

+

MADDE METNİ :

MADDE 2 : KANUNDA KULLANILAN TÂBİRLER

Madde 2 -Bu kanunda kullanılan tâbirlerin delâlet ettiği manalar aşağıda gösterilmiştir :

- a) *“Şahıs” tâbiri; hilâfına sarahat olmadıkça hakikî ve hükmi şahısları;*
- b) *“Mal” tâbiri; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları ;*
- c) *“Veraset” tâbiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları;*
- d) *“İvazsız intikal” tâbiri; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; (Maddî ve mânevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.)*

ifade eder,

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	2

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. “ŞAHIS” TÂBİRİ

1.1. Hakikî Şahıslar

Vergi uygulamasında “şahıs” hem gerçek kişileri (bireyleri) hem de hükmi şahısları ifade eder. “Şahıs” kavramında herhangi bir sınırlama yoktur. Bu husus vergi hukukunda kişinin vergi yükümlüsü olabilme

+

+

yetenek ve şartlarına sahip olmasının yeterli kabul edilmesi yani ehliyet kavramı ile açıklanabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 9 uncu maddesinde "*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanunî ehliyet şart değildir*" hükmü yer almaktadır. Vergi yükümlüsü ya da sorumlusu olabilmek için medenî hakları kullanma ehliyetine sahip olmak gerekli değildir, başka bir anlatımla kişinin mümeyyiz veya reşit olması ya da hacir altına alınmamış olması şartı aranmaz.⁴⁸

Bu sebeple, hakikî şahsın (bireyin) veraset ve intikal vergisi mükellefi olabilmesi için şart aranmaz, yaş küçüklüğü, akli denge yetersizliği gibi nedenler mükellef olmaya engel değildir. Doğmamış çocuklar dâhi (sağ doğmak şartıyla) mükellef olabilirler.(Mükellef konusunda geniş bilgi için 5 inci maddeye bakınız.)

1.2. Hükmi Şahıslar

Birden fazla hakiki şahsın birleşerek ortaya getirdikleri hukukî varlığa hükmi şahıs denir. "*Hükmi Şahıs*" tâbiri, tüzel kişileri ve tüzel kişilikleri olmadığı hâlde her çeşit kuruluş ve ortaklıkları ifade eder. Bunlar tüzel kişiliği haiz sermaye şirketleri, (sermayesi paylara bölünmüş komandit, limited ve anonim), tüzel kişilikleri olmadığı hâlde vergiye tâbi olan kuruluşlar (kamu iktisadî teşebbüsleri, iktisadî kamu müesseseleri ve yabancı kamu idarelerine bağlı benzeri iktisadî işletmeler, sendikalara dernek ve cemiyetlere ait iktisadî işletmeler), sermaye şirketi olmayan ancak vergi ve ceza sorumlulukları bakımından tüzel kişilikleri kabul edilen (kollektif ve adi komandit) ve edilmeyen (adi şirketler) şirketler, vakıflar, dernekler, siyasi partiler olarak saymak mümkündür. Ticarî maksadı olsun olmasın tüzel kişiliği haiz kamu kurum ve kuruluşları da bu cümledendir.

Ticarî hayatta ender rastlanmakla beraber ticarî hüviyete sahip bir tüzel kişiliğe hibe yapılması mümkündür. Bir anonim şirkete veya bir bankaya hibe yapılsa bu kuruluşlar veraset ve intikal vergisinin mükellefi olurlar.

Öte yandan ticarî faaliyetle ilişkisi olmayan veya ticarî faaliyeti olmakla beraber kazanç vergisi yükümlülüğü olmayan tüzel kişiliği haiz bir hükmi şahsa, karşılıksız intikal eden mallardan, faaliyetle ilişkili olup olmadığına bakılmaksızın veraset ve intikal vergisi aranır. Çünkü böyle bir müessesede karşılıksız intikal olayının herhangi bir kazanç vergisi ile veya ticarî faaliyetle ilişkisi yoktur. Meselâ sendikaya bir işçi tarafından bağışlanan otomobil vergiye tâbidir.

⁴⁸ Atar Yavuz, Vergi Hukuku Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya 1994, s.52

+

2. “MAL” TÂBİRİ

Veraset ve intikal vergisinde mal deyimini mülkiyete konu olabilen bütün menkul ve gayrimenkul mallar ile tüm hak ve alacakları kapsamaktadır. Mal kavramının böyle geniş bir tanımlamaya sahip olması, bunların mümkün olduğunca açıklanması ihtiyacını doğurmaktadır.

Mal kavramını maddî ve gayrimaddî olarak iki başlık altında incelemek mümkündür. Bunlardan maddî mallar menkul ve gayrimenkullerden, gayrimaddî mallar ise sınaî ve ticarî haklar ile fikrî haklardan oluşmaktadır. Esasen hak kavramının içinde aynî haklardan olan irtifak hakları (İntifa hakkı, sükna hakkı, üst veya inşaat hakkı, kaynak hakkı, geçit hakkı), gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakları sayılabilirse de bunlardan sadece veraset ve intikal vergisinin konusuna girenlerin açıklanması ile yetinilmiştir.

2.1. Taşınır (Menkul) ve Taşınmaz (Gayrimenkul) Mallar:

Taşınır (menkul) mallar Medenî Kanunda, nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler olarak tanımlanmıştır (MK.m.762). Menkul mallar deyiminden ev eşyası, mücevherler, altın ve gümüş gibi kıymetli madenler veya çıkarılmış madenler veya bunlardan yapılmış eşya, yerli ve yabancı paralar, taşıtlar, hayvanlar, makine ve âletler, bankalarda bulunan mevduat, menkul kıymetler gibi somut ve belirli bir değeri olan mallar anlaşılmaktadır.⁴⁹

Gayrimenkuller ise Medenî Kanununun 704 üncü maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

“Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

- 1. Arazi,*
- 2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,*
- 3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.”*

Anlaşılacağı üzere taşınmaz mülkiyetinin konusunu bir yerden başka yere taşınamayan, yerinde sabit olan şeyler oluşturmaktadır. Ayrıca tanımda taşınmaz sayılabilen eşyalar da sıralanmıştır. Kanunun vermiş olduğu genel tanım arazi ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler için geçerli olduğu hâlde, müstakil ve daimi haklar da bu tanıma

⁴⁹ Özzeybek ,a.g.e., s.44

+

+

uymamasına rağmen taşınmazlar arasında sayılmıştır. Bu yüzden bazı sınıflandırmalarda hakların gayrimenkuller içinde yer aldığı görülmektedir. Hâlbuki hak kavramını sadece tapu siciline kayıtlı olanlarla sınırlı tutmak mümkün değildir. Bu sebeple gayrimaddî haklar ve gayrimaddî mallar aşağıda ayrı bir başlık altında incelenmiştir.

2.2. Gayrimaddî Mal ve Haklar

Gayrimaddî mal veya hak tâbiri arasında, anlam açısından fark yoktur. Çünkü gayrimaddî mal da sahibine bir kullanım hakkı bahşetmektedir. Yine de bir ayırım yapmak gerekirse, fiilî faaliyet ve yaratıcılığın meydana getirdiği (telif ve tercüme eserler, keşif ve ihtira beratı gibi) soyut fakat belirli bir değer ve fayda içeren mallar "*gayrimaddî mal*" olarak tanımlanabilir. Kişinin yararlanması veya yararlanmayı beklemesi ayrıca hukuken himaye görmesi gayrimaddî malların diğer özelliğidir.

Gayrimaddî hakların ise (irtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti, rehin hakları gibi), gayrimaddî mallardan farklı olarak tapuya tescil ile hüküm ifade ettiğini ve mülkiyeti, üçüncü şahıslara ait olan iktisadî kıymetler üzerinde yararlanma hakkı ile vücut bulduğunu söyleyebiliriz.

Tapu siciline müstakil olarak kaydedilebilen irtifak hakları MK m. 779 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiştir. Buna göre, tapu siciline kendi başına kaydedilebilen haklar intifa hakkı, üst hakkı ve kaynak haklarıdır. Bu durum tapu sicil nizamnamesinin 8 inci maddesinde de zikredilmiştir. Bunları diğer irtifak haklarından ayıran en önemli özellik, bağlı buldukları mülkten ayrı olarak, kendi başlarına bir varlık ifade etmeleri ve tapu sicilinde ayrı bir sicil tablosuna yazılabilmeleridir.

Vergiye tâbi olma açısından hak ve menfaatlerin tescile tâbi olup olmaması önemli değildir. Yani, tescile tâbi olsun olmasın bütün hak ve menfaatler verginin konusuna dâhildir. Ancak miras kavramı ve dolayısıyla mal kavramı içine şahıs ve aile hukukuna ait hukukî münasebetler girmemektedir. Bir dernekte üyelik, velâyet hakkı vs. miras yoluyla intikal etmez⁵⁰ Diğer taraftan yine bir irtifak hakkı olan oturma hakkı başkasına devredilemez ve mirasçılara geçmez.(MK m.823) Keza Borçlar Kanununun 47 nci maddesi uyarınca ödenen destekten yoksun kalma tazminatı, ölüme bağlı tazminat davası hakkı ve kişiliğe bağlı haklar mirasçılara intikal

⁵⁰ Karakoç, a.g.e., s.50 - Özzeybek, a.g.e., s.54 (Bununla birlikte haklar üzerindeki intifa hakları, Mal varlığı üzerinde kurulabilen intifa hakları devir edilebilmektedir. Bkz. Daha fazla bilgi için Özzeybek s.58-60)

+

etmemektedir.⁵¹ Bununla birlikte bazı aynî hakların, örneğin üst hakkı, kaynak hakkı gibi irtifak haklarının, gayrimenkul mükellefiyetinin ve rehin hakkının verginin konusuna girmesi, vergi matrahının hesabında dikkate alınması gereklidir.⁵²

Yukarıda yaptığımız sınıflandırmaya göre, gayrimaddî mal ve hakları izah etmeye çalışalım.

2.2.1.Gayrimaddî Mallar

2.2.1.1.Ticarî Unvan ve İşletme Adı

Ticaret unvanı, her tacirin işletmesine ilişkin iş ve işlemlerinde kullanmak zorunda olduğu addır. İşletme adı ise, ticaret yeri olarak bizzat işletmeyi tanıtmaya ve benzer işletmelerden ayırt etmeye yarar ve kullanılması zorunlu değildir. Hâlbuki ticaret unvanı, tacirlerin kullanmak zorunda olduğu belirli kurallara tâbi bir addır.

Ticaret unvanı bazı hâllerde ticarî işletmenin boyutlarına göre belirli bir değere haiz olabilir. Ticaret unvanının miras yolu ile mirasçılara geçeceği hususunda açık bir belirleme olmadığı hâlde Ticaret Kanununun 51'inci maddesinde, şahıs ortaklıklarında, adı unvanında bulunan ortağın ölümü hâlinde mirasçılarının ortaklıkta ortak kalmaları veya yazılı muvafakat vermeleri hâlinde unvanın kalabilmesi veya üçüncü bir kişiye devir edilebilmesi mümkün kılındığından, mirasçılara da intikal edebileceğini kabul etmek gerekir.⁵³

Böyle bir kabul yaptığımızda dâhi, ticaret unvanının veya işletme adının işletmeden bağımsız olarak mirasçılara intikali söz konusu olamaz. Gerek ticaret unvanı gerekse işletme adı, işletme ile birlikte devredilebilir.⁵⁴ Hatta aksi kararlaştırılmamışsa, işletmenin devri işletme adının devrini de kapsar.⁵⁵ Dolayısıyla ticaret unvanının kendi başına veraset ve intikal vergisine konu olması, görülen bir durum değildir. Ancak ticaret unvanının da bir değeri olabilir ve bu değer karşılıksız ticarî işletme intikali olaylarında dikkate alınır.

⁵¹ Arıca Nadir, "Maddî ve Gayrimaddî Mal İntikallerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Eylül 1995 sayı 207 s.40

⁵² Özzeybek, a.g.e., s.56-57- Arıca, a.g.e., s.32

⁵³ İmregün Oğuz, Kara Ticareti Hukuku Dersleri,İst.1991, s.75

⁵⁴ İmregün, a.g.e., s.15, s.75

⁵⁵ İmregün, a.g.e., s.64

+

+

2.2.1.2. Markalar ve Patentler

Markaların Korunması Hakkındaki 556 no.lu Kanun Hükmünde Kararnamede (R.G. 17.06.1995-22326) Marka şu şekilde tanımlanmıştır:

“Marka, bir teşebbüsün mal veya hizmetlerini bir başka teşebbüsün mal veya hizmetlerinden ayırt etmeyi sağlaması koşuluyla kişi adları dâhil, özellikle sözcükler, şekiller, harfler, sayılar, malların biçimi ve ambalajları gibi çizimle görüntülenebilen veya benzer biçimde ifade edilebilen, baskı yoluyla yayımlanabilen ve çoğaltılabilen her türlü işaretleri içerir.”

Markalar ticarî bir mala bağlı oldukları hâlde patentler için aynı şey geçerli değildir. Patentin uluslararası tanımında, Dünya Fikrî Mülkiyet Örgütüne göre resmî bir daire veya bir çok ülke adına iş yapan bölgesel bir ofis tarafından talep üzerine verilen, bir buluşu tarif eden ve meydana getirdiği yasal bir durum içerisinde sadece berât sahibinin veya berât sahibinin kanunî haleflerinin yetkisiyle işletilebilen, imal edilebilen, kullanılabilen, satılabilen ya da ithal edilebilen bir döküman olarak tarif edilmektedir.⁵⁶ Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikâmetgâhı olan ya da sınaî veya ticarî faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler ile Paris anlaşması hükümleri dâhilinde başvuru hakkı sahibi kimselerin buluşları koruma altına alınabilmektedir.

Patent tekniğin bilinen durumunun aşılması ve sanayiye uygulanabilir olan buluşların korunması anlamındadır. *“Tekniğin bilinen durumunun aşılması”*, mevcut teknik şartlarla açık bir şekilde çıkarılamayan bir faaliyet sonucu gerçekleştirilebilir.⁵⁷ Öte yandan buluş tarım dâhil sanayinin herhangi bir dalında üretilebilir veya kullanılabilir nitelikte ise sanayiye uygulanabilir olduğu kabul edilir. Patentın süresi 20 yıldır.

Buluştan doğan hak, yapısı bakımından kişiye bağlı haklardandır.⁵⁸ Bu tür buluşlar gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi ticarî bir işletme tarafından da yapılabilir. Her iki hâlde de patent hakkının miras yoluyla intikali veya ivazsız surette devri mümkündür. Nitekim Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 86'ncı maddesinde patentin miras yoluyla intikal edebileceği hükme bağlanmıştır. Patent sahibi bir kişinin bunu hibe yoluyla bir başkasına temlik etmesi de mümkündür.

⁵⁶ Yosmaoğlu Nevzat, Dünyada ve Türkiyede Patentler, Know How' lar, Markalar, Mis Matbaası, Ankara 1978, s.1

⁵⁷ 551 Sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (R.G. 27.06.1995)

⁵⁸ Yüksel Ali Sait, Patent ve Lisans Sözleşmesi Hukuku, Marmara Üniversitesi Yayın no:471, İstanbul 1989

+

2.2.1.3. Endüstriyel Tasarımlar

Tasarım bir ürünün tümü veya bir parçası veya üzerindeki süslemenin çizgi, şekil, biçim, renk, doku, malzeme veya esneklik gibi insan duyuları ile algılanan çeşitli unsur veya özelliklerinin oluşturduğu bütünü ifade etmektedir. Bu şekilde tanımlanan endüstriyel tasarım ürünleri koruma altına alınmıştır.⁵⁹

Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de ürün, bilgisayar programları ve yarı iletkenlerin topografyaları hariç olmak üzere, endüstriyel yolla veya elle üretilen herhangi bir nesnenin yanı sıra bileşik bir sistem veya bunu oluşturan parçalar, setler, takımlar, ambalajlar gibi nesnelere, birden çok nesnenin veya sunuşun bir arada algılanabilen bileşimlerini, grafik sembolleri ve tipografik karakterlerini ifade ettiği tanımlanmıştır⁶⁰ ve bu hakların koruma altına alınması ile tasarım hakkının tasarımcıya veya onun hukukî haleflerine ait olduğu belirtilmiştir.⁶¹ Böylelikle endüstriyel tasarımların da mirasa konu olabilmesi mümkün kılınmıştır. Elbette tasarım sahibi bir kişi, bağış yoluyla bu hakları başkasına devredebilir.

2.2.1.4. Fikir ve Sanat Eserleri

Mirasa konu olabildikleri için bu başlık altında fikir ve sanat eserlerinden de söz edeceğiz. Fikir ve sanat eserleri 4 başlık altında gruplandırılmıştır.⁶²

İlim ve edebiyat eserleri:

- Dil ve yazı ile ifade olunan eserler
- Bilgisayar Programları
- Rakıslar
- Yazılı Kareografler
- Pandimomalar
- Sözsüz Sahne Eserleri
- Fotoğraf Eserleri
- Haritalar, Plânlar, Projeler, Krokiler, Resimler, Coğrafya ve Topoğrafyaya ait maket ve benzerleri

⁵⁹ Endüstriyel Tasarımların Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (R.G. 27.06.1995-22326) KHK/554

⁶⁰ KHK .554 m.3b

⁶¹ KHK .554 m.13

⁶² 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (R.G. 05.12.1951-7981)

+

+

- Mimarlık ve Şehircilik Tasarım ve Projeleri
- Endüstri, Çevre ve Sahne Tasarımları

Musikî eserleri:

- Her Nevi Sözlü ve Sözsüz Eserler

Güzel sanat eserleri:

- Yağlı ve Suluboya Tablolar
- Her Türlü Resimler, Desenler, Pasteller, Gravürler, Güzel yazılar ve Tezhipler
- Kazıma, Oyma, Kakma, ve Benzeri Usullerle Maden, Taş, Ağaç Eserleri
- Kaligrafi ve Serigrafiler
- Heykeller, Kabartmalar, Oymalar
- Mimarlık Eserleri
- El İşleri ve Küçük Sanat Eserleri, Minyatürler ve Süsleme Sanatı Ürünleri
- Grafik ve Fotoğrafik Eserler

Sinema eserleri:

- Sinema Filmleri
- Öğretici ve Teknik Mahiyetteki Filmler
- Projeksiyon Diyapozitifleri

Ayrıca, tercümelemler, musiki ve güzel sanat eserlerinin film hâline getirilmesi veya bir şekilde diğere bir şekilde sokulması vs. işlemler adı altında düzenlenerek Fikir ve Sanat Eserleri Kanununda yer almış ve korunmuştur.⁶³

Bütün bu sayılanlar ve sayılanlar dışında kalan, fikrî, ilmî ve sanat eserleri heykellerde olduğu gibi maddî bir unsurla birleşmiş olsa da esas olan bu maddî öğeye anlam veren insanın yaratıcı kimliği ve eser üzerindeki hakkıdır. Eser sahibi fikir ve sanat eserini meydana getiren kişidir, eseri yaratandır, fikrîn sahibidir. Eser üzerindeki haklar eser sahibi olarak kabul edilen gerçek kişiye aittir. Eserler gerçekte bir kişi tarafından yaratılır ancak bazı fikir ürünlerinin hazırlanmasında ve ortaya çıkmasında birden fazla kişinin çalıştığı görülür. Hatta eser sahibi eserini vücuda getirirken işveren hâlini alabilir. Ancak bu durumda dâhi eser

⁶³ Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu (R.G. 05.12.1951-7981) m.6

+

sahibi bir kişidir.⁶⁴ Bununla birlikte birden fazla kişinin eser sahipliği söz konusu olabilir.⁶⁵

Eser sahibinin malî hakları ise, işleme (bir eserin yaratıcı bir çalışma sonucu değişik bir şekle sokulması), çoğaltma, yayma, kiralama, temsil ve radyo ile yayım hakkıdır.

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 63'üncü maddesinde Kanunun tanıdığı malî hakların miras yolu ile intikal edeceği ve şahsın bu haklar üzerinde ölüme bağlı tasarruf yapabileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Kanunun 64'üncü maddesinde miras hakları ile ilgili bazı belirlemeler de yapılmıştır:

“ Madde 64- Eseri birlikte vücuda getirenlerden biri, eserin tamamlanmasından yahut alenileşmesinden önce ölürse, hissesi, diğerleri arasında taksime uğrar. Bunlar, ölenin mirasçılarına münasip bir bedel ödemekle mükelleftirler. Miktar üzerinde uzlaşamazlarsa bunu mahkeme tayin eder

Eseri birlikte vücuda getirenlerden biri eserin alenileşmesinden sonra ölürse diğerleri, ölenin mirasçılarıyla birliği devam ettirip ettirmemekte serbesttirler. Devama karar vermeleri hâlinde, sağ kalan eser sahipleri mirasçılardan birliğe karşı haklarının kullanılması hususunda bir temsilci tayinini talep edebilirler. Devama karar verilmediği takdirde birinci fıkra hükümleri uygulanır.”

Eser sahibinin kanunî halefleri isterlerse malî haklardan vazgeçebilirler. Bu takdirde bir resmî senet tanzim olunması ve bu hususun resmî gazetede ilân edilmesi gerekmektedir.⁶⁶

Fikir ve sanat eserlerinin bir şahıstan başka bir şahsa karşılıksız olarak intikali aslında bir hakkın intikalidir. Ancak bu hakkın niteliğinin ne olduğu tartışmalıdır.⁶⁷ Hakkın hukukî niteliği bir yana, intikal değerinin de tespiti son derece zordur.

2.2.2.Haklar

⁶⁴ Yarsuvat Duygun, Türk Hukukunda Eser Sahibi ve Hakları, Güray Matbaacılık, İstanbul 1984, s.80

⁶⁵ Bkz. Daha fazla bilgi için Yarsuvat, s.84

⁶⁶ Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu m.60

⁶⁷ Hakkın hukukî niteliği hakkında değişik görüşler için bkz. Yarsuvat, s.42-50

+

+

Kendi sınıflandırmamızda gayrimaddî mal olarak nitelendirdiğimiz ve yukarıda izah ettiğimiz çeşitli servet unsurlarından sonra aşağıda da gayrimaddî hak olarak düşündüğümüz mirasa konu olabilen bazı irtifak haklarının izahına çalışacağız.

2.2.2.1. İnşaat Hakkı (Üst Hakkı)

İnşaat hakkının diğer bir adı da üst hakkıdır. Bu hak sahibine gayrimenkulün altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisini verir.(MK m. 826) Bu hak şahsî niteliktedir, arsa-arazi üzerinde irtifak hakkı olarak kurulabilir. Eğer 30 yıldan fazla olarak tapuya tescil edilmiş ise sürekli nitelikte sayılarak taşınmaz hükmünde işlem görür.(MK. M.826/3)

Medenî Kanunumuz, müstakil ve daimi hakları da taşınmaz mal olarak kabul etmiş bulunmaktadır. Medenî Kanunun 826 inci maddesi şu hükümleri ihtiva etmektedir: *“Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer.”*

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere inşaat hakkı başkasına ait arazi üzerinde veya altında inşaat yapma hakkı veya yapılmış olan inşaatın muhafazasını bahşeden bir haktır.

Bu hak gerçek veya tüzel kişiler lehine tapu sicil müdürlüğünde düzenlenen resmî bir senetle belirli bir süre için kurulur. Bu hak kurulması sırasında taraflarca aksi kararlaştırılmamış ise, başkasına devredilebileceği gibi mirasçılara da intikal eder.

2.2.2.2. Kaynak Hakkı (Kaynak Üzerindeki İrtifak Hakkı)

Medenî Kanunun 837 inci maddesinde:

“Başkasının arazisinde bulunan kaynak üzerinde irtifak hakkı, bu arazinin malikini suyun alınmasına ve akıtılmasına katlanmakla yükümlü kılar. Bu hak, aksi kararlaştırılmış olmadıkça, başkasına devredilebilir ve mirasçıya geçer.”

hükmü yer almaktadır.

Buna göre kaynak hakkı başkasının arsasındaki kaynak sularından faydalanmak amacıyla kurulan bir irtifak hakkıdır. Keza bu hakkın da

+

uzun süreli (30 yıl) olması hâlinde tapu siciline gayrimenkul olarak kaydı mümkündür. Tesisi sırasında aksi kararlaştırılmamış ise, bu hak miras yoluyla geçebileceği gibi başka bir suretle ivazsız olarak da devredilebilir.

2.2.2.3. Taşınmaz Yükü (Gayrimenkul Mükellefiyeti)

“Taşınmaz yükü, bir taşınmazın malikini yalnız o taşınmazla sorumlu olmak üzere diğer bir kimseye bir şey vermek veya yapmakla yükümlü kılar. Hak sahibi olarak, bir başka taşınmazın maliki de gösterilebilir.” (M.K. m. 839) Burada borçlu gayrimenkulün kendisidir. Bu yüzden tapu siciline tescil ile kurulur.(MK. M.840) Bir tarla malikinin üçüncü bir şahıs lehine üründen belli bir pay vermesi gayrimenkul mükellefiyetine örnek verilebilir.

Medenî Kanununun 849 uncu maddesinde:

“Taşınmaz maliki değişirse yeni malik, başka bir işleme gerek bulunmaksızın taşınmaz yükünün yükümlüsü olur.” denilmek suretiyle gayrimenkul maliki değişse dâhi yeni malik, herhangi bir işleme gerek olmadan borçlu sıfatını kazanır.

Taşınmaz yükümlülüğünde gayrimenkul taahhüdü altına giren bir kimsenin taahhüdünü yerine getirmeden vefatı hâlinde varisleri bu taahhüdü yerine getirmek durumunda kalacak ve veraset ve intikal vergisi beyanında, bu yükümlülüğü borç olarak indirebilecektir. Keza olay karşı taraf açısından düşünüldüğünde, varislere kalan alacak hakkının da tereke matrahına dâhil edilerek beyan edilmesi gerekir.⁶⁸

2.2.2.4. Rehin Hakkı

Gayrimenkul rehini tapu siciline kaydı gereken sınırlı aynî haklardan biridir. Konusu Medenî Kanunumuzun 850 ila 938 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Uygulamada sıklıkla rastlanılan hak türü budur. En çok rastlanılan şekli ise **ipotektir**.

Gayrimenkul rehni bir alacağın teminatı olma vasfını taşır. Bu hak ile alacaklı isterse gayrimenkulü sattırır. Bir borcun ödenmemesi hâlinde, rehinli malın satılarak bedelinden borcunun ödenmesini sağlayan ve bir aynî hak olan rehin hakkı, mirasçılara intikal eder.

