

Duyuru Tarihi : 05.09.2006
Duyuru No : DUYURU/2006-156
Yaymlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ / EYLÜL 2006 / Sayı : 33, Sayfa : 14 - 21

EVİLİKTEKİ YASAL MAL REJİMİNİN MİRASA VE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE ETKİSİ

Mehmet MAÇ
Eski Hesap Uzmanı
YMM

Dr.Tarık JAMALİ
SMMM

1. GİRİŞ:

1 Ocak 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni 4721 sayılı Medeni Kanun ile, eskiden yasal rejim olarak kabul edilen mal ayrılığı rejimi değiştirilmiş ve farklı mal rejimleri ihdas edilmiştir. Medeni Kanunun 202 ila 281 inci maddeleri arasında yer alan ve eşler arasında düzenlenen mal rejimleri;

“Edinilmiş Mallara Katılma”,
“Mal Ayrılığı”,
“Paylaşmalı Mal Ayrılığı” ve
“Mal Ortaklığı” rejimleridir.

Aksine bir sözleşme yapılmadığı sürece Medeni Kanun’un kabul ettiği yasal mal rejimi ise “Edinilmiş Mallara Katılma” rejimidir.

Eski uygulamanın tam aksine, mal ayrılığı rejimi olağanüstü mal rejimi olarak kabul edilmektedir.

Medeni Kanun değişikliğinden bu yana yaklaşık 4 yıl geçmiştir. İlk yıllarda etkisi çok fazla hissedilmeyen değişiklik son zamanlarda meydana gelen ölüm olaylarında, mal rejimi düzenlemeleri sebebiyle, miras ve dolayısıyla veraset ve intikal vergisi uygulamalarında tereddüt yaratmaya başlamıştır. Bu yazımızda yasal mal rejimi kısaca incelenerek veraset ve intikal vergisi açısından özellikli hususlar ortaya konmaya çalışılacaktır.

2. YENİ YASAL MAL REJİMİ (Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi) :

2.1. Kapsam:

“Edinilmiş Mallara Katılma Rejimi” 01.01.2002 tarihinden itibaren evlenen kişiler açısından yasal mal rejimidir.

Bu tarihten sonra evlenmiş veya evlenecek olan kişiler kendi aralarında anlaşarak Medeni Kanun hükümlerine uygun surette hazırlanmış, notere tasdik ettirilmiş bir sözleşme ile veya evlilik esnasında nikah memurluğuna yazılı beyanla, başka bir mal rejimini kabul etmedikleri sürece edinilmiş mallara katılma rejimine yani yasal mal rejimine tabidirler.

01.01.2002 den önce evlenmiş olanlar açısından 01.01.2002 tarihine kadar tabi oldukları eski kanundaki mal rejimi devam edecek, bu tarihten itibaren başlayarak 1 yıl içinde yani 01.01.2003 tarihine kadar başka bir mal rejimi seçmedikleri takdirde **bu tarihten itibaren** geçerli olmak üzere edinilmiş mallara katılma rejimini kabul etmiş sayılacaklardır¹.

Bu bir yıllık süre içinde yasal mal rejiminin dışında bir mal rejimi sözleşmesi yapmamış Türkiye'deki büyük bir aile kesimi (yaklaşık 18 milyon evli çift), 1 Ocak 2002 tarihinden itibaren aşağıda açıkladığımız mal rejimine tabi olacak, ancak bu tarihten önce edinilmiş mallar açısından eski Medeni Kanun hükümleri geçerli olacaktır. Daha açık bir ifadeyle bu tarihten önce malların mülkiyeti kime ait ise onun olmaya yani bu mallar kişisel mal olarak kalmaya devam edecek ancak bu tarihten sonra evlilik birliği içinde aşağıda ifade edildiği şekilde edinilen mallar eşlerin ortak malı sayılacaktır. Hal böyle olmakla beraber evlilik birliği devam ederken eşlerin müşterek rızasıyla, başka bir mal rejimini kabul etmeleri mümkündür.

