

+

## **MADDE METNİ :**

### **Madde 4 : İSTİSNALAR**

**Aşağıda gösterilen intikaller Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır:**

**a) Veraset tarihi ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;**

**b) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) Değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400.000.000 lirası (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800.000.000 lirası); (Yürürlük: 6.7.1994, bu bentdeki rakamlar sırasıyla 2008 yılı için 96.075, 192.265 YTL, 2009 yılı için 107.604 TL, 215.336 TL, 2010 yılı için 109.971 TL, 220.073 TL, 2011 118.438 TL, 237.018 TL, 2012 yılı için 130,589 TL, 261,336 TL, 2013 yılı için 140.774 TL, 281.720 TL, 2014 yılı için 146.306 TL, 292.791 TL, 2015 yılı için 161.097 TL, 322.392 TL, 2016 yılı için 170.086 TL, 340.381 TL, 2017 yılı için 176.600 TL, 353.417 TL, 2018 yılı için 202.154 TL, 404.556 TL, 2019 yılı için 250.125 TL, 500.557 TL, 2021 yılı için 334.534 TL, 669.479 TL) (\*)**

**c) Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);**

**ç) Bilumum sadakalar;**

**d) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) İvazsız suretle vaki intikallerin 10.000.000 lirası; (Yürürlük: 6.7.1994, 2008 yılı için 2.216 YTL, 2009 yılı için 2.481 TL, 2010 yılı için 2.535 TL, 2011 2.730 TL, 2012 yılı için 3.010 TL, 2013 yılı için 3.244 TL, 2014 yılı için 3.371 TL, 2015 yılı için 3.711 TL, 2016 yılı için 3.918 TL, 2017 yılı için 4.068 TL, 2018 yılı için 4.656 TL, 2019 yılı için 5.760 TL, 2021 yılı için 7.703 TL) (\*\*)**

+

+

e) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) **Para ve mal üzerine düzenlenen** (5904 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) **yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin(\*\*\*\*\*) 10.000.000 lirası;** (Yürürlük: 6.7.1994, 2008 yılı için 2.216 YTL, 2009 yılı için 2.481 TL, 2010 yılı için 2.535 TL; 2011 2.730 TL, 2012 yılı için 3.010 TL, 2013 yılı için 3.244 TL, 2014 yılı için 3.371 TL, 2015 yılı için 3.711 TL, 2016 yılı için 3.918. TL, 2017 yılı için 4.068 TL, 2018 yılı için 4.656 TL, 2019 yılı için 5.760 TL, 2021 yılı için 7.703 TL)(\*\*\*)

f) **Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümülüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;**

g) **Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar;**

h) **Harbe veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının füru ve (4369 sayılı Kanununun 81'nci maddesinin 81/N-1 maddesi uyarınca değişen ibare) eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli;(\*\*\*\*)**

i) **Borçlar Kanununun 242'nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlıyandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;**

+

**j)** (2353 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen bent) **Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar** (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe);

**k)** (903 sayılı Kanununun 5/D maddesiyle eklenen bent) (700 Sayılı KHK'nın 42 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) **Cumhurbaşkanınca(7) vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.**

**l)** (3393 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle eklenen bent) **Plaka tahdidi uygulanan illerde** (700 Sayılı KHK'nın 42 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018) **Cumhurbaşkanı(8) Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticarî plaka satışından elde edilen paralardan, ticarî plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar.**

**m)** (5226 sayılı Kanununun 18 inci maddesi ile eklenen bent. Yürürlük: 27.7.2004) **2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.**

**n)** (5281 sayılı Kanununun 43/13-a maddesiyle teselsül ettirilen (n) bendi Geçerlilik :01.01.2005, Yürürlük: 31.12.2004) (5234 sayılı Kanununun 8 inci maddesi ile eklenen bent. Yürürlük 01.01.2005) **Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar.**

(6327 sayılı kanununun 2.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 01.01.2013)  
**o)** **28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları.**

(4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen fıkra) **(b), (d) ve (e) bentlerine göre, her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerleme**

+

+

**oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur. Artırım sırasında 1 milyon liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz. (\*\*\*\*\*)**

(\*) b) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) Değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 400.000.000 lirası (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 800.000.000 lirası); (Yürürlük: 6.7.1994, bu bentteki rakamlar sırasıyla 1995 yılı için 830.000.000, 1.660.000.000 lirası, 1996 yılı için 1.655.000.000, 3.311.000.000 lirası, 1997 yılı için 2.859.000.000, 5.721.000.000 lirası, 1998 yılı için 5.157.000.000, 10.320.000.000 lirası, 1999 yılı için 9.169.000.000, 18.348.000.000 lirası, 2000 yılı için 13.946.000.000, 27.907.000.000 lirası, 2001 yılı için 21.755.000.000, 43.534.000.000 lirası, 2002 yılı için 33.328.000.000, 66.694.000.000 lirası, 2003 yılı için 52.991.000.000, 106.043.000.000 lirası, 2004 yılı için 68.093.000.000, 136.265.000.000 lirası, 2005 yılı için 75.719, 151.526 YTL. ) (x) (x) b) (Değişmeden nceki şekli) (3219 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkra) Değerleri 10'ncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 5.000.000 lirası; (91/1842 sayılı B.K.K. ile 10.000.000) Frğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinin 10.000.000 lirası; (91/1842 sayılı B.K.K. ile 20.000.000)

(\*\*) d) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) İvazsız suretle vaki intikallerin 10.000.000 lirası; (Yürürlük: 6.7.1994, 1995 yılı için 20.000.000, 1996 yılı için 39.000.000, 1997 yılı için 67.000.000, 1998 yılı için 120.000.000, 1999 yılı için 213.000.000, 2000 yılı için 323.000.000, 2001 yılı için 503.000.000, 2002 yılı için 770.000.000, 2003 yılı için 1.224.000.000, 2004 yılı için 1.572.000.000, 2005 yılı için 1.748 YTL) (x) (x) d) (Değişmeden nceki şekli) (3219 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkra) İvazsız surette vaki intikallerin 50.000 lirası; (91/1842 sayılı B.K.K. ile 250.000)

+

(\*\*\*) e) (4008 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen bent) Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin 10.000.000 lirası; (Yürürlük: 6.7.1994, 1995 yılı için 20.000.000, 1996 yılı için 39.000.000, 1997 yılı için 67.000.000, 1998 yılı için 120.000.000, 1999 yılı için 213.000.000, 2000 yılı için 323.000.000, 2001 yılı için 503.000.000, 2002 yılı için 770.000.000, 2003 yılı için 1.224.000.000, 2004 yılı için 1.572.000.000, 2005 yılı için 1.748 YTL)(x) (x) e) (Değişmeden önceki şekli) (3219 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkr) Para ve mal üzerine tertip ve keşide olunan alelumum piyango ve kuralarda kazanılan ikramiyelerin 50.000 lirası; (91/1842 sayılı B.K.K. ile 250.000)

(\*\*\*\*) (Değişmeden önceki şekli) Karılarına.

(\*\*\*\*\*) (Değişmeden önceki şekli) (3219 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle eklenen hüküm) Bakanlar Kurulu (b), (d) ve (e) fıkralarındaki istisna hadlerinin herbirini ayrı ayrı veya birlikte on katına kadar artırmaya veya bu fıkralardaki hadlerden aşağı olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir.

(\*\*\*\*\*) (Değişmeden önceki şekli) yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin

(7)Değişmeden önceki şekli: Bakanlar Kurulunca

(8)Değişmeden önceki şekli: Bakanlar Kurulu

+

+

**MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :**

| <u>Tebliğ No</u> | <u>Bölüm</u> |
|------------------|--------------|
| 1                | 4            |
| 3                |              |
| 4                |              |
| 7                |              |
| 11               |              |
| 14               |              |
| 21               |              |
| 23               |              |
| 24               |              |
| 25               |              |
| 26               |              |
| 27               |              |
| 28               | 2            |
| 29               |              |
| 30               |              |
| 31               |              |
| 32               |              |
| 33               |              |
| 35               |              |
| 36               |              |
| 37               |              |
| 38               |              |
| 39               |              |
| 40               |              |
| 41               |              |
| 42               |              |
| 43               |              |
| 44               |              |
| 45               |              |
| 46               |              |
| 47               |              |
| 48               |              |
| 49               |              |

+

## **MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :**

### **1. EV EŞYASI, KİŞİSEL EŞYA VE HATIRA EŞYASINDA İSTİSNA**

Madde metninden de anlaşılacağı üzere yaşadığı ev veya evlerde bulunan murise ait ev eşyaları, murisin şahsî eşyaları ve muristen veya daha önceki nesillerden kalan aile hatırası niteliğindeki eşyalar vergiden istisnadır.

İstisna kapsamındaki ev eşyası denince, murisin ev veya evlerindeki mobilya, halı, elektrikli ev aletleri vs. şeklindeki bir evin ihtiyacı için gerekli olan her türlü mutad ev eşyası anlaşılmalıdır.

1 Sıra Nolu Genel Tebliğde “*Murisin zat eşyası da elbiseleri, çamaşırları, şapka palto ve saat gibi giyime ve şahsına taalluk eden eşyayı ifade eder*” denilmektedir. Ayrıca şahsî eşyalar denince özellikle muris tarafından kullanılması mümkün olan bir başkasının kolaylıkla kullanamayacağı veya bir başkasına kolaylıkla uygun olmayacak eşyaların anlaşılması gerekir. Bu kapsamda bir otomobilin sağlığında murisin kullanıyor olması sebebiyle şahsî eşya olarak kabulü mümkün değildir.

Aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç madalya ve bunlara benzeyen diğer eşyalar da istisna kapsamındadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde aile hatıraları için şu açıklama yapılmıştır:

*“ Fıkra da aile hatırası olarak muhafaza edilen eşyanın birkaç nevi sayıldıktan sonra “gibi” edadıyla bunlara benzeyen eşyanın da bu istisnadan istifade edeceği kabul edilmiş olduğundan müteveffanın evinde bulunan mümasil eşya da bu fıkra mucibince vergiden müstesna olacaktır.”*

Murisin sağlığında kazanmış olduğu, yahut murise veya ailesine miras kalmış olan madalyalar, mesleği gereği kendisine verilen kılıç veya silah gibi eşyalar, istisna kapsamındadır. Burada önemli olan husus, aile hatırası istisnasından yararlanacak olan eşyanın öncelikle bu amaçla saklanmak niyetiyle muhafaza edilebilecek cinsten olması ve bir koleksiyon niteliğinde olmaması gerektiridir. Örneğin, bir silah koleksiyonunun veya çok değerli antika eşya ve tabloların, bir koleksiyon ve

+

+

başlı başına bir servet niteliği arz ettiği durumlarda, istisna uygulanmasının düşünülmesi doğru değildir.<sup>171</sup>

Keza, süs eşyası niteliğinde bulunan ve değerli madenlerden yapılmış olan eşyaların da istisna hükmü dışında kalması gerekir. Danıştay'ca verilen bir karar<sup>172</sup> gümüşten mamul süs eşyalarının 4'ncü maddede düzenlenen istisna hükmünün dışında kalması gerektiği yönündedir.

Murisin zat ve ev eşyaları arasında mirasçılar gerek maddî gerekse manevî olarak öncelik ve değer vermiş oldukları eşyalar olabilir. Bu tür eşyaların taksiminde, mirasçılar aralarında anlaşma sağlanamadığı takdirde, konu mahkemeye intikal eder, mahkemenin vereceği karar üzerine paylaşım sağlanır veya satışa konu edilmesi ve bedellerinin taksimi söz konusu olur. Bu eşyaların satılarak paraya çevrilmiş olması, zat ve ev eşyası ile ilgili istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.<sup>173</sup>

Bu bent kapsamına giren istisnalar sadece veraset suretiyle intikallere has olarak düzenlenmiştir. Veraset dışındaki karşılıksız intikallerde istisna söz konusu değildir.<sup>174</sup>

Esas olarak manevî bir değeri ve hatırası olan kişisel mahiyetteki eşyaya uygulanan istisna, zaten ölüm sebebiyle yeterince üzgün olan mirasçıların, bir de Devletin bu tür eşyalara vergi uygulaması sebebiyle manevî kırgınlığa girmesini önlemektedir. Ayrıca aile fertlerinin ortak kullanımındaki ev eşyasına ilişkin istisnanın bu tür eşyaların birlikte iktisap edilmiş olabileceği ve geride kalanların hayatlarını idame ettirebilmeleri anlayışıyla getirilmiş olduğu söylenebilir. Nihayet ev eşyalarının beyan edilmediği sürece tespitinin son derece zor olduğunu da ilave etmek gerekir. Dolayısıyla bu istisnanın düzenlenmesindeki maksadı, kişisel eşya veya ev eşyası niteliğindeki menkul malların

---

<sup>171</sup> “Hollandalı ünlü ressam Van Gogh’un yaptığı ve tarihte satılan en pahâlî tablo unvanını taşıyan bir portrenin, Japon sahibi Ryoei Saito’nun vasiyeti üzerine, ölümünün hemen ardından kendisiyle birlikte yakılmasının nedeninin veraset ve intikal vergisi olduğu ortaya çıktı. Doktor Gachet’in Portresi adlı resmî 1990 yılında, tarihin en yüksek tablo bedeli olan 82.5 milyon dolara (yaklaşık 36 trilyon liraya) satın alan Japon işadamı, ölümü hâlinde, tablo nedeniyle varislerinin trilyonlarca lira veraset ve intikal vergisi ödemesini istemediğinden vasiyeti üzerine trilyonluk tablo yakıldı.” Kızılot Şükrü, Para Dergisi, 8-14 Ağustos 1999, sayı:258, s.18

<sup>172</sup> Dn.11.D. 1.12.1966, E:966/1635 K:966/2730

<sup>173</sup> İst. Def.Muk. 27.8.198121-3971- İst.Def.Muk. 17.8.1982-21-5657/11953

<sup>174</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No.1

+

İdarece kavranmasındaki teknik güçlüğü de bağlamak yanlış olmayacaktır.