Bu şekilde intikal eden rehin hakkı, gayrimenkul mükellefiyetinde olduğu gibi mirasçılar tarafından olarak dikkate alınır.

⁶⁸ Özzeybek, a.g.e., s.58

+

+

3. “VERASET” TÂBİRİ

Veraset daha önce de belirttiğimiz gibi, miras yoluyla mal geçişini ifade etmektedir. Ölen kişinin servetine dahil mallar kanun yoluyla kendiliğinden mirasçılara geçmiş olur. Malların geçişi sadece kanunla değil murisin ölüme bağlı bir tasarrufu ile de gerçekleşebilir. Her iki hâl de veraset kavramının içindedir.

Miras murisin mirasçılara bıraktığı tüm mamelek olarak adlandırılabilir. Mamelek kavramı ise, bir şahsın hukukî bir bütünlük teşkil etmek üzere sahip veya mükellef olabileceği para ile ölçülebilen hak ve borçlarının tamamıdır. Buna göre murisin malvarlığı, aktif ve pasif kalemlerden yani hem mal, hak ve alacaklardan hem de borçlardan oluşmaktadır. İşte bunlar mirasçılara bütün hâlinde intikal etmektedir. Diğer bir ifadeyle mirasçılar sadece miras üzerindeki mal ve haklardan istifade etmeyip borçlarından da sorumludurlar. Bu husus miras hukukunda küllî halefiyet olarak adlandırılır.

Miras genellikle maddî bir değer içermeyen, şahsın hukukuna ve aile hukukuna giren hukukî ilişkileri içermemektedir. Kural olarak bir borç ilişkisinden doğan borç ve alacaklar mirasçılara intikal eder ancak mirasla intikal edebilen borçlar şahsî münasebetten doğmayan diğer bir ifadeyle ölüme sona ermeyen borçlardır.⁶⁹

3.1. Kanunî Mirasçılık

Mirasçı, murisin (ölen kişinin) bıraktığı terekenin (mallar alacaklar ve borçların) intikal edeceği gerçek veya tüzel kişilerdir. Ancak muristen kalan malların borçları karşılamaya yetmemesi nedeniyle veya başka nedenlerle mirasçılar tarafından miras reddedilebilir. Bu takdirde borçlardan dolayı sorumluluk kalmaz ve mirasçı sıfatları da ortadan kalkar.

Mirasçı olmak için genel olarak medenî haklardan istifade ehliyeti yeterlidir. Medenî haklardan istifade ehliyeti ana rahmine düşmekle başlar ve ölüme son bulur. Bir cenin bile sağ doğmak şartıyla mirasçı olabilir.

Medenî Kanununun 501 inci maddesi gereği Devletin mirasçılığı da söz konusu olabilir. Bu durum, genellikle murisin ilk üç zümrede mirasçısı ve sağ kalan eşi olmadığı hâllerde söz konusudur. Bu şekilde devlete bir

⁶⁹ Ayiter Nuşin-Kılıçoğlu Ahmet, Miras Hukuku, Savaş Yayınları, Ankara 1993

+

miras kaldığı takdirde murisin bütün borçlarından küllen Devletin sorumlu olacağı düzenlenmiştir. Ancak bu sorumluluk diğer mirası kabul etmiş mirasçılar gibi sınırsız değil, kendisine intikal eden mallarla sınırlı tutulmuştur.

Medenî Kanuna göre iki yolla mirasçı olunabilmektedir. Birincisi akrabalık bağı ile kanunî yoldan diğeri ise murisin mirasçı tayin etmesi ile iradî yoldandır.

Medenî Kanunda, aralarında kan bağı olan kişiler, evlâtlık, sağ kalan eş ve devlet **kanunî mirasçı** olarak kabul edilmiştir. Bununla birlikte ölen kişinin sağ iken vasiyet veya miras sözleşmesi yapmak suretiyle başka mirasçılar (mansup mirasçı) tayin etmesi de mümkündür. Ancak Medenî Kanunumuz kanunî mirasçıların haklarını korumak maksadıyla mahfuz hisseyi (saklı payı) düzenlemiştir. Böylelikle ölen kişinin sağlığında yaptığı ölüme bağlı bir tasarrufla kanunî mirasçıların miras haklarını tamamen ortadan kaldırması engellenmiştir. (Konu hakkında 3.3 no.lu bölüme bakınız.)

3.2. Medenî Kanuna Göre Mirasın Paylaşımı

Miras hukukunda kan hısımlarının mirasçılığını düzenleyen zümre (parantel) sistemi caridir. Zümre sistemi kuşakların birbirini takip etmesine dayanan tâbî bir sistemdir. Zümre denince bir asıl ve ondan inen kuşaklar anlaşılır.

Medenî kanunumuz, ölen kişinin mirasının kan hısımları arasında nasıl paylaşılacağını bu esasa göre düzenlemiştir.

Aşağıda yaptığımız açıklamalar, vasiyet bırakmadan ölen kişinin mirasının yasaya göre paylaşım şeklini içermektedir.

3.2.1. Birinci Zümrede Mirasın Paylaşımı

Türk miras hukukuna göre;

- Birinci zümrede murisin eşi ve fûru,
- İkinci zümrede murisin ana babası,
- Üçüncü zümrede büyük ana ve büyük babası vardır.

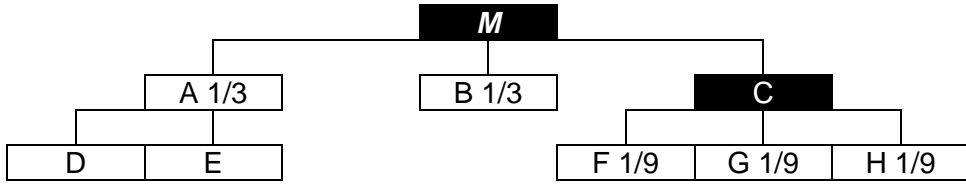
Bir önceki zümrede mirasçı bulunması hâlinde daha sonraki zümrede bulunan kan hısımları mirasçı olamadığı gibi, her zümrede bulunan fûrû da usulün yerine geçememektedir. Daha açık bir ifadeyle muris öldüğü

+

+

zaman çocukları varsa miras çocuklarına geçer ana ve babası veya kardeşleri mirasçı olmaz.

Aynı dereceye sahip mirasçılar ise, kendi içlerinde eşit paya sahiptirler. Örneğin mirasçılar üç çocuktan ibaret ise, çocuklardan her birinin mirastaki hissesi $1/3$ dür. Zümre içinde herhangi bir kökün başındaki kişi dururken ondan olan fûru ve torunları mirasa giremezler. Örneğin murisin oğlu varken torunu miras alamaz veya murisin kardeşi hayatta iken yeğeni miras alamaz. Bir zümre içinde bir mirasçı muristen evvel ölmüşse fakat fûru varsa, miras fûruğa intikal eder.⁷⁰ Şimdi konuyu örneklerle açalım.



Şekil-1

Şekil-1 de Muris'in (M) üç çocuğu vardır ve çocuklarından (C) hayatta değildir. Kanuna göre bu pozisyonda miras, üç çocuk arasında eşit olarak bölünür. (A)'nın çocukları (A) hayatta olduğu için herhangi bir pay alamaz. Ancak (C) nin çocukları (C) nin hissesini eşit oranda paylaşırlar. Buna göre paylar şekilde görüldüğü gibi şöyle olacaktır:

$$A= 1/3 \quad B= 1/3 \quad F= 1/9 \quad G= 1/9 \quad H=1/9$$

Zümre sistemi basit bir yöntem olmakla birlikte bazen uzak bir hısım, yakın bir hısımı miras dışında bırakabilmektedir. Örneğin murisin sadece anası ve torunu varken, torun mirasa konar ve anayı miras dışında bırakır.⁷¹ Yukarıdaki şekilde murisin anasının ve babasının da sağ olduğunu düşünecek olursak ana ve babası murisin fûru veya onların fûru sağ olduğu için mirastan pay alamayacaktır. Ana bir baba ayrı veya baba bir ana ayrı bir çocuk da aynı kökten geldiği şahıstan diğer çocuklarla birlikte miras hakkına sahiptir⁷²

⁷⁰ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.45

⁷¹ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.

⁷² İmre Zahit - Erman Hasan, Miras Hukuku, Beta Yayınları, İstanbul 1989, s.20

+

Bazen ölüm anının tespiti de önem arz eder. Örneğin birbirlerinin mirasçısı olan kişiler geçirdikleri bir kazada hayatlarını kaybetmişler ve bunlardan hangisinin önce hangisinin daha sonra öldüğü saptanamamışsa bu takdirde hepsinin aynı anda öldüğü kabul edilir. (M.K. m.29)

Örneğimizde murisin ve (B) nin aynı kazada (aynı anda) ölmesi durumunda da paylaşım A $\frac{1}{2}$, ve C nin üç çocuğu $\frac{1}{2} \times \frac{1}{3} = \frac{1}{6}$ şar hisse sahibi olacaktır. B nin bıraktığı bir miras varsa bu da A ve C'nin çocukları arasında yine aynı esasa göre paylaşılacaktır.

Evlilik Dışı Doğan Çocuklar ile Evlât Edinilenlerin Mirasçılığı

Evlilik dışında doğmuş olup babası tarafından tanınan veya hakim tarafından şahsî sonuçları ile babalığı hüküm altına alınan çocuğa nesebi sahih olmayan çocuk denir.⁷³ Evlilik dışı doğan soybağı tanınmamış (gayrisahih nesepli) çocuklar, gerek ana ve babalarının sonradan evlenmesi, gerekse mahkeme kararıyla soybağı tanınmış (sahih nesepli) hâle gelmeleri veya baba tarafından tanınmaları hâlinde evlilik içinde doğmuş çocuktan farksız olarak eşit şekilde mirasçı olurlar. Nesebi gayri sahih olarak kalmış çocuk yani yukarıda sayılan hukukî işlemlerden herhangi biri ile sahih hâle gelmemiş çocuk da murisin ölümüyle birlikte ana ve baba tarafından tam mirasçı⁷⁴ olarak pay alır(MK. m.498). Ancak bunun için babalığın tespiti gereklidir.

Evlâtlık edinilen çocuk, mirasçılığı kan esasına dayanmamakla beraber evlilik içi doğmuş çocuklar gibi mirasçı olur. (MK. m.500) Evlâtlığın kanunî mirasçı sıfatını kazanabilmesi için MK. m. 314 ila 320'nci maddelerinde belirtilen şartlara uygun olarak yapılmış bir evlâtlık sözleşmesi ve mahkeme kararının varlığı gerekir. Böylelikle evlât edinilen kişi (evlâtlık sözleşmesinde sınırlandırılmamışsa) diğer kanunî mirasçılardan farksız olarak mahfuz hisseye sahiptir. (Mahfuz hisse konusu aşağıdaki 3.3. no.lu bölümde anlatılmıştır.)

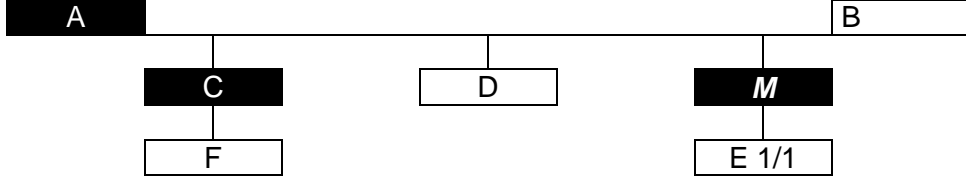
Evlât edinilen çocuk, kanunî mirasçı olarak birinci zümrede yer almaktadır. Evlâtlık, evlât edinenin kanunî mirasçısı olduğu gibi kendi kan hısımlarının da kanunî mirasçısı olabilir. Evlatlığın kendi altsoyu da evlatlık gibi evlat edinenin mirasçısıdır. Ayrıca evlat edinilen kişi kendi soyunun da mirasçısı olmaya devam eder.

⁷³ İmre-Erman, a.g.e.,s.29

⁷⁴ Gayri sahih nesepli çocuklar Anayasa Mahkemesinin konuya ilişkin iptal kararı ile tam mirasçı olmuşlardır. Karardan önce sahih nesepli çocuk ile mirasçı olan gayri sahih nesepli çocuk, diğerinin yarısı kadar miras hakkına sahiptir. (R.G. 29.3.1988-16796)

+

+

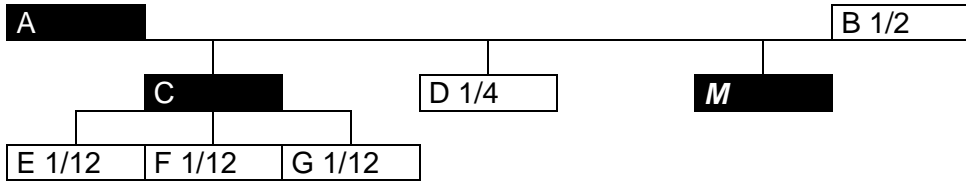


Şekil-2

Şekil-2’de murisin (M) kardeşi (D) yeğeni (F) ve babası (B) hayatta olduğu hâlde evlâtlığı (E) birinci dereceden kanunî mirasçı olduğundan mirasın tamamını alır. Şayet murisin sağ eşi olsaydı, miras eşe $\frac{1}{4}$, evlâtlığa da $\frac{3}{4}$ olarak intikal edecekti.

3.2.2. İkinci Zümrede Mirasın Paylaşımı

İkinci zümre de yani ana ve babanın mirasçılığında, muristen kalan malvarlığı ana ve baba arasında eşit olarak dağılır. Eğer ana veya baba da ölmüşse bunların çocukları yani murisin kardeşleri ve yeğenleri mirasçı olur.



Şekil-3

Yukarıdaki şekilde murisin (M) malvarlığı öncelikle, sağ kalan babası (B) ve vefat eden annesi (A) arasında eşit olarak bölüşülür. Murisin annesi sağ olmadığından kendisine düşen hisse çocuğu (C) ile (D) ye geçer. Fakat (C) de hayatta olmadığından (C) nin payını çocukları alacaktır. Buna göre miras hisseleri şekilde görüldüğü gibi,

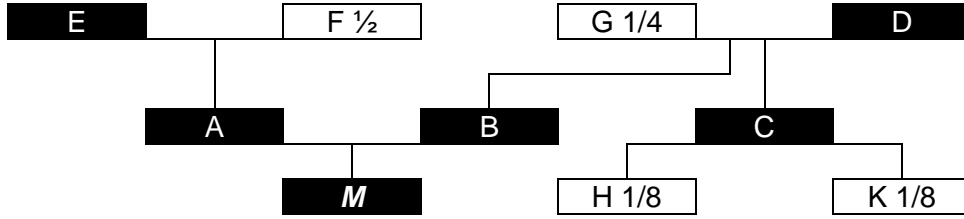
$$B = \frac{1}{2} \quad D = \frac{1}{4} \quad E = \frac{1}{12} \quad F = \frac{1}{12} \quad G = \frac{1}{12}$$

şeklinde olacaktır.

3.2.3. Üçüncü Zümrede Mirasın Paylaşımı

+

Büyük ananın ve büyük babanın yer aldığı üçüncü zümrenin mirasçılığı kendilerinden önce gelen zümrelerde mirasçı olmaması hâlinde söz konusu olabilir. Bu durum ender görülen bir hâl olmakla beraber mümkündür. Böyle bir durumda miras dört eşit parçaya ayrılır. Çünkü ana tarafından bir büyük ana ve baba, baba tarafından ise başka bir büyük ana ve baba vardır. Bunlardan birinin sağ olmaması hâlinde bu kişiye isabet eden dörtte bir miras çocuklarına veya çocuk da yoksa torunlarına intikal eder. Eğer bir tarafın büyük ana ve babası mirasçı bırakmadan ölmüşse onlara isabet eden pay diğer taraftaki zümreye yani diğer büyük ana ve/veya büyük babaya geçer.



Şekil -4

Şekil-4'de muris (M)'in çocuğu ve eşi yoktur. Annesi (A) ve babası (B) ve büyük ana (E) de muristen önce ölmüş ve miras ana tarafından büyük baba (F)'ye, baba tarafından da yine büyük ana (G) ve büyük baba (D)'ye kalmıştır. Büyük baba (D) de ve onun çocuğu (C) de muristen önce öldüğünden büyükbabaya düşen hisseyi torunları (H) ve (K) paylaşmaktadır. (E) ölmüş olduğundan ve çocuğu bulunmadığından, (E) nin $\frac{1}{4}$ payı, (F) ye geçmiş, böylelikle (F) nin payı, kendi $\frac{1}{4}$ hissesi ile birleşerek $\frac{1}{2}$ olmuştur. Buna göre şekilde görüldüğü gibi,

$$F = \frac{1}{2} \quad G = \frac{1}{4} \quad H = \frac{1}{8} \quad K = \frac{1}{8}$$

pay alacaklardır.

Kanunî mirasçılık üçüncü zümrede sona erer. Dördüncü zümre yani murisin büyük ana ve büyük babasının ana ve babaları ve bunların çocukları kanunî mirasçı değildir. Ancak aşağı doğru mirasçılıkta herhangi bir sınırlama yoktur. Torununun torununun torunu dâhi mirasçı olabilir.

3.2.4. Devletin Mirasçılığı

Murisin kimsesi yok ise Devlet mirasçı olur.

Devletin kanunî mirasçı olması için miras bırakanın kanunî veya mansup mirasçısının olmaması gerekir. Böyle bir durumda yetkili sulh mahkemesi

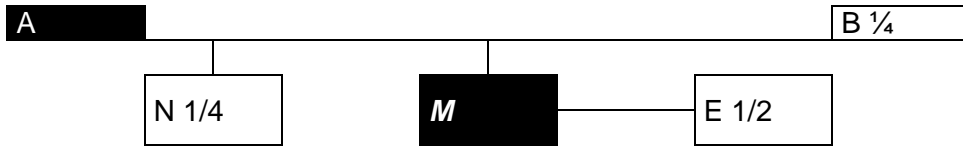
+

+

İlgililerin üç ay içinde başvurmalarını ilan yolu ile bildirir. Ancak mirasın reddedilmesi hâlinde Devlet mirasçı olmaz. Böyle bir durumda mirasın resmî tasfiyesi yapılır, tereke borçları ödendikten sonra geriye kalan bakiye mirası reddettikleri hâlde mirasçılara verilir.⁷⁵

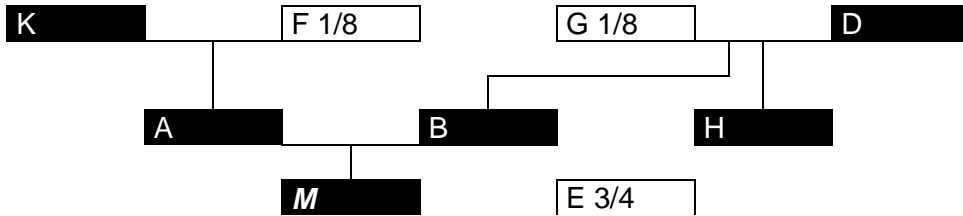
3.2.5. Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı

Sağ kalan eşin mirasçılığı 3678 sayılı Kanunla birlikte 1990 yılından itibaren önemli değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliğe göre, fûru yani çocukları ve/veya torunları ile birlikte mirasçı olduğunda, mirasın dörtte biri sağ kalan eşin diğer $\frac{3}{4}$ ise çocukların ve /veya torunlarıdır.⁷⁶



Şekil-5

Sağ kalan eş, çocuğu olmayıp murisin ana babası veya bunların fûru ile birlikte yani ikinci zümre ile mirasçı olduğunda, mirasın yarısına sahiptir (Bkz. Şekil 5). Üçüncü zümre ile yani murisin büyük ana ve/veya babası ile mirasçı olan eş, terekeden $\frac{3}{4}$ mülkiyet hakkına sahiptir. Geriye kalan $\frac{1}{4}$ ise büyük analar ve büyükbabalar arasında eşit bir şekilde paylaşılır.



⁷⁵ İmre- Erman, a.g.e., s.38

⁷⁶ Bu kanunla yapılan değişikliktan önce sağ kalan eş çocukları ile birlikte mirasçı olduğunda ya mülkiyet hakkını ya da intifa hakkını seçmek zorundaydı. Buna göre eş mülkiyet hakkını seçtiği takdirde $\frac{1}{4}$ mülkiyet kendisine geri kalan fûruuna geçiyordu.

+



Şekil-6

Şekil-6'da muris (M)'in eşi (E) sağdır. Annesi (A) ve babası (B) ve büyük ana (K) da muristen önce ölmüş ve miras ana tarafından büyük baba (F)'ye, baba tarafından da yine büyük ana (G) kalmıştır. Buna göre miras payları:

E= 3/4 F=1/8 ve G=1/8 şeklinde olacaktır.

3.2.5.1. Yasal Mal Rejiminin Mirasa Etkisi:

1 Ocak 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4721 sayılı Medeni Kanun ile, eskiden yasal rejim olarak kabul edilen mal ayrılığı rejimi değiştirilmiş ve farklı mal rejimleri ihdas edilmiştir. Medeni Kanununun 202 ila 281 inci maddeleri arasında yer alan ve eşler arasında düzenlenen mal rejimleri "Edinilmiş Mallara Katılma", "Mal Ayrılığı", "Paylaşmalı Mal Ayrılığı" ve "Mal Ortaklığı" rejimleridir. **Aksine bir sözleşme yapılmadığı sürece Medeni Kanun'un kabul ettiği yasal mal rejimi ise "Edinilmiş Mallara Katılma" rejimidir.** Eski uygulamanın tam aksine, mal ayrılığı rejimi olağanüstü mal rejimi olarak kabul edilmektedir.

Medeni Kanun değişikliğinden bu yana yaklaşık 4 yıl geçmiştir. İlk yıllarda etkisi çok fazla hissedilmeyen değişiklik son zamanlarda meydana gelen ölüm olaylarında, mal rejimi düzenlemeleri sebebiyle, miras ve dolayısıyla veraset ve intikal vergisi uygulamalarında tereddüt yaratmaya başlamıştır.

3.2.5.1.1. Kapsam:

"Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi" 01.01.2002 tarihinden itibaren evlenen kişiler açısından yasal mal rejimidir.

Bu tarihten sonra evlenmiş veya evlenecek olan kişiler kendi aralarında anlaşarak Medeni Kanun hükümlerine uygun surette hazırlanmış, notere tasdik ettirilmiş bir sözleşme ile veya evlilik esnasında nikah memurluğuna yazılı beyanla, başka bir mal rejimini kabul etmedikleri sürece edinilmiş mallara katılma rejimine yani yasal mal rejimine tabidirler.

+

+

01.01.2002 den önce evlenmiş olanlar açısından ise durum şu şekildedir: Türk Medeni Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce evlenmiş olan eşler arasında 01.01.2002 tarihine kadar tabi oldukları eski kanundaki mal rejimi devam edecek, bu tarihten itibaren başlayarak 1 yıl içinde yani 01.01.2003 tarihine kadar başka bir mal rejimi seçmedikleri takdirde **bu tarihten itibaren** geçerli olmak üzere edinilmiş mallara katılma rejimini kabul etmiş sayılacaklardır⁷⁷. Bu bir yıllık süre içinde yasal mal rejiminin dışında bir mal rejimi sözleşmesi yapmamış Türkiye'deki büyük bir aile kesimi (yaklaşık 18 milyon evli çift), 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren aşağıda açıklayacağımız mal rejimine tabi olacak, ancak bu tarihten önce edinilmiş mallar açısından eski Medeni Kanun hükümleri geçerli olacaktır. Daha açık bir ifadeyle bu tarihten önce malların mülkiyeti kime ait ise onun olmaya yani bu mallar kişisel mal olarak kalmaya devam edecek ancak bu tarihten sonra evlilik birliği içinde aşağıda ifade edildiği şekilde edinilen malların mülkiyetinin kime ait olduğunun önemi olmayacaktır. Hal böyle olmakla beraber evlilik birliği devam ederken eşlerin karşılıklı rızasıyla, başka bir mal rejimini kabul etmeleri mümkündür.

Medeni Kanuna göre boşanma veya ölüm halinde evlilik içindeki mal rejimi sona erdiğinden özellikle miras açısından da evlilik içindeki mal rejimi önem kazanmaktadır. Bu cümleden 01.01.2002 tarihinden önce gerçekleşen ve veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü yerine getirilmemiş ölüm olayları açısından eski medeni kanun hükümlerinin cari olacağı açık olup eski hükümler aynen uygulanacaktır.⁷⁸

Özellik, 01.01.2003 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm olayları açısındandır. Bu tarihten sonraki ölüm olaylarında öncelikle evlilik içindeki mal rejiminin tasfiyesi gerekecek, sağ kalan eş tereke malları üzerinden kendisine ait olduğu kabul edilen alacağını aldıktan sonra, diğer eşe ait olduğu kabul edilen mal varlığı üzerinden de miras payını alacaktır. Bu açıdan veraset ve intikal vergisi yükümlülükleri de mal rejimine bağlı olarak farklılık arz edebilecektir. Dolayısıyla yazımızın konusu olan edinilmiş mallara katılma rejiminde hangi malın edinilmiş sayıldığı büyük önem arz etmektedir. Bu arada aşağıdaki açıklamaların prensip olarak boşanma açısından da geçerli olduğunu ifade etmek gerekir.

3.2.5.1.2. Edinilmiş Mallar Nelerdir?:

⁷⁷ 4722 sayılı TMK'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun m.10

⁷⁸ 4722 sayılı Kanunun 17. maddesinde yer alan "Mirasçılık ve mirasın geçişi, mirasbırakanın ölümü tarihinde yürürlükte olan hükümlere göre belirlenir." hükmü de bu hususu teyit etmektedir.

+

Edinilmiş mallara katılma rejiminde, edinilmiş mal, evlilik birliğinin ve bu rejimin devamı süresince, her eşin karşılığını vererek elde ettiği mal varlığı değerlerini kapsamaktadır. Kanuna göre edinilmiş mallar eşlerden herhangi birinin:

1. Çalışmasının karşılığı olan edinimler,
2. Sosyal güvenlik veya sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık ve benzerlerinin yaptığı ödemeler,
3. Çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar,
4. Kişisel mallarının gelirleri,
5. Edinilmiş malların yerine geçen değerlerden oluşmaktadır.