Medeni Kanuna göre boşanma veya ölüm halinde evlilik içindeki mal rejimi sona erdiğinden özellikle miras açısından da evlilik içindeki mal rejimi önem kazanmaktadır. Bu cümleden 01.01.2002 tarihinden önce gerçekleşen ve veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü yerine getirilmemiş ölüm olayları açısından eski medeni kanun hükümlerinin cari olacağı açık olup eski hükümler aynen uygulanacaktır.²

Özellik, 01.01.2003 tarihinden sonra gerçekleşen ölüm olayları açısındandır. Bu tarihten sonraki ölüm olaylarında öncelikle evlilik içindeki mal rejiminin tasfiyesi gerekecek, sağ kalan eş tereke malları üzerinden kendisine ait olduğu kabul edilen alacağını aldıktan sonra, diğer eşe ait olduğu kabul edilen mal varlığı üzerinden de miras payını alacaktır. Bu açıdan veraset ve intikal vergisi yükümlülükleri de mal rejimine bağlı olarak farklılık arz edebilecektir. Dolayısıyla yazımızın konusu olan edinilmiş mallara katılma rejiminde hangi malın edinilmiş sayıldığı büyük önem arz etmektedir.

Bu arada aşağıdaki açıklamaların prensip olarak boşanma açısından da geçerli olduğunu ifade etmek gerekir.

2.2. Edinilmiş Mallar Nelerdir?:

Edinilmiş mallara katılma rejiminde, edinilmiş mal, evlilik birliğinin ve bu rejimin devamı süresince, her eşin karşılığını vererek elde ettiği mal varlığıdır.

Kanuna göre edinilmiş mallar eşlerden herhangi birinin:

1. Çalışmasının karşılığı olan edimimleri,
2. Sosyal güvenlik veya sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık ve benzerlerinin yaptığı ödemeler,
3. Çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar,
4. Kişisel mallarının gelirleri,
5. Edinilmiş malların yerine geçen değerler

olarak sıralanmaktadır.

¹ 4722 sayılı TMK'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun m.10

² 4722 sayılı Kanunun 17. maddesinde yer alan “*Mirasçılık ve mirasın geçişi, mirasbırakanın ölümü tarihinde yürürlükte olan hükümlere göre belirlenir.*” hükmü de bu hususu teyit etmektedir.

Yani, edinilmiş mallara katılma rejiminde, evlilik devam ederken eşlerden birinin, yukarıdaki şekilde edildiği mal veya para, eşlerden her birinin % 50 oranında hissedar olduğu mal veya para sayılır.

Medeni Kanuna göre kişisel mallar edinilmiş mallara dahil değildir. Mal eşlerden birine miras kalmışsa veya Kanunun yürürlük tarihinden önce alınmış olup mülkiyeti de kendisine ait olan mallar varsa bu mallar kendi (kişisel) malı olmaya devam edecektir. Ancak malın mülkiyeti eşin kendisine ait olmakla beraber, bu malların gelirleri ve bu gelirlerle alınan mallar, edinilmiş mal olarak kabul edilmektedir.

Örneğin 15.03.1996 tarihinde evlenmiş olan A ve B den A'nın, o tarihte büyük bir şirkette hisse sahipliği vardır. Bu çift, Medeni Kanunun mal rejimi seçimi için öngördüğü süre içinde suskun kalmış ve otomatik olarak yasal mal rejimine tabi olmuşlardır. A'nın başarılı bir iş hayatı ve çabaları ile şirket çok büyümüştür. Bu şirketin sahipliği A'da kalmaya devam edecek ancak 01.01.2002 tarihinden itibaren A'nın şirketinin elde ettiği kardan aldığı kar payı (misal 2 milyon YTL) edinilmiş mal olarak kabul edilecektir. Bu kar payının elde edildikten sonra başka bir şirketin kurulmasında sermaye olarak kullanılması halinde bu yeni kurulan şirket edinilmiş mal (ortak mal) olarak kabul edilecektir. Bu arada A söz konusu tarihten önce kendi kazancıyla alarak ve eşine güvenerek mülkiyetini B nin üzerine geçirdiği mallar da (aksi ispat edilmedikçe) B'nin olmaya devam edecektir.³

ÖRNEK :

A ile B evlidir. Yasal mal rejimine tabidirler. A ya babasından 10.02.2005 tarihinde 10 daireli bir apartman kalmıştır. Bu mal A nın kişisel malıdır. Ancak dairelerin kira gelirleri, edinilmiş mallar rejimi uyarınca eşlerden her birine ½ oranında aittir. Kişisel mallar bunlarla da sınırlı değildir. Kişisel kullanıma yarayan eşya ve manevi tazminat alacakları da kişisel mal olarak kabul edilmektedir.

