

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 08.12.2017
Duyuru No : 2017/138
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
ARALIK 2017 - Sayı : 168

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

MİRAS PAYLAŞIM SÖZLEŞMELERİNİN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE ETKİSİ

ÖZET :

Vefat eden bir kişinin mal, hak ve borçlarının kimlere intikal edeceği (yasal mirasçıların kimler olduğu ve pay oranları) 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 495-501 inci maddelerinde belirtilmiştir.

Ancak, mirasçılar kendi aralarında mirasın nasıl paylaşılacağını yazılı sözleşme yaparak diledikleri gibi belirleme hakkına sahip olup, bu hakları kapsamında MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMESİ yaptıkları takdirde söz konusu yasal miras payları hükmünü kaybeder ve tereke, mirasçıların yaptığı anlaşma uyarınca mirasçılar arasında paylaşılır.

Bunun vergisel açıdan iki anlamı vardır :

- Veraset ve intikal vergisi yasal paylaşım oranlarına göre değil, miras taksim sözleşmesindeki mal dağılımına göre şekillenir. (Veraset ve intikal vergisi daha önce yasal paylaşım oranlarına göre tahakkuk ettirilmişse bu tahakkuk miras paylaşım sözleşmesine göre düzeltilir)

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

- Miras taksim sözleşmesindeki paylaşım planı yasal oranlara göre istenildiği kadar farklı olabilir. Bu sözleşme ile mirasçılardan birinin yasal payına göre daha az miras payı alması bu mirasçının diğer mirasçılara bağışta bulunduğu yani hibe nedeniyle tekrar veraset ve intikal vergisi doğduğu anlamına gelmez.

Anahtar Kelimeler :

Yasal miras payları, miras taksim sözleşmesi, yasal mirasçılar, mirasın taksimi, veraset ve intikal vergisinin matrahı

1. YASAL MİRAS PAYLARI :

Yasal mirasçılarının kimler olduğu ve terekeden hangi oranda pay alacakları 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 495 - 501 inci maddelerinde şöyle düzenlenmiştir :

"YASAL MİRASÇILAR

A. Kan hısımları

I. Altsoy

Madde 495- Mirasbırakanın birinci derece mirasçıları, onun altsoyudur.

Çocuklar eşit olarak mirasçıdırlar.

Mirasbırakandan önce ölmüş olan çocukların yerini, her derecede halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır.

II. Ana ve baba

Madde 496- Altsoyu bulunmayan mirasbırakanın mirasçıları, ana ve babasıdır. Bunlar eşit olarak mirasçıdırlar.

Mirasbırakandan önce ölmüş olan ana ve babanın yerlerini, her derecede halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır.

Bir tarafta hiç mirasçı bulunmadığı takdirde, bütün miras diğer taraftaki mirasçılara kalır.

III. Büyük ana ve büyük baba

Madde 497- Altsoyu, ana ve babası ve onların altsoyu bulunmayan mirasbırakanın mirasçıları, büyük ana ve büyük babalarıdır. Bunlar, eşit olarak mirasçıdırlar.

Mirasbırakandan önce ölmüş olan büyük ana ve büyük babaların yerlerini, her derecede halefiyet yoluyla kendi altsoyları alır.

Ana veya baba tarafından olan büyük ana ve büyük babalardan biri altsoyu bulunmaksızın mirasbırakandan önce ölmüşse, ona düşen pay aynı taraftaki mirasçılara kalır.

Ana veya baba tarafından olan büyük ana ve büyük babaların ikisi de altsoyları bulunmaksızın mirasbırakandan önce ölmüşlerse, bütün miras diğer taraftaki mirasçılara kalır.

Sağ kalan eş varsa, büyük ana ve büyük babalardan birinin mirasbırakandan önce ölmüş olması hâlinde, payı kendi çocuğuna; çocuğu yoksa o taraftaki büyük ana ve büyük babaya; bir taraftaki büyük ana ve büyük babanın her ikisinin de ölmüş olmaları hâlinde onların payları diğer tarafa geçer.

