

+

## MADDE METNİ :

### MADDE 11 : DEĞERLEME GÜNÜ

*Madde 11- Bu vergiye mevzu olacak malların değerlendirme günü, miras yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle vâki intikallerde malların hukuken iktisabedildiği, gündür.*

## MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No                      Bölüm

1

## MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

### 1. DEĞERLEME GÜNÜ

Veraset ve intikal vergisinde ölüm yoluyla veya diğer suretlerle gerçekleşen intikallere konu olan mallar yine bu Kanundaki değerlendirme ölçüleriyle değerlendirilmekte ve bu şekilde matrah tayini mümkün olabilmektedir. Sadece matrahın tespiti için yapılacak değerlemelerin değil, değerlendirme gününün de önem arz ettiği muhakkaktır. Çünkü intikal eden mallar gerek mükelleflerce gerekse vergi idaresince değerlemeye tabi tutulmakta ve bu değerlemeler arasında zaman farkı olabilmektedir. Bu sebeple kanun koyucu değerlendirme günü tespiti yapmak suretiyle idare ve mükellef tarafından değerlemeye esas alınacak günü belirlemiştir.

Madde metninden de anlaşılacağı gibi açıklama gerektirmeyecek kadar net bir şekilde hükme bağlanan değerlendirme günü, ölüm yoluyla vukubulan intikallerde mirasın açıldığı gün, diğer suretle intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği gündür.

Ölüm yoluyla vaki olan intikallerde mirasın açıldığı gün ölümün vuku bulunduğu gün olarak belirlenmiştir. (M.K. m.575) Dolayısıyla miras ölümün gerçekleştiği gün itibarıyla açılmış sayılır. Mirasçılarının ölüm günü

+

+

itibariyle terekeye fiilen sahip olması söz konusu olmadığı hâlde kanuni düzenleme bu yöndedir.(M.K. m.599)

Mirasın kabul edilip edilmemesi veya miras kabul edilmekle beraber çeşitli sebeplerle daha sonradan iktisap edilmesi hâlinde gerçekleşen değer artış ve azalışları değerlendirme gününü değiştirmez. Bu husus takdir komisyonlarınca da dikkate alınmaktadır. Matraha dahil unsurların iki aşamalı bir tarhiyat sistemine göre değerlendirildiği düşünülecek olursa bu değer takdir işlemlerinin süre olarak uzaması değerlendirme gününün değişmesine sebep olmaz.

### **1.1. Veraset Yolu ile İntikallerde Değerleme Günü**

Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde malların değeri ölüm tarihi esas alınarak tespit edilir. Örneğin muristen mirasçılara bankadaki döviz mevduatı kalmış ise, dövizin değerlemesinde ölüm tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır. Keza muristen bir gayrimenkul kalmış olsa, ölüm tarihindeki emlak vergisi değeri esas alınır. Örneğin (A) şahsı 23.11.1999 tarihinde ölmüş ve mirasçılar kendilerine kalan gayrimenkul için 02.02.2000 tarihinde beyanda bulunmuş olsalar, gayrimenkulün yeniden değerlendirilmiş değerini değil, 1999 tarihinde geçerli olan ve üzerinden emlak vergisi tahakkuku yapılmış değer esas alınarak beyan edilir.

İntifa hakkı da ölüm ile son bulduğu andaki değerine göre hesaplanmaktadır.

Murisin sağlığında elinden kendi rızası dışında çıkmış mallar için varislerce açılacak davalar neticesinde elde olunacak mal ve haklar, ölüm tarihine göre değil mahkeme kararı tarihindeki değerlerine göre değerlendirilir.