Medeni Kanuna göre kişisel mallar edinilmiş mallara dahil değildir. Yani eşlerden birine miras kalmışsa veya Kanunun yürürlük tarihinden önce alınmış olup mülkiyeti de kendisine ait olan mallar varsa bu mallar kendi (kişisel) malı olmaya devam edecektir. Ancak malın mülkiyeti eşin kendisine ait olmakla beraber, bu malların gelirleri edinilmiş mal olarak kabul edilmektedir. Örneğin 15.03.1996 tarihinde evlenmiş olan A ve B den A'nın, o tarihte büyük bir şirkette hisse sahipliği vardır. Bu çift Medeni Kanunun mal rejimi seçimi için öngördüğü süre içinde suskun kalmış ve otomatik olarak yasal mal rejimine tabi olmuşlardır. A'nın başarılı bir iş hayatı ve çabaları ile şirket çok büyümüştür. Bu şirketin sahipliği A'da kalmaya devam edecek ancak 01.01.2002 tarihinden itibaren A'nın şirketinin elde ettiği kardan aldığı kar payı (misal 2 milyon YTL) edinilmiş mal olarak kabul edilecektir. Bu kar payının elde edildikten sonra başka bir şirketin kurulmasında sermaye olarak kullanılması halinde bu yeni kurulan şirket edinilmiş mal olarak kabul edilecektir. Bu arada A söz konusu tarihten önce kendi kazancıyla alarak ve eşine güvenerek mülkiyetini B nin üzerine geçirdiği mallar da (aksi ispat edilmedikçe) B'nin olmaya devam edecektir.⁷⁹

⁷⁹ Burada akla başka iki soru gelmektedir: A 2007 yılında ölmüş olsa idi ve sahip olduğu şirkette 01.01.2003 tarihinden bu yana elde edilen karlar (misal 20.000.000 YTL) dağıtılmamış olarak duruyor olsa idi, sağ kalan eşin bu karlar üzerinde katılma alacağı olacak mıydı? Bize göre Ticaret Kanunu hükümlerine göre bu karlar dağıtılmadığı sürece şirketin değerini arttıran daha açık bir ifadeyle özsermayenin yükselmesini yani servet değerini arttıran bir unsur olacaktır. Mal rejimi tasfiyesi esnasında ise dikkate alınamayacak ancak miras payı olarak doğrudan A'dan intikal eden mal varlığı şeklinde kabul edilecekti. Diğer bir soru da şudur: A 2006 yılında 1998 yılına ait karlardan kar payı almış olsa idi bu karpayı edinilmiş olarak kabul edilecek midir? Bize göre bu esnada artık karın kaynağı değil edinilme tarihi önemli olduğundan

+

+

Başka bir örnek verelim A ile B evlidir. Yasal mal rejimine tabidirler. A'nın babasından 10.02.2005 tarihinde 10 daireli bir apartman kalmıştır. Bu mal A'nın kişisel malıdır. Ancak dairelerin kira gelirleri artık prensip olarak ortaktır. Kişisel mallar bunlarla da sınırlı değildir. Kişisel kullanıma yarayan eşya ve manevi tazminat alacakları da kişisel mal olarak kabul edilmektedir.

Başka bir örnek verelim C ile D evli ve yasal mal rejimine tabidir. C'nin aylık net ücret geliri 7.000 YTL, D'nin ise 1.000 YTL'dir. C, aylık ücretlerinden biriktirerek D'nin katkısı olmaksızın bir otomobil almıştır. Artık bu otomobil kimin üzerine kayıtlı olursa olsun evlilik birliğinin ortak malıdır. Ancak bayan D'nin ücretinden biriktirerek aldığı bilezikleri kendi kişisel malıdır. Çünkü bilezikler kişisel kullanıma yarayan eşyadır ve diğer eşin kullanması söz konusu değildir.⁸⁰

3.2.5.1.3. Edinilmiş Malların Tasfiyesi ve Miras:

Eşlerden birinin ölümü, rejimi sona erdiren hal olarak kabul edilmiştir. Bu durumda her eş diğer eşte bulunan gerek kişisel mallarını gerekse edinilmiş mallarını geri alır.

Medeni Kanununun 222 nci maddesine göre aksi ispat edilene kadar tüm mallar edinilmiş mal olarak kabul edilmektedir. Eşlerden birisine ait olduğu ispat edilemeyen mallar eşlerin paylı mülkiyetinde sayılmaktadır.⁸¹

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi ölüm halinde önce mal rejiminin tasfiyesi yapılacak ardından ölen kişiye kaldığı kabul edilen mal varlığı mirasa konu olacaktır. Tasfiye halinde prensip olarak edinilmiş tüm mallar yarı yarıya paylaşılmaktadır. Tasfiye, malların rejimin sona erdiği tarihteki rayiç değerlerine göre yapılmakta yani malların gerçek değerleri esas alınarak eşlerin payları hesap edilmektedir.

edinilmiş mal olarak kabul edilecektir. Ancak A'nın veya mirasçılarının aksi iddiayla mahkemede hak aramasını mümkün görmekteyiz.

⁸⁰ Bununla birlikte D bilezikleri edinilmiş mal olarak kabul edilen ücret gelirinden aldığı için C'nin bu bilezikler için aşağıda ifade edilen katılma alacağı mevcuttur.

⁸¹ Buna göre eşlerin kişisel malları ve edinilmiş mallarına ilişkin edinme şekillerini ve bunlara ilişkin belgeleri saklamak ve muhafaza etmek zorunluluğu olduğu anlaşılmaktadır. Aksi takdirde ispat mümkün olmayacaktır. Aynı zamanda mirasın paylaşılmasından çok sonra birisinin bu miras üzerinde hak iddia etmesi ile de mirasın aidiyeti konusunda sorun yaşanmaması açısından da önemlidir. Tabii bunun diğer bir sonucu da eşlerden birinin ölümü halinde kalan tereke malları için beyanların ve vergi tahakkuklarının gerçekleşmesinden sonra yapılacak bir katılma alacağı iddiası ve bunun ispatının vergilerin düzeltilmesini gerektirmesidir.

+

Örnek:

Ölen kişinin geride üç çocuğu ve eşi kalmıştır. Ölenin terekesinde çalışması karşılığı 400.000 YTL.'na aldığı bir ev, babadan kalma 100.000 YTL. değerinde bir işyeri ve bu işyerinin kira geliri ile alınmış 150.000 YTL değerinde bir yazlık, bankada 200.000 YTL. mevduat mevcuttur. Ölüm tarihinde evin değeri 500.000 YTL., yazlığın değeri 200.000 YTL., bankadaki para işlemiş faizi ile birlikte 210.000 YTL. dir. Bu değerlere göre edinilmiş malların toplam değeri $500.000 + 200.000 + 210.000 = 910.000$ YTL. dir. (Dikkat edilirse yazlık kişisel malın kira geliri ile alınmış olmasına rağmen edinilmiş mallara dahil edilmiştir. Çünkü Medeni Kanuna göre aksine bir sözleşme olmadıkça kişisel malların gelirleri ile alınan mallar da edinilmiş mallara dahildir.)

Yine paylaşımına ilişkin aksine bir sözleşme yoksa sağ kalan eş bunun yarısı olan 455.000 YTL. nın sahibidir. Ancak sağ kalan eşin de 80.000 YTL. değerinde edinilmiş otomobili vardır. Buna göre, sağ kalan eş öncelikle bu 455.000 YTL. lik katılma alacağından kendisine ait otomobilin değerinin yarısını mahsup edecek ve böylece $455.000 - 40.000 = 415.000$ YTL. katılma alacağına hak kazanacaktır. Medeni Kanuna göre kendisine ait olduğu kabul edilen bu tutar veraset ve intikal vergisine tabi olmayacaktır. Bundan sonra sağ kalan eş terekenin kalan $910.000 - 415.000 = 495.000$ YTL. lik kısmı ile eşinin kendisine ait olan ve ölüm tarihindeki değeri 300.000 YTL. olan işyerinin toplamı olan 795.000 YTL lik mirasın dörtte birine sahip olacak ve bu tutar veraset ve intikal vergisinin değerlendirme ölçülerine göre revize edilerek vergiye tabi tutulacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus sağ kalan eşin katılma alacağının tereke unsurlarının ölüm tarihindeki değerine göre hesaplanmasıdır. Medeni Kanununun 235 nci maddesinde "*Mal rejiminin sona erdiği sırada mevcut olan edinilmiş mallar, tasfiye anındaki değerleriyle hesaba katılırlar.*" hükmü sebebiyle değerlendirme günündeki sağ kalan eşin katılma alacağı malların o andaki gerçek kıymetleri yani rayiç değerleri esas alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaba göre eşe ait olduğu kabul edilen ve vergi dışı kalan tutar vergisel açıdan hüküm ifade etmemekte bununla birlikte mirastan alacağı pay da rayiç bedelle değerlendirilmektedir. Medeni Kanun açısından yapılan bu değerlemenin veraset ve intikal vergisi açısından önemi yoktur. Çünkü Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde ivazsız surette intikal eden malların nasıl değerlendirileceğine ilişkin ayrıntılı ve özel bir düzenleme mevcuttur. Medeni Kanundaki düzenlemenin ise eşlerin haklarının korunması için getirilmiş bir düzenleme olduğu açıktır. Buna göre ölen eşe ait olan edinilmiş malın

+

+

katılma alacağına mesnet teşkil eden ve aynı zamanda mirasa konu olan değeri Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre revize edilmesi gerekir. Aynı şekilde Medeni Kanundaki değerlendirme esaslarının dikkate alınarak vergi dışı kalabilecek tutarın hesaplanması söz konusu olamaz. Katılma alacağının tutar olarak hesabı sağ kalan eşin diğer mirasçılarla olan paylaşımına esas olduğundan, tereke unsurlarının Veraset ve İntikal Vergisi'nin değerlendirme ölçülerine göre değerlendirilmiş değerleri üzerinden bu alacağın oransal değerinin çarpımı ile vergi dışı kalması gereken tutar hesaplanacaktır.

Esasen Veraset ve İntikal Vergisinin 10 uncu maddesinde düzenlenen İdare tarafından yapılacak ikinci tarhiyat aşamasında bir çok tereke unsuru emsal bedelle değerlendirildiği için büyük farkların çıkması söz konusu değildir. Bununla birlikte gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerlerinin, gerçek değeri çoğu zaman yansıtmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

3.2.5.1.4. Tasfiyede Özellikli Durumlar:

Medeni Kanun, eşler arasındaki bazı mal geçişlerinin adaletsizliğe yol açmaması için mal rejiminin tasfiyesi esnasında paylaşımına esas olacak değer için "artık değer" adı verilen bir düzenlemeye yer vermiştir (MK. m.231).

Bu düzenlemeye göre artık değer, "eklenmeden" ve "denkleştirmeden" elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere her eşin edinilmiş mallarının toplam değerinden bu mallara ilişkin borçlar çıkarıldıktan sonra kalan miktar olarak kabul edilmektedir.

Şimdi buradaki ifadeleri açalım. "Eklenme" den kasıt Medeni Kanunun 229 uncu maddesine göre edinilmiş mallara haricen eklenmesi gereken değerlerdir. Buna göre eşlerden birinin mal rejiminin sona ermesinden önceki bir yıl içinde diğer eşin rızası olmadan yaptığı karşılıksız kazandırmalar ile diğer eşin katılma alacağını azaltmak kastıyla yaptığı devirler edinilmiş mallara ilave edilecektir.

"Eklenme"ye şöyle bir örnek verebiliriz. Yukarıdaki örnekte ölen eş ölmeden önce 400.000 YTL. na aldığı evi altı ay önce kardeşine bağışlamış olsaydı, bu rejim içinde söz konusu ev edinilmiş mal olduğundan mirasçılar tenkis davası açarak katılma alacaklarını kendisine ev bağışlanan kardeşten isteyebilecek ve bu değeri edinilmiş mallara ilave edeceklerdi. Bu arada kardeşe yapılan bağış sebebiyle alınmış vergilerin de düzeltilmesi gerekecekti.

+

Denkleştirme ise bir eşin kişisel mallara ilişkin borçlarının edinilmiş mallardan veya edinilmiş mallara ilişkin borçlarının kişisel mallarından ödenmesi halinde diğer eşin bu konuda istemde bulunması ile katkı oranına ve malın tasfiye zamanındaki değerine veya mal daha önce elden çıkarılmışsa hakkaniyete göre belirlenen tutarın diğer eşe iadesidir. Kısaca, eklenmesi gereken değerler edinilmiş mallara ilave edilecek denkleştirme sebebiyle bir eşe verilen veya ödenen değerler de edinilmiş mallardan düşülecektir. Bu suretle bulunan değerden edinilmiş mallara ilişkin borçların da düşülmesi ile "artık değer"e ulaşılmaktadır.

Örnek:

A ile B evlidir. A'ya ölen babasından kalan kredi ile alınmış bir ev kalmıştır. Evin değeri 150.000 YTL. ölüm tarihinde kalan kredi borcu ise 50.000 YTL. dir. (Ölenin sigortalı olmadığını varsayıyoruz.) A, evin kalan kredi borcunu aylık ücretlerinden ödeyerek kapatmıştır. Bu durumda A'nın edinilmiş mallardan kişisel malına olan katkısı 1/3 dür. Bir süre sonra diğer eş B ölmüştür. B nin öldüğü tarihte evin değeri 300.000 YTL. dir. Ev A'nın kişisel malı olduğundan B'nin mirasçılığı bu ev üzerinde doğrudan hak iddia edemez. Ancak mirasçılar B nin ev üzerindeki $300.000 \times 1/3 = 100.000$ YTL. katılma alacağı sebebiyle miras payı oranında bu tutardan pay alacaklardır. Eğer bu ev B ölmeden önce elden çıkarılmışsa hakim hakkaniyete uygun bir tazminata hükmedebilecektir.

Başka bir örnek verelim.

Örnek:

C ile D evlidir. C kişisel malı olan otomobili ile kaza yapmıştır. Kaza anında aracın değeri 40.000 YTL dir.(Araç kaskosuzdur.) D aracın eski haline getirilmesi için 2000 yılından kalma bileziklerini satarak 20.000 YTL. vermiştir. Bir müddet sonra C ölmüş ve mirasçı olarak sadece eşi kalmıştır. Ölüm tarihinde arabanın tasfiye değeri 25.000 YTL. dir. Bir değer kaybı söz konusu olduğunda katkının başlangıçtaki değerinin esas alınacağını düzenleyen Medeni Kanun'un 227/1 maddesi gereği, 20.000 YTL., D'nin katkı alacağı olarak kabul edilecektir. Bu durumda ölenin kendisine ait olduğu kabul edilen malı $(25.000-20.000=5.000/2=)2.500$ YTL. na inecek, 2.500 YTL. de miras payı olacak ve aracın 20.000 YTL lik kısmı kendisine ait olduğu kabulü ile vergi doğmayacaktır.

Şimdi ilginç bir duruma örnek verelim

Örnek:

+

+

N ile M evli ve yasal mal rejimine tabidir. Bu çiftin 500.000 YTL ye aldıkları bir evleri vardır. Ev M nin üzerine tescillidir. Ancak bu evin alınması esnasında N kendi kişisel malı olan arsasını satarak evin alınması için 400.000 YTL katkıda bulunmuştur. M bir müddet sonra N nin rızasını almadan evi ipotek ettirmiş ve karşılığında aldığı kredi ile kardeşini ameliyat ettirmiştir. Kısa bir süre sonra M de ölmüştür. Kredi borcu sebebiyle ev satılmıştır. Bu durumda M, satılan ev için katkı borçlusu olduğundan bu borç mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından N'ye ödenmek durumundadır.

3.2.5.2. Akdi Mal Rejimleri

Akdi rejimlere gelince; mal ayrılığı ve paylaşmalı mal ayrılığı rejimleri genel olarak aynı hükümlere tabi kılınmış olup, paylaşmalı mal ayrılığı açısından özellik arz eden hususları da şu şekilde ifade etmek mümkündür.

Bir kere paylaşmalı mal ayrılığı rejiminde eşlerden her biri, yasal sınırlar içerisinde kendi malvarlığı üzerinde yönetim, yararlanma ve tasarruf haklarına haizdir. Yani her eşin kendi mal varlığı söz konusudur. Ancak paylı mülkiyete sahip oldukları mallar da olabilmektedir. Bununla birlikte belirli bir malın eşlerden birine ait olduğunu iddia eden kimse, iddiasını ispat etmekle yükümlü kılınmıştır. Yasal mal rejiminde olduğu gibi bu iki mal rejiminde de eşlerden birinin ölümü halinde mal rejimi sona ermekte ve her eş, diğer eşte bulunan mallarını geri almaktadır.

Sadece eşlerden biri tarafından paylaşmalı mal ayrılığı rejiminin kurulmasından sonra edinilmiş olup ailenin ortak kullanım ve yararlanmasına özgülenmiş mallar ile ailenin ekonomik geleceğini güvence altına almaya yönelik yatırımlar veya bunların yerine geçen değerler, mal rejiminin sona ermesi hâlinde eşler arasında eşit olarak paylaşılmaktadır.

Mal ayrılığı rejimi ölümle son bulduğunda, sağ kalan eşin sadece miras payı söz konusudur. Çünkü tereke dışında mal rejiminden kaynaklanan bir alacağı mevcut değildir. Paylaşmalı mal ayrılığı rejiminin özelliği ise, paylı mülkiyete konu bir mal varsa bu mal üzerinde üstün yararı olduğunu ispat eden eşin, malın kendisine verilmesini isteyebilmesidir. Ayrıca eşlerden biri diğerine ait olan bir malın edinilmesine, iyileştirilmesine veya korunmasına karşılıksız veya uygun bir karşılık almadan katkıda bulunmuş ise katkısı oranında hakkaniyete uygun bir bedel talep edebilmektedir ki bu bedel Veraset ve intikal vergisi matrahına girmez. Aileye özgülenmiş mallar ise yarı yarıya bölüşülmektedir.

+

Mal ortaklığı rejiminde de bir eşin kişisel malı olduğu ispatlanmadıkça tüm malvarlığı değerleri ortaklık malı sayılmaktadır. Genel mal ortaklığında eşlerin kanun gereğince kişisel malı sayılanlar dışındaki malları ile gelirleri ortaklık mallarını oluşturmaktadır. Kişisel mallar ise, mal rejimi sözleşmesi, üçüncü kişinin karşılıksız kazandırması veya kanunla belirlenmektedir. Eşlerden her birinin sadece kişisel kullanımına ayrılmış olan eşyası ile manevî tazminat alacakları kanundan dolayı kişisel malı sayılmaktadır. Eşlerden birinin ölümü ile birlikte mal ortaklığı sona ermekte bu durumda her eş veya eş yoksa mirasçıları ortaklık mallarının yarısına sahip olmaktadır.

Toparlamak gerekirse eskiden olduğu gibi ölen eşten sağ kalan eşe kalan mallar doğrudan mirasa konu olmayacak, eşlerin seçmiş oldukları akdi rejim veya yasal mal rejimi olan edinilmiş mallara katılma rejimi hükümleri çerçevesinde sağ kalan eşe ait olduğu kabul edilen mallar ayrıldıktan sonra kalan tereke üzerinden miras paylaşılacaktır. Bu açıdan 1.1.2003 tarihinden itibaren ölen kişilerin evli olup olmadığı büyük önem arz etmekte ve veraset ve intikal vergisi açısından da son derece ayrıntılı ve üzerinde dikkatle durulması gereken bir ikinci tarhiyat aşamasını gerekli kılmaktadır.

Yukarıdaki örnekler bize katılma alacağının sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi ve ispatlanabilmesi için aile içindeki mal ve para hareketlerine ilişkin tevsik edici belgelerin iyi bir şekilde muhafaza edilmesi gerektiğini göstermektedir. Özellikle kişisel mal olarak kabul edilen ve eşlerin kendi ailelerinden ivazsız surette intikal eden mal ve para hareketlerini banka ve/veya mümkün olduğu ölçüde noter veya resmi daireler üzerinden gerçekleştirmesi ve bu arada veraset ve intikal vergisi yükümlülüklerini de yerine getirmesi ileride yaşanabilecek muhtemel ihtilafları peşinen önleyebilecektir. Aynı şekilde vergi idaresinin de aile içindeki mal bölüşümünde kişisel mal olarak kabul edilen ve vergi dışı kalabilen değerlerin nasıl elde edildiğini, bu mallara ilişkin daha önce veraset ve intikal vergisi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğini sorgulaması gerekir.

Değer artışı veya denkleştirme gibi hususların mirasçılar tarafından iddia edilmesi halinde vergi dairesi öncelikle mirasçıların kendi aralarında Medeni Kanunda belirlenen tasfiye usullerine göre (tereke defterinin tutulması, resmi tasfiye) malların paylaşımının yapılmasını bekleyecek (VİVK m.20/c) ve mahkemenin öngördüğü miras paylarını oransal olarak dikkate alıp tereke unsurlarını VİVK na göre değerleyerek ikmal tarhiyatı gerçekleştirecektir.

3.2.6. Yabancı Uyrukluların Mirasçılığı

+

+

Yabancılara ilişkin miras problemlerinde uygulanacak hukuk, Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında 2675 sayılı

Kanununun 22'nci maddesi ile belirlenmiştir. Buna göre yabancılara uygulanacak hukuk ölenin milli hukukudur. Ancak bunun istisnası Türkiye'deki mallar için Türk Hukukunun uygulanmasıdır. Madde şu şekilde devam etmektedir:

"...Mirasın açılmasına, iktisabına ve taksimine ilişkin hükümler terekenin bulunduğu yer hukukuna tâbidir.

Türkiye'de bulunan mirasçısız tereke Devlete kalır. Ölüme bağlı tasarrufun şekli 6. Madde hükmüne bağlıdır. Ölenin milli hukukuna uygun şekilde yapılan ölüme bağlı tasarruflar da geçerlidir. Ölüme bağlı tasarruf, tasarrufta bulunanın, tasarrufun yapıldığı andaki milli hukukuna tâbidir."

Miras paylarının tespitine ilişkin hukukî sorunlar, ölenin ölüm anındaki millî hukukuna göre tespit edilmektedir. 2675 sayılı Kanununun 27'nci maddesi hükmüne göre Türk Mahkemelerinin milletlerarası yetkisini iç hukukun yetki kuralları tayin etmektedir. Böyle olunca HUMK'nun 11'nci maddesinde, verasetin ispatına ve miras paylarının belirlenmesine ilişkin davaların hem miras bırakanın son ikametgâhı mahkemesinde ve hem de davanın açıldığı sırada mirasçının oturduğu yer mahkemesinde açılabilmesine hükmedilmiştir. Buna göre mirasçılık belgesinin alınması konusunda Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisi bulunmadığından, yabancı uyruklu bir şahısla ilgili veraset ilâmını verme yetkisi ilgili yabancı mahkemeye aittir.

Ancak yabancı mahkemelerin vermiş olduğu kararların kesin hüküm olarak kabul edilebilmesi için de, 2675 sayılı Kanununun 42 ve 38'nci madde hükümlerine göre, yabancı mahkeme kararlarının kesin bir karar niteliği taşıması şarttır. Bu durumda, yabancı mahkemelerce verilen veraset ilâmlarının tanınması mümkün olmazsa yabancı bir mirasçı, kendisine miras yoluyla intikal eden mallara tasarruf edebilmek için yabancı mahkemeden aldığı veraset ilâmına, Türkiye'de bir tespit davası açmak suretiyle kesin bir hüküm kazandırabilme yoluna gitmek zorundadır. HUMK'nun 296'nci maddesine göre yabancı mahkemelerce verilmiş veraset ilâmlarının Türk konsolosluklarınca onaylandığı takdirde Türkiye'de resmî senet hükmünde sayılması mümkün olabilir.

Yabancılık unsuru olan veraset davalarında davaya bakan mahkemece, söz konusu yabancı devlet ile Türkiye arasında mütekabiliyetin bulunup

+

bulunmadığı Adalet Bakanlığı ile yapılacak yazışma ile soruşturulmalıdır.⁸² Yabancıların veraset ilâmı almaları esnasında yabancı memleketlerden getirecekleri nüfus kayıtları Paris anlaşması⁸³ gereği Türkiye'de de geçerlidir.

Sadece mütekalibiyet yeterli değildir. Yabancı unsurlu veraset davalarında, hak ehliyetinin tespiti bakımından kanunî kısıtlamaların göz önünde bulundurulması, mirasın açıldığı tarih itibariyle başvuranların mirasçı olma ehliyetine sahip olup olmadıklarının da araştırılması gerekmektedir.⁸⁴

Yabancıların mülkiyet haklarına yönelik sınırlamalar:

Yabancı ülke vatandaşlarının, Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına girip girmediği hususu bir yana, taşınmaz mal edinebilmeleri ve mirasçılık vasıfları bazı tahdidî düzenlemeler içindedir.

Tapu Kanununa göre yabancıların taşınmaz edinmesi, kanunî sınırlamalar altında ve karşılıklılık şartı ile mümkündür.⁸⁵ Diğer taraftan Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunmayan şahıs ve cemiyetlerin köylerde emlak ve arazi almaları yasaktır.⁸⁶ Köy sınırı dışında kalan arazinin 30 hektardan fazla olan kısmına ise, hükümetin izni ile sahip olunabilmektedir. Yabancıların, bu büyüklükten daha fazlasına vasiyet sureti ile veya mansup mirasçı sıfatıyla sahip olabilmeleri hükümet iznine bağlı olup, izin verilmezse fazla miktar tasfiye suretiyle bedele çevrilmektedir.⁸⁷

Ayrıca miras bırakandan kalan taşınmaz malların tapu kayıtlarının getirilmesi bu kayıtların örneklerinin çıkartılarak Milli Savunma Bakanlığından bu malların (Askeri Yasak Bölgeler ve Güvenlik Bölgeleri Kanunu) kapsamından sayılan yerler içinde kalıp kalmadığının sorulması ve bu yerler içinde kaldığı takdirde, verilecek kararda (bu hususun, bu taşınmazların mirasçılara intikalinde ilgili idari mercilerce göz önünde tutulmasının sağlanması uyarısının) bulunması gereklidir.⁸⁸

⁸² Demiralp B. Tunç - Şimşek Mustafa, Uygulamada Miras Davaları ve Veraset Vergisi, Melisa Matbaacılık, İstanbul 1998, s.38

⁸³ R.G.10.4.1958-9881 Yabancı Memleketlerde Kullanılmak Üzere Verilecek Nüfus Kayıt Hülasası Suretleri Hakkında Paris Anlaşması

⁸⁴ Esmer Galip, Mevzuatımızda Gayrimenkul Hükümleri ve Tapu Sicili, Tapu ve Kadastro Vakfı Yayınları, Ankara 1998, a.g.e., s.409

⁸⁵ Tapu Kanunu, m.35

⁸⁶ Köy Kanunu, m.87

⁸⁷ Tapu Kanunu, m.36

⁸⁸ Demiralp -Şimşek, a.g.e., s.45

+

+

Diğer taraftan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna ilişkin 32 sayılı Karar hükümlerine göre dışarıda yerleşik kişilerin gayrimenkul ve gayrimenkule müteferri aynî hakların iktisabı ve satışı ile ilgili işlemler, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü ile bankalar ve özel finans kurumlarınca, üçer aylık dönemler itibariyle, dönemi izleyen 30 gün içinde Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bildirilmektedir.⁸⁹

Görüldüğü gibi, yabancıların gerek satın alma yoluyla gerekse veraset yoluyla taşınmaz mal edinmeleri ve elden çıkarmaları, çeşitli mevzuat açısından tahdit edilmiş ve kontrol altına alınmıştır. Veraseten intikal eden taşınmaz mallar ise çoğunlukla tasfiye riski ile karşı karşıyadır.

