

+

MADDE METNİ :

MADDE 19 : ÖDEME ZAMANI

Madde 19 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları (4369 sayılı Kanunun 75'inci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük; 29.7.1998) **Veraset ve İntikal Vergisi tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile (5904 sayılı Kanunun 31 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları(*) dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir.(**)** (194 sayılı K.H.K.'nin 1'inci maddesi ve 2997 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen fıkra) **Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağı yapılamaz ve üzerinde herhangi bir aynı hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.**

Ancak, mükelleflerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 sayılı kanunun 10'uncu maddesinde yazılı cinsten (Bu maddenin 5'inci bendinde yazılı menkul mallar hariç) teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183 sayılı kanunun 90'ıncı maddesinde yazılı komisyonlar tarafından aynı kanunun 91'inci maddesine göre tespit edilir.

+

+

(*) (Değişmeden önceki şekli) (4783 sayılı Kanunun 11/d maddesiyle değişen ibare Yürürlük;01.02.2003) futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait(x) müşterek bahisler

(x)(4783 sayılı Kanunun 11/d maddesiyle değişmeden önceki ibare) Spor- Toto Teşkilatınca futbol müsabakalarına ait

(**) (Değişmeden önceki şekli) (3219 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen fıkra) Veraset ve İntikal Vergisi Tahakkukundan itibaren (5) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (Spor Toto Teşkilatınca futbol müsabakalarına ait müşterek bahisler dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde) ödenir.

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	14
9	-
14	-
16	-
19	-
21	-

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. VERGİNİN ÖDENMESİ

1.1. Verginin Taksitle Ödenmesi İmkânı

Veraset ve intikal vergisi, prensip olarak üç yılda ve altı eşit taksitte ve her yılın Mayıs ve Kasım aylarında ödenmektedir. (Bu kuralın istisnası olan % 10 nihai vergiye ilişkin ödeme zamanı, aşağıdaki 1.5 ve 1.6 no.lu bölümde açıklanmıştır.)

Bu üç yıllık sürenin sebebi, verginin ödenebilmesi için servet unsurlarının elden çıkarılması yani servetin cebri bir şekilde likiditasyona yönlendirilmesinin önlenmesidir. Böyle bir taksitlendirme olmasaydı sahip

+

olunan servetin daha likit bir şekilde tutulması gerekecek³⁷², hatta bazı servet unsurlarının verginin ödenebilmesi için elden çıkarılmasına yol açacaktı. İşte verginin 3 yıllık bir sürede ödenmesindeki amaç, veraset ve intikal vergisi borcu sebebiyle mirasçılarının mağduriyetinin ve işletmelerin elden çıkarılmak suretiyle tasfiyesinin önlenmesi olarak yorumlanmaktadır.³⁷³

Veraset ve intikal vergisinin eski uygulamasında beş yılda ve on eşit taksitte gerçekleşen vergi tahsilatının İdare açısından getirisi, enflasyon sebebiyle mükellefiyetin doğuşu anındaki reel vergi alacağına eşit olmamakta idi. Zaman içinde ödenen taksitler gittikçe değerini yitirmekte ve vergiden beklenen mali ve sosyal fonksiyonların işlevselliği kaybolmaktaydı. 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında eskiden 5 yılda ve on eşit taksitte ödenen vergi, 29.7.1998 tarihinden itibaren gerçekleşen intikaller için 3 yılda ve 6 eşit taksitte ödenmektedir. Ödeme süresindeki bu azalma, verginin reel değerinin aşınmasını önlememiş, sadece aşınmanın biraz daha az olmasını sağlamıştır.

1.2. Ödeme Zamanı

Beyanname verilme tarihlerine göre ödeme süresinin nasıl olması gerektiği hususunda herhangi bir tereddüt yoktur. Yani yıl içinde herhangi bir tarihte süresi içinde verilen beyanname ile birlikte ilk ödeme yapılması gereken ayda birinci taksit yatırılır. Örneğin Ocak ayında verilmiş bir beyanname için ilk taksit ayı Mayıs ayıdır ve mükellefin bu aydan itibaren taksitlerini yatırması gerekir. Ancak beyanname taksit aylarında verilmişse ödemenin nasıl yapılacağı hususu 19 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde özel olarak düzenlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre, tahakkuk fişinin mükellefe veya beyannameyi getirene elden verilme tarihi Mayıs ayından önceki bir güne rastlaması hâlinde asgari bir aylık süre olduğundan bahisle birinci taksitin Mayıs ayı sonuna kadar ödenmesinin gerektiği, tahakkuk tarihinin Mayıs veya Kasım aylarına tesadüf etmesi hâlinde veraset ve intikal vergisinin bu aylardan sonra gelen emlak vergisi ödeme sürelerinde tahsil olunması uygun görülmüştür.³⁷⁴

³⁷² Due, a.g.e., s.371

³⁷³ Kazgan Gülten-Kazgan Haydar, Türkiye’de Maliye Politikası (1950-1960), İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayın No: 153, Ekin Basımevi, İstanbul 1964, s.84

³⁷⁴ Bu düzenleme Genel Tebliğde “gayrimenkullere isabet eden vergi” şeklinde yer almaktadır. Eskiden menkul mallara isabet eden vergi ile gayrimenkul mallara isabet eden verginin ödenme süreleri farklı bir rejim içindeydi. Bu farklılık 3219 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve gerek menkul gerekse gayrimenkul mallara ait vergilerin ödenmesine ilişkin ayırım kaldırılmıştır. Ancak Genel Tebliğin Mayıs ve Kasım

+

+

Bilindiği gibi EVK'nun 30'uncu maddesinde, emlak vergisinin birinci taksitinin Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksitinin ise Kasım ayında ödenmesi düzenlenmiştir. Buna göre Mayıs ayı içinde tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin ilk taksiti Kasım ayında yani veraset ve intikal vergisinin de ikinci taksit süresinde ödenecektir.

