

+

MADDE METNİ :

MADDE 12 : TENZİL OLUNABİLECEK BORÇ VE MASRAFLAR

Madde 12- İktisabedilen malların değerlerinden veya değerleri yekûnundan aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur.

a) Veraset yoluyla vukubulan intikallerde murisin ihticaca salih vesaika müstenit borçları ile vergi borçları;

b) Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına taallük eden borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe ettiği mala taallük eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüdetmiş ise bu borçlar nazara alınmaz);

c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taallük eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal vergileri (Tevsik edilmek şartıyla); (c fıkrasında yazılı borçlar ile Veraset ve İntikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.)

d) Cenazenin techiz ve tedfini için yapılan masraflar

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	8

+

+

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA

1.1. Mirasçıların Murise Ait Borçlara İlişkin Sorumluluğu

Ölen bir kişiden intikal eden mirasın içinde, sadece varlıklar ve alacaklar değil, yerine getirilmesi gereken yükümlülükler, ödenmesi gereken borçlar ve murise ait vergiler olabilir. İşte bu hâlde mirasçıların kendilerine kalan mallarla, bu borç ve yükümlülükleri yerine getirmesi gerekir. Ancak muristen kalan mirasın borç ve yükümlülükleri karşılayamayacak durumda olması hâlinde, mirasçıların mirası reddetme hakları vardır. Görüldüğü gibi miras müessesesinin mirasçılar açısından bir külfet olma durumu yasal olarak önlenmiştir.

Medenî Kanunumuzun 641'inci maddesinde mirasçılarının sorumluluğu şu şekilde belirlenmiştir:

“Mirasçılar, tereke borçlarından müteselsilen sorumludurlar.

Ana ve baba veya büyük ana ve büyük baba ile birlikte yaşayan ve emeklerini veya gelirlerini aileye özgüleyen ergin çocuklar ile torunlara verilecek uygun miktardaki tazminat, bu yüzden terekenin borç ödemededen acze düşmemesi kaydıyla tereke borcu sayılır.”

Mirasçılar kendilerine intikal eden terekeden muristen kalan borçları ödemeye çalışırlar. Bu esnada her mirasçı, bu borçlardan dolayı müteselsil sorumluluk içindedir. Müteveffanın borçlarından dolayı mirasçılarının mesuliyetleri müteselsil olduğu gibi aynı zamanda şahsîdir. Her mirasçı müteveffanın borçlarının tamamından şahsî mameleki ile mesuldür.³²³

Başka bir anlatımla bir kişiye intikal eden miras payı ne kadar küçük olursa olsun mirası kabul ettiği takdirde ölenin borçlarının tamamı için ve tüm malvarlığı ile mesul tutulabilir. Örnek vermek gerekirse 200 milyar varlığına karşılık 100 milyar borcu bulunan bir kişi öldüğünde %10 miras hissesine sahip mirasçıya intikal eden net malvarlığı ((200-100)/10=) 10 milyar iken 100 milyarlık borcun tamamına muhatap olabilir. Böyle bir durumda söz konusu mirasçının maruz kaldığı 100 milyarlık takibatın kendi hissesine isabet etmeyen 90 milyarlık kısmı için diğer mirasçılara rücu hakkı bulunmakla beraber bu rücunun semeresiz kalması mümkündür.

³²³ İmre-Erman, a.g.e.,s.394

+

Kanun vergi matrahını tayin ederken safî matrahın bulunması için çok geniş bir hüküm vazetmiş, müteveffanın bütün borçlarının intikal eden servetten indirilmesini kabul etmiştir. Kanun indirilmesi icap eden borçları tek tek saymamış ne gibi vesikaların borç vesikası olduğunu göstermemiştir. Sadece vesaike müstenit ve ihticaca salih olmasını aramıştır.

Vesaike müstenit ifadesi belgeye bağlı olan, hukukî ilişkinin vücut bulduğu, ispatlanabildiği anlamına gelmektedir. Evrakın ihticaca salih olması ise, belgenin güvenilir yani borcun gerçek olmasını ifade eder.

797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda sadece veraseten intikal eden mallara ait borçların ve vergilerin indirilmesine müsaade edilirken, 7338 sayılı Kanunla hem veraseten intikal eden hem de diğer suretle ivazsız olarak intikal eden mallara ilişkin borçların ve vergilerin de indirilebilmesi sağlanmıştır.

1.2. Borç ve İndirimlerin Beyannamede Gösterilmesi Şartı

Borçların beyannamede gösterilmesi indirim için asli bir şart olarak aranmaktadır. Beyannamede gösterilmeyen veya gösterilmesi ihmal edilmiş bulunan borçların daha sonra indirilmesi mümkün değildir. Bu husus, gerek Kanunun lafzî ifadesinde gerekse konuya ilişkin Tebliğ ifadelerinde ısrarla belirtilmiştir. 1 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde yer alan ifadeler bunu göstermektedir.

“ ...iktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri yekunundan beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunacak borçlarla...

...borçlarla vergi borçlarının ve masrafların tenzil edilebilmesi için beyannamede gösterilmiş olmasına, ...”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi borç ve indirimlerin dikate alınabilmesi için beyannamede açıkça gösterilmesi şartını aramaktadır. Sadece Maliye İdaresi değil, bazı yargı kararlarında da bu şartın arandığı anlaşılmaktadır. Nitekim konuyla ilgili bir Danıştay kararında³²⁴ şu ifadeler yer almaktadır:

“ ...Kanunun 12 nci maddesine göre murisin geçerli belgeye dayanan borçlarının beyannamede gösterilmek şartıyla intikal eden değer toplamından düşüleceği, anlaşmazlık konusu belgeli borç 18.4.1964 te

³²⁴ Dn. 11.D. 28.11.1968, E:969/961 K:968/2002

+

+

verilen beyannamede gösterilmesi mümkünken gösterilmediği açık bulunduğundan matrahtan indirilemeyeceği ...karar verilmiştir.”

