belgelerinin karşılıksız intikali hâlinde değerlemenin nasıl yapılması gerektiği hususunda veraset ve intikal vergisinde açık bir hüküm yoktur. Fon yönetiminden alınacak vefat tarihi itibariyle fon değerini gösteren belgenin ilk ve ikinci tarhiyatta dikkate alınması pratik çözümdür.

Yatırım ortaklıklarına baktığımızda, mevzuatımızda çeşitli yatırım ortaklıkları vardır. Bunlar menkul kıymet yatırım ortaklıkları²⁹⁹, gayrimenkul yatırım ortaklıkları³⁰⁰ ve risk sermayesi yatırım ortaklıklarıdır.³⁰¹

Bu üç ortaklıkta anonim şirket şeklinde kurulmak zorunda olduklarından, bu tür ortaklıkların katılım belgeleri, alelade anonim ortaklık hissesidir. Dolayısıyla karşılıksız intikale konu olduklarında, bu tür menkul kıymetlerin değerlendirilmesi hisse senetlerinde anlatılandan farklı değildir.

4.7. Yabancı Paraların Değerlenmesi

Yabancı paralar için de Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda değerlendirme ölçüsü mevcuttur (m.10/f). Buna göre yabancı paralar borsa rayici ile eğer borsada işlem görmüyorsa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre değerlendirilir. Ülkemizde yabancı para borsası kurulmamıştır. Bu yüzden yabancı paralara ilişkin değerlemede mükelleflerce Maliye Bakanlığınca tespit edilen kurların esas alınması gerekmektedir.

²⁹⁹ SPK Seri VI 4 no.lu Tebliğ (R.G. 31.7.1992-21301)

³⁰⁰ SPK Seri VI 11 no.lu Tebliğ (R.G. 08.11.1998-23517)

³⁰¹ SPK Seri VI 10 no.lu Tebliğ (R.G. 06.11.1998-23515)

+

+

Maliye Bakanlığı tarafından yabancı paralara ilişkin kurlar yılda bir kez ve Aralık ayında ilan edilir. Bu durumda intikalin yıl içinde olması hâlinde geçen yıla ait kurun kullanılıp kullanılmayacağı sorusu akla gelmektedir. Yıl içinde yabancı para değerlemesine ilişkin bir zaruret ortaya çıktığında Merkez Bankasınca ilan olunan döviz alış kurunun kullanılması gerekir.³⁰²

Ancak yabancı paraların değerlendirilmesinde, özellikle döviz tevdiat hesaplarında çeşitli problemler yaşanmaktadır. Bu problem, banka mevduatlarında bulunan yabancı paranın varislere ödenirken ölüm tarihindeki kur üzerinden mi yoksa döviz tutarı üzerinden mi (17 nci maddeye göre) tevkifat yapılması gerektiğine ilişkindir. Bu hususu şu örnekle açıklamak mümkündür. Murisin banka mevduatında 100.000 dolarlık hesabı olsun, ölüm tarihindeki kurun 1,400 YTL. varislere ödeneceği tarihte ise 1,500 YTL. olduğunu varsayalım. Banka tevkifat yaparken (mirasçılar için %5), ölüm tarihindeki kuru kullanmakta (100.000\$ x 1,400=140.000 YTL. x %5=7.000 YTL.), varislere ise kalan 95.000\$ üzerinden (95.000 x 1,500=142.500 YTL.) ödeme yapmaktadır. Hâlbuki tevkifan ödenen vergi tutarı 7.000 YTL.dir. Varislere ise 100.000 x 1,500 = 150.000 – 7.000 = 143.000 YTL ödeneceği yerde 142.500 YTL ödenmektedir. Dolayısıyla aradaki 500 YTL. lik kambiyo kârı bankaya kalmaktadır. Esasen bankanın mirasçılara 143.000 YTL ödemesi gerekmektedir. Çünkü banka bu tevkifatı ölüm gününde değil mirasçılarının mevduatı talep ettiği günde yapmakla beraber, tevkifat tutarının hesabında ölüm günündeki kuru kullanmaktadır. (Tevkifat hususunda 17 nci maddedeki açıklamalarımıza bakınız.)

Yabancı paraların ve yabancı para ile düzenlenmiş olan senetlerin değerlemesinde İdarenin kullanacağı ölçü VUK'nun 294'üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

"...Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın yabancı paraların ve yabancı para üzerinden tanzim edilmiş alacak ve borç senetlerinin değerlemesinde ikinci bölümün hükümleri uygulanır."

İkinci bölümde konuya ilişkin hüküm VUK'nun 280'inci maddesinde yer almaktadır:

"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır."

³⁰² Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No:130

+

Yabancı paranın borsa rayıcı yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu maddenin hükmü yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.”

Görüldüğü gibi yabancı paraların ve yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan senetli senetsiz alacakların değerlemesinde de aynı kurallar geçerlidir. Diğer bir deyişle İdare, ikinci tarhiyatta yabancı paraları ve yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan senetli ve senetsiz alacakları değerlerken, değerlendirme gününde geçerli olan Merkez Bankasınca ilan edilen döviz alış kurlarını kullanır.

4.8. Hakların Değerlemesi

Ticarî işletmeye dahil olmayan tescile tâbi haklar, tesisleri sırasında tapu sicilinde gösterilen değerleri üzerinden beyannameye dahil edilir. Tapu sicilinde gösterilmeyen haklar ise mükellef tarafından herhangi bir değerlemeye tâbi tutulmaz. Ayrıca sınai mülkiyet hakları ile imtiyazlar da benzer şekilde değerlemeye tâbi tutulmaz ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz. Ancak bu hakların İdarenin bilgisi dışında bırakılması söz konusu değildir. Mükellefler tescile tâbi olmayan bu hak intikallerini beyannamelerinde gösterirler fakat değerlendirme yapmazlar, yani sıfır değerle beyan ederler.

Mükellef tarafından tapudaki tescil anındaki değeri ile beyan edilen haklar ile sıfır değerle beyan edilen haklar ikinci tarhiyatta İdare tarafından VUK'nun 296'ncı maddesine göre değerlendirilir. Madde hükmünde şu ifadeler yer almaktadır:

“Tescile tâbi bilumum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkra dışında kalan bilumum haklar (sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir.”

