

+

MADDE METNİ :

MADDE 13 : İHTİLÂFLI BORÇLAR

Madde 13- Müteveffanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takibedilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede sarahaten gösterilmesi şarttır. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsilleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kati karar veya hüküm neticesinde intizaren tecil olunur. Şu kadar ki bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiç bir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin taalluk eylediği davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa mükelleflerin müracaatı üzerine ve tebeyyün edecek hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin ve sahiplerine geri verilir.

(3482 sayılı Kanununun 7'nci maddesi ile eklenen fıkra) Murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergiler de yukarıdaki fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur. Verginin tahsili halinde gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanır.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	9

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

+

+

1. GENEL AÇIKLAMA

İhtilâflı borç ve alacakların vergileri tahakkuk ettirilir ancak tahsilleri icra dairesinin veya mahkemenin vereceği karara kadar vergi dairesi tarafından **TECİL** olunur. Tecil süresini, kanun koyucu 10 yılı geçmemek üzere düzenlemiştir. Bu sürenin bitiminde vergi tahsil edilir. 10 yıllık süre zarfında mükellefler, her altı ayda bir icra ve davaların seyri hakkında bir dilekçe ile vergi dairesine bilgi vermeye zorludurlar. Bildirimin yapılmaması hâlinde tecil olunan vergiler tecil müddeti beklenmeksizin tahsil olunur. Bildirim sırasında vergi dairesine tevdi edilecek belge, davanın devam ettiğine ilişkin ilgili yargı merciinden alınmış bir yazıdır.

Mükelleflerin bildirim zorunluluğunu yerine getirmemeleri veya on yıllık sürenin dolması ile vergiler tahsil edilmiş olsa bile, dava veya icra sonucuna göre mükelleflerin başvuruları üzerine gereken düzeltmenin yapılması ve fazla alındığı anlaşılan vergilerin VUK'nun düzeltme ve zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın terkin ve sahiplerine geri verilmesi mümkündür.

Madde hükmü tamamen veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde ölen kişiye (müteveffaya) ait İhtilâflı borç ve alacaklarla ilgili yapılması gereken işlemleri düzenlemektedir. Veraset dışında gerçekleşen diğer karşılıksız intikaller için maddenin uygulanması söz konusu değildir.

İhtilâflı borç ve alacaklar, matrahın hesaplanması sırasında mükellefler tarafından açıkça beyannamede gösterilir. İhtilâflı alacak ve borçların açık bir şekilde beyannamede yer alması zorunludur. Beyanname üzerinde gösterilmeyen murise ait ihtilâflı borç ve alacaklar daha sonra mirasçılar tarafından iddia olunması hâlinde Vergi İdaresi tarafından dikkate alınmamaktadır. Hatta yargı organları da hükmün kesinliği sebebiyle, bazı istisnai durumlar dışında beyannamede yer almayan ihtilâflı borçların sonradan ortaya konulması hâlinde sırf beyannamede gösterilmemiş olması sebebiyle dikkate alınmasına müsaade etmemektedirler. Bu sebeple bu tür alacak ve borçların mutlak surette beyannamede yer alması gerekir.

İhtilâflı borç ve alacaklara ilişkin tecil uygulamasının yapılabilmesi için, borç veya alacağın ölen kişinin sağlığında taraf olduğu işlemler sebebiyle icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş olması gerekir. Aksi hâlde murisin ölümünden sonra terekeye dahil mallar üzerinde ortaya çıkacak olan ihtilâflar bu kapsama girmemektedir.

2. İHTİLÂFLI BORÇLAR

+

İhtilâflı borçlar, veraset ve intikal vergisi açısından murisin sağlığında şahsî işlemleri için takibe uğramış olmasını ifade eder. Tatbikatta dava veya icra safhasına intikal etmiş ticarî işletmesine ait borçlar bu madde kapsamında değerlendirilmemektedir. Çünkü ticarî işletme bünyesinde, ihtilâflı olsun veya olmasın bir borcun varlığı söz konusu ise, bu borç özsermayenin tespitinde dikkate alınır.