Danıştayın başka bir kararı, daha sonra ortaya çıkan ihticaca salih bir borcun beyannamede gösterilmemiş olmasına rağmen matrahtan indirilebilmesinin mümkün olduğu yönündedir:

“...Uyuşmazlık konusu borcun noterce resen düzenlenmiş senede dayandığından ve ödendiği de isbat ve tevsik edilmediğinden ihticaca salih vesaike müstenit borç olarak kabulü zaruridir. Her ne kadar senedin sonradan ortaya çıkması sebebiyle mezkur borç veresece verilen beyannamede gösterilmemiş ise de beyanname, bilinenin beyanını ihtiva edeceği cihetle veresece bilinmeyen bir borcu sırf beyannamede gösterilmemiş olmasından dolayı kabul etmemek adalet esaslarına aykırıdır.”³²⁵

Bu karara aynen katılıyoruz. Kaldı ki beyannamede gösterme gereği borcun farkedilmesinden sonra verilecek bir düzeltme beyannamesi ile de yerine getirilebilir. (Bu konuda aşağıda 2.2. no.lu bölüme bakınız.)

2. MATRAHTAN İNDİRİLEBİLECEK BORÇ VE MASRAFLAR

2.1. Borçların İspatlanmış Olması Şartı

İspatlanabilen borçlar denince, borcun mutlaka güvenilir bir belgeye bağlı olması anlaşılmalıdır. Güvenilir belgeler, ihtiva ettiği borcun gerçek (sahte olmayan) ve ispatının mümkün olduğu belgelerdir.

Borç vesikaları bir borcu gösteren ve müteveffanın imzasını taşıyan belgelerdir. Müteveffanın imzasını taşımayan borçların müteveffaya aidiyetini ispatlamanın bir hayli güç olduğu malûmdur. Bu durumda ölen kişinin imzasını taşımayan belgelerin beyanname üzerinde dikkate alınabilmesi mümkün olmayabilir.

Hatta İdare imzanın ölene aidiyeti ve borcun niçin doğduğu hususlarında şüpheye düşüp bunları araştırabilir.

İspatlanabilen borçları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- İki taraflı muamelelerden doğan borçlar
- Tek taraflı muamelelerden doğan borçlar

³²⁵ Dn.11.D. E:1966/1386 K:1966/2212

+

- Resmî daire kayıtları ve bunlar tarafından verilmiş vesikalar (Devlete, Özel İdareye, Belediyelere ait vergi ve resimler icra dairelerine ait evrak, banka ve sigorta şirketleri ve benzeri müesseseler tarafından verilen vesikalar)
- Mahkeme ilâmları
- Faturalar (Müteveffanın hayatta iken ödememiş olduğu faturalar ile havagazı, su, telefon faturaları vs.)

Tenzil edilecek borçların belgeye bağlı olması her zaman yeterlidir? Bu aşamada akla şöyle bir soru gelmektedir; Ticarî defter kayıtları bir belge olarak kabul edilebilir mi? Ticarî defter kayıtlarının matrahtan tenzil edilecek borçlar için bir belge niteliği taşıdığı çok açık değildir. Müteveffanın borçları, alacaklının ticarî defterlerinde (cari hesap bakiyesi olarak) tesbit olunacağına göre, ticarî defter kayıtlarının geçerli olması mümkün gözükmemektedir. Ancak bu kayıtların tüccarlar arasında geçerli ihtilaflarda isbat vasıtası olarak kullanılması sebebiyle varislere karşı bu defterlerin isbat vasıtası olarak kullanılmasını doğru bulmayan görüşler vardır.³²⁶ Danıştayın konuyla ilgili bir kararı şu şekildedir:

“...Türk Ticaret Kanununun 66. Maddelerinde de üçüncü şahıslara ilişkin kayıtların tevsiki ile belgelerinin saklanması zorunlu olduğu, bu hükümler karşısında ticarî defterlere kayıtlı olsa bile belgelendirilemeyen borçların matrahtan düşülemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatı değiştirerek onayan Temyiz Komisyonu kararının bozulması talebiyle açılan dava, Temyiz Komisyonu kararı yerinde görüldüğünden reddedilmiştir.”

Danıştayın görüşü karardan da anlaşıldığı gibi, murisin borçlarının matrahtan indirilebilmesi için ticarî defter kayıtlarının yeterli olmadığı aynı zamanda borca mesnet teşkil eden belgenin de varlığının gerekliliği yönündedir. Yani ortada deftere geçirilmiş bir kayıt olsa dahi bu kayda dayanak teşkil eden sağlıklı belge olmadan borç matrahtan indirilemeyecektir.

Bize göre de elde defter kayıtlarının sağlıklı belgesi olmaması hâlinde, ticarî defterlere işlenmiş olsa bile, bu borçların matrahtan prensip olarak indirilmemesi gerekir. Murisin şahsî alışverişlerinden kaynaklanan borçları için karşı tarafın defterlerinin veraset ve intikal vergisinde indirim esas bir belge olarak kabul edilmesi, mal veya hizmetin varlığını ortaya koyacak delillerin temininden sonra mümkün olabilir.

³²⁶ Güloğlu, a.g.e., s.107

+

+

Şayet murisin ticarî bir faaliyeti söz konusu ve bu faaliyet çerçevesinde bir takım ticarî borçları varsa, bu borçlar o işletmenin ticarî varlığı veya özsermayesi hesaplanırken dikkate alınacağından ayrıca beyanname üzerinde gösterilmez.

Veraset ve intikal vergisinde bazı mükellefler matrahı azaltmak amacıyla gerçekte olmayan murise ait borçlar ihdas etmekte ve sahte belgeler düzenlemek suretiyle vergi matrahını aşındırmaya çalışmaktadırlar. Burada sahte belge ifadesi gerçekte olmayan ekonomik veya hukukî bir ilişkinin sahte evrak tanzimi suretiyle varmış gibi gösterilmesidir. Bu husus, muris adına gerçekte olmayan bir borç senedinin tanzimi veya murisin sağlığında yaptığı alışverişlere ait olduğu iddia olunan sahte faturalar şeklinde kendini gösterir.