Bununla birlikte 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununda⁹⁰ *“Yabancı yatırımcıların Türkiye’de kurdukları veya iştirak ettikleri tüzel kişiliğe sahip şirketlerin, Türk vatandaşlarının edinimine açık olan bölgelerde taşınmaz mülkiyeti veya sınırlı aynî hak edinmeleri serbesttir.”*

hükmüne yer verilmek suretiyle yabancıların bir şirket aracılığıyla taşınmaz edinmeleri serbest bırakılmıştır. Dolayısıyla şirket ortağı yabancıların ölümü halinde şirket hissesi ve dolayısıyla bu şirket bünyesindeki taşınmaz mirasçılarının kalabilecektir.

İlave etmek gerekir ki yabancıların menkul mallara ve haklara sahip olabilmeleri, taşınmaz edinmek kadar tahdit altında değildir. Nihayetinde Türk tâbiyetinde olmayan şahısların da Türkiye’de bulunan malları açısından Veraset ve İntikal Vergisi kapsamı içinde olduğu, Türk veya yabancı bir şahıstan olsun Türkiye sınırları içinde hisseli olarak Türk veya yabancı bir şahsa intikal eden mallar açısından, Türk Medenî Kanun hükümlerinin muteber olacağı unutulmamalıdır.⁹¹

3.3. Mahfuz Hisse

Mahfuz hisseye (saklı paya) sahip olan mirasçılar, ölenin eşi, çocukları ve bunların fûru, ana ve babası ve bunların çocukları yani ölenin kardeşleridir. Bunun dışındaki kimselerin örneğin kardeş çocuklarının (yeğenlerin) veya büyük ana ve büyükbabanın saklı payları yoktur. Medenî Kanunun 506 ıncı maddesindeki düzenlemeye göre kanunî mirasçılar değişik oranlarda mahfuz hisselerine sahiptirler.

⁸⁹ TPKKHK ile ilgili 32 Sayılı Karar m.16

⁹⁰ R.G. 17.06.2003-25141

⁹¹ Güloğlu Nazif, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları, Özyürek Matbaası, İstanbul 1955, a.g.e., s.75

+

Saklı pay oranı murisin;

1. Altsoy için yasal miras payının yarısı,
2. Ana ve babadan her biri için yasal miras payının dörtte biri,
3. Kardeşlerden her biri için yasal miras payının sekizde biri,
4. Sağ kalan eş için, altsoy veya ana ve baba zümresiyle birlikte mirasçı olması hâlinde yasal miras payının tamamı, diğer hâllerde yasal miras payının dörtte üçüdür.

Sağ kalan eş çocukları ile mirasçı olduğunda eşin saklı payı ise normal miras hakkının 1/1'i yani kendisine kalan ¼ lük payıdır. Sağ kalan eş, üçüncü zümre başı yani büyük ana ve/veya büyükbaba ile birlikte mirasçı olduğunda miras hakkı, dörtte üçün dörtte üçüdür yani onaltıda dokuzudur. Üçüncü zümredekilerin ve bunların altsoylarının mahfuz hissesi yoktur. Sağ kalan eş, tek başına mirasçı olduğunda ise tüm mirasın ¾ ü kadar saklı payı vardır.

Mahfuz hisselerin ne anlama geldiğini daha net anlatabilmek için şu şekilde örnekler verilebilir. Sağ kalan eş iki çocuğuyla beraber mirasçı olduğunda murisin tasarruf hakkı şu şekilde hesaplanır: Eşin miras hakkı⁹² ¼ , fûrun miras hakkı ¾'ün ½'si yani 3/8 dir. Bu durumda saklı pay toplamı: (¼ + 3/8) =5/8 dir. Murisin tasarruf hakkı da kalan 8/8 – (¼ + 3/8) =3/8 olur. Yani miras bırakan kişi bu örnekte tüm servetinin sekizde üçünü vasiyet edebilir. Bunun üzerinde bir tasarruf hakkı yoktur.

Mesela bu örnekte, ölümünden sonra kurulacak olan bir vakfa veya mevcut bir vakfa olabildiğince yüksek orandaki malının verilmesini isteyen kişi tüm malvarlığı toplamının en çok 3/8 ini bu amaçla vasiyet edebilir. Örneğimizdeki duruma göre bunun üstündeki vasiyet geçersizdir.

Bir başka örnek verelim. Murisin geride bıraktığı mirasçıları sadece iki kardeşi olsun bu durumda murisin iki kardeşinin her birinin miras hakkı 1/2, saklı payları ise bunun 1/8'i ve neticede miras hakkı 1/16 dir. Toplam mahfuz hisse, 1/16+1/16 = 2/16 dir. Murisin bu durumda tasarruf oranı kalan 14/16 dir.

Murisin bu mahfuz hisseleri aşan tutarlarda yani kanunî mirasçıların haklarını çiğneyecek şekilde vasiyette bulunması veya mansup

⁹² Medenî hukuka göre mirasçıların murise yakınlıklarına göre mirastan belirli yüzdelerle pay alabilmektedirler. Bu oranlar 3.2. Mirasın Paylaşımı bölümünde özetlenmiştir.

+

+

mirasçı tayin etmesi mümkün değildir. Muris iradî bir tasarruf ile mahfuz hisseli mirasçıların haklarını ihlal edecek şekilde çeşitli tevcihlerde bulunduğu takdirde mirasçıların kendi mahfuz hisselerini geri almak için tenkis davası açmaları söz konusu olur.

3.4. İradî Mirasçılık

İradî mirasçılık murisin kendi iradesi ile mirasçı tayin etmesidir. Muris iki şekilde mirasçı tayin edebilir. Birincisi tek taraflı irade beyanı yani vasiyetname ile mirasçı tayin eder(MK.m.531), ikinci olarak da karşılıklı irade beyanlarını kapsayan iki taraflı hukukî bir muameleye, (miras mukavelesine) (MK.m.545) girer. Miras mukavelesi murisin hayatta iken bir kimse ile yaptığı bir akittir. Bu akit, karşılıklı irade beyanları ile meydana geldiğinden, serbestçe dönmek mümkün değildir, vasiyetname ile arasındaki fark da budur.⁹³ Ancak miras sözleşmesiyle mirasçı atanan veya kendisine belirli mal bırakılan kişinin, mirasbırakana karşı miras sözleşmesinin yapılmasından sonra mirasçılıktan çıkarma sebebi oluşturan davranışta bulunduğu ortaya çıkarsa; mirasbırakan, miras sözleşmesini tek taraflı olarak ortadan kaldırabilir.

Bu hususa en iyi örnek ölünceye kadar bakma taahhüdü ile yapılan sözleşmelerdir. Bir kimse kendisine ölünceye kadar bakması için bir kimseye mal bağışladığını vasiyeti ile belirlese, böyle bir taahhüt altına giren kişinin her zaman vasiyetinden cayma olasılığı olduğu için bakma yükümlülüğü altındaki kişi açısından güvenli değildir. Hâlbuki ölünceye kadar bakma vaadi ile yapılan sözleşme (yani miras mukavelesi) bakacak olan kişi açısından daha emniyetlidir.⁹⁴ Miras mukavelesi resmî şekilde yapılması zorunlu bir akittir.

Vasiyetnameyi ise kısaca mirasbırakanın ölümünden sonra geçerli olmak üzere tek taraflı iradesiyle malları üzerinde tasarrufta bulunması olarak tanımlamak mümkündür. Burada miras bırakacak olan kişi dilediği bir kişiye hatta kendisinin haberi dahi olmadan terekesinin tamamını, terekesinden belirli bir mal, belirli bir hisse veya belirli bir gelir bırakabilir. Vasiyetnamenin önemine binaen bu konuda biraz detay vermekte fayda görmekteyiz:

3.4.1. Vasiyetname Hazırlayabilmesi İçin Kişide Aranılan Şartlar:

Vasiyetname yapacak kişinin en başta ayırt etme gücüne sahip olması gerekir. Ayırt etme gücü, kişinin hukuki bir işlemi ve

⁹³ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.75

⁹⁴ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.75

+

sonuçlarını anlayabilme ve bu sonuca uygun hareket edebilme yeteneği olarak tanımlanabilir. Eski dilde mümeyyiz olma olarak ifade edilen bu husus, vasiyetnamenin düzenlendiği anda kişide aranan en önemli özelliktir.

Mirasbırakanın ayırt etme gücüne sahip olup olmadığı o kişinin yaşantısı ile ve hayat tecrübesi ile doğrudan ilgilidir. Kanun koyucu burada kişinin iradesinin mantığa uygun bir şekilde oluşup oluşmadığının belli olmasını aramakta ancak ayırt etme gücünün olmadığına ispatını ise bunu iddia edenlere yüklemektedir. Buradaki ayırt etme gücü kısıtlılık hali ile karıştırılmamalıdır. Örneğin aşırı kumar düşkün olan bir kişi için ailesi tarafından alınan kısıtlılık kararına rağmen bu kişi vasiyetname yazabilir ve bu vasiyetname emredici diğer bir şart olan kişinin vasiyetname yazdığı anda en az onbeş yaşını doldurmuş olması şartı ile geçerlidir.⁹⁵

Kısaca vasiyetnameye ehil olabilmek için ayırt etme gücüne sahip olmak ve en az 15 yaşını doldurmuş olmak yasal olarak gerekli ve yeterlidir.

3.4.2. Vasiyetname Çeşitleri:

Vasiyetname üç şekilde hazırlanabilir. Birincisi kişinin kendi el yazısı ile, açık bir şekilde tarih belirterek ve imzalayarak hazırladığı “*El Yazısı ile Vasiyetname*” dir. İkincisi resmi memurun nezaretinde ve iki tanığın katılımıyla hazırlanan “*Resmi Vasiyetname*” dir. Üçüncüsü ise zaruret halinde iki tanığa son arzuların sözlü ifade edildiği “*Sözlü Vasiyet*” tir.

3.4.2.1. El Yazısı İle Vasiyetname:

El yazısı ile vasiyetname mirasbırakanın ölümünden sonra terekesinin nasıl paylaşılması istediğini kendi el yazısı ile anlattığı kolay ve vasiyetin gizli tutulabildiği bir yöntemdir. Vasiyetnamenin kişinin kendi el yazısı ile hazırlanmış olması şarttır. Ancak bu şekilde iradesinin doğruluğu tespit edilebilmektedir. Mirasbırakan vasiyetini

⁹⁵ Miras sözleşmesinde ise kısıtlı olmamak gerektiği gibi, kişinin sözleşmeye taraf olabilmesi için ergin olması yani 18 yaşını doldurmuş olması da gerekmektedir.

+

+

hazırlarken arzularını açık ve anlaşılır biçimde anlatması gerekir. Birisini mirasçı atadığını veya bir kişiye belirli bir mal bıraktığını açık bir şekilde ifade etmelidir. Kullanılan malzemenin (kağıdın, kalemin vs. niteliğinin) önemi yoktur. Hatta kişi bıraktığı bir mektupta dahi arzularını vasiyet edebilir.

El yazısı ile vasiyetnamenin geçerli olabilmesi için el yazısının dışında mirasbırakanın imzası olmalı ve yine kendi el yazısı ile vasiyetnamenin yazıldığı tarihi belirtmesi gerekmektedir. İmza veya tarihin bulunmadığı vasiyetname geçersizdir. Çünkü atılan tarih bundan başka ortaya çıkabilecek ve bir öncekini bertaraf edecek başka bir vasiyetnamenin varlığı açısından ve vasiyetnamenin yazıldığı anda kişinin ehil olup olmadığının tespiti açısından önem arz etmektedir. İmza kişinin el yazısı ile olmalı mühürle veya aletle veya parmak basılarak atılmış olmamalıdır.

El yazısı vasiyetnamenin belirli bir yere teslimi şart değildir. Ancak istenirse sulh hakimine veya notere tevdi edilebilir. Vasiyetnameyi bulan kişinin bunu sulh hakimine teslim etmesi zorunludur.

3.4.2.2. Resmi Vasiyetname:

Resmi vasiyetnamenin, el yazısına göre daha sağlıklı bir yöntem olduğunu en başta ifade etmek gerekir. Çünkü el yazısı vasiyetname kaybolabilir, yırtılabilir, okunmaz hale gelebilir ve en önemlisi vasiyetin yazıldığı anda mirasbırakanın ehil olmadığı iddialarına maruz kalabilir.

Resmi vasiyetname çoğunlukla noter, sulh hakimi veya kanunla belirlenmiş yetkili memur (konsolos gibi) önünde hazırlanır. Kişi kendi el yazısı ile hazırladığı vasiyetini bu makamlara ibraz edip tasdik ettirebileceği gibi bu kişilerin huzurunda arzularını açık bir şekilde ifade edebilir. Hal böyle olunca kişinin okuma yazma bilmesi de gerekmez. Bu şekilde hazırlanan vasiyetnamelerde kişinin iradesi açık bir şekilde ifade edildiği için vasiyetin içeriğinin anlaşılmasını gibi bir husus da söz konusu olmaz.

Resmi vasiyetname yönteminde, resmi memurdan başka iki tanığın bulunması şarttır. Bu tanıkların fiil ehliyetlerinin olması, okur yazar olması ve mirasbırakanın akrabası olmaması gerekir. Tanıkların esas fonksiyonu mirasbırakanın arzularının içeriğine tanıklık etmek değil, vasiyetin noter huzurunda okunduğunu ve metnin mirasbırakanın arzularına uygun olduğunu kendilerine beyan etmesine ve bu kişinin ölüme bağlı tasarruf yapmaya ehil

+

gördüklerine tanıklık etmeleridir. Bu sebeple vasiyet tanıklara okunmaz. Ancak mirasbırakanın âmâ olması veya felçli olması gibi hallerde okuyamayacağı veya yazamayacağı için vasiyet tanıklar önünde okunur.

3.4.2.3. Sözlü Vasiyet:

Sözlü vasiyet sadece olağanüstü durumlarda ve diğer iki yöntemin uygulamasının imkansız olduğu hallerde yapılabilir. Kanun olağanüstü durumlara örnek olarak ölüm tehlikesi, savaş, hastalık, ulaşımın kesilmesi gibi halleri örnek vermiştir. Sözlü vasiyet yapacak kişi son arzularını iki tanık önünde anlatır. Tanıklardan biri, kendilerine anlatılanı yer ve tarih belirtmek suretiyle yazar ve iki tanığın imzası ile en kısa sürede ve en yakın sulh veya asliye mahkemesine verirler. Elbette bu tanıkların yukarıda belirtilen (okur yazarlık dışındaki) özellikleri taşıması ve mirastan yararlanacak kişilerden olmaması gerekir. Tanıklar kendilerine anlatılanı yazmayıp, en yakın sulh hakimine sözlü olarak da ifade edebilirler. Bu takdirde tanıkların ifadeleri zapta geçirilir. Sözlü vasiyet diğer yöntemlerden farklı olarak mirasbırakanın bir ay içinde ölmesi halinde geçerli olur.

3.4.3. Vasiyetnamenin Geçersiz Olduğu Haller:

Vasiyetnameyi geçersiz kılan hallerin başında irade yokluğu gelmektedir. Örneğin birisi başkasının yerine vasiyetname hazırlamış ise mirasbırakanın iradesini yansıtmadığı için yoklukla maluldür. Keza vasiyetin anlatmak istediği hususun anlaşılabilmesi, kanunda aranan şekil şartlarından yoksun olması, içeriğinin gerçekleşmesinin imkansız olması, ahlaka ve kanuna aykırı olması hallerinde de butlandır. Yani vasiyetname mutlak surette hüküm ifade etmez. Benzer şekilde vasiyetnamenin sonraki bir vasiyetname ile ortadan kalkmış olması, lehine tasarrufta bulunan kişinin mirasbırakandan önce ölmesi, yine bu kişinin mirastan mahrum bir kişi olması hallerinde de vasiyetname geçersizdir. Ayrıca irade sakatlığının varlığı (hata, hile, korkutma) halinde de vasiyetnamenin iptali istenebilir.

3.5. Ölüme Bağlı Tasarruf

Bir kimsenin hayatta iken yaptığı, sonuç ve hükümleri ancak ölümünden sonra hüküm ifade eden tasarruflara ölüme bağlı tasarruf adı verilmektedir. Ölüme bağlı tasarruf, mirasçı nasbı, vasiyet veya miras

+

+

mukavelesi* şeklinde gerçekleşmektedir. Yukarıda iradî mirasçılık bahsinde, ölüme bağlı bir tasarrufla mirasçı nasbedilmesinin mümkün olduğunu ifade ettik. Bu başlık altında, murisin daha çok ölüme bağlı bir tasarrufla, malvarlığından belirli bazı mal ve hakları, arzu ettiği herhangi bir kişiyi bırakabilmesi bahis konusu edilmiştir.

Mirasçı nasbı ile muayyen mal vasiyetinin ortak özelliği her ikisinin de murisin bir kimseye mamelekenden ölümüne bağlı olarak bazı değerler tevcih etmesidir. Aralarındaki en büyük fark ise, mirasçı nasbı tayin edilen kişinin küllî halef olması yani murisin borçlarından da sorumlu olmasına rağmen lehine muayyen mal vasiyet edilen kişinin murisin borçlarından sorumlu olmamasıdır. (cüz-i halefiyet)⁹⁶

Ölüme bağlı mal vasiyetinin konusunu, belirli bir miktar para alacak hakkı, intifa hakkı vs. gibi mamelek değeri olan veya değeri para ile ölçülmeyen (örneğin bir hatıra defteri gibi) mallar veya haklar oluşturabilir.⁹⁷ Bu tür vasiyetlerde, genellikle vasiyet edilen mal terekede bulunmaz. Bu durumda vasiyeti icra ile yükümlü olan kimse o türden malı tedarik ederek muayyen mal mirasçısına vermekle yükümlüdür. Bazen de muris kendi terekkesinden, lehine vasiyette bulunduğu kişiye bir eda yapılmasını isteyebilir. Örneğin X şahsının çocuğunun okutulması veya bir kişinin ameliyatının yapılması gibi.⁹⁸

Muayyen mal vasiyetinin lehdarı murisin küllî halefi olmadığı için mirasın açılması ile mirasçı sıfatı kazanmaz. Sadece vasiyeti icra eden kişiden kendi lehine vasiyet edilen menkulün teslimini veya gayrimenkulün adına tescilini talep hakkı kazanır. Ancak Medenî Kanun yukarıda ifade edildiği üzere, ölüme bağlı tasarruf hakkını kanunî mirasçılar lehine sınırlamıştır.

Kişinin bir menfaat karşılığında kanunî miras hakkından vazgeçmesi de mümkündür. Mirasçının miras hakkından ivazlı veya ivazsız feragati, ancak miras bırakanın ölümünden sonra hüküm ifade eder. Bununla birlikte ivazlı feragat muamelesi, ölümden önce sağlar arasında gerçekleşebilir.⁹⁹ Kişinin bir ivaz karşılığı olarak kanunî miras hakkından vazgeçmesi hâlinde kendisine veraseten intikal eden herhangi bir mal

* Mirasçı nasbı, murisin terekenin tamamı veya belli bir kısmı için bir veya bir kaç kimseyi tayin etmesidir. Vasiyet ve miras mukavelesi ise, kişinin kanunun tayin ettiği çerçevede mallarının ölümünden sonra nasıl paylaşılacağını yazılı veya sözlü olarak belirlemesidir. Miras mukavelesinin vasiyetten farkı ise, miras mukavelesini yapacak şahsın reşit olması ve yazılı şahit önünde ve resmî şekilde yapılmasıdır.

⁹⁶ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.100

⁹⁷ İmre - Erman, a.g.e., s.66

⁹⁸ Ayiter- Kılıçoğlu, a.g.e., s.104

⁹⁹ İmre - Erman, a.g.e., s.183 - Karakoç, a.g.e., s.56

+

bulunmadığından verginin konusuna girmez. Henüz iktisap edilmemiş bir haktan feragat suretiyle karşılıksız olarak yapılabileceği gibi mirasın reddi suretiyle karşılıksız da yapılabilir. Bu durumda, diğer mirasçılar lehine menfaat sağlamış olmasına rağmen kişinin ivazsız olarak feragati vergilendirilmez. Ancak diğer mirasçılar açısından bu suretle elde olunan mallar ölüm yoluyla elde edildiğinin kabulüyle terekeye dâhil edilip vergilendirilir.

4. “İVAZSIZ İNTİKAL” TÂBİRİ

İvazsız intikal kavramı, birinci maddenin açıklanması sırasında da belirtildiği üzere bir şeyin karşılıksız olarak kişinin servetine dâhil olması anlamına gelir. Bu tanımlama karşısında ise akla ilk gelen ivazsız intikal türü ise bağışlama sözleşmesidir.

4.1. Bağışlama Sözleşmeleri

Bağışlama sözleşmesi diyoruz çünkü, bağışlama Borçlar Hukukunda düzenlenmiş iki taraflı hukukî bir muameledir. Bu müessese Borçlar Kanununun 234 ve müteakip maddelerinde yer almaktadır.

Bağışlamanın varlığından söz edebilmek için öncelikle bir kimsenin rızaen, bilinçli olarak ve aldatılmaya uğramaksızın diğerine bir servet aktarması gerekir. Yani bağışlananın malvarlığı artmış olmalıdır. Bu artış servetin artışı veya borcun eksilmesi yada meydana gelebilecek bir parasal azalmaya engel olmak suretiyle gerçekleşir. Konuyla ilgili olarak Danıştay’ca verilen bir karar¹⁰⁰ şu şekildedir.

“...L.O. tarafından M.K. ye 50.000 lira bağışta bulunduğu belirtilmiş ise de dava dosyasının incelenmesi sonucunda aslında bu paranın köyün içme suyu, Hisarcık Köprüsü, köy camii ve iki adet köprünün inşaatını temin için verilen bir para olduğu anlaşıldığı cihetle...” vergiye tâbi olmamasına hükmedilmiştir.

Bağışlama ile eşya üzerindeki mülkiyet hakkı ve diğer aynî haklar ile temlikleri caiz bulunan bütün alacaklar devredilebilir. Böylece bağışlayanın malvarlığında bir eksilme meydana gelir.

Bağışlama için diğer bir şart, malvarlığının karşılıksız verilmesidir. Bir edim için hiçbir karşı edim verilmemek veya denk olmayan bir karşı edim verilmek gerektiği takdirde, kazandırıcı işlem karşılıksız sayılır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Dn.11.D. 26.2.1975 E:1973/2400 K:1975/1147

¹⁰¹ Tunçomağ Kenan, Türk Borçlar Hukuku, Cilt 2, Sermet Matbaası İst. 1977, s.383

+

+

Başlangıçta karşılıksız yapılmış kazandırıcı bir işlem için sonradan bir karşılık verilmesi; örneğin bir hizmet yapılması onun bağışlama niteliğini bozmaz. Yeter ki ilk edim yapılırken böyle bir beklenti olmasın. Öte yandan ahlakî görevlerin ifası bağışlama sayılmaz.

Bağışlayan ve bağışlananın medenî hakları kullanma yani fiil ehliyeti varsa, bağışlama mümkün olabilir. Velâyet veya vesayet altında bulunan kişiler hesabına veli ve vasiler bağışlama yapamazlar. Buna karşılık bunların yükümsüz bağışları veli ve vâsilerin rızası olmaksızın, yükümlü bağışları ise veli ve vâsilerin rızası ile kabul etmeleri mümkündür.

Bağışlama, hukukumuzda iki türlü gerçekleşir. Birincisi elden bağışlama diğeri ise bağışlama vaadidir. Elden bağışlamada teslim yeterlidir. Bağışlama vaadi ise, tarafların iradesine göre hemen ifası gerekmeyen bir bağışlama sözleşmesidir. Bu sözleşme yazılı şekle tâbidir. Sözleşmeyi tıpkı kefalette olduğu gibi, sadece bağışlayanın imzalaması ve sözleşme metninden bağışlamanın anlaşılması gerekir. Ancak bu sözleşme taşınmazlar açısından geçerli değildir. Çünkü bilindiği gibi taşınmaz bağışlaması resmî şekle tâbidir, yani sözleşmenin tapuda yapılması gerekir.

Bağışlama koşul veya yükümlülük öne sürülerek de yapılabilir. Şayet öne sürülen koşul, karşı edim niteliğinde ise, meselâ bağışlayan bağış karşılığında kendisine belli bir süre veya ölüncüye kadar bakılmasını şart koşmuşsa, ivazsızlık hâli yoktur. Ama bağış, bağışı kabul edenin belli bir süre içinde, belli bir kişi ile evlenmesi veya belli bir eğitimin tamamlanması şartıyla yapılmışsa, yani bağışlayanın bu koşuldan kaynaklanan menfaati yoksa, bağış hâli mevcuttur.

Bu gibi şartlı bağışlarda verginin, bağışa konu malın intikali ile mi, şartın gerçekleşmesi ile mi doğacağı tartışılmaya müsaittir. Şart, bağışı kabul edenin ömrü boyunca bağışlayan dışındaki bir kişi veya kuruma periyodik ödeme yapılması koşulu şeklinde ise, vergi matrahının VUK'nun 296/6 ncı maddesine göre hesaplanması gerekir. (Bu konuda kitabımızın 10 uncu maddeye ilişkin bölümüne bakınız.)

Belli bir gaye için bir şeyin yapılması veya yapılmaması amacıyla bağışlama yapılması da söz konusu olabilir. Bu takdirde mükellefiyetli bağışlamadan söz edilir.¹⁰² Mükellefiyetli bağışlamaya örnek olarak bağışlanan bir araziden elde edilen ürünün belli bir kısmının hayır kurumlarına verilmesi şart koşulmuş olabilir. Mükellefiyetli

¹⁰² Esmer, a.g.e., s.379

+

bağışlamalarda, bağışlamanın bütün gerekleri yerine getirilmediği takdirde bağışlayanın verdiği şeyleri geri istemesi mümkündür.