Bununla birlikte mükellefin ticarî addedilmeyen veya ticarî olmakla birlikte kayıtlarda yer almayan ihtilâflı borçların kural olarak beyanname üzerinde gösterilmesi ve tecil uygulamasından yararlandırılması gerekir.

İhtilâflı borçların genellikle murisin sağlığında şahsî borç ilişkilerinden kaynaklandığı gözlenmektedir. Borçların kaynağı çok çeşitli olabilir. Örneğin ihtilâfa konu bir borç senedinin varlığı, bir kredi sözleşmesinden doğan borcun yargıya intikal etmiş olması, murisin sağlığında kefil olduğu bir borç ilişkisi sebebiyle takibe uğramış olması, veya bir taahhüdün yerine getirilmemesi sebebiyle davaya intikal etmiş bir borcun bulunması bu cümleden sayılabilir.

Borç ihtilâflı olmasa idi, yapılması gereken işlem, belgelendirilmesi şartıyla doğrudan matrahtan indirilmesi şeklinde olacaktı. Ancak borcun ihtilâflı olması, mirasçılara intikal eden servetin borç sebebiyle azalmasının kesin olmadığını göstermektedir. Bu sebeple Kanun koyucu borç dikkate alınmadan yani matrahtan indirilmeden vergiyi hesaplar ve borca isabet eden vergiyi oran yoluyla bularak tecil eder. İleride borcun murise ait olduğu yargı kararıyla kesinlik kazandığında tecil edilen vergi terkin edilir. Şayet mirasçılar, davalar lehte sonuçlanması ile bu borçtan kurtulursa, tecil edilmiş olan vergiler mirasçılardan aranır.

Mirasçılarca borca isabet eden verginin ödenmesi söz konusu olduğunda, taksitle ödeme konusu özellik arz etmektedir. Şöyle ki veraset ve intikal vergisi 3 yılda 6 eşit taksitte ödendiğinden, ihtilâflı borç ile ilgili kararın kesinleştiği (borçtan kurtulunduğu) tarihte verginin taksit süreleri geçmemiş ise, bu borca tekabül eden verginin de altı eşit parçaya bölünmesi, süresi geçmiş olan taksitlerin hemen, diğerlerinin vade sürelerinde ödenmesi gerekir.

Süresi geçmiş olan taksitlerle ilgili ödeme zamanı konusunda belirginlik yoktur. VUK'nun 14 üncü maddesine göre bu süreyi 15 günden az olmamak üzere İdare belirleyebilir.

Mahkeme veya icra safhasında olan borçla ilgili olarak mahkemece verilen ve kesin kararlar hükmüne bağlanan borç miktarı dışında başkaca

+

+

herhangi bir masrafın matrahtan tenzili mümkün olmaz. Örneğin davaların takibi için mirasçılar tarafından ödenen mahkeme harçları, avukatlık ücretleri ve diğer mahkeme masrafları matrahtan indirilmez.³⁴⁵

3. İHTİLÂFLI ALACAKLAR

Prensip olarak ölen kimseden kalan terekenin içindeki alacaklar ihtilâflı ise, bu alacağa isabet eden verginin tecil edilmesi mümkündür. Tecil için söz konusu alacakların “*ihtilâflı*” olması yani, murisin sağlığında dava veya icraya intikal etmiş olması gerekir. Bu konudaki özel hâller aşağıdaki 4.2. no.lu bölümde belirtilmiştir.

İhtilâflı alacakların tahsil edilip edilmeyeceği dolayısıyla mirasçılara kalan serveti arttırıp arttırmayacağı kesin değildir. Bu sebeple alacak da dahil olmak üzere toplam tereke üzerinden vergi hesaplanır ve alacağa isabet eden kısım tecil edilir. Şayet dava mirasçılarının lehine sonuçlanacak olursa tecil edilen kısım mirasçılardan tahsil edilir. Alacak davası mirasçılarının aleyhine sonuçlanacak olursa bu takdirde tecil edilen vergi terkin edilir.