Kasım ayı içinde tahakkuku gerçekleşen veraset ve intikal vergisinin ise Mart, Nisan veya Mayıs ayında ödenmesi mümkündür. Çünkü Genel Tebliğdeki ifade şu şekildedir:

*“Tahakkuk tarihinin Mayıs veya Kasım aylarına tesadüf etmesi hâlinde ...veraset ve intikal vergisi birinci taksitinin bu aylardan sonra gelen emlak vergisi **ödeme sürelerinde tahsil olunması uygun görülmüştür.**”*

Emlak vergisinde ödeme süreleri ise Mart, Nisan ve Mayıs aylarından herhangi birisidir. Buradan anlaşılacağı üzere mükelleflere bu ayların herhangi birinde ödeme imkânı getirilmiştir.

Dikkat edilirse taksitlerin başlaması, beyan süresinin dolmasına değil, TAHAKKUKUN YAPILMASINA bağlanmıştır. Ölüme bağlı ivazsız intikallerde dört ay, hibe işlemlerinde bir aylık süre içinde verilecek olan veraset ve intikal vergisi beyannameleri yasal sürenin bitiminden önce verildiğinde tüm taksitleri 6 ay öne çekebilmektedir.

Örnek:

15 Ocakta ölen bir kişinin mirasçıları 15 Mayıs'a kadar verebilecekleri veraset ve intikal vergisi beyannamesini Nisan ayı içinde verdiklerinde ilk taksidi Kasım ayında ödeyebilecek iken, Mayıs ayında ödemek zorunda kalırlar. Diğer 5 taksitte buna paralel olarak 6'şar ay öne gelir. Hatta 9 uncu maddede izah ettiğimiz gibi veraset ve intikal vergisi beyannamesinin dört aylık süre içinde verilmemesi (daha geç bir tarihte hatta yıllar sonra verilmesi) usulsüzlük cezası dışında bir müeyyide gerektirmediği için, beyanın geciktirilmesine paralel olarak taksitlerin de çok ileri tarihlere taşınması mümkündür.

1.3. Re'sen ve İkmalen Yapılan Tarhiyatlarda Ödeme

Veraset ve intikal vergisi re'sen veya ikmalen tarh olunmuşsa verginin taksitle ödenmesi mümkün müdür? Re'sen veya ikmalen yapılan bir

aylarında ödenecek taksitlere ilişkin düzenlemesi hâlen yürürlükte olup, bu Tebliğ hükmü tüm mallara şamildir.

+

tarhiyat söz konusu olduğunda VUK'nun 112 nci maddesindeki düzenlemenin esas alınması gerekir. VUK'nun 112'nci maddesinde şu düzenleme yer almaktadır:

“İkmalen, re'sen veya İdarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.”

Buna göre ikmalen, re'sen veya İdarece tarh olunan vergilerin taksit zamanları henüz geçmemiş ise taksit süreleri içinde, taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde vadesi henüz gelmemiş kalan taksitler vadelerinde ödenecektir.

İdarece yapılan ikinci tarhiyatta takdir komisyonları tarafından yapılan değerlemeler sonucunda ikmal edilecek ilave verginin ödeme zamanına ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Bazı vergi daireleri ikmalen tarhiyatın ödeme zamanını ilk tarhiyata göre dikkate almakta ve geçen süreye gecikme faizi hesaplamaktadır.

Takdir komisyonları tarafından yapılan değerlendirme sonrasında ilave tarhiyatın ödeme zamanı, hesaplanan verginin mükellefe tebliğ edilerek istenmesinden sonra olmalıdır. Aksi takdirde henüz miktar itibarıyla kesinleşmemiş ve tahsil edilebilir hâle gelmemiş bir vergi için mükelleften ödeme zamanını geçirdiği iddiasıyla gecikme faizi alınabilmesi mümkün değildir.³⁷⁵ Kaldı ki bu gecikme mükelleften kaynaklanmamaktadır. Takdir sebebiyle gecikildiğinde, ilave vergiler için mükelleften gecikme faizi alınması son derece hatalıdır.

Mükellefin taksit sürelerini beklemeden de ödeme yapabilmesi mümkündür. (A.A.T.U.H.K. m.37) Bu takdirde mükellefin tüm vergi borcu ortadan kalkacaktır.

³⁷⁵ Baydoğan, a.g.m. s.44

+

+

Ölüm 15 Nisan 1999	↑
Beyan 1 Ağustos 1999 Vergi tutarı: 1.200.000.000	↑
İlk taksit Kasım 99 200.000.000	↑
İkinci taksit Mayıs 2000 200.000.000	↑
Ek tarhiyat Temmuz 2000 300.000.000	↑
Ek tarhiyatın vadesi geçmiş taksitleri 20 Ağustos 2000 50x2=100.000.000	↑
Üçüncü taksit Kasım 2000 250.000.000	↑
Dördüncü taksit Mayıs 2001 250.000.000	↑
Beşinci taksit Kasım 2001 250.000.000	↑
Altıncı taksit Mayıs 2001 250.000.000	↑

1.4.Tereke Unsurlarına Daha Önce Tevkifat Yapılmışsa Taksitlerin Durumu

Muristen kalan para veya senet tevkifat yapmak zorunda olan banka veya sair kuruluşların nezdinde kalmış ve mirasçılara verilirken veraset ve intikal vergisi tevkifatına tâbi tutulmuş ise, ilgili kuruluş tarafından mal sandığına yatırılan bu tevkifat, hesaplanan veraset ve intikal vergisinden mahsup edilir. Ancak verginin taksitle ödenebilme imkânı varken, tevkif edilen kısım defaten ödenmiş olur. Çünkü Maliye İdaresinin uygulamalarında veraset ve intikal vergisi hesaplandıktan sonra tevkif edilen vergi, hesaplanan vergiden mahsup edilmekte ve ancak kalan tutarların taksitle ödenebilmesi mümkün olmaktadır. Konuyu basit bir örnekle şu şekilde izah edebiliriz:

Muristen Kalan Tereke		Yapılan Tevkifatlar
Banka Mevduatı	: 200.000	5.000
Gayrimenkul (Emlak V. Değeri)	: 135.000	0
Kıdem Tazminatı	: 5.000	250
	----- 340.000	----- 5.250

Hesaplanan vergi 7.600 YTL. ve buna göre tatbikatta $7.600-5.250= 2.350$ YTL. (6 eşit taksitte) her bir taksit 391,67 YTL. olacak şekilde işlem yapılmaktadır.