Kural olarak müteveffanın borçlu olduğunu gösteren belgelerin, ispat açısından beyannameye eklenmesi gerekir. Ancak çoğu zaman müteveffanın taraf olduğu borç doğuran işlemlerine ait belgeler, tabii olarak alacaklıda bulunmaktadır. Bu belgelerin bir örneğinin alacaklıdan temini ise güçtür. 797 sayılı eski Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu alacaklının elinde bulundurduğu belgeyi makbuz mukabilinde vermesini düzenlemiş ve bu yüzden doğacak zararları da alacaklıya yüklemiştir. Ancak 7338 sayılı Kanunda böyle bir düzenleme mevcut değildir.

Müteveffanın mirasçıları çoğu zaman murisin borçlarından dahi haberdar değildir. Ancak ölüm tarihi itibarıyla muristen alacağı olan kişilerin bilinmesi hâlinde alacaklıların elinde bulunan ve müteveffanın borçluluğunu gösteren belgelerin noterden bir suretini çıkararak beyannameye eklemeleri yolunda alacaklılardan ricada bulunmaları gerekebilir. Elbette mirasçılar tarafından beyanname verme süresi içinde ödenmiş olan borçlar için mutlak surette belge temin edileceğinden böyle bir sorun sadece muaccel (vadesi henüz dolmamış) borçlar için geçerlidir.

Varislerin beyannameye bildirdikleri borçların ve bunun altında yatan hukukî ilişki, vergi dairelerince araştırılmaktadır. Mirasçılar tarafından muvazaalı olarak yaratılan borçlar mevcut olabilir. Örneğin mirasçı üçüncü bir şahısla anlaşarak murisin ölmeden önce bir mal almış ve bu mala karşılık belirli tutarlarda borçlanmış gibi çeşitli sahte belgeler düzenlemek suretiyle matrahı aşındırmaya kalkabilir. Ancak vergi daireleri tarafından yapılacak olan araştırmalarda borca mesnet teşkil eden hukukî ilişki araştırılacağı için satıcının mal satışından doğan hasılatını defter kayıtlarına geçirip geçirmedeği ve eğer beyan ve ödeme dönemi geçiyse buna ilişkin vergiyi ödeyip ödemediği tespiti çalışılır.

+

Murisle alacaklı arasındaki hukukî ilişki bir alım satım değil de murise verilmiş alelade bir borç niteliğinde ise, bu sefer borç veren şahsın bunu hangi sıklıkla yaptığı araştırılacak ve kendisinin Gelir Vergisinin konusuna giren bir kazanç elde edip etmediği tespiti çalışılacaktır. Bu yüzden mirasçıların bu tür muvazaalı işlemlere kalkışmaları hâlinde, yapılan işlemin büyük ihtimalle ortaya çıkacağını veya en azından bu işlemlerin vergi dairesince araştırılacağını bilmeleri gerekir.

2.2. Beyanname Verildikten Sonra Ortaya Çıkan Murise Ait Borçlar

Yukarıda ifade edildiği üzere, borçların mutlak surette beyannameye yer alması zorunluluğu, mirasçılarının beyan döneminde haberdar olmadığı murise ait borçlar için geçerli değildir. Beyanname verme süresinden sonra ortaya çıkan borçların nasıl bir işleme tabî tutulması gerektiği aşağıda bazı bölümlerini verdiğimiz Maliye Bakanlığı muktezalarından³²⁷ anlaşılmaktadır:

“...Bu nedenle, Veraset ve İntikal Vergisi gerçek bir servet artışını vergilemeyi amaçladığı için; mirasçılarının beyanname verme süresi içinde, beyanname verildikten sonra veya beyanname verme süresinin bitiminden sonra öğrendikleri murise ait olup ihticaca salih vesikaya müstenit borçlarının da terekeden indirilmesi, hakkaniyetin gereği olarak mümkün bulunmaktadır. Ancak bu tür unsurların terekeden indirilmesi için konunun inceleme yetkisi haiz bir denetim elemanı tarafından incelenerek alınacak sonuca göre işlem yapılması yerinde olacaktır.

Murisin ölümünden sonra, mahkeme kararıyla murise yüklenen ve mirasçılar tarafından ödenen tazminat tutarı da, aynen yukarıdaki esaslar çerçevesinde terekeden indirilebilecektir.”

Maliye Bakanlığınca konu ile ilgili olarak verilen diğer muktezada³²⁸ şu ifadeler yer verilmiştir:

“Yazınızın incelenmesinden ...tarafından verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde murise ait 171.600 TL. 1ık şerefiye bedelinin beyan edilmediği, sonradan ortaya çıkan bu borcun matrahtan düşülüp düşülmeyeceği konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 12’nci maddesinin (a) fıkrasında Veraset yoluyla vuku bulan intikallerde murisin

³²⁷ M.B. Muk. 17.8.1989 - GRL:VRS:26819/1521

³²⁸ M.B. Muk. 04.07.1983 - GEL.VRS.26815-1974

+

+

ihdicaca salih vesaike müstenit borçları ile vergi borçları beyannamede gösterilmek şartıyla matrahtan tenzil olunur denilmektedir.

Bu hükümden amacın müteveffanın bilinen borçları olacağı, sonradan tahakkuk eden borçlarını kapsamayacağı anlaşılmaktadır.

Ancak Veraset ve İntikal Vergisi gerçek bir servet artışını vergilendirmeyi amaçladığı için, varislerin beyanname verme süresi geçtikten sonra öğrendikleri murise ait olup, ihticaca salih vesikaya müstenit borçlarının terekeden indirilmesi uygun görülmektedir.

Bu nedenle, murisin ölümünden sonra ortaya çıkan ve varislerce ödenen Şerfiye Bedelinin matrahtan tenzil edilmesi icap eder.”