İki kişinin karşılıklı olarak birbirine hibe yapması durumunda da her bir hibenin birbirine ivaz teşkil ettiği bu işlemin Borçlar Kanununda düzenlenen trampaдан farkı olmadığı düşünülebilir. Ancak bir işlemin trampa sayılması veraset ve intikal vergisi açısından verginin alınmaması anlamına gelmez.

Nitekim Danıştay tarafından verilen kararlar, karşılıklı olarak yapılan hibelerin birbirine ivaz teşkil etmeyeceği ve veraset ve intikal vergisinin aranacağı yönündedir.¹⁰³ Taraflar olayı karşılıklı bağış olarak değil, karşılıklı satış veya trampa olarak tanzim ve takdim ettiklerinde vergi doğmayacağı açıktır.

Bağışlamanın dışında karşılıksız (ivazsız) intikal kavramının geniş bir uygulama alanı mevcuttur. Elbette tüm karşılıksız tasarrufların ele alınarak açıklanması mümkün değildir. Fakat günlük yaşantıda sıkça tekrar eden bazı ivazsız intikaller aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir. Bu tasarrufların bir kısmına (veraset ve intikal vergisine tâbi olmamasına veya istisna edilmesine rağmen) okuyucuyu aydınlatmak amacıyla yer verilmiştir.

4.2. Diğer İvazsız İntikaller

4.2.1. Ücret ve Kıdem Tazminatı Alacakları:

Murisin ölmeden önce 4857 sayılı İş Kanunu'na göre bir işyerinde ücretli olarak çalışması söz konusu ise, işyeri tarafından vefattan önce hak kazandığı ve tahsil etmediği ücret unsurları tahakkuk ettirilir ve vergi tevkifatları yapılır. Net ücret alacağından, varsa işverene olan borçların indirilmesi suretiyle bulunan meblağ veraset ilâmına dayalı olarak ve miras hisseleri nispetinde mirasçılara, 17 nci madde göz önünde tutularak ödenir. Mirasçılara ödenen kısım terekeye dâhildir.

Kıdem tazminatları bir ücret unsuru olması sebebiyle esas olarak gelir vergisinin konusuna girer. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 25/7 maddesine göre gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ölüm hâlinde mirasçılara miras hisselerine göre, işveren tarafından kıdem tazminatı ödenmesi hâlinde tıpkı ücretlerde olduğu gibi terekeye dâhil olması

¹⁰³ Dn.D.11, E:1967/2327, K:1967/3146 - Dn. D.11, E:1965/2831-1966/2263

+

+

sebebiyle vergilenecektir. Kıdem tazminatının vergilenmemesini sağlayan şartlara ilişkin açıklamalar istisnalar bölümünde 4 üncü maddede yer almaktadır.

Bilindiği gibi kıdem tazminatının yasal haddi (tavanı) vardır. (1475 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi) Bu haddin üzerinde kıdem tazminatı ödenemez. Ödendiği takdirde kıdem tazminatının aynen yasal haddi aşmayan kısmı gibi aşan kısmının da veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gerekir.

4.2.2. İşçiye İş Kazası Nedeniyle İşveren Tarafından Yapılan Ödemeler

Gelir Vergisi Kanununun 61'nci maddesinde ücret, "hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar.." olarak tarif edilmiştir. İş kazası sonucu verilen tazminat ve yardımlar, yapılan hizmetin karşılığı değil, yapılan hizmet esnasında meydana gelen zararın telâfisi içindir. Bu sebeple, bir hizmetin karşılığı olarak nitelendirilemez. Bu anlamda verilen tazminatların ücret olmadığı kabulü gerekir. Kanun koyucu bu nitelikte ödemeleri sosyal mülâhazalarla gelir vergisinden istisna etmiştir. (GVK'nun 25'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre "Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar" gelir vergisinden müstesnadır.) İş kazasına uğrayanın kendisine yapılan bu ödemeler gelir vergisinden istisna edildiğine göre bu verginin konusuna girmekte, dolayısıyla veraset ve intikal vergisini ilgilendirmemektedir.

İş kazası tazminatları, ölen kişinin mirasçılara ödenirse prensip olarak veraset ve intikal vergisinin konusuna girer. Ancak maddî ve manevî bir zarar karşılığı verilen tazminatların ivazsız intikal sayılmayacağı yasa metninde yer almaktadır. Bu hükmün mirasçılara yapılan ödemeler açısından geçerli olup olmadığı hususu aşağıdaki 4.2.4. no.lu bölümde incelenmiştir.

4.2.3. İkramiye ve Ödüller:

Bir ticarî işletme bünyesinde çalışan personele işveren tarafından verilen ikramiye ve ödüller veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez. Bu tür ödemeler gelir vergisini ilgilendirir.

İlk bakışta ikramiye veya ödülün bir edimin karşılığı olduğu düşünülebilir. Ancak bazı ikramiye ve ödüller belirli bir edimin karşılığı olmasına rağmen bu karşılığı mutlak anlamda bir edim olarak algılamamak gerekir. Örneğin ihbar ikramiyelerinin, bir araştırma sonucu elde edilen bir bilgi için verildiği gerekçesiyle, ivazlı olduğu düşünülebilir. Ancak bunun tam

+

bir edim (karşılık) olduğu söylenemez. Fakat, öyle ikramiyeler vardır ki bunlar kişinin belli bir emeğini gerekli kılar.

Örneğin bir kimse kayıp yakını bulan kişiye ödül vermeyi vaat etse, kayıp kişiyi bulmak için araştırma yapmak hatta bir takım masraflara katlanmak gerekecektir. Böylelikle kaybolan kişinin bulunması ve ödülün elde edilmesi ivazsız intikalden çıkarak bir nevi gelire dönüşmektedir. Bu tür mükâfatların ancak ve yasa müsaitsse gelir vergisi ile vergilenmesi gerekir.¹⁰⁴

Konuyla ilgili başka bir örnek verelim. Uluslar arası ödüllü bir karikatür yarışmasında birinci, ikinci ve üçüncüye belirli tutarlarda ikramiye vaat edilmiş olsa, dereceye girenlerin elde etmiş oldukları bu ikramiyeler tamamen karşılıksız sayılamaz. Dolayısıyla verilen ikramiye ve ödüllerin karşılığını teşkil eden edimin niteliğine bakmak ve olayın mahiyetine göre karar vermek gerekir. Ancak yine de konunun bu yönüyle net olmaması uygulamada tereddütler yaratmaktadır.

Muhbirlere verilen ikramiyeler:

İkramiye ve ödüller için uygulamada değişik düzenlemeler mevcuttur. Örneğin 1905 sayılı “*Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiye Hakkında Kanun*” ile beyan dışı bırakılan gelir ve servet unsurları ile sahteciliğe yönelik suçları ihbar edenlere tahakkuk ve misil cezalar üzerinden ikramiyeler verilmesi düzenlenmiştir. Bu şekilde elde olunan değerler de verginin konusunu teşkil etmektedir. İhbar olayının veya ihbardan sonra ortaya çıkan sorumluluğun ivaz olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı görüşü hakimdir.¹⁰⁵

Danıştay’ın aşağıda bazı bölümlerini verdiğimiz kararı, vergi ihbarında bulunan kişiye verilen muhbir ikramiyesi sebebiyle, vergiye maruz kalmasına ilişkin ilginç ve bu konuda oldukça açıklayıcıdır:

“... Olayda vergisi uyuşmazlık konusu olan meblağ 1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının Ve Daimi Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanunun 6 ncı maddesi uyarınca davalıya ödenmiştir.

¹⁰⁴ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.60

¹⁰⁵ Yılmaz Recep, “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay” Vergi Sorunları Dergisi Sayı:102 S.66

+

+

Anılan 6 ncı maddede aynen (bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dâhili istihlak ve damga gibi daimi vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya sair suretlerle ketmedilmiş olanları haber verenlere, tahakkuk edecek vergi ve misil cezaları mecmuu üzerinden ikramiye verilir.) denilmekte ve kaçırılan vergiye göre yüzde hesabıyla nispetler tespit edilmiş bulunmaktadır.

Bu duruma göre ihbar ikramiyeye hak kazanmanın bir ön şarttır. Ancak verginin kat'i surette tahakkukundan sonra ikramiye ödeneceğinden her ihbar ikramiyeyi kazandırmayacağı gibi, kazandırsa dâhi hiçbir fikrî veya bedeni bir gayreti gerektirmeyen ihbar ile ödenecek meblağ arasında bir nispetsizlik meydana getireceği açıktır.

Temyiz komisyonunun ihbarın netice itibariyle bir hizmet olması sebebiyle muhbirin maddî ve manevî sorumluluklar altına girdiği yolundaki gerekçesi de yerinde değildir. Zira ihbar kanunen tahmil edilen bir vecibe olmayıp şahsen tamamen kendi rızası ile yaptığı bir harekettir. Asılsız ihbar sonucu doğacak bir sorumluluk ise ihbara (ivaz) niteliği kazandırmaz.

Yukarıda açıklanan sebeplere binaen muhbir ikramiyelerinin akdi münasebetlerdeki ivaz ile hiç bir alakası bulunmadığının ve ödenen ikramiyenin ivazsız bir intikal olduğunun kabulü zorunlu bulunduğu cihetle aksine müttehaz komisyon kararında isabet görülmemiştir. Bu sebeple davanın kabulüyle dava konusu Temyiz komisyonu kararının bozulmasına karar verilmiştir.”¹⁰⁶

Keza 1918 sayılı “Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun” un değişik 60 ıncı maddesine göre muhbir ve müsadirlere yapılan ödemelerden Veraset ve İntikal Vergisi kesilmesine dair Sayıştay Genel Kurul Kararı mevcuttur.¹⁰⁷ 1615 sayılı Gümrük Vergisi Kanunu’nun 161 inci maddesinin 2 nci bendine göre yapılan muhbir ikramiyeleri de veraset ve intikal vergisine tâbidir.¹⁰⁸

4.2.4. Maddî ve Manevî Bir Zarar Mukabili Verilen Tazminatlar:

Kanun metninde ivazsız intikalın tanımı yapılırken maddî ve manevî tazminatların ivazsız olmadığı, parantez içi hükümlerle kabul edilmiştir. (m.2/d) Veraset ve intikal vergisine tâbi olmayan tazminatlar Borçlar Ticaret ve Ceza Kanunlarına göre, haksız bir fiil ile gerek kasit gerekse

¹⁰⁶ Dn.11.D. 11.10.1972, E:1972/653 K:1972/2499

¹⁰⁷ Sayıştay Genel Kurul Kararı, E:1980/4, K:4088/1 (R.G. 18.10.1980-17164)

¹⁰⁸ M.B. Muk. 2.6.1988-26815/2889

+

ihmal sonucu veya elde olmayan sebeplerle meydana gelen maddî ve manevî bir zarar karşılığı, zarar görene hükmen veya rızaen verilen para, mal veya temin olunan menfaat olarak tanımlanabilir. Başka bir anlatımla tazminat bir kişinin zarara uğraması sonucu bu zarara herhangi bir şekilde sebebiyet verenin zararı telâfi etmesidir.

Tazminat, ticarî, meslekî veya ziraî çerçevede elde edilmişse gelir veya kurumlar vergisi matrahına dâhil edilir. (GVK.38, KVK 6/2, VUK 329, 330)

Nitekim Maliye Bakanlığınca konu hakkında verilen muktezada¹⁰⁹ şu ifadeler yer verilmiştir:

“

Bu açıklamalara göre, muris ile sigorta şirketleri arasında düzenlenen sözleşmelerde, lehdar olarak bankalar veya bağlı bulunulan meslek kooperatifleri gösterilmiş ise, sigorta tazminatı bankalara veya kooperatiflere ödeneceğinden, bu ödemeden dolayı veraset ve intikal vergisinin bankalardan veya kooperatiften aranılması gerekir. Ancak bankaların veya kooperatifin lehtarlığı borç ilişkisine dayandığından, hayat kredi sigorta bedelinin bankalar ya da kooperatifler açısından ivazsız olarak mütalâa edilmesi mümkün olmamaktadır. Hayat sigorta poliçesine dayanılarak kredi borcu karşılığı olan bankalara veya kredi kooperatiflerine yapılacak ödemeler veraset ve intikal vergisinin konusuna girmediğinden,...”

Parantez içi hükümle ivazsız sayılmayacağı kabulüyle veraset ve intikal vergisinin dışında tutulan tazminatlar bu şekilde, yani iktisadî işletmelere ait bulunmaları sebebiyle, gelir ve kurumlar vergisi matrahına dâhil edilmesi gerekenler dışında kalan tazminatlar olup aşağıda anlatılmıştır.

Açıklamalarımıza başlamadan önce, parantez içi hükümle ivâzlı sayılmak suretiyle vergi dışında tutulabilecek ödemelerin GERÇEK ANLAMDA TAZMİNAT olması gerektiğini vurgulamak gerekir. Yani gerçek niteliği hibe olan bir ödemeye tazminat süsü vermek vergiyi önlemeyecektir.

Eğer gerçek anlamda bir tazminat verilmesi söz konusu ise kanunun 2/d maddesindeki, parantez içi hüküm, şekil şartı veya başkaca şart aramaksızın uygulanır. (GVK'nun 40 ve 41 nci maddelerinde tazminatların GV matrahı açısından dikkate alınabilmesi için bazı şartlar aranmış ise de veraset ve intikal vergisi açısından herhangi bir şekil veya şart öngörülmemiştir.)

¹⁰⁹ M.B. Muk. 24.12.1997 - B.07.0.GEL.0.60./6019-1835-56491

+

+

Zararın tazmini bir mahkeme kararına istinaden veya rızaen olabilir. Önemli olan, ortaya çıkan zararın karşılanmasıdır. Verilen tazminatın bu zarara tekabül etmesi mümkün olmayabilir. Yani tazminat zararın altında kalabileceği gibi zararın üstüne de çıkabilir. Burada akla gelen soru tazminatın zararı aşan tutarının ivazsız intikal sayılarak vergiye tâbi olması gerekip gerekmediğidir. Zarar karşılığı olarak hükmen veya rızaen yapılan ödemelerde, zarar tutarını aşan kısmın teorik olarak veraset ve intikal vergisine tâbi olması gerekir. Buna rağmen veraset ve intikal vergisinde karşılık olarak kabul edilen meblağın neye karşılık geldiği, (vergi kaçırmaya yönelik muvazaalı işlemlerin tespit edilmesi dışında) genellikle aranmaz.

Bu şekilde aşırı tazminatlar olabileceği gibi, tazminatın zararı karşılamaya yetmemesi de söz konusu olabilir. Meselâ kendi parselinde hafriyat yaptıran kişi, bitişik parseldeki binanın hasar görmesine sebep olsa ve hasar 18 milyar liralık bir tazminat gerektirse, taraflar 8 milyar üzerinden rızai anlaşmaya varsalar, binası hasara uğrayan kişi hafriyatı yaptıranı 10 milyar lira bağışlamış olmaz. Çünkü alacaktan vazgeçme suretiyle bağıştan söz edilebilmesi için o alacağın daha önce doğmuş olması gerekir. Yine örneğimizdeki olay mahkemeye intikal etse ve mahkemenin 18 milyar liralık tazminata hükmetmiş olmasına rağmen zarara uğrayan taraf 8 milyar lira ile yetinseydi, kendi hakkından vazgeçtiği için karşı tarafa 10 milyar lira bağışlamış sayılırdı.

Manevî zarar kavramı ise oldukça geniştir. Örneğin boşanma şartı olarak eş adına tescil edilen gayrimenkulün manevî bir tazminat niteliğinde olduğu ve ivazlı olarak intikal ettiği kabul edilmektedir.¹¹⁰ Manevî tazminatların bu şekilde geniş yorumlanması, muvazaalı boşanmalara ve benzeri sair işlemlere yol açabilecektir. Bu türden şüpheli intikaller, tespit edildiğinde incelemeye konu olabilir.

Manevî tazminatların elde edenler açısından vergiye tâbi olup olmayacağı hususu bir yana, böyle bir talep hakkının mirasçılara geçip geçmeyeceği de doktrinde tartışmalara yol açan ayrı bir konudur. Bazı yazarlara göre manevî tazminat talep hakkının kural olarak mirasçılara geçmeyeceği, ancak miras bırakanın sağlığında şu veya bu şekilde söz konusu talebini dış aleme yansıtmış olması hâlinde bu talep hakkının mirasçılara da geçebileceği kabul olunmaktadır.¹¹¹ Çünkü manevî tazminat talebi, ancak bu konuda zarar görmüş kişinin acı ve ıstırabını hafifletecektir.

¹¹⁰ Dn.D.7, E:1992/7693, K:1995/136

¹¹¹ Özzeybek, a.g.e., s.61

+

Zarar gören kişinin talep hakkının mirasçılara geçebilmesi için ölmeden önce dava açmak suretiyle iradesini açıklamış olması gerekir. Hatta muris sağlığında bu konuya ilişkin iradesini açıklamış ve bu konuda talepte bulunmuşsa, manevî tazminat hakkının dava konusu edilmemiş olsa dâhi, murisin malvarlığında yer alan alelâde bir alacak niteliğini kazanarak miras yoluyla intikalinin söz konusu olabileceği savunulmaktadır.¹¹² Bütün bu tartışmalar, 12 Mayıs 1988 tarihinde yürürlüğe giren 3444 sayılı kanunla Medenî Kanuna getirilen manevî tazminat talebinin karşı tarafça kabul edilmedikçe devredilemeyeceği ancak miras yoluyla geçebileceği hükmüyle son bulmuş ve manevî tazminat talep hakkının murisin hayatında dava açmasına gerek olmadan miras yoluyla intikali mümkün bir hâle gelmiştir.¹¹³

4.2.4.1. Ölüm Tazminatları

Ölüm tazminatlarında prensip olarak tazminat lehdarı ölenin mirasçuları veya ölenin sağlığında tayin ettiği lehdarlardır. Çünkü bir ölüye tazminat ödenmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla ölüm tazminatlarının lehdarlarına ödenmesi prensip olarak veraset ve intikal vergisinin kapsamına girmez.

4.2.4.1.1. Sigorta Şirketlerinden Alınan Ölüm Tazminatları

Sigortalının kaza sonucu ölümü hâlinde belli bir tazminat ödenmesini sağlayan trafik, kaza, hayat vb. sigorta şirketlerinin ödedikleri tazminatların maddî ve manevî bir zararın tazmini sağlamak gayesini gütmeleri sebebiyle vergiye tâbi olmamaları gerekir.¹¹⁴

Şahıs sigortaları, bilindiği gibi, kaza ve sağlık sigortaları gibi şahsın prim ödeyerek kendisini poliçeye mevzu risklere karşı koruduğu “birikimsiz” sigorta kolları ile emekliliğinde toplu para veya maaş bağlanmasını amaçladığı “birikimli” sigorta kollarından oluşmaktadır.

İster birikimli ister birikimsiz olsun şahıs sigortalarında aslolan husus sigortanın sonuçlarından öncelikle kendisinin yararlanmayı amaçlaması diğer bir ifadeyle lehdarı olması yani riskin veya şartların gerçekleştiği anda sigorta şirketince yapılan ödemelerin kendisine yönelik olmasıdır. Bu türden ödemelerin maddi ve manevi zararların telafisini öngördüğü açıktır. Ancak sigortalının lehdar olmasına rağmen kendisinin vefatı

¹¹² Karakoç, a.g.e., s.51

¹¹³ Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.224

¹¹⁴ Karakoç, a.g.e., s.59

+

+

halinde mirasçılara ödenen sigorta tazminatları, mirasçılar açısından maddi ve manevi zararın karşılığı olarak kabul edilmez. Bu sebeple alınan tazminat mirasçılar açısından terekeye dahil edilerek vergilenmesi gereken bir unsur haline gelir.

Örneğin kişinin tıbbi bir müdahale sonucunda sağlık sigortası kapsamında almış olduğu tazminat maddi (veya manevi) bir zararın karşılığıdır ve vergiye tabi değildir. Diğer taraftan bireysel emeklilik şirketine emekli olma gayesiyle prim yatırırken ölen kişinin mirasçılarına ödenen sigorta tazminatı mirasçılar açısından karşılıksız bir intikal olarak vergiye tabidir. Çünkü mirasçılar açısından bu ödeme maddi veya manevi bir zararın karşılığı değil ölen kişiden kalan bir servet unsurudur.

Bununla birlikte öylesine sigorta poliçeleri vardır ki örneğin kişi kendisinin ölümünden sonra geride bıraktığı bazı kişilerin mahrum kalacakları geliri ve yaşam standardını devam ettirebilmek amacıyla kendisinin sağlığında hiçbir surette istifade edemeyeceği bir sigorta poliçesine taraf olabilir. Poliçe sahibi bu tür sigortalarda menfaatçi değildir ve riske bağlı tazminatın lehdarı tamamen poliçede belirtilen mirasçılar veya üçüncü kişilerdir. Böyle dahi olsa mirasçıların bu edinimi karşılıksızdır ve prensip olarak veraset ve intikal vergisine tabidir. Bununla birlikte geçmişte Maliye İdaresi bu türden poliçeler sebebiyle mirasçılara ödenen ölüm tazminatlarını "*manevi*" tazminat olarak niteleyerek vergi dışı kalması gerektiğini belirten özgelere vermiştir.

Maliye Bakanlığı'nın konu hakkında bir muktezası şu şekildedir.

" İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden ...varislerine ödenen tazminatın adı geçen ölümüne neden olan vasıtanın mecburi mali mesuliyet sigorta poliçesini düzenleyen ... Sigorta Anonim Şirketi tarafından ödendiği, yapılan ödemenin ivazsız intikal sayılarak vergilendirildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin d fıkrasında, maddî ve manevî bir zarar mukabili verilen tazminatların ivazsız intikal mahiyetinde sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

....

Buna göre gerek hükmen gerek rızaen alınmış olsun bu niteliğine göre tazminatı ivazsız intikal olarak kabul etmek mümkün olmadığından, varislere ödenecek olan tazminatın veraset ve intikal vergisine tâbi tutulması mümkün değildir.

+

Bu nedenle ... 'ın ölümüne sebebiyet veren aracın ... Sigorta şirketi tarafından varislere yapılan ödemeler dolayısıyla varisler adına tarh ve tahakkuk ettirilen verginin 213 sayılı VUK'nun düzeltmeye ilişkin hükümlerine göre terkin edilmesi gerekir.”

Görüldüğü gibi, trafik kazasında ölen kişinin varislerine malî mesuliyet sigortası kapsamında ödenen tazminat, maddî ve manevî tazminat olarak mütalâa edilmiş ve vergi dışında bırakılmıştır. Zira bu olayda, tazminatın lehdarı direkt olarak mirasçılardır.

İstanbul Defterdarlığının bu konuda verdiği diğer bir muktezanın (13.11.195-9307) bazı bölümleri ise şu şekildedir:

“ İlgili dilekçeleriniz ile, şirketinizin Rusya'nın Boudyenovsk kentinde Polypropylen fabrikası inşaatında çalıştırılmak üzere Türkiye'den iş ve işçi bulma kurumu aracılığıyla sözleşmeli işçi götürdüğünüz, yurt dışına götürdüğünüz bu işçiler için şahıs başına vefat hâli için 50.000 ABD doları, maluliyet hâli için de 50.000 ABD doları Ferdî Kaza Sigortası yaptırdığınız bilahare yurt içinde çalıştırmakta olduğunuz işçilerden ... kaza sonucu vefat ettikleri belirtilerek sigorta tazminatının Veraset ve İntikal Vergisine tâbi olup olmadığı yolunda görüşümüzün bildirilmesinin istenilmesi üzerine keyfiyet incelendi.

.....7338 sayılı yasanın 2'nci maddesinin (d) fıkrasında ivazsız intikal tâbirinin hibe yolu ile veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları kapsadığı belirtilerek “maddî ve manevî zarar mukabili verilen tazminatların ivazsız sayılmayacağı” açıklanmıştır.

.....Sigorta A.Ş. ile yapılan “Ferdî Kaza Sigortası” poliçe örneğinin tetkikinde yurt dışında fabrika inşaatında çalışan işçilerin 24 saat süre ile maruz kalabilecekleri kazalar sonucu meydana gelebilecek vefat ve daimi maluliyet olaylarının teminat altına alındığı belirtilmektedir.

Sigortalının vuku bulacak kazalar sonucu ölümü veya daimi maluliyet hâlinde kendisine veya mirasçılarına ödenecek poliçede belirtilen bedel uğranılan maddî ve manevî zararın tazmini karşılığıdır.

Buna göreSigorta A.Ş. tarafından mezkur poliçeye göre, kaza sonucu vefat edenlerden ...ın mirasçılarına ödenecek olan tazminat ile ilgili olarak 7338 sayılı Kanununun 2/d maddesinin parantez içi hükmü uyarınca Veraset ve İntikal Vergisi aranılmaması gerekmektedir.”

+

+

Burada da olay, ölümlle sonuçlandığı ve tazminat doğrudan mirasçılari hedeflediği için vergi gündeme gelmemiştir. Bu olay malûliyetle sonuçlansa ve bir süre sonra malûl kişi ölseydi, ölümden önce tahsil ettiği hatta hak kazanıp tahsilini beklediği malûliyet tazminatının mirasçılara ödenmesi verginin konusuna girerdi. Çünkü bu alternatifte tazminatın lehdari mirasçılar değil, miras bırakandır.

Maliye Bakanlığınca verilen başka bir muktezada¹¹⁵ şu ifadelere yer verilmiştir:

“..Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun birinci maddesi gereğince sigortalar da bu Kanunun mevzuuna girmektedir. Ancak; sigorta mukavelesinde derpiş edilen belli sürenin sonunda sigortacı tarafından taahhüt edilen miktar, hayatını sigorta ettiren kimseye ödendiği takdirde, bu hâlde verilen primlerin iadesi gibi bir durum mevcut olduğundan vergi mevzuu doğmamaktadır.

Ancak hayatını sigorta ettiren şahsın mukavele müddetinin bitiminden evvel ölmesi hâlinde taahhüt edilen meblağın akdolunan sigorta mukavelenamesinde lehdar olarak gösterilen şahıslara ödeneceğinden, bu durumda veraset ve intikal vergisi aranılacağı tâbidir.

Dikkat edilirse İdare verdiği muktezalarda kaza sonucu ölüm ve ferdi kaza poliçelerinden mirasçılara ödenen tazminatları Kanunun 2/d parantez içi hükmü kapsamında kabul ederek vergi dışı kalması gerektiği yönünde görüş vermiştir. İdare bu anlayışını nihayet 3 no.lu VİV Sirküleri ile tüm kamuoyuna duyurmuştur. Söz konusu Sirküler ile birlikte şahıs sigorta poliçelerinden mirasçılara veya üçüncü kişilere ödenen tazminatlarda poliçenin cinsi, ölümün şekli ve lehdara göre farklı bir vergi uygulaması getirilmiştir.