## 2. VERASETEN İNTİKALDE MAKTU İSTİSNA

Yakın aile bireylerine veraset yoluyla intikal eden malların belirli bir tutarının vergi dışı kalmasını sağlayan bu istisna hükmü, özellikle muristen kalan mal varlığının önemli boyutlarda olmadığı hallerde mirasın vergilenmemesini ve vergi dairesinin de küçük servet intikalleri karşısında vergisel işlemlerle meşgul edilmemesini sağlamaktadır.

Bu düzenlemeye göre menkul ve gayrimenkul mallardan murisin **eşine ve fûruunun HERBİRİNE** intikal eden miras hisselerine (2018 yılı için 202.154.- TL. olan) maktu bir istisna tanınmaktadır.

Vefat eden kişinin evlat edindiği kimseler de kendi fûruu gibi kabul edilmekte ve bunlara da aynı istisna uygulanmaktadır. Murisin fûruu olmadığı takdirde dul kalan eşe isabet eden mirasa, istisna tutarı iki kat (2018 yılı için 404.556.-TL.) olarak uygulanır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, istisnanın sadece menkul ve gayrimenkul mallara tanınmış olmasıdır. Menkul ve gayrimenkul mallar yukarıda izah edildiği şekilde maddî mallardır. Dolayısıyla gayrimaddî mal ve hakların veraseten intikali hâlinde maktu istisna uygulanması söz konusu değildir. İstisnanın intikal eden mallar içinde terekeye dahil menkul veya gayrimenkul mallara uygulanması neticesinde geriye istisna tutarından hâlâ bir fazlalık kalıyorsa, bu kalan tutar gayrimaddî mallara uygulanamaz. Kendisine sadece hak intikal eden mirasçılarının mağdur olması sonucunu doğuran bu düzenlemenin sebebini anlamak mümkün değildir.

Veraset ve intikal vergisinin daha önceki uygulamasında, reşit olmayan çocuklara reşit oluncaya kadar geçen her yıl için, bedenen ve fikren hiç bir suretle çalışamayacak durumda olan çocuklara ise toptan bir maktu istisna uygulanmaktaydı. Ancak bu durum 2353 sayılı Kanunla<sup>175</sup> kaldırılmış ve reşit olmayan veya özürlü olan çocuklar da diğer mirasçılar gibi eşit şartlarda vergilenmeye başlanmıştır.

Bununla birlikte, önceleri, fûru ile birlikte olup olmadığına bakılmaksızın eşe ve fûruğa tanınan maktu istisna miktarı evvelce aynı iken, 2591

---

<sup>175</sup> 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 2353 sayılı Kanun (R.G. 11.12.1980-17187)

+

+

sayılı Kanunla<sup>176</sup>, fûru bulunmaması hâlinde eşe tanınan maktu istisna tutarı iki misline çikartılarak çocuksuz dul eşin vergi yükü hafifletilmiştir.

Bu maddede yer alan “eş” ifadesi hem karıyı hem de kocayı ifade etmektedir. Maddedeki “*her biri*” sözcüğü ise çocuklar ve eş için ayrı ayrı istisna uygulanabileceğini ifade etmektedir. Buradaki her biri ifadesinden, birden fazla çocuğa kalan miras paylarına ayrı ayrı istisna uygulanabileceği anlaşılmaktadır. Önceleri muristen evvel vefat etmiş çocuklara ait kanunî miras hisselerinin, hâlefiyet yoluyla mirasçı olan torunlara intikal etmesi hâlinde, torunlara intikal eden mallar için temsil ettikleri murislerine yani ölünün birinci derecedeki fûruğuna tanınan istisna ayrı ayrı değil tek bir defa uygulanırken, yargıya sıklıkla intikal eden uyuşmazlıklar karşısında bu istisnanın her torun için ayrı ayrı uygulanması kabul edilmiştir.<sup>177</sup>

Bu istisna yalnızca çocuklara eşe ve mirasçı olabilmişse torunlara tanınmış olup, diğer mirasçılarının istisnadan yararlanması mümkün değildir. Örneğin murisin kardeşi ile ana ve babası bu istisnadan yararlanamayacak ancak nesebi tanınmış olsun olmasın evlilik dışı çocukları ve evlatlıkları yararlanabilecektir. Diğer istisnalar da açıklandığı zaman görüleceği üzere eş ve fûru dışındaki mirasçıların herhangi bir maktu istisna hakkı olmayıp, kendilerine kalan safi tereke payı doğrudan vergiye konu olmaktadır.

### 3. ÖRF VE ÂDETE GÖRE VERİLMESİ MUTAD HEDİYE İSTİSNASI

Gayrimenkuller hariç olmak üzere, örf ve âdete göre verilmesi sıkça görülen hediye, cihaz yüzgörümlüğü ve drahomalar istisna kapsamındadır. Örf ve âdetlerimize göre özellikle nişan, düğün, sünnet gibi törenlerde çeşitli kıymetli madenlerden mamul eşya, para vb. hediyeler verilmektedir. Bu tür hediyeler veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.

Madde metninde “*drahoma*” tâbiri geçmektedir. Bu tâbir, gelinin damada evlenme nedeniyle verdiği hediyeleri veya damadın sermaye birikimini sağlamasını amaçlayan paraları ifade etmektedir. Halk arasında bir başka tâbir de “*dotta*” tâbiridir. Bu tâbir ise evlenecek olan kişinin ailesi tarafından verilen çeyiz mahiyetindeki yani çeyizle eş anlamlı olan eşya veya paradır. Drahoma yani gelinin damada verdiği hediyeler istisna kapsamında tutulduğu hâlde dottalar genellikle tarhiyatlara konu

<sup>176</sup> 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 2591 sayılı Kanun (R.G.27.1.1982-17587)

<sup>177</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu İç Genelgesi Seri No:6 (30.11.1983)

+

olmuştur.<sup>178</sup> Bunun sebebi, öncelikle madde metninde dottaların ismen zikredilmemiş olması, diğer yandan çoğu tarhiyatların muvazaalı işlemleri konu almasıdır. Yoksa halkımız arasında yaygın olarak evlenecek genç kızlara ailesi tarafından hazırlanan çeyiz, örf ve âdetlerimizin bir parçasıdır. Ancak bu yolla muvazaalı olarak servet intikali kabul edilmemiştir.

Gelinin damada verdiği drahomaların vergi dışında tutulmasının yanı sıra, damadın geline verdiği "yüzgörümlüğü" olarak adlandırılan ve genellikle değerli madenlerden mamul eşyalar da vergiden istisna edilmiştir. Keza doğum günü, sünnet, nişan vs. günlerde verilen hediyelerin de istisnanın amacını aşmaması şartıyla vergi dışı kalmaları mümkündür.

Bilindiği gibi ülkemizde (genellikle kırsal kesimlerde) "başlık parası" adı altında erkeğin evlenmek için kız tarafının talep ettiği belli bir parayı vermesi geleneği sürmektedir. Kız tarafına verilen bu paranın evlenmenin karşılığı olduğu dolayısıyla veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemesi düşünülemez. Çünkü evlilik müessesesi, karşılıklı rıza ile gerçekleşen bir akittir. Başlık paraları evlenme karşılığı olmakla birlikte evlenme olayının bir ivazı sayılamaması nedeniyle (m.1) prensip olarak veraset ve intikal vergisine tâbidir. Bu tür bedellerin örf ve âdetlerimize göre verilmiş olması da istisna kapsamında olması anlamına gelmez. Çünkü madde metnine dikkat edilecek olursa kanun koyucunun amacı, evlilik müessesesinin sağlıklı bir şekilde tesis edilmesi için evlenen kişilere yapılan küçük yardımları vergi dışında bırakmaktır. Dolayısıyla damadın gelin için kız tarafına ödediği bedeli bu kapsamda düşünmek doğru olmaz.

Örf ve âdetlere göre verilen cihazlar istisna kapsamına alınmış ancak gayrimenkuller kapsam dışında tutulmuştur. İstisnanın sınırı konusunda Kanunda bir açıklık yoktur. Bazen bir cihazın parasal değeri bir gayrimenkulün çok üstünde olabilmektedir. Örneğin yeni evli bir çifte sıradan bir apartman dairesinden daha kıymetli lüks bir otomobil hediye edilmesi cihaz kapsamında düşünülemez. Bunun istisnanın amacına uygun olmadığı ortadadır. Bizim anlayışımıza göre cihaz kavramı, ev eşya ve aletleri niteliğinde olan hediyeleri kapsamakta ve bunun yorum yoluyla genişletilmesi mümkün gözükmemektedir.

Örf ve âdetlerimize göre verilen hediyeler de istisnalar arasındadır. Bu istisnada sınır örf ve âdete uygunluk şeklinde sübjektif olarak mevcuttur.

---

<sup>178</sup> Dn. 11 D. 24.2.1976, E:1974/3108-1976/710

+

+

Konu ile ilgili olarak aşağıya aldığımız soru ve yanıt<sup>179</sup> şöyledir:

*“ Anonim şirket şeklindeki fabrikamı, hisse senetlerimi elden çıkarmak suretiyle elden çıkardım. 5 yıldır elimde olan hisseleri 900 milyar liraya sattım. Daha önceden söz verdiğim için hanıma da 10 milyar liraya kürk, 5 milyar liraya da yüzük aldım. Sizden öğrenmek istediğim:*

...

*2. Aldığım kürk ve pırlanta yüzük nedeniyle ben veya eşim herhangi bir vergi ödeyecek miyiz?*

*Yanıt:*

*2. Örf, âdet ve teamüle göre verilen hediyeler, veraset ve intikal vergisine tâbi olmadığı için, siz ve eşiniz, hediye pırlanta ve kürk nedeniyle gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi ödemezsiniz.”*

Örf ve âdetlerin de yöresel olarak farklılık gösterdiği bir gerçektir. Ancak bu durumun abartılı bir vergisiz intikale taviz vermesi düşünülemez. Öte yandan, Türkiye’de yaşayan yabancı tâbiyetli şahısların gelenek ve görenekleri de göz önüne alınacak olursa bu madde kapsamında neyin istisna olup olmayacağı çoğu zaman olay bazında tartışılmaya müsaittir. Bu durumda, verilen hediyelerin gerçek anlamda örf ve âdet gereği olması gerekir. Aksi takdirde bu yolla muvazaalı olarak servet transferi mümkün olabilir.

#### **4. SADAKA İSTİSNASI**

Sadaka esas olarak vicdani duygularla yardıma muhtaç kişi ve kurumlara küçük tutarlarda yapılan bağışları ifade eder. Yapılan yardımın küçük tutarda olması özellikle önemlidir. Kanun koyucunun herhangi bir üst sınır öngörmemiş olması bu yardımların sınırsız olabileceği anlamına gelmez. Dini ve insani duygularla verilen sadakalar vergi dışı bırakılmışlardır. Bazı yazarlara göre, zekat vermek de dini içerikli olduğundan sadaka olarak kabul edilerek istisna kapsamında mütalâa edilmektedir.<sup>180</sup>

Zekat dini bir yükümlülük olup, her yıl malvarlığının belirli bir yüzdesinin fakirlere bağışlanması suretiyle yerine getirilmektedir. Bu ibadet, herkes için değil belirli servete sahip olan kişiler için zorunlu kılınmıştır.

1990’lı yıllarda yapılan bir araştırmada 5 trilyon (yaklaşık 2 milyar ABD doları) civarında zekat potansiyelinin tespit edilmiş olduğu düşünülecek

<sup>179</sup> Kızılot Şükrü, Mali Yaklaşım Köşesi, Sabah Gazetesi, 9 Nisan 1999

<sup>180</sup> Karakoç, a.g.e., s.71

+

olursa, bu mali ibadet yoluyla, önemli bir miktarda servetin dağıtıldığı anlaşılır.<sup>181</sup> Zekat yoluyla yapılan ivazsız intikallerin mali bir ibadet veya dini bir yükümlülük olduğu, dolayısıyla islami nitelikli bir vergi olduğu farz edilen bu müessesenin bir daha vergilenmemesi düşünülemez.

