

+

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

Kanun No.7338
Kabulü : 8.6.1959

R.G.No. : 10231
R.G. Tarihi : 15.6.1959

MADDE METNİ :

MADDE 1 : VERGİNİN MEVZUU

Madde 1 - Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tâbidir.

Bu vergi, Türk tâbiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şâmidir.

Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No Bölüm

1-1

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA

1.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihçesi

Servet vergilerinin bilinen en eski şekli M.Ö. VII. yüzyıldaki Roma İmparatorluğuna kadar uzanmaktadır.¹ Eski zamanlarda kişinin ölümü

¹ Aren Sadun, Veraset ve İntikal Vergisi Üzerinde Bir Deneme, AÜ. SBF. Fak. Yay. No:24-6 Güney Matbaacılık, Ankara 1952, s.16-23

+

+

hâlinde mallarının mirasçılara geçmesi esnasında harç alınmaktaydı. Bu harçlar hükümdarın bu geçişe izni karşılığı sayılırdı. Daha sonraları miras işlemlerinin devlet tarafından yapılması sebebiyle verilen hizmetin karşılığı sayılmaya başlanmıştır.²

Osmanlı İmparatorluğundan Türkiye Cumhuriyetine intikal eden vergi sistemi içinde veraset ve intikal vergisi yoktu.³ O tarihlerde menkul mallardan terekenin tahriri (yazımı) sırasında “*Tereke Tahrir Harcı*” gayrimenkullerden ise, intikal muamelesinin yapıldığı sırada “*İntikal Harcı*” tahsil edilmekteydi.⁴ Gayrimenkul mülkiyetinin intikali ivazsız ise ferağ harcı, alınırdı.⁵

1926 yılında 797 sayılı Kanunla ilk defa yürürlüğe giren Veraset ve İntikal Vergisi, aşarın kaldırılmasından sonra yapılan reform çalışmaları sonucu olarak uygulamaya konulmuştur.⁶ 797 sayılı Kanun, veraset ve vasiyet yolu ile, bağış yoluyla veya karşılıksız herhangi bir şekilde, bir gerçek ya da tüzel kişiden, bir diğer kişiye intikal eden malları vergilemekte, şartlı hibeleri, kapsam dışında bırakmaktaydı. Yine bu Kanuna göre ölüme bağlı iktisaplar veraset ve vasiyet yolu ile olmak üzere iki kısımda ele alınmakta ve farklı vergi sınıfları içinde farklı vergi oranlarına tâbi tutulmaktaydı.⁷ 797 sayılı Kanunla getirilen Veraset ve İntikal Vergisi, savaş sonrası haksız olarak servet edinenlerin bu servetlerin intikallerinin ağır bir şekilde vergilenmesini sağlamak amacıyla muafiyetleri dar tutularak hazırlanmıştır.⁸

797 sayılı Kanun, kabulünden beş yıl sonra Medenî Kanun hükümlerine uygun hâle getirilmek amacıyla önemli ölçüde değiştirildi. 1941 yılında yapılan bir değişiklikle hükümetin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla vergi oranları iki misline çıkarıldı.⁹ Ancak bir süre sonra, 1957 yılında vergi oranlarının arttırılmasının yetmemesi sebebiyle, vergiye matrah

² Aren Sadun a.g.e.17-18

³ Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi Cilt 2, 6.Basım, Ogun Kardeşler Matbaası, Ankara 1979 s.56 - Uluatam, Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara 1990 s.330

⁴ Varcan Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Anadolu Üniversitesi Yayın No:208, Eskişehir 1987, s.34-35

⁵ Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, a.g.e., s.56

⁶ Akdoğan Abdurrahman-Kızılot Şükrü-Eyüpgiller Saygın, Türk Vergi Sistemi, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No:45, Ankara 1987, s.400

⁷ Arıca Nadir, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Kazancı Matbaacılık Ankara 1981, s.16

⁸ Kükrer Sami, Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi, Anadolu Ün. Yay.No:256, Eskişehir 1987, s.123

⁹ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi,. s.56

+

olan değerlerin özellikle taşınmazların vergi değeri yerine rayiç bedelle değerlendirilmesini öngören yasa değişikliği gerçekleşti. Bu uygulama vergi yükümlülerinin sert tepkisiyle karşılaşmış ve daha hafif yeni bir Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu tasarısı hazırlanarak 15.6.1959 da 7338 sayılı Kanun olarak kabul edilmiştir.¹⁰

Günümüzde yürürlükte bulunan 7338 sayılı Kanun, kabulünden bu yana çok az değişiklikle özünü koruyarak bugüne kadar ulaşmıştır.

1.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulama Biçimi

Veraset vergisi ölen bir kimseden başkalarına geçen servet transferlerini (miras ve vasiyet), intikal vergisi ise hayatta olan kişiler arasında bağış yoluyla gerçekleşen servet transferlerini (hibeyi) kavramaktadır.

Her iki vergi de karşılıksız servet intikalini konu aldığı için genellikle aynı kanun içinde uygulamaya konulmaktadır. Bazı ülkelerde ise, tereke vergisi, miras payı vergisi ve hibe vergisi gibi isimler taşıyan ayrı kanunlar bulunmaktadır.

Tereke vergisi ölen kimsenin bıraktığı malvarlığının bütünü üzerinden, diğer bir anlatımla miras hisselerine bölünmeden hesaplanan vergidir. Böylelikle ölen bir kişinin sağlığında değil ölümünden sonra malvarlığının tamamı üzerinden alınan bir vergi hâlini almaktadır. Ortalama olarak otuz yılda bir tahsil edilen bu vergi¹¹, ferdin malını ölümünden sonra başkalarına intikal ettirmek hakkını sınırlayarak ve sanki ölen vergi alınıyormuş gibi bir durum yaratmaktadır.¹² Ancak ölü bir kimsenin vergi mükellefi olmasına imkan olmadığından vergi mükellefi yine mirasçılardır.¹³

Tereke vergisinde verginin mükellefi mirasçılar olmakla beraber, mirasın bıraktığı servet bölünmez, yani hisseler ayrılmaz ve mirasın tamamı vergiye matrah olur. Bununla birlikte bazı ülkelerde, vergi tereke miktarına ve mirasçıların sayısına göre farklılaştırılmaktadır. Böylelikle verginin subjektif hâle getirilmesi ve mirasçıların ödeme güçlerine uydurulması söz konusudur.¹⁴

¹⁰ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.56-57

¹¹ Tuncer Selahattin, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No:32/9 İstanbul 1966,s.233

¹² Karakoç Yusuf, Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayın No:13 Ankara 1990 s.8

¹³ Tuncer, Teoride..., s.136

¹⁴ Tuncer, Teoride...,s.136- Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, s.185

+

+

Bazı ülkelerde uygulanan miras payı vergisinde mükellef olan mirasçılarının eline veraset dolayısıyla geçen servet kısmı vergiye tâbi tutulur ve kural olarak mükellefin daha önceki servet durumu dikkate alınmaz ve herhangi bir toplama yoluna gidilmez.¹⁵ Türkiye’de de miras, tereke payları oranında ve mirasçılar nezdinde vergi hesabına konu edilmektedir.

Miras paylarının vergilendirildiği ülkelerde, hibe işlemlerinin de vergi kapsamına alındığı görülmektedir. Çünkü sadece mirası vergilemek, ölüm öncesinde servet transferi yapmak suretiyle mirasın vergilenmesini önleme imkanı vermektedir.