2.3. Murisin Ölüm Tarihinde Mevcut Ödenmemiş Sağlık Harcamaları

Eski Kanun metninde yer alan ancak yeni Kanun metnine dahil edilmeyen diğer bir indirim ise, murisi ölmeden önce yaşatmak için yapılan ve sağlığında ödenmemiş olan sağlık harcamalarıdır. Bu tür harcamalar eski Kanunda madde olarak tadat edilmiş ve matrahtan indirilebilmesine ismen müsaade edilmiştir.

Mevcut Kanunda ise, sadece cenaze için yapılan harcamalar sayılmış ve henüz ödenmemiş olan sağlık harcamaları ise çıkartılmıştır. Bu tür ödenmemiş masrafların belgeye bağlanması (örneğin fatura ve serbest meslek makbuzu) mümkün olmakla beraber vergi matrahından bir sağlık harcaması olarak değil, murise ait bir borç telâkki edilerek indirilebilmesi mümkündür. Nitekim Danıştay'ın ölüm günü ödenen hastane ücretinin murisin borcu olup beyandan düşülmesinin mümkün olduğu yolunda kararı mevcuttur.³²⁹

2.4. Muris Adına Ödenen Tazminat, Kefalet Borçları ve Primler

Murisin şahsına karşı açılmış davalar varsa ve davaya konu tazminat beyannamenin verildiği tarihten önce mirasçılarca ödenmiş veya kesinleşmiş ise, beyannamede borç olarak gösterilir. Tazminatın ödeme veya kesinleşme durumu beyannamenin verilmesinden sonra olduğunda beyanın düzeltilmesi yoluna gidilebilir.

Hattâ murisin sağlığında kefalet borcu var ve bu borç mirasçılar tarafından ödenmişse bu borçların da matrahtan düşülmesi mümkündür.

³²⁹ Dn.11 D. 14.11.1966, E:966/47 K:966/2305 - Dn.11.D. 15.3.1967, E:965/3244 K:967/966

+

Nitekim Danıştay da murisin sağlığında vadesi gelmiş olan kefalet borcunun kanun ve adalet ilkelerine göre matrahtan düşülmesini yerinde bulmaktadır.³³⁰

Keza murise ait geçmiş yıllarda ödenmemiş sigorta prim borçları varisler tarafından ödendiğinde matrahtan indirilebilir.

2.5. Terekenin İdaresi İçin Yapılan Giderler

Terekenin idaresi için yapılan giderler ise, Medenî Kanununun 590-598 ve 619-631 nci maddelerinde yazılı durumların mevcudiyeti hâlinde gerçekleşmekte ve mirasçıları ilgilendiren bir harcama niteliği taşımaktadır. Bu sebeple terekenin idaresi için yapılan harcamaların matrahtan indirilebilmesi mümkün gözükmemektedir. Ancak terekenin idaresi gerekli hâle gelmişse yani bir zorunluluk söz konusu ise, bu harcamaların matrahtan indirilebilmesi düşünülebilir.³³¹

Bu konuda Danıştay tarafından verilen bir kararda şu ifadeler yer almaktadır:

“ ... Bu hükümlere göre, miras yolu ile vukubulan intikallerde mirasçıların ölüm anında mevcut olan terekeye hak ve borçlarıyla birlikte sahip olacakları tabîi olup, ölüm tarihinden sonra yapılan ve 7338 sayılı Kanunda belirtilenler dışında kalan masrafların terekeden düşülmesi mümkün değildir. Terekenin idaresi için yapılan masrafların, ancak terekenin resmen idaresini gerektiren veya Medenî Kanunun 539'ncu maddesinde ifade edilen diğer hâllerden biri veya birkaçı bulunduğu ve mirasçıların istek ve iradesi dışında sebeplerle yapıldığı takdirde terekeden tenzili düşünülebilir.”

Bununla birlikte terekenin paylaşımına ilişkin açılan davaların avukatlık, mahkeme vs. masrafları tamamen kişisel olduğundan matrahtan indirilebilmesine imkân yoktur.³³²

2.6. Evlatların Tazminat Alacağı ve Tahsil Giderleri

Çalışmasını ve gelirini aileye tahsis etmiş evladın tazminat alacağı (MK. m.641) Murisin ölümünde henüz tahsillerini tamamlamamış veya malûl bulunan çocukların tahsil giderleri (M.K.m.674) ile murisle birlikte yaşayan kişilerin bir aylık bakım ve iaşe giderlerinin de indirilmesi

³³⁰ Dn. 11 D. 17.05.1966, E:965/259 K:966/1097

³³¹ Arıca, a.g.e., s.154

³³² Dn.11.D. 15.5.1969, E:1969/49 K:1969/663

+

+

gerekir.³³³ Yabancı ülkelerde yaygın olarak uygulanan çocukların tahsil giderlerine ait indirim, ülkemizde olmadığı gibi, evlâdın tazminat alacağı ve aile efradının bir aylık işe giderlerine ait bir indirim de düzenlenmemiştir.

2.7. Vasiyete Dayalı Ödemeler

Muris ölüme bağlı bir tasarrufla mirasçı olmayan birisine bir şey verilmesini veya onun lehine bir şey yapılmasını vasiyet etmiş olabilir. Örneğin bir kimsenin okutulması, yapılacak bir ameliyat masraflarının karşılanması gibi. Bu husus medenî hukukumuzda İrad vasiyetleri (bir kimseye belli devreler hâlinde bir irad verilmesi), infak vasiyetleri (bir kimsenin hayat ihtiyaçlarının tatmin amacı) ve tedarik etme vasiyetleri (terekede bulunmayan bir malın temin edilerek üçüncü şahsa murisin vasiyeti üzerine verilmesi) olarak yer almaktadır.

İşte murisin ölüme bağlı olarak yapmış olduğu bu tasarrufların hepsi kanunî mirasçılara intikal eden servet unsurlarını azaltıcı niteliktedir. Böyle durumlarda mirasçılarının kişiliğinde ve mirasın bütününde bir değişiklik söz konusu olmadığı hâlde mirasçılarının payından murisin isteklerini yerine getirmek için belirli bir fedakârlık yapma zorunluluğu doğar. Bu durumda her mirasçı kendisine düşen yükümlülük payını beyan ettiği terekeye dahil etmez. Lehine tasarruf yapılan kişi de bu vergi ile mükellef olur. (Vasiyet ve iradî tasarruflar 2 nci maddede anlatılmıştır.)

2.8. Vergi Borçları

1 Sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde vergi borçlarına ilişkin şu ifadeler yer almaktadır.

“ ...Burada (malın aynına taalluk eden borç) tabîriyle rehin ev ipotek borçları (vergi borçları) ibaresiyle de intikale mevzu olan maldan mütevellit arazi, bina, iktisadi buhran, müdafaa vergileri ve nihayet gelir vergisi borçları kasdedilmektedir.”

Tebliğdeki bu vergilere ilişkin ifadeler güncelliğini kaybetmiştir. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilebilecek vergi borçları denince akla ölenin mükellefi olduğu ve ödemediği tüm vergi borçları gelmektedir.

Miras hukukunda, mirası reddetmemiş mirasçılar murisin bütün borçlarından müteselsilen sorumludurlar.(M.K. m.599-m.641) Halbûki

³³³ Karakoç, a.g.e., s.102

+

vergi hukuku açısından mirasçıların vergi sorumluluğu iktisap etmiş oldukları miras tutarı oranındadır (AATUHK m.7).

Kanunî ve mansup mirasçılar dışında, kendisine muayyen bir mal vasiyet edilmiş kimseler ve intifa hakkının miras olarak geçtiği cüz-i halef durumundaki kişiler murisin vergi borçlarından sorumlu değillerdir.³³⁴ Çünkü AATUHK'nun 7 nci maddesinde ölenin vergi borcundan mesûl olacak kişinin "*mirasçı*" olması gerektiği belirtilmiştir.

Mirasçılar, sorumlu oldukları ve muristen intikal eden vergi borçlarını belgelemek, kaydıyla veraset ve intikal vergisi matrahından indirebileceklerdir.

Ölene ait ölmeden önce tahakkuk etmiş her türlü vergi borcunun prensip itibarıyla veraset ve intikal vergisi matrahından indirilmesi gerekir. Murisin bir ticarî işletmesi olması ve bu ticarî işletme bünyesinde ödenen ve kazanç vergisi niteliği taşımayan vergilerin işletme bünyesinde dikkate alınacağı ve ayrıca veraset ve intikal vergisi matrahına sokulmayacağı tabiidir. Daha önce de ifade ettiğimiz gibi kazanç vergilerinin veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde dikkate alınabilmesi için özsermayenin hesabında bu vergilerin dikkate alınmamış olması gerekir.

Murisin vergi borçlarının kesin olarak bilinmemesi hâlinde vergi dairesine müracaat edilmesi ve mevcut bir vergi borcu olup olmadığının öğrenilmesi gerekir.

Şimdi veraset ve intikal vergisi beyannamesinde dikkate alınabilecek vergi borçlarını ayrı başlıklar altında inceleyelim:

2.8.1. Gelir Vergisi Borçları

Vergi borçlarının mirasçılar tarafından dikkate alınabilmesi için ödenme şartı aranmamaktadır. Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde borç olarak yer alacak gelir vergisi şu iki kalemden oluşabilir.

- Ölenin tahakkuk ettirdiği ve ölüm günü itibarıyla ödenmemiş bulunan gelir vergisi veya taksidi,
- Yılbaşından ölüm tarihine kadar olan sürede elde edilmiş şahsî gelirlere ilişkin olup mirasçılar tarafından beyan edilen gelirin vergisi (Bu vergi ölüm günü itibarıyla çıkarılmış bilançoya itibar edilmişse özsermaye yoluyla dolaylı olarak dikkate alınmaktadır.)

³³⁴ Karakoç, a.g.e., s.88

+

+

İşte mirasçılar tarafından **beyan edilecek** olan bu vergilerin veraset ve intikal vergisi matrahından düşülmesi mümkündür.³³⁵ Ancak bir Danıştay kararında³³⁶ şu ifadeler yer almaktadır:

“Veraset yoluyla intikal eden mallar sebebiyle takdir yoluyla salınan veraset ve intikal vergisini, murisin ortağı bulunduğu limited şirketin fevkalade yedek akçesinin murise ait kısmına isabet eden gelir vergisi ödenmediğinden matrahtan tenzil edilemeyeceği, bilançoda görülen şirket karının murise ait kar payı üzerinden murisin ölüm tarihine kadar olan kısmına ait ve ödenmiş bulunan gelir vergisinin matrahtan düşülmesi icap edeceği gerekçesiyle değiştirerek onayan Temyiz komisyonu kararına karşı açılan davanın; 7338 sayılı Yasanın 10. Maddesi hükmü uyarınca özsermayenin tesbitinde fevkalade yedek akçenin aynen alınması zorunlu olduğu ve murisin ölüm tarihinde şirketçe fiilen %20 nisbetinde stopaj gelir vergisi kesildiği hususu iddia ve ispat edilmediği cihetle aynı gerekçe ile reddine karar verilmiştir.”

Bu karardan da anlaşılacağı üzere ileride doğabileceği gerekçesi ile henüz tahakkuk etmemiş bir vergi borcu veraset ve intikal vergisi açısından kabul edilmemektedir. Bu durumda beyannamede yer almayan fakat beyandan sonra ortaya çıkan terekeyle ilgili vergi borçlarının düzeltme beyanı yoluyla dikkate alınması dışında çözüm gözükmemektedir.

2.8.2. Emlak Vergisi Borçları

Murisin sağlığında vadesinde ödenmemiş emlak vergisi borçları var ise, prensip itibariyle bu vergilerin, veraset ve intikal vergisinden indirilebilmesi mümkündür.

EVK. m.9 ve 19'a göre murisin mükellefiyeti o yılın sonuna kadar devam edeceği için ve o yıl vergisi murise ait olduğu için vadesi ölüm tarihinden sonra gelen vergilerin de aynı yıl içinde olması şartıyla indirilmesi mümkün olmalıdır.

Ölüm yılından sonraki vergilerin ise mirasçılara ait olacağı tabîdir. Çünkü mirasçıların mükellefiyeti kendilerine intikal eden gayrimenkul sebebiyle gelecek yıldan itibaren başlamaktadır. Geç beyanda bulunmuş olmak ölüm yılından sonraki vergilerin indirilmesini gerektirmez.

³³⁵ Özzeybek, a.g.e., s.204

³³⁶ Dn.11.D. 17.11.1977, E:1977/913 K:1977/3709

+

2.8.3. Motorlu Taşıt Vergisi Borçları

Muristen intikal eden taşıtlara ait vadesi geçmiş ancak henüz ödenmemiş motorlu taşıt vergilerinin matrahtan indirilmesi gerekir. Muris adına tahakkuk etmiş ve vadesi geçmiş vergilerin, ödenmesi matrahtan tenzil için bir şart değildir. Çünkü tahakkuk eden vergi borç niteliğindedir.

Ölüm tarihi itibarıyla vadesi henüz gelmemiş vergilerin matrahtan tenzili mümkün değildir. Çünkü Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinde mükellefiyette değişiklik takvim yılının, ilk altı ayında olmuş ise takip eden son altı aylık dönemden itibaren, son altı ayında olmuş ise takip eden takvim yılı başından itibaren nazara alınmaktadır.

Ölüm takvim yılının ilk altı ayın içinde vuku bulmuşsa mirasçılara ait mükellefiyet ikinci altı aylık dönemden itibaren başlayacaktır. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilebilecek motorlu taşıt vergileri ödenmemiş bulunan ölüm yılının ilk taksidi ve varsa daha önceki yıllara ait vergilerdir. Mükelleflerin taşıtları adlarına tescil ettirmemiş olmaları henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarını matrahtan indirmelerini haklı kılmaz. Çünkü miras ölümle birlikte mirasçılara geçer.

2.8.4. Veraset ve İntikal Vergisi Borçları

Matrahtan indirilebilecek vergilerin arasında müteveffanın veraset ve intikal vergilerinin olması hâlinde bu vergi borçlarının indirileceği tabiidir.

Bize göre böyle bir borcun mirasçılara intikal eden herhangi bir vergi borcundan farkı yoktur. Bu borç intikal eden net serveti azalttığından indirilmesi mümkün olmalıdır. Bir servet vergisinin başka bir servet vergisinden indirilmesi teorik olarak anlamsız gibi görünmekle beraber servetin şahıslar üzerinde el değiştirmesi sebebiyle vergiyle mükellef tutulan kişiler farklılaştığından bu tür vergilerin de indirimine müsaade edilmelidir. Nitekim yabancı ülkelerde aile fertlerinin sık aralıklarla vefatında ödenen veraset ve intikal vergilerinin indirilmesine müsaade edilmekte, hatta bazı ülkelerde bu gibi durumlara mahsus olmak üzere ikinci bir veraset ve intikal vergisi alınmamaktadır.

2.8.5. Vergi Cezaları ve Gecikme Faiz ve Zamları

Vergi borçlarının yanında murisin ödemesi gereken vergilere ait kaçakçılık, ağır kusur, kusur veya usulsüzlük cezaları varsa bu cezalar ölümle beraber ortadan kalkacağı için ödenmesi ve dolayısıyla matrahtan indirilmesi söz konusu değildir. (VUK m.372)

+

+

Murisin adına ödenen gecikme zamlarının ise matrahtan indirilmesi mümkündür. Çünkü veraset ve intikal vergisi bir servet vergisi olması sebebiyle prensip, intikal eden net servetin değerinin tespit edilmesidir. Murisin sağlığındaki ödeme ve beyan gecikmelerinden doğan gecikme zam ve faizleri net serveti azaltıcı nitelikte bir mahiyet sergilemektedir. Ancak gecikme zam ve faizlerinin veraset ve intikal vergisi beyannamesinde yer alabilecek kısmı ölüm tarihine kadar olan işlemiş olanlardan ibarettir.

2.9. İntikal Eden Mallara Ait Borçlar

Veraset ve intikal vergisinde beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecek diğer bir kalem, intikal eden mala ait borçlardır. Malın ayınına taallûk eden borç ifadesinden ipotek veya rehin borçları anlaşılmaktadır.

Veraset veya sair suretlerle intikal eden mallara ait bir takım borçlar olabilir. Örneğin muristen intikal eden bir otomobil ve bu otomobile ait bir kredi borcu var ise, bu borçların belgelenmesi veya ispat edilmesi hâlinde matrahtan indirim konusu yapılabilir. Ancak hibe durumunda hibe edilen mala ait borç, hibe eden tarafından ödeneceği taahhüt edilmişse veya üzerine alınmışsa matrahtan indirilemez.

Eğer bir mal üzerinde tasarruf sınırlandırması varsa, örneğin Medenî Kanunda yer alan komşuluk hakkı, geçit hakkı gibi bir mal başka birinin lehine tesis edilen bir hakla sınırlanmışsa, mal üzerinde bir külfet arz eden bu durumların dikkate alınabilmesi, bu tür hakların belirli bir esas dahilinde değerlendirilerek malın değerinden indirilmesi mümkündür. Mal üzerinde külfet teşkil eden borç ve masrafların doğuşu bir şarta bağlandıysa bu takdirde nasıl dikkate alınacakları hususu da açık değildir.³³⁷

2.9.1. Murise Ait Kredi Borcu

Murisin sağlığında aldığı kredinin geri ödenmesi mirası reddetmemiş mirasçılara aittir. Kredi esas itibarıyla belirli bir malın alımına yönelik olarak tahsis edilmiş olabilir. Örneğin muristen kalan apartman dairesi kredi ile alınmış ve şahsın öldüğü tarihte henüz kredi borcu kapatılmamış ise, bu borcun mirası reddetmemiş mirasçılar tarafından ödeneceği muhakkaktır.

