

+

MADDE METNİ :

MADDE 20 : MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGICI

Madde 20 – Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti :

a) Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde;

b) Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte;

c) Terekenin tahriri, defter tutma veya resmî tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte;

başlar.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	15

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Normal olarak, bir kazanç vergisinde mükellefiyetin, vergiyi doğuran olay ile birlikte başlayacağı ve mükellefiyetle ilgili olarak şekli ve asli yükümlülüklerin ne şekilde yerine getirileceği düzenlenir. Ayrıca mükellefiyetin başladığı hâller düzenlenmez. Veraset ve intikal vergisinin en önemli özelliği mükellefiyetin başlangıç anının kanunla belirlenmiş olmasıdır. Bu hüküm esas itibarıyla veraset ve intikal vergisinde verginin konusuna giren ve Maliye İdaresinin bilgisi dışında kalan intikalleri, hangi tarihte olursa olsun kavramaya yöneliktir.

+

+

Vergilenmesi gereken ve çeşitli şekillerde vergiden kaçabilmiş servet unsurları, kavranabildiği gün vergilenecektir. Mükellefiyetin başlangıcının bu şekildeki hukukî olaylara bağlandığı özel bir zamanaşımı düzenlemesi söz konusudur. Buna göre zamanaşımı kavramını biraz açıklayalım.

2. ZAMANAŞIMI

Vergi Usul Kanununun 113'ncü maddesinde zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmıştır. Zamanaşımı kendiliğinden hüküm ifade eden bir olgudur. Yani mükelleflerin zamanaşımının gerçekleştiğine dair müracaatlarına gerek yoktur.

Aynı Kanunun 114'ncü maddesinde zamanaşımına ilişkin süre belirlenmiştir.

“ Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına” uğramaktadır.

Zamanaşımının başlaması için öncelikle vergi alacağının doğması gerekir. Vergi alacağı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğmaktadır. Vergiyi doğuran olay ise her vergi kanununda ayrı şekilde düzenlenmiştir. Hatta bir vergi kanunu içinde bile farklı hukukî muameleler vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini sağlayabilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay birinci maddeden de hatırlanacağı gibi Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle karşılıksız olarak bir kişinin mülkiyetinden diğer bir kişinin mülkiyetine geçmesidir.

Bu durumda veraset ve intikal vergisi açısından normal olarak zamanaşımı süresinin de vergiyi doğuran olay ile birlikte başlaması gerekir. Ancak sadece veraset ve intikal vergisine mahsus olmak üzere verginin zamanaşımı süresi özel bir düzenleme içindedir. Vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte yukarıdaki madde metninden de anlaşılacağı üzere mükellefiyetin doğuşu farklı hukukî olaylara bağlanmıştır. VUK'nun 114 üncü maddesinde tayin edilen ve vergi alacağını doğuran olaya bağlanan tarh zamanaşımı süresinin tespitinde, **mükellefiyetin başlangıç tarihi** esas alınacak ve bu tarihi izleyen yıl başından itibaren tarh zamanaşımı müddeti hesaplanacaktır. Sadece veraset ve intikal vergisine has olarak vergi dairesinin bilgisinde olmayan

+

intikaller sebebiyle doğacak vergiler açısından zamanaşımı süresi, vergi dairesi bilgisine girene kadar başlamayacaktır.

Böylelikle veraset ve intikal vergisinde, Devletin vergi alacağıının zamanaşımına uğramasının, diğer vergi kanunlarından farklı bir düzenleme içinde olduğunu söyleyebiliriz. Mükellefiyetin bu şekilde İdarece tespit edildiği tarihte başlaması vergi alacağıının da bu tarihten itibaren doğuşunu beraberinde getirmekte, böylelikle Vergi Usul Kanunda düzenlenen 5 yıllık zamanaşımı süresi de İdarenin intikal olayını tespit ettiği tarihi takip eden yıl başından itibaren işlemeye başlamaktadır.

7338 sayılı Kanunun 1959 yılından beri yürürlükte olduğu göz önüne alındığında, bu tarihten itibaren beyan dışı kalmış karşılıksız intikallerin 2006 ve daha sonraki yıllarda tespiti hâlinde tarhiyata konu olabilmesi mümkündür. Ne var ki değerlendirme gününe ilişkin açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere veraset yoluyla intikallerde değerlendirme gününün ölüm günü olması, eski tarihlerde intikal etmiş servet unsurlarının tarhiyata konu olabilecek matrahları enflasyon etkisiyle komik denecek derecede küçük olabilmektedir.