Görüldüğü gibi tevkif edilen kısım taksitle ödeme imkânından mahrum kalmakta ve mükelleflerce defaten ödenmiş olmaktadır. Hâlbuki 1996/1

+

no.lu İç Genelgede "...tevkif suretiyle alıkonulan teminatın her mirasçının ödemesi gereken verginin birinci taksitinden başlayarak tamamen mahsup edilmesi, mahsup işlemi sonucu kısmen veya tamamen bakiye kalan taksitlerin kanunî sürelerinde ödenmesi..." gereğine işaret edilmiş yapılan kesintinin ilk taksitten başlamak üzere mahsup edileceği öngörülmüştür. Buna göre taksitler (7.600/6=) 1.266,67 YTL. olduğuna ve 5.250 YTL.lık tevkifat ilk dört taksiti karşıladığına göre kalan tahsilatın da bu anlayışa göre yapılması gerekir.

1.5. Tevkifatı Önlemek İçin Tasdikname Alınmasının Taksitler Üzerindeki Etkisi

Beyanname tasdikname talebi ile birlikte verilmişse:

Mükellef 17 nci maddedeki tevkifatı önlemek için beyannamesini ve tasdikname talebini eş zamanlı olarak vermişse vergi dairesi toplam vergiyi hesaplayacak, bunun tasdikname istenen para veya senede isabet eden kısmını hemen tahsil edip tasdiknameyi verecektir. Bakiye vergi yukarıda anlatıldığı gibi altı eşit taksite bölünecektir.

Tasdikname talebi daha sonra yapılmışsa:

Mükellef para ve senedi de diğer mallarla birlikte içeren beyannamesini verdikten sonra, tevkifatı önlemek için tasdikname talebinde bulunursa, vergi dairesi zamanı geçmiş ve ödenmemiş taksitleri ödetecek, para veya senede isabet eden vergiyi hesaplayıp ayrıca tahsil edecek ve tasdiknameyi verecektir.

Bu durumda bazı vergi daireleri para veya senete isabet eden vergiyi kalan taksit sayısına bölüp, bakiye taksitleri bu miktar ölçüsünde küçülterek tahsil etmektedir. Hâlbuki 1996/1 no.lu İç Genelgede (17 nci madde bölüm 1.2) tevkifata uğrayan meblağın mahsubunun vadesi gelmemiş ilk taksitten başlayarak yapılması esası benimsenmiş olup, aynı esasın tasdikname talebi nedeniyle hesaplanıp tahsil olunan verginin mahsubunda da geçerli olması gerekir.

1.6. Yarışma ve Çekilişlerde Kazanılan İkramiyelere Ait Verginin Ödenme Zamanı

4369 sayılı Kanunla Veraset ve İntikal Vergisinin 19'uncu maddesinde yapılan değişiklik sonucunda yarışma ve çekiliş suretiyle hediye veren gerçek ve tüzel kişiler, verdikleri hediyelerin istisna tutarını (2021 yılı için 7.703 TL'nı aşan ikramiye üzerinden) aşan kısmınının vergisini

+

+

talihlilerden tahsil ederek yarışma veya çekilişin gerçekleştiği tarihi takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ödemeleri zorunlu kılınmıştır.

Bu düzenlemeye göre verginin ödenmesi (ve daha öncede ifade edildiği üzere beyanname verme mükellefiyeti) yarışma veya çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişilere yüklenmiştir. Verginin talihliden tahsil edilmemiş olması veya hediye veya ikramiyenin bu süre içinde talihliye verilmemiş olması beyanname verme ve verginin ödenmesine ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesine etkili değildir.

1.7. Türkiye Jokey Kulübü ve Spor Toto Teşkilatınca Dağıtılan İkrariyelere İlişkin Verginin Ödenme Zamanı

Türkiye Jokey Kulübü ve Spor Toto Teşkilatınca düzenlenen müşterek bahislerde talihlilere dağıtılan ikramiyelere ait vergiler bilindiği üzere bu teşkilatlar tarafından ödenmektedir. Teşkilatlar, talihlinin kazandığı istisna tutarını (2006 yılı için 1.919 YTL.'yi) aşan ikramiye üzerinden 16. Maddenin son fıkrasında yazılı nispette veraset ve intikal vergisi tevkif etmekte ve kalan bakiyeyi ödemektedir. İşte teşkilatça tevkif edilen vergilerin vergi dairesine yatırılma mükellefiyeti de tıpkı yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelere ait vergilerde olduğu gibi beyanname verme süresi içinde yerine getirilmektedir.

1.8. Mirasçının da Ölmesi Hâlinde Verginin Ödenmesi

Aynı aile içinde sık veya eş zamanlı gerçekleşen ölümler olduğu takdirde henüz vergilenmiş mallar üzerinden, tekrar vergi alınması gibi yıpratıcı bir durumun varlığı söz konusudur. Bu sebeple aynı aile içindeki ölüm zamanlarına göre vergi oranlarında artan nispette indirim yapılması önerilebilir.³⁷⁶ Hatta bazı ülkelerde eşe kalan mallar, eşin de ölümü hâlinde vergilenmemektedir.