Maliye Bakanlığının konu hakkında verdiği bir görüşte, murisin sağlığında kadastro uygulaması sırasında hazine adına kaydedilmiş bulunan gayrimenkulün daha sonra mirasçılar tarafından açılan dava üzerine muris adına ve ölüm nedeniyle de mirasçılara tescili hâlinde; söz konusu gayrimenkullerle ilgili değerlendirme işleminin ve beyan yükümlülüğünün murisin ölüm tarihi değil mahkemenin karar tarihlerinin esas alınarak yerine getirileceği hususunu belirtmiştir.<sup>317</sup>

<sup>317</sup> M.B. Muk. 30.1.1996 - GEL.0.60/6000-2079/4879

+

## 1.2. Vasiyet Yolu İle İntikallerde Değerleme Günü

Vasiyet yolu ile gerçekleşen intikallerde değerlendirme günü, veraset yoluyla gerçekleşen bir intikal olması sebebiyle ölüm günüdür. Vasiyetlerin tenfiz edilmesi (mirasçılardan kendi miras payları ile ilgili açtıkları davaların olması) hâlinde değerlendirme gününün ölüm günü olup olmayacağı tereddütlüdür. Çünkü tenfiz ile birlikte intikal eden malların tasarruf tarihi farklılaşmaktadır. Danıştayın vasiyetname ile olan intikallerde vasiyetnamenin tenfiz kararının kesinleştiği tarihi hukuken iktisap tarihi olarak kabul ettiği kararları olduğu gibi,<sup>318</sup> tersi kararı da yani ölüm tarihini esas aldığı<sup>319</sup> kararı da mevcuttur:

*“...anılan madde hükümleri uyarınca vasiyet yolu ile intikal eden malların değerlendirme ve iktisap günü olarak, ölümün vuku bulunduğu tarihin kabul edilmesi zorunludur. Öte yandan vasiyetnamenin iptali için dava açılması vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmaz. Ancak ileride iktisap edilen malların değerlendirilmesinde bir fark meydana geldiğinde bunların red ve iade yolu ile istenebileceği de tabiidir. Bu nedenle vasiyet yolu ile intikal eden malların, vasiyetin tenfizine ilişkin davanın sonuçlandığı tarihte hukuken iktisap edilmiş sayılacağı gerekçesi ile verilen mahkeme kararında yasa hükümlerine uyarlık görülmemiştir.”*

## 1.3. Diğer İvazsız Surette İntikallerde Değerleme Günü

Ölüm yoluyla intikallerde ölüm günü değerlemeye alındığı hâlde diğer intikallerde hukuken iktisap, hukuki işlemlerin tamamlanması ile gerçekleşmektedir. İvazsız intikallerde menkullerin teslimi, gayrimenkullerin ise tapuya tescili işlemi ile “*hukuken iktisap*” gerçekleşmiş kabul edilir.

Menkul malların teslim günü, ivazsız intikal yazılı şekle bağlı olmadığı sürece kolaylıkla tespit edilememektedir. Beyan edilmeyen ivazsız intikale konu menkulün İdarece tespit edilmesi sırasında da, intikalın eski bir tarihte gerçekleştiği ileri sürülebilmektedir. Ancak bunun mükellef tarafından ispatı gerekir. Şayet mükellef intikalın eski bir tarihte gerçekleştiğini ispatlar ise, değerlendirme günü de bu tarihe göre yapılır. Mükellefin intikal tarihini ispatlayamaması hâlinde inceleme elemanı bu intikalın ne zaman gerçekleştiğini araştırmak ve tespit etmek durumundadır.

<sup>318</sup> Dn.11.D. 15.5.1969, E:969/49 K:969/663

<sup>319</sup> Dn.7.D. 22.10.1987, E:1985/2960 K:1987/2320

+

+

Benzer şekilde ivazsız intikallerde gayrimenkulün tapuya tescil işleminin teslimi anında gerçekleştirilmemesi hâlinde vergiyi doğuran olay, yani hukuki durum tekemmül etmeyecek ve vergi alacağı doğmayacaktır. Bu suretle mükelleflerin intikal tarihinden tescil tarihine kadar geçen süre içinde vergi dışı kalabilmeleri mümkündür.