Buna göre tapu sicilinde tescile tâbi haklar, İdarece mükellefin beyan ettiği tapu sicil değeri esas alınarak aynı değerlendirme ölçüsü ile değerlendirilir. Tapu siciline kayıtlı olmayan haklar ise İdarece emsal değerleri ile değerlendirilerek dikkate alınır.

Bu genel kurala rağmen çeşitli gayrimaddî mal ve hakların değerlemesinde bazı problemler bulunduğunu ifade etmek gerekir.

+

+

Özellikle tapuda değeri gösterilmeyen hakların emsal bedel ile değerlendirilmesi öngörülmüşse de bu değer çoğu hâllerde kolaylıkla tespit edilememektedir.

Satın alma yoluyla iktisap edilen veya bir ticarî işletmeye kayıtlı gayrimaddî mal ve hakların değerinin nispeten kolay tespit edilebilmesine karşın bazı gayrimaddî mal ve haklara şahsen sahip olduğu hâllerde nasıl değerlendirileceği belirli değildir. Örneğin gerçek kişiye ait patentin veya fikri, ilmi, musiki ve diğer güzel sanat eserlerinin emsal bedelinin nasıl tespit edileceği açık değildir. İşte bu durumlarda Takdir Komisyonlarının takdir edeceği değerler üzerinden işlem yapılmaktadır.

Tapuya tescil edilmiş olan haklarla tescil edilmemiş olan hakların değerlendirme yöntemleri farklıdır. Tescil edilmiş olan hakların değeri tapuda kayıtlı olan değerler olarak kabul edilirken tescil edilmemiş olan haklar ise değerlemeye tâbi tutularak vergi tarhiyatına konu edilmektedir. Bu durumun en önemli sakıncası yıllar önce tapuya tescil edilmiş hakkın gerçekte çok daha fazla bir değere sahip olabilmesine rağmen düşük bir değer vergi tarhiyatı açısından kabul edilmesidir. Çünkü bu hakkın değeri enflasyon sebebiyle kayıtlı olduğu değerden daha yüksek olabilir. Keza tescil edilmemiş olan hakların değeri değerlendirme sonrasında bulunan değerden daha az bir değere sahip olabilir.

Gayrimaddî hakların ne olduğu ve hangilerinin veraset yoluyla intikal ettiğini 2 nci maddede açıklamıştık. Bu bölümde sağlar arası ivazsız surette gerçekleşen haklar ile veraset yoluyla mirasa konu olabilen hakların değerlemesi ele alınacaktır.

Hakları iki grupta incelemek mümkündür. Bunlar gayrimenkule bağlı olmayan haklar (ilmi, edebi sanat eserleri üzerindeki haklar vs.) ile gayrimenkule bağlı haklardır. Gayrimenkule bağlı haklar, Medenî Kanununun 918'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre tapu siciline tescili gereken haklar şunlardır:

1. Mülkiyet Hakkı
2. İrtifak Hakları
3. Gayrimenkul Mükellefiyeti
4. Rehin Hakkı

Bu haklardan mülkiyet hakkının intikalinde değerlemenin nasıl yapılacağı esas itibariyle yukarıdaki gayrimenkul bahsinde incelenmiştir. İrtifak haklarından veraset ve intikal vergisine konu olanlar ile gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakkı aşağıda ayrı başlıklar altında izah edilmiştir.

+

4.8.1. Gayrimenkule Bağlı Haklar

4.8.1.1. İrtifak Hakları:

İrtifak hakkını, hakkın konusu olan gayrimenkul üzerindeki kullanma ve yararlanma yetkisinin bu hakka sahip olana geçmesi şeklinde tanımlamak mümkündür. İrtifak hakları Medenî Kanununun 779 ile 793 üncü maddelerinde yer almaktadır.

İrtifak hakkı karşılıklı iki gayrimenkul üzerinde kurulduğunda arzî irtifak hakkından, gayrimenkul üzerinde bir şahıs lehine kurulduğunda ise, şahsî irtifak haklarından söz edilir. Örneğin komşu arazide çıkan suyun diğer bir araziye akıtılması şeklinde bir gayrimenkul üzerinde diğer bir gayrimenkul lehine kurulan irtifak hakkı arzî irtifak hakkıdır. Bir arazinin ürününü almak üzere kurulan irtifak hakkı ise şahsî irtifak hakkına örnek verilebilir.

Aşağıda irtifak haklarının çeşitlerinden veraset ve intikal vergisine konu olabilen ve uygulamada sık rastlanan bazı türlerine yer verilmiştir.

4.8.1.1.1. İntifa Hakları

İntifa hakları, Türk Medeni Kanunu'nun 794-822 inci maddelerinde düzenlenmiştir.

İntifa hakkı aksine hüküm olmadıkça üzerine tesis edilen mal ya da haktan tam olarak faydalanmayı sağlayan bir irtifak hakkı çeşididir.(MK. m.794) Medenî Kanunun konuya ilişkin 795'nci maddesi şu şekildedir:

“İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur.

Taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümler uygulanır.”

İntifa hakkı menkul, gayrimenkul ve alacak üzerinde kurulabilmektedir. Gayrimenkul üzerindeki intifa hakkının hüküm ifade edebilmesi için tapu siciline kayıt şarttır. Menkullerde ise teslim, alacaklarda ise devir ile hüküm ifade eder.

İntifa hakkı şahsî bir aynî hak türü olduğundan kişinin ölümü ile birlikte sona erer. Hatta intifa hakkından yararlanma müddetinde dahi bu hakkın kullanımının bir başkasına devri mümkün değildir. İntifa hakkının ölümle birlikte son bulacağını düzenleyen Medenî Kanun hükmü şu şekildedir:

+

+

“İntifa hakkı, konusunun tamamen yok olması ve taşınmazlarda tescilin terkini; yasal intifa hakkı, sebebinin ortadan kalkmasıyla sona erer.

Sürenin dolması veya hak sahibinin vazgeçmesi ya da ölümü gibi diğer sona erme sebepleri, taşınmazlarda malike terkini isteme yetkisi verir.”