1.3. Neden Veraset ve İntikal Vergisi ?

Genel açıklamalarımız içinde son olarak veraset ve intikal vergisinin varlığı, haklılığı ve gerekliliği hususunda öne sürülen farklı düşüncelere de kısaca yer vermek istiyoruz.

Veraset ve intikal vergisini haklı görenlerin düşünceleri:

Bilindiği gibi bireyin şahsî çabaları neticesinde bir servet oluşturması, onun fikren veya bedenen çalışmasına veya şahsî yeteneklerini kullanmasına bağlıdır. Miras veya bağış yoluyla servet edinilmesi hâlinde herhangi bir başarı veya çabadan söz etmek mümkün değildir. Bu verginin kapitalist sistemde diğer vergilere nazaran daha kolay kabul edilebilmesinin başlıca sebebinin de bu olduğu söylenebilir.¹⁶

Miras, eşit kabiliyetlerin eşit şartlarda işe başlamalarını engelleyerek kişinin diğerlerine üstünlük kurmasını sağlamaktadır.¹⁷ Kişi sahip olduğu varlıkları (üretim faktörlerini) üretim sürecine sokmakta ve salt emeğin getirisine nazaran yüksek gelir düzeyine ulaşabilmektedir. Varlıkların bir kısmı çalışılarak bir kısmı ise miras veya ivazsız intikaller yoluyla elde edilmektedir. Servetlerin vergilenmeksizin yeni nesillere intikali, bu servetlerin aynı aileye mensup kişilerin kontrolünde kalmaya devam etmesi, kısmen dahi olsa topluma mal olmaması sonucunu yaratmaktadır. Bu sebeptendir ki servet üzerindeki toplumun hakkı olduğu varsayılan pay yerini bulmamaktadır.¹⁸

¹⁵ Tuncer, Teoride..., s.137

¹⁶ Uluatam, Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları 4. Baskı, Ankara 1991, s.291

¹⁷ Kükreler, a.g.e., s.25

¹⁸ Heper Fethi, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayın No: 246/166, Eskişehir 1982, s.53

+

Hâlbuki kişilerin sahip oldukları servetlerin, içinde bulunulan sosyal şartların toplumun ve devletin varlığı sayesinde gerçekleşmekte ve dolayısıyla toplumun ve devletin bu servete dolaylı bir katkısı bulunmaktadır. Kişinin hür iradesiyle servetine sağken istediği şekilde tasarruf etmesi mümkündür. Ancak ölümler birlikte toplumun ve devletin bu servet üzerinde hakkı doğmaktadır.¹⁹

Sınırlı sayıda kişiler hayatları boyunca önemli miktarlarda miras veya hibe almakta ve bu durum sebebiyle bu kişileri vergilemek için haklı bir sebep doğmaktadır. Makul bir fırsat eşitliği fertlerin miras yoluyla iktisap edebilecekleri miktarlara tahdit konmasını gerektirecek ve büyük servetlerin parçalanması monopolleşmeyi de önleyebilecektir.²⁰

Karşılıksız servet intikalinin vergilenmesinin kolay oluşu, verimli bir vergi potansiyeli oluşturması, kişilerin vergiye gösterdikleri tepkinin azlığı, ölenin serveti üzerinden sağlığında alınamayan vergilerin ölümünden sonra alınmasına imkan vermesi ve nihayet verginin yansımalarının olmaması²¹ verginin varlığını haklı kılan diğer iktisadî ve sosyal sebepler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmasıyla elde edilmekte, servet ise, üretim faktörlerine düşen payın tüketimden alıkonularak tasarruf edilen bölümüyle, geçmiş dönemlerden gelen tasarruflardan oluşmaktadır. Bu şekilde gelir ve servet kavramları arasında yakın ve iki taraflı²² dinamik bir ilişki söz konusudur. Veraset ve intikal vergisi, gelir ve kurum vergileri gibi kazanç vergilerinden kaçabilen ve servete dönüşmüş gelir unsurlarını kavramakta bir anlamda bu vergileri tamamlamaktadır. Keza mükelleflerin, (zaruri harcamalar dışındaki tüketim harcamalarından kaçınmak suretiyle) harcama vergilerinin de dışında kalabilmesi mümkündür. Bu durumda servet vergilerinin, gelir ve harcama vergileri dışında bırakılan vergi potansiyelini kavraması, kazanç ve harcama vergilerini tamamlayıcı özelliğini ortaya koymaktadır.

Veraset ve intikal vergisini haklı bulmayanların görüşleri:

Öncelikle servet, vergilendirilmiş gelirden arta kalan kısım olduğuna göre, serveti oluşturan kişi öldüğünde veya mallarını bir başkasına verdiğinde servet transferi üzerinden alınan bir vergi ile daha önce

¹⁹ Çelik Galip, Servet ve Harcama Vergileri, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995 S.103

²⁰ Due, Maliye, İst.1967,s.373

²¹ Çelik, a.g.e., s.103,

²² Heper,a.g.e., s.51

+

+

üzerinden gelir vergisi ödenmiş servet unsurları yeniden vergilenmekte ve teorik olarak çifte vergilendirme ortaya çıkmaktadır.²³

Diğer taraftan mirasın dul eşe veya ufak çocuklara geçmesi genellik arz eder ve miras olarak kalan menkul ve gayrimenkulün bu şahıslar tarafından öteden beri kullanılıyor olması sebebiyle mirasçıların iktisadî refahında net bir artış olmaz. Hatta, aile gelirini sağlayan kaynak veya kaynaklardan birinin artık hayatta olmaması sebebiyle refahta bir gerileme bile olabilir.²⁴ Bu şekilde kalan sınırlı mallar üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinin, sosyal bir izahı yoktur.

Hukukî yapısı, üretim araçlarının özel mülkiyetine dayanan piyasa ekonomisi düzenindeki ülkelerde bu vergilerin varlığı büyük tartışmalara yol açmaktadır. Çünkü miras müessesesi, mülkiyet müessesesinin varlığının ve devamlılığının vazgeçilmez bir şartı olarak görülmektedir. Verginin miras müessesesini ve mülkiyeti zedelemek anlamına geldiği kabul edilmektedir. Sonuçta özel mülkiyet müessesesi yara almakta ve tam aksi istikametteki bir ekonomik düzene yaklaşma anlamına da gelmektedir.²⁵

Veraset ve intikal vergileri, gelir vergisinin yapısından ve uygulamasından doğan gelir kayıplarını telafi edecek nitelikte de görülmemektedir.²⁶ Verginin karakteristik özelliği gelir vergisi kayıplarını tümüyle telafi edememesidir.²⁷ Hâsılatı diğer vergilere nazaran az olan veraset ve intikal vergisinin milli gelirdeki artışı izleyemediği düşünülecek olursa servet vergilerinin tümünün kaldırılarak diğer vergi oranlarının artırılması akla gelebilir. Ancak veraset ve intikal vergisinin sadece mali amaçlara hizmet etmemesi, sosyal amaçlarının ağırlıklı olması buna izin vermemektedir.²⁸

Nihayet servet vergisi gelirlerinin (özellikle Veraset ve İntikal Vergisinin), devlet için kuvvetli bir kaynak olmadığı, çünkü servetin el değiştirmesinin