## 2. DEĞERLEME GÜNÜ DEĞİŞTİRİLMELİDİR

Değerleme gününün ölüm günü olmasının esas sakıncası, mükellefiyetin başlangıcı ile değerlendirme gününün farklı zamanlarda olmasından kaynaklanmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile mükellefiyet doğuran olayın başlangıcı zamanaşımının işlemesi engellenmek amacıyla farklı tarihlerde olabilmekte, bu sebeple kanunun vergiyi doğuran olay olarak kabul ettiği ölüm tarihi, o günkü değerlerle malların değerlendirilmesine sebep olmaktadır.

Beyan dışı bırakılan ve uzun yıllar sonra mükellefiyetin idarece tespit edildiği tarihte tesis edildiği, değerlemenin ise ölüm tarihi itibarıyla yapıldığı düşünülecek olursa kanunun mükellef lehine gerçek anlamda geriye yürütülmesinin kabul edildiği sonucu ortaya çıkar.<sup>320</sup> Ölüm yoluyla gerçekleşen ve yıllar sonra ortaya çıkarılan bir intikalin vergilemeye konu edilmesi hâlinde intikal eden değerler, intikalin gerçekleştiği tarihteki değerler üzerinden hesaplanacak ve ortaya çıkan matrah enflasyon sebebiyle bir anlam ifade etmeyecektir.

Veraset ve intikal vergisindeki farklı ceza uygulaması dikkate alındığında, intikali hukuki muameleye bağlı olan bir takım tereke unsurları olmadıkça mükelleflerin beyana yanaşmaması ve geç beyandan ötürü ağır şekilde cezalandırılmamaları söz konusudur.

Değerleme gününün ölüm tarihinin esas alınarak tespit edilmesi, bu geç beyanda bulunmuş kişiler açısından daha da avantajlı bir durum yaratmakta, böylelikle mükellefler adeta geç beyanda bulunmaya teşvik edilmiş olmaktadır. Örneğin 1989 yılında ölen bir kişiden tek mirasçısı olan oğluna bir işhanı kalmış olsun. Oğul veraset ve intikal vergisi beyan dışı bıraktığı bu gayrimenkulün kirasını 20 yıl tahsil ettikten sonra yurt dışına yerleşmeye karar vermiş ve işhanını 800 milyara satmıştır. Tapuda devir aşamasında veraset ve intikal vergisi açısından ilişiksizlik belgesi istendiği için oğul nihayet veraset ve intikal vergisi beyannamesini vermiş ve bu beyannamede işhanının 1989 daki değeri olan 4 milyar lirayı beyan etmiştir. Bu beyan üzerinden cezasız ve

---

<sup>320</sup> Karakoç, a.g.e., s.106

+

gecikme faizsiz (9 uncu maddeye bakınız) olarak 1989 yılı istisna haddi ve tarife üzerinden vergilendirilmiştir.

Bu sebeple değerlendirme gününün, geç beyanda bulunmuş veya intikal tarihinden çok sonra idarece tespit edilmiş mallar açısından beyan veya İdarece tespit tarihi şeklinde düzenlenmesi uygun olacaktır. Böylelikle geç beyanda bulunmanın avantajı ve buna bağlı olarak devletin zamana bağlı vergi kaybı ortadan kaldırılmış olacaktır. Örneğimize dönersek sadece değerlendirme yönünden önerimiz doğrultusunda yapılacak değişiklik verginin 4 milyar yerine söz konusu işhanının beyan tarihindeki emlak vergi değeri üzerinden vergilenmesini sağlayabilirdi.

Böyle bir değişikliğe her açıdan ihtiyaç vardır. Hazineimiz uzun yıllardır vergi geliri eksikliği nedeniyle borç girdabına kapılmış iken, tek maddelik bir değişiklikle hem kanun hakimiyetini zedeleyen g l n  vergileme olaylarının önüne gecebilecek hem de hazinenin sağlıklı kaynak sorunu kısmen de olsa  z m bulacaktır.

+