İntifa hakkının ölümle birlikte son bulması mirasçılara da intikal etmeyeceği anlamına gelmektedir. Ancak Medenî Kanunun “*Sözleşmede aksine hüküm yoksa veya durum ve koşullardan hak sahibince şahsen kullanılması gerektiği anlaşılıyorsa, intifa hakkının kullanılması başkasına devredilebilir.*” (MK. m.806) hükmü sebebiyle şahsa bağlı olmayan intifa haklarının devir ve temlikinin mümkün olabildiği anlaşılmaktadır. Buna göre aynî bir irtifak hakkı olarak kurulan intifa hakkı başkasına devir edilebilir. Dolayısıyla aynî intifa hakkının mirasçılara geçmesi ile, veraset ve intikal vergisine konu olması mümkündür.

Keza intifa hakkının karşılıksız olarak bir başkası lehine tesis edilmesi de veraset ve intikal vergisini doğurur. Ayrıca vasiyet yolu ile bir başkasına intifa hakkının verilmesi de mümkün olduğundan bu tür tasarruflar da veraset ve intikal vergisinin konusuna girer.

Kanunî intifa hakkı, daha öncede bahsettiğimiz gibi sadece sağ kalan eş açısından söz konusu idi. Medenî Kanunda yapılan değişikliklerle sağ kalan eşe tanınan intifa hakkı tercihi kaldırıldığından kanunî intifa hakkının uygulaması kalmamıştır (Konu hakkında 2 nci maddeye bakınız). Vergi Usul Kanununun 296'ncı maddesinde intifa hakkı intikali hâlinde bu hakkın değerinin nasıl tespit edileceğine ilişkin mevcut hüküm, kanunî intifa hakkının kaldırılması ile oldukça sınırlı bir uygulama içinde kalmıştır. Bu madde hükmü vasiyet yoluyla tesis edilen bir intifa hakkı ile sağlar arasında karşılıksız intifa hakkı devri söz konusu olduğunda uygulama alanı bulabilmektedir.

Sahibinin ömrü ile sınırlı intifa haklarının değeri:

İntifa hakkı intikalinde, mükellefler tapuya tescil edilmemiş bir hak söz konusu ise değerlendirme yapmadan bu hakkı beyannamelerinde belirtmekle yetinirler. İdare ise bu hakkın değerinin tayininde VUK'nun sözü edilen 296'ncı maddesi hükmünden hareket eder. Madde hükmünde şu ifadeler yer almaktadır:

“...Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir:

+

1. *İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde gayrimenkulün emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.*
2. *İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıdaki bentte yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir arttırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur.*
3. *İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşkın ise gayrimenkulün emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır.”*

Konuya ilişkin açıklamalara geçmeden önce hüküm, daha kolay anlaşılması açısından aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

İntifa Hakkı Sahibinin Yaşı	İntifa Hakkının Değeri Gayrimenkulün Emsal Değerinin	Kuru Mülkiyet Hakkının Değeri Gayrimenkulün Emsal Değerinin
0-19	7/10'u	3/10'u
20-30	6/10'u	4/10'u
31-40	5/10'u	5/10'u
41-50	4/10'u	6/10'u
51-60	3/10'u	7/10'u
61-70	2/10'u	8/10'u
71-	1/10'u	9/10'u

Gerek madde hükmünden gerekse tablodan anlaşılacağı üzere, intifa hakkının değeri tespit edilirken sadece gayrimenkullerin emsal değeri söz konusu edilmiş ve intifa hakkı sahibinin yaşına göre bir değerlendirme öngörülmüştür. Genç yaştaki kişilere intikal eden gayrimenkuller üzerindeki intifa hakkı gayrimenkulün değerinin büyük bir kısmını oluşturmakta, yaş ilerledikçe intifa hakkı olarak kabul edilen kısım ise giderek küçülmektedir.

Gayrimenkullerde, emsal bedel ile vergi değeri arasında fark olabilir. İntifa hakkının değeri tespiti edilirken gayrimenkullerin emsal bedelle değerlendirilmesi neticesinde kendisine intifa hakkı intikal eden kişiler sadece gayrimenkul intikal eden kişilere nazaran daha büyük bir vergi yükü altında kalabilirler.³⁰³

Gayrimenkuller bir yana menkul bir mal veya alacak üzerinde de intifa hakkı kurulması Medenî Kanuna göre mümkündür. Hakkın kuruluşu

³⁰³ Yılmaz, a.g.e., s.252

+

+

karşılıklı bir akitle olabileceği gibi kanun hükmü ile de olabilir. Gerek bir bedel karşılığında gerekse karşılıksız olarak bir başkasının kullanımına terk edilmek suretiyle hakkın kullanılması mümkündür. Menkul mal veya alacak üzerinde kurulan intifa haklarının karşılıksız intikali veraset ve intikal vergisini doğurur. Fakat böyle hâllerde hakların nasıl değerlendirileceğine ilişkin Vergi Usul Kanunda herhangi bir değerlendirme ölçüsü yoktur. Taşınır mallar üzerindeki faydalanma hakkı söz konusu olduğunda bunların rayiç bedelle değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir.³⁰⁴

Sabit bir süreyle tesis edilen intifa hakkının değeri:

İntifa hakkının sabit bir süre için tesis edilmesi hâlinde değerlendirme yöntemi, VUK'nun 296'ncı maddesinde şu şekilde belirlenmiştir:

“ 4. Sabit bir süre için tayin edilmiş intifa hakkının değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin tam on yılı için gayrimenkul emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.”

İntifa hakkı sabit bir süre için öngörülmüş ise, değer tespiti yapılırken kişinin yaşı dikkate alınmaz. İntifa hakkının süresinin her tam on yılı için gayrimenkulün emsal bedelinin % 20'si olarak dikkate alınır. Örneğin 10.000 YTL. emsal bedeli olan bir tarla üzerinde ekim yapmak amacıyla karşılıksız olarak 20 yıl için tesis edilmiş bir intifa hakkının değeri, 4.000 YTL. olarak tespit edilir.

Ancak tam on yıl olarak gerçekleşmeyen intikallerde sürenin nasıl dikkate alınacağı belirlenmediğinden bazı yazarlarca %20 lik payın 10'a bölünmesi ile bulunacak oranın uygulanmasının adil olacağı düşünülmektedir.³⁰⁵ Bize göre sadece süresiz olan intikallerde değil intifa hakkına ilişkin tüm intikallerde yaşa göre her tam on yılın gerçek değerinin saptanması açısından bu yöntemin uygulanması gerekir.