Uygulamada yaygın şekilde yapılan bu ibadet için veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü olduğu unutulmaktadır. Zekat yoluyla yapılan ivazsız intikallerin önemli bir servet transferi olması sebebiyle bu müessesenin, sadaka istisnası kapsamında mütalâa edilerek vergi dışı bırakılması Kanunun lafzına aykırıdır. Çünkü zekatı, sadaka kavramına dahil olarak düşünmek, bize göre mümkün değildir. Zekatı vergi dışı bırakan herhangi bir hüküm yoktur. Kanun koyucunun zekatı istisna etmemiş olması, böyle bir istisnanın çok büyük bir muvazaa kaynağı olabilmesine bağlanabilir. Bu sebeple, zekat yoluyla gerçekleşen ivazsız intikaller, diğer alelâde karşılıksız intikaller gibi vergiye tâbidir.

#### Yardıma muhtaç kişilere yapılan yardımlar:

Yardıma muhtaç kişiler için düzenlenen yardım kampanyalarından da bahsetmek gerekir. Çeşitli kurum ve kuruluşların (özellikle basın ve yayın kuruluşlarının) muhtaç kişiler için, insani amaçlarla düzenlemiş oldukları yardım kampanyaları, sıkça karşılaşılan bir durumdur. Kişi ve kurumların yardım amacıyla vermiş oldukları bağışlar, kişinin rahatsızlığının giderilmesi için gerekli olan tedavi masraflarını karşılamak veya hayatını idame ettirebilmesine yardımcı olmak amacıyla yapılmaktadır.

Yardım Toplama Kanunu<sup>182</sup> na göre “*Kamu yararına uygun olarak, amaçlarını gerçekleştirmek, muhtaç kişilere yardım sağlamak ve kamu hizmetlerinden bir veya birkaçını gerçekleştirmek veya destek olmak üzere gerçek kişiler, dernekler, kurumlar, vakıflar, spor kulüpleri, gazete ve dergiler..*”, İçişleri Bakanlığında (veya bir ilin birden fazla ilçesini kapsıyorsa valilikten) izin almak suretiyle belirli yerlere kutu koymak, bankalarda hesap açmak, veya eşya piyangosu düzenlemek vb. suretlerle yardım toplayabilmektedirler.

Toplanan yardım, yardımdan faydalanan yönünden ivazsız intikaldir. Bu intikali veraset ve intikal vergisinden istisna eden bir hüküm mevcut değildir. Ancak böyle bir kampanyada;

---

<sup>181</sup>Zaim Sabahaddin, “Zekatın İktisadî Önemi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1991-1992 Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1993, İ.Ü.Fak.Yay.No: 542 s.49

<sup>182</sup> 23.6.1983 tarihli 2860 sayılı Kanun

+

+

1. Yardım toplama işlerini üstlenmiş olan kuruluş, yardım edenlerle yardıma muhtaç kişiler arasında köprü (vekil) konumundadır. Dolayısıyla bu kampanyaya katılanlardan her birinin yaptığı yardım ayrı bir ivazsız intikal olup, hibelerle ilgili maktu istisnadan ayrı ayrı yararlanır.
2. Yardım toplama işini organize eden kuruluş gelen yardımların içinde istisna haddini aşanları ayırıp, aşan kısımları 17 nci madde uyarınca tasdikname arayarak veya tevkifat yaparak muhtaç kişiye teslim etmek durumundadır.

Yardım Toplama Kanunu'na göre toplanan yardımların muhtaç kişilere intikalinde maktu istisna haddini aşan yardımların uygulamada vergilenmediği hatta veraset ve intikal vergisi nin akla bile getirilmediği görülmektedir.

Yardımlarla ilgili bir istisna ve bunları belirli şartlarla vergi dışında tutacak bir düzenlemeye ihtiyaç bulunduğu görüşüdeyiz.

## 5. İVAZSIZ İNTİKALLERE UYGULANAN MAKTU İSTİSNA

İvazsız surette gerçekleşen karşılıksız intikallere (2018 yılı için 4.656.- TL lik) maktu bir istisna tanınmaktadır. Kanun maddesinde "*ivazsız surette vaki intikaller*" ifadesi yer almış, veraset veya hibe ayrımı yapılmamıştır. Ancak 1 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde bu istisnanın hibe yoluyla gerçekleşen veya ölüme bağlı olmayan teberrularda uygulanacağı ifade edilmiştir. Buna göre bu istisna veraset dışında gerçekleşen ivazsız intikallerde (hibelerde) uygulanacaktır. Bu tür intikallerde, intikale konu değer, istisna tutarı düşüldükten sonra vergilenmektedir

Bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, birden fazla gerçek veya tüzel kişiye yapılan ivazsız intikallerin her biri bu istisnadan ayrı ayrı yararlanır.<sup>183</sup>

Bu istisnanın süre ve şartları açısından nasıl uygulanacağı pek açık değildir. Şöyle ki, bir kimseden belirli bir süre içinde devamlı olarak istisna haddi altında kalmak suretiyle yardım sağlansa, her bir yardımın ayrı birer intikal olduğunun kabulü ile vergilenmemesi gerektiği söylenebilir mi ? Diğer bir ifadeyle servetin aktarılması bu istisnadan yararlanarak belirli bir zamana yayılmak suretiyle gerçekleştirilebilir mi? Böyle bir durumun muvazaalı olduğunun tespiti her ne kadar güçlük arz etse de, bir inceleme ile belirlendiği takdirde vergiye konu olacağına hiç

---

<sup>183</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No:7 ve Sıra No:11

+

şüphe yoktur. Nitekim bu konu hakkında Maliye İdaresinin anlayışı şöyledir:

*“...Buna göre ayrı ayrı intikal edecek ivazsız iktisaplardan her birinin müstakilen bu muafiyet hududu dahilinde mütalâası lazım gelirse de, 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. Aksi mülahaza her intikalin ayrı bir hukukî sebebe istinat ettiğinin kabulüne müncer olur ki, fiilî ve hukukî durum itibarıyla bunun kanunun sevk maksadına uygun düşmeyeceği şüphesizdir. Kaldı ki, istisnaların mevridine mahsur bulunmaları itibarıyla de, kıyasen ve tevsian tatbikine hukuk esasları müsait değildir.”<sup>184</sup>*

Bu durum bir çok yönden önemlidir. Öncelikle ayrı ayrı zamanlarda yapılan ancak mahiyet itibarıyla aynı fiilî ve hukukî sebebe dayanan intikallerin her birinin ayrı ayrı dikkate alınması, bu intikallere maktu istisna tutarının da ayrı ayrı uygulanmasını gerekli kılacaktır. Böylelikle çok büyük bir servet, kısım kısım ve belirli aralıklarla vergisiz olarak aktarılacaktır. Elbette böyle bir durumun Kanunun amacına uygun olmadığı ortadadır. Belirli aralıklarla yapılan intikallere maktu istisna uygulanmasa dahi, yine vergi kaybı çıktığı aşıkardır. Çünkü veraset ve intikal vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Böyle olduğu içindir ki, zaman içinde peyderpey vuku bulan kukümülatif intikaller düşük oranlı bir dilime tekabül ederek vergi yükünü hafifletmiş olacaktır.

Konu ile ilgili bir Danıştay kararında<sup>185</sup> şu ifadeler yer almaktadır:

*“...tarafından taşınmaz malın ½ payının 2.7.1970 tarihinde öteki 1/2 payının ise, 6.7.1970 tarihinde bağışlanması sebebiyle anılan bağışların toplamı üzerinden davalı adına salınan veraset ve intikal vergisini; her bir bağışın tapuya ayrı tescil ettirildiği ve ayrı bir hukukî kıymet taşıdığı gerekçesiyle bağışlardan her biri için ayrı ayrı hesaplanmak üzere değiştirerek onayan itiraz komisyonu kararını aynı gerekçeyle tasdik eden Temyiz Komisyonu 7’nci dairesinin 20.2.1973 gün ve 72/4849 sayılı kararının; Medenî Kanunda mal bölünmezliği ilkesinin kabul edildiği ve vergi kaçırmak amacıyla aynı taşınmaz malın kısa aralıklarla kısım kısım bağışlandığı ileri sürülerek bozulması isteğinden ibarettir.*

<sup>184</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No:3

<sup>185</sup> Dn.11.D. 22.1.1974, E:1973/1945 K:1974/72

+

+

*Karar: Mevzuatımızda taşınmaz bir malın belirli bir hissesinin başışlanması önleyen herhangi bir hüküm bulunmadığı cihetle dayandığı kanunî sebeplerle gerekçesi yukarıda açıklanmış bulunan komisyon kararı aynı gerekçe ve sebeplerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından davanın reddine oybirliği ile karar verildi.*

Danıştay tarafından benzer bir dava için verilen bir karar da<sup>186</sup> şu şekildedir:

*“ 12 yaşındaki çocuk için satın alınan taşınmazın bedelinin taksitler hâlinde baba tarafından ödenmesinin hibe kabul edilmesi nedeniyle yapılan Veraset ve İntikal Vergisi tarhiyatına karşı açılan davada .....*

*.....vergiyi doğuran olayın, satın alınan taşınmaza ait taksitlerin ödendiği tarihten itibaren doğduğunun kabulü gerektiği, bu durumda Vergi Dairesince her bir taksit ödemesi ayrı ayrı ivazsız intikal kabul edilerek istisna düşüldükten sonra tarh ve tahakkuk işlemlerinin ayrı ayrı yapılması gerekirken baba tarafından yapılan ödemelerin toplamı üzerinden yapılan tarhiyatta kanuna uyarlık bulunmadığı” yönünde oyçokluğu ile karar verilmiştir.*

Bu kararlarda, aynı hukukî sebepten kaynaklanmasına rağmen, sadece intikallerin farklı günlerde olması gerekçe gösterilerek ayrı ayrı istisna uygulanacağına hükmedilmiştir. Yukarıda ifade ettiğimiz Genel Tebliğdeki anlayış, aylık taksitler hâlinde gerçekleşen ivazsız intikallerde intikal eden değerlerin tamamının dikkate alınması yönündedir. Danıştay’ın yukarıda belirtilen ilk kararında yer alan olayda ise aynı hukukî sebepten gerçekleşen iki intikal arasında 4 günlük süre vardır. Bu hâlde intikallerin aylık gerçekleşmediği gerekçesi ile her bir intikalin müstakilen dikkate alınması uygun görülmüştür.

Parça parça veya taksit ödemeleri şeklinde gerçekleşen hibe işlemlerinin vergilemenin her bir parça veya taksit için mi yapılacağı yoksa, toplanarak mı dikkate alınacağı, toplanacaksa vergileme zamanı konularında kural koymak son derece güçtür. Konulan kural ne olursa olsun, bunun mantıksız sonuçlar verdiği hâllere sık sık rastlanabilecektir.

Bizim bu konuda uygun gördüğümüz çözüm, stopaja tâbi olmayan hibe işlemlerinin yıllık bazda vergilenmesini sağlayacak bir yasal düzenleme

---

<sup>186</sup> Dn.9.D. 6.11.1989, E:1989/1909 K:1989/3038

+

yapılmasıdır. Bu takdirde bir yıl içinde belli bir kişiden gelen ivazsız intikaller yıl bazında toplanarak vergilenmiş olacaktır. Zaten bazı ülkelerde de bu yöntem benimsenmiştir.

## 6. YARIŞMA VE ÇEKİLİŞLERE UYGULANAN MAKTU İSTİSNA

Bu istisna hükmünde dikkat edilmesi gereken özellik, istisnanın kişiye değil kazanılan ikramiye veya ödüle tanınmış olmasıdır. Dolayısıyla piyango ve çekilişlerde kazanan kişiye kazandığı meblağın toplamı üzerinden bir defa olarak istisna haddinin uygulanması doğru değildir. Her bir çekiliş ayrı bir vergiyi doğuran olay olması sebebiyle istisnanın, kazanılan her ikramiyeye ayrı ayrı uygulanması gerekir.

4 sıra No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde benzer bir durum şu şekilde düzenlenmiştir.

*“ ... Binaenaleyh aynı şahıs bir kaç hafta sıra ile kazanmış olsa bile her hafta kazandığı ikramiye 5000 liralık indirimden faydalanacak ve her haftanın ikramiyesi ayrı ayrı vergiye tâbi tutulacaktır.”* Bu satırların devamında aynı bilete birden fazla ikramiye çıkması hâlinde bilete isabet eden ikramiyelerin toplamının dikkate alınacağı ifade edilmiştir.

Yarışma ve çekilişlerde verilen ikramiye veya ödüllerin hangi sebeple veya ne zaman verildiğinin önemi yoktur. Önemli olan mahiyet itibarıyla aynı veya farklı sebepten, ayrı ayrı ikramiyelerin varlığı ve farklı kişilerce verilmesidir. Bu duruma örnek olarak bir güzellik yarışmasında birinci olan bir yarışmacının, birden fazla kişi veya kuruluştan hediye (ev, otomobil vs.) alması gösterilebilir.