İhtilâflı alacak şu şekillerde olabilir:

3.1.Şüpheli Alacaklar

Ticarî işletmeye dahil olan ihtilâflı alacak, özvarlığın hesabı sırasında dikkate alınır. Ticarî bilançoya dahil alacaklardan yargıya veya icra dairesine intikal etmiş olanlar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre şüpheli alacak sayıldığından karşılık ayrılmaktadır. Bu türden bir alacak varsa VUK hükümlerine göre şüpheli alacak olarak gider yazılmak suretiyle özvarlık tespit edilmektedir ve tatbikatta, şüpheli alacak kayıtlarından hareketle ihtilâflı alacak uygulaması yapılmamaktadır. Başka bir anlatımla, şüpheli alacak hiç yokmuşcasına tarhiyat yapılmaktadır. Bu alacak tahsil edildiğinde, intikale konu servet vergilenen intikal tutarını geçtiği hâlde, bu durum tatbikatta İdarece takip edilmediği için vergi dışı kalabilmektedir.

3.2. Değersiz Alacaklar

³⁴⁵ Özzeybek, a.g.e., s.207

+

Tecil müddeti içinde davanın veya davaların seyri esnasında bir alacağın âciz vesikasına bağlanması ile birlikte, tecil olunan vergiler terkin olunur ve vergi buna göre düzeltilir.

İcra dairesinin takiplerine rağmen tahsil imkânı kalmamış olan değersiz alacakların genel olarak matraha dahil edilmemeleri gerektiği düşünülebilir. Bununla birlikte âciz belgesine bağlanmış ve mirasın intikali esnasında tahsil kabiliyeti bulunmayan alacakların tecil süresi içinde tahsil kabiliyetleri söz konusu olabilir. Bu sebeple değersiz alacakların da beyannameye dahil edilmesi istenmektedir ve tecil işlemi âciz vesikasına dayanılarak yapılmaktadır. Yargı kararları da bu yöndedir.³⁴⁶

Tahsil kabiliyeti kalmamış alacakların bir ticarî işletme bünyesinde olması hâlinde tecil açısından herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Bu türden alacaklar işletmede VUK'nun 322 nci maddesindeki şartları taşıması hâlinde doğrudan gider yazılmaktadır.

4. İHTİLÂFLI ALACAK VE BORÇLARIN TECİLİ UYGULAMASI

Gerek ihtilâflı borçlar gerekse ihtilâflı alacaklar, mükelleflerce verilen beyannamelerde matraha dahil edilerek vergi bu borç ve alacaklar ihtilâfsızmış gibi tarh olunur. İhtilâflı alacak ve borca isabet eden kısım, çıkan vergiye orantı yoluyla bulunur ve tecil edilir.³⁴⁷

Şimdi konuyu bir örnekle açıklayalım:

Örnek:

Muris A dan kalan binanın değeri 400.000 YTL dir. Ayrıca murisin sağlığında davaya intikal etmiş 100.000 YTL'lık bir alacağı söz konusudur. Murisin tek bir mirasçısı (oğlu) vardır. Buna göre tek mirasçının beyanı şu şekilde olacaktır.

Bina	:	(+) 400.000,00
Davada olan alacak	:	(+) 100.000,00
Maktu İstisna	:	(-) 83.139,00

Veraset ve int.vergisi matrahı	:	416.861,00
Hesaplanan viv	:	10.043,05

³⁴⁶ Dn. 11.D. 14.3.1967, E:966/323 K:967/918

³⁴⁷ Özzeybek. a.g.e., s.207

+

+

Bu vergiden davada olan alacağa intikal eden kısım matraha oranlanmak suretiyle bulunur.

$$\frac{100.000}{416.861} \times 10.043,05 = 2.409,21 \text{ YTL. dir.}$$

Buna göre mirasçı hesaplanan 10.043,05 YTL.lık verginin 2409,21 YTL.lık kısmını ödemez. Bu vergi idare tarafından dava sonuçlanıncaya kadar tecil edilir.