4.8.1.1.2. Üst Hakkı (İnşaat Hakkı)

Üst hakkı ikinci maddede yaptığımız açıklamalardan da hatırlanacağı üzere, başkasına ait bir gayrimenkul üzerinde veya altında yapı yapmak veya yapılmış bir yapıyı muhafaza etmek yetkisini sağlayan, gerçek ve tüzel kişiler lehine kurulabilen şahsî irtifak hakkıdır.

³⁰⁴ Karagözoğlu, a.g.e., s.178

³⁰⁵ Yılmaz, a.g.e., s.254

+

Bu hak yirmi yıldan az yüz yıldan çok olmamak üzere, resmî bir senetle tapu sicilinde düzenlenir. Üst hakkı esas itibarıyla bir irtifak hakkıdır ve şayet tapuda değeri gösterilmiş ise bu değer beyan edilir. Tapuda herhangi bir değer belirtilmemişse mükelleflerce sıfır değerle beyan edilir. İdare ikinci tarhiyatta bu hakkın değerini VUK'nun 296 ncı maddesine göre değerler.

4.8.1.1.3. Kaynak Hakkı

Medenî Kanunda genel sülardan yararlanma hakkını düzenleyen kaynak hakkına ilişkin düzenlemelerden, suyun arzın mütemmim cüzü sayıldığı ve kaynak üzerinde irtifak sahibinin başkasına ait arzdaki suyu almak ve onu kendi topraklarına akıtabilmek hakkını haiz olduğu anlaşılır (MK. m.756).

Tapuya tescil edilmiş kaynak hakkı, hak sahibinin ölümüyle birlikte mirasçılara intikal ettiğinde, matrahın tespiti esnasında esas alınacak değer, tapudaki tescil değeridir. İdare tarafından da bu değer kabul edilir.

Tapuya tescil edilmemiş kaynak hakkı ise, mükelleflerce herhangi bir değerlemeye tâbi tutulmadan sadece beyan edilir. İdare bu hakkın değerini VUK 296 ncı madde hükümlerine göre belli eder.

4.8.1.2. Taşınmaz Yükü (Gayrimenkul Mükellefiyeti)

Medenî Kanununun 839 ile 849 uncu maddeleri arasında düzenlenmiş olup, bir gayrimenkul malikinin mülkü dolayısıyla üçüncü bir şahsa karşı bir şey yapmak veya vermek borcudur. Burada en önemli unsur, borçlu gayrimenkulün bizzat kendisi ve dolayısıyla gayrimenkulün malikidir. Ancak bu borç şahsî bir borç olmayıp, yükümlün diğer malları ile borçlu olmaz. Başkasına temlik edilen gayrimenkul yeni malikine alacak ve mükellefiyetiyle birlikte geçer. Nitekim lehine gayrimenkul mükellefiyeti tesis edilen kişinin vefatı hâlinde yeni lehdar mirasçısıdır.

Tapu sicilinde mükellefiyetin kıymet olarak Türk Lirası cinsinden muayyen bir miktar olarak gösterilmesi Kanunda öngörüldüğünden lehe intikal eden mükellefiyetin değeri de tapu sicilinde gösterilen değer olmaktadır. İdare de aynı değerlendirme ölçüsünü benimser.

4.8.1.3. Rehin Hakkı

Medenî Kanununun 851 inci maddesinde "*Taşınmaz rehni, miktarı Türk parası ile gösterilen belli bir alacak için kurulabilir. Alacağın miktarının belli olmaması hâlinde, alacaklının bütün istemlerini karşılayacak şekilde*

+

+

taşınmazın güvence altına alacağı üst sınır taraflarca belirtilir.” hükmü yer aldığından, rehnin bir alacağın teminatı olma özelliği, tapu sicilinden tespit edilebilmektedir. Böylelikle veraset ve intikal vergisi matrahını ilgilendiren gayrimenkul rehnine konu bir borç veya alacak söz konusu olduğunda tapu sicilindeki değer esas alınabilecektir.

4.8.2. Diğer Çeşitli Haklar

4.8.2.1. Ömür Boyunca Ödenen Aylık Gelirlerin Değeri

Ömür boyunca aylık olarak ödenen rantların değeri ise VUK'nun 296 ncı maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

“ 5. Ömür boyunca aylık gelir şeklinde vaki ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği azami süreye göre baliğ olacağı miktar bulunarak intifa hakkı sahibi ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliyi aşmış ise elliden yukarı her yaş yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, muayyen bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.”

Konuyu bir örnek yardımı ile izah etmeye çalışalım: Ölen bir kişi mirasçılarına, mirasçılarının dışında üçüncü bir kişiye ömür boyunca, her ay 200 YTL. ödenmesini vasiyet etmiş olsun. Bu takdirde lehine tasarrufta bulunan kişinin tahmini olarak ne kadar yaşayacağı İdarece takdir edilir ve bu takdiri süre ile aylık gelirin miktarı çarpılarak ömür boyunca elde edilecek olan gelir, tahmini olarak bulunur. Burada İdareye, lehine tasarruf yapılan kişinin ne kadar yaşayacağı yani azami sürenin ne olacağı hususunda geniş bir takdir yetkisi verilmiştir.

Maddede lehine tasarruf yapılan kişinin yaşının elliyi aşmış olması hâlinde, intikal eden gelirin değerinden elliye aşan her yıl için yirmide bir yani yüzde 5 oranında bir indirim yapılması öngörülmüştür. Bu kabule göre 70 yaşını aşan bir kimse için intikal eden ömür boyu aylık gelirin değeri sıfırdır. Dolayısıyla İdarenin azami süre konusundaki takdir yetkisinin yetmiş yaş ile sınırlı olduğun anlaşılmaktadır.

Lehine tasarruf yapılan kişiye ödenecek ömür boyu aylık gelirin örneğin 10 yıl için tayin edilmiş olması hâlinde, değer tespitinin bu süre dikkate alınarak yapılacağı tabiidir.

Daha önceki bölümde de izah ettiğimiz üzere aylık gelirin maktu istisna haddi altında kalması hâlinde dahi gelirin bütünü dikkate alınacağı unutulmamalıdır.

+

4.8.2.2. Hayat Kaydıyla Ödenen Rantlar

VUK'nun 296'ncı maddesinin konuya ilişkin 6'ncı bendi şu şekildedir:

“ 6. Hayat kaydıyla ödenen rant şeklinde vaki ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutardır.”