²³ Aksoy Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s.32-33

²⁴ Due, a.g.e.,s.358

²⁵ Aksoy, Kamu Maliyesi, s.398 - Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Dağıtım, İstanbul 1992, 8.Bası., s.367

²⁶ Görgün Sevim, Maliye Politikası, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayın No:317 Çağlayan Basımevi, İstanbul 1972, S.203

²⁷ Bkz. Stiglitz Joseph, Amerika da yapılan bir araştırmada gelir vergisindeki hâsılat kaybının en az veraset vergisindeki sağlanan toplam hâsılat kadar büyük olabildiği sonucuna varılmıştır. Stiglitz Joseph, Kamu Kesimi Ekonomisi, Çev. Batirel Ömer Faruk, Marmara Üniversitesi Yayın No:549 İstanbul 1994, s.688

²⁸ Heper, a.g.e., s.43

+

uzun bir süreye tekabül etmesi nedeniyle, bu tür vergilerin belirli ve uzun periyotlar hâlinde ve düzensiz bir gelir sağladığı görüşü de mevcuttur.²⁹

Veraset ve intikal vergisine yönelik lehte ve aleyhte olan tüm düşüncelere burada yer vermek konumuz ve amacımız itibariyle uygun değildir. Ancak veraset ve intikal vergisinin mali amaçlı olmadığını sosyal nitelikli bir vergi olduğunu ifade etmek gerekir. Ülkemizdeki uygulamada biraz sonra da görüleceği üzere orta gelir düzeyinde olan insanların vefatı ile birlikte mirasçılara kalan servet unsurları istisnaların yüksekliği sebebiyle vergiye tâbi olmamaktadır. (Bu vergisizlik çok çocuklu ailelerde kendisini daha fazla gösterir. Çünkü miras bölünmektedir.) Büyük servet intikalleri ise vergiye tâbi olmakla beraber, vergi oranlarının düşüklüğü sebebiyle vergi, çok büyük bir yük teşkil etmemektedir.

Ancak servetin karşılıksız olarak intikalinin vergilenmiş olması toplumda vergi adaleti hissini yaratmakta olup, veraset ve intikal vergisinden beklenen asıl fonksiyon da budur.

2. VERGİNİN KONUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin belli bir yükümlü için belirli bir tutarda bir borç şeklinde belirlenebilmesi için, bütün bu mekanizmayı harekete geçirecek bir etkene ihtiyaç vardır. İşte bu etken vergi hukukunda vergiyi doğuran olay olarak tarif edilmektedir.³⁰

Vergi borcunun doğabilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile vergi konusunun buluşması gerekir. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak, hukuksal sözleşme, somut olay ve durumlar kabul edilmiş, hukukî işlem ve olaylarda da olayın gerçek yaşamdaki durum ve ekonomik önemi gözden uzak tutulmamıştır.³¹ Bununla birlikte sadece hukukî olay ve işlemlerin vergiyi doğuran olayı tek başına meydana getirmeye yeterli olmadığını, bunun için ilâveten İdari bir takım işlemlere ihtiyaç olduğunu savunan görüşler de vardır.³²

Vergiyi doğuran olay yasal olarak Vergi Usul Kanununun 19'uncu maddesinde şöyle tarif edilmiştir:

²⁹ Kükreler, a.g.e.,s.31

³⁰ Feyzioğlu Bedii, "Vergiyi Doğurucu Olay" İst. Ün. Maliye Anabilim Dalı Lisans Üstü Eğitim Ders Notları s.1

³¹ Kırbaş Sadık, Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, Gazi Üniversitesi Yayın No: 37 Ankara 1984, s.75

³² Bkz. Daha fazla bilgi için Feyzioğlu Bedii, a.g.n. s. 99

+

+

“Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vûkuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğar.”

Bir verginin doğabilmesi için ilgili vergi kanununda tarif edilen şekilde vergi ile yükümlü tutulmayı gerektirecek olayın gerçekleşmesi veya hukukî bir işlemin meydana gelmesi gerekir. Bu husus her vergi kanununda açıkça belirlenmiştir.

Nitekim Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, **malların ya ölüm nedeniyle veya bağış yoluyla bir kişinin mülkiyetinden diğer bir kişinin mülkiyetine geçmesidir.**

Vergiyi doğuran olay esas olarak karşılıksız intikal olaylarına bağlanmış ve bu karşılıksız intikal olayları yasadaki açıkça belirtilmiştir. Buna göre karşılıksız intikal, ya veraset yoluyla veya veraset dışında herhangi bir suretle olabilir. Hangi suretle gerçekleşirse gerçekleşsin vergi doğurucu olayda esas olan unsur, karşılıksız mal intikalidir. Buna göre öncelikle karşılıksız intikalın veraset ve intikal vergisi açısından ne anlama geldiğini açıklıkla ortaya koymak gerekir.

2.1. Karşılıksız (İvazsız) İntikal

Bir intikalın karşılıksız olması veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay açısından yegâne özelliktir. İvaz (karşılık) kavramı hukukî muamelelerde, mukabil bir edâdır. Yani verilen şeye karşı alınan şeydir. İvaz, nakit ve ayın şeklinde olabileceği gibi hizmet veya manevî tazminat şeklinde de olabilir. Hatta karşı tarafın yapması gereken bir edimden vazgeçmesi dahî bir ivazdır. Özet olarak, hukukî bir muamelede her iki tarafın da katlanmış olduğu bir külfet varsa, o hukukî muamelenin ivazlı olduğundan söz edilir.

Bazı hâllerde bir işlem için ödenen bedel lehe kalan değere denk olmayabilir. Örneğin bir kişinin ödediği sigorta primi ile risk gerçekleştiğinde aldığı tazminat arasında tam bir karşılık yoktur. Sigorta tazminatı, ödenen primin çok üstündedir. Keza bir talih oyununda katılımcıdan alınan bedel ile ikramiye olarak verilen bedel birbiri ile orantılı değildir. Kazanılan ikramiye, çoğu zaman katılım için ödenen bedelden daha değerlidir.

Konuya başka bir açıdan baktığımızda, katlanılan çoğu fedakarlık, karşılığında edinilen değer, bu fedakarlıkla orantılı olmadığını görürüz. Örneğin aranan bir şahsı bulan kişiye ödül vaat edilse ve bir kimse tesadüfen aranan şahsı görerek ihbar etse ve aranan şahıs bulursa, bu kişinin elde etmiş olduğu ikramiyeye kendi ihbarının ivaz teşkil etmesi

+

söz konusu olmaz. Keza bir baba sınıfını geçme şartıyla oğluna otomobil vaadinde bulunsa, sınıf geçmenin alınan otomobile ivaz teşkil etmesi düşünülemez. Şüphesiz bu gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür. Burada ifade etmek istediğimiz husus, veraset ve intikal vergisinden bahsedebilmek için bir servetin ya tamamen karşılıksız intikali, ya da servet intikali karşılığında alınan şeyin bu servetin değeri ile tamamen orantısız olması veya ivaz niteliği taşıması gerektiğidir.

Bu açıklamalar ışığında veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, yapılan intikal karşısında taraflardan birinin fedakarlığa katlanmaması gerektiğini söylemek mümkündür. Her karşılıksız fedakarlığı da veraset ve intikal vergisinin konusuna giren bir olay olarak yorumlamamak gerekir. Örneğin bir babanın oğlunu okutmak için yapmış olduğu tahsil masrafları onun kanunî ve sosyal ödevlerinden biridir. Keza aile içinde aile birliğinin devamı için yapılan mutad harcamaların ivazsız intikal olması söz konusu değildir.