ÖRNEK :

C ile D evli ve yasal mal rejimine tabidir. C nin aylık net ücret geliri 7.000 YTL, D nin ise 1.000 YTL dir. C, aylık ücretlerinden biriktirerek D nin katkısı olmaksızın bir otomobil almıştır. Otomobil eşlerin ortak malı sayılır. Ancak bayan D'nin ücretinden biriktirerek aldığı bilezikleri kendi kişisel malıdır. Çünkü bilezikler kişisel kullanıma yarayan şahsî eşyadır ve diğer eşin kullanması söz konusu değildir.⁴

2.3. Edinilmiş Malların Tasfiyesi ve Miras:

Eşlerden birinin ölümü, rejimi sona erdirir. Bu durumda her eş diğer eşte bulunan gerek kişisel mallarını gerekse edinilmiş mallarını geri alır.

³ Burada akla başka iki soru gelmektedir: A 2007 yılında ölmüş olsa idi ve sahip olduğu şirkette 01.01.2003 tarihinden bu yana elde edilen karlar (misal 20.000.000 YTL) dağıtılmamış olarak duruyor olsa idi, sağ kalan eşin bu karlar üzerinde katılma alacağı olacak mıydı? Bize göre Ticaret Kanunu hükümlerine göre bu karlar dağıtılmadığı sürece şirketin değerini arttıran daha açık bir ifadeyle özsermayenin yükselmesini yani servet değerini arttıran bir unsur olacaktı. Mal rejimi tasfiyesi esnasında ise dikkate alınamayacak ancak miras payı olarak doğrudan A'dan intikal eden mal varlığı şeklinde kabul edilecekti. Diğer bir soru da şudur: A 2006 yılında 1998 yılına ait karlardan kar payı almış olsa idi bu karpayı edinilmiş olarak kabul edilecek midir? Bize göre bu esnada artık karın kaynağı değil edinilme tarihi önemli olduğundan edinilmiş mal olarak kabul edilecektir. Ancak A nın veya mirasçılarının aksi iddiayla mahkemede hak aramasını mümkün görmekteyiz.

⁴ Bununla birlikte D bilezikleri edinilmiş mal olarak kabul edilen ücret gelirinden aldığı için C nin bu bilezikler için aşağıda ifade edilen katılma alacağı mevcuttur.

Medeni Kanunun 222 nci maddesine göre aksi ispat edilene kadar tüm mallar edinilmiş mal olarak kabul edilmektedir. Eşlerden birisine ait olduğu ispat edilemeyen mallar eşlerin paylı mülkiyetinde sayılmaktadır.⁵

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi ölüm halinde önce mal rejiminin tasfiyesi yapılacak ardından ölen kişiye kaldığı kabul edilen mal varlığı mirasa konu olacaktır. Tasfiye halinde prensip olarak edinilmiş tüm mallar yarı yarıya paylaşılmaktadır. Tasfiye, malların rejimin sona erdiği tarihteki rayiç değerlerine göre yapılmakta yani malların gerçek değerleri esas alınarak eşlerin payları hesap edilmektedir.

ÖRNEK:

Ölen kişinin mirasçıları üç çocuğu ve eşidir. Ölenin terekesinde, çalışması karşılığı kazandığı para ile 400.000 YTL.'na aldığı bir ev, babadan kalma 100.000 YTL. değerinde bir işyeri ve bu işyerinin kira geliri ile alınmış 150.000 YTL değerinde bir yazlık, bankada 200.000 YTL. mevduat mevcuttur. Ölüm tarihinde evin değeri 500.000 YTL., yazlığın değeri 200.000 YTL., bankadaki para işlemiş faizi ile birlikte 210.000 YTL. dir. Bu değerlere göre edinilmiş malların toplam değeri 500.000 + 200.000 + 210.000 = 910.000 YTL. dir. (Dikkat edilirse yazlık kişisel malın kira geliri ile alınmış olmasına rağmen edinilmiş mallara dahil edilmiştir. Çünkü Medeni Kanuna göre aksine bir sözleşme olmadıkça kişisel malların gelirleri ile alınan mallar da edinilmiş mallara dahildir.)