IV. Evlilik dışı hısımlar

Madde 498- Evlilik dışında doğmuş ve soybağı, tanıma veya hâkim hükmüyle kurulmuş olanlar, baba yönünden evlilik içi hısımlar gibi mirasçı olurlar.

B. Sağ kalan eş

Madde 499- Sağ kalan eş, birlikte bulunduğu zümreye göre mirasbırakana aşağıdaki oranlarda mirasçı olur:

1. Mirasbırakanın altsoyu ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte biri,

2. Mirasbırakanın ana ve baba zümresi ile birlikte mirasçı olursa, mirasın yarısı,

3. Mirasbırakanın büyük ana ve büyük babaları ve onların çocukları ile birlikte mirasçı olursa, mirasın dörtte üçü, bunlar da yoksa mirasın tamamı eşe kalır.

C. Evlâtlık

Madde 500- Evlâtlık ve altsoyu, evlât edinene kan hısımları gibi mirasçı olurlar. Evlâtlığın kendi ailesindeki mirasçılığı da devam eder.

Evlât edinen ve hısımları, evlâtlığa mirasçı olmazlar.

D. Devlet

Madde 501- Mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin mirası Devlete geçer.”

Yukarıdaki şekilde düzenlenmiş olan miras payları, mirasçıların kendi aralarında farklı bir paylaşım öngörmedikleri durumda geçerli olan ve mirasçıların her birine bu düzenlemeye göre hak sağlayan hükümlerdir.

Ancak mirasçılar tam ittifakla yazılı sözleşme yapmak suretiyle (tüm mirasçıların sözleşmede imzası bulunması şartıyla) bu yasal paylaşım oranları hükmünü kaybeder. Mirasçılar mirası, kendi aralarında diledikleri gibi paylaşabilirler. (TMK Md. 646)

Bu paylaşımı konu alan miras taksim sözleşmelerinin genel nitelikleri aşağıdaki bölümde özetlenmiştir :

2. MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMELERİ :

Vefat gerçekleştiğinde Kanun’un 495 - 501 inci maddelerinde belirtilen yasal mirasçılar payları oranında terekedeki tüm mal ve hakların her birine miras ortaklığı yoluyla miras payları oranında sahip olurlar.

Bu durum mirasçıları her bir mal itibariyle ortak haline getirir. Mirasçılar bu elbirliği ile mülkiyet durumunu ortadan kaldırmak terekedeki mallara tam mülkiyet olarak sahip olmak suretiyle (farklı paylaşım yoluyla) malların bir kısmında veya tamamında ortaklığı sona erdirmek isteyebilirler.

Basit bir örnek vermek gerekirse, baba, anne ve üç çocuktan oluşan bir ailede babanın vefatı halinde yasal olarak mirasın 1/4’ü eşe, kalan 3/4’ü ise çocuklara eşit (1/4’er pay olarak) kalır. Terekenin dört adet konuttan ibaret olduğunu varsayarsak ve mirasçılar farklı bir paylaşım öngörmemişlerse, anne ve üç çocuk dört adet dairenin her birinde 1/4’er oranla paydaş olurlar. Bu mirasçılar her bir dairenin tam mülkiyeti bir mirasçıya verilecek şekilde miras sözleşmesi yaparlarsa, her bir dairede birbirleriyle ortak olmaktan kurtulurlar, mirasçıların her biri tam mülkiyetle birer daire sahibi olur.

Türk Medeni Kanunu’nun “PAYLAŞIMIN NASIL YAPILACAĞI” başlığı altındaki 646 - 668’ inci maddelerinde yer alan hükümler, mirasçılara yasal dağılıma göre farklı şekilde tereke paylaşma imkanını sağlamaktadır.

Türk Medeni Kanunu'nun 676'ncı maddesine göre düzenlenen miras taksim sözleşmelerinin yazılı olarak yapılması ve tüm mirasçıların imzasını taşıması şarttır.