Lehine hayat boyu karşılıksız olarak rant tesis edilen kişinin tüm hayatı boyunca elde edeceği rantların değeri rantın bir yıllık tutarının yirmi katı olarak kabul edilmiştir. Örneğin A şahsı vasiyetinde maliki bulunduğu tarladan çıkacak ürünün dörtte birinin C şahsına yaşadığı sürece verilmesini istemiştir. Tasarrufun yapıldığı sırada tarlanın alanı, verimlilik durumu, sulak olup olmadığı gibi hususlar araştırılarak, tarladan çıkması hesaplanan ürünün emsal değerinin 2.000.000.000 lira civarında olacağı hesap edilmiştir. Buna göre dörtte biri 500.000.000 lira ve bunun yirmi katı da 10.000.000.000 liradır. Böylelikle lehine tasarrufta bulunulan şahsın yaşı 40'ın altında ise 10.000.000.000 liralık rant, vergi dairesince veraset ve intikal vergisi tarhiyatına konu edilecektir.

Bu örnekte lehine tasarruf yapılan kişinin yaşı 50 olsa idi, yirmi katın dörtte biri ($20 / 4 = 5$, $20 - 5 = 15$) indirilerek rantın değeri ($500.000.000 \times 15 =$) 7.500.000.000 lira olarak hesaplanırdı. Lehine karşılıksız olarak tasarruf yapılan kişinin yaşı 70 ve yukarı olsaydı rantın değeri 500.000.000 lira olacaktı.

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi her on yıllık bir devre için indirim öngörülmesine karşın lehine tasarruf yapılan kişinin yaşının on yıllık katların arasında olduğu takdirde nasıl bir işlem yapılacağı hususu belli değildir. Örneğin rant sahibinin yaşı 59 olsa, sadece bir yıl için %25 indirim hakkından yararlanması Kanunun lâfzı ifadesine göre mümkün değildir. Bu konuda sabit bir süreyle tesis edilen intifa haklarına ilişkin bölümde yaptığımız açıklamaların uygulanması gereğini tekrarlamakla yetiniyoruz.

4.8.2.3. İntikal Eden Edebi, İlmî ve Güzel Sanat Eserleri

Uygulamada intikal eden malların içinde değerlendirilmesi hususu tereddütlü olan haklar, edebi, ilmî ve güzel sanat eserleri olarak tezahür etmektedir. Bu tür hakların intikalinde bilindiği gibi eserlerin maddî anlamda

+

+

içerdikleri değerlerden ziyade, eser üzerindeki emeğin ve bunun karşılığı olan parasal değerın tespitine çalışılmaktadır.

Bir ressamdan kalan tablolar, bir yazardan kalan şiir, makale, öykü roman vb. eserler, bir bilim adamından kalan projeler, formüller ve icatlar vs. hep bu cümledendir.

Takdir komisyonlarına intikal eden bu türden servet unsurlarının değerlendirilmesinde, eserin güncel olup olmadığı ve tekrar satışa konu olup olamayacağı, satışa konu olursa ne kadar süreyle satış kabiliyetinin olduğu ve tahmini olarak ne kadar satılacağı, eserin devamlı surette gelir getirip getirmediği, eseri vücuda getiren kişinin şöhreti, eserin kullanım alanları gibi kriterler göz önünde bulundurulur.

Konu hakkında verilen bir Danıştay³⁰⁶ kararında şu ifadeler yer almaktadır.

“ Telif hakkı nedeniyle mükellef adına Veraset ve İntikal vergisi salınması yerindedir. Takdir Komisyonunca kitabın 10 sene müddetle ve her sene yeniden basılacağı kabul edilerek telif hakkının on mislinin alınması gereksizdir. Şiir kitabının ilk defa basılması hâlinde telif hakkının Medenî Kanununun 539’uncu maddesine istinaden ölümün vuku tarihinde vereseyle intikal etmiş olduğunu, eserin ikinci ve müteakip baskısına ait hakların esasen vefattan sonra veresinin uhdesinde olacağı gerekçesine dayanan ...gün ve ... sayılı Temyiz Komisyonu kararı yerindedir.”

4.8.2.4. İntikal Eden Devre Tatilin Değeri

Devre tatil, gayrimenkuller üzerinde zamanla sınırlı istifade sağlayan bir alacak hakkı olarak düzenlenmektedir. Devre tatilin tapuya tescilli söz konusu değildir. Devre mülk müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olmasına rağmen devre tatil, alıcı ile satıcı arasında gayrimenkulün belirli bir süre ile kullanılmasına yönelik bir sözleşmedir. Genelde sözleşme süresi uygulamada 99 yıl olarak kararlaştırılmaktadır. Bu sözleşmelerde ölüm hâlinde mirasçıların bu sözleşme hükümlerinden istifade edeceği de ayrıca belirtilmektedir.

Devre tatil sözleşmesine taraf olmuş ve daha sonra vefat etmiş bir kişinin mirasçılarına intikal eden devre tatil hakkının değeri esas olarak sözleşmede belirtilen bedelin kendisidir. Bu bedel sürenin tamamına aittir. İntikal tarihinde kalan sürenin bedeli, geçen süreye isabet eden bedelin tenzil edilmesi ile bulunur ve bu değerle beyan edilir. Burada

³⁰⁶ Dn.11.D. E:965/340 K:965/314

+

VUK'nun 296'ncı maddesinde yer alan gayrimenkulün her tam yılı için %2 lik hesaplama tarzı uygulanmaz. Çünkü burada tescil edilmiş bir hak değil taraflar arasında bedeli belli olan bir sözleşme mevcuttur.

4.8.2.5. Maden İşletme Hakları

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda madenlerin değerlemesi ile ilgili herhangi bir özel belirleme yoktur. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nda da madenlerin değerlemesine ilişkin madenlerde amortismanı düzenleyen hüküm dışında açık bir düzenleme mevcut değildir.