Yine paylaşımına ilişkin aksine bir sözleşme yoksa sağ kalan eş bunun yarısı olan 455.000 YTL. nın sahibidir. Ancak sağ kalan eş adına kayıtlı 80.000 YTL. değerinde evlilik sürerken edinilmiş otomobili vardır. Buna göre, sağ kalan eş öncelikle bu 455.000 YTL. lik katılma alacağından kendisine ait otomobilin değerinin yarısını mahsup edecek ve böylece 455.000-40.000=415.000 YTL. katılma alacağına hak kazanacaktır. Medeni Kanuna göre kendisine ait olduğu kabul edilen bu tutar veraset ve intikal vergisine tabi olmayacaktır. Bundan sonra sağ kalan eş terekenin kalan 910.000-415.000= 495.000 YTL. lik kısmı ile eşinin kendisine ait olan ve ölüm tarihindeki değeri 300.000 YTL. olan işyerinin toplamı olan 795.000 YTL lik mirasın dörtte birine sahip olacak ve bu tutar veraset ve intikal vergisinin değerlendirilmesine göre revize edilerek vergiye tabi tutulacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus sağ kalan eşin katılma alacağının tereke unsurlarının ölüm tarihindeki değerine göre hesaplanmasıdır. Medeni Kanunun 235 nci maddesinde "*Mal rejiminin sona erdiği sırada mevcut olan edinilmiş mallar, tasfiye anındaki değerleriyle hesaba katılırlar.*" hükmü sebebiyle değerlendirme günündeki sağ kalan eşin katılma alacağı, malların o andaki gerçek kıymetleri yani rayiç değerleri esas alınarak hesaplanacaktır. Bu hesaba göre eşe ait olduğu kabul edilen ve vergi dışı kalan tutar vergisel açıdan hüküm ifade etmemekte bununla birlikte mirastan alacağı pay da rayiç bedelle değerlendirilmektedir. Medeni Kanun açısından yapılan bu değerlemenin veraset ve intikal vergisi açısından önemi yoktur. Çünkü Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde ivazsız surette intikal eden malların nasıl değerlendirileceğine ilişkin ayrıntılı ve özel bir düzenleme mevcuttur.

Medeni Kanundaki düzenlemenin ise eşlerin haklarının korunması için getirilmiş bir düzenleme olduğu açıktır. Buna göre ölen eşe ait olan edinilmiş malın katılma alacağına mesnet teşkil eden ve aynı zamanda mirasa konu olan değeri Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre revize edilmesi gerekir. Aynı şekilde Medeni Kanundaki değerlendirme

⁵ Buna göre eşlerin kişisel malları ve edinilmiş mallarına ilişkin edinme şekillerini ve bunlara ilişkin belgeleri saklamak ve muhafaza etmek zorunluluğu olduğu anlaşılmaktadır. Aksi takdirde ispat mümkün olmayacaktır. Aynı zamanda mirasın paylaşılmasından çok sonra birisinin bu miras üzerinde hak iddia etmesi ile de mirasın aidiyeti konusunda sorun yaşanmaması açısından da önemlidir. Tabi bunun diğer bir sonucu da eşlerden birinin ölümü halinde kalan tereke malları için beyanların ve vergi tahakkuklarının gerçekleşmesinden sonra yapılacak bir katılma alacağı iddiası ve bunun ispatının vergilerin düzeltilmesini gerektirmesidir.

esaslarının dikkate alınarak vergi dışı kalabilecek tutarın hesaplanması söz konusu olamaz. Katılma alacağının tutar olarak hesabı sağ kalan eşin diğer mirasçılarla olan paylaşımına esas olduğundan, tereke unsurlarının Veraset ve İntikal Vergisi'nin değerlendirilmesine göre değerlendirilmiş değerleri üzerinden bu alacağın oransal değerinin çarpımı ile vergi dışı kalması gereken tutar hesaplanacaktır.