Miras taksim sözleşmesinin noterde yapılması zorunlu değildir. Ancak tescile tabi malların sözleşmede belirtilen mirasçıya intikali için, tescil yerine tüm mirasçıların giderek imza vermesi veya miras taksim sözleşmesinin noterde yapılmış olması gerekir. (Tapu Sicili Tüzüğü Md. 20)

Miras taksim sözleşmesi vefattan önce yapılamaz. Yapıldığı takdirde hükümsüz sayılır. (TMK Md. 678)

Miras taksim sözleşmesinde miras dağılımının nasıl yapılacağı hakkında hiçbir yasal sınır ve engel mevcut değildir. Mirasçılar yasal miras payı oranlarıyla bağlı kalmaksızın mirası aralarında diledikleri gibi paylaşabilirler. (TMK Md. 646)

Miras taksim sözleşmesinde tüm mirasın ele alınması zorunlu değildir. Yani terekedeki malların bir kısmının hangi mirasçılara verileceği miras taksim sözleşmesiyle belirlenmişse bu sözleşmede bahsi geçmeyen mallar üzerindeki sahiplik yasal miras oranlarına göre, miras ortaklığı yani elbirliği ile mülkiyet halinde devam eder.

Miras taksim sözleşmesi yapılırken yasa ile belirlenmiş olan miras paylarının dikkate alınması ve buna paralel bir paylaşım yapılması gerekli değildir. Yasal miras paylarına tamamen aykırı düşen miras taksim sözleşmeleri, ölümden sonra yapılmaları yazılı olmaları ve tüm mirasçılar tarafından imzalanmış bulunmaları şartıyla geçerlidir ve bu sözleşmedeki dağılım planı yasal miras payları yerine esas alınır.

Yasal miras paylarına aykırı şekilde miras taksim sözleşmesi yapılmasına ihtiyaç duyulan hallerden biri de mirasın Medeni Kanun yerine İslami kurallara göre dağıtılmak istenmesidir. Örnek vermek gerekirse miras dört çocuğa kalmış ise, Türk Medeni Kanunu'na göre her çocuk 1/4 pay alır. Halbuki çocuklardan ikisinin erkek ikisinin kadın olması durumunda İslami kurallara göre kadınlar erkeklere göre 1/2 oranında mirastan pay almaları gerektiği için mirasın kadınlara 1/6'sar, erkeklere 1/3'er pay ile dağıtılması gerekmektedir. Bu durumda dört kardeş, aralarında miras paylaşım planı yapmak suretiyle miras paylarının islami oranlara uygun olmasını karara bağlayabilirler.

MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMESİ YAPILAN HALLERDE YASAL MİRAS PAYLARI GEÇERLİLİĞİNİ KAYBEDER.

Bunun vergisel açıdan iki anlamı vardır :

- Veraset ve intikal vergisi yasal paylaşım oranlarına göre değil, miras taksim sözleşmesindeki mal dağılımına göre şekillenir. (Veraset ve intikal vergisi daha önce yasal paylaşım oranlarına göre tahakkuk ettirilmişse bu tahakkuk miras paylaşım sözleşmesine göre düzeltilir.)

- Miras taksim sözleşmesindeki paylaşım planı, yasal oranlara göre istenildiği kadar farklı olabilir. Bu sözleşme ile mirasçılardan birinin yasal payına göre daha az miras payı alması bu mirasçının diğer mirasçılara bağışta bulunduğu yani hibe nedeniyle tekrar veraset ve intikal vergisi doğduğu anlamına gelmez.

Söz konusu iki sonuç aşağıdaki bölümlerde ele alınmıştır.

3. MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMELERİNİN VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE ETKİSİ:

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere, miras taksim sözleşmesi bulunan hallerde bu sözleşmeye konu mallar açısından yasal miras payları yerine sözleşmede öngörülen mal dağılımı geçerli olmaktadır.

Başka bir anlatımla, vefata bağlı olarak miras taksim sözleşmesi yapılmışsa veraset ve intikal vergisi beyanı da yasal miras paylarına göre değil, sözleşmede yazılı mal dağılımına göre şekillenmektedir.

