

VERASET ve İNTİKAL DEĞERLEME

INHERITANCE AND SUCCESSION VALUATION



Şükrü ALTIPARMAK*

ÖZ

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişiler, veraset ve intikal vergisinin mükellefi olup söz konusu intikal eden malları değerleyerek bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Çalışmamızda, intikal eden malların değerlendirme ölçütleri, mükellefler tarafından bu değerlendirme ölçütlerinden faydalanılarak vergi matrahının tespit edilmesi sonucunda verilecek beyannamelerin verilme süreleri ve verginin ödeme zamanları, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğ hükümleri ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde açıklanmaya çalışılmış olup vergi idaresi tarafından yapılacak işlemler üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Veraset Yoluyla Mal İntikali, İvazsız İntikal, Ölüme Bağlı Tasarruflar, Sağlar Arası Tasarruf.

ABSTRACT

The law no 7338 on Inheritance and Succession , entered into force on 15.06.1959. Natural people and legal entities who acquire property by inheritance or in an accelerated manner are the taxpayers of inheritance and succession tax and they are obliged to submit a declaration by evaluating the transferred properties. In our study, the valuation criteria of the transferred goods, determination the tax base by making use of these valuation criteria and the payment times of the tax in the frame work of Inheritance and succession Tax Law and related communiqué provisions and The Tax Procedure Law, focused on.

Keywords: transfer of property through inheritance, gratuitous succession, testamentary disposition, disposition inter vivos

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 07.12.2017 / M.K.T.: 21.02.2018

1- GİRİŞ

Türkiye’de uygulanan ve servetin transferi üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi hakkında genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın esas konusunu oluşturan, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer bir şahsa intikal eden malların, bu verginin mükellefleri tarafından doğru bir şekilde değerlendirilmesi ve beyan edilmesi üzerinde durulmaktadır. Ayrıca bu verginin konusuna giren malların nihai tarhiyatı yapacak İdarenin değerlendirme esaslarından da bahsedilmiştir.

2- VERASET YOLUYLA veya İVAZSIZ SURETLE İNTİKALIN VERGİLEMESİ

2.1- Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu

7338 sayılı Kanunun 1’inci maddesinde belirtildiği üzere; “Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya ivazsız (karşılıksız) bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisi’nin konusuna girmektedir. Bu vergi, Türk vatandaşı olup yurtdışından aynı şekilde iktisap edilecek mallara da şamildir.”

Türkiye’de bulunan bir şahsın, Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan yabancı şahıslara intikali bu verginin konusuna girmez. Ancak iktisap eden ve Türkiye’de ikametgâhı olan yabancı şahıs bu vergiye tabidir.

2.2- Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Veraset ve İntikal Vergisi’nde vergiyi doğuran olay, Kanun’un 2’nci maddesinde sayılan malların (gayrimenkul, menkul mallar, alacak ve haklar) yukarıda belirtilen kişilere veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde intikali ile gerçekleşmektedir.

Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, üç durum şeklinde karşımıza çıkmaktadır;

- Bir kişinin ölümü,
- Medeni Kanun hükümlerine göre hukuken ölümüne karar verilmesi (gaiplik) veya
- Hayatta iken yapılan bağışlamalar.¹

Diğer taraftan 14 No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, “*Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile vergi alacağının doğacağı*” belirtilmiştir. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay; veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, mirasın reddedilmemiş olması şartıyla, ölümün gerçekleşmesine, ivazsız intikallerde de gayrimenkullerin ve gayrimenkul hükmündeki hak ve menfaatlerin tapuda tesciline, sair malların ise teslimine, bağlanmıştır.”

2.3- Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi

Kanun’un 5’inci maddesinde belirtildiği üzere bu vergi mükellefinin, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişiler olduğu hükme bağlanmıştır. (Tüzel kişiler ancak ölümüne bağlı tasarruflarla mirasçı olabilecekleri tabiidir)

“Ayrıca, 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyeler üzerinden kesilen vergiler sorumlu durumunda olan kişi veya kurumlarca beyan edilmesi gerekmektedir.

¹ GIB Mirasçılarının Vergisel Yükümlülük Rehberi

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet; beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyannamenin verildiği tarihte, verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların İdarece tespit olunduğu tarihte, terekenin yazımı, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu işlemlerin tamamlandığı tarihte başlar.”

Ayrıca 7 Seri No.lu VİV Kanunu Genel Tebliğine göre; “... Verginin mevzuuna giren mallar bir tek şahıstan diğer bir tek şahsa intikal edebileceği gibi, bir tek şahıstan müteaddit şahıslara da intikal edebilir.” hükmüne yer verilmiş olup ivazsız surette gerçekleşen intikallerin, 4.656,00 Türk Lirası (2018 yılı için) vergiden istisna edilmiş, bahis konusu 4.656,00 Türk Liralık istisnanın, birden fazla kimselere intikali halinde her şahıs için ayrı ayrı uygulanması hükme bağlanmıştır.²