Bir kimsenin bir işlem neticesinde karşılıksız fayda sağlamadığı durumlarda da ivazsız intikalden bahsetmek mümkün olmaz. Mesela iktisap edilmemiş bir haktan feragat, hibe değildir. Örneğin piyangodan ikramiye kazanılsa ve bu ikramiye talihli tarafından alınmayarak ikramiyeyi tertipleyen idareye kalsa bu ivazsız bir intikal değildir.

Elbette karşılıksız fedakârlık da tek ölçü değildir. Lehine intikal yapılanın servetinde bir artışın gerçekleşmesi veya servetin azalmasının önlenmesi şeklinde bir zenginleşme olmalıdır. Karşı tarafın borçlarının herhangi bir karşılık gözetilmeksizin azaltılması da zenginleşme sonucunu doğurur. Ancak bu zenginleşme haksız fiiller (hırsızlık, dolandırıcılık vs.) sonucu oluşan sebepsiz zenginleşmeden ayrı bir durumdur. Çünkü sebepsiz zenginleşmede ortada haksız fiil olduğundan sebepsiz zenginleşen kişinin zenginleşmeye konu olan şeyi geri verme borcu vardır ve bu tür edinimler ivazsız intikal sayılmaz.

Haksız fiillerden bir diğeri de gabindir. Birinin zor durumundan veya bilgisizliğinden istifade edilerek yaratılan dengesiz edim hâllerine hukuk dilinde “*gabin*” denmektedir. Edimler arasında eşitsizlik suretiyle (fahiş bedel alınarak) bir tarafın sömürülmesi anlamına gelir. Bu bir haksız fiildir ve yukarıda izah olunduğu şekilde vergiye tâbi olmaz.

Ancak bazı hâller vardır ki kişiler kendi aralarında bilerek ve isteyerek eşit değerde olmayan bir mübadeleye girmek suretiyle bir diğerine kaynak aktarırlar. Bu şekilde (muvazaalı olarak) yapılan işlemlerde karşılık olarak alınması gerektiği hâlde eksik olarak alınan bedel, veraset ve intikal vergisi açısından karşılıksız intikal olarak kabul edilir.

+

+

Karşılıksız intikal olayının ticarî işletmeye yönelik olması hâli, intikalın veraset ve intikal vergisine tâbi olması prensibini değiştirmez. Ancak ivazsız intikal, gelir veya kurumlar vergisinin kapsamına giriyorsa, ivazlı addedilebilir ve ayrıca veraset ve intikal vergisine tâbi olmaz.

Bununla birlikte Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazancın tespitini düzenleyen 38 inci maddesinde ticarî kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre ticarî işletme bünyesine giren karşılıksız intikalın özvarlığı arttırdığı ve dolayısıyla hâsılata dahil olması gerektiği düşünülebilir. Ancak madde, sadece kazancın tespit şekline yönelik bir belirleme yapmaktadır. Dolayısıyla karşılıksız intikalın özsermaye mukayesesi ile hâsılata dahil edilmesi amaçlanmamaktadır.

Esasen servet transferi vergisine tâbi olan bir edinimin, kazanç vergisi ile de yükümlü tutulması vergi teorisine aykırıdır. Çünkü karşılıksız edinimin zaten kazanç niteliği söz konusu değildir.

Konuya kurumlar vergisi açısından baktığımızda da durum aynıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 6/2 maddesi "*Safî kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" şeklindedir. Dolayısıyla kurumların da ivazsız olarak elde ettikleri para, mal ve hakların kurumlar vergisi matrahına girmemesi gerekir.

Ancak intikal eden bu değerler, ivazlı yani ticarî faaliyete bağlı olarak elde ediliyorsa gelir olarak addedilir ve veraset ve intikal vergisinin konusuna girmez.

Burada önemli olan husus, karşılıksız intikal olayının hangi hukukî çerçevede gerçekleştiğini ortaya koymaktır. Örneğin bir tüzel kişiliğe devlet tarafından verilen sübvansiyonu Borçlar Kanununda düzenlenen hibe anlamında kabul etmek mümkün değildir. Çünkü yapılan yardım ticarî faaliyetin devamını veya gelişmesini amaçlamaktadır. Zaten uygulamada da sübvansiyonlar gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil ettirilmekte, bunlar için ayrıca veraset ve intikal vergisi beyannamesi istenmemektedir.

Karşılıksız intikal, mülkiyetin geçişi ile vücut bulur. Mülkiyetin geçişi ise veraset yoluyla veya iradî bir tasarrufla (hibe yoluyla) olmak üzere iki yolla gerçekleşmektedir.

+

2.1.1. Veraset Yoluyla Karşılıksız İntikal

Veraset, en basit tanımıyla bir kimsenin ölümü ile mamelekinin (mal varlığının) mirasçılara geçmesidir. Ölüm ile birlikte miras hukuku kuralları işlemeye başlar ve ölene ait malvarlığı ile birlikte şahsına bağlı olmayan hak ve borçlar bütün olarak mirasçılara geçer. Gaiplik, yani kişinin kaybolması da tıpkı ölüm gibi mirasın geçişine sebep olur.

Mirasın geçişini sağlayan olay, ölüm ve gaiplik gibi gerçek kişilerde kişiliği sona erdiren sebepler ve ölüme bağlı tasarruflardır. Ölüm miras hukukunun uygulanmasını gerektiren hukukî bir durumdur. Ancak “ölüm” daha çok tıbbî bir ifade olup, kısaca hayatî fonksiyonların tamamen durmasıdır.

Mirasın geçişini sağlayan diğer bir hukukî olay gaipliktir. Gaiplik, bir kişinin önemli bir ölüm tehlikesi içinde kaybolması veya kendisinden uzun süreden beri haber alınmamış olmasını ifade eder. Gaiplik, kişiliğin son bulması hâlidir ve mahkemece hükme bağlanır. Böyle bir durumun gerçekleştiği andan itibaren bir yıl geçmedikçe mahkeme tarafından karar verilemez. Ancak önemli bir ölüm tehlikesi içinde kaybolma hâlinde kişinin ölümüne muhakkak gözüyle bakılıyorsa, o takdirde Medenî Kanununun 30 uncu maddesindeki karine gerçekleştiğinden, karara lüzum yoktur.³³

Kişinin ölümü ile kanundan doğan mirasçılık söz konusu olabildiği gibi murisin (miras bırakanın) iradesine dayanan mirasçılık ta söz konusu olabilir. Yani muris ölümünden önce iradî bir tasarrufla bir kişiyi mirasçı yapabilir veya mirasçı yapmamakla beraber mallarından cüzi bir kısmının, tayin ettiği kişiye verilmesini arzu edebilir. Gerek kanundan doğan mirasçılık, gerekse ölüme bağlı olarak tasarruflarda bulunulması, veraset yoluyla karşılıksız intikalleri gerçekleştirir.