Yukarıdaki örneğimize dönersek, dört adet dairenin mirasçısı konumunda olan anne ve üç evlat aralarında miras sözleşmesi yaparak anne ve evlatlardan birinin hiçbir şey almaması kardeşlerden birine üç adet daire dördüncü kardeşe bir adet daire verilmesi şeklinde bir paylaşım öngörmüşlerse kardeşlerden biri üç adet daireyi, diğeri bir adet daireyi beyan etmek suretiyle vergi tahakkuku yaptırabilirler. Bu durumda annenin ve daire almayan kardeşin beyanname vermesi gerekmez.

Bu husus Maliye İdaresi tarafından da kabul edilmektedir. Nitekim bir özelgede¹ “..... miras taksim sözleşmesine istinaden veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi mümkün bulunmaktadır.”

denilmiştir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin miras taksim sözleşmesinin tanziminden önce yasal miras oranlarına göre verilmiş olması halinde bu beyanın miras taksim sözleşmesine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu konuda verilmiş olan bir özelgede² daha önce yasal miras paylarına göre tahakkuk etmiş olan veraset ve intikal vergilerinin miras taksim sözleşmesine göre düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

4. MİRAS TAKSİM SÖZLEŞMESİNDEKİ MAL DAĞILIMININ YASAL MİRAS PAYLARINA GÖRE FARKLI OLMASI, MİRASÇILAR ARASINDA HİBE YAPILDIĞI ANLAMINA GELMEZ:

¹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.08.2013 tarih ve 516 sayılı özelge.

² Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 22.10.1998 tarih ve 37858 sayılı özelgesi.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, miras taksim sözleşmesinin mevcudiyeti halinde yasal miras payları geçerliliğini kaybetmekte ve terekeye dahil mal hak ve borçlar doğrudan sözleşmede gösterilen mirasçıya intikal etmektedir.

Başka bir anlatımla yasal miras paylarına göre farklı şekilde mal dağılımı öngören miras taksim sözleşmeleri, yasal pay oranına göre daha az değerde mal alan mirasçıların yüksek değerde mal alan mirasçılara hibede bulunduğu anlamına gelmez.

Bu anlayışın Maliye İdaresi tarafından da benimsenmekte olduğu yukarıda belirttiğimiz (1 no.lu dipnottaki) özelgeden de anlaşılmaktadır. Zira bu özelgede veraset ve intikal vergisi beyannamesinin doğrudan miras taksim sözleşmesindeki mal dağılımına paralel olarak verilmesi kabul edilmektedir. Şayet Maliye İdaresi'nin anlayışı mirasın önce yasal paylar uyarınca mirasçılara dağıldığı sonra mirasçılar arası mal devri suretiyle farklı şekilde paylaşımına gidildiği yönünde olsaydı, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin sözleşmeye göre değil yasal pay dağılımına göre verilmesi istenirdi.

Yine örneğimize dönersek, sözleşme uyarınca terekeden hiç pay almayan anne ve kardeş, bir yerine üç adet daire alan kardeşe hibe yapmış değildir. Miras doğrudan üç daire bir kardeşe, bir daire bir kardeşe, sıfır daire anneye, sıfır daire dördüncü kardeşe şeklinde dağılmıştır.

Sonuç olarak miras taksim sözleşmesi yasal miras paylarına göre ne kadar farklı bir dağılım öngörmüş olursa olsun, bu durum mirasçılardan bir veya bir kaçının diğer mirasçılardan bir veya bir kaçına hibede bulunduğu ve tekrar veraset ve intikal vergisi doğduğu anlamına gelmez.