3 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Sirkülerinde şahıs sigorta poliçeleri birikimli, birikimsiz ve karma poliçeler olarak üç sınıfa ayrılmış ve birikimsiz sigorta poliçeleri aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

Birikimsiz Sigorta Poliçeleri:

“Hayat sigorta poliçesine istinaden sigortalının ecelen vefat etmesi sonucu mirasçılara sigorta şirketince yapılan vefat tazminatı ödemelerinin, terekeye dahil edilerek veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekir. Sigorta akdinde mirasçı olmayan üçüncü bir şahıs lehdar olarak gösterilmiş ise bu takdirde lehdara ödenecek miktarın tamamı ivazsız iktisap olarak vergiye tabi olacaktır.

¹¹⁵ M.B. Muk. 24.12.1997 - B.07.0.GEL.0.60./6019-1835-56491

+

Ferdi kaza kapsamında bulunan sigortalının kaza sonucu ölümü halinde, sigorta şirketince ödenen tazminat, sigortalının yokluğu nedeniyle yakınlarının uğrayacakları maddi zarar ve manevi ızdırabın sigorta sözleşmesine dayanılarak kısmen olsun tazmini ve telafisi amacını taşıdığından ödenecek sigorta tazminatının yukarıda belirtilen Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin parantez içi hükmüne istinaden vergilendirilmemesi gerekir.

Ancak, ferdi kaza sigortası kapsamında bulunan sigortalının üçüncü kişi lehine sigorta sözleşmesi yapması veya böyle bir kişiyi sonradan lehdar tayin etmesi durumunda, sigortalı kişinin kaza sonucu ölümü üzerine sigorta şirketince mirasçı olmayan üçüncü kişiye ödenecek vefat tazminatı maddi ve manevi bir tazminat olarak kabul edilemeyeceğinden, ödenecek miktar ivazsız bir iktisap olarak veraset ve intikal vergisine tabi tutulacaktır.”

Bu düzenleme tablo haline getirilerek daha kolay ifade edilebilir:

Lehdar/ Ölüm Şekli	Birikimsiz Hayat Sigorta Poliçeleri		Birikimsiz Ferdi Kaza Sigorta Poliçeleri	
	Ecel	Kaza	Ecel	Kaza
Mirasçı	Vergi Var	Vergi Var	Vergi Var	Vergi Yok
Üçüncü Kişi	Vergi Var *	Vergi Var *	Vergi Var *	Vergi Var *

(*)Hayat ve Ferdi kaza poliçelerinde poliçe lehdarının üçüncü kişi olması halinde mirasçı olmayan bu kişinin ediniminin ivazsız iktisap olarak değerlendirilmek suretiyle vergilendirileceği belirtilmiştir. Bilindiği gibi miras yoluyla intikallerde düşük, hibe şeklinde intikallerde ise yüksek oranlı bir vergi tarife yapısı söz konusudur.

Sirkülerde hayat sigorta poliçesi olan bir kişinin **“eceliyle”** ölmesi halinde varislerine yapılacak ödemelerin vergi kapsamına girdiği bir sonraki paragrafta da ferdi kaza kapsamında olan kişinin **kaza sonucu ölümü halinde** varislerine ödenecek tazminatın **“sigortalının yokluğu nedeniyle yakınlarının uğrayacakları maddi zarar ve manevi ızdırabın sigorta sözleşmesine dayanılarak kısmen olsun tazmini ve telafisi amacını taşıdığından”** bahisle vergi dışı olduğu belirtilmiştir.

Bize göre vergileme kararının bu şekilde Sirküler ile yapılması Verginin Kanuniliği ilkesine aykırıdır. Kanunda bu konuda ne açık bir vergileme hükmü ne de açık bir istisna hükmü mevcuttur. Şayet sigorta poliçelerinden mirasçılara veya üçüncü şahıslara ödenen tazminatların vergilenmesi isteniyor ise Kanun Koyucu tarafından bunun açık bir ifadeyle Kanun metnine işlenmesi en doğru yoldur. Tersine bu türden

+

+

edinimlerin vergilenmesi arzu edilmiyor ise, bu defa istisna hükümleri içinde ölüm sebebiyle alınan şahıs sigorta tazminatlarına yer verilmesi gerekir.

Birikimli Sigorta Poliçeleri:

Birikimli sigorta poliçeleri açısından daha önce de belirttiğimiz gibi poliçe lehdarının kişinin kendisi olması sebebiyle hak ve menfaatlerinden öncelikle kendisi yararlanacak iken ölümü sebebiyle mirasçılarının veya üçüncü şahısların bu tür bir edinime kavuşması karşılıksız intikaldir ve vergiye tabidir. Şayet lehdar mirasçı ise veraset yoluyla, değilse ivazsız intikal yoluyla edinimlere ilişkin tarifeye vergilenir. Elbette menkul sermaye iradına ilişkin stopaj söz konusu ise bu tevkifat yapıldıktan sonra (3 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerine bkz.) kalan kısım vergiye konu olur.

	Birikimli Hayat Sigorta Poliçeleri	
Lehdar/ Ölüm Şekli	Ecel	Kaza
Mirasçı	Var	Var
Üçüncü Kişi	Var (Hibe tarifesi)	Var (Hibe tarifesi)

Karma Sigorta Poliçeleri:

Karma sigorta poliçeleri yani ölüm, maluliyet ve benzer risklere karşı yapılan riziko teminatları ile birikimli teminatların aynı poliçede gösterilmesi halinde, sigortalının ölümü halinde birikimli kısım için vergi aranacak, birikimsiz kısım için yukarıda ifade edildiği gibi hayat sigorta poliçelerinde ecel ile ölüm halinde vergi aranacak, ferdi kaza kapsamında kaza sonucu ölüm halinde vergi söz konusu olmayacaktır.

İlave etmek gerekir ki eskiden sigorta şirketleri tarafından hayat sigorta kolundan vefata bağlı olarak mirasçılara ödenen ölüm tazminatları, vefat hâlinde tediye edilmek üzere kendi namına ve üçüncü şahıs lehine akdedilmiş veya ölüme bağlı bir tasarruf ile üçüncü şahıs lehine devir edilmiş ise, ölüm anındaki iştirak kıymetleri (katılım payı) üzerinden terekeye dâhil ediliyor¹¹⁶ katılım payları üzerinde ödenen bedeller ise

¹¹⁶ Medenî Kanun m.456

+

ivazsız intikal kabul edilerek farklı oranda vergileniyordu. Ancak bu durum 11.12.1995 tarihinden itibaren¹¹⁷ değişmiş, gerek işira bedelleri gerekse bu bedellerin üzerinde yapılan ödemelerin tamamı terekeye dâhil edilerek, veraseten intikal kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilenmeye başlanmıştır.¹¹⁸

4.2.4.1.2. Sosyal Güvenlik Kuruluşlarından Alınan Ölüm Tazminatları

Sosyal güvenlik kuruluşlarından (SSK, BağKur, Emekli Sandığı) sigortalının ölümü sonucu mirasçılarca alınan ölüm tazminatları veya diğer bir ifadeyle ölüm yardımları, toplu ödemeler ve ikramiyeler prensip olarak vergiye tâbidir. Ancak sosyal mülâhazalarla bu türden ödemeler veraset ve intikal vergisinden istisna edildiğinden vergilendirilmezler. (Konu ile ilgili olarak 4 üncü maddeye bakınız.)

2330 sayılı Nakdî Tazminat ve Aylık Bağlanmasına Dair Kanun gereğince ödenen ölüm tazminatlarının Veraset ve İntikal Vergisi'nden

müstesna tutulması gerektiği yönündeki Maliye Bakanlığı görüşü, bu konuya örnek gösterilebilir.¹¹⁹

Bu türden ödemeler maddî ve manevî zarar mukabili verilen tazminat olarak mütalâa edilmezler. Bu kuruluşlarca ölüme bağlı olarak yapılan ödemelerin vergilendirilmemesi Veraset ve İntikal Vergisinin 4 üncü maddesinde yer alan istisna hükmünden kaynaklanmaktadır.

Sendikalarca grev zamanlarında işçilere verilen yardımları da bu kapsam içinde düşünmek gerekir. Sendikaların en önemli fonksiyonlarından biri üyelerine grev zamanlarında belirli bir ücret vererek hayatlarını idâme ettirmelerini sağlamaktır. Bu ödemeler, işçilerin ödediği aidatlardan yapılmaktadır. Her ne kadar yapılan yardımlar ödenen aidatlara göre

¹¹⁷ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi Sıra No: 1995/1

¹¹⁸ Sipahioğlu Y.Hürol, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki İktisap Şekilleri ve Sigorta Şirketlerine Yapılan Ödemeler" Maliye Postası Dergisi, 1.3.1996, s.54

¹¹⁹ Bu kanun kapsamına giren kişiler ise oldukça geniştir. Kanunun amacı güvenlik ve asayişte görev alanların maruz kaldıkları yaralanma, hastalık, sakatlanma ve ölüm hâlinde nakdi tazminat ödenmesidir. İdarenin görüşü, kolluk hizmetlerinde görev alan veya hizmetleri geçen kişilerin bu görevleri nedeniyle uğradıkları zararlara karşı ödenen tazminatların vergiye tâbi olmayacağı yönündedir. (Nakdi Tazminat ve Aylık Verilmesi Hakkında Kanun, (R.G.16.11.1980-17152) Yürürlükteki Kanunlar Külliyatı Başbakanlık Yayını, 4.Cilt s.5201)

+

+

orantısız olsa da, bu durum ödemelerin karşılıksız yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü burada sendikalar, bir tür sigorta şirketi fonksiyonu üstlenmektedirler. Nitekim, Danıştay tarafından verilen konu ile ilgili bir kararda verginin aranılmaması gerektiğine hükmedilmiştir.¹²⁰

4.2.4.1.3. Ölümüne Sebep Verenlerce Ödenen Ölüm Tazminatları

İhmal sonucu ölümüne neden olmak yüzünden ölenin yakınları tarafından açılan maddî ve manevî tazminat davaları neticesinde elde edilen tazminatlar, bize ve bazı müelliflere göre ölen kişinin maddî ve manevî kaybının telafisi olarak yorumlanmakta ve vergiye tâbi olmaması gerektiği düşünülmektedir.¹²¹

Uygulamada da ölümüne sebep verenler hakkında açılan maddî ve manevî tazminat davaları neticesinde elde edilen tazminatlar vergi dışında tutulmaktadır.

Örneğin işyerinde meydana gelen kazalarda işçilerin veya üçüncü kişilerin uğradığı bedenî, maddî ve manevî zararlar nedeniyle, mukaveleye yahut ilâma dayanılarak yapılan ödemeler ivazlı sayıldığından veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir. İş kazalarında ödenen tazminatların vergi dışı kalması açısından kusurun kimde olduğunun önemi yoktur.

İş kazası nedeniyle işçinin ölümü söz konusu olduğunda ve tazminatın mirasçılara yapılması hâlinde tazminat ister rızaen ve isterse ilâma veya kanun emrine göre yapılmış olsun maddî ve manevî kayıpların telafisi olarak kabul edilir ve vergiye tâbi tutulamaz.

Nitekim, aşağıya aldığımız bir Danıştay kararında¹²² şu ifadeler yer almaktadır:

“ Murisin çalıştığı kurum arabasının geçirdiği bir kaza sonucu ölümüne üzerine, kurumun ödediği tazminat sebebiyle davacı eş adına salınan İntikal Vergisini; murisin çalıştığı şirket arabasında görevi gereği seyahat ederken öldüğünün ihtilâfsız olduğu, mirasçılarca ölüm sebebiyle ve mahkeme kanalıyla maddî ve manevî zarar isteminde bulunulmadan şirketçe mirasçılara ...lira ödendiği, bu ödemenin 7338 sayılı Kanunun 2. Maddesinin d bendi uyarınca maddî ve manevî bir zarar karşılığı

¹²⁰ Dn.9.D.E:1996/1349 K:1996/2086

¹²¹ Özzeybek s.88

¹²² Dn.11.D. 18.12.1969, E:1969/1020 K:1969/1746

+

yapıldığıının kabulü icabettiği gerekçesiyle kaldıran Temyiz komisyonu kararı yerinde görüldüğünden davanın reddine karar verilmiştir.”

4.2.4.3. Hakaret Nedeniyle Alınan Tazminatlar

Hakaret nedeniyle açılan davalarda, hakarete uğrayan kişi lehine mahkemece tazminata hükmedilmişse, bu tazminat manevî kaybın telâfisi olup ivazsız sayılmaz ve verginin konusuna girmez.

Konu ile ilgili olarak uygulamada sıkça görülen durum, medya kuruluşları aleyhine yaptıkları yayınlar nedeniyle açılan manevî tazminat davalarıdır. Bu kuruluşların ödemeye mahkum edildikleri tazminatlar, alan açısından manevî kaybın telafisi niteliği taşıdığından vergilenmez.

Hakaret davasını açmış ve dava sonuçlanmadan ölmüş bir kişinin tazminat talep hakkı, daha önceki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere mirasçılara geçebilmektedir. Mirasçılarının böyle bir tazminat alması hâlinde, alınan tazminat, murisin sağlığındaki manevî kaybını telâfiye yönelik ve şahsına ait olması sebebiyle ivaz niteliği taşımaz ve vergiye tâbi olur.

4.2.4.4. Boşanma Tazminatları

Boşanma karşılığı eşlerden birinin diğerine verdiği mallar tazminat olarak değerlendirilmekte ve vergiye tâbi tutulmamaktadır. Bu husus yargı organlarınınca da uzun yıllardır tazminat olarak değerlendirilmekte ve bu sebeple yapılan tarhiyatlar reddedilmektedir. Son yıllarda Maliye Bakanlığınca da, boşanma karşılığı eşe verilen mallar tazminat olarak değerlendirilmekte ve vergiye tâbi olmadığı yönünde görüşler verilmektedir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada¹²³ bunun gerekçesi şu şekilde açıklanmıştır:

“....

Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, bir yükümlülük altına girmediği muameleler “ivazsız hukukî muameleler” dir. Hibe (bağışlama) durumunda kendisine bir şey bağışlayan kimse, mamelekenden bir şey çıkmadan veya kişisel bir yükümlülüğe girmeden bir malın mülkiyetini iktisap etmektedir.

¹²³ M.B. Muk. 02.09.1998 - B.07.O.GEL.060/6026-107-31417

+

+

Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, bir yükümlölük altına girdiği hukukî muameleler ise "ivazlı hukukî muameleler" dir.

Diğer taraftan Medenî Kanununun 143 üncü maddesinde "Mevcut ve hatta muntazar bir menfaati boşanma yüzünden haleldar olan kabahatsiz karı veya kocanın, kabahatli olan taraftan münasip bir maddî tazminat talebine hakkı vardır. Bundan başka boşanmaya sebebiyet vermiş olan hadiseler kabahatsiz karı veya kocanın şahsî menfaatlerini ağır bir surette haleldar etmiş ise, hakim manevî tazminat namıyla muayyen bir meblağ dâhi hükmedebilir." Denilmektedir. Aynı Kanununun 150 nci maddesinin 5 numaralı bendinde ise boşanma veya ayrılığın fer'î hükümlerine dair iki taraf arasında akdedilen mukavelet hakimnin tasdikine iktiran etmedikçe muteber olmayacağı öngörülmektedir.

Olayımızda ...Mahkemesinin boşanma kararı ile tarafların boşanmalarına, eşler arasında düzenlenen protokole göre, kocanın sahibi bulunduğu menkul ve gayrimenkul malların ...'ya ettirileceğine karar verilmiş ve mahkeme tarafından protokol kabul edilmiştir.

Bu itibarla,...Mahkemesinde ...ile ...'nın boşanmalarına karar verilmiş ve boşanmanın fer'î hükümler çerçevesinde Medenî Kanununun 150/5 maddesi hükmü uyarınca söz konusu sözleşme hükümlerinin gerçekleştiği anlaşılmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, protokolde belirtilen mallar...'dan...'ya boşanma koşulu karşılığında bir tazminat olarak intikal etmiştir. Dolayısıyla da ortada ivazlı bir intikalin varlığı söz konusu olduğundan veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir."

Dikkat edilecek olursa, muktezaya konu olayda bir mahkeme tarafından boşanma karşılığı olarak kabul edilmiş bir protokole yer alan mallar söz konusudur. Bu protokolün mahkemece kabul edildiği ve kararın buna göre verilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda verginin aranılmaması son derece normaldir.

Esasen 01.01.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni Medeni Kanunda eşler arasında düzenlenen mal rejimleri sebebiyle boşanma tazminatları yerine evlilik birliği içindeki mal rejimi sebebiyle katılma alacaklarının söz konusu olabileceği söylenebilir. Bu anlamda boşanma tazminatlarının sadece manevi kırgınlık sebebiyle genel hükümler çerçevesinde uygulama alanı bulabileceği, bu türden tazminatların ise parantez içi hüküm gereği veraset ve intikal vergisine tabi olmayacağı ifade edilebilir.

+

4.2.4.5. Maddî Hasar Sebebiyle Alınan Tazminatlar

Maddî bir hasar sebebiyle alınan tazminatlar da ivazsız sayılmaz. Örneğin yangın sebebiyle hasar gören bir ev için sigorta şirketince mal sahibine bir tazminat ödenmesi, gerçekleşen bir zararın karşılığını teşkil etmektedir. Bununla birlikte tazminat murisin varislerine ödenirse karşılıksız bir intikal olarak vergi kapsamı içinde düşünülür.¹²⁴ Esas olan husus, tazminatın zarar gören kişinin kendisine ödenmesi hâlinde vergiye tâbi olmaması, buna karşılık mirasçılara ödendiği takdirde terekeye dâhil olarak vergilenmesidir.

Bir kaza sonucu ortaya çıkan hasarın telâfisi için ödenen sigorta tazminatları, prensip olarak vergiye tâbi değildir. Ancak, bu tazminatların vâislere ödenmesi hâlinde terekeye dâhil edilerek vergilenmesi gerekmektedir. Nitekim, Maliye Bakanlığının bir muktezasında¹²⁵

“...kaza sonucu hasar gören araba nedeniyle ilgili sigorta şirketince araba sahiplerine ödenen kasko sigorta bedeli ivazsız intikal sayılmamaktadır. Ancak kasko sigorta bedelinin, almayı hak edipte almadan vefat eden kişinin varislerine ödenmesi hâlinde bu bedelin terekeye dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekir.” ifadelerine yer verilmiştir.

Maddî hasarların telâfisi için verilen tazminatların vergiye tâbi olmadığı yönündeki verilen bir muktezada ise şu ifadeler yer almaktadır.

“.....

Olayda ilinizde 4.4.1985 tarihinde meydana gelen uçak kazasında vefat eden ...'ın varislerine ödenecek olan tazminat, kazada hasara uğrayan dükkan ve malzeme karşılığı ödenmektedir.

Bu itibarla söz konusu olayda adı geçen varislerine ödenen tazminatın ivazsız bir ödeme sayılması mümkün olmadığından bu ödeme için ilgililerden Veraset ve İntikal Vergisi alınmaması icap eder.”¹²⁶

Benzer şekilde hırsızlık sebebiyle sigortadan alınan bedeller de maddî hasarların telâfisi içindir. Bu sebeple ivazsız intikal olarak mütalâa edilmezler.

¹²⁴ Özzeybek, a.g.e., s.88

¹²⁵ M.B. Muk. 13.06.1995-B.07.0 GEL.0.60/6000-2024

¹²⁶ M.B. Muk. 1.12.1986-26819/1456-85264

+

+

Yapılan ödemelerin sadece sigorta şirketinden olması da gerekmez. Örneğin bir yerden bir yere taşınan kişiye ait eşyalar nakliyat firmasının sorumluluğunda taşınmakta iken zarara uğramış olsa ve bu zarar rızaen veya mahkeme kararıyla ödense, vergi söz konusu olmaz.

4.2.4.6. Diğer Tazminatlar

Uygulamada yukarıdakilerin dışındaki tazminatlara da rastlanabilir. Bunlar açısından da yukarıda açıkladığımız ilkeler geçerlidir. Tazminatın oluşumunda yasaya aykırılık unsuru bulunması tazminatın niteliğini bozmaz.

Meselâ, Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırı olarak bu işlerde 18 yaşından küçük işçi çalıştırıldığında, bu işçinin kazaya uğramasından doğan tazminat vergiye tâbi olmaz. Sadece bu tazminatı ödeyen işveren, kusuru nedeniyle ödediği söz konusu tazminatı gider yazamaz.¹²⁷

4.2.5. Satışların Arttırılması Amacıyla Verilen Hediyeler

İşletmelerin nihai tüketiciye yönelik olarak yapacakları ŞANS UNSURUNA BAĞLI hediye kampanyaları veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekte ve istisna hadlerini aşan intikaller stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Çekiliş veya şans unsuruna bağlı olarak yapılan kampanyalara ilişkin açıklamalarımız 7'inci madde de yer aldığından bu bölümde ayrıntıya girilmemiştir.

Bir malın ticaretinin yapılıyor olması sebebiyle malı üreten veya toptan olarak satan firmalardan, bu ticareti yapanlarca alınan hediyeler kura sonucu olsun olmasın ticarî faaliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilmekte ve ticarî hâsılatlarına dâhil edilmektedir. Dolayısıyla, ticarî faaliyet neticesinde elde edilen bu tür hediyelerin, veraset ve intikal vergisi ile ilgisi yoktur.

İşletmelerin kendi personeline verdiği hediyelerin ivazsız intikal olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Personel, işletmeye bir hizmet akdi ile bağlı olduğundan verilen hediye ve benzeri menfaatler ücret niteliğindedir. (GVK.m.61) Bu sebeple, bu tür hediyelerin veraset ve intikal vergisine konu olması düşünülemez. Ancak umuma açık bir çekilişle personelin hediye kazanması hâlinde, veraset ve intikal vergisi aranılacağı tâbiîdir.

¹²⁷ Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, Denet yayıncılık, İst.1996, 2. Baskı, s.14.167

+

Kupon karşılığı tüketicilere hediye verilmesi herhangi bir şans unsuruna bağlanmamış ise, diğer bir ifadeyle kupon biriktiren herkes bir hediye alabiliyorsa, bu durumda ivazsız bir intikalden söz etmek mümkün değildir. Çünkü, kupon biriktirmek için malın alınması esnasında ödenen bedeller verilen hediyenin karşılığını da ihtiva etmektedir.

Ancak, kupon biriktirmenin yanı sıra çekilişle hediye dağıtılması söz konusu olduğunda, şayet biriktirilen kupon bedelleri verilen hediyeye ivaz teşkil etmeyecek bir nispette ise, bu takdirde veraset ve intikal vergisi söz konusu olur. Elbette yapılan kampanya tüketicileri kapsayabileceği gibi bâyileri hatta bunların personelini de kapsayabilir. Bu konu ile ilgili bir mukteza oldukça geniş izahat içerdiğinden aşağıda sunulmuştur:

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, şirketiniz satışlarının arttırılması amacıyla, üç ayrı gruba kupon vermek suretiyle çekiliş düzenleneceği ve karşılığında hediye verileceği belirtilerek, söz konusu gruplar itibariyle verilen hediyelerin Veraset ve İntikal Vergisine tâbi olup olmadığı sorulmaktadır.

.....

İlgi dilekçenizde 1. Ve 2. Grup olarak söz ettiğiniz firmanızdan mal alan tüccarlar ile bu tüccarlardan mal alan perakendeci / bakkallara satışlarınızın arttırılması için reklam amacıyla, ciro miktarları göz önünde bulundurularak ve kura numarası verilmek suretiyle, yapılacak çekiliş sonrasında çeşitli hediyeler verilmesi işleminin bir nevi prim olarak değerlendirilmesi gerekir.

Prim, yazılı ya da sözlü bir anlaşma veya bu primi ödeyecek olanın tek tarafı olarak belirlendiği koşullara uygun şekilde, başarılı bir iş ya da hizmeti karşılığında, asıl ödemeye ek olarak yapılan bir ödeme şeklinde tanımlanabilir. Bu ödemeler nakden olabileceği gibi bir mal veya hizmet sunmak şeklinde de olabilir.

Olayımızda belirlenen ciro miktarını aşan 1. Ve 2. Grup müşterileriniz için verilecek kura şansı da göz önünde bulundurulduğunda kazanacak firmalar açısından elde edilecek bu prim, belli miktarın üzerinde satış yapması nedeniyle firmanız tarafından sözü edilen 1. Ve 2. Grup müşterilerinize sağlanacak ek bir menfaattir.

Nitekim 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin L/2 bölümünde, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada belli bir ciro aşıldığında satış primi hâsılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla yapılan ödemelerin, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu doğduğu, dolayısıyla yapılan işin, ana firmaya karşı verilen bir

+

+

hizmet olduğu belirtilmiş, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firmanın sözleşmesi hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermesi hâlinde (belli bir hizmeti vermesi hâlinde) ek ödemeye hak kazanacağı belirtilmiştir.

Üretici firmalardan mal alan tüccarlar ile perakendeci bakkalların, firmaya sağlayacağı bir hizmet yada menfaat karşılığında alacakları hediyeler, sonuçta kura sonucu olsun yada olmasın ticarî faaliyetlerinin bir unsuru olarak değerlendirilerek, ticarî kazançlarına dâhil edilecektir.

Yukarıdaki bölümlerde de açıkça söz edildiği üzere, bir intikalın veraset ve intikal vergisine tâbi tutulabilmesi gerekli tek şart intikalın ivazsız olmasıdır.

Olayımızda firmanızdan mal alan 1. ve 2. Grup satıcılar, elde edecekleri hediye başlı bir ticarî faaliyetleri sonucu hak edeceklerdir. Söz konusu firmalar, yukarıda da söz edildiği üzere firmanızın malını daha çok satarak, firmanıza bir yarar sağlamakta firmanızda çeşitli gerekçelerle ihtiyacını duyduğu böyle bir hizmetin karşılığını ödemeye razı olmaktadır. Bir anlamda söz konusu firmalar alacakları hediyelerin karşılığını, kendi ticarî performanslarını arttırarak dolaylı da olsa firmanızın genel satış hacmini arttırmak suretiyle ödemektedirler.

Bu nedenlerle 1. ve 2. Grup firmaların firmanıza yapmış olduğu bu hizmet göz önünde bulundurulduğunda, kura sonucu da olsa elde etmiş oldukları hediyein ivazsız intikalinden söz etmek mümkün bulunmamakta dolayısıyla veraset ve intikal vergisine tâbi herhangi bir işlem gerçekleşmemektedir.