Veraset ve intikal vergisinin doğmasından sonra, mirasçının da ölümü sebebiyle (bu ilk mirasçıya intikal eden malların yeni mirasçılara ikinci kez intikali nedeniyle) verginin tekrar gündeme gelmesi sonucu, aynı mal üzerinden ikinci kez vergi alınması gibi bir uygulamanın tartışması bir yana, böyle bir durumda taksitlerin nasıl ödeneceği hususu Maliye

³⁷⁶ Aren, a.g.e., s.152

+

Bakanlığının konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir muktezada³⁷⁷ şu ifadelerle belirtilmiştir:

“İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden muris ...’den ...’e intikal eden terekeden dolayı tahakkuk eden ve takside bağlanan veraset ve intikal vergisinin 4 taksitinin ödendiği, kalan 6 taksit tutarının da varislerince taksit sürelerinde mi, yoksa defaten mi ödeneceği hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Kanununun 19’uncu maddesinin birinci fıkrasında, veraset ve intikal vergisinin tahakkukundan itibaren 5’ yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca tarh ve tahakkuk ederek ödenmesi gereken safhaya gelen veraset ve intikal vergisinin 5 yılda ve 10 eşit taksitte ödeneceğine ilişkin özel bir düzenleme yer almaktadır. Bu hükümden faydalanabilmek için adına tarhiyat yapılanın mükellefiyetinin bu süreler zarfında devam etmesi zorunlu bulunmaktadır. Herhangi bir sebeple mükellefiyeti sona ererse bu hükümden faydalanılması da mümkün olmamaktadır.

Diğer taraftan 6183 sayılı Kanunun 37’nci maddesi ve bu maddenin uygulama şekline ilişkin açıklamaları içeren 250 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği hükümleri özel Kanunlarında ödeme zamanı belli olmayan amme alacakları için uygulanmaktadır.

...

Öte yandan VUK’nun 112’nci maddesinin ikinci fıkrasında ‘Memleketi terk ve mükellefiyetin kalkmasını mucip hâller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir.’ denilmektedir.

Bu hüküm uyarınca, memleketi terk ve ölüm gibi hâller nedeniyle mükellefiyetin kalkması durumunda, bu mükellefiyete ilişkin beyanname verme ödevleri sözü edilen madde gereğince mirasçılar tarafından yerine getirileceğinden, tarh edilen vergilerin de beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekir.

Bu itibarla yazınızda sözü edilen olayda muris...’den’e, ...’ondan da ölümü nedeniyle mirasçılarının intikal eden terekeden dolayı ...’in sağlığında beyanı üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin adı

³⁷⁷ M.B. Muk. 18.01.1995 - B.07.0.GEL.0.60/6000-2032

* Bu süre 4369 sayılı Kanunla 3 yıl ve 6 takside indirilmiştir.

+

+

geçenin mirasçılar tarafından beyanname verme süresi (4 ay) içinde ödenmesi gerekmektedir.”

Bu muktezadan da anlaşılacağı üzere, muktezaya konu teşkil eden olayda kendisine intikal eden miras sebebiyle taksitler hâlinde veraset ve intikal vergisini ödemekte olan mükellef vefat etmiş ve onun mirasçılarında da kendisinden hem miras hem de ödemekte olduğu veraset ve intikal vergisi taksitleri kalmıştır.

Mirasçılarının mirase ait taksitleri ilgili vadelerinde ödeyip ödeyemeyecekleri sorulduğunda, Maliye İdaresince VUK'nun 112'nci maddesindeki düzenleme öne sürülerek, kendilerine kalan taksitlerin 4 ay içinde ödenmesi gerektiği cevabı verilmiştir. Ancak bahsi geçen maddenin devamında şu ifadeler yer almaktadır: “...*Bu fıkrada yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde, vergi kanunu ile belli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır.*” Dolayısıyla yeni mirasçılarının teminat göstermek şartıyla veraset ve intikal vergisi taksitlerini vadelerinde ödeyebilmeleri gerekir.

Eş zamanlı ölümden durum:

Biri diğerinin mirasçısı olan iki kişi aynı anda ölürse her ikisine ait malların mirasçılarını kendilerine iki ayrı (tereke) miras kalmış gibi 9 uncu maddedeki süre içinde iki ayrı beyannameyi verip, vergiyi normal taksit süreleri içinde öderler.

Meselâ tek çocuklu bir ailede anne ve baba bir trafik kazasında AYNI ANDA ölmüşlerse anneye ve babaya ait mallar ayrı ayrı terekeler hâlinde çocuğa intikal eder. (Babaya ait malın %25'inin anneye, oradan da çocuğa intikal ettiği varsayılarak çocuğun anne adına bu %25'lik pay için beyanname vermesi gerekmez.) Ölümle miras edinme ehliyeti ve kişilik sona erdiğinden birinin ölümü anında, diğer eş sağ olmadığı için eşler birbirinin mirasçısı olamaz.

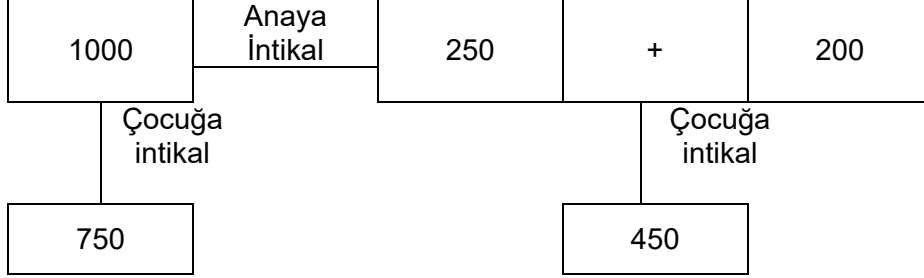
Biri diğerinin ardından meydana gelen ölümler:

Yukarıdaki örneğimizde baba kaza anında anne ise, birkaç saat sonra hastanede ölse idi, iki ölüm arasında kısa da olsa zaman farkı bulunduğu için babaya ait malların %25'inin anneye, babanın ölüm anı itibarıyla intikal edecek, bilahare annenin de ölümü üzerine çocuğa, bu %25 ile birlikte, anneye ait malların toplamından oluşan ikinci bir intikal vaki olacaktır.

+

Örnek:

Babanın malvarlığı : 1000
Annenin malvarlığı : 200



Dikkat edilirse burada çocuğun 3 adet beyanname vermesi söz konusudur. Bunlardan ilki, çocuğun babasından annesine geçen 250 TL.lık malvarlığı için, ana adına vereceği ve tahakkuk eden vergiyi VUK'nun 112 nci maddesi uyarınca beyanname verme süresi içinde ödeyeceği beyanname dir. Ancak yukarıda izah ettiğimiz gibi çocuk bu beyanname den doğacak vergiyi teminat göstererek normal taksit sürelerinde ödeyebilir. Çocuk babasından kalan 750 ve anasından kalan 450 (bunun 250'si ikinci kez intikal eden maldır) için iki ayrı beyanname vererek vergilerini normal taksit süreleri içinde öder.