Veraset ve intikal vergisinin doğması için kanunun aradığı şartlar verginin mevzuu ile mükellefi arasında farklı zamanlarda doğabilmektedir. Örneğin bir ölüm olayında vergi alacağının doğması için gerekli olan şartlardan biri sağlanmıştı. Ancak **mükellefiyetin gerçekleşmesi için mirasçılarının kendilerine tanınan 3 aylık süre içinde mirası reddetmemiş olmaları gerekir**. Keza bir şahıs, miras üzerinde ölüm olayından çok sonra hak iddia edecek ve mahkeme vasıtasıyla bu hakkı

³³ Tekinay Selahattin Sulhi, Medenî Hukuka Giriş Dersleri, Filiz Kitabevi, İstanbul 1987, Beşinci Baskı, s.214

+

+

kazanacak olursa, vergiyi doğuran olay bu hakkın kazanılması ile gerçekleşir.

Ölüm olayı, vergiyi doğuran olay olmasına rağmen başlı başına mükellefiyet doğurucu bir olay değildir. Murisin mal varlığını oluşturan tüm mal ve borçlar, mirasçılara bir bütün hâlinde intikal eder. Bu malvarlığının içinde murise ait borçlar, kalan mal, alacak ve hakların üzerinde olabilir. Bu durumda mirasçıların kendilerine kanun gereği intikal eden malları kabul etmeme yani mirası reddetme hakları vardır. Mirası reddeden mirasçılara vergi salınamaz. Çünkü verginin matrahı miras payları olduğundan tereke taksim edilip paylar mirasçılar tarafından iktisap edilmedikçe verginin hesaplanması söz konusu olmaz. Diğer bir anlatımla, muristen kalan mallar, ilk önce iştirak hâlinde mülkiyet olarak intikal ettiğinden ve intikal, mirasçının bu intikali kabulüne bağlı olduğundan vergiyi doğuran olaydan söz edilebildiği hâlde mükellefiyetin doğumundan söz edilemeyebilir.³⁴

2.1.2. İradî Tasarruf Yoluyla Karşılıksız İntikal (Hibe-Hediye)

Veraset yoluyla intikal kavramı açık ve anlaşılması kolay bir kavram olduğu hâlde "*herhangi suretle intikal*" kavramının neleri kapsadığı pek açık değildir. Yasal açıdan bir ivaz karşılığı olmayan yani bir karşılık veya bedel alınmaksızın yapılan bütün intikaller vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir.³⁵

Veraset dışındaki ivazsız intikaller genellikle bağış (hibe) veya hediye şeklinde gerçekleşir. Bağış, hayatta olan kişiler arasında bir kimsenin herhangi bir karşılık taahhüdü olmaksızın malın tamamını veya bir kısmını diğer bir kimseye temlik etmesidir. (B.K.m.234) Diğer bir tanımla veraset yolu ile vâki intikallerin dışında kalan, hayatta olan kişiler arasında gerçekleşen ve lehine tasarrufta bulunulan kişinin karşı edimini gerektirmemek koşuluyla, bir kimsenin şahsî malvarlığını kısmen veya tamamen bir diğer kişinin tasarrufuna bırakması olayıdır.³⁶

Bağış yoluyla yapılan intikallerde, bağışa konu olan menkul ve gayrimenkulün **mülkiyetinin geçişine bağlı olarak** kanunların öngördüğü hukukî durum meydana gelir ve vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bağışlamalarda, bağışlama sözleşmesinin tarihi itibarıyla verginin doğuşundan söz etmek mümkün değildir. Gayrimenkuller ve

³⁴ Karakoç, a.g.e.,s.84

³⁵ Özzeybek Muammer, Veraset ve İntikal Vergisi Uygulama, Yorum ve Açıklamaları, Eko Matbaası, İstanbul 1976, s.32

³⁶ Arıca, a.g.e., s.48-49

+

haklar açısından tapuya tescilin yapılması, menkuller açısından ise fizikî tasarrufun gerçekleşmesi gerekir.

Nitekim konu ile ilgili olarak 14 sıra No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde şu ifadeler yer almaktadır:

“Borçlar Kanunu’nun 234 ve müteakip maddelerine göre yapılan gayrimenkul ve gayrimenkul üzerindeki aynî hakların bağışlanması Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna girmiş olmakla beraber, vergi alacağıın doğması için Medenî Kanununun 633’ncü maddesi gereğince tescil muamelesinin ikmal edilmesi lâzım gelir. Tescil işlemi yapılmadan, vergi alacağı doğmamış olacağı gibi veraset ve intikal vergisinin tahakkuk etmiş olmasının aranması da mümkün değildir.”

Bağışlama çeşitli şekillerde gerçekleşir. Borçlar Kanununun 237’nci maddesinde elden bağışlamanın bağışlanan şeyin teslimi ile gerçekleşeceği düzenlenmiştir. Gayrimenkul veya gayrimenkul üzerindeki aynî hakların bağışlanması ise tapu siciline kaydedilmekle olur. Borçlar Kanununun 238’nci maddesi, bağışlama sözleşmesinin yazılı olmasını aramakta, gayrimenkullere ilişkin bağışlama sözleşmesinde ise resmî senedi şart koşmaktadır.

Hukukçuların genellikle bağış kavramına dahil etmedikleri hediyeler, aslında bağış ile aynı nitelikte bir olaydır. Ancak, hediyein örf ve âdete göre veya ticarî amaçla (yarışma, çekiliş, kampanya vs.) verilmesi hukukî sınıflandırmada önemli bir ayrımı ortaya koymaktadır. Hediyeler, ne amaçla verilirse verilsin, (karşılıksız oldukları sürece) veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedirler.

2.2. Karşılıksız İntikalin Gerçekleşmesi

2.2.1. Gayrimenkul Mülkiyetinin Geçışı

Mülkiyet hakkı her şeyden önce sahibine o şeyi dilediği gibi tasarruf etmek yetkisi verir. Malikin mülkiyet hakkına konu olan eşya üzerinde tasarruflarda bulunması maddî veya hukukî olabilmektedir. Malikin bir eşyayı kullanması, ondan faydalanması, onun şeklini değiştirmesi, tahrip etmesi, terk etmesi hep birer maddî anlamda tasarrufu ifade eder. Hukukî

+

+

anlamda tasarruf ise malın kiraya verilmesi, satılması, rehnedilmesi vs.dir.³⁷

Mülkiyetin devri amacını güden bir sözleşme mevcut ise, gayrimenkul mülkiyetinin kazanılabilmesi için, bu sözleşmenin resmî bir şekilde yapılması gerekir. Medenî Kanunumuz ve gayrimenkul satımı dolayısıyla Borçlar Kanunumuz resmî şekli aramakta ancak bu resmî şeklin nasıl olacağı hususunda bir belirleme yapmamaktadırlar. Resmî şeklin nasıl olması gerektiği hususu, 2644 sayılı Tapu Kanunu ile belirlenmiştir. Kanunun 26'ncı maddesinde "*mülkiyete, mülkiyetten gayri aynî haklara ve ...mütedair resmî senetler tapu sicil muhafızları veya memurları tarafından tanzim edilir. Resmî senedi taraflarla iki şahit imzalar*" denilmek suretiyle³⁸ resmî şeklin tapu memurları önünde ve tapuya tescil işlemi ile olacağı ve bu sayede mülkiyetin geçtiği kabul olunduğu anlaşılmaktadır. Tapuya kayıtlı olmayan gayrimenkuller için resmî şekle uyma zorunluluğu yoktur.

Mülkiyetin kazanılması miras yoluyla olduğu zaman, ister taşınır ister taşınmaz olsun mülkiyetin geçişi tamamen mirasın açılmasına bağlıdır. Medenî Kanunun gayrimenkul mülkiyetinin geçişinin tapuya tescil şartını bertaraf eden hükümlerinden (MK.m.599) biri de mirastır.³⁹ Miras açıldıktan sonra mülkiyet, mirasçılara kendiliğinden geçmiş olur, ayrıca herhangi bir işleme (örneğin gayrimenkul için tescile) gerek kalmaz. Bu mülkiyetin kanunla geçişidir. Mirasçılar veraset ilâmı ibraz ederek kendilerine kalan gayrimenkullerin adlarına tescilini yaptırabilirler.

2.2.2. Menkul Mülkiyetinin Geçişi

Menkul mülkiyeti Medenî Kanunun 762'inci maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir.

"Taşınır mülkiyetinin konusu, nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddî şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçlerdir."

³⁷ Akıntürk Turgut, Medenî Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara 1996, s.339

³⁸ Akıntürk, Medenî Hukuk, s.346

³⁹ Diğer tescile tâbi olmaksızın gayrimnekul mülkiyetinin geçişini sağlayan hukukî durumlar, işgal, cebri icra, mahkeme ilâmları, kamulaştırma,adi ve fevkalade zamanaşımaları olarak sayılabilir.

+

Medenî Kanunda menkul mülkiyetinin devri için **teslim** şart koşulmuştur (MK. m. 763). Sadece mülkiyetin devri amacı taşıyan sözleşmelerin yapılması ile mülkiyet karşı tarafa geçmemektedir. Mülkiyetin gerçekleşmesi için bu eşyanın karşı tarafa teslimi gerekir. Teslimden kasıt ise, **zilyetliğin naklidir.**⁴⁰

Zilyetlik sözcük olarak bir kimsenin bir şeyi elinin altında bulundurması anlamına gelir. Medenî Kanun zilyedi, bir şey üzerinde fiili hakimiyeti olan kişiler olarak tanımlanmaktadır. (M.K. m.973) Buradaki hakimiyet ifadesi, etkilerini doğrudan doğruya bir hak üzerinde gösteren muamele olarak değil, yani bir eşyayı fiilî hâkimiyet ve kudret alanı içinde bulundurma olarak tanımlanmaktadır.⁴¹

Zilyetliğin nakli, Medenî Kanununun 977'inci maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

“Zilyetlik, şeyin veya şey üzerinde hâkimiyeti sağlayacak araçların, edinene teslimi veya edinenin önceki zilyedin rızasıyla şey üzerinde hâkimiyeti kullanacak duruma gelmesi hâlinde devredilmiş olur.”

“Temsilciye yapılan teslim, temsil edilene yapılmış gibi zilyetliği geçirir.” (MK m.978)

Bir şeyin zilyetliği, o şeyin zilyetliğini alacak olan şahsa fiilen teslim edilmesiyle kazanılabileceği gibi, o şeyin zilyetliğini alacak olanın iktidarına geçmesini sağlayacak vasıtaların teslimi ile de olabilmektedir. Elbette ki zilyetliğin nakli, tek başına menkul mallardaki mülkiyetin kazanılması için yeterli değildir. Örneğin bir kitabın okunması için verilmesi hâlinde, okumak için alan kişi o kitabın fer-î zilyedi olduğu hâlde mülkiyetine sahip değildir. Kitabın mülkiyetini kazanabilmesi için zilyetliğin yanı sıra mülkiyet hakkının da bağışlama yoluyla veya başka bir suretle kendisine geçmiş olması gerekir. Ancak bu takdirde aslî zilyetlikten söz edilir.

Miras yoluyla zilyetliğin kazanılmasında teslim gerek kalmaz. Mirasın açılması ile birlikte, miras bırakanın malvarlığına dahil bulunan bütün unsurların zilyetliği, kanundan dolayı mirasçılara geçer. (M.K.m.599)

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, iradî tasarruflarda menkul mülkiyetinin geçişi zilyetliğe, gayrimenkul mülkiyetinin geçişi ise tescil işlemine bağlıdır. Ancak bazı hâllerde

⁴⁰ Akıntürk, Medenî Hukuk, s.351

⁴¹ Akıntürk. Medenî Hukuk, s.297

+

+

gayrimenkulün zilyetliği, fevkalade zamanaşımı ile birleştii zaman mülkiyet, zilyede geçmekte ve vergileme için yeterli bir ölçü olarak kabul edilebilmektedir. Bu konuda aşığıya aldığımız Danıştay kararının özeti yeterince açıklayıcıdır:

“ ... Murisin zilyet bulunduğu mallar ise; zilyetliğin hukukî tanımına göre, menkul ve gayrimenkul mallarda herhangi bir menfaat sağlamak üzere o malı fiilen hakimiyet altında bulundurmak hakkı ile birlikte mirasçılara intikal etmektedir.

Yukarıdaki hükümlere paralel olarak Medenî Kanununun 894/2 ve 905/2 nci maddeleri ile de; tapuda tescil işlemi yapılmamış olsa dahi, gayrimenkul üzerinde fiilen zilyet bulunan kişilere o gayrimenkule müdahale edenleri kovmak ve zorla çıkarmak ve gasp ve tecavüz sebebiyle dava açmak hakkı tanınmış bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre tapusuz gayrimenkullerde zilyetlik doğrudan doğruya mülkiyete karine sayılmamakla beraber zilyede, gayrimenkulü malik gibi kullanma ve şartları mevcut olduğu takdirde tapuya tescil hakkını vermektedir.

Olayda muris söz konusu taşınmaz malların 60 yıldan beri zilyedi bulunduğuna göre Medenî Kanununun 639 uncu maddesine göre varisler, gayrimenkullerin kendi adlarına tescili talebinde bulunabilirler.

Bu nedenlerle varislere zilyetliği intikal eden gayrimenkullerin, gayrimenkul mal gibi değerlendirilerek vergilendirilmesi...icap eder”⁴²

3. VERGİNİN UYGULAMA ALANI

Devletler, kendi sınırları içindeki mallardan ve yine dünyanın neresinde olursa olsun kendi tâbiyetinde* bulunanlardan yani vatandaşlarından vergi almak eğilimindedir. Bu durum hemen tüm kazanç ve servet

⁴² Arıca, a.g.e., s.84

* Tâbiyet vatandaşlık bağı demektir ve Anayasamıza göre kanunun gösterdiği şartlarla kazanılır veya kaybedilir. Tâbiyet kişiyi buldukları devlete bağlayan siyasî ve hukukî bağıdır. Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğu deyimi Türk Vatandaşlığını ifade etmektedir. Kişilerin tâbiyeti olduğu gibi tüzel kişilerin de siyasî ve hukukî bakımdan ülkesinde buldukları devlete bağıdırlar. Böylelikle şahsiyet kazanır hak ve borçlara ehil olurlar. (Karagözođlu s.26)

+

vergileri açısından aynıdır. İşte veraset ve intikal vergisinde verginin uygulama alanına girenler, bu esasa göre yani malın bulunduğu yerin Türkiye olması veya ivazsız olarak mal iktisap edenin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması esasına göre belirlenmiştir. Buna göre:

- Malları nerede olursa olsun muris veya tasarrufu yapan **şahıs, Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde ise,**

- Muris veya tasarrufu yapan kim olursa olsun, **malları Türkiye Cumhuriyetinde ise,**

vergiye tâbi olacaktır.