Bir güzellik yarışmasında birinci gelen güzele çeşitli firmalar tarafından verilen hediye ve ikramiyelerin her birinin ayrı ayrı birer ivazsız intikal olduğu kabul edilmeli ve her intikal için ayrı ayrı istisna uygulanmalıdır. Burada da aynı hukukî sebepten ancak farklı şahıslardan yapılan ivazsız intikaller söz konusudur. Dolayısıyla intikal süresi aynı olmasına rağmen farklı kişilerden hediye alınması her bir intikal için istisnanın ayrı ayrı dikkate alınmasını gerektirir. (7 ve 11 no.lu VİV Genel Tebliğleri)

Bu istisna ile, yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin belirli bir tutarının vergi dışı bırakılarak bu tür tertiplerin teşviki gayesi güdülmektedir. Böylelikle bir bilgi yarışması, bir spor müsabakası veya bir proje yarışmasında rekabetin arttırılması ve daha olumlu sonuçların alınması temin edilmektedir. Şu var ki, istisna tutarının (2018 yılı için 4.656.- TL.) düşük olarak tespit edilmiş olması bu amaca tam olarak hizmet etmemektedir. Kaldı ki 4 üncü maddenin (d) bendindeki istisna,

+

+

(e) bendindeki istisnayı da kapsayabilecek yapıdadır. Her iki bentteki istisna tutarının aynı olması ayrı bent hâlinde düzenlenmesini anlamsız kılmıştır.

## **7. MUAFİYET TANINAN KURULUŞLARIN YAPTIKLARI YARDIMLARA İLİŞKİN İSTİSNA**

Kamu kuruluşlarının, emekli ve yardım sandıklarının, sosyal sigorta kurumlarının, genel menfaate hizmet eden derneklerin, siyasi partilerin ve bu sayılan kuruluşlara ait olan teşekküllerden kurumlar vergisinden muaf olanların, statüleri gereğince ve kuruluş maksatları içinde yapmış oldukları yardımlara vergi istisnası tanınmıştır.

Bu kuruluşların yapmış oldukları yardımların istisnadan yararlanabilmesi için kuruluşun sosyal statüsünün bir gereği olması ve aynı zamanda kuruluş sözleşmelerinde bu tür yardımların yapılmasına dair hüküm veya ifadelerin bulunması gerekir.

1 Sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde “...hükümün tatbiki esnasında ödemeyi yapan emekli sandığının veya bu mahiyetteki kurumun statülerinin tetkiki ile ödemenin fıkra şümulüne girip girmediğinin ve fıkroda zikredilen mahiyette bulunup bulunmadığının tayininden sonra muamele tescili icabeder” ifadesine yer verilerek ödemeyi yapan kuruluşun statüsünün ve ödemenin niteliğinin bu madde kapsamında olması gereği aranmıştır. Dolayısıyla, yapılan yardımın istisna kapsamında olabilmesi için, yardım yapan kuruluşun 3 üncü maddenin a ve b bentlerinde ifade edilen kuruluşlardan biri olması şarttır.

Konu ile ilgili Maliye Bakanlığınca verilen bir Mukteza<sup>187</sup> şu şekildedir:

*“...Bu hükümler çerçevesinde, bir amme idaresi olan belediyenin işlettiği kurumlar vergisinden muaf müessesenin toplu iş sözleşmesinin 63’üncü maddesinin (f) bendine göre, yangın sel ve tâbii afetlere maruz kalan işçilere yapılan 2.500. liralık yardımın Veraset ve intikal vergisinden istisna tutulması gerekir.”*

Belediye 3 üncü maddede yazılı bir kuruluş olduğu için, Belediyece yapılan bir yardımın istisna kapsamında olması yasa gereğidir. Ancak muktezaya konu ödeme, toplu iş sözleşmesi gereği olarak yapıldığı için ücret niteliğindedir ve bu nedenle veraset ve intikal vergisinin kapsamı dışındadır. Mukteza bu yönüyle hatalıdır.

---

<sup>187</sup> MB. Muk. 10.07.1982 - GEL:VRS:2-2171/5374

+

Tüzel kişiliği haiz kuruluşlara ait olup, kamunun yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulmuş olan teşekküllerin statüleri gereğince ve kuruluş maksatlarına uygun olarak yapmış oldukları yardımlar da istisna kapsamına girmektedir. Bu tür müesseselerin yapmış oldukları yardımlar, öncelikle kuruluş maksatlarına uygun olacaktır. Örneğin özel bir hastanenin ücretsiz ameliyat veya tedavi hizmeti vermesi, Kanunun 3/a bendinde sayılmadığı için istisna değildir.

Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim Bakanlığına verilen bir muktezada şu ifadeler yer almaktadır:

*“ 01.06.1999 günü 22013 sayılı yazımızda verdiğimiz görüş yeniden değerlendirilmiş ve aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.*

*Bakanlığımızca, tüm öğretim kurumlarının katılımıyla il ve gerekli görülen ilçelerde düzenlenen kermeslerden elde edilen gelirlerle oluşturulan fondan şehit öğretmenlerin ailelerin 2.650.000.000 TL tutarında hediye çeki verilmiştir.*

...

*Buna göre, Bakanlığımızın makam onayı ile teröre kurban giden öğretmenlerin geride kalan yasal mirasçıları için yardım toplanılması ..... Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (f) fıkrasında sözü edilen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün görülmektedir.*

*Bu açıklamalar çerçevesinde ...şehit öğretmenlerin kanunî mirasçılarına yapmış olduğu ödemelerin kanunun 4 üncü maddesinin (f) fıkrası uyarınca vergiden istisna edilmesi gerekmektedir.”<sup>188</sup>*

## **8. SOSYAL GÜVENLİK AYLIK VE İKRAMİYELERİNE İLİŞKİN İSTİSNA**

Sosyal güvenlik aylık ve ikramiyelerine ilişkin istisnanın gerçekleşebilmesi, bu tür yardımların **kamu idareleri ve müesseseleri, kamu menfaatine yararlı dernekler veya emekli sandıkları veya bu mahiyetteki kurumlar tarafından** yapılmış olmasına bağlıdır. Parantez

---

<sup>188</sup> M.B. Muk. 20.07.1999-31075 Daha önce bu konuda vergi arayan Bakanlık basına yansıyan bu olaylardan sonra görüş değiştirmiştir. Küşin Abdulkadir, Piyasa Gözüyle Vergi, Hürriyet Gazetesi, 25 Temmuz 1999

+

+

içinde “*bu mahiyetteki kurumlardan*” denilmek suretiyle ister bir kanunla kurulsun isterse bir kanuna dayanmasın emekli sandıklarından yapılan ve aşağıda izah edilen ödemeler istisna kapsamına alınmıştır.

Bahsi geçen kurumlar, 3 üncü maddede muafiyetlere ilişkin kısımda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bunların dışındaki kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan aylık ve ikramiye ödemelerine istisna tanınması mümkün değildir. İstisna kapsamındaki ödemeler ise şu şekilde sayılabilir:

1. Dul ve yetimlere bağlanan **aylıklar**
2. Dul ve yetimlere verilen **evlenme ikramiyeleri**
3. Dul ve yetimlere verilen **emekli ikramiyeleri**
4. Hizmet müddetini doldurmadan ölenlerin dul ve yetimlerine aylık yerine **toptan yapılan ödemeler**

Burada önemli bir husus yukarıda sayılan bu ödemelerin, yalnızca ölen kişinin **dul ve yetimlerine** yapılması hâlinde istisna kapsamında olmasıdır. Örneğin bu ödemeler ana ve babaya yapıldığı takdirde istisnadan yararlandırılmamaktadır.

### 8.1. Aylıklar

Öncelikle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından verilen **aylıklar** istisna kapsamındadır. Buna göre emekli sandıkları ve mahiyet itibarıyla aynı sosyal güvenlik hizmetini veren resmî kuruluşlara (SSK, Bağ-Kur, OYAK vs.) tâbi olup prim ödemeleri esnasında vefat eden kişilerin dul ve yetimlerine bağlanacak olan aylıklar istisna kapsamına alınmıştır<sup>189</sup>. Öte yandan bu kuruluşlardan emekli aylığı almakta iken vefat eden kişilerin aylıklarının, dul ve yetimlerine bağlanması hâlinde de bu aylıklar için istisna uygulanacağı şüphesizdir.

Özel sigorta şirketleri tarafından verilen emekli aylıkları ödenen primlerin karşılığıdır. Ancak sigorta şirketi tarafından bağlanan aylıklar ödenen primlerin çok üzerindedir. Çünkü aylığın bağlanması için geçen sürede sigorta şirketi tarafından bu tasarruflar nemalandırılmakta ve elde edilen faiz ve diğer gelirler emekli olanlara aylık olarak ödenmektedir. (Toplu ödemeler 2 inci maddede 4.2.4.2 no.lu bölümde açıklanmıştır.)

---

<sup>189</sup> 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerden sonra, sigorta şirketleri, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve yardım sandıkları tarafından yapılan ödemelere ilişkin yeni vergileme rejimi üzerinde durulması gereken bir hâle gelmiştir.

+

GVK'nun 23/11'nci maddesinde yapılan ödemeler aşağıdaki şartlarla GV'nden müstesna tutulmuştur.

*“Kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları ile 10 yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye’de kain ve merkezî Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (Tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil)”*

Özel sigorta şirketleri tarafından şahsın kendisine ödenen emekli aylıklarının aylık seviyesi en yüksek Devlet Memuruna ödenen miktardan fazla olması hâlinde ücret olarak mütalâa edilmekte ve bu sebeple veraset ve intikal vergisinin konusunun dışında kalmaktadır. (216 no.lu GV Genel Tebliği)

Ancak bu maaşların hak sahibinin vefat etmesi sebebiyle varislerine ödenmesi hâlinde terekeye dahil edilip vergilenmesi gerekir. Bununla birlikte Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin 1 sıra No.lu Genel Tebliğin istisna hükmünü düzenleyen şu ifadeleri tereddüt uyandırmaktadır:

*“...ister bir kanunla kurulmuş olsun isterse bir kanuna müstenit olmasın emekli sandıklarından (veya bu mahiyette olan kurumlardan) ..., ...emekli sandıklarından ve sair müessese ve kurumlar tarafından yapılan aynı mahiyetteki ödemeler.”*

Tebliğdeki ifadeye göre, emeklilikle ilgili sosyal güvenlik kurumunun kanunla kurulmuş olup olmaması önemli değildir. Hatta buradaki sair müessese ve kurum ifadesinden, emekli aylığı ödeyen kurumun bir sosyal güvenlik kurumu olmasının bile gerekli olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda tıpkı resmî kuruluşlardan bağlanan aylıklar gibi hayat sigorta şirketlerinden murisin dul ve yetimlerine bağlanan aylıkların veraset ve intikal vergisinin konusunun dışında olabileceği düşünülmektedir. Konunun bu yönüyle tereddütlü olması sebebiyle Bakanlığın açıklama getirmesi veya münferit olaylarda özelge talep edilmesi gerekmektedir.

## **8.2. Toptan Ödemeler**

Genellikle sosyal güvenlik kurumları hak sahiplerine aylık veya toptan ödeme konusunda tercih hakkı tanımakta ve tercihe göre toptan ödeme

+

+

de yapılabilmektedir. Aylık bağlanması için tüm sosyal güvenlik kuruluşlarının kendi kanunlarında öngördüğü süre ve şartlar mevcuttur. Bu şartları haiz olmadan ölen kişilerin ödemiş olduğu primler mirasçılara iade edilmektedir. İşte bu şekilde yapılan **toptan ödemelere** de vergi istisnası tanınmış ve mirasçılara intikal eden primlerin vergilenmemesi sağlanmıştır.

Ancak madde “*hizmet müddetini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler*” şeklinde tanzim edildiği için hizmet müddetini doldurmuş olup aylık veya toptan ödemeyi hak etmiş kişilerin hizmet müddetlerini doldurdukları için madde kapsamına girmediğini düşünmek son derece yanlış olur. Hizmet müddetini doldurmuş ve emekli olmadan ölen kişiler için yapılan toptan ödemeler de vergiden istisna tutulmalıdır.

Nitekim Maliye Bakanlığı, emekli ikramiyesine ilişkin yayımlamış olduğu bir İç Genelge ile bu tür ödemelerin de istisna kapsamında olacağını düzenlenmiştir.<sup>190</sup>

Bununla birlikte, murisin sağlığında hizmet müddetini doldurmak suretiyle bizzat bahsi geçen sosyal güvenlik kuruluşlarından tahsil ettiği toptan ödemeler, vefatı hâlinde mirasçılarının intikal ettiğinde terekeye dahil olur.

### 8.2.1. Tasarrufu Teşvik Ödemeleri

Maddenin (g) bendinde geçen toptan ödemeler ifadesi, murisin sağlığında yapmış olduğu tasarruf teşvik kesintilerini de kapsamaktadır. Dolayısıyla tasarruf teşvik kesintileri de mirasçılara ödendiğinde veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilmez. 3417 sayılı Kanunun prim kesintilerini düzenleyen 2 ve 3 üncü maddeleri 01.06.2000 tarihinden itibaren 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun 63 üncü maddesi ile kaldırılmıştır. ve tasarruf teşvik kesintisi uygulamasına son verilmiştir. Ancak gerek Kanunun yürürlükte olduğu dönemlere ilişkin beyan dışı kalmış intikaller açısından, gerekse henüz faizlerini almamış olanlar

<sup>190</sup> Maliye Bakanlığı 1996/3 Nolu İç Genelgesinde, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin (g) bendinde sayılan idare ve müesseselerden belli bir hizmet süresini doldurarak emekli olmak üzere başvuran ancak emeklilik işlemleri tamamlanmadan vefat eden kişilerin varislerine ödenecek emekli ikramiyesi veya kıdem tazminatlarının da belli bir hizmet süresini doldurarak emekli olmadan ölen personelin varislerine ödenen emekli ikramiyesi veya kıdem tazminatlarında olduğu gibi ayırım yapılmaksızın istisna tutulması gerektiği şeklinde bir düzenleme yapmıştır. Buna göre emeklilik işlemleri esnasında vefat eden kamu personeli için de emekli ikramiyesi istisnasının uygulanması kabul edilmiştir.

+

açısından söz konusu dönemlere ilişkin aşağıdaki açıklamalarımız geçerliliğini korumaktadır.

3417 sayılı Tasarrufların Teşviki Hakkında Kanunun (R.G. 18.3.1988-19758) 6 ncı maddesinde, “*Emeklilik veya ölüm hâlinde biriken tasarruf kesintileri ile Devlet ve işveren katkıları, Bağ-Kur kapsamında olanlar bakımından tasarruf tutarları ve Devlet katkıları, ilgililere veya kanunî mirasçılara neması ile birlikte ödenir*” hükmü, 8 inci maddesinde ise “*Bu Kanun hükümleri gereğince ilgililere yapılacak ödemeler hiçbir vergi ve kesintiye tâbi tutulmaz.*” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla bu ödemelerin toptan ödeme istisnası ile ilişkilendirmeksizin vergiden müstesna tutulması gerektiği düşünülebilir. Ancak madde dikkatle incelenecek olursa “*ilgililere yapılacak ödemeler*”den söz edildiği görülür. Buradaki ilgililer ifadesi kanunî mirasçılarını kapsamamaktadır. Maddenin bize göre asıl amacı sahiplerine ödenen anapara ve nemaların menkul kıymet veya başka bir gelir unsuru addedilerek herhangi bir vergi alınmamasını sağlamaktır.

Buna rağmen Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada<sup>191</sup> şu ifadeler yer almaktadır:

*“...Diğer taraftan 3417 sayılı Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun”un 6 ve 8 nci maddeleri uyarınca, çalışanların vefatı hâlinde varislerine yapılacak ödemelerden veraset ve intikal vergisi aranılmaması gerekir.”*

Maliye Bakanlığının 3417 sayılı Kanunun bahsi geçen maddelerine atıfta bulunarak mirasçılara yapılan ödemelerin vergiden istisna olduğu şeklindeki görüşüne katılmıyoruz. Bu ödemelerin mirasçılara yapılması prensip itibarıyla veraset ve intikal vergisine tâbidir. Ancak toptan ödemelere ilişkin istisna hükmü sebebiyle vergi aranılmaması gerekir. Bunun tâbii sonucu ödemelerin sadece dul ve çocuklara yapılması hâlinde istisna olmasıdır. Aksi takdirde bir kişiden kalan tereke içinde tasarruf teşvik kesintileri ve nemalarının iadesi yer alıyorsa mirasçının kim olduğu önemli olmayıp herkese istisna uygulanmasını gerektirir.

Kanunun yukarıdaki ifadesine bakıldığında kişinin kendisine ödenen zorunlu tasarruflara devlet tarafından verilen faizlerin de her türlü vergiden istisna olduğu anlaşılmaktadır. Toptan ödemeler ifadesinde herhangi bir ayırım yapılmadığından devlet katkıları da istisna olarak değerlendirilir. Buna göre anapara veya nema ayrımı yapılmaksızın bu

---

<sup>191</sup> M.B. Muk. 10.11.1997 - B.07.O.GEL.60/6003-02/47351

+

+

türden ödemeler, dul ve yetimlere yapıldığı takdirde veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

### 8.2.2. Kıdem Tazminatları

Kanunun 4 üncü maddesinde yer alan (g) fıkrası, bu fıkradaki kuruluşlar tarafından 1457 sayılı mülga İş Kanunu'nun 14 üncü maddesine göre ödenen kıdem tazminatlarını da kapsamaktadır.

Kıdem tazminatı daha önce de (2 nci maddede) ifade edildiği üzere bir ücret ödemesidir ve gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelir vergisinin konusuna girmesi sebebiyle veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez. Ancak kıdem tazminatının hak sahibi kimsenin ölümü üzerine mirasçılar tarafından elde edildiğinde vergi karşısındaki durumu şöyle ifade edilebilir.

Kıdem tazminatını aldıktan sonra vefat eden şahsın mirasçılarına kalan tutar, veraset ve intikal vergisine tâbidir. Çünkü bu tazminat ölen kişi tarafından ölmeden önce iktisap edilmiş ve şahsî servetine dahil olmuştur. Dolayısıyla mirasçılar açısından terekeye dahil diğer mallardan faksızdır.

Hizmet akdi devam eden bir şahsın ölümü hâlinde, varislerine ödenecek olan kıdem tazminatının veraset ve intikal vergisine tâbi olup olmadığı hususu ödemeyi yapan kuruluşla göre değişiklik arz etmektedir. Buna göre yukarıdaki maddede (4/g) sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından dul ve yetimlere yapılan kıdem tazminatı ödemeleri vergiye tâbi olmayacak bunlar dışında kalan kuruluşlar tarafından yapılan ödemeler ise vergiye tâbi olacaktır. Kıdem tazminatlarına ilişkin Maliye Bakanlığının vermiş olduğu ve aşağıya kısa bir bölümünü aldığımız mukteza<sup>192</sup> bu konuda aydınlatıcıdır:

*“... Bu durumda, belirli bir hizmet süresini doldurarak emekli olmadan ölen memur ve hizmetliye verilmesi gereken ve vefat ettiği için dul ve yetimlerine verilen emekli ikramiyesi ile söz konusu (g) fıkrasında sayılan kuruluşlar tarafından işçi statüsünde bulunan şahısların varislerine ödenen kıdem tazminatlarının ve ayrıca aynı kuruluşlar tarafından emeklilik süresini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemelerin veraset ve intikal vergisine tâbi tutulmaması gerekir.*

---

<sup>192</sup> M.B. Muk. 18.01.1995- B.O7.0.GEL.0.60/6000-2031/3202

+

Söz konusu maddenin (g) fıkrası kapsamına girmeyen kuruluşlarca yapılan bu gibi ödemelerin istisnadan yararlandırılması ise kanunen mümkün bulunmamaktadır.”

Meselâ özel sektörde faaliyet gösteren bir anonim şirket, vefat eden personeline ait kıdem tazminatını (ve diğer ücret unsurlarını) ölenin mirasçılara veraset ilâmına istinaden ödeyecek ve bu ödeme veraset ve intikal vergisi kapsamında olduğu için Kanunun 17 nci maddesini göz önünde tutacaktır.<sup>193</sup> Hâlbuki Devlet, vilayet, özel idare, belediye ve köy gibi teşekküller amme idaresi olması sebebiyle, buralardan ölenin varislerine ödenen kıdem tazminatları açısından vergi söz konusu değildir.

Öte yandan emekli sandıkları ile bu mahiyetteki kurumların ödemiş oldukları kıdem tazminatları da istisna kapsamındadır. Kanunla kurulmuş olmasa dahi , emekli sandığı mahiyetindeki sandıkların meselâ özel bankaların emekli sandıklarınca yapılacak olan kıdem tazminatı ödemeleri istisnadan yararlanacaktır.<sup>194</sup> Konu hakkında bir özel sektör bankası ile ilgili olan Danıştay kararında<sup>195</sup> şu ifadeler yer verilmektedir.

*“...dosyanın incelenmesinden, murisin ... Bankası A.Ş. de çalışmış olduğu hizmet süresine göre hesaplanıp mirasçılara verilen kıdem tazminatının istisnaya tâbi tutulmayarak vergilendirildiğinin görüldüğü, adı geçen **banka tarafından ödenecek** olan kıdem tazminatının emekli sandıkları veya bu mahiyetteki kurumlar tarafından ödenen emekli ikramiyelerine benzer nitelikte olduğu, dolayısıyla bu nitelikteki ödemelerin istisna kapsamında kabul edilerek Veraset ve İntikal Vergisine tâbi tutulmamasının gerektiği gerekçesiyle kabul eden Ankara 3. Vergi Mahkemesinin ...kararının ... Bankası A.Ş.’nin Kanununun 4/g maddesinde sayılan kuruluşlardan olmadığı, mirasçılara ödenen kıdem tazminatının Veraset ve İntikal Vergisine tâbi olması gerektiği öne sürülerek bozulması istemidir.*

*...vergi mahkemesince kıdem tazminatının 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1’nci ve 4’ncü maddesinin g fıkrası uyarınca istisna kapsamında olduğunun kabulü gerektiği, aksi uygulamanın **esitlik ilkesini zedeleyeceği gerekçesiyle** davanın kabulüne ve tarhiyatın terkinine karar verilmiştir. ...temyiz isteminin reddine anılan mahkeme kararının onanmasına oybirliği ile karar verilmiştir.”*

---

<sup>193</sup> 17 nci maddeye bakınız

<sup>194</sup> Vural Mahmut, “Kıdem Tazminatlarının Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu” Maliye Postası Dergisi, 15 Ocak 1997, s.63

<sup>195</sup> Dn.9.D. 10.3.1992, E:1991/2379 K:1992/754

+

+

Dikkat edilecek olursa vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararda eşitlik ilkesinin zedeleneceği ifade edilmiştir. Hâlbuki kıdem tazminatı bankanın, emekli veya yardım sandığı tarafından değil bizzat banka tarafından ödenmektedir. Bankalar ise Kanunun 4/g maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlardan değildir.<sup>196</sup> Burada mirasçılara ödenen kıdem tazminatının alelâde bir özel sektör firması tarafından ödenen kıdem tazminatından hiç bir farkı yoktur. Bankalara böyle bir ayrıcalık tanınması hâlinde tüm özel sektör tarafından, ölen kişinin hak sahiplerine ödenen kıdem tazminatlarının da vergi dışı kalması gerekir.

Bize göre, yasa değişikliği yapılarak kamu kesimine tanınan bu ayrıcalığın özel sektöre de tanınması gerekir. Kamu kesimi çalışanlarının vergileme karşısında hiçbir ayrıcalığı olamayacağı gibi, bu düzenlemeyi başka bir sebeple haklı kılan bir durum da yoktur. Dolayısıyla eşitlik ilkesinin sadece kamu kuruluşları veya bankalar tarafından yapılan ödemeler için değil, tüm kıdem tazminatları açısından düşünülmesi gerekir.

Mevsimlik işçi olarak çalışmakta iken ölen işçilere ödenen kıdem tazminatının vergiye tâbi olup olmayacağı hususunda ise aşağıya aldığımız mukteza<sup>197</sup> pasajı aydınlatıcıdır:

*“ ... Bu hüküm belirli hizmet süresini doldurarak emekli olmadan ölen memur ve hizmetliye verilmesi gereken, ancak vefat ettiği için dul ve yetimlerine verilen emekli ikramiyesi ile söz konusu (g) fıkrasında sayılan kuruluşlar tarafından işçi statüsünde bulunan şahısların varislerine ödenen kıdem tazminatlarını da içermektedir.*

*...Devlet Orman İşletmesi 4'üncü maddenin (g) fıkrasında sayılan kuruluşlar arasına girdiğinden mevsimlik işçi olarak çalışmakta iken vefat eden ...' ın varislerine ödenen kıdem tazminatının veraset ve intikal vergisine tâbi tutulmaması gerekmektedir.”*

### **8.3. 3659 sayılı Kanuna Tâbi Müesseseler Tarafından Dul ve Yetimlere Ödenen Aylıklar ve Toptan Ödemeler**

3659 sayılı “Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun”<sup>198</sup>'da bu müesseseler şu şekilde sayılmıştır.

<sup>196</sup> Bankalar esas itibarıyla 3659 sayılı Kanuna tâbi olduklarından bu çerçevede istisna olduğu aklı gelebilir. Bu konuda bir sonraki başlığa bakıldığında görüleceği üzere, özel sektör bankaları 3659 sayılı Kanunun kapsamında değildir.

<sup>197</sup> M.B. Muk. 6.5.1997 -18528

<sup>198</sup> 3.7.1939 tarih ve 3659 sayılı Kanun

+

- Sermayesinin tamamı devlete ait olan iktisadî teşekküller,
- Sermayesinin yarısından fazlası kamu kesimine ait teşekkül ve bankalar
- Bunların sermayesinin yarısından fazlasına iştirak suretiyle kurulan teşekküller, kurumlar,
- Ticaret ve sanayi odaları ve borsalar
- Satın alınıp belediyelere bağlanan müesseseler
- Özel kanunlarla kurulan bankalar

Yukarıda sayılan kuruluşlarda çalışan memurların aylık ve terfilerine ilişkin hususlar, bu Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.

Bu müesseseler tarafından dul ve yetimlere bağlanan aylıklar, bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler söz konusudur. Bu tür ödemelere hak kazanan kişilerin işlemlere başladığı esnada veya haktan istifade ederken vefatı hâlinde varislerine yukarıda ifade edilen ödemeler veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet akdi devam ederken bahsi geçen kuruluşlar tarafından ölen kişi için ödenen kıdem tazminatları, bu tazminatı alan ve veren açısından özellik arz etmektedir. Ölen kişinin dul ve yetimleri (karı, koca, çocuklar) dışında kişilere ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamı dışındadır. Diğer taraftan kıdem tazminatının ancak, kamu kuruluşları, 3659 sayılı Kanuna tâbi kuruluşlar veya kamu yararına çalışan dernekler ve emekli sandıkları tarafından ödenmesi hâlinde istisna kapsamına girmektedir.<sup>199</sup>

Çeşitli kanun değişiklikleri neticesinde 3659 sayılı Kanunun 1/A maddesi uyarınca ödenen kıdem tazminatları veraset ve intikal vergisinden müstesna olan kurum ve kuruluşlar yani 233 sayılı Kamu İktisadî Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi olan müesseseler hâline gelmiştir. 233 sayılı KHK ise; iktisadî devlet teşekkülleri ile kamu iktisadî kuruluşlarını ve bunların müesseselerini, bağlı ortaklıklarını kapsamaktadır.<sup>200</sup>

Kamu kesimine tanınan bu ayrıcalığın özel kesimde çalışan kişilere tanınmaması vergide yatay adalet ilkesine ters düşmektedir. Kanunun gerekçesinde istisnanın neden bu müesseselerle sınırlı tutulduğuna dair herhangi bir açıklama mevcut değildir. Yukarıda bahsi geçen

---

<sup>199</sup> Vural Mahmut, “Kıdem Tazminat...”, a.g.m., s.60

<sup>200</sup> Vural Mahmut, “Kıdem Tazminat...”, a.g.m., s.62

+

+

müesseselere tâbi olmayan kişilere ödenen emekli ikramiyesi veya kıdem tazminatlarının vergilendirilmesi, özellikle “toplumda oluşan servet dengesizliklerinin giderilmesinde hiç olmazsa manevî tatmin sağladığı” düşüncesine hizmet etmediğini ortaya koymaktadır.

#### 8.4. Evlenme İkramesi

Vergiden istisna edilen diğer bir ödeme ise evlenme ikramiyesidir. Sosyal Sigortalar Kanununda sigortalı kadının evlenme dolayısıyla işinden ayrılması hâlinde, kendisinin ve işverenin ödediği primlerin yarısının toptan ödeme şeklinde verilebileceği düzenlemesi, konuya örnek verilebilir. (506 sayılı Kanun Ek Madde 1) Keza aynı Kanuna göre sigortalının ölümü sebebiyle aylık ve gelir almakta olan hak sahibi kız çocuklarına evlenmeleri hâlinde bir defaya mahsus olmak üzere aylık veya gelirlerinin iki yıllık tutarı toplu ödeme olarak verilebilmektedir.(Ek Madde 12)

Madde metninden de anlaşılacağı üzere istisna sadece kız evlatlara değil evlenen dul kadına da tanınmıştır.

#### 8.5. Emekli İkramesi

Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin 1 sıra Nolu. Genel Tebliğde “*Bu hükümlere göre vergiden istisna edilmiş olan intikaller 17/6/1949 tarihinde neşrolunan 5434 numaralı Emekli Sandığı Kanununun 82, 84, 85, 90 ve 89 uncu maddeleri mucibince yapılan ödemelerle bu mahiyetteki emekli sandıklarından ve sair müessese ve kurumlar tarafından yapılan aynı mahiyetteki ödemelerden...ibarettir.*” denilmektedir.

Adı geçen Kanunda 82, 84 ve 85 inci maddeler çeşitli hâllerde yapılan toptan ödemeleri, 90 ıncı maddesi evlenme ikramiyesini ve 89’uncu maddesi ise emekli ikramiyesini düzenlemektedir. Emekli ikramiyesi Emekli Sandığı Kanununa göre ilk defa emekli aylığı bağlanacak olan kişilerden fiilî hizmet süresi 30 yılı dolduranlara aylıklarına esas tutarının bir yıllık toplamının ödenmesi<sup>201</sup> hâlidir. İşte hak sahibinin ölmesi hâlinde bu Kanuna göre dul ve yetimlere ödenen emekli ikramiyesi veraset ve intikal vergisinden müstesna tutulmuştur.

Bazı yazarların, emekli ikramiyelerinin şahsın kendisine yapılması hâlinde istisna tanınacağı, bu ikramiyelerin dul ve yetimlere ödenmesi

---

<sup>201</sup> Bu maddeye göre 30 yıllık süre emekli ikramiyesi ödenmesi için mutlak bir şart değildir. Bkz. Daha fazla bilgi için Emekli Sandığı Kanunu m.89

+

hâlinde vergiye tâbi olacağı<sup>202</sup> yönündeki görüşlerine katılmak mümkün değildir. Çünkü bu istisnaya vücut veren ana prensip bahsi geçen kuruluşlar tarafından ölen şahsın dul ve yetimlerine, mahrum kaldıkları gelir sebebiyle hayatlarını idame ettirebilmeleri için yapılan ödemelerin vergi dışı bırakılmasıdır. Bu sebeple emekli ikramiyelerinin dul ve yetimlere ödenmesi hâlinde vergi dışı kalması gerekir.

Ancak bu istisna sadece murisin dul ve yetimleri için geçerli olup, dul ve yetim dışındaki mirasçılara yapılan ödemelerin vergiye tâbi olması kaçınılmazdır. Diğer taraftan murisin hayatta iken aldığı emekli ikramiyesi kendisinin ölümü üzerine servetin bir unsuru sayılarak vergiye tâbi olur.

### **8.6. Harp Malulleri ile Şehit Yetimlerine Tekel Bey'iyelerinden Yapılan Ödemeler**

Harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel bey'iyelerinden yapılan ödemeler de istisna kapsamındadır. Ödemelerin harp malûllerinin kendisine, şehitlerin ise geride kalan çocuklarına yapılması hâlinde istisna tanınmaktadır.

Tekel Bey'iyesi, Tekel İdaresi mamullerinin satışı için satıcıya bırakılan komisyon miktarını ifade etmektedir.<sup>203</sup> 3480<sup>204</sup> sayılı "*Maluller ile Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun*" ile harp malullerine şehit yetimlerine ve bu Kanun kapsamına giren asker ve sivil vazife malullerine ödenen bedeller veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

Dikkat edilecek olursa 3480 sayılı Kanunda "...Şehit Dul ve Yetimlerine..." ifadesi yer almaktadır. Hâlbuki veraset ve intikal vergisinin istisna hükmünde "dul" ifadesi yoktur. Bu sebeple istisna geride kalan eş için uygulanmaz. Ancak bize göre, bu Kanunun amacı esas alınarak istisna hükmünün dul eş için de kabul edilmesi gerekir. Kaldı ki dulların bu kapsamda aldıkları aylıklar, yukarıdaki 5 no.lu bölümde belirtilen maktu istisnaya konu olmaktadır.

---

<sup>202</sup> Özzeybek, a.g.e., s.124

<sup>203</sup> Özcan Hüseyin, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, Seçkin Kitabevi, Ankara 1985, s.99

<sup>204</sup> 08.06.1929 tarih ve 1210 sayılı Resmî Gazete ile ilan edilen 1485 sayılı Tekel Bey'iyeleri Hakkında Kanun, 10.11.1983 tarih ve 2951 sayılı (Tekel Beyiyelerinin Üçte Birinin Dağıtımı Hakkında) Kanunun 7 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 2951 sayılı Kanun da 3480 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 13.10.1988 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış olup şu anda Tekel Bey'iyelerine ilişkin 3480 sayılı Kanun yürürlüktedir.

+

+

## 9. EMNİYET VE ORDU MENSUPLARININ BELLİ YAKINLARINA TANINAN MAKTU İSTİSNA

Harpte veya eşkiya müsademelerinde (çarpişmalarında) manevra ve talimler esnasında veya bunlarda aldıkları yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin ve vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının çocuklarına, eşlerine, ana ve babalarına intikal eden bütün mallardan, menkul ve gayrimenkul mallara ilişkin istisna tutarının bir misli tutarındaki kısmı vergileme dışında bırakılmıştır.

Güvenlik kuvvetlerine mensup bir kişinin şehit olması hâlinde, geriye sadece dul eşi kalmışsa bu hâlde maktu istisna tutarı dört misli olarak uygulanacaktır. Çünkü güvenlik kuvvetlerine ilişkin istisnayı düzenleyen madde, veraseten intikalde maktu istisnayı düzenleyen maddeye atıf yaparak buradaki istisna tutarının bir kat olarak uygulanmasını öngörmektedir. Maktu istisna tutarı ise geriye sadece dul eş kaldığında zaten iki misli olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu iki misli tutarın güvenlik kuvvetlerine mahsus istisna nedeniyle bir misli daha arttırılarak uygulanması gerekir. Böylelikle mevcut maktu istisna tutarı çocuğu bulunmayan dul eş için (2012 yılında)  $261.336 \times 2 = 522.672$ .- YTL. olarak uygulanacaktır.

Maddede dikkat edilmesi gereken diğer husus bahsi geçen kişilerin ölümü hâlinde istisnanın sadece dul eş ve çocuklar için değil, ana ve baba için de uygulanabiliyor olmasıdır. Veraseten intikalde maktu istisna hatırlanacağı üzere sadece dul eş ve çocuklar için uygulanabilmektedir.

Maddenin düzenlemesine dikkat edilecek olursa, aktif görev esnasında yani bizzat çatışmaya girerek veya manevra ve talim esnasında ölen jandarma dahil subay astsubay ve erlerden intikal edecek olan mallar için istisna bir kat arttırılarak uygulanırken emniyet mensupları için böyle bir şart aranmamış sadece vazife başında ölmeleri yani aktif bir görev almaksızın normal mesai esnasında vefat etmeleri hâli istisnanın bir misli olarak uygulanması için yeterli görülmüştür. Konuya ilişkin Genel Tebliğ de herhangi bir açıklık getirmeyip maddenin tekrarı ile yetinmiştir.

Bir kere öncelikle istisnanın her iki güvenlik kuvvetlerine de eşit şartlar altında uygulanması şeklinde bir yasal düzenleme yapılmalıydı.

İstisna, madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere ölen kişinin çocuklarına, eşine ve ana ve babasına tanınmış olup, bunların dışında herhangi bir kişiye intikal edecek mallar açısından uygulanmaz. Bu istisna, 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hâlinde kanun metninde

+

geçen “*kari*” tâbiri nedeniyle sadece kadınlar için uygulanıyordu.<sup>205</sup> Bahsi geçen Kanunla uzun zamandan beri eleştiri konusu yapılan ve maddede “*karılarına*” olarak geçen tâbir “*eşlerine*” şeklinde değiştirilmiş ve bayan güvenlik kuvvetlerinin şehit olması hâlinde eşlerine kalan malvarlığı için de bu istisnanın uygulanması sağlanmıştır.

## 10. RÜCU ŞARTI İLE YAPILAN BAĞIŞLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Borçlar Kanununun 242’nci maddesinde “*Bağışlayan bağışlananın kendisinden evvel vefatı hâlinde bağışlanan şeyin mülküne rücu etmesini şart edebilir. Bağışlanan gayrimenkule veya bir gayrimenkul üzerindeki aynı hakka taalluk eden rücu şartı tapu siciline şerh verilebilir.*” denilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 4/i bendinde Borçlar Kanununun 242 nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı hâlinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar veraset ve intikal vergisinden müstesna kılınmıştır.

Bu konuda 14 sıra No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde şu ifadeler yer verilmiştir:

*“...rücu şartı yapılan bağışın ivazlı olması demek değildir, sadece bağışlamayı yapan kimsenin, bağışlanan malın bağışladığı şahsın kendisinden evvel ölmesi hâlinde tekrar mamelekine geri gelmesini sağlamak için yapılmış tek taraflı bir tasarruftur. Ve işte 7338 sayılı Kanunun 4’üncü maddesinin (i) bendi, aynı mal ve aynı şahıslar arasındaki ölüme bağlı bu geriye dönüş intikalini ikinci defa bir vergileme konusu olmaması için vergiden istisna etmiştir. Yoksa yapılan rücu şartı bağışlamaların yapıldıkları anda veraset ve intikal vergisine tâbi tutulması kanun icabıdır. Zira ortada ivazsız surette yapılmış bir bağış, bir intikal olayı vardır.”*

## 11. KURU MÜLKİYET İNTİKALİNE İLİŞKİN İSTİSNA

Kuru (çıplak) mülkiyet, kişinin bir malı mamelekine dâhil etmekle birlikte bu mal üzerinde herhangi bir tasarruf hakkına sahip bulunmaması demektir. Çıplak mülkiyet hâlindeki malı mamelekine dahil eden kişinin bu maldan faydalanma kabiliyeti olmadığından ekonomik gücündeki artış çok belirgin değildir.<sup>206</sup>

<sup>205</sup> Arıca, a.g.e., s.66 - Karakoç, a.g.e., s.73

<sup>206</sup> Arıca Nadir, “Kuru Mülkiyet Hâlindeki Mal İntikallerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu ve İstisna Uygulanması”, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15.5.1996, Sayı 224 s.53

+

+

Çıplak mülkiyet hâlindeki ölüme bağlı intikaller intifa hakkı sahibinin ölümü üzerine intifa hakkı ile birleşip tam mülkiyete dönüştüğü tarihe kadar bu mülkiyete isabet eden vergi ertelenmektedir. Esasen vergi alacağı çıplak mülkiyetin intikali esnasında doğmakta fakat bu vergi alacağı tahsil edilmeyip tam mülkiyete dönüşene kadar tecil edilmektedir. Tecil edilen vergi kuru mülkiyetin tam mülkiyetle dönüştüğü anda düzeltilmek suretiyle tahsili cihetine gidilir. Bu anlamda bunun bir istisna hükmünden çok vergi ertelemesi olduğunu söylemek mümkündür.

Verginin düzeltilmesi esnasında kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesine kadar olan süreç içinde vergi oranları değişmiş ise kuru mülkiyetin intikal ettiği tarihteki vergi oranlarının esas alınması gerekmektedir.<sup>207</sup>

Kuru mülkiyete ilişkin istisna 2353 sayılı Kanunla<sup>208</sup> Yapılan değişiklikten önce “*Kuru mülkiyet hâlinde intikal eden mallar*” olarak düzenlenmişti. Bu hükümlerle gerek miras yoluyla gerekse herhangi bir suretle kuru mülkiyet hâlinde intikal eden mallar tam mülkiyete dönüşünceye kadar vergiden istisna edilmekteydi. Veraset yoluyla intikal eden kuru mülkiyet, kişilerin iradesi dışında ve yasa hükümleri gereği intikal ettiğinden bu hükmün kötüye kullanılması mümkün değildi. Yani intifa hakkının, herhangi bir sebeple ortadan kalkana kadar (tam mülkiyete dönüşünceye kadar) vergiden istisnası öngörülmüştü. Ancak kötü niyetli kişiler tarafından bu istisnadan yararlanmak maksadıyla sağlar arasında yapılan bağışlamalarda da, mülkiyetin bağışlayanda kalması suretiyle, mülkiyetin intifa hakkı ile birleştiği tarihe kadar vergi erteletilmekte ve bu durum kanun koyucunun amacına ters düşmekteydi. Bu sebeple 2353 sayılı Kanunla değiştirilerek sağlar arası ivazsız intikaller bu istisna kapsamından çıkartılmıştır.

Veraset yoluyla kuru mülkiyet intikalleri sağ kalan eşin intifa veya mülkiyet hakkını seçmesi söz konusu olduğu dönemlerde uygulama alanı bulmuştur. 3678 sayılı Kanun ile Medenî Kanununun 444 üncü maddesi değiştirilerek eş için intifa hakkı tercihi uygulamasına son verilmiş sadece terekenin 1/4 mülkiyet hakkı iktisabına izin verilmiştir.<sup>209</sup> 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4721 sayılı Yeni Medeni Kanun’un eşler arasındaki mal rejimini düzenleyen hükümlerine göre sağ kalan eş, eski yaşantısını devam ettirebilmesi için, ölen eşine ait olup birlikte yaşadıkları konut üzerinde kendisine katılma alacağına mahsup edilmek,

<sup>207</sup> Dn.9.D. E:1989/1887 K:1989/3106

<sup>208</sup> 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 2352 sayılı Kanun (R.G. 11.12.1980-17187)

<sup>209</sup> Arıca, “Kuru Mülkiyet ...” s.53

+

yetmez ise bedel eklenmek suretiyle intifa veya oturma hakkı tanınmasını isteyebilmektedir.(MK. m.240) Medeni Kanundaki genel mal rejimi olan edinilmiş mallara katılma rejimine ilişkin olan bu düzenleme paylaşımlı mal ayrılığı ve mal ortaklığı rejimlerinde de caridir. Elbette mal rejimi sözleşmesiyle kabul edilen başka düzenlemeler saklıdır.

Böylelikle kuru mülkiyet hâlinde intikale ilişkin bu tercih hakkına dayanan istisnanın uygulama alanı tekrar genişleme gösterebilecektir. Ayrıca ölüme bağlı bir tasarruf suretiyle herhangi bir mal üzerinde intifa hakkı tesisi de mümkündür. Bu durumda istisnadan yararlanmak için herhangi bir engel yoktur. Çünkü ölüme bağlı tasarruflar ancak ölümle birlikte hüküm ifade edeceğinden sağlar arası yapılmış bir ivazsız intikal olarak kabul edilmemektedir.

Böyle bir durumun varlığı hâlinde, ortada kendisine vasiyet yoluyla intifa hakkı tanınan kişi ve bu mala ilişkin mülkiyet hakkını elinde bulunduran bir başka kişi (veya mirasçı) söz konusu olabilir. İntifa hakkı sahibinin elde ettiği bu haktan dolayı vergileneceği tâbidir. Mülkiyeti iktisap etmiş kişinin ise başkasına tanınan intifa hakkından ötürü tasarruf hakkı kısıtlanmış, diğer bir anlatımla bu mal kendisine kuru mülkiyet olarak intikal etmiştir. Bu sebeple intifa hakkının sona ermesine kadar kendisine intikal eden kuru mülkiyet hâlindeki mal (tam mülkiyete dönüşünceye kadar) vergilenmeyecektir.

Üzerinde intifa hakkı olan bir gayrimenkulün satılması veya çıplak mülkiyet sahiplerine bağışlanması hâli aşığıda izah edilmiştir.

### **11.1. Üzerinde İntifa Hakkı Olan Gayrimenkulün Satılması**

İntifa hakkı öncelikle sahibine taalluk ettiği şeyden tamamıyla istifade etmek hakkını verir. (M.K. m.794) Üzerinde irtifak hakkı bulunan taşınmazın bu haklarla birlikte satılabilmesi de mümkündür.(İİK. m.125) Bu sebeple intifa hakkı ve kuru mülkiyet hakkı sahiplerinin daha önce intifa hakkına isabet eden verginin ödenmesi ve tecil edilen kısım için de teminat alınması şartıyla satılabilmesi vergi hukuku açısından da mümkün görünmektedir.<sup>210</sup> Bu konuda Maliye Bakanlığının Kocaeli Defterdarlığına vermiş olduğu bir muktezada<sup>211</sup> şu ifadeler yer almaktadır.

*“ ...’in 11.08.1983 tarihinde vefatı üzerine adı geçen varislerince ayrı ayrı veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verildiği, veraset ilâmına*

<sup>210</sup> M.B. Muk. 23.01.1996 - 03769

<sup>211</sup> M.B. Muk. 23.01.1996- B.07.0.GEL.0.60/6015-4277

+

+

göre murisin sağ eşi ...'in intifa hakkını seçmesi nedeniyle VUK'nun 296'ncı maddesi göz önünde bulundurularak vergilendirildiği, diğer varislere ait kuru mülkiyete isabet eden vergi tahakkuk ettirilerek tecil edildiği, varislerden ...'in intikal eden tarlayı satabilmek için veraset ve intikal vergisi ilişkisinin kesilmesi konusunda ilgili vergi dairesine başvurulduğu defterdarlığınızca mükellefin bu talebinin kabul edilmediği anlaşılmıştır.

....

*Bu itibarla, intifa hakkı sahibinin ve kuru mülkiyet hakkı sahibinin Vergi Usul Kanununun 296'ncı maddesinin göz önünde bulundurularak vergilendirildiği ve intifa hakkına ilişkin veraset ve intikal vergisinin ise tecil edildiği anlaşıldığından tecil edilen vergiye karşılık teminat alınması veya tamamının tahsil edilmesi şartıyla söz konusu taşınmazın intifa hakkı ile yüklü olarak satılabilmesi mümkün bulunmaktadır.*"

İntifa hakkı sahibinin ölümü üzerine, bu hakkın, kuru mülkiyeti bedeli karşılığı alan kişilere intikalinin verginin konusuna girip girmeyeceği ise açık değildir. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 06.02.1978 tarih ve 26819-874/1710171 sayılı muktezasında şu ifadeler yer verilmektedir. "...İntifa hakkı saklı tutulmak suretiyle, çıplak mülkiyetin satışı işlemi, gayrimenkulün tüm satış tutarı (vergi değeri) yani tam mülkiyeti üzerinden binde 70 nispetinde emlak alım vergisi tarh ve tahsil olunmaktadır.

*Bu itibarla, ölümü müteakip kuru mülkiyet sahiplerine intikal eden bu kabil (satın alınan çıplak mülkiyete ilişkin) intifa haklarının ivazsız telakki edilmemesi; bu gibi intikallerin, veraset ve intikal vergisi mevzuu dışında mütalâa edilmesi gerekmektedir.*"<sup>212</sup>

## **11.2. İntifa Hakkının Çıplak Mülkiyet Sahibi Varislere Bağışlanması**

Böyle bir durumun vaki olması hâlinde, çıplak mülkiyet tam mülkiyete dönüşecek ve ilk intikal tarihindeki ertelenmiş bulunan çıplak mülkiyete isabet eden vergi tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilecektir. Ancak ortada bir bağışlama (ivazsız intikal) olduğundan bu durum ayrı bir verginin doğmasına yol açmaktadır. Çünkü mülkiyet sahipleri lehine intifa hakkından ivazsız olarak feragat edilmesi ile ölüm sonucu iktisap edilen intifa hakkı birbirinden farklı durumlardır. İvazsız feragat ile intifa hakkının iktisabında mükellef, bu hakkı iktisap edendir, diğerinde ise intifa hakkı

---

<sup>212</sup> Arıca, a.g.e., s.86

+

sahibidir. Diğer bir anlatımla intifa hakkı sahibi kendisine veraseten kalan bu hakkın vergisini ödemiş ve bu hakkı elde etmiştir.

Söz konusu işlem kuru mülkiyet hakkı sahiplerinin bu haklarını intifa hakkı sahibine bağışlamaları şeklinde olsa idi, ikinci bir vergisel işlem doğmayacaktı. Çünkü intifa hakkı sahibi bu hakkı için daha önce vergi ödemiş ve çıplak mülkiyete ait vergiyi de ödemesi ile tüm veraset ve intikal vergisinden kurtulmuş olacaktı.

Burada bir haksızlık olduğu ortadadır. Dolayısıyla Maliye Bakanlığı konuya ilişkin 1986/7 nolu İç Genelgesinde uygulamanın şu şekilde yapılmasını uygun görmüştür:

*“Bakanlığımıza ulaşan bilgilerden, sağ kalan eşin önce intifa hakkını seçmesi, daha sonra intifa hakkından kuru mülkiyet sahipleri lehine feragat etmesi hâlinde yeni bir ivazsız intikalden söz edilip edilemeyeceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.*

....

*Bu hükümler çerçevesinde sağ kalan eşin intifa hakkını seçmesi hâlinde tam mülkiyete tekabül eden miras hissesinin vergilendirilmesi ve intifa hakkı devam ettiği müddetçe kuru mülkiyete tekabül eden ve miras hissesine isabet eden verginin ise tahakkuk ettirilip tecil edilmesi esastır.*

*Bu nedenle intifa hakkının kuru mülkiyet sahipleri lehine feragatle sona erdirilmesi hâlinde, vergiyi doğuran ölüm olayı sebebiyle tam mülkiyete tekabül eden bu feragatten dolayı Veraset ve İntikal Vergisi istenmesi vergide mükerrerlik doğuracaktır.*

*Bu açıklamalar ışığı altında kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüştürülmesi hâlinde tecil edilen Veraset ve İntikal Vergisinin tahsil edilmesi şartı ile intifa hakkını seçen ve bilahare bu haktan feragat eden eşten yeniden vergi alınmaması gerekmektedir.”*

+

+

## 12.VERGİDEN MUAF VAKIFLARA YÖNELİK İNTİKALLERDE İSTİSNA

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesindeki k bendi şöyledir;

***“k) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.”***

Vakıflara gerekli şartları taşımaları hâlinde vergi muafiyeti sağlanabilmektedir.<sup>213</sup>

Cumhurbaşkanlığı ( eski uygulamaya göre Bakanlar Kurulu ) tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar Kanun'un 4. maddesindeki bu istisnadan faydalanabilmektedir. Ancak 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na eklenen *“Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır.”* hükmü tüm vakıflara, bağışlayanın kimliğine, bağış konusu malın veya paranın büyüklüğüne bakılmaksızın istisna imkanı getirmiş olduğu için vakıflar açısından bu istisna hükmünün işlevi kalmamıştır.