Taksitler devam ederken meydana gelen ölüm:

Yukarıdaki örneğimizde ananın, babanın ölümünden 6 ay sonra (250 için beyanname verdikten sonra) öldüğünü varsayalım. Bu durumda VUK'nun 112/2 nci maddesinde, ölen mükellefin vadeleri beyan süresinden sonra gelen taksitlerinin de beyan süresi içinde ödeneceği hükmü uyarınca, anaya ait veraset ve intikal vergisi, beyan süresi içinde, teminat gösterildiği takdirde ilgili vadelerinde ödenebilmesi bize göre mümkündür.

1.9. Mirasın Taksimi Hâlinde Ödeme Zamanı

Daha önceki bölümlerde de yeri geldikçe ifade ettiğimiz gibi her bir mirasçı terekeye dahil her bir malın miras hissesi nispetinde sahibidir. Veraset ve intikal vergisi de bu esasa göre teşekkül eder.

+

+

Mirasçılar terekedeki bu iştirak hâlinde mülkiyet durumunu istemeyerek malları paylaşıp, bu paylaşımında kendilerine düşen malın bütününe sahip olabilirler. Bu paylaşım tüm mirasçılarının ittifakıyla yapıp, paylaşım sözleşmesi tüm mirasçılar tarafından imzalandığında resmiyet kazanır. Rızai taksim denilen bu işlem taksit sürelerini etkilemez.

Miras konusunda mirasçılar arasında ihtilaf çıkmışsa ve bu ihtilaf çözülemeyerek mahkemeye intikal etmişse;

- Mahkemeye intikal olayının beyanname verildikten sonra vuku bulması hâlinde taksitlerin etkilenişi hakkında hüküm yoktur. Bizim anlayışımıza göre mahkemeye intikalden önce beyan yoluyla tahakkuk etmiş vergilerin taksitleri mahkemeye intikal nedeniyle etkilenmez.
- Mahkemeye intikal olayı beyannamenin verilmesinden önce olmuşsa, mahkemeye intikal olayı 9 uncu maddede anlatıldığı üzere mücbir sebep sayılmakta ve beyan süresini durdurmaktadır. Böylelikle mirasçılar mahkeme bitinceye kadar beyanda bulunmazlar. Mahkeme bittiğinde beyan süresi yeniden işlemeye başlar ve vergi mirasçılarının mahkeme kararına göre verecekleri beyanname üzerine tahakkuk ederek, tahakkuku izleyen taksit aylarında (Mayıs-Kasım) ödenir.

1.10. Posta İle Gönderilen Beyannamelerde Ödeme Zamanı

Veraset ve intikal vergisinde prensip olarak beyannamenin elden verilmesi esastır. Ancak posta ile de beyannamenin gönderilebileceği hususuna daha önce işaret etmiştik. Beyannamenin taahhütlü posta ile gönderilmesi hâlinde, vergi dairesince tahakkukun yapıldığı tarihe göre ilk taksitin hangi ayda ödeneceği belirlenir. Buna göre ödemeye ilişkin taksit de tahakkuku izleyen ilk Mayıs veya Kasım ayında yapılır.³⁷⁸

Vergi Usul Kanununun 111'nci maddesindeki hüküm şöyledir:

"...Beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde, beyan edilen vergi tahakkuk işlerinin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir."

Bu hükmün veraset ve intikal vergisi beyannamesini kapsamadığı görüşündeyiz. Çünkü veraset ve intikal vergisinde ilk taksit ayı beyannamenin verilmesine göre değil fiilen tahakkukun yapılmasına bağlanmıştır.

³⁷⁸ Karagözoğlu, a.g.e., s.313

+

1.11. Vadesinde Ödenmeyen Taksitler

Vadesinde ödenmeyen taksitler, AATUHK'nu 51'nci maddesi gereğince gecikme zammına tâbi olur. Şu an için gecikme zammı aylık %2,5 olarak uygulanmaktadır. 4369 sayılı Kanunla, AATUHK'nun 38'inci maddesi kaldırıldığından taksitlerin zamanında ödenmemesi hâlinde tüm taksitlerin muaccel olması (yani vadesinin gelmiş kabul edilmesi) 1.1.1999 tarihinden itibaren ödenecek taksitler açısından söz konusu değildir.

Mükellefçe aksatılan taksitler, bundan doğan gecikme zamları mevcut iken mükellefin yapacağı rızai ödeme vadesi geçmiş taksitler toplamı ile bunlardan doğan gecikme zamları toplamının birbirine oranı dairesinde paylaştırılmaktadır. (AATUHK m.47 ve 405 no.lu Tahsilat Genel Tebliği)

2. İVAZSIZ İNTİKALE KONU OLAN GAYRİMENKULLERİN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ ÖDENMEDEN DEVREDİLEMEYECEĞİ

2.1. Genel Açıklama

Gayrimenkullerin devir ve tesciline ilişkin 19'uncu maddenin ikinci fıkrası veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerin, devir ve tesciline ilişkin bir vergi güvenlik tedbirini içermektedir. Bu tedbir, intikal eden gayrimenkule ilişkin verginin ödenmeden üzerinde devir veya aynî hak tesisi yapılamamasıdır. Uygulama sadece veraset yoluyla gerçekleşen intikaller açısından değil diğer suretlerle gerçekleşen karşılıksız intikaller açısından da aynıdır. Çünkü maddede "*intikal eden gayrimenkullerin*" tâbiri kullanılmış intikalin şekli hususunda herhangi bir ayırıma gidilmemiştir.