4.1. Altı Aylık Süre ve Bu Sürenin Başlangıcı

Mirasçılardan, ihtilâflı alacak ve borçlar için altı ayda bir bildirim zorunluluğu olduğunu daha önce ifade etmiştik. Altı ayda bir bilgi verilmesini düzenleyen hükme göre, sürenin başlangıç tarihi önem arz etmektedir. Çünkü sürenin geçirilmesi, vergi dairesi tarafından tecil edilen vergilerin, davanın devam edip etmediğine bakılmaksızın istenmesi sonucunu doğurur.

Ancak 13 üncü maddede, altı ayda bir bilgi verme gereğinin başlangıç tarihinin ne olduğu belirtilmemiştir.

Danıştay'ca verilen bir karar, sürenin başlangıcı olarak mükellefin yapılan tahakkuktan (ilk tarhiyattan) bilgi sahibi olduğu tarihin (tebellüğ tarihi) kabul edilmesi gerektiği şeklindedir.³⁴⁸

Bu karara aynen katılıyoruz.

4.2. Miras Bırakanın Ölümünden Sonra İhtilâflı Hâle Gelmiş Alacak ve Borçlar

Ölümden sonra ihtilâflı hâle gelmiş olan alacaklara ilişkin verginin tecili prensipte mümkün değildir.³⁴⁹

Beyanname verme süresi ihtilâflı hâle gelen veya beyanname verildikten sonra mirasçılar tarafından fark edilen murise ait ihtilâflı borçların tahakkuku yapılan ve kesinleşen vergi borcundan tecil edilmesi

³⁴⁸ Bu Danıştay kararında mükellefin beyan tarihinden sonraki 15 günlük tahakkuk müddeti değil, fiilen tahakkukun yapıldığı tarihin esas alınacağı hükmedilmiştir. Dn.3.D. 23.3.1984 E:1983/2594 K:1984/991

³⁴⁹ Dn. 11. D. 17.06.1967, E:967/1339 K:967/2747 - Dn. 11.D. 20.12.1972, E:1972/120 K:1972/3660

+

hakkaniyet gereğidir. Bu durum bize göre VUK'nun düzeltme hükümlerine göre yapılabilirdir. Bunun için mirasçıların ölüm tarihinde vakıf olmadıkları ihtilâflı borçları tevsik eden belgelerle birlikte vergi dairesine bir dilekçe ile müracaat etmeleri gerekir. Ölene ait olup mirasçılar tarafından vergi mahkemesinde dava konusu edilen vergi borçlarının da tecili zorunludur.³⁵⁰

4.3. İhtilâflı Alacak ve Borçlarda Tecil Faizi Durumu

İhtilâflı borç ve alacaklarla ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve tecil olunan vergi için yukarıdaki 13 üncü madde metninde tecil faizinden söz edilmemiştir. Dolayısıyla burada "*faizsiz tecil*" tatbikatı öngörülmektedir. Çünkü burada yapılan tecil, zor durum nedeniyle ve mükellefin müracaatı üzerine yapılan, faize tâbi tecil değildir. Nitekim KDVK'nun 11/c maddesinde de faizsiz tecil uygulaması mevcut olup, normal şartlarda İdare, ihtilâflı alacak ve borç için tecil olunan vergilerin, ihtilâfın mirasçılar lehine sonuçlanması nedeniyle tahsilinde tecil faizi aramamaktadır.

Yukarıda izah edildiği gibi mirasçıların, vergisi tecil olunan ihtilâflı borç ve alacak için altışar aylık periyotlarla vergi dairesine bilgi verme yükümlülükleri vardır ve bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergilerin derhal tahsili öngörülmektedir.

Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada³⁵¹ şu ifadeler yer almaktadır:

"17/06/1992 tarihinde vefat edenmirasçıları tarafından verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesi üzerine gerekli veraset ve intikal vergisi tarhiyatının yapıldığı,

Beyannamede yer alan ve İstanbul Eyüp 2. Asliye Hukuk mahkemesinde ihtilâfı devam eden 40.000.000 TL. alacağa isabet eden veraset ve intikal vergisinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi uyarınca tecil edildiği,