Esasen Veraset ve İntikal Vergisinin 10 uncu maddesinde düzenlenen İdare tarafından yapılacak ikinci tarhiyat aşamasında bir çok tereke unsuru emsal bedelle değerlendirildiği için büyük farkların çıkması söz konusu değildir. Bununla birlikte gayrimenkullerin emlak vergisine esas olan değerlerinin, gerçek değeri çoğu zaman yansıtmadığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

2.4. Tasfiyede Özellikli Durumlar:

Medeni Kanun, eşler arasındaki bazı mal geçişlerinin adaletsizliğe yol açmaması için mal rejiminin tasfiyesi esnasında paylaşım esas olacak değer için "artık değer" adı verilen bir düzenlemeye yer vermiştir (MK. m.231).

Bu düzenlemeye göre artık değer, "eklenmeden" ve "denkleştirmeden" elde edilen miktarlar da dahil olmak üzere her eşin edinilmiş mallarının toplam değerinden bu mallara ilişkin borçlar çıkarıldıktan sonra kalan miktar olarak kabul edilmektedir.

Şimdi buradaki ifadeleri açalım. "Eklenme" den kasıt Medeni Kanunun 229 uncu maddesine göre edinilmiş mallara haricen eklenmesi gereken değerlerdir. Buna göre eşlerden birinin mal rejiminin sona ermesinden önceki bir yıl içinde diğer eşin rızası olmadan yaptığı karşılıksız kazandırmalar ile diğer eşin katılma alacağını azaltmak kastıyla yaptığı devirler edinilmiş mallara ilave edilecektir.

"Eklenme"ye şöyle bir örnek verebiliriz. Yukarıdaki örnekte ölen eş ölmeden önce 400.000 YTL. na aldığı evi altı ay önce kardeşine bağışlamış olsaydı, bu rejim içinde söz konusu ev edinilmiş mal olduğundan mirasçılar tenkis davası açarak katılma alacaklarını kendisine ev bağışlanan kardeşten isteyebilecek ve bu değeri edinilmiş mallara ilave edeceklerdi. Bu arada kardeşe yapılan bağış sebebiyle alınmış vergilerin de düzeltilmesi gerekecekti.

Denkleştirme ise bir eşin kişisel mallara ilişkin borçlarının edinilmiş mallardan veya edinilmiş mallara ilişkin borçlarının kişisel mallarından ödenmesi halinde diğer eşin bu konuda istemde bulunması ile katkı oranına ve malın tasfiye zamanındaki değerine veya mal daha önce elden çıkarılmışsa hakkaniyete göre belirlenen tutarın diğer eşe iadesidir. Kısaca, eklenmesi gereken değerler edinilmiş mallara ilave edilecek denkleştirme sebebiyle bir eşe verilen veya ödenen değerler de edinilmiş mallardan düşülecektir. Bu suretle bulunan değerden edinilmiş mallara ilişkin borçların da düşülmesi ile "artık değer"e ulaşılmaktadır.

ÖRNEK:

A ile B evlidir. A'ya ölen babasından kalan kredi ile alınmış bir ev kalmıştır. Evin değeri 150.000 YTL. ölüm tarihinde kalan kredi borcu ise 50.000 YTL. dir. (Ölenin sigortalı olmadığını varsayıyoruz.) A, evin kalan kredi borcunu aylık ücretlerinden ödeyerek kapatmıştır. Bu durumda A'nın edinilmiş mallardan kişisel malına olan katkısı 1/3 dür. Bir süre sonra diğer eş B ölmüştür. B nin öldüğü tarihte evin değeri 300.000 YTL. dir. Ev A'nın kişisel malı olduğundan B'nin mirasçıları bu ev üzerinde doğrudan hak iddia edemez. Ancak mirasçılar B nin ev üzerindeki $300.000 \times 1/3 = 100.000$ YTL. katılma alacağı sebebiyle miras payı oranında bu tutardan pay alacaklardır. Eğer bu ev B ölmeden önce elden çıkarılmışsa hakim hakkaniyete uygun bir tazminata hükmedebilecektir.

Başka bir örnek verelim.