Ülkemizde miras kalan veya hibe olunan gayrimenkuller, uzun yıllar bunları ivazsız olarak iktisap edenler tarafından kullanılmak, kiraya verilmek, üzerinde zirai istihsal yapılmak suretiyle veraset ve intikal vergisi ödenmeksizin tasarruf edilmektedir. Hatta yeni ivazsız intikallere dahi vergisiz olarak konu olabilmektedir. Ne zaman ki bunların satışı nedeniyle tapuda devri gerekli olur o zaman tapu İdaresinin yönlendirmesi ile çoğu hâlde sırf satılacak gayrimenkul için, cezasız gecikme zamsız (bkz. m.9) ve intikal tarihindeki değeri üzerinden (genellikle komik denebilecek kadar küçülmüş) veraset ve intikal vergisi ödenir.

İlk tarhiyat ve nihai tarhiyatın farklı olması mümkün ve genelde görülen bir durumdur. Bu sebeple ilk tarhiyata istinaden tahsil edilen vergi kesin olmamakta ve vergi ilişkisi tamamen kesilmiş sayılmamaktadır. Bu yüzden

+

+

nihai tarhiyat neticesinde kesin vergi tarh ve tahsil edilmeden, intikal eden gayrimenkullerin devir ve ferağına veya üzerinde herhangi bir hak tesisine müsaade edilmemektedir.³⁷⁹

Devir ve aynî hak tesisi işleminin yapılabilmesi için maddenin 2 nci fıkrasında gayrimenkule isabet eden verginin tamamen ödenmesi aranmaktadır. Verginin ödenmiş olduğunu arayan daire ise, tapu dairesidir. Tapu daireleri gayrimenkule ilişkin devir talebi olduğunda, mirasçılardan verginin ödenmiş olduğuna dair tahsil fişini arar. Bu tahsil fişi olmadan gayrimenkulün devir ve aynî hak tesisine izin veremez. Verdiği takdirde verginin ödenmesinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

Uygulamada birbirine karıştırılan husus, gayrimenkulün devir işlemleri ile mirasçılar adına tescil işlemleridir. İntikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin tapu İdaresince yapılır. Burada devir işlemi olmadığı için verginin ödenmiş olması aranmaz. Ancak tapu İdaresinin tescil işlemini 15 gün içinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorunluluğu vardır. Esasen devir veya hak tesisi yapılamadıkça tescilin bir anlamı yoktur.

Mirasçılar adına yapılacak tescil işlemi esas itibariyle sadece Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun bu maddesiyle düzenlenmiş bir durum değildir. Medenî Kanunun 705'inci maddesinde şu düzenleme mevcuttur:

“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur.

Miras, mahkeme kararı, cebrî icra, işgal, kamulaştırma hâlleri ile kanunda öngörülen diğer hâllerde, mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hâllerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır”

Bu madde hükmüne göre tescile tâbi olmayan kazanımlardan birinin miras yoluyla intikal olduğu kabul edilmiştir. Tapu Sicili Tüzüğü'nün 21/a maddesinde ölüm olayına dayanan gayrimenkul tescillerinin mirasçılarının sulh hukuk mahkemesine başvurarak alacakları mirasçılık belgesine göre yapılacağı düzenlenmiştir. Demek oluyor ki gayrimenkulün iktisabı ölüm sebebiyle kendiliğinden mirasçılara geçmekte ve tescil için de veraset ilâmı yeterli olmaktadır. Nitekim Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki düzenlemede de tescil işleminin yapılması gerektiği ancak bilgi verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

³⁷⁹ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği Sıra No:16

+

Buna rağmen uygulamada Tapu Dairelerinin tescil işlemi için vergi dairesinden yazı istedikleri ve bu yazı olmaksızın tescil işlemi yapmadıkları gözlenmektedir. Bu husus Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa aykırı olduğu gibi, Tapu Sicili Tüzüğü'nün yukarıda bahsi geçen düzenlemesine de aykırıdır. Vergi İdaresi ise, Tapu Sicilinden böyle bir yazı aldığı anda mükellef adına tescil için, ya vergiyi talep etmekte veya teminat göstermesini istemektedir. Hâlbuki sınırlama sadece gayrimenkulün mirasçılar tarafından üçüncü kişilere devir ve aynî hak tesisi açısından vardır. Tescil açısından Tapu İdaresinin bildirimini yeterli olup başkaca bir işleme ihtiyaç yoktur. Nitekim bu konuda 14 sıra no.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde şu ifadeler yer almıştır.

“...Esasen Borçlar Kanununun 237’nci maddesinde, gayrimenkulün veya gayrimenkul üzerindeki aynî hakların bağışlanmasının, ancak tapu siciline kaydedilmekle tamam olacağı, Medenî Kanunun 633’üncü maddesinde de gayrimenkul mülkiyetini iktisap için tapu siciline kaydın şart olduğu açıklanmıştır.

Bu hükümler muvacehesinde; Borçlar Kanununun 234 ve müteakip maddelerine göre yapılan gayrimenkul ve gayrimenkul üzerindeki aynî hakların bağışlanması veraset ve intikal vergisi mevzuuna girmiş olmakla beraber vergi alacağına doğması için Medenî Kanunun 633 üncü maddesi gereğince tescil muamelesinin ikmal edilmesi lazım gelir. Tescil işlemi yapılmadan, vergi alacağı doğmamış olacağı gibi 7338 sayılı Kanunun 19 uncu maddesinin son fıkrasına istinaden, verginin tahakkuk etmiş olmasının aranması da mümkün değildir.

7338 sayılı Kanunun 19’uncu maddesindeki. ‘...intikal eden gayrimenkulün tapuda tescil muamelesi, veraset ve intikal vergilerinin tahakkukunu müteakip yapılır....’ hükmünün veraset suretiyle intikallere hasredilerek Borçlar Kanununun 234 ve müteakip maddelerine göre yapılacak bağışlamalarda Tapu Sicil Muhafız ve Memurlarının akit ve tescili müteakip 213 sayılı Kanunun 150 nci maddesi mucibince ilgili vergi dairesine keyfiyeti ihbar etmeleri gerekir.”

Tescil işleminin yapılmasına rağmen mirasçıların vergiyi ödememeleri hâlinde bu gayrimenkulü devir etmeleri veya üzerinde aynî hak tesisi işlemi yapmaları mümkün değildir. Ancak gayrimenkul intikallerinde gayrimenkule isabet eden vergiye karşılık teminat gösterilmesi hâllerinde gayrimenkulün devir ve aynî hak tesisine izin verilebilmektedir.