Mirasçıların dava durumu ile ilgili 18/08/1992, 26/11/1992, 16/08/1993, 27/05/1994, 01/10/1997 tarihli dilekçeler ile bildirimde bulunduğu ancak 1993 yılı 1 inci 6 aylık, 1994 yılı 2 nci 6 aylık, 1995-1996 yıllarına ait 1 inci ve 2 inci 6 aylık ile 1997 yılının 1 inci 6 aylık dönemlerine ilişkin bildirimlerin ise sürelerinde verilmediğinden tecil edilen verginin gecikme zammı uygulanarak tahsil edildiği,

³⁵⁰ Dn. 11.D. 28.11.1972, E:1972/2112 K:1972/3148

³⁵¹ M.B. Muk.20.10.1998-B.07.GEL.0.60/6035-3

+

+

belirtilmekte ve tecil edilen vergiye gecikme zammı uygulanıp uygulanmayacağı, uygulanması hâlinde ise hangi tarihten itibaren uygulanacağı hususunun bildirilmesi istenilmektedir.

.....

Ancak mükelleflerce ihtilâf sonuçlanıncaya kadar her altı ayda bir ilgili vergi dairesine dava ve icra safahatı hakkında bildirimde bulunulmadığı takdirde, söz konusu verginin bu yükümlülüğün ihlal edildiği tarihte ödeme zamanları geçmiş taksit tutarlarının tahsil edileceği tâbidir.

Buna göre bildirim yükümlülüğünün ihlal edildiği tarihte ödeme zamanları geçmiş olan taksitlerin ise kanunî sürelerinde ödenmesi gerekmektedir. Gecikme zammının, bildirim yükümlülüğünün yerine getirilmesi nedeniyle zamanında tahsil edilmeyen taksitler için %50 noksanı ile bildirim yükümlülüğünün ihlal edildiği tarihten sonraki taksitler için ise tam uygulanması gerekir.

Bizim anlayışımıza göre muktezanın şu anlayışla kaleme alınması gerekirdi;

- Bilgi verme işleminin ilk aksatıldığı tarih itibariyle süresi geçmiş olan taksitler altı aylık sürenin dolduğu gün itibariyle tahsili gerekli hâle gelmiştir. Dolayısıyla bu tarihe kadar olan süre için herhangi bir faiz aranmaması bu tarihten sonraki süreler için gecikme zammı uygulanması gerekir.
- Daha sonra süresi dolan taksitler de ödenmemiş olduğu takdirde taksit süresi sonundan başlamak üzere gecikme zammına konu edilmelidir.
- %50 nispetli gecikme zammı uygulamasının ihtilâflı alacak ve borçlarla hiçbir ilgisi yoktur. Çünkü bu uygulama sadece aşağıda açıklayacağımız kamuya bedelsiz devri söz konusu olan gayrimenkullerle ilgilidir.

İhtilâfın mirasçılar lehine sonuçlanması hâlinde tecil olunan vergi tahsil edilebilir hâle gelmektedir. Bu tahsilat herhangi bir zam veya faiz aranmaksızın süresi geçmiş taksitler itibariyle 15 gün içinde (VUK m.14), süresi gelmemiş taksitlerin ise, taksit sürelerinde yapılır.

5. KAMUYA BEDELSİZ DEVREDİLEN GAYRİMENKULLER

+

Murisin ölmeden önce kendisine ait bir gayrimenkulün kamu düzeni koyan mevzuata göre bedelsiz olarak kamuya devri hususunda işleme başlanmış olması ve murisin ölüm tarihinde bu işlemlerin devam ediyor olması hâlinde bu gayrimenkullere ait vergiler tecil edilir.

Madde metnine dikkat edilecek olursa “*yukarıdaki fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur.*” ifadesi yer almaktadır. Buna göre kamu düzeni koyan mevzuata göre bedelsiz devredilen gayrimenkullere ait vergilerin tecili için;

- Bu gayrimenkullerin beyannamede açık bir şekilde yer alması,
- Her altı ayda bir mükelleflerin yapılan işlemler hususunda bilgi vermesi gerekmektedir.