ÖRNEK:

C ile D evlidir. C kişisel malı olan otomobili ile kaza yapmıştır. Kaza anında aracın değeri 40.000 YTL dir.(Araç kaskosuzdur.) D aracın eski haline getirilmesi için 2000 yılından kalma bileziklerini satarak 20.000 YTL. vermiştir. Bir müddet sonra C ölmüş ve mirasçı olarak sadece eşi kalmıştır. Ölüm tarihinde arabanın tasfiye değeri 25.000 YTL. dir. Bir değer kaybı söz konusu olduğunda katkının başlangıçtaki değerinin esas alınacağını düzenleyen Medeni Kanun'un 227/1 maddesi gereği, 20.000 YTL., D'nin katkı alacağı olarak kabul edilecektir. Bu durumda ölenin kendisine ait olduğu kabul edilen malı $(25.000-20.000=5.000/2=)2.500$ YTL. na inecek, 2.500 YTL. de miras payı olacak ve aracın 20.000 YTL lik kısmı kendisine ait olduğu kabulü ile vergi doğmayacaktır.

Şimdi ilginç bir duruma örnek verelim

ÖRNEK:

N ile M evli ve yasal mal rejimine tabidir. Bu çiftin 500.000 YTL ye aldıkları bir evleri vardır. Ev M nin üzerine tescillidir. Ancak bu evin alınması esnasında N kendi kişisel malı olan arsasını satarak evin alınması için 400.000 YTL katkıda bulunmuştur. M bir müddet sonra N nin rızasını almadan evi ipotek ettirmiş ve karşılığında aldığı kredi ile kardeşini ameliyat ettirmiştir. Kısa bir süre sonra M de ölmüştür. Kredi borcu sebebiyle ev satılmıştır. Bu durumda M, satılan ev için katkı borçlusu olduğundan bu borç mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından N'ye ödenmek durumundadır.

3. SONUÇ:

Toparlamak gerekirse eskiden olduğu gibi ölen eşten sağ kalan eşe kalan mallar doğrudan mirasa konu olmayacak, eşlerin seçmiş oldukları akdi rejim veya yasal mal rejimi olan edinilmiş mallara katılma rejimi hükümleri çerçevesinde sağ kalan eşe ait olduğu kabul edilen mallar ayrıldıktan sonra kalan tereke üzerinden miras paylaşılacaktır. Bu açıdan 1.1.2003 tarihinden itibaren ölen kişilerin evli olup olmadığı büyük önem arz etmekte ve veraset ve intikal vergisi açısından da son derece ayrıntılı ve üzerinde dikkatle durulması gereken bir tarhiyatı aşamasını gerekli kılmaktadır.

Yukarıdaki örnekler bize katılma alacağının sağlıklı bir şekilde hesaplanabilmesi ve ispatlanabilmesi için aile içindeki mal ve para hareketlerine ilişkin tevsik edici belgelerin iyi bir şekilde muhafaza edilmesi gerektiğini göstermektedir. Özellikle kişisel mal olarak kabul edilen ve eşlerin kendi ailelerinden ivazsız surette intikal eden mal ve para hareketlerini banka ve/veya mümkün olduğu ölçüde noter veya resmi daireler üzerinden gerçekleştirmesi ve bu arada veraset ve intikal vergisi yükümlülüklerini de yerine getirmesi ileride yaşanabilecek muhtemel ihtilafları peşinen önleyebilecektir. Aynı şekilde vergi idaresinin de aile içindeki mal bölüşümünde kişisel mal olarak kabul edilen ve vergi dışı kalabilen değerlerin nasıl elde edildiğini, bu mallara ilişkin daha önce veraset ve intikal vergisi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğini sorgulaması gerekir.

Değer artışı veya denkleştirme gibi hususların mirasçılar tarafından iddia edilmesi halinde vergi dairesi öncelikle mirasçıların kendi aralarında Medeni Kanunda belirlenen tasfiye usullerine göre (terake defterinin tutulması, resmi tasfiye) malların paylaşımının yapılmasını bekleyecek (VİVK m.20/c) ve mahkemenin öngördüğü miras paylarını oransal olarak dikkate alıp tereke unsurlarını VİVK na göre değerleyerek ikmal tarhiyatı gerçekleştirecektir.