Ayrıca dilekçenizde 3. Grup olarak söz ettiğiniz tüccarın yanında çalışan ücretli elemanlara, aktivitenin başlangıç ve bitiş tarihleri arasında, tüccarda bulunan, firmanızın sattığı mallara ilişkin stok farkı için kura numarası ve çekiliş sonucu hediye verileceği belirtilmiştir.

*Adı geçen elemanların, kura sonucu kazanacakları hediyeleri, ticarî faaliyetin bir unsuru olarak değerlendirmek mümkün bulunmadığından, bu işlemlerin veraset ve intikal vergisine tâbi olması gerekmektedir.*¹²⁸

Bununla birlikte belirli bir satış tutarının veya belirli bir hizmetin karşılığı olarak verilen ve uygulamada ciro primi olarak adlandırılan bedelsiz iktisaplar, kimi zaman fatura (yani işletme gelirlerine dâhil) edilmeksizin, işletme sahiplerince şahsî ihtiyaçlarda kullanılmakta veya

¹²⁸ İst. Def. Muk. 25.8.1995 - DTBŞK.4.34.20/502-1879

+

değerlendirilmektedir. Bu tutum hediyeenin ticarî hâsılata dâhil edilme gereğini ortadan kaldırmaz. Hediye hâsılat yazılmalı, fakat işletmeden çekildiği için çekenin cari hesabına borç kaydedilmelidir.¹²⁹

4.2.6. Hediye Çekleri

Hediye çeki hamiline, üzerinde yazılı tutar kadar alışveriş yapma imkânı sağlayan bir ödeme aracıdır. Uygulamada perakende satış yapan mağazalar, hediye çeki bastırarak, üzerinde yazılı bedel karşılığında satmaktadırlar. Çeki satın alan bir firmanın bu çeki personeline vermesi hâlinde verilen bu çeklerin üzerinde yazılı olan değer hizmet karşılığı verilen net ücret olarak kabul edilir ve GV'ne tâbi olur, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez. Çeklerin iş ilişkileri çerçevesinde vergi mükellefi olan müşterilere verilmesi de, ticarî faaliyet kapsamında değerlendirilir ve alan kişi açısından hizmet karşılığı verilen hâsılat sayılır.

Hediye çeklerini bedeli mukabili alan firmanın bunları nihaî tüketicilere ŞANS UNSURUNA BAĞLI OLARAK vermesi hâlinde, alan kişi açısından veraset ve intikal vergisi doğar ve bu vergi çeki veren firmanın vereceği veraset ve intikal vergisi, stopaj beyannamesi ile ödenir. Çeklerin değeri 2006 yılı için geçerli istisna tutarı olan 1.919 YTL'nı aşılıyor ise, aşan kısım stopaja konu olur.

4.2.7. Talih Oyunlarında Kazanılan İkrariyeler

Talih oyunlarında kazanılmaktan çok kişinin heyecan yoluyla manevî bir haz duyması söz konusudur. Ayrıca kumar ve talih oyunlarında kazananların bilgi ve uzmanlık dereceleri ne kadar yüksek ve bu işe ayırdıkları zaman ne kadar uzun olursa olsun, bu faaliyetler neticesinde kazanılan ikramiyelerin herhangi bir edimin karşılığı olarak nitelendirilmesi mümkün görülmemektedir.¹³⁰

Bununla birlikte kumar oynatan müessesenin faaliyeti, ticarî faaliyettir. Kumar oynatan ile oynayan arasında (her ne kadar Borçlar Kanununda eksik borçlardan kabul edilmiş olsa da) görünmeyen bir sözleşme vardır. Bu sözleşme, her iki tarafın da kazanmak için sâylerini ortaya koymaları ve sonuca kendi iradeleri ile rıza göstermeleri şeklinde, iki esaslı unsur içerir.

¹²⁹ Konu hakkında detaylı bilgi için bkz. Mehmet MAÇ, KDV Uygulaması, 4. Baskı, m.3

¹³⁰ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.60

+

+

Bir an kumar kazançlarının ivazsız olduğunu ve vergilenmesi gerektiğini düşünelim . Bu takdirde, vergiye matrah olacak kazancın tespitinde sorunlar başlamaktadır.

Meselâ bir kimse bir gün boyunca kumar oynamış 20 milyar kaybetmiş ve gün sonunda 30 milyar lira kazanmış olsa, kazandığı bu paranın vergiye tâbi olması hâlinde intikal ettiği kabul edilen 30 milyar liranın mı yoksa bu kazancın temin edilmesinde harcadığı 20 milyarın tenzilinden sonraki 10 milyar liranın mı vergiye esas alınacağı belli değildir. Keza, bir kimse kumardan 5 milyar lira kazanmış, ancak kazanç öncesindeki bir ay boyunca 50 milyar kaybetmiş olsa vergiye tâbi tutarın ne olacağı belirsizdir.

Ülkemizde özel müesseselerin kumar oynatmaları yasaklanmıştır. Kumar devlet tarafından düzenlenmektedir. Bu talih oyunları değişik uygulamalar şeklinde devam etmektedir.

Millî düzeyde şans unsuruna bağlı olarak nakit ikramiyeli çekiliş düzenleme yetkisi Milli Piyango İdaresindedir. Milli Piyango Teşkiline Dair Kanunun¹³¹ 9 uncu maddesinde “Piyango İdaresinin Hâsılatı ile bilet, liste ve ilanları ve resmî dairelerle olan muhaberatı, **keşidede kazananların ikramiye ve amortileri, Devlet, belediye ve hususi idarelere ait her türlü vergi ve resimden muaftır.**”

hükmü yer almaktadır. Buna göre, Milli Piyango İdaresinin düzenlemiş olduğu milli piyango ve sayısal loto çekilişlerinde ikramiye kazanan talihlilerin, yukarıdaki hüküm sebebiyle veraset ve intikal vergisine tâbi tutulmaları söz konusu değildir.

Ancak, spor toto ve at yarışlarından kazanılan ikramiyeler vergi kapsamındadır. Bu talih oyunlarını tertipleyen kuruluşların da kamu hüviyeti olduğuna göre, **Devletin bir talih oyunundan vergi alması diğerinden almaması anlaşılır bir durum değildir.**

Kaldı ki spor toto ve at yarışlarında vergi matrahı olarak sadece kazanılan paranın dikkate alınması yani, kazananın bu bahisler için katlandığı maliyetlerin göz ardı edilmesi, teoriye aykırı izahı olmayan bir uygulamadır.

Kaldırılmadan önce kumar kazançlarının 4369 sayılı Kanunla (safi artış teorisine uygun olarak servetteki artış esas alınarak) gelir vergisi

¹³¹ 3670 sayılı Kanun 5/7/1939

+

kapsamına alınması, bize göre isabetli bir uygulama idi. Gelirin tanımının genişletilmesinin 1999 yılında yaşanan ekonomik krizin sebebi olarak gösterilmesini ve söz konusu düzenlemenin kaldırılmasını doğru bulmadığımız gibi, talih oyunları (kumar dâhil) kazançlarının veraset ve intikal vergisi kapsamında tutulmasını da doğru bulmuyoruz.

4.2.8. Ölünceye Kadar Bakma Vaadi ile Yapılan Bağışlar

Ölünceye kadar bakma, hayatta bulunan kişiler arasında yapılan bir sözleşme olup Türk Borçlar Kanununun 611-619 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu sözleşme iki taraflı borç doğuran sözleşmelerdendir. Diğer bir ifadeyle kanun, tarafları borçlu ve alacaklı olarak kabul etmektedir. Taraflardan ölünceye kadar bakılacak olan kişi genel olarak borcunu bir defada ödediği hâlde bakacak olan borcunu, diğerinin hayatı süresince ödemektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesi mirasçı atanmasını içermese bile, miras sözleşmesi şeklinde yapılmalıdır. Aksi halde geçerli olmaz. Sözleşme, Devletçe tanınmış bir bakım kurumu tarafından yetkili makamların belirlediği koşullara uyularak yapılmışsa, geçerliliği için yazılı şekil yeterlidir.

Ölünceye kadar bakma vaadi ile bakıp gözetme külfeti altına giren kişi, sözleşmede özel belirlemeler yapılmamış ise, bağışı yapan kişinin tüm fizyolojik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılamak durumundadır. Tüm bu ihtiyaçların karşılanması için lazım gelen harcamalar ise kendisine mal bağışlanan kişinin malvarlığından karşılanacaktır. Bu nedenle, kaydı hayat ile sınırlı bir yükümlülük altına giren kişinin, bu yükümlülük karşılığında edindiği malları, karşılıksız olarak iktisap etmiş olduğunun kabulü mümkün değildir.¹³²

Bakılacak kimse (bakım alacaklısı), bakmanın karşılığı olan malı devretme mükellefiyetini çoğu zaman sözleşmeyi müteakip derhal yerine getirir. Bu mükellefiyet genellikle gayrimenkul verilmesi şeklinde olur. Bakım borçlusuna bir gayrimenkulünü devretmiş olan bakım alacaklısı, haklarını güvence altına almak üzere, bu gayrimenkul üzerinde satıcı gibi yasal ipotek hakkına sahiptir. Bakılacak kimsenin hakkını teminat altına almak için, devrettiği gayrimenkul ile ilgili olan ölünceye kadar bakma sözleşmesini gayrimenkulün devrini izleyen üç ay zarfında tapuya tescil ettirmelidir. Aksi takdirde, o gayrimenkulde artık hak iddiasında bulunamaz.

¹³² Arıca Nadir, “Karşı Edimi Ölünceye Kadar Bakıp Gözetmek Olan Tasarrufların Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu” Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Haziran 1995, Sayı:201, s.64

+

+

Bakım borçlusu, bakım alacaklısı tarafından mirasçı atanmışsa, ölünceye kadar bakma sözleşmesine miras sözleşmesine ilişkin hükümler uygulanır.

Aralarında yakın akrabalık bulunan kişiler arasında yapılan ölünceye kadar bakma vaadi sözleşmelerinin (yani karşılıklı miras mukavelelerinin) karşı edimini teşkil eden bakıp gözetme yükümlülüğü aile birliğinin tâbiî bir sonucu olduğundan iyi niyetli bir davranış olarak kabul edilmemektedir.¹³³ Bunun yasal gerekçesi ise Türk Medenî Kanununun 322'nci maddesinden yer almaktadır. Anılan madde metninde “*Ana, baba ve çocuk, ailenin huzur ve bütünlüğünün gerektirdiği şekilde birbirlerine yardım etmek, saygı ve anlayış göstermek ve aile onurunu gözetmekle yükümlüdürler.*” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca yine Medeni Kanununun 364 üncü maddesinde “*Herkes, yardım etmediği takdirde yoksulluğa düşecek olan üstsoyu ve altsoyu ile kardeşlerine nafaka vermekle yükümlüdür. Kardeşlerin nafaka yükümlülükleri, refah içinde bulunmalarına bağlıdır. Eş ile ana ve babanın bakım borçlarına ilişkin hükümler saklıdır.*” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre kişinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler için bakıp gözetmek şartıyla mal tevcihinde bulunması söz konusu olamaz. Çünkü Medenî Kanun kişiyi, zor durumda kalan yakın aile fertlerine karşı yardım ile zorunlu kılmıştır. Bu sebeple yapılan yardım karşılıksız olmalıdır. Eğer yapılan yardıma karşılık bir değer elde ediliyorsa onun ivazsız intikal olarak vergiye tâbi olması gerekir.

Danıştay bir kararında, koca tarafından karısına bakıp beslemek ve gözetmek karşılığında bağışlanan gayrimenkulün ivazlı olduğunu kabul etmiş ve yapılan vergi tarhiyatını terkin etmiştir.¹³⁴ Keza ana ile kız arasındaki ölünceye kadar bakma akdi¹³⁵, baba ile oğul arasındaki bakıp gözetme karşılığı yapılan bağışın¹³⁶ ivazlı olduğu kararları da mevcuttur. Bununla birlikte Danıştay başka bir kararında¹³⁷ 818 sayılı Eski Borçlar Kanununun 511'nci maddesinde düzenlenen ölünceye kadar bakma akdine dayalı vaki intikallerin ivazlı bir intikal sayılması hâlinde, veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında kaldığını, ancak (eski) Medenî Kanununun 315'nci maddesi hükmü karşısında sözü edilen sözleşmeye dayanılarak iktisap edilen taşınmazın intikalinin aralarında yakın akrabalık bağı bulunanlar arasında vaki olması hâlinde ivazlı bir intikal

¹³³ Arıca, “Karşı Edimi..”, s.66

¹³⁴ Dn.11.D. E:1966/41, K:1967/846

¹³⁵ Dn.11.D. 11.10.1972, E:1972/438 K:1972/2941

¹³⁶ Dn.11.D. 1.12.1966, E:1966/1425 K:1966/2729

¹³⁷ Dn.7 D. 13.1.1987, E:1985/164 K:1987/2

+

olarak kabulünün mümkün bulunmadığı ve veraset ve intikal vergisi kapsamında sayılarak vergilenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Benzer şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede¹³⁸ 7338 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin (c) bendinde belirtilen “ölüme bağı tasarruf” içren imiras hukuku nitelikli ölünceye kadar bakma sözleşmesi olması nedeniyle, bu sözleşme nedeniyle intikal eden malların veraset yoluyla intikal ettiği belirtilmiştir.

Ölünceye kadar bakma vaadi ile yapılan bağışlamalar uygulamada sıkça görülen bir husustur. Bu sözleşmelerin sağık kazanabilmesi için resmî bir şekilde yani noter huzurunda veya gayrimenkul bağışlanıyorsa tapuya tescil ile yapılması gerekir. Ölünceye kadar bakma vaadi ile yapılan bağışlama, sözlü veya resmî olmayan diğere suretle yapılması hâlinde geçerli sayılmamaktadır.¹³⁹

Tüm bu açıklamalarımıza göre ölünceye kadar bakma vaadi ile yapılan bağışlama sözleşmelerinde bağışlanan şeyin, kişiye bakma karşılığı olarak kabul edilip vergiye tâbi olmaması gerektiği söylenebilir. Ancak bu sözleşmenin ana, baba, çocuklar veya kardeşler ile yapılması hâlinde yukarıdaki açıklamalarımızın dikkate alınması gerekir.

4.2.9. Rücu Şartıyla Yapılan Bağışlar

Rücu şartıyla bağışlama, Borçlar Kanunu'nun 242 inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

“Bağışlayan bağışlananın kendisinden evvel vefatı hâlinde, bağışlanılan şeyin mülküne rücu etmesini şart edebilir. Bağışlanılan bir gayrimenkule veya bir gayrimenkul üzerindeki aynî hakka taalluk eden rücu şartı, tapu siciline şerh verilebilir.”

Rücu şartıyla bağışlama, gerek menkul gerekse gayrimenkuller açısından mümkündür. Ancak Borçlar Kanunumuzun ilgili maddesi gayrimenkule ilişkin rücu şartlı bağışlamayı da kapsayacak şekilde tanzim edilmiştir. Nitekim uygulamada da rücu şartlı bağışlama genellikle gayrimenkullerin devri şeklinde gerçekleşmektedir. Rücu şartı genel olarak bağış akdi dolayısıyla tapu sicil müdürlüğünde düzenlenen resmî senette yer almaktadır.¹⁴⁰

138 Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 31.01.2019 tarih ve 668813766-160[1-2017/3]-45844 sayılı özalgesi.

¹³⁹ Dn. 11.D. 27.11.69, E:1969/ 1324 K:1969/1696

¹⁴⁰ Esmer, a.g.e., s.379

+

+

Bağışlamanın rücu şartlı yapılması sonuca tesir eden bir durum değildir. Keza rücu şartıyla bağışlamada öngörülen şartın yerine getirilmemesi sebebiyle malın bağışlayana geri dönmesi verginin alınmasına engel teşkil etmez.

Buna göre rücu şartıyla yapılan bağışlamada, rücu şartı bir ivaz olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla rücu şartı ile yapılan bağışlamalar verginin konusuna girer. Ancak 4 üncü maddede de görüleceği üzere, bağışlamayı yapan kimsenin, bağışlanan malın bağışladığı şahsın kendisinden evvel ölmesi hâlinde kendisine geri dönen mallar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir. (VİVK m.4/i)

4.2.10. Ölüme Bağlı Tasarruflar

Vasiyetçinin ölümünden sonrası için mamelekinin tamamını veya bir kısmını diğer bir şahsa bırakması söz konusu olduğunda, lehine bu türlü bir mal vasiyet olunan şahıs şayet mirasçı nasbedilmemiş ise mirasçı sayılmaz.¹⁴¹ Buna rağmen vasiyet yoluyla mal edindiğinden veraset yoluyla intikalden söz edilir. Dolayısıyla bu türden intikaller veraset dışı ivazsız intikal sayılmaz.

Ölüme bağlı bir tasarrufla kendisine mal intikal eden kişi ivazsız surette edindiği bu mallar için vergiyle mükellef tutulacaktır. Konu hakkında daha önce detaylı bilgi verildiğinden bu kısımda ayrıntıya girilmemiştir. İntikalin veraset veya hibe suretiyle mi olduğu uygulanacak vergi tarifesi açısından önem taşımaktadır.

4.2.11. Ortaklık Payı İktisabı

Ülkemizde kurulan şirketlerde, gerçek bir kurumlaşmanın olmadığı ve ortaklarının genellikle aile içindeki fertlerden oluştuğu malûmdur.

Hibe yoluyla mal devir ve temlikinin uygulamada en sık rastlanan şekli, yakın aile fertlerinin iştiraki ile tesis edilen şahıs şirketlerinde veya tüzel kişiliği haiz ortaklıklarda karşılıksız ortaklık payı intikalidir. Servetin kişiler arasında paylaşımına ve gelecekteki muhtemel servet vergilerinden kaçınmak amacıyla yapılan ivazsız intikal olaylarının vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olması hâlinde vergilendirileceği şüphesizdir. Ancak şirket kuruluşlarında sermaye taahhüdünde bulunanlar ile bu taahhüdü yerine getirenler farklı kişiler olabilmektedir.¹⁴² Öte yandan, hisse

¹⁴¹ İmre - Erman, a.g.e., s.66

¹⁴² Arıca Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda İvazsız İntikal Kavramı" Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat 1996, Sayı:217 s.88

+

devirlerinde de herhangi bir bedel ödenmemesi de mümkündür. Bütün bunların tespitinin son derece zor olduğu ortadadır. Bu durumun ancak bir inceleme raporu ile tespit edilmesi hâlinde, vergileme söz konusu olabilir.¹⁴³

Nitekim, konu ile ilgili verilen bir Danıştay kararında¹⁴⁴ şu ifadeler yer almaktadır.

“...olayda, velâyet altında bulunan yükümlünün hisse devri nedeniyle babasına karşı borçlandırılmasına karşın, bu muameleye bir kayyım iştirak etmediği ve hakim onayına da sunulmadığı hususları ihtilâfsız olduğu gibi, ...hisse devri nedeniyle borçlanılan meblağın, olay tarihinde henüz dokuz aylık bebek olan yükümlü tarafından, reşit olduğu tarihte babasına ödeneceğine ve söz konusu meblağa herhangi bir faiz hesaplanmayacağına ilişkin muameleden beklenen amacın, sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılmaktadır.”

4.2.12. Vazgeçilen Alacaklar

Vazgeçilen alacak ticarî çerçevede kalıyorsa, yani alacak ve borca mesnet teşkil eden işlem iki ticarî işletme bünyesinde gerçekleşmişse, ivazsız intikalden söz edilemez.

Esasen alaktan vazgeçilmesi vergi hukuku açısından kolaylıkla mümkün olan bir husus da değildir. Çünkü bu işlem için borçlunun konkordato ilân etmesi veya bu alacağın başka bir suretle tahsil kabiliyetinin kalmamış olması sebebiyle, bundan sulh yoluyla vazgeçilmiş olması gerekir. Bu şartları sağlayan ve ticarî çerçevede kalan alacakların veraset ve intikal vergisine konu olması beklenemez.

Karşı tarafın alacağından vazgeçmesi nedeniyle borcundan kurtulan taraf, bu suretle doğan menfaati VUK'nun 324'üncü maddesi uyarınca özel bir karşılık hesabına alır. Bu karşılık, müteakip üç yıl içinde zararlar yok edilemediği takdirde hâsılat yazılır.

Ancak bir alaktan vazgeçme işlemi ticarî değilse veya ticarî olmakla beraber ticarî işlemlerden sayılabilecek nitelikte değilse, vazgeçilen bu alacağın, ivazsız intikal olduğunun kabulü gerekir. Diğer bir ifadeyle bir

¹⁴³ Dn. D.7, E:1981/3011 K:1982/1610

¹⁴⁴ Dn.7.D. 6.10.1994 E:1992/805 K:1994/4596

+

+

alacaktan ticarî gelenekler içinde yorumlanamayacak şekilde vazgeçilmesi bağış sayılmalıdır.¹⁴⁵

Nitekim bu konuda verilmiş bir Danıştay kararında¹⁴⁶ şu ifadeler yer almaktadır:

“Ticarî muameleden dolayı meydana gelen borcun bir kısmının tahsilinden, alacaklısının vazgeçmesi üzerine, anılan miktar kabul edilmek suretiyle salınan veraset ve intikal vergisini; 7338 sayılı Yasanın 1/a ve 2/b maddeleri ile Borçlar Kanununun 234/2. maddesi hükmü uyarınca iktisap edilmiş bir haktan feragatin vergiye tâbi tutulmasında isabetsizlik bulunmadığı” na karar verilmiştir.

Ancak şunu da ifade etmek gerekir ki, zamanaşımına uğramış bir borç, bu süreden sonra ödense, bu ödeme hiç bir zaman için bağışlama olarak kabul edilemez.¹⁴⁷

4.2.13. Öğrencilere Verilen Burslar

Bilindiği üzere temel eğitim, yüksek tahsil veya akademik eğitim gören kişilere bu eğitimleri süresince sağlanan maddî yardımlara, burs denilmektedir. Bu tür eğitim amaçlı ödemeler çok değişik şekillerde ortaya çıkmakta ve vergi hukuku açısından tereddüt konusu olabilmektedir.

Kurumlar tarafından verilen burslarda çoğu zaman karşılık aranmamaktadır. Bursun karşılıksız olması kurumca yapılmış bir bağış niteliğindedir. Bursu alan açısından böyle bir yardımın, ücret yahut başka surette *“vergiye tâbi bir gelir”* addedilerek Gelir Vergisine tâbi tutulması söz konusu değildir. Karşılıksız verilen burslar veraset ve intikal vergisine tâbi olur. (Her ne kadar bu gibi durumlarda inceleme elemanlarının önerilen bir tarihyata tarafımızdan rastlanmamış olmakla birlikte, vaki bir durumda tüm burs tutarının tamamının tarihyata konu edilmesi gerekir. Çünkü 3 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği'nde “aynı hukukî sebepten neş'et eden ve şartlı bir akdin sureti tatbik ve icrası mahiyetini taşıyan ve devamı müddetince aylık taksitlere bağlanan ve bu suretle tevali eden intikallerin müstakilen vaki olmuş iktisaplar şeklinde kabulü doğru olmayıp vergi teklifi bakımından heyeti umumiyesinin nazara alınması icab eder...” şeklinde İdari bir anlayış mevcuttur. Konuyla ilgili olarak 4 ncü maddenin 5. no.lu başlığına bakınız.)

¹⁴⁵ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.61

¹⁴⁶ Dn.11.D. 28.1.1974, E:1973/1456 K:1974 /101

¹⁴⁷ Akıntürk, a.g.e., s.152

+

Burs alanın, bursu veren **hesabına** eğitim görüp eğitim süresi sonunda, önceden kararlaştırılan süre ve/veya şartlarla sınırlı olarak hizmet etmesi, hâlinde burs prensip olarak Gelir Vergisi'ne tâbi gelir niteliği kazanmaktadır.

Zira GVK 61/2 nci maddesinde:

"...gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler" ücret geliri sayılmıştır.

Hizmet vaadine dayanan burslar prensipte ücret geliri (stopaja tâbi) olmakla birlikte, GVK 28/2 nci maddesi uyarınca

- Bursu alan yurt dışına çıkmadan eğitimini sürdürmekteyse herhangi bir parasal sınıra tâbi olmaksızın GV 'nden (stopajdan) müstesnadır.
- Bursu alan yurt dışında tahsilde bulunmakta ise verilen bursun belirli limitleri aşan kısmı GV ne tâbidir ve bu mükellefiyet stopaj sorumlusu firma tarafından yerine getirilir.

4.2.14. Yurt Dışında Çalışan İşçilerin Gönderdikleri Paralar

Yurt dışında çalışan işçilerin ailelerin geçimleri için gönderdikleri paralar medenî hukukumuzun kabul etmiş olduğu aile birliğinin devamı için yapılmış olan ödemelerle sınırlı kaldığı sürece ivazsız intikal olarak yorumlanması mümkün değildir.

Aile birliğinin devamı için yapılan ödemelerin sınırının ne olması gerektiği hususu yasalarımızda belirlenmemiştir. Gönderilen paraların tutarı makul sayılabilecek düzeyde kaldığı sürece herhangi bir sorun yoktur. Ancak kimi zaman yurt dışında yerleşik kişinin, aile içinden veya dışından bir kişinin kendi adına gayrimenkul alması için para göndermesi veya ticarî faaliyette bulunulması için sermaye tahsis etmesi söz konusu olabilmektedir.

Yurt dışındaki kişinin kendi adına gayrimenkul alınması veya ticarî işletme kurulması amacıyla gönderdiği paraların veraset ve intikal vergisi açısından eleştirisi söz konusu olamaz. Ancak aile içinden veya dışından herhangi bir kimse adına, nakden nemalandırılmak üzere gönderilen yüksek tutarda paralar, borç olarak verildiği herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispatlanmadığı takdirde, ivazsız intikal olarak vergisel eleştiriye her zaman açıktır.

+

+

Yurt dışından periyodik olarak gönderilen paraların topluca mı, her bir gönderim itibariyle ayrı ayrı mı vergiye tâbi olacağı konusundaki bir Danıştay kararının ilgili bölümleri şöyledir:

“ Londra da mukim ... tarafından 23.1.1962 tarihinden beri her ay gönderilen paranın 12.06.1964 tarihine kadar tutarından istisna haddi düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden davalı adına salınan usulsüzlük cezalı intikal vergisini her ay yapılan tediyeinin müstakil bir intikal olduğu ve miktar bakımından 7338 sayılı Kanunun 4. Maddesinin (d) bendinde yazılı istisna haddi içinde bulunduğu gerekçesiyle terkin eden temyiz komisyonu 3. Dairesinin 5.3.1965 tarih 525 sayılı kararının hibede bulunan şahsın her ay müstakil bir hibede bulunma kastı olmadığı hibenin blokeler veya havaleler olmasının tamamına matuf bulunduğu ileri sürülerek bozulması isteği ile açılan dava Temyiz Komisyonu kararı yerinde görüldüğünden oy çokluğu ile reddedilmiştir.”