2.2. Teminat Uygulaması

+

+

Veraset ve intikal vergisinin kesin tahakkukundan sonra mirasçılar adına toplu mülkiyet şeklinde (iştirak hâlinde mülkiyet) tescil edilen gayrimenkul, ödemenin yapılmasına kadar verginin teminatı olarak kalmaktadır. Mirasçılarının aralarında kararlaştırdıkları taksim mukavelesi veya bu konuda bir anlaşma sağlanamayan hâllerde mahkemenin vereceği karar ile, toplu mülkiyetten çıkarak ferdi mülkiyete geçerler. Artık sahip oldukları gayrimenkul veya gayrimenkul hissesinin üçüncü bir kişiye devri mümkündür. Mevcut toplu mülkiyet hâlinde duran ve verginin teminatı olma özelliğini sağlayan mallar bu niteliğini yitirir.

İşte bu devir işlemlerinin veya üzerlerinde herhangi bir aynî hak tesisi için bunlara isabet eden veraset ve intikal vergisinin ödenmesi aranmaktadır. Bu ödemenin yapılmaması hâlinde devir ve aynî hak tesisi işlemlerine müsaade edilebilmesi için teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Yükümlülerce devir ve aynî hak tesisi istenen gayrimenkullere ait veraset ve intikal vergisinin ödenmiş olmasının aranması, kendilerine gayrimenkulden başkaca mal kalmayan varisler açısından oldukça müşkül bir durum yaratmakta idi.

Hatta mirasçılarının vergiyi ödeyebilecekleri birikimleri olmadığı ve sadece muristen kalan gayrimenkulün söz konusu olduğu durumlarda vergi ödenmedikçe tapuda tescil yapılamıyor, tescil yapılamayınca da gayrimenkule tasarruf edilemiyordu.

Muristen bir veya birden fazla gayrimenkul intikal etmiş olmasına rağmen bu gayrimenkullerin yanı sıra verginin ödenmesi için gerekli olan para veya menkul mal intikal etmemesi hâlinde mirasçılarının bu gayrimenkullerden birini veya bir kaçını satarak vergi borçlarını ödemelerine eski mevzuat engel olmuş ve haklı şikayetler doğmuştu.

Önceleri intikal eden çeşitli gayrimenkullerden bir veya bir kaçının satışı için bütün gayrimenkullere ait verginin tamamının ödenmesi mecburiyeti vardı. Bu uygulama satışı yapılmak istenen gayrimenkullere isabet eden verginin hesaplanarak tahsil edilmesinden sonra satışına izin verilmesi yönünde değiştirilmiş³⁸⁰ ancak bu da yeterli olmamıştır. Bunun üzerine teminat gösterilmesi hâlinde gayrimenkulün devir ve aynî hak tesisine izin verilmesi öngörülmüştür.

Burada hemen ifade etmekte yarar vardır ki maddenin lafzi ifadesinde teminat gösterilmesi hâlinde dahi gayrimenkule ilişkin devir ve aynî hak tesisi işlemine vergi idaresinin izin vermeme yetkisi vardır. Çünkü dikkat

³⁸⁰ Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No:16

+

edilirse maddede “...*devir ve ferağa izin verilebilir.*” ifadesi yer almaktadır. Vergi idaresi bu yetkisini kısmî olarak da kullanabilir. Yani gayrimenkulün mirasçılar tarafından satılmak istenmesi hâlinde, örneğin gayrimenkul için gösterilen teminat yeterli bulunmayabilir.

Hatta fiilen bina olduğu halde tapuda arsa olarak gözüken gayrimenkuller açısından dahi ilişiksizlik belgesi aranacağı yönünde Maliye Bakanlığı muktezası mevcuttur.³⁸¹

“Bu itibarla, 26.12.1999 tarihinde vefat eden varislerine intikal eden ve fiilen bina vasfını haiz olan gayrimenkuller her ne kadar tapu kütüğünde arsa olarak kayıtlı olsa da bu durum söz konusu gayrimenkullerin bina olarak beyan edilmesini engellememektedir.

Bu hükümler gereğince, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinde veraseten intikal eden gayrimenkullerin, malların hukuken iktisap edildiği, diğer bir ifade ile ölüm günü itibariyle fiili durum esas alınmak suretiyle tespit edilecek değerlerinin beyan edilmesi gerekir.

Bu durumda, mesken vasfını haiz gayrimenkullerin söz konusu arsa üzerine inşa edilmiş olması halinde, dairenizce düzenlenen ilişik kesme yazısının arsa içinde geçerli olduğunun kabulü gerekir.”

Teminat gösterilebilecek değerler:

Tahakkuk eden veya edecek olan vergiye karşılık AATUHK'nun 10 uncu maddesinde yazılı cinsten teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve aynı hak tesisine izin verilmesi mümkün kılınmıştır. Bu uygulamaya göre mükellefler,

- Para
- Bankalar tarafından verilen teminat mektubu
- Hazine tahvil ve bonoları
- Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat
- Gayrimenkul malları

teminat olarak gösterebileceklerdir. Tahsil kolaylığı nedeniyle ilk dört bentteki kıymetler teminat uygulamasında tercih edilmektedir.

21 Sıra No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğinde şu ifadeler yer almaktadır.

³⁸¹ MB. Muk. 21.10.2002- B.07.4.DEF.0.34.12/2.VRS:21-12389 - 5916

+

+

“ İntikal eden gayrimenkullerin başkasına devir ve ferağına veya rızai taksim yapmalarına veyahutta müşterek mülkiyete dönüştürmelerine izin verilebilmesi için 6183 sayılı Kanunun 10’uncu maddesinde yazılı cinsten (bu maddenin 5’inci bendinde yazılı menkul mallar hariç) teminat alınması gerekmektedir. Bilindiği üzere anılan maddeye göre teminat olarak; para bankalar tarafından verilen teminat mektupları, Hazine tahvil ve bonoları, hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat ile ilgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilecek gayrimenkul malların kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır. Tahsil kolaylığı sağlanması açısından ilk dört bentte yazılı cinsten teminat alınması tercih edilecek ancak bunların teminat olarak gösterilmesinin mümkün olmaması veya zor olması hâlinde beşinci bentte yazılı gayrimenkuller de kabul edilecektir.