## 13. TİCARÎ PLAKA SAHİPLERİNE DAĞITILAN PAYLAR

Ticarî plaka sınırlandırılması uygulanan illerde trafik komisyonlarınca plaka satışlarından elde edilen paralardan taşıt sahiplerine dağıtılan paylar Veraset ve İntikal Vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu uygulama ile plaka karaborsacılığı önlenmekte, önemli ölçüde gelir sağlanmakta ve bu gelirler geçimini şoförlükle temin eden esnafa dağıtılmaktadır.

30.6.1987 tarihine kadar şoför esnafına karşılıksız olarak intikal eden bu gelir payları Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna girmekte ve vergilendirilmekteydi. 3393 sayılı Kanunla vergiden istisna hâle getirilmiştir.<sup>214</sup>

Esas itibariyle dağıtılan bu paylar, sisteme dahil olan yeni ticarî plakalı araçlar nedeniyle, bir kısım gelirden mahrum kaldığı varsayılan eski plaka sahiplerine ödenen bir tazminat niteliğindedir. Bu anlamda yapılan

---

<sup>213</sup> 4962 sayılı Kanun ve 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 1 No.lu Tebliğ.

<sup>214</sup> Mumcu Yaşar Turgut, Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler, Ayyıldız Matbası, Ankara 1976, s.92

+

ödemeler karşılık esasına dayanır. Dolayısıyla bu ödemelerin verginin konusuna girmediğini ve istisna hükmüne de ihtiyaç duymadığını ifade etmek gerekir.

#### **14. 4481 SAYILI KANUNLA GETİRİLMİŞ OLAN DEPREMLE İLGİLİ İSTİSNA**

4481 Sayılı Kanunun (R.G.26.11.1999-23888) Geçici 1 inci maddesi ile 17.08.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremde ölenler ile bu depremlerdeki yaralanmalara bağlı olarak daha sonraki tarihlerde ölenlerin mirasçılarına veraset yoluyla intikal eden mallar, veraset ve intikal vergisinden müstesna kılınmıştır.

Bu Kanunda açıkça ifade edilmemekle beraber, 26.11.1999 tarihinden önce beyanda bulunmuş olanların tahakkuklarının iptali ve varsa ödenmiş vergilerin iadesi mümkündür.

#### **15. 2863 SAYILI KÜLTÜR VE TABİAT VARLIKLARINI KORUMA KANUNU KAPSAMINDAKİ TESCİLLİ TAŞINMAZ KÜLTÜR VARLIKLARINA İLİŞKİN İSTİSNA**

5226 sayılı Kanunla 2863 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nda kapsamlı bir değişiklik yapılmış ve bu arada Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun istisnalar başlıklı 4 üncü maddesine m bendi eklenerek Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler vergiden istisna edilmiştir.

Kültür ve tabiat varlıklarının kamu yararı gerekçesiyle korunması nedeniyle mülk sahiplerinin mülkiyet haklarına ciddi sınırlamalar getirilmekte ve maliyeti yüksek olan bakım ve onarım işleri de prensip olarak yine maliklerden talep edilmektedir. Fiilen tam anlamıyla bir yararlanma sağlayamayan korunma kapsamındaki taşınmaz sahiplerine de veraset veya intikal yoluyla devir işlemlerinde hiç olmazsa yük getirilmemesi bakımından böyle bir istisna öngörülmüştür.

Gerçekten Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 9 uncu maddesinde "*Koruma Yüksek Kurulunun ilke kararları çerçevesinde koruma bölge kurullarınca alınan kararlara aykırı olarak, korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ve koruma alanları ile sit alanlarında inşaat ve fizikî müdahalede bulunulamaz, bunlar yeniden kullanıma açılmaz veya kullanımları değiştirilemez. Esaslı onarım, inşaat, tesisat, sondaj, kısmen veya tamamen yıkma, yakma, kazı veya benzeri işler inşaat ve fizikî müdahale sayılır.*" denilmekte, 11 nci

+

+

maddesinde de “*Taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının malikleri bu varlıkların bakım ve onarımlarını Kültür ve Turizm Bakanlığının bu Kanun uyarınca bakım ve onarım hususunda vereceği emir ve talimata uygun olarak yerine getirdikleri sürece, bu Kanunun bu konuda maliklere tanıdığı hak ve muafiyetlerden yararlanırlar. Ancak, korunması gerekli kültür ve tabiat varlıkları ile bunların korunma alanları, ziyedlik yoluyla iktisap edilemez. Bu Kanunun belirlediği bakım onarım sorumluluklarını yerine getirmekte aczi olanların mülkleri, usulüne göre kamulaştırılır.*”

hükmü yer almaktadır.

Esasen Kanunun 21 nci maddesinde “*Tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.*” ifadesi mevcut olduğu halde 5226 sayılı Kanunla VİVK<sup>A</sup>na eklenen hüküm sayesinde ayrı ve bağımsız bir istisna ihdas edilmiştir. Böylece bu Kanunun şartlarına uyulmasa bile ivazsız surette intikal eden kanun kapsamındaki taşınmazlar VİV<sup>nden</sup> istisna olacaktır.

İstisna sadece veraset ve intikal vergisi ile sınırlı değildir. Yine aynı Kanunla Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına eklenen d bendi hükmü ile “*2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.*” KDV den istisna edilmiştir. Aynı şekilde 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin birinci fıkrasına (m) bendi eklenerek tescilli taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler harçlardan istisna kılınmıştır.

Esasen kanun değişikliğinden önce tasarruf hakkı kısıtlanmış olan gayrimenkuller için Maliye Bakanlığının 1997/2 no.lu İç genelgesi ile tapu kütüğünde “*Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı*” kaydı konulmuş ve I inci ve II nci grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tâbiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduklarını hükme bağlayan 2863 sayılı Kanunun değişik 21 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmünün, veraset ve intikal vergisini de kapsadığı kabul edilmekteydi. Kanun değişikliği ile söz konusu İç Genelge düzenlemesine ihtiyaç kalmamıştır.

+

Keza intikal eden gayrimenkullerin bulunduğu yerler Belediyelerce yeşil alan ilan edilmiş ve yapılanma yasağı getirilmiş ise, bu türden gayrimenkullerin intikalinde veraset ve intikal vergisinin aranmaması gerektiği yönünde İstanbul Defterdarlığı muktezası<sup>215</sup> mevcuttur.

## **16. GENEL BÜTÇEYE DAHİL DAİRELERLE KATMA BÜTÇELİ İDARELER BÜTÇELERİNDEN KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNE YAPILACAK İKTİSADİ TRANSFERLER VE YARDIMLAR.**

Üçüncü maddede yaptığımız açıklamalarımızdan hatırlanacağı üzere kamu iktisadi teşebbüsleri 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi bulunmaktadır. Bahsi geçen Kararnameye tâbi olan kuruluşlardan kurumlar vergisinden muaf olanlar veraset ve intikal vergisinden de muaftırlar.

Bununla birlikte kurumlar vergisinden muaf olmayan tıpkı özel sektörde olduğu gibi üretim ve satış yaparak kurumlar vergisine tabi olan çok sayıda teşebbüs vardır. Bu hükmün getirilmesine ilişkin Kanun gerekçesinde herhangi bir açıklama olmamakla birlikte, zor durumda olan teşebbüslere ve/veya özelleştirilecek olanlardan durumlarının iyileştirilmesi öngörülenler için devlet tarafından yapılan yardımların vergiye tabi olmamasını amaçladığı ifade edilebilecektir.

## **17. İSTİSNA HADLERİNİN ARTIŞI**

4008 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin son fıkrası olarak, istisna hadlerinin, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle belirlenmesi esası benimsenmiştir. İstisna tutarları yıllar itibarıyla aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (1985 öncesi değerler fazla bir anlam ifade etmediğinden tabloya dahil edilmemiştir):

---

<sup>215</sup> İst.Def.Muk. 27.05.1999-B.07.4.DEF.0.34.12./2.21-12113

+

+

| YIL  | VİV m.4/b (000)          | VİV m.4/d (000) | VİV m.4/e (000) | VİV m.4/h (000)           | İLGİLİ DÜZENLEME   |
|--|--------------------------|-----------------|-----------------|---------------------------|--------------------|
| 15.6.85-28.6.91  | 5.000 / 10.000           | 50              | 50              | 10.000 / 20.000           | 3219 sayılı Kanun  |
| 29.6.91-31.12.93   | 10.000 / 20.000          | 250             | 250             | 20.000 / 40.000           | 91/1842 sayılı BKK |
| 1994   | 400.000 / 800.000        | 10.000          | 10.000          | 800.000 / 1.600.000       | 4008 Sayılı Kanun  |
| 1995   | 830.000 / 1.660.000      | 20.000          | 20.000          | 1.660.000 / 3.320.000     | VİVK GT. No:23     |
| 1996   | 1.665.000 / 3.311.000    | 39.000          | 39.000          | 3.311.000 / 6.622.000     | VİVK GT. No:24     |
| 1997   | 2.859.000 / 5.721.000    | 67.000          | 67.000          | 5.721.000 / 11.442.000    | VİVK GT. No:26     |
| 1998   | 5.157.000 / 10.320.000   | 120.000         | 120.000         | 10.320.000 / 20.640.000   | VİVK GT. No:27     |
| 1999   | 9.169.000 / 18.338.000   | 213.000         | 213.000         | 18.338.000 / 36.676.000   | VİVK GT. No:28     |
| 2000   | 13.946.000 / 27.907.000  | 323.000         | 323.000         | 27.907.000 / 55.814.000   | VİVK GT. No:30     |
| 2001   | 21.755.000 / 45.534.000  | 503.000         | 503.000         | 43.534.000 / 91.068.000   | VİVK GT. No:31     |
| 2002   | 33.328.000 / 66.694.000  | 770.000         | 770.000         | 66.694.000 / 133.388.000  | VİVK GT. No:32     |
| 2003   | 52.991.000 / 106.043.000 | 1.224.000       | 1.224.000       | 106.043.000 / 212.086.000 | VİVK GT. No:33     |
| 2004   | 68.093.000 / 136.265.000 | 1.572.000       | 1.572.000       | 136.265.000 / 272.530.000 | VİVK GT. No:35     |
| TÜRK LİRASINDAN ALTI SIFIR ATILDIKTAN SONRAKİ DÖNEM (TL) |                          |                 |                 |                           |                    |
| 2005   | 75.719 / 151.526         | 1.748           | 1.748           | 151.526 / 303.052         | VİVK GT. No:36     |
| 2006   | 83.139 / 166.375         | 1.919           | 1.919           | 166.375 / 332.750         | VİVK GT. No:37     |
| 2007   | 89.623 / 179.352         | 2.068           | 2.068           | 179.352 / 358.704         | VİVK GT. No:38     |
| 2008   | 96.075 / 192.265         | 2.216           | 2.216           | 192.265 / 384.530         | VİVK GT. No:39     |
| 2009   | 107.604 / 215.336        | 2.481           | 2.481           | 215.336 / 430.672         | VİVK GT. No:40     |
| 2010   | 109.971 / 220.073        | 2.535           | 2.535           | 220.073 / 440.146         | VİVK GT. No:41     |
| 2011   | 118.438 / 237.018        | 2.730           | 2.730           | 237.018 / 474.036         | VİVK GT. No:42     |
| 2012   | 130.589 / 261.336        | 3.010           | 3.010           | 261.336 / 522.672         | VİVK GT. No:43     |
| 2013   | 140.774 / 281.720        | 3.244           | 3.244           | 281.548 / 563.440         | VİVK GT. No:44     |
| 2014   | 146.306 / 292.791        | 3.371           | 3.371           | 292.612 / 585.582         | VİVK GT. No:45     |
| 2015   | 161.097 / 322.392        | 3.711           | 3.711           | 322.194 / 644.784         | VİVK GT. No:46     |
| 2016   | 170.086 / 340.381        | 3.918           | 3.918           | 340.172 / 680.762         | VİVK GT. No:47     |
| 2017   | 176.600 / 353.417        | 4.068           | 4.068           | 353.200 / 706.834         | VİVK GT. No:48     |
| 2018   | 202.154 / 404.556        | 4.656           | 4.656           | 404.308 / 809.112         | VİVK GT. No:49     |