3213 sayılı (R.G.15.6.1985-18785) Maden Kanunu'nda, madenlerin devletin hüküm ve tasarrufunda olduğu ve buldukları arazinin mülkiyetine tâbi olmadıkları ifade edilmiştir. Maden sahâlârındaki binalarla tesisler gayrimenkul, çıkarılmış maden cevherleri, makine, alet ve edevatın menkul mal olduğu, buralara ilişkin imtiyaz ve işletme ruhsatnamelerinden doğan hakların gayrimaddî hak olduğu kabul edilmiştir.³⁰⁷

Bu sebeple bir maden intikali söz konusu olduğu zaman bunun üzerindeki bina ve tesislerin gayrimenkul olarak, işletme ve imtiyaz ruhsatnamelerini de bir hak olarak değerlemek gerekir.

Bununla birlikte madenlerin ikinci tarhiyatta değerlendirme ölçüsü emsal bedel olduğundan değer tespiti takdir komisyonları tarafından gerçekleştirilir. Bu tespit yapılırken murise veya murisin ortağı olduğu işletmeye verilen imtiyaz süresi, madenin zenginliği, yıllık istihsal miktarı, vs. hususlar göz önünde bulundurulur.

4.9. Alacak ve Borçların Değerlemesi

4.9.1. Genel Olarak Alacak ve Borçların Değerlemesi

Veraset yoluyla veya ivazsız surette intikal eden alacaklar kural olarak mükellef tarafından beyan edilmektedir. Bağışlanan alacaklarda ve terekeye dahil olan alacak ve borçlarda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde özel bir değerlendirme ölçüsü

³⁰⁷ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:8

+

+

öngörülmemiştir. Ancak 10 uncu maddede VUK'nun servetleri değerlendirme bölümüne yapılan atıf ve bu bölümdeki 295 inci maddeden hareketle alacak ve borçların ilk tarhiyatta VUK'nun 281 ve 285 inci maddelerine göre değerlendirileceği kuşkusuzdur.

VUK'nun 281'inci maddesi alacakların değerlemesine ilişkin hükmü şu şekildedir:

“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir.

Vadesi henüz gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmî iskonto haddi kullanılır....”

VUK'nun 285'inci maddesi ise borçların değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeyi içermektedir:

“Borçlar mukayyet değer ile değerlendirilir.

Vadesi gelmemiş senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmî iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

....

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tâbi tutmak zorundadırlar.”

4369 sayılı Kanunla VUK'nun 280 inci maddesine eklenen hükümlerle senetli alacak ve borçlara ilişkin bu reeskont imkânı döviz üzerinden düzenlenen senetlere de tanınmış olup, reeskontta varsa senet üzerinde yazılı oran yoksa libor oranı esas alınmaktadır.

Madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere alacak ve borçların prensip olarak mukayyet değerleri ile yani muhasebe kayıtlarında gözüken hesap değeri ile değerlendirilmesi gerekir. Muhasebe kayıtlarında gözüken değerlerin bir işletmeye kayıtlı olmayan alacak ve borçlar için nasıl belirleneceği ise açık değildir.

Esasen alacak ve borcun değeri, beyan tarihinde mükelleflerce bilinmektedir. Çünkü bu alacak veya borca mesnet olan hukukî veya iktisadî ilişki bir sözleşme veya bir senette vücut bulmuştur. Bu tür belgelerde veya düzenlenen senetlerde tutarın yer alması gerekir. Aksi takdirde mükelleflerin bunu ispat etmesi mümkün olmaz.

+

Borcun ise matrahtan indirim olarak dikkate alınabilmesi için mutlak surette ispatına ihtiyaç vardır. Dolayısıyla alacak veya borcun beyan tarihinde beyannamede yer alan değeri mükellefler açısından herhangi bir değerlendirme yöntemine de ihtiyaç göstermemektedir. Diğer taraftan muristen intikal eden bir alacağın, İdarenin tespit etmesinin son derece zor olduğu mükelleflerce bilindiğinden, genellikle beyannameye dahil edilmemektedir.

Beyan edilen borç ve alacaklarla ilgili diğer bir husus ise, muaccel (tahsil edilebilir) hâle gelmemiş belirli bir vade taşıyan alacak ve borç senetlerinin tıpkı ticarî işletmeye kayıtlı bir alacak gibi değerlendirme gününün kıymetine dönüştürülmesinin mümkün olup olmadığıdır.

Alacakları değerlemede kural olarak üzerlerinde yazılı olan değerlerin esas alınması zorunluluğu getirilmiş olmakla beraber; VUK'nun 281 'nci maddesinin ikinci fıkrasında "*Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir.*" denilmek suretiyle mükelleflere bir seçme hakkı tanınmıştır. Mükellefler isterlerse senede bağlı alacaklarını değerlendirme günündeki değerine indirgeyebilmeleri yasal açıdan mümkün gözükmemektedir.³⁰⁸

Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme bahsinde, alacak ve borçların, iktisadî işletmelere dahil alacak ve borçlara ilişkin hükümlere göre değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle reeskont işleminin mümkün olabileceği anlaşılmaktadır. Nitekim bu konuda olumlu görüşler mevcuttur.³⁰⁹

Bize göre de VUK'nun 295 inci maddesi alacak ve borçlar için 281 ve 285 inci maddelere yollama yaptığına göre bu iki maddede yer alan reeskont hükümlerinin kendisine ivazsız surette alacak veya borç senedi intikal etmiş olan mükelleflerce veraset ve intikal vergisi açısından uygulanmaması için sebep yoktur. Kendisine sadece borç senedi intikal etmiş olanlar reeskont yapmayabilir. Alacak senedi için reeskont yapılmışsa, intikal eden borç senedinin de reeskont edilmesi zorunludur.

İdarece yapılacak değerlemede (ikinci tarhiyatta) VUK'nun 298'nci maddesindeki hüküm dikkate alınır:

³⁰⁸ Mumcu Yaşar Turgut, Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1976, s.23

³⁰⁹ Bkz. Yılmaz, a.g.e., s.249 - Akakça, a.g.e. s.65

+

+

“Bu bölümde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerleri 72’nci maddede yazılı Takdir Komisyonu tarafından tespit edilir.”