³³⁷ Akakça, a.g.e., s.17

+

Verilen kredi, faizi ile birlikte geri ödendiğinden mirasçılar tarafından kredinin sadece anaparası değil, faizli tutarının dikkate alınabilmesi mümkün olmalıdır. Ancak İdarece yapılacak ikinci değerlemede gerçek servetin tespitine çalışıldığından, intikal tarihi itibarıyla sadece geriye kalan anaparanın dikkate alınması, bu tarihten sonraki faizin ise mirasçıların vade sebebiyle katlandıkları yük olarak kabul edilmesi ve matrahtan tenziline müsaade edilmemesi söz konusu edilebilir.

2.9.2. Gayrimenkul Satış Vaadi Sözleşmeleri

Taraflar arasında düzenlenen satış vaadine ilişkin sözleşmeyle, sözleşmeye konu taşınmazların ileriki tarihlerde satılması kararlaştırılmış ise bu satış vaadi sözleşmesinin resmî şekilde yapılması gerekir.

Resmî şeklin (Medenî Kanun ve Borçlar Kanununda zorunlu tutulmuş olmasına rağmen) nasıl olması gerektiği hususu açıklıkla belirlenmemiştir. Mülkiyete, mülkiyetten gayri aynî haklara ilişkin resmî senetleri düzenleme görev ve yetkisinin tapu sicil muhafız ve memurlarına ait olduğu Tapu Kanununun 26'ncı maddesiyle hükme bağlanmıştır. Buna göre satış vaadi sözleşmeleri tapu sicil muhafızları huzurunda (veya noterde) yapılabilir. Tapuya tescil, sözleşmenin geçerliliğini etkilemez, aynî hak olarak emniyeti için geçerlidir.

Miras bırakanın sağlığında böyle bir sözleşmeye taraf ve bedelini tahsil etmiş olması hâlinde mirasçılara intikal eden taşınmazların terekeden indirilmesi gereği vardır. Çünkü terekedeki gayrimenkul artık muristen kalan bir borç niteliği arz etmektedir. Ancak sözleşme tapu sicilinde veya noterde değilse taraflar arasında yapılıyorsa matrahtan indirilemez.

2.9.3. İpotek

İpotek bilindiği gibi gayrimenkul rehнинin özel olarak Medenî Kanunla düzenlenmiş şeklidir. İpotek, alacağın teminat altına alınmasını sağlayan ve tapuya tescil ile hüküm ifade eden bir uygulamadır. Medenî Kanunun 881 nci maddesinde:

"Hâlen mevcut olan veya henüz doğmamış olmakla beraber doğması kesin veya olası bulunan herhangi bir alacak, ipotekle güvence altına alınabilir.

İpoteğe konu olacak taşınmazın, borçlunun mülkiyetinde bulunması gerekmez.."

hükmü yer almaktadır.

+

+

İvazsız olarak intikal eden gayrimenkul üzerinde ipotek olması durumunda murisin sağlığında bir borç ilişkisine girdiği ve borca karşılık teminat olarak da gayrimenkulünü ipotek ettiği anlaşılır. Bu durumda mirasçılardan ipoteğe mesnet teşkil eden borcu beyannamede göstermek şartıyla matrahtan tenzil edebileceklerdir. Ancak borcun murisin sağlığında ödenmemiş olması şarttır. Aksi takdirde ödenmiş bir borca ait ipoteğin tapuda fekki yapılmaması sebebiyle kötü niyetle matrahtan tenzil edilmeye çalışılması, inceleme esnasında ortaya çıkarılabilir.

Veraset dışında intikallerde, mala ait bir borç olan ipotek değerinin gayrimenkulün değerinden tenzili gerekir. Nitekim Maliye Bakanlığının teminat olarak konulan ipoteğin terekeye dahil edilmemesi gerektiği şeklinde muktezası³³⁸ mevcuttur.

Konu ile ilgili Danıştay'ca verilen bir karar³³⁹ ise şu şekildedir:

“Kardeşince bağışlanan gayrimenkul sebebiyle adına salınan cezalı İntikal Vergisini; gayrimenkul üzerindeki ipoteğe ilişkin borcun yükümlüce devir alınmış olmasının, intikalin ivazsız olma niteliğine tesir etmeyeceği, ancak borç miktarının matrahtan indirileceği, ...yerinde görüldüğünden davanın reddine karar verilmiştir.”

Gayrimenkulün değerinden tenzil edilecek olan ipotek değeri tapudaki değer olup, ayrıca bir değerleme gerektirmez.

Burada önemli olan husus, ipotek tutarının bu ipoteğe ilişkin gayrimenkulün değerinden yüksek olması hâlidir. Bu hâle sıklıkla rastlanabilir. Çünkü ipotek talepleri tapu İdaresi tarafından gayrimenkulün değeri ile ilgilendirilmeksizin kabul edilmektedir. Nitekim ipotekte teminata bağlandığı hâlide, batan kredilerin çoğu bu nedenle batık duruma düşmüştür.

Bize göre mükellef ilk tarhiyatta gayrimenkulün emlak vergi değerini gayrimenkuller bölümünde bu değerden yüksek olsa bile ipotek tutarını borçlar bölümünde gösterir. İpotek tutarı gayrimenkulün gerçek değerinden çok daha yüksekse ve İdare ipotek tutarını ölçü olarak ikinci tarhiyata gitmiş ise, ikinci tarhiyata karşı dava açmak suretiyle bu haksız vergileme önlenmeye çalışılabilir.