Yine 11 Seri No.lu VİV Kanunu Genel Tebliğine göre de; “... Verginin mevzuuna giren mallar müteaddit kimselerden tek bir şahsa da intikal edebilir.” hükmü kapsamında ivazsız surette vaki intikallerin 4.656,00 Türk Lirası vergiden istisna edilmiş bulunduğuna göre, bahis konusu 4.656,00 Türk Liralık istisnanın müteaddit kimselerden tek bir şahsa vaki intikallerde, her intikal için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.³

3- BEYANNAME VERECEK OLANLAR

Türkiye sınırları içinde bulunan malların veya T.C. uyruğundaki kişilere ait malların, veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun ivazsız (hibe yoluyla veya karşılıksız herhangi bir tarzda) surette bir kişiden diğer kişiye intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, bu intikaller nedeniyle beyanname verilir. Beyannameyi kendisine mal intikal eden gerçek veya tüzel kişiler verir.

Kanun'un 7'nci maddesine göre;

- Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız (hibe yoluyla veya karşılıksız) bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları,
- 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Veraset ve intikal vergisi beyannameleri mirasçılar tarafından imzalanmak suretiyle verilebileceği gibi mirasçıların vekil tayin ettiği kişiler tarafından da imzalanmak suretiyle verilmesi mümkün bulunmaktadır.

Veraset yoluyla intikallerde beyanname her bir mirasçı tarafından ayrı ayrı verileceği gibi müştereken de verilmesi mümkündür. Beyannamenin müştereken verilmesi halinde, beyannamenin her mükellef tarafından ayrı ayrı imzalanmış olması gerekmektedir.

Veraset yoluyla intikal eden malların değerleri, istisna haddinin altında kalsa dahi beyanname verilmesi gerekmektedir. İvazsız intikaller de ise istisna haddinin altında kalanlar için beyanname verilmez.

Muristen mirasçılara veraset yoluyla hiçbir mal intikal etmemesi halinde bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine bildirilmesi halinde Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi verilmesine gerek söz konusu değildir.⁴

² 7 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğ

³ 11 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliğ

⁴ GİB Mirasçıların Vergisel Yükümlülük Rehberi

4- BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ

Veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişiler, Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi olup iktisap ettikleri malları, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde göre bir beyannameyle bildirmeye mecburdurlar. Söz konusu beyannamelerin, hangi vergi dairesine verileceği yine Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 6. maddesiyle açıklığa kavuşturulmuş olup mükellefler beyannamelerini,

- Veraset yoluyla vaki intikallerde murisin, diğer suretle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, tüzel kişilerde ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu,
- Muris ya da tasarrufu yapan şahsın bu ikametgâhı yabancı bir memleketteyse Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu,
- Muris ya da tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit edilememişse Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği vergi dairesine vereceklerdir.⁵

5- BEYANNAMENİN VERİLME SÜRESİ

Kanunun 9. maddesinde belirtildiği üzere;

“Veraset yoluyla meydana gelen intikallere ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi;

- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ise ölüm tarihinden itibaren **dört ay içinde**,
- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ve mükellefler yabancı bir memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **altı ay içinde** verilir,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler Türkiye'de bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **altı ay içinde**,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler ölenin bulunduğu memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **dört ay içinde**,
- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler ölenin bulunduğu memleketin dışında başka bir yabancı memlekette bulunuyorsa ölüm tarihini takip eden **sekiz ay içinde**,
- Gaiplik halinde gaiplik kararının, ölüm siciline işlendiği tarihi takip eden **bir ay içinde**, verilir.

İvazsız intikallere ilişkin veraset ve intikal vergisi beyannamesi;

- Malların hukuken iktisap edildiği tarihi izleyen bir ay içinde verilir.
- Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilir.”

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 342.maddesinde, sadece Veraset ve İntikal vergisi için geçerli olmak üzere iki ek beyan süresi düzenlenmiştir. Şöyle ki:

Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işlemi yapmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak **15 gün** beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziya-ı cezası kesilmez ve gecikme faizi de hesaplanmaz. Mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden **15 günlük** süre verilir. Beyanname bu sürede verilirse yine vergi ziya-ı olmamış sayılır.

Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi'nin birinci ek süreden sonra fakat ikinci ek süreye ilişkin tebligat yapılmadan önce mükellefler tarafından verilmesi halinde ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

⁵ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Beyannamenin idare (ilgili vergi dairesi müdürlüğü) tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük ek süre içinde verilmesi halinde, bu durumda birinci derecede usulsüzlük cezası kesilir. Beyannamenin idare tarafından tebligat yapılarak ikinci 15 günlük süreden sonra verilmesi veya hiç verilmemesi halinde ise söz konusu usulsüzlük fiili aynı zamanda re'sen takdiri gerektirdiğinden, birinci derece usulsüzlük cezası iki kat olarak kesilir, bu ceza Vergi Usul Kanunu'nun 336'ncı maddesi uyarınca vergi ziya-ı cezası ile kıyaslanır ve miktar itibarıyla ağır olan uygulanır.

Usulsüzlük cezalarının her mükellef için ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir.⁶

6- VERASET YOLUYLA veya İVAZSIZ BİR TARZDA İNTİKAL EDEN MALLARIN DEĞERLEMESİ

Veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden mