

+

## MADDE METNİ :

### MADDE 18 : İHTİYAT TEDBİRLERİ

*Madde 18 - Veraset ve İntikal Vergisi matrahına girmesi icabeden malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunduğu hallerde vergi dairesince (5281 sayılı Kanununun 43/13-a maddesiyle değişen ibare Geçerlilik :01.01.2005, Yürürlük: 31.12.2004) Türk Medeni Kanununun 590 ıncı maddesinin 3 numaralı fıkrasına istinaden tereke defterinin yapılması istenebilir.*

### MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	13

### MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

#### 1. GENEL AÇIKLAMA

Veraset ve intikal vergisine ilişkin olarak diğer bir güvenlik müessesesi de 17 nci maddeye ilaveten bu madde hükmü ile getirilmiştir. Bu hükme göre, veraset ve intikal vergisinin matrahına girmesi icap eden malların kaçırılacağına dair karinelerin bulunduğu çeşitli yollardan vergi dairesince haber alındığı takdirde, yine bu daire tarafından Medenî Kanununun 590 ıncı maddesinin 3 üncü fıkrası gereğince tereke defterinin yazılması istenebilmektedir.

Tereke defterinin yapılması Medenî hukukumuzda düzenlenmiş bir işlemdir. Medenî Kanununun 590 ıncı maddesinde geçen sebeplerin varlığı ve ilgililerin talebi üzerine, terekeye dâhil tüm malların yetkili sulh hakimi tarafından tespit edilerek yazılması işlemine terekenin tahriri (yazımı) denir.

+

+

Tereke defterinin yazılması sadece vergi dairesinin talebine mahsus ve devletin alacak hakkını korumaya yönelik bir uygulama olmayıp, esas itibariyle mirasçılarının ve mirasla ilgisi olan şahısların haklarının korunması için düzenlenmiş bir uygulamadır. Tereke defterinin yazılması bir anlamda devletin vergi alacağı hakkını da kontrol altında tutma imkânı sağlar.

Vergi dairesince, veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi icap eden malların kaçırılacağı kanaati oluşmuşsa bu takdirde yukarıdaki maddenin son fıkrasına istinaden vergi dairesi, ilgili sulh mahkemesine başvurarak tereke defterinin yapılmasını talep edebilir.

Aslında vergi İdaresinin alacağını tahsil için daha emin araçları mevcuttur. Bunlar Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) 'unda yer alan ihtiyati tahakkuk ve ihtiyati haciz müesseseleridir. İdare vergi alacağının tehlikeye girdiği durumlarda bahsi geçen bu müesseseleri işletebilir. Ancak veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin vergi sebebiyle kaçması, mallarını kaçırmaması veya amme alacağının tahsiline engel olabilecek davranışları göstermeleri kolaylıkla rastlanılan bir durum değildir. Bunun sebebi mükelleflerin diğer vergi güvenlik tedbirleri sebebiyle intikal eden çoğu mallar üzerinde vergi ödemediği tasarruf haklarının olmayışıdır.

Vergi Dairesince yapılacak tereke defterinin yazılması talebi, malların kaçırılacağına dair karinelerin oluşmasına bağlıdır. Dikkat edilecek olursa burada malların kaçırılması değil kaçırılacağına dair karinelerin oluşması yeterlidir.

Bu durumda Maliye İdaresinin başvurabileceği iki güvenlik tedbiri vardır. Birincisi malların kaçırılma niyetine yönelik eylemlerin ve durumların bulunması hâlinde tereke defterinin yazılması, diğeri ise Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre vergi alacağının emniyet altına alınmasına yönelik işlemlerdir.

## **2. TEREKE DEFTERİNİN YAZILMASI**

Tekrar etmek gerekirse veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gereken bir malın kaçırılma kast ve niyetinin bulunması diğer ihtiyat tedbirleri sebebiyle uygulamada rastlanan bir durum değildir. Çünkü bilindiği gibi gerek ölüm olaylarının ilgili kurum ve kuruluşlarca bildirilmesi, gerek gayrimenkullerin intikalinde veraset ve intikal vergisi ödenmeksizin devir ve ferağ yapılamaması, gerekse bankalarda bulunan değerlerin vergi tevkifatı yapılmadan hak sahiplerine ödenmemesi

+

şeklindeki düzenlemeler vergi matrahına girmesi gereken malların kaçırılmasına yönelik fiilleri nispeten engellemektedir.

Ancak vergi dairesinin bilgisine kolaylıkla girmemesi sebebiyle, devir ve intikali tescile tâbi olmayan malların özellikle menkul malların çeşitli şekillerde kaçırılması rahatlıkla mümkün olabilmektedir.

Madde lafzındaki karine ifadesinden, bir olay sebebiyle, sonucu belli olmayan bir neticenin çıkarılması anlaşılmalıdır. Karine bir sonucun gerçekleşmesi için muhtemel ipuçlarının ve belirtilerin bulunması hâlidir.

Tespiti ihbara, şikayete veya tesadüfe bağlı olarak mümkün olabilecek bu hususlara, mirasçılar tarafından

- Üçüncü kişiler adına muvazaalı borçların ihdas edilmesi,
- Sahte borç senetlerinin düzenlenmesi,
- Çok kıymetli menkul malların (kıymetli antika eşya, tablo, mücevherat vb.) ve çeşitli alacakların gizlenmesi,

örnek verilebilir.

Mirasçıların yurtdışında yerleşik olması, mirasın büyük miktarda menkul mallardan oluşması ve malların vergisi ödenmeden kolaylıkla kaçırılabilir durumda olması da bize göre tereke defterinin yapılması talebi için yeterli nedenler arasında sayılabilir. Hatta mirasçıların hâl ve yaşayış tarzının vergi alacağını tehlikeye düşürecek nitelikte olması, bu kişilerin kolaylıkla bulunamayacak olması veya vergiye müteallik işlemlerde vergi dairesi nezdinde daha önceden sabıkalı olmaları da karine olarak kabul edilebilir.

İşte bu gibi hâllerin varlığında vergi dairesi tereke defterinin yapılmasını isteyebilir. Tereke defterinin yapılması hâlinde vergi dairesi kendi vergi alacağını emniyet altına nasıl almış olacağını defterin tutulmasına ilişkin prosedürü açıklamak suretiyle izah edelim:

Bu uygulamayı gerektiren yasal düzenleme Medenî Kanunumuzun 590'ıncı maddesinde şu şekilde yer almaktadır:

*“Aşağıdaki sebeplerden birinin gerçekleşmesi hâlinde sulh hâkimi terekenin defterinin tutulmasına karar verir:*

1. *Mirasçılar arasında vesayet altına alınmış olan veya alınması gereken kimse varsa,*
2. *Mirasçılardan biri uzun süreden beri bulunamıyorsa ve temsilcisi de yoksa,*

+

+

3. *Mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde istemde bulunursa,*

*Defter tutma işlemi gecikmeksizin tamamlanır.”*

Defter tutulmasını mirasçılar da çeşitli sebeplerle talep edebilmektedirler. Örneğin muristen intikal eden tereke borçlarının mevcudundan fazla çıkması hâlinde, mirasçıların kendi varlıklarını şahsen sorumlu olmak tehlikesi ile karşılaşabilirler. Bu yüzden terekenin bütün aktif ve pasifiyle gerçek durumunu öğrenmek için tereke defterinin yapılmasını isteyebilirler.

Tereke defterinin tutulması mirasçılar tarafından talep edilmişse, mirasın reddine ilişkin olan 3 aylık süreye ilaveten bir ay içinde bu talebin yapılması gerekir.

Terekenin mühürlenmesi demek, terekeye dahil menkul malların kapalı bir alanda muhafaza edilerek, o yerin resmî bir mühürle mühürlenerek kapatılması anlamındadır. Defter tutulması ise terekeye dahil değerlerin teker teker kaydedilmesi ve alacak ve borçların tutulmasıdır.<sup>369</sup>

Medenî Kanununun 590'ıncı maddesi gereğince mühürleme ve defter tutma işlemi tespit ve muhafaza edilmedikleri takdirde ziyaa uğraması ihtimal dahilinde olan mallara münhasır olmak üzere uygulanmaktadır. Tereke defterine gayrimenkuller yazılmaz. Kütüphane ve pul koleksiyonu gibi tespiti uzun zamana ihtiyaç gösteren menkullerden oluşan mallar varsa mühürlenmek veya kasa gibi emin bir yere konulmak suretiyle muhafaza edilir (Velâyet, Vesayet ve Miras Tüzüğü m.32).

Eğer defterin hemen tutulması mümkün değilse deftere geçirilecek malların zayi olmasını önlemek için terekeye dahil malların tamamının veya bir kısmının ölümün akabinde ve en geç on gün içinde mühürlenmesine karar verilebilir. Bu şekilde mühürlenmiş mallar, deftere derhal geçirilmek zorundadır. Ancak bazı hâllerde terekeye dahil malların bir kısmının ölen kimseyle birlikte oturan kişilere bırakılması gerekiyorsa, bu eşyalar mühürlenmez. (Velâyet, Vesayet ve Miras Tüzüğü m.32)

Sulh mahkemesi tarafından defter tutma işlemi tamamlanınca bu işlerin bitmiş olduğu mirasçılara tebliğ edilir. Medenî Kanununun 606'ncı maddesine göre mirasçıların bu tebliğ tarihinden itibaren 3 ay içinde ayrıca mirası reddetme hakları vardır.<sup>370</sup>

---

<sup>369</sup> Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e.,s.211

<sup>370</sup> Özzeybek, a.g.e., s.264

+

Bu şekilde tespit olunan ve güvence altına alınan mallar vergi idaresinin alacağına da teminat teşkil eder.

#### Terekenin resmen idaresi:

Tereke defterinin yazılması işleminden başka bir de terekenin resmen idaresi kavramı vardır.

Medenî Kanun hükümlerine göre miras tüm olarak mirasçılara geçmektedir. Bu geçiş esnasında malların sahihsiz kaldığı bir dönem söz konusu değildir. Fakat çeşitli sebeplerle hak sahipleri ile mamelek buluşamaz. Örneğin mirasçıların kendilerine miras kaldığından dahi haberi olmayabilir. İşte bu durumda dahi miras ortada değildir. Kanun bir takım ihtiyat tedbirleri almak suretiyle ilgili kimselerin haklarının yitirilmesine mani olmuştur.<sup>371</sup>

Sulh hakimi aşağıdaki hâllerin varlığı ile mirasın doğrudan doğruya idaresini emredebilir.

1. Mirasçılardan birinin uzun süreden beri bulunamaması ve temsilci de bırakmaması hâlinde menfaati gerektiriyorsa,
2. Mirasta hak sahibi olduğunu ileri sürenlerden hiçbiri mirasçılık sıfatını yeterince ispatlayamazsa veya bir mirasçı bulunup bulunmadığı şüpheli olursa,
3. Mirasçılarının tamamı bilinmiyorsa,
4. Kanunda özel olarak öngörülmüşse.

Bu durum terekenin resmen idaresidir.

Terekenin resmî idaresi de tereke defterinin yazılması şeklinde gerçekleşir. Deftere bütün menkul mallar sıra numarası altında, cinsi, nevi adedi ve tespit edilen kıymeti gösterilmek ve her malın nerede bulunduğu belirtilmek suretiyle kayıt yapılır. Gayrimenkul mallar ile bu malları kayıtlayan aynî haklar varsa tapu kayıtlarıyla beraber yazılır. Gayrimenkuller kiraya verilmişse, kiracıların hüviyet ve ikametgahları ve sözleşmenin süresi ve kira karşılığının miktarı gösterilir. Bir mal üçüncü şahsın elinde bulunup da istihkak iddiası ileri sürülmüşse, bunların

---

<sup>371</sup> Ayiter-Kılıçoğlu, a.g.e., s.209

+

+

isimleri ve iddianın ilişkin bulunduğu malın sıra numarası ve belge ibraz edilmiş ise mahiyeti, tarihi ve numarası gösterilir. Satılması veya tasarrufu zorunlu mallar açık arttırma ile satılır. Ölene ilişkin alacak ve borçların tespiti için belirli bir süre verilerek ilan yoluyla çağrı yapılır. Defter tutma işleminin devamı süresince yapılmaması terekenin zararına sebep olabilecek idari tasarruflar yapılabilir. (Velâyet, Vesayet ve Miras Tüzüğü, m.42-51)

Gerek Maliyenin talebi ile defter tutulması gerekse terekenin resmî idaresi vergi alacağı açısından emniyet sağlamakta ve terekeye dahil malların tespitini kolaylaştırmaktadır.

### **3. AMME ALACAKLARININ TAHSİLİ USULÜ HAKKINDA KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE ALINACAK TEDBİRLER:**

#### **3.1. Teminat İsteme**

Veraset ve intikal vergisinde, vergi ziyana sebebiyet verilmesi veya hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren ve VUK'nun 359'uncu maddesinde sayılan fiillerin varlığı sebebiyle amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanılmış olması hâlinde, vergi inceleme elemanlarınca ilk hesaplara göre tespit edilen miktar üzerinden, tahsil dairelerince teminat istenebilmektedir.

#### **3.2. İhtiyati Haciz**

Teminat istenmesini gerektirecek bir fiil'in varlığı hâlinde ihtiyati haciz işlemleri de başlatılabilir. İhtiyati haciz, borçlunun ikametgahının belli olmadığı veya borçlunun kaçtığı hâllerde de uygulanır. Hatta borçlunun kaçmasının veya mallarını kaçırmasının muhtemel olduğu durumlarda da ihtiyati hacze karar verilebilmektedir.

İhtiyati haciz aynı zamanda borçludan teminat isteğine karşılık teminat göstermemesi hâllerinde ve mal bildirimine çağrıldığı hâlde bildirimde bulunmayan borçlu için de uygulanabilmektedir.

#### **3.3. İhtiyati Tahakkuk**

İhtiyati tahakkuk müessesesi de ihtiyati haciz gibi amme alacağının korunmasına yönelik diğer bir düzenlemedir. İhtiyati tahakkuk, yukarıda ihtiyati haciz bölümünde kısaca bahsedilen sebeplerden (teminat göstermeme hariç) birinin varlığı hâlinde mükellefin henüz tahakkuk etmemiş veraset ve intikal vergisi ve bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesine yönelik İdari bir işlemdir.

+

İhtiyati tahakkuk mükellefin ileride tahakkuk edecek amme borcunun özel kanununa göre tarh, tebliğ gibi normal süreçten geçilmeden yapılması sebebiyle normal tahakkuk işleminden farklıdır. Bu işlemin gerçekleşmesi için vergi dairesinin yazılı talepte bulunması ve Defterdarlıkça uygun görülmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı 359 seri no.lu Tahsilat Genel Tebliğinde hangi amme alacakları için ihtiyati tahakkuk uygulanabileceğini düzenlemiştir. Buna göre Gelir, Kurumlar, Gider Vergileri, Damga Vergisi, **Veraset ve İntikal Vergisi** ile bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi için Defterdarlıklara yetki verilmiştir.

Matrahı henüz belli olmasa da geçici olarak harici karinelere göre takdir yoluyla tespit olunan matrahlar üzerinden vergi hesaplanır. Böylece hesaplanan vergi ve cezaları derhal tahakkuk ettirilir. Ancak bu şekilde tahakkuk ettirilse dahi vergilerin aslı zam ve cezaları ödeme zamanları gelmeden tahsil olunmaz. Ödemenin garanti altına alınması için bütün bu vergi, zam ve cezaları karşılayacak tutarda ihtiyati haciz gerçekleştirilir.

#### **3.4. Muvazaalı Olarak Yapılan İşlemlere Karşı İhtiyat Tedbirleri**

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 27 nci maddesi aşağıdaki şekildedir:

*“ Amme alacağını ödememiş borçlulardan, müddetinde veya hapsen tazyikine rağmen mal beyanında bulunmayanlarla, malı bulunmadığını bildiren veyahut beyan ettiği malların borcuna kifayetsizliği anlaşılanların ödeme müddetinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde veya ödeme müddetinin başlamasından sonra yaptıkları bağışlamalar ve ivazsız tasarruflar hükümsüzdür.”*

AATUHK'nun 28 inci maddesinde de bağışlama sayılan tasarruflar sayılmıştır. Buna göre;

- Üçüncü dereceye kadar kan hısımları, eşler ve ikinci dereceye kadar sıhri hısımlar arasında yapılan ivazlı tasarruflar,
- Kendi verdiği malın akdin yapıldığı esnadaki değerine göre borçlunun ivaz olarak pek aşağı bir fiyat kabul ettiği akitler,
- Borçlunun kendisine yahut üçüncü şahıs menfaatine kaydı hayat şartıyla irat ve intifa hakkı tesis ettiği akitler,

+

+

bağışlama kabul edilmektedir.

Dikkat edilirse burada tam bir bağışlama olmamakla beraber Kanun koyucu bu hâlleri muvazaalı olarak yapılan işlem olarak kabul etmiş ve bu tasarrufların iptalini öngörmüştür.

Bu hükme göre kamu alacağını ödememek için bir takım hileli bağışlama ve ivazsız tasarruflara giren kişilerin bağışlamaları geçersiz sayılmıştır. Gerçekten de kamu alacağını ödeyemeyecek durumda olan kişinin herhangi bir bağışlamada bulunması anlamsızdır.

Madde hükmünün işlemesi için öncelikle kamu alacağının kesinleşmiş olması ve kanunî takip yollarına rağmen tahsil edilemeyeceğinin anlaşılması, ikinci olarak ise, borçlunun ivazsız tasarruflarının ödeme süresinin başladığı tarihten geriye doğru iki yıl içinde yapılmış olması gerekir. Ödeme süresi başladıktan sonra yapılan ivazsız tasarruflar ise borcun doğum tarihine bakılmaksızın hükümsüzdür.

İvazsız tasarrufta bulunan kimsenin niyetine bakılmaz. Yani kişinin iyi niyetle bu işlemi yapmış olup olmadığı önemli değildir. Bu sebeple kamu alacağı sebebiyle takibe uğramış kimsenin bahsi geçen şartlarda yapmış olduğu bağışlamalar hükümsüz sayıldığından bağışı alan kimsenin bu hususa dikkat etmesi, bu sebeple bağışlamaya konu değerlerin elinden alınacağını göz ardı etmemesi gerekir.