Dikkat edilirse bu düzenleme veraset ve intikal vergisinin zamanaşımına uğramasını büyük ölçüde önlemekle beraber, intikal olayı beyan veya İdarece tespit edilinceye kadar verginin doğmamasına yol açmakta bu süre içinde matrahlar ve ödenecek vergi tutarları enflasyon nedeniyle reel olarak küçülmekte, bu küçülmenin telafisi olmadığı gibi geç beyanın gecikme faizine veya gecikme zammına ya da usulsüzlük cezası dışında herhangi bir cezaya konu olmaması durumu doğmaktadır.

Bununla birlikte uzun yıllar beyana konu olmamış ve nesilden nesile miras yoluyla intikal etmiş tescile tâbi malların aile dışına çıkması yani satılması söz konusu olduğunda bu mallara ilişkin veraset ve intikal vergisinin ödenip ödenmediği aranmaktadır. Böyle hâllerde intikal eden malın her nesile intikalinde ayrı ayrı veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü doğması sebebiyle vergi, her intikal aşamasında aranmaktadır. Böyle durumlarda intikal silsilesine bağlı olarak veraset ilâmını alabilmek dahi güçleşmektedir. Çünkü mükelleflerin her intikal safhası için ayrı ayrı beyanda bulunmaları gerekmektedir.

Meselâ bir kimse ölmüş ve çocuğuna kalan yüklü miktardaki servet vergileme dışında kalmış iken, çocuğun da ölmesi üzerine toruna intikal eden malların vergi ilişkisinin kesilebilmesi için, torunun önce dededen babaya intikale ilişkin vergi daha sonra da kendisine intikal eden malların veraset ve intikal vergisini tahakkuk ettirmesi gerekecektir. Her iki

+

+

tahakkuk cezasız ve gecikme faizsiz yapılabilmekte ve taksitle ödenebilmektedir. (Taksitler için 19 uncu maddeye bakınız)

3. MÜKELLEFİYETİN BAŞLANGIÇ ŞEKİLLERİ

3.1. Beyanname Verilmesi İle Mükellefiyetin Başlaması

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin doğuşu, çeşitli durumlara bağlanmıştır. Ancak esas olan beyannamenin verilmesiyle başlamasıdır. Beyanname elden verilebileceği gibi posta ile gönderilebilir. Genel kural bu olmakla beraber, verginin konusuna giren bir işlemin vergi dairesi bilgisine girmesi her zaman mümkün olmamaktadır.

Genellikle kişilerin bu vergiyle ilgili ödevleri yerine getirmekten kaçınması başta gelen sebeplerden biridir. Diğer taraftan özellikle miras ve mirasçılara ilişkin hukukî işlemlerin oldukça uzun süreler sonunda tamamlanması ile İdarenin işlemlerden haberdar olamaması veya İdarece tespitini her zaman mümkün olmaması uygulamada görülmektedir.³⁸⁴

Mükellefiyetin başlaması ile birlikte Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda öngörülen vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesi gerekir. Bu vergiye ilişkin mükellefiyetler, kazanç vergilerinde olduğu gibi çoğu usul hükümlerine tâbi olmadığından, beyannamenin verilmesi ve verginin ödenmesinin en önemli mükellefiyet olduğunu söyleyebiliriz.

3.2. Beyanname Gösterilmeyen Malların İdarece Tespit Edildiği Tarihte Mükellefiyetin Başlaması

Kendilerine karşılıksız mal intikal eden kişiler veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde intikal eden malların bir kısmını göstermemek suretiyle vergiyi gecikme faizsiz ve cezasız olarak diledikleri kadar geciktirme imkânına sahiptirler. Beyannameye dahil edilmeyen bu mallar çoğu zaman İdarece de tespit edilememekte, ölüm olaylarının ve ivazsız intikallerin bildirilmesi şeklindeki iyi çalışmayan uygulamalar veya ihbarlar sonucu cüzi oranda tespit edilebilmektedir.

Bu tür kaçaklar genelde ikinci tarhiyat aşamasında İdarece yapılan araştırma sonucu ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumun vaki olması hâlinde beyannameye dahil edilmeyen bu mallar için mükellefiyet doğmakta ve mükellef beyana davet edilmektedir.