Görüldüğü gibi ikinci tarhiyatta servete dahil alacak ve borçların değerlemesi Takdir komisyonları tarafından yapılmaktadır³¹⁰ (VUK m.298). *“Alacak ve borçların takdir komisyonu tarafından değerlendirilmesinin nedeni, servet olarak dikkate alınması gereken değerlendirme tarihindeki net değerinin, vadelerine, ihtilâflı olup olmamalarına, tahsil olanağı bulunup bulunmamasına veya şüpheli alacak olup olmamalarına göre belirlenmesi ve bu belirlemenin mükellef tarafından yapılmasının fiilî olarak mümkün olmayıp takdir komisyonunun daha sağlıklı bir değerlendirme yapabileceği düşüncesinden kaynaklanır.”*³¹¹ İşte Takdir Komisyonu alacak ve borcun değerini tespit ederken yukarıda değindiğimiz reeskont işlemi dikkate alabilecektir.

Sayın Yılmaz Özbacı da ilk ve ikinci tarhiyata ilişkin borç ve alacak değerlemelerinde yukarıda belirttiğimiz görüşleri benimsemiştir.³¹²

Alacağın veya borcun ihtilâflı olması (dava veya icra safhasında bulunması) özellik arz etmekte olup, bu husus 13 üncü maddede anlatılmıştır.

4.9.2. Kamulaştırmadan Kaynaklanan Alacaklar:

4.9.2.1. Genel Olarak Kamulaştırma

Kamuya bedelsiz devri söz konusu olan gayrimenkullerin dışında ayrıca 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu’na göre (R.G. 8.11.1983-18215) kamu yararının gerektirdiği hâllerde, özel mülkiyet konusu olan gayrimenkullerin, sahiplerinin rızası olmaksızın kamu kuruluşlarınca tek taraflı bir tasarrufla iktisap edilmesi olarak tanımlanabilir.³¹³

Devletin kamulaştırmaya ilişkin hakkı öncelikle Anayasa’ımızda düzenlenmiştir. Anayasa’mızın 46’ncı maddesinde yer alan hüküm şu şekildedir:

“Devlet ve kamu tüzel kişileri, kamu yararının gerektirdiği hâllerde, karşılıklarını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz

³¹¹ Yılmaz, a.g.e., s.257

³¹² Özbacı, VUK Yorum ve Açıklamaları, Ekim 98

³¹³ Esmer Galip, a.g.e., s.436

+

malların tamamını veya bir kısmını, kanunla gösterilen esas ve usullere göre, kamulaştırmaya veya bunlar üzerinde idari irtifaklar kurmaya yetkilidir.”

Kamulaştırmanın Kanunla olması esas olduğuna göre, bu düzenlemeden de kısaca bahsetmek gerekir. Kamulaştırma Kanunu, kamu yararının gerektirdiği hâllerde gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerin ellerinde bulundurdukları malların kamulaştırılmasında yapılacak işlemleri, bedelin hesaplanmasını, taşınmaz malın idare adına tescilini, idareler arasında taşınmaz malların devir ve işlemlerini karşılıklı hak ve yükümlülükleri düzenlemiştir.

Kamulaştırmaya ilişkin hususları şu şekilde özetleyebiliriz:

1. Kamulaştırmada her şeyden önce kamu yararının bulunması ve bunun yetkili mercilerce karara bağlanmış olması gerekir. 2942 sayılı Kanunun 5'inci maddesinde yetkili merciler sayılmıştır. Buna göre;
 - İlgili Bakanlık
 - Köy yararına Köy İhtiyar Kurulu
 - Belediye yararına Belediye Encümeni
 - İl Özel idaresi yararına İl Daimi Encümenleri
 - Devlet yararına İl İdare Kurulu
 - Yükseköğretim kurulu yararına Yüksek Öğretim Kurulu
 - Üniversite, TRT, Atatürk Kültür Dil ve Tarih Yüksek Kurulu yararına yönetim kurulları
 - İlçe sınırları içinde İlçe İdare Kurulu
 - Birden çok il sınırları içinde Bakanlar Kurulu

yetkilidir.

2. Kamulaştırmada ilgili merciin en yetkili kişinin onayı aranır.
3. Kanunun 7'nci maddesinde kamulaştırılacak olan gayrimenkulün sınırının, yüzölçümünün ve diğer niteliklerinin tespit edilmesini öngörmektedir.
4. Kamulaştırmaya karar verildikten sonra tapu siciline şerh verilmesi gerekmektedir.

4.9.2.2.Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Kamulaştırma Alacakları

Kamulaştırmaya veraset ve intikal vergisi yönüyle baktığımızda, murisin vefatından önce maliki bulunduğu gayrimenkuller için işlemlere

+

+

başlanmış olması esastır. Aksi takdirde yani mirasçılara gayrimenkul intikal ettikten sonra bu işlemlere başlanmış olması veraset ve intikal vergisini etkilemez.

Kamulaştırma Kanunu'nun 13 üncü maddesi şöyledir:

“ Kamulaştırılması kararlaştırılan taşınmaz malın, 7'nci maddedeki usule göre tespit edilen sahibi, zilyet ve ilgililerden adresi tespit olunanlara tebliğ edilmek üzere; kamulaştırılacak malın kamulaştırılmasına uygun ölçekli bir plan veya ölçekli krokisi, kamulaştırma kararı, takdir olunan kıymeti, kamulaştırma karşılığının veya ilk taksitinin milli bankalardan birine hak sahibi adına yatırıldığına dair belge, kamulaştırmanın hangi idare yararına yapıldığı açılacak davalarda husumetin kime yöneltileceği bedelin bankaya yatırıldığı tarihten başlayarak otuz gün içinde notere verilir. Noter onbeş gün içinde belgeleri tebliğe çıkarır.

....

Yapılan araştırmalar sonucunda adresleri bulunamayan veya adreslerinde noter aracılığı ile tebligat yapılamayanlara 7201 sayılı Tebligat Kanununun 28 inci maddesi gereğince ilan yoluyla tebligat yapılır.”

Bu düzenlemelere göre murisin kendisine, ölümünden önce tebligat yapılmış olması hâlinde, mirasçılara intikal eden gayrimenkul üzerinde tasarruf yetkisinin kalmadığı anlaşılır. Muris, kamulaştırma bedelini tahsil etmeden önce ölmüşse, mirasçılara kalan şey gayrimenkul değil ihtilâfsız bir alacaktır.

Kamulaştırma, sadece gayrimenkulün ilgili kamu kuruluşu yararına tamamen iktisap edilmesi değil, gayrimenkul üzerinde irtifak haklarının kurulması veya kısmen kamulaştırılması şeklinde de olabilmektedir. Kamulaştırma Kanununun 4'üncü maddesinde *“Taşınmaz malın mülkiyetinin kamulaştırılması yerine; amaç için yeterli olduğu takdirde, taşınmaz malın belirli kesimi, yüksekliği, derinliği ve kaynak üzerinde kamulaştırma yoluyla irtifak hakkı kurulabilir.”* hükmü yer almaktadır.