2.10. Yabancı Ülkelerdeki Mallara Ait Borçlar

³³⁸ M.B. Muk. 22.1.1987 - 26815-2597/5086

³³⁹ Dn. 11.D. 30.4.1968, E:967/2576, K:968/784

+

Yabancı ülkelerde intikal eden mallara ait borçların terekeden indirilebilmesi mümkündür. Ancak bu mallara ait borçların malın değerini aşması hâlinde Türkiye’de intikal eden malların değerinden indirilmesi mümkün değildir. (m.12/c)

Esasen yurt dışında intikal eden mallara ait borçların malın değerinden daha yüksek olabilmesi için malın iktisabında bir kredi ilişkisine girilmiş olması gerekir. Aksi takdirde malın kendi değerinden daha büyük bir borcun bulunması kolaylıkla görülen bir durum değildir. Örneğin bir vatandaşımızın Almanya’da yaşayan babasının vefat ettiğini düşünelim. Mirasçı oğula kredi ile alınmış bir ev ve Türkiye’de de çeşitli gayrimenkuller kalmış olsun. Kredi borcu evin değerinden daha yüksek ise, Almanya’da bu eve ait kredi borcunun evin değerini aşan kısmının Türkiye’de intikal eden diğer gayrimenkullerin değerinden indirilmesi mümkün değildir. Elbette böyle bir durumda yabancı ülkede intikal eden maldan, mala ait borcun tenzil edilmesi ile vergiye konu olacak bir matrah doğmayacaktır.

Hüküm böyle olmakla beraber örnekten de anlaşılacağı üzere tatbik alanı çok dardır. Borç ile mal arasında ilişki kurmak çoğu zaman zordur. Bir yanlış anlamayı önlemek bakımından yurtdışında mukim kişi ve kuruluşlara olan ve yurtdışındaki bir mal ile direkt ilgisi bulunmayan borçların, Kanunun 12/a maddesi uyarınca herhangi bir sınırlama olmaksızın ve tevsik edilmek kaydıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesinde yer alabileceğini hatırlatmakta yarar görüyoruz.

2.11. Yabancı Ülkelerde Ödenen Veraset ve İntikal Vergileri

Yabancı ülkeler de tıpkı Türkiye’de olduğu gibi kendi sınırları içinde gerçekleşen servet transferlerini vergilemek eğilimindedir. Bu sebeple ilgili ülkede intikal eden mallar dolayısıyla ödenen servet transferi vergileri Türkiye’de beyannamede belirtilmek koşuluyla matrahtan indirilebilir. Dikkat edilirse yurt dışında ödenen vergi bir masraf unsuru sayılarak matrahtan indirilmekte, hesaplanan vergiden indirim (mahsubu) söz konusu edilmemektedir.

Burada bir çifte vergileme durumu ortaya çıkmakta olup, Kanun (m.12/c) bu çifte vergilemeyi önleyici (mahsuba izin veren) bir anlayışla düzenlenmemiştir. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında, servet transferi vergilerini kapsamadığı için bu sorunun çözümü yoktur.

2.12. Cenaze Giderleri

+

+

Müteveffanın cenaze masraflarının tereke mallarından karşılanması ve veraset ve intikal vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür. Bu işlem ve diğer borç ve giderlerin indirilmesi sadece vergi matrahının tespiti için değil, mirasçılarca paylaşılacak mirasın net tutarının hesaplanması için de gerekmektedir.³⁴⁰

Cenaze masraflarından başka, ölen kişi için yapılan dini merasim, Kuran-ı Kerim veya Mevlit okutulması ve müteveffanın sağlığındaki yaşayışıyla mütenasip mezar yapımı da terekeden indirilmesi gereken harcamalardır.³⁴¹ Ölüm olayının duyurulması amacıyla yapılan gazete ilan giderlerinin de cenazenin teçhiz ve tedfin masrafı olarak matrahtan indirilebilmesi önceleri kabul edilmezken³⁴² daha sonraları kabul edilmeye başlanmıştır.³⁴³

Cenazenin “teçhiz” ve “tedfin” için yani cenazenin hazırlanması ve gömülmesi için yapılan masrafların ayin, mevlit, gazete ilan, hocalara yahut kilise ve havralara verilen paralar ve bunlara benzer sair harcamaları kapsamı konusunda çoğu yazar olumsuz yaklaşmaktadır. Çünkü madde düzenlemesine göre öngörülen giderin, sadece cenazenin hazırlığı ve gömülmesi için yapılan masrafları amaçladığı düşünülmektedir.

Teçhiz ve tedfin masrafları ile ilgili Kanunda herhangi bir sınırlama yoktur. Uygulamada yaygın olan düşünce, müteveffanın sağlığındaki yaşayış tarzına ve sosyal mevkiine uygun surette yapılacak giderlerin kabulü yönündedir. Muvazaa olmadığı sürece cenaze giderlerinin yüksekliği iddiasıyla matrahtan indirilmesine müdahale edilmemelidir. Çünkü mirasçıların bu yönde yapacakları harcamalar gerçeğe uygun olmak kaydıyla müteveffaya olan son vazifelerini kendi değer yargıları ve ölçüleri içinde yerine getiriyor olmalarından öte bir durum değildir.

Nitekim Danıştay’ın da teçhiz ve tedfin masraflarının miktarla tahdit edilemeyeceği yönünde kararı mevcuttur.³⁴⁴ Ancak beyannamede bu türden bir indirim yapılmışsa vergi daireleri genellikle resmî olan harcamaları (belediyeye ödenen bedellerin makbuzları vs.) kabul etmekte, özel harcamaları ise kabul etmemektedir.

³⁴⁰ İmre-Erman, a.g.e., s.225

³⁴¹ İmre -Erman, a.g.e., s.225

³⁴² M.B. Muk. 28.12.1979 - GEL:VRS:26815-1604

³⁴³ M.B. Muk. 29.12.1995 - B.07.0.GEL.0.60/6012-1430

³⁴⁴ Dn. 11.D. 20.01.1969, E:969/2116 K:969/66