Bir üçüncü tali şart vardır ki bu da ikamettir. (Bu konu 3.1.2. no.lu bölümde açıklanmıştır.) Vergilendirmede kişinin ön planda olması sebebiyle, konunun takdimi tâbiyet ve mal esasına göre değil, kişi açısından yani Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki kişiler ve yabancı kişiler olarak belirlenmiş ve açıklamalar bu çerçevede yapılmıştır.

3.1. Türkiye Cumhuriyeti Uyruklu Kişilerden Gelen İntikaller

3.1.1.T.C. Uyruklu Bir Kişiden T.C. Uyruklu Bir Kişiye Karşılıksız Mal İntikali

Veraset ve intikal vergisi, intikal eden hak ve menfaatlerin kökeni esasını aramakla beraber tâbiyet (ve ikamet esasını) göz önünde bulundurmuş⁴³ ve karşılıksız edinilen mal, dünyanın neresinde olursa olsun, verginin uygulama alanına dahil edilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan herkes, ister yurtiçinde ister yurt dışında olsun, karşılıksız bir mal edindiği takdirde, bu verginin alanına girmektedir.

Türk tâbiyetinde olan kişiler arasında gerçekleşen karşılıksız intikaller her hâl ve durumda veraset ve intikal vergisinin konusuna girer. Karşılıksız intikal olayı Türk vatandaşları arasında olduğu sürece malların nerede olduğu hususu önem arz etmez. Türk vatandaşları arasında gerçekleşen intikaller açısından sadece malların değil kendilerinin de nerede olduğu veya nerede ikamet ettiğinin önemi yoktur.

Öte yandan Türkiye içindeki malların karşılıksız intikali olayı da tâbiyete bakılmaksızın vergileme kapsamına alınmıştır.

⁴³ Veraset ve İntikal Vergisi El Kitabı, Maliye Bakanlığı Ellinci Yıl Yayınları, Güneş Matbaacılık, Ankara 1974 s.7

+

+

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun gerekçesinde, Türkiye’de ikamet etmekte olan kişilerin yabancı ülkelerde mal ve haklarının bulunması hâlinde, bu ülkedeki kanun hükümlerini ihlâl etmeksizin getiremeyecekleri mal ve hakları kanun kapsamı dışında bırakıldığı, ancak Türkiye’ye getirilebilecek olan malların vergi kapsamında olduğu, diğer bir ifadeyle malların fiilen getirilmesi değil, hukuken getirilebilir. olmasının yeterli olduğu ifade edilmiştir.⁴⁴ Ancak kanun tasarı metnine konan bu husus yasalaşmamıştır.

Buradaki anlayış, yabancı ülke mevzuatına göre Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde olan bir şahsın bulunduğu ülkede mülkiyet hakkının olup olmaması ile ilgili bir durumdur. Yabancı bir ülkede bir Türk vatandaşının bu verginin konusuna giren bir intikal sebebiyle mal iktisap etmesi ve bu malın da ilgili ülke mevzuatına göre Türkiye’ye getirilebiliyor olmasından ziyade, iktisap edilen malla ilgili bir mülkiyet hakkının olup olmadığı ön plândadır. Aksi takdirde malların fiilen getirilip getirilmemesinin bir önemi yoktur.

Öte yandan, yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları arasında gerçekleşen ivazsız intikallerin kavranabilmesinin son derece güç olduğu mâlumdur. Yurt dışında yaşayan vatandaşlarımızın veraset ve intikal vergisinin konusuna giren bir intikal sebebiyle vergiyle yükümlü tutulabilmeleri, bu intikallerden haberdar olunabilmesine bağlıdır. Yurt dışında yaşayan sağlar arasındaki mal transferlerinin tespit edilebilmesi ise, imkânsız denecek derecede zor bir meseledir.

Ancak veraset yoluyla intikaller hukukî bir süreci gerektirdiğinden, tespit edilebilmesi nispeten kolaydır. Vefat eden Türk vatandaşları kimi zaman ilgili ülkede defnedilmekte kimi zaman ise cenazeleri Türkiye’ye getirilmektedir. Her iki hâlde de yabancı ülkedeki Türk temsilciliklerinin haberdar olması söz konusu olmakla birlikte cenazenin Türkiye’ye getirilmesi hâlinde sadece yabancı temsilcilikler nezdinde değil, yurt içinde ölüm olayını bildirim zorunluluğu getirilen kurum ve kuruluşlar nezdinde işlem yapılması ve bu kuruluşlar vasıtasıyla da vergi yükümlülüğünün tespit edilebilmesi mümkündür. Fakat biraz önce de belirttiğimiz gibi yurt dışındaki Türk vatandaşlarının yurt dışında karşılıksız olarak iktisap ettikleri mallar açısından vergiyle muhatap olmaları ender rastlanan bir durumdur. Böyle bir intikalın tespitinin yapılabilmesi hâlinde dâhi, intikal eden malların gerçek değerlerinin

⁴⁴ Kocahanoğlu Osman, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması, Temel Yayınları, İstanbul 1993, (7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Gerekçesinden), s.49

+

tespiti ve tarh edilen verginin muhatabının bulunup verginin istenmesi diğerk bir ifadeyle verginin tahsilinin de kolay olmadığı ortadadır.

3.1.2.T.C. Uyruklu Bir Kişiden Yabancı Uyruklu Kişiyeye Karşılıksız Mal İntikali

Türk uyruklu bir kişiden yabancı bir kişiyeye karşılıksız mal intikali de prensip olarak veraset ve intikal vergisine tâbidir. Yabancıların bu vergiyeye muhatap olmaları için iki unsurdan birinin var olması gerekir. Birincisi Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki vatandaşıya ait mallar Türkiye sınırları içinde ise yabancı şahıs ister yabancı bir memlekette ister Türkiye’de ikamet ediyor olsun vergiyeye muhatap olacaktır. Diğerk bir ifadeyle malların Türkiye’de olması yabancı şahsın vergilenmesi açısından yeterli bir şarttır.

Bununla beraber, bir Türkiye Cumhuriyeti vatandaşının Türkiye sınırı dışındaki bir malını, Türkiye’de ikametgâhı olmayan yabancı bir kimseye, veraset yoluyla veya ödünsüz olarak iktisap ederse, yabancı şahıs veraset ve intikal vergisine tâbi tutulmamaktadır. Bu ayrıcalığın sebebi Türk Vergi İdaresinin bu tür intikallerdeki vergi alacağını aramak olanağından yoksun oluşudur.⁴⁵ Bununla birlikte yabancı tâbiyetli kişinin Türkiye’de ikametgâhı olması hâlinde bu intikal vergiyeye konu edilmektedir. Bu hâlde dahi verginin kavranması son derece güçtür.

Örneğin, Almanya’da yaşayan bir Türk vatandaşının Türkiye’de yaşayan Alman uyruklu bir kişiyeye miras bırakması veya hibe etmesi hâlinde bu yabancı kişi, veraset ve intikal vergisi açısından mükellef olur. Ancak yabancı kişinin Türkiye’de ikametgâhı yoksa ve ivazsız intikal eden mal Türkiye dışında ise vergi doğmaz.