Mirasın mirasçılar tarafından Kanun'da öngörülen miras paylarına aykırı şekilde paylaşılması garipsenmemelidir. Mirasçılar arası paylaşımın kanuni oranlara göre farklı olması bir çok haklı nedene dayanıyor olabilir. Mesela, mirasçılardan biri sağlığında vefat eden kişiye diğer mirasçılara göre çok daha fazla hizmet vermiş ve bu nedenle diğer mirasçılara göre daha fazla pay alma hakkı kazanmış olabilir. Kaldı ki miras paylarının Kanun'daki paylara göre farklı hale getirilmesi, vefattan önce mirastan feragat beyanı ile veya vefattan sonra mirasın reddi yoluyla farklılaştırılabilmekte ve uygulamada bu iki tasarruf, diğer mirasçılara hibede bulunduğu şeklinde yorumlanmamaktadır.

5. KONUMUZLA İLGİLİ HATALI GÖRÜŞ İÇEREN SİRKÜLER HÜKMÜ:

Bir ÖTV Sirkülerinde³ aşağıdaki bölüme yer verilmiştir.

“f) Veraset Yoluyla Sadece İstisnadan Yararlanılan Aracın İntikal Etmesi

Muristen mirasçılara sadece bir aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) "veraset

³ 30.04.2010 tarih ve ÖTV-2/2010-3 sayılı ÖTV sirküleri.

yoluyla intikal" olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu işlemin, bir ivaz karşılığında yapılmasının satım, ivazsız olarak yapılmasının ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde satım veya bağış olarak gerçekleşen devir işleminde Kanunun 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi kapsamında ÖTV uygulanması gerekecektir. Ancak muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekenin birden fazla mal veya haktan ibaret olması halinde, diğer mirasçıların lehine miras hakkından feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikalinin, "veraset yoluyla intikal" olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda istisnadan yararlanan aracın bu şekilde varise intikali ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varis adına kayıt ve tescilli kaldıktan sonra satışında da ÖTV uygulanmayacaktır."

Görüldüğü gibi, bu Sirkülerde mirasın tek bir taşıt aracından ibaret olması ve bu aracın mirasçılardan birine verilmesi halinde, diğer mirasçıların yasal miras paylarını, aracı kendi adına tescil ettirecek olan mirasçıya sattıkları veya hibe ettikleri varsayılmaktadır.

Halbuki Türk Medeni Kanunu'nun 646 ncı maddesinde;

" Aksine bir düzenleme olmadıkça mirasçılar paylaşmanın nasıl yapılacağını serbestçe kararlaştırırlar."

hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla yasal miras payları mutlak uygulanması gereken bir dağılım kuralı değildir. Mirasçılara isterlerse kendi aralarında yasal miras paylarına aykırı şekilde miras dağılımı öngörebilirler.

Yukarıdaki ÖTV Sirkülerinde belirtildiği gibi, bir adet taşıt aracından ibaret terekenin birden fazla mirasçıya intikal ettiği durumda mirasçılar bu tek aracın tümüyle mirasçılardan birine verilmesini kararlaştırabilirler ve böyle bir karar mirastan hiç pay almayan mirasçıların, aracın tümünü alan mirasçıya pay satışı veya payın hibe edildiği anlamına gelmez.

Türk Medeni Kanunu'na açıkça aykırı düşen bu sirkülerin düzeltilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

6. SONUÇ:

Mirasçıların Türk Medeni Kanunu'ndaki miras paylarına aykırı düşecek şekilde kendi aralarında mal paylaşım sözleşmesi yapabilecekleri, bu durumda yasal miras paylarının geçersiz hale geleceği, terekenin doğrudan miras paylaşım sözleşmesindeki dağılım planına göre tevzi edileceği, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin sözleşmeye paralel şekilde düzenleneceği, sözleşmedeki dağılım durumunun yasal paylara göre farklı olmasının mirasçılar arasında hibe veya satış işlemi yapıldığı anlamına gelmeyeceği konularında hiçbir kuşku yoktur.

Ancak yukarıda bahsi geçen ÖTV Sirkülerinde bu görüşlerimize ve Türk Medeni Kanunu'na aykırı düşen ifadeler yer almakta olup bahsi geçen Sirkülerin düzeltilmesi gerektiği görüşündeyiz.