Bedelsiz devir işlemi genellikle, imar mevzuatına göre belediyelere devredilen gayrimenkullerde görülmektedir. İmar Kanunu'nun 18 inci maddesinde bu konuda şöyle bir düzenleme mevcuttur:

“İmar hududu içinde bulunan binalı veya binasız arsa ve arazileri malikleri veya diğer hak sahiplerinin muvafakatı aranmaksızın, birbirleri ile, yol fazlaları ile, kamu kurumlarına veya belediyelere ait bulunan yerlerle birleştirmeye, bunları yeniden imar planına uygun ada veya parsellere ayırmaya, müstakil, hisseli veya kat mülkiyeti esaslarına göre hak sahiplerine dağıtmaya ve re'sen tescil işlemlerini yaptırmaya belediyeler yetkilidir.”

İmar sınırları içinde bulunan gayrimenkul maliklerinin rızası aranmadan kamu kurumu veya belediyelere ait yerlerle birleştirmeye bunları yeniden parsellere ayırmaya ve re'sen tescil işlemlerini yapmaya, belediye ve mücavir alan içinde belediyeler, belediye ve mücavir alan dışında valilikler yetkili kılınmıştır. Maddenin devamında, düzenlemeye tâbi tutulan özel gayrimenkullerin dağıtımı sırasında bunların yüzölçümlerinden yeteri kadar sahanın, düzenleme nedeniyle meydana gelen değer artışları karşılığında “*ortaklık payı*” olarak düşülebileceği gibi, bu ortaklık paylarının düzenlemeye tâbi tutulan arazi ve arsaların düzenlemeden önceki yüz ölçümlerinin % 35 ini geçemeyeceği belirlenmiştir.

Ayrıca alınan “*Düzenleme Ortaklık Payları*” nın toplamı, umumî hizmetler için (yol, meydan, park, otopark, çocuk bahçesi vs.) ayrılması gereken yerlerin alanları toplamından az olduğu takdirde, eksik kalan miktarın

+

+

belediye veya valilikçe kamulaştırma yapılarak tamamlanacağı belirtilmiştir.³⁵²

Görüldüğü gibi bedelsiz devri söz konusu olan gayrimenkullerin en fazla %35'i kamu yararına iktisap edilebilmektedir. Bu durumda mirasçılara intikal eden gayrimenkullerin tamamının kamu tarafından iktisabı söz konusu değildir. Zaten tamamı bedelsiz olarak kamuca iktisap edilse idi, ortada vergi matrahına esas olacak herhangi bir matrah unsuru olmazdı.

Buna göre kamuya kısmen bedelsiz olarak devri söz konusu olan gayrimenkuller tecil uygulamasından yararlanabilecektir. Mükellefler devir işleminin tamamlanmasına kadar gayrimenkule ait vergiyi ödemeyecek, kamu idaresince ilgili parselasyon işlemi neticesinde kalan gayrimenkulün değeri belli olduğunda buna isabet eden vergi tarh edilecektir.

Maddenin ikinci fıkrasının son hükmü, "*Verginin tahsili hâlinde gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanır.*" şeklindedir.

Burada vurgulamak istediğimiz husus, ½ oranında uygulanan gecikme zammının lafız olarak sadece 13 üncü maddenin ikinci fıkrasıyla yani kamuya bedelsiz devri öngörülen gayrimenkullerle ilgili olduğudur.

Ancak Maliye İdaresi ½ gecikme zammı uygulamasını birinci fıkradaki ihtilâflı borç ve alacaklara da teşmil etmektedir. İdarenin bu yorumuna katılmıyoruz. Çünkü lafız açısından ½ gecikme zammı sadece ikinci fıkrada ve birinci fıkrayı bağlamayacak şekilde yer almıştır. Kaldı ki ihtilâflı alacağın tahsili veya ihtilâflı borçtan kurtulunması hâlinde bu hâlin vukuuna kadar geçecek süre içinde vergi alacağı enflasyon etkisiyle erimekte ise de, alacak veya borç ta aynı etkiyle küçülmekte, bu nedenle tecil olunan verginin zamlı olarak istenmesi hakkaniyete uymamaktadır.