Bu durumda ikamet kavramının üzerinde biraz durmak gerekir. Medenî Kanuna (M.K. m. 19) göre, kişinin sürekli kalma niyeti ile oturduğu yere yerleşim yeri (ikametgâh) denir. Sürekli kalma niyeti kavramı, gerçek kişiler için kullanılır. Tüzel kişiler açısından kanunî veya iş merkezî esas alınabilir.

Medenî hukuktaki ikametgâh tanımının dışında, vergi kanunlarının uygulanması açısından malî ikametgâh kavramı söz konusudur.⁴⁶ Vergi

⁴⁵ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.63

⁴⁶ Tuncer Selahattin, “Vergi Hukuku Açısından Medenî İkametgâh ve Mali İkametgâh” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 33.seri, İ.Ü.İktisat Fak. Yayın No:534, İstanbul 1990

+

+

kanunlarında ve vergi uygulamasında sözü geçen ikametgâh malî ikametgâhtir. Malî ikametgâh, vergi anlaşmalarında yer almaktadır.

Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının kapsamında veraset ve intikal vergisi olmamakla beraber, ikametgâh kavramı gündeme geldiğinde vergi anlaşmalarındaki ikametgâh tarifinin dikkate alınması mümkündür.

3.2. Yabancılar Uyruklu Kişilerden Gelen İntikaller

3.2.1. Yabancı Uyruklu Kişiden Yabancı Uyruklu Kişiye Karşılıksız Mal İntikali

Öncelikle yabancı şahıslar arasında vûku bulan yabancı ülkedeki karşılıksız mal geçişlerinin, prensip olarak veraset ve intikal vergisine tâbi olmadığını ifade etmek gerekir. Yurt dışındaki yabancı şahıslara ait yurt dışındaki malların bu şahıslar arasında karşılıksız olarak intikal etmesi gerek mallar gerekse tâbiyet açısından Türkiye'nin hükümlerlik sahası dışında olduğundan konumuzla ilgisi yoktur ve yabancı ülkedeki kanunî düzenlemelere tâbidir.

Ancak mallar Türkiye'de ise, yabancı uyruklu kişiden yabancı uyruklu kişiye karşılıksız mal intikali hâlinde, yabancı şahıs nerede olursa olsun veraset ve intikal vergisine tâbidir. Mallar, yurt içinde intikal ettiği takdirde, kişinin tâbiyetine artık bakılmamakta ve vergiye konu edilmektedir. Dolayısıyla yabancı bir şahıs Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde karşılıksız olarak mal edinirse, kendisi nerede olursa olsun bu vergiye muhatap olacaktır.

Mallar Türkiye'de değilse, yabancı bir şahıstan yine yabancı bir şahsa karşılıksız mal intikali vergiye tâbi tutulamaz. Hattâ, lehine mal intikal eden yabancı kişinin Türkiye'de ikamet ediyor olması dâhi, vergilemeyi gündeme getirmez. Çünkü madde metnine dikkat edilecek olursa Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancının bu vergiyle muhatap tutulabilmesi için ya malların Türkiye'de intikal etmiş olması veya mallar Türkiye'de olmamakla beraber yabancı ülkede bulunan malların Türkiye Cumhuriyeti uyruklu bir kişiden intikal etmiş olması gerekmektedir.

Yabancıların yurt dışında ivazsız bir tarzda iktisap ettikleri mallar açısından bu vergiyle muhatap tutulabilmeleri, görüldüğü gibi iki ana esasa bağlanmıştır. Bunlardan birincisi yabancının Türkiye'de ikametgâhı olmasıdır. Eğer yabancı tâbiyetli bir kişinin Türkiye'de ikametgâhı yoksa yurt dışında kimden olursa olsun karşılıksız iktisap ettiği her türlü mal vergileme dışındadır. Vergileme için ikinci gerekli şart ise, karşılıksız olarak elde edilen malların Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetindeki bir şahıstan

+

elde ediliyor olmasıdır. Bu iki şart sağlandığı takdirde, yabancı uyruklu kişinin vergiyle ilişkisi kurulabilecektir. Aksi takdirde, yabancı şahsın Türkiye’de ikametgâhı olsa dahî yurt dışında Türk tâbiyetinde olmayan kişilerden elde etmiş olduğu mallar için Türkiye’de vergiye muhatap olması söz konusu değildir.

Bu açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, yabancı şahıslar arasındaki karşılıksız intikalin vergiye konu olabilmesi için yegâne ölçü malların Türkiye’de olmasıdır. Mallar Türkiye’de ise artık bu malların Türkiye’nin hükümlerlik sahası içinde olması sebebiyle lehtar kim olursa olsun hatta lehtarın Türkiye’de ikametgâhı olsun olmasın, vergi gündeme gelecektir.

3.2.2.Yabancı Uyruklu Kişiden T.C. Uyruklu Kişiyeye Karşılıksız Mal İntikali

Türk uyruklu bir şahsın nerede ve kimden olursa olsun karşılıksız olarak elde ettiği mallar, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Yabancı uyruklu bir kişiden intikal eden mallar ister Türkiye sınırları içinde isterse Türkiye sınırları dışında olsun vergi kaçınılmazdır. Hatta Türk vatandaşının veya tasarrufu yapan yabancı şahsın da Türkiye sınırları içinde olması veya olmaması vergileme açısından önemli değildir.

3.3. Serbest Bölgelerde Gerçekleşen Karşılıksız İntikaller

Türkiye Cumhuriyeti sınırları ifadesi geçtiğine göre Serbest Bölgelerin durumundan da söz etmek gerekir. Serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti siyasî sınırları içinde kalmakla beraber, gümrük hattı dışında sayılmışlardır.⁴⁷ Buradaki her türlü kazanç Türkiye hudutları içinde olmakla beraber, vergisel anlamda gümrük sahası dışında kalmakta ve bazı şartlarla vergilenmemektedir.

Serbest bölgede gerçekleşen iktisadî faaliyetler bazı şartlarla kazanç ve diğer resim, harç ve gümrük vergilerinden muaf bulunmakla beraber, servet intikallerinde veraset ve intikal vergisi bakımından istisna uygulanamayacağı açıktır. Çünkü bu bölgedeki iktisadî faaliyetler, dış ticaretin gelişmesi amacıyla vergi dışında bırakılmış olup, bu muafiyetin yorum yoluyla veraset ve intikal vergisine şamil kılınması mümkün görünmemektedir. Zaten veraset ve intikal vergisi, Türk tâbiyetinde bulunan şahısları kapsadığından bu bölgedeki Türk vatandaşlarının

⁴⁷ 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu m.6

+

+

karşılıksız olarak iktisap ettikleri malların vergiye tâbi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Keza, bu bölgelerde bulunan malların bir yabancıya herhangi bir surette ivazsız intikali hâlinde, malların yurt dışında olduğu gerekçesi ile vergilenmemesi düşünülebilir. Fakat bu malları elde eden yabancıların ikametgâhlarının Türkiye’de olması hâlinde vergiye tâbi olmaları gerekir. Mirasçılarının yurt dışında ikâmet etmesi hâlinde ise, bu defa intikal eden mallar gümrük sahası dışında kalmakla birlikte Türkiye Cumhuriyeti hükümrânlık sahası içinde olduğundan, vergi yine gündeme gelecektir. Dolayısıyla serbest bölgelerde gerçekleşen karşılıksız intikal olayları açısından herhangi bir özellik olmadığını söylemek mümkündür.