Konuya ilişkin Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunca verilen bir karar¹⁴⁸ ise şu şekildedir:

“ ...

Uyuşmazlığın konusu, Türk Vatandaşlığını yitiren kızına ait hesaptan, yükümlü tarafından 15.8.1988 tarihinde çekilen 15.491.288 liranın, ivazsız intikal olduğu ve beyan edilmediği görüşüyle yükümlü adına salınan kaçakçılık cezalı veraset ve intikal vergisinden ibarettir.

....

Bozma kararına uymayan vergi mahkemesi ...sayılı kararında 7338 sayılı Kanunun, birinci maddesinde ivazsız intikallerden olan hibeyi vergiye tâbi tuttuğu, hibenin Borçlar Kanununun 234'üncü maddesinin birinci fıkrasında tanımlandığı, bu kurala göre bir malın kısmen veya tamamen başkasına ivazsız temlikinin hibe sayıldığı, Borçlar Kanununun 306'ncı maddesi ve devamındaki hükümlerinde düzenlenen vekalet akdinde ise malın ivazlı veya ivazsız devrinde değil, vekilin müvekkili adına bir iş ya da hizmet yapmasının söz konusu olduğu, T.C. Merkez Bankasındaki hesap sahiplerinin anılan Bankanın ...Şubesine gönderdikleri yazıda, babanın vekil atandığı, ancak çekişine izin verilen paraların hibe olduğuna dair bir ifadeye yer verilmediği, vekalet müessesesine dayanılarak yükümlü tarafından yapılan işlemin, veraset ve intikal

¹⁴⁸ Dn.9.D. 9.4.1993, E:1992/297 K:1993/62

+

vergisinin konusunu oluşturmadığıgerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin ilk kararında ısrar etmiştir.

Dayandığı hukukî ve kanunî nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan vergi mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına oybirliği ile karar verildi.”

Dikkat edilirse karara konu olayda kızının hesabından para çeken baba, bu işlemi vekil sıfatıyla yapmıştır. Yani çekilen para babanın mülkiyetine geçmemiştir. Dolayısıyla babaya ivazlı veya ivazsız bir intikal söz konusu olmadığından verginin doğmaması normaldir. Buradan anlaşılacağı üzere yurt dışından gelen paranın alınması olayında hangi sıfatla hareket edildiğinin tespiti gerekir.

4.2.15. Varisler Arasında Karşılıklı Yapılan Hibeler

Ölen şahsın terekesi üzerinde mirasçıların iştirak hâlinde mülkiyet hakları vardır. Bu durumda hak sahiplerinin müstakil hisseleri söz konusu değildir. Her ortağın hakkı, iştirak hâlinde mülkiyet hakkının konusunu teşkil eden eşyanın bütünü üzerindedir.¹⁴⁹

Örnek vermek gerekirse dört dairesi bulunan bir baba vefat ettiğinde mirası eşi ve üç çocuğuna kalmışsa, bu dört mirasçı söz konusu dört dairenin her birinde $\frac{1}{4}$ oranında hissedar olur. Bu mirasçılar birer adet dairenin tam hissesini almak suretiyle miras paylaşmak istiyorlarsa bunu, aşağıda metnini verdiğimiz Türk Medeni Kanunu'nun 676'ncı maddesi ile düzenlenmiş olan MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMESİ yapmak suretiyle sağlayabilirler.

“1. Paylaşma sözleşmesi

Madde 676- *Mirasçılar arasında payların oluşturulması ve fiilen alınması veya aralarında yapacakları paylaşma sözleşmesi mirasçıları bağlar.*

Paylaşma sözleşmesiyle mirasçılar, tereke mallarının tamamı veya bir kısmı üzerindeki elbirliği mülkiyetinin miras payları oranında paylı mülkiyete dönüştürülmesini de kabul edebilirler.

¹⁴⁹ İmre-Erman, a.g.e., s.371

+

+

Paylaşma sözleşmesinin geçerliliği yazılı şekilde yapılmasına bağlıdır.”

Taksim sözleşmesinin vefattan sonra, yazılı olarak yapılması ve tüm mirasçılarının imza koyması şarttır.

Veraset yolu ile intikal eden mallar için varislerce veraset ilâmına göre verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile vergiler ödendikten sonra mirasçılarının kendi aralarında yapmış oldukları miras taksiminin bir hibe kabul edilerek vergiye tâbi olması düşünülemez. Örneğin mirasçılar kendilerine intikal eden tereke malları için aldıkları veraset ilâmına göre hisselerine düşen miktarlar itibariyle veraset ve intikal vergisini ödemiş olsalar ve daha sonra tereke içinde olan bir gayrimenkulün bir mirasçıya diğer bir gayrimenkulün başka bir mirasçıya ait olmasını aralarında kararlaştırmış olsalar, iştirak hâlindeki mülkiyetine sahip oldukları malların, ferdi mülkiyete dönüşmesinden öte bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü bilindiği gibi ülkemizde veraset ve intikal vergisi miras payları itibariyle vergi süjesini kavramakta ve her mirasçının kendisine düşen mal ile değil miras payı ile yükümlü olması şeklinde uygulanmaktadır. Dolayısıyla mirasçılarının kendi aralarında daha sonra mirası taksim etmelerinin hibe olarak kabulü mümkün değildir.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararı¹⁵⁰ şu şekildedir:

“ Veraset yoluyla intikal eden taşınmazlardan dolayı verilen beyanname ve veraset ilâmına göre salınan Veraset ve İntikal Vergisini, miras taksim sözleşmesinin özel sözleşme olmasından dolayı 213 sayılı Yasanın 8’nci maddesine göre geçerli sayılamayacağı gerekçesiyle değiştirerek onayan itiraz komisyonu kararını; miras yolu ile intikal eden malların kanunî ve mansup mirasçılara ne oranda intikal edeceğinin Medenî Kanunun ilgili hükümlerinde belirtildiği, bu hükümlere göre kanunî hisselerin mirasçılara intikal etmesinin ana kural olduğu, anılan vergilendirmenin bu hisseler dikkate alınarak yapıldığı, ancak Medenî Kanunun 586’ncı maddesi hükmü uyarınca gerek kanunî mirasçılarının kendi aralarında gerekse mansup mirasçılarının birlikte ana kural dışında mirası taksim etmek hak ve imkânına sahip bulunduğu, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği 22.5.1971 tarihinde mirasçılar arasında henüz taksim sözleşmesinin bulunmadığı, bu sözleşme ile ilgili kararları 7.2.1972 tarihinde aldıkları gerekçesiyle onayan Temyiz Komisyonu kararına karşı açılan davanın; 7338 sayılı Yasanın 1, 5 ve 7’nci maddelerinde veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinde esas olan unsurların açıklandığı, diğer taraftan 213 sayılı Yasanın 12 ve 19’uncu

¹⁵⁰ Dn.11.D. 20.10.1981, E:1980/606 K:1981/3176

+

maddelerinde de bu verginin tarh ve tahakkukunun vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki duruma ve mirasçılar tarafından verilen veraset beyannamesine göre yapılması zorunlu bulunduğu cihetle aynı gerekçeyle reddine karar verilmiştir.”

Danıştay’ca verilen bu karar, mirasçıların vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte mevcut miras paylarına göre hesaplanan verginin, mirasçılarının kendi aralarında daha sonra yaptıkları bir anlaşma ile terekenin paylaşımını farklı şekilde gerçekleştirmelerinden sonra ortaya çıkan miras paylarına göre değiştirilemeyeceği şeklindedir.

Maliye İdaresi ise halen, veraset ve intikal vergisi beyannamesi verildikten sonra miras taksim sözleşmesi yapıldığında bu sözleşmeye göre veraset ve intikal vergisi miktarlarının değişmesi durumunda verginin düzeltme işlemine tabi tutulacağı yönünde özelge vermektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 22.10.1998 tarih ve 37858 sayılı Özelgede veraset ve intikal vergisi tahakkukları miras paylarına göre yapıldıktan sonra, miras taksim sözleşmesi yapılması nedeniyle her bir mirasçının ödeyeceği vergi miktarlarının değişebileceği ve yapılan tarhiyatın miras taksim sözleşmesine göre düzeltilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Keza, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen 20.08.2013 tarih ve 516 sayılı Özelgede veraset ve intikal vergisi beyannamesinin miras taksim sözleşmesi esas alınarak düzenlenebileceği belirtilmiştir.

Mirasın paylaşımında ihtilâfa düşülmesi sebebiyle paylaşımın mahkeme vasıtasıyla yapılması hâlinde, beyanname verme süresi mahkeme kararından itibaren başlamaktadır. (Bu konuda ayrıntılı bilgi beyanname verme sürelerine ilişkin 9’uncu maddede yer almaktadır.) Ancak iradî paylaşımında mirasçılarının kendi beyanlarına itiraz edememeleri sebebiyle müşkül durumda kalmaları ihtimali vardır. Bu sebeple mirasçılarının, böyle hâllerde mirası, beyanname verme süresinin sonuna kadar paylaşmalarında ve beyannamelerini taksim sözleşmesine göre vermelerinde yarar vardır.

4.2.16. Başkası Adına Yapılan Kredi Ödemeleri ve Açtırılan Banka Mevduat Hesapları

Uygulamada sık görülen diğer bir ivazsız intikal şekli, özellikle yakın akrabalar arasında ev otomobil vs. gibi malların krediyle alınması ve adına tescil edilen kişiden farklı bir kişinin bu kredi borçlarını ödemesidir. Bazen bu durum, ivazsız intikal sağlanacak olan kimse adına banka mevduat hesaplarının açılması şeklinde de gerçekleşmektedir. Tüm bu intikallerin kavranmasının oldukça güç olduğu malûmdur. (Konuyla ilgili detaylı bilgi 4 üncü maddede yer almaktadır.)

+

+

Daha yüksek oranda faiz elde edebilmek için aile fertlerinin paralarını birleştirerek müşterek hesap açtıkları da görülmektedir. Konu hakkında İstanbul Defterdarlığınca verilen muktezada¹⁵¹ şu ifade yer almıştır:

“....
Olayınızda çocuklarınız müşterek hesaptaki paralarını karşılıksız olarak size vermektedirler. Bu durumda yukarıda sözü edilen tanım karşısında, işleminizde ivazsız bir intikal olup Veraset ve İntikal Vergisine tâbi tutulması gerekmektedir.”

Müşterek hesaba para yatırma veya para çekme olaylarında parayı yatıranın diğer hesap sahibine hibede bulunduğu veya para çekişinde ters yönde hibe meydana geldiği ileri sürülemez. Çünkü yatan paranın müşterek olduğu çekilen paranın ise, oran dâhilinde müşterek hesap sahiplerine ulaşacağı varsayılır.

Muktezaya konu olayda ise, müşterek hesaptaki para şahsî bir hesaba aktarılmış ve bu aktarım hibe sayılmıştır. Söz konusu, aktarımın hibe niteliği taşıyıp taşımadığı araştırılmadan, sırf hesaplar arası para hareketinin varlığına dayanarak vergiden söz etmek mümkün değildir. Burada vermek istediğimiz mesaj, prensip olarak herkesin kendi parasını kendi adına açtığı hesaplarda tutması, aksi durumda veraset ve intikal vergisi ile karşılaşabileceği ve izah güçlükleri yaşayabileceği hususudur.

4.2.17. Satış Olarak Gösterilen Gerçekte Bağışlama Olan Tasarruflar:

Veraset ve intikal vergisinden kaçmak amacıyla ve çoğunlukla aile içinde yapılan bu tür tasarruflar, satış adı altında birey tarafından çeşitli malların diğer bir bireye bağışlanması şeklinde tezahür etmektedir. Bu gibi durumlarda sadece İdarenin bilgisine giren tasarruflar tarhiyat konusu yapılmakta ve bu türden olaylar genellikle yargıya intikal etmektedir. Çünkü satış olarak gösterilen bir işlemin gerçekten satış mı, yoksa ivazsız intikal mi olduğunu tespit etmek son derece güçtür.

En çok görülen şekil ise, gayrimenkulün intifa hakkının ana veya babada kalmak üzere kuru mülkiyetinin çocuğa bağışlanması ve bunun da satış olarak gösterilmesidir. Bu gibi durumlarda yapılan işlemin veraset ve intikal vergisini kaçırmaya yönelik muvazaalı işlemler olduğu

¹⁵¹İst. Def. Muk. 30.09.1998-B.07.4.DEF.0.34.12/2.VRS-21-12031

+

gerekçesiyle yapılan tarhiyatlar onanmaktadır.¹⁵² (4 üncü maddede kuru mülkiyet ve intifa haklarının intikaline ilişkin detaylı bilgi mevcuttur.)

4.2.18. Servet Unsurlarının Karşılık Aranmaksızın Kullanıma Terk Edilmesi

Hatırlanacağı üzere birinci maddede “*herhangi bir suretle olursa olsun*” ifadesine yer verilmiş ve karşılıksız intikal ne şekilde olursa olsun vergi konusuna dâhil edilmiştir. Buna göre karşılıksız intikalın gerçekleşmesi için karşı edim beklenmeksizin sağlanan her türlü menfaatlerin de vergi kapsamında olduğu düşünülür. Dolayısıyla servet unsurlarının mülkiyeti nakletmeksizin, bu servet unsurlarına ait iratların bir başka şahsa karşılıksız olarak terk edilmesi de vergi kapsamındadır.

Örneğin bir baba oğluna 1.500.000 YTL'yi 3 yıllığına herhangi bir faiz talep etmeksizin verse ve oğul gerçekten bu parayı 3 yıl sonra faizsiz olarak geri ödese, paranın getirebileceği kabul olunan faiz oğula yapılmış karşılıksız bir intikaldir. Keza bir kişi 10 katlı iş hanının kira gelirlerini bir şahsa karşılıksız olarak bıraksa kira gelirini alan kişinin veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü doğar. Benzer şekilde bir tarlanın, tarla maliki tarafından bir şahsa ekilip biçilmesi veya mahsullerinin toplanması amacıyla karşılık alınmaksızın verilmiş olmasında da bir karşılıksız intikal hâli mevcuttur.

Servet unsurlarına ait iratların karşılıksız olarak temlikinde, veraset ve intikal vergisi matrahının ne olması gerektiği ve verginin ne zaman doğduğu, çoğu zaman tereddüt konusudur. Yukarıdaki örneklerimizde verginin, babanın oğula verdiği paranın geri alınışında mı, yoksa paranın fasıllar hâlinde gelir getirdiği varsayılan bazı dönemler itibariyle mi doğmuş sayılacağı açık değildir. Keza paranın getirebileceği kabul olunan irat vergileneceğine göre bu iradın hesaplanma tarzı nasıl olacaktır? Bu da belli değildir. Benzer şekilde tarlanın karşılıksız olarak kullanımında, verginin hangi tarih itibariyle alınacağı ve vergi matrahının ne olacağı konusunda yasal boşluk ve teknik güçlükler vardır.

4.2.19. Bilgi Yarışmalarında Kazanılan İkramiyeler

Bilgi yarışmalarında (veya bilmece bulmaca çözme yarışmalarında) katılımcının belirli bir emeği olduğu düşüncesi ile kazandığı hediye veya ikramiyelerin vergi dışı kalması gerektiği düşünülebilir.

¹⁵² Dn.7.D. 7.6.1985 E:1984/2539 K:1985/1534

+

+

Yarışmanın belirli bir bilgi düzeyi gerektirmesi sebebiyle sorulara verilen cevapların, kazanılan ikramiyeye bir ivaz teşkil etmesi söz konusu değildir. Nitekim konu ile ilgili kazaî kararlar, bilgi yarışmalarında kazanılan ikramiyelerin vergiye konu olması gerektiği yönündedir.¹⁵³

4.2.20. Güzellik Yarışmalarında Kazanılan Hediyeler

Güzellik yarışmasında çeşitli mükâfatlar alan kişinin herhangi bir karşı edimi söz konusu değildir. Nitekim 28 no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinin 26.a bölümünde “yarışma” nın tarifi yapılırken “...güzellik gibi bazı kriterlere göre” ifadesi kullanılmış ve bu tür müsabakalarda kazanılan mükâfatların veraset ve intikal vergisinin konusuna dâhil olduğu kabul edilmiştir.

Hediyesini yarışma organizasyonundan alan yarışmacı güzelin herhangi bir beyan yükümlülüğü söz konusu değildir. Çünkü yarışmalarda kazanılan hediyeler için beyan yükümlülüğü, yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek veya tüzel kişilere aittir.

Güzellik yarışmalarında dereceye giren güzellere hediye vermeyi vaat eden firmalar, esas itibariyle firmalarının reklamlarını yapmak gayesindedirler. Bu sebeple, bazen yarışmanın sponsoru olmakta bazen de yarışmayı tertipleyenle, sadece reklâm amacına yönelik ticarî bir ilişki içine girmektedirler. Her iki hâlde de hediye vaat eden firma yarışmayı tertipleyen kuruluşa (örneğin bir televizyon kanalına) vereceği hediyeyi fatura etmekte ve bu kuruluştan (tv kanalından) hizmet faturası almaktadır. Böylelikle verdiği hediyeler için aldığı reklâm hizmeti karşılığını gider yazabilme imkânını bulmaktadır. Öte yandan yarışmayı tertipleyen kuruluş da fatura ile aldığı bu hediyeleri yarışma neticesine göre dereceye girenlere dağıtmakta, hediyelerin istisna tutarını aşan kısmı üzerinden, 16. Maddenin son fıkrasında yazılı orandaki tevkifat tutarını (kazanan kişiden isteyerek) bunu beyan etmektedir. (Konu hakkında detaylı bilgi 7 nci maddede verilmiştir.) Dolayısıyla hediyeyi veren kuruluşun herhangi bir veraset ve intikal vergisi tevkifat yükümlülüğü yoktur.

¹⁵³ Ankara Bölge İdare Mahkemesi,3. Vergi Mahkemesi,E:1989/533-K:1990/171

+

4.2.21. Bankalarca Kredi Kartı Kullanımına Bağlı Olarak Verilen Hediyeler

Maliye Bakanlığınca konu ile ilgili olarak verilen bir mukteza¹⁵⁴ şu şekildedir:

“ Yazınızda, Bankanız kredi kartı müşterilerinin, kredi kartları ile yaptıkları alışveriş tutarlarına bağlı olarak verilen puanlar karşılığında, müşterilerine verilecek hediyein veraset ve intikal vergisine tâbi olup olmadığı hususundaki Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

....

Yazınızda sözü edilen olayda, Bankanızca verilen kredi kartlarını kullanmak suretiyle alışveriş yapan ve belli bir puanı aşan müşterilerine puanına göre farklı değerlerde hediyeler verilmekte, dolayısıyla belirtilen müşterilere karşılıksız bir menfaat sağlanmaktadır.

Bu açıklamalara göre, Bankanızca kredi kartı müşterilerinizden belli puanları aşanlara verilen hediyeler bir ivazsız intikal olup, veraset ve intikal vergisine tâbidir.

Ancak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4/d bendine göre ivazsız intikallerin 1999 yılı için 213.000.000. TL.'si vergiden istisna olup, değeri bu tutarın altında kalan hediyelerin beyanı gerekmemektedir. Söz konusu tutar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmaktadır.

Bu itibarla, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 6/a maddesi uyarınca, hediye alan kişilerin almış oldukları hediyelerin değerinin istisna tutarını aşması hâlinde, aşan kısmını iktisap tarihinden itibaren bir ay içinde bir beyanname ile Bankanız merkezînin bulunduğu Ankara İli Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğüne beyan etmeleri gerekmektedir.

Hediye alanlardan Ankara ili dışında oturanlar ise aldıkları hediyelere ilişkin düzenleyecekleri beyannameleri yukarıda belirtilen vergi dairesine elden verebilecekleri gibi, taahhütlü veya acele posta servisi (APS) ile gönderebilecekler ya da bu vergi dairesine gönderilmek üzere ikametgahlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine aynı usullerle verebileceklerdir.

¹⁵⁴ M.B. Muk. 28.4.1999-16412

+

+

Bu nedenle, vergilendirmenin sağlıklı yapılabilmesi bakımından Bankanızca 1999 yılı içinde kendilerine değeri 213.000.000 lirayı aşan tutarda hediye verilen müşterilerin ad, soyad ve adresleri ile verilecek hediyelerin nevi ve değerlerinin bir liste hâlinde hediyelerin verildiği tarihi izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar yukarıda adı geçen vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Muktezada, banka müşterilerine kredi kartı kullanımına bağlı olarak verilen hediyeler, karşılıksız olarak kabul edilmektedir.

Muktezadaki görüşe katılmıyoruz. Çünkü;

1. Verilen hediyeler herhangi bir şans unsuruna bağlı olmaksızın kredi kartını kullanan herkese yöneliktir. Bu anlamda banka müşterisinin hediye almak için yerine getirdiği edim, kredi kartını kullanmaktır. Bu sayede kredi kartı ile alışveriş yaptığı ticarethaneler bankaya komisyon ödemekte, bu ticarethaneler de çoğu zaman söz konusu komisyonu hesaba katarak fiyatlarını buna göre yüksek düzenlemekte ve esas itibarıyla kart sahibi hediye bedelini bu şekilde satın aldığı mal ve hizmetin bedeli içinde ödemiş olmaktadır.
2. Başka bir anlatımla kart sahibi, kredi kartını kullanmakla çoğu zaman belirli bir fiyat indiriminden mahrum kalmaktadır. Çünkü nakit alışveriş ile kredi kartı ile alışveriş arasında uygulamada, çoğu zaman zam veya iskonto şeklinde bir fiyat farkı olduğu bir gerçektir.
3. Banka bu hediyeleri bağış amacıyla vermemektedir. Bankanın amacı kredi kartı kullanımını yaygınlaştırmak suretiyle kendi komisyon gelirlerini arttırmaktır. Bu anlamda ivazsız intikali sağlayan kişinin servetinde eksilme olması kuralı, banka açısından söz konusu değildir.

Bütün bu açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, kart sahiplerinin almış olduğu hediyeleri, ivazsız intikal (hibe) olarak mütalâa etmek imkânsızdır. Nitekim yukarıda yer alan muktezadan sonra Maliye Bakanlığı da görüş değiştirmiş ve alışveriş tutarına bağlı olarak verilen hediyelerin ivazsız intikal olmadığı sonucuna varmıştır.¹⁵⁵

¹⁵⁵ M.B. Muk. 15.09.1999-B.07.0.GEL.0.60/6001-677/038890

+

4.2.22. Personel Maaş Ödemeleri Sebebiyle Bankalarca Ücretliye Sağlanan Menfaatler

Kamu veya özel kuruluşlar ile bankalar arasında yapılan personel maaş ödemelerine ilişkin sözleşmelerde bankalar, personeli istihdam eden kuruluşa veya doğrudan personele bazı menfaatler sağlayabilmektedir. İşverenin kendisine sağlanan menfaatler gelir veya kurumlar vergisi açısından bir kazanç unsuru olup veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir. Bu sebeple bu başlık altında sadece bankadan ücretini alan personele sağlanan menfaatler ele alınmaktadır.

4 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Sirküleri¹⁵⁶ ile bu ödemelerin veraset ve intikal vergisi ve gelir vergisi açısından nasıl bir işleme tabi tutulacağına açıklık getirilmiştir. Sirkülere göre; Gelir Vergisi Kanunu açısından banka ile herhangi bir diğer kurum veya kuruluşun personeli arasında işçi işveren ilişkisinin bulunmaması sebebiyle yapılan ödemelerin ücret olarak kabulü mümkün değildir. Elbette bunun için ödemelerin

- bankalarca doğrudan personelin kendisine veya hesabına yapılması veya,
- personelin bağlı olduğu işverene yapıldığında işverenin bunu gelir yazmaksızın aynen personeline aktarması gerekmektedir.

İşverenin bunu gelir olarak yazıp sonrasında kısmen veya tamamen personeline aktarması halinde ise verilen değerler ücret olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Veraset ve intikal vergisi açısından bakıldığında ise bir işlemin veraset ve intikal vergisinin konusuna girmesi için karşılıksız olması gerekmektedir. Bankaların maaş ödemek suretiyle hesap açtıkları kişilere kredi temin etme, kredi kartı verme, havale, eft gibi bankacılık işlemlerinin genişlemesine matuf ticari nitelik taşıyan işlemleri olayın karşılıksız olma niteliğini Sirkülere göre bertaraf etmektedir. Dolayısıyla bu türden ödemelerin veraset ve intikal vergisinin konusuna da girmediği kabul edilmektedir.

Bize göre bu idari yorum teorik açıdan olmasa da teknik açıdan çok yerinde bir düzenleme olup, konuyla ilgili önemli bir boşluğu doldurmuştur.

¹⁵⁶ 20.11.2008 Tarih ve 4 Sıra No.lu VİV Sirküleri

+

+

4.3. Gelir Vergisinin Konusuna Giren Edinimler Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Girmez

- Gelir Vergisi Kanunu'nun teşvik ikramiye ve mükâfatları ile ilgili istisnayı düzenleyen 29 uncu maddesinin 3 üncü bendi ile "3. *Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler*" gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hüküm, amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyelerin prensip olarak gelir vergisinin konusuna girdiğini göstermektedir. Zira gelir vergisinin kapsamında olan edinimler, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmezler.
- Konuya profesyonel sporcular açısından baktığımızda Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde "*sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler*" in ücret olarak gelir vergisine tâbi olduğunu görmekteyiz. Bu hükme göre profesyonel sporculara başarıları sebebiyle verilen hediye veya ödüller gelir vergisi ile kavranmakta, dolayısıyla de veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.
- Benzer şekilde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinin 1 inci bendinde "*İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar*" gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu sebeple bu türden karşılıksız edinimler de veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.
- Keza Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinde sayılan tazminat ve yardımların,
- Vatan hizmetleri yardımlarının (GVK m.26),
- Teçhizat ve tayın bedellerinin (GVK m.27),
- Tahsil ve tatbikat ödemelerinin (GVK m.28) (Bu konu hakkında, 4.15 no.lu bölümde ayrıntılı bilgi yer almaktadır), veraset ve intikal vergisinin konusuna girmeleri söz konusu değildir.