Hâlbuki kamuya bedelsiz devrolacağı gerekçesi ile tecil olunan vergi de bu devrin gerçekleşmemesi hâlinde mükellef zaman içinde reel kayba uğramadığı için ½ gecikme zammını haklı kılan bir durum mevcuttur. Gecikme zammının ½ nispet ile alınması bu zammın cezaî niteliğini bertaraf etme (sadece İdarenin enflasyondan doğan kaybını telafi) amacı taşıdığı anlaşılmaktadır.

³⁵² Abama Muhittin-Gönülal İnkutlu, Açıklamalı İmar Kanunu ve İlgili Yönetmelikler, Ankara 1988, s.24

+

Maliye Bakanlığınca konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada şu ifadeler yer almaktadır:

“ ...Bu hükümlere göre, fiilî olarak veraset yolu ile intikale konu olmayan gayrimenkullerin gerçek servet artışını vergilemeyi amaçlayan veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilen ve murisin sağlığında İmar Kanunu ve belediyelerin imar planları uygulamasında veya diğer mevzuatla gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkını sınırlayıcı tahditler getirilmiş olması hâlinde bu gayrimenkullerin fiilî ve hukukî durumu kesinleşinceye kadar tahakkuk eden veraset ve intikal vergisi tecil, bedelsiz terk işleminin tahakkuku hâlinde vergi terkin edilecek, aksi takdirde vergi mirasçılardan tahsil edilecektir. Tecil edilen vergiler için gecikme zammı yüzde elli indirimli uygulanacaktır.

Bu itibarla olayda; murisin sağlığında Kültür Bakanlığı Gayrimenkul Eski Eserler ve Anıtlar Yüksek Kurulu Başkanlığının kararı ile korunması gerekli Sivil Mimarlık örneği olarak tescil edilen ve Kültür Bakanlığınca kamulaştırılmasına karar verilen ...mevkiinde kain tapunun ...parsel numaralarında kayıtlı gayrimenkule ilişkin olarak tahakkuk ettirilen veraset ve intikal vergisinin tecil edilmesi gerekmektedir.

Ancak tecil süresinin sonuna kadar kamulaştırma bedellerinin 2942 sayılı Kanunun 17’nci maddesine göre ilgililere ödenmesi veya bankaya bloke edilmesi hâlinde söz konusu veraset ve intikal vergisinin tahsil edilmesi, verginin tahsili sırasında gecikme zammının yüzde elli noksanı ile uygulanması gerekir.”

Bir başka muktezada³⁵³ ise şu ifadeler yer almaktadır.

“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, 1.5.1994 tarihinde vefat eden ...varisleri tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunî süresinde verildiği, beyannamede yer alan iliniz ...parsel numarada kayıtlı gayrimenkulün tapu kaydı üzerine 2.derece Arkeolojik Sit alanıdır şerhi konulduğu, şerh konulan gayrimenkule ait veraset ve intikal vergisinin tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi gerektiğinin düşünöldüğu anlaşılmıştır.

... Bu hükme göre gerçek servet artışını vergilendirmeyi amaçlayan veraset ve intikal vergisi matrahına dahil edilen ve murisin sağlığında İmar Kanunu ve belediyelerin imar planları uygulamasında veya diğer mevzuatla gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkını sınırlayıcı tahditler getirilmiş olması hâlinde bu gayrimenkullerin fiilî ve hukukî durumu

³⁵³ M.B. Muk. 07.02.1995 - B.07.0.GEL.0.60/6015-4165

+

+

kesinleşinceye kadar tahakkuk eden veraset ve intikal vergisi tecil, bedelsiz terk işleminin tahakkuku hâlinde ise vergi terkin edilecek, aksi takdirde vergi mirasçılardan tahsil edilecektir. Tahsil edilen vergiler için gecikme zammı yüzde elli noksanı ile uygulanacaktır.

Bu itibarla ...murisin ölüm tarihinden önce kamulaştırılmasına dair işleme başlanılmış veya bu yönde bir karar alınmış ise sadece söz konusu gayrimenkule ilişkin olarak tahakkuk ettirilen veraset ve intikal vergisinin tecil edilmesi gerekir.”