Devir ve ferağına izin verilecek gayrimenkuller ile teminat olarak gösterilecek gayrimenkullere 6183 sayılı Kanunun 90’inci maddesinde yazılı komisyonlarca aynı Kanunun 91’inci maddesine göre değer biçilecektir.”

Mahkemelerin de tevkifata ilişkin yükümlülükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak İstanbul Defterdarlığınca verilen bir muktezada³⁸² şu ifadeler yer almaktadır:

“İlgi yazınızda, müteveffa adına kayıtlı Güngören Kartaltepe Mevkiinde kain, ...pafta,...parsel sayılı taşınmazdaki 1,2 ve 6 no.lu dairelerin tarafından Bakırköy 3. Sulh Hukuk Mahkemesinin İzale-i şuyu satış kararı ile 18.8.1997 tarihinde satın alındığı, ancak mirasçılar tarafından Veraset ve İntikal Vergisi ödenmediğinden tapunun verilmediği belirtilmektedir.

....

Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 220 nci maddesinde mahkemeler tarafından satışı yapılan gayrimenkullerin beyan edilmemiş olması hâlinde, satış bedeli üzerinden mirasçıların murise olan yakınlığı göz önüne alınarak o gruba giren en yüksek oran üzerinden vergi ile buna isabet eden ceza bloke ettirilip emaneten tahsil edildikten sonra vergi ilişkisi olmadığına dair yazı yazılacağı,

Mirasçıların satışı yapılan gayrimenkullerle ilgili olarak daha sonra beyanda bulunması hâlinde, emaneten tahsil edilen miktarın mahsubu yapılacağı, mahsup fazlası varsa ilgisine iade edileceği açıklanmıştır.

³⁸² İst.Def. Muk. 9.6.99-B.07.4.DEF.0.34.12/2.21-12115

+

Bu itibarla, ...tarafından 18.8.1997 tarihinde izale-i şuyu yoluyla satın alınan gayrimenkullerin satış bedelinden %20 oranında veraset ve intikal vergisi bloke edilmesi ve bloke edilen tutarın Vatan Caddesindeki Maliye Kompleksinde bulunan Yeditepe Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi müdürlüğüne yedi gün içinde yatırılması gerekmektedir.

Satış bedeli üzerinden %20 oranında vergi tevkifatı yapıldıktan sonra gayrimenkulün alıcısı adına tapuda tescil yapılmasında vergi yönünden bir sakınca bulunmamaktadır.”

Birinci ve ikinci tarhiyat aşamalarında teminat uygulaması:

6183 Sayılı Kanun hükümlerine göre vergi borçlularından bu borçlarını garanti altına alacak tutarda teminat alınmaktadır. Burada ödenecek verginin ne olduğunun bilinmesi icap etmektedir. Veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat sistemi olduğundan bu tarhiyatlarda vergi tutarının değişebilmesi mümkündür.

Veraset ve intikal vergisinin kendine has bu özelliği nedeniyle intikal eden gayrimenkullerin, teminat alınarak izin verilmesinde iki durum söz konusu olabilir. Birincisi mükelleflerin ilk tarhiyattan sonra nihai tarhiyattan önce, ikincisi ise nihai tarhiyattan sonra devir ve aynî hak tesisi talep etmesidir.

Gayrimenkul için ne kadar teminat alınacağı 6183 sayılı Kanunun 90 ıncı maddesinde yazılı Komisyonların³⁸³ gayrimenkule değer biçmesi ile ortaya çıkacaktır. Bu değer biçme işleminde Kanunun öngördüğü yöntem bilirkişinin mütalâasının alınması suretiyle yapılmaktadır. (AATUHK m.91)

Verginin taksitle ödenmesi söz konusu olduğundan taksitle ödeme esnasında gayrimenkulün devir ve aynî hak tesisi istendiği takdirde 21 seri no.lu Genel Tebliğde iki seçenek öngörülmüştür. Birincisi gayrimenkule isabet eden verginin defaten ödenmesi, ikincisi ise kalan vergi borcu tutarında teminat gösterilmesidir. Esasen Tebliğde kalan vergi borcundan açıkça bahsedilmemekte ve “*kamu alacağını karşılayacak miktarda teminat alınması*” ndan söz edilmektedir. Taksitle ödenmekte olan kamu alacağında kalan tutar için teminat verileceği ortadadır.

³⁸³ Satış komisyonları madde hükmüne göre il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya tevkil edeceği zatın başkanlığında belediye meclisi tarafından kendi üyelerinden seçilmiş bir kişi ile alacaklı amme idaresinin yetkili bir memurundan oluşmaktadır.

+

+

Vergi İdaresi yayımladığı tebliğlerde, gemileri de gayrimenkul olarak kabul etmektedir. Nitekim gayrimenkullerin devir ve aynî hak tesisine ilişkin benzer bir düzenlemeyi de gemiler için şart koyduğu 9 sıra no.lu Genel Tebliğde şu ifadeler yer almaktadır:

“ ...Diğer taraftan amme alacağının tehlikeye girmemesi için intikal eden gemilerin gemi sicilinde tescil muamelesinin veraset ve intikal vergisinin tahakkukunu müteakip yapılacağı, vergi tamamen ödenmedikçe bu gibi gemilerin başkasına devir ve ferağının yapılamayacağı ve üzerinde herhangi bir aynî hak tesis edilemeyeceği izahtan varestedir.

Herhangi yanlış tatbikata mahâl verilmemesi ve bu hususların Liman Dairelerine de tebliği ile gereğinin buna göre ifası tamimen tebliğ ve rica olunur.”

Buna göre gayrimenkullere ilişkin açıklamalarımızın gemiler açısından da geçerli olduğunu ifade etmek gerekir.