³⁸⁴ Arıca, a.g.e., s.106

+

Bazen mükellefler terekeye dahil bazı mallardan haberdar olmamakta, beyanname döneminden sonra öğrendikleri malları da ya beyan etmekte ya da etmemektedirler. İşte bu gibi hâllerde, İdarece yapılan bir tespit sonucu ortaya çıkarılan mallar için hiçbir zaman sınırlaması olmaksızın mükellefiyet doğmaktadır.

3.3. Hiç Beyanname Verilmeyen Hâllerde İntikal Eden Malların İdarece Tespit Edildiği Tarihte Mükellefiyetin Başlaması

Beyannamenin hiç verilmemiş olması 9 uncu maddede yaptığımız açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere veraset ve intikal vergisine has ceza uygulaması sebebiyle cezaî olarak ciddi bir problem yaratmamaktadır. Bu sebeple mükellefler genellikle beyandan kaçınmaktadırlar. Bununla birlikte beyanda bulunulmayan hâller İdarece yıllar sonra tespit edilmiş olsa bile mükellefiyet tespit olunan tarihte başlamaktadır.

Bunun anlamı, verginin enflasyonla erimiş hâliyle, gecikme faizsiz ve vergi cezası aranmaksızın hem de taksitle ödenmesi imkânıdır.

3.4. Terekenin Tahriri, Defter Tutma ve Resmî Tasfiye Hâlinde Mükellefiyetin Başlaması

Terekenin tahriri, defter tutma işlemleri ve resmî tasfiye hâlleri hep miras hukukunu ilgilendiren ve mirasın paylaşımına ve tespitine yönelik hukukî işlemlerdir. Medenî Kanuna göre mirasın defterinin tutulması veya resmen tasfiyesi söz konusu olduğunda veraset ve intikal vergisi açısından mükellefiyetin başladığı kabul edilmiştir. 18 inci maddede yapmış olduğumuz açıklamalar sebebiyle tereke defterinin tutulması veya resmî tasfiye hâllerini tekrarlamayacağız. Bu işlemlerin tamamlandığı tarihte mükellefiyetin doğacağına düzenlenmiş olması esas itibariyle hukukî bir zorunluluğun gereğidir.

Mükellefiyetin bu işlemlerin ikmal edildiği tarihte başlayacağı kesin olarak belli olmakla birlikte, beyannamenin böyle durumlarda ne zaman verileceği 9 uncu madde de açık olarak yer almamaktadır. Ancak veraseten intikal söz konusu olduğunda 4 aylık normal beyan süresinin uygulanması gerekir. İstanbul Defterdarlığınca verilen bir muktezada³⁸⁵ da 4 aylık sürenin esas olacağı belirtilmektedir.

³⁸⁵ M.B. Muk.15.9.1996 – B.07.4.DEF.0.34-12/2.21-11826/7469

+

+

Mirasçılar arasında mirasın bölüşümüne ilişkin uyuşmazlık olması hâlinde konu mahkemeye intikal etmekte ve mahkemenin vereceği karar üzerine mirasçılarının hisseleri belli olmaktadır.

Mahkemece belli edilen husus sadece mirasçılar arasındaki mirasın bölüşümüne ilişkin uyuşmazlıkla sınırlı değildir. Murisin mahfuz hisseyi ihlal eden ölüme bağlı tasarrufların mevcudiyeti hâlinde tenkis davası adı verilen mirasçılarının mahfuz hisselerinin kendilerine iadesini konu alan davalar olabilmektedir (mahfuz hisse konusunda 2 nci maddeye bakınız). Bu konuda Medenî Kanunun yapmış olduğu düzenleme bu çeşit ölüme bağlı olmayan bağışlamaların terekeye eklenmesi gerektiği yönündedir. Murisin ölümünden önce nakdi veya aynî bağışlarda bulunarak kendi mirasçılarının saklı hisselerini azaltması veya sağlığında bir milyar değerindeki bir arabasını, yüz milyona satması gibi muhtalif bağışlama denilen tasarruflara girmesi bu duruma örnek gösterilebilir.³⁸⁶

Bu tür ihtilâflar mirasçılarının mirastan alacakları payların ve dolayısıyla kendilerine düşen veraset ve intikal vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmesine engel olabilmektedir. Ancak mirası iktisap ettikten sonra beyanname verme süresinin başlayacağı tâbiidir.

³⁸⁶ İmre-Erman, a.g.e., s.226-227