Şayet bir gayrimenkul üzerinde mülkiyet gayrimenkul sahibinde bırakılarak, kamu yararına bir irtifak hakkı kurulmuş ise, irtifak hakkı değerinin gayrimenkul değeri üzerinden tenzilinden bahsedilebilir. Bu irtifak hakkı için idarece bir bedel ödenmişse, bu bedel murisin şahsî servetine dahil olur ve vergilenir. Bu sebeple ilgili gayrimenkul veraset ve intikal vergisinde beyan edilirken mirasçılara intikal eden irtifak hakkının değeri, Veraset ve İntikal Vergisinin 12'nci maddesi gereği indirilir. Muris bu bedeli tahsil etmeden önce ölmüşse, mirasçılarca tahsil edilecek olan

+

irtifak bedeli de alacak olarak veraset ve intikal vergisi beyannamesine dahil edilir.

4.9.2.3. Kamulaştırmaya İlişkin Tezyid-i Bedel Davaları

Gayrimenkulü kamulaştıran kişiler kamulaştırma bedeline itiraz hakkına sahiptir ve bu itiraz için açılan davalara tezyid-i bedel davaları denilmektedir. Şayet muris açtığı tezyid-i bedel davası devam ederken ölürse bu davada talep olunan bedel arttırımı tutarı ihtilâflı alacak niteliğinde olup, 13 üncü maddede izah edildiği şekilde muamele görür.

4.10. İntikal Eden Servet Unsurlarının Mükellef ve İdarece Değerlenmesini Topluca Gösteren Tablo

İntikal Eden Şahsî	Bölüm	İlk Tarhiyat İçin	İkinci Tarhiyat İçin
---------------------------	--------------	--------------------------	-----------------------------

+

+

Servet Unsurlarının Türü	No	Değerleme Ölçüsü	Madde No	Değerleme Ölçüsü	Madde No
Gayrimenkul	4.3	Emlak vergisi değeri	VİVK m.10/b	Aynı	VUK.m.297- Mük.m.266
Menkul	4.4	Rayiç bedel	VİVK m.10/c	Emsal bedel	VUK m.293
Hisse Senedi	4.6.1	Borsada kayıtlı ise borsa değeri, kayıtlı değilse itibari değer	VİVK m.10/d	Borsada kayıtlı ise borsa değeri değilse emsal bedel	VUK m.294
Tahvilat	4.6.2	İtibari değer	VİVK m.10/e	Emsal bedel	VUK m.294
Yabancı Para	4.7	Merkez Bankası döviz alış kuru	VİVK m.10/f	Merkez Bankası döviz alış kuru	VUK m.294-280
Haklar	4.8	Tescile tâbi olanlar tapudaki değeri, olmayanlar sıfır değerle beyan edilir.	VİVK m.10/g	Tescile tâbi olanlar tapudaki değerleri ile olmayanlar emsal bedelleri ile değerlendirilir.	VUK m.296
Alacak ve borçlar	4.9	Mukayyet değer ile dövizli olanlar Merkez Bankası döviz alış kuru ile	VUK. m.295 /281-285	Takdir komisyonu vasıtasıyla takdir edilir.	VUK. m.298
Ticarî Sermaye (bilanço usulünde)	4.1	Bilançoya dahil kıymetler 4.1.6. No.lu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununda belirtildiği şekilde değerlendirilir.	VİVK m. 10/a	4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	VUK m.(291-298/ 269-290
Ticarî Sermaye (işletme hesabı esasında)	4.2.1	Ticarî varlığa dahil kıymetler 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	VİVK m. 10/a	4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	VUK m.(291-298/ 269-290
Meslekî Varlık	4.2.2	Meslekî varlığa dahil kıymetler 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	VİVK m. 10/a	4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	VUK m.(291-298/ 269-290
Ziraî Varlık	4.2.5	Ziraî varlığa dahil kıymetler 4.1.6. nolu bölümde yer alan Tablonun birinci sütununa göre değerlendirilir.	VİVK m. 10/a	4.1.6.No.lu bölümdeki tablonun ikinci sütunda belirtildiği gibi değerlendirilir.	VUK m.(291-298/ 269-290

5. İLK VE İKİNCİ TARHIYAT

19 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde ilk tarhiyata ilişkin olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

“Veraset ve İntikal Vergisinin özelliği itibariyle tarh işleminin en geç onbeş gün içinde yapılması öngörüldüğüne ve uygulamada tahakkuk fişi kullanılması kabul edildiğine göre, ilk tarhiyatla ilgili verginin,

1. Beyannamenin elden alınmasını müteakip tahakkuk fişinin hemen düzenlenip bir nüshasının mükellefe veya onun adına beyannameyi vergi dairesine tevdi edene verildiği,

+

2. Beyannamenin alınmasını müteakip tahakkuk fişinin hemen düzenlenerek elden verilmesi mümkün olmadığı veya beyanname esasen taahhütlü posta ile gönderilmiş bulunduğu takdirde vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren onbeş günlük sürenin bittiği gün tahakkuk edeceğini kabul etmek...gerekmektedir.

Yukarıdaki 2. No.lu bentte sözü edilen hâllerde tarh işleminin azami 15 gün içinde tamamlanmasına vergi dairelerince itina gösterilecek ve kesilecek tahakkuk fişinin uygun bir yerine hesaplanan tahakkuk tarihi ayrıca işaretlenerek mükellefin bilinen adresine postalanacaktır. ”

Uygulamada beyan edilen vergilere hemen tahakkuk fişi düzenlenmekte ve mükellefe verilmektedir.

Şayet ikinci tarhiyat aşamasını gerektirecek servet unsurları söz konusu ise, ek tarhiyatı da içeren yeni bir tahakkuk fişi hazırlanmakta ve mükellef de bundan haberdar edilmektedir. Mükellef bu yeni tarhiyata karşı ek tarhiyatın haksızlığı gerekçesi ile dava açabilir. Bu konudaki detaylı bilgi 3.3. no.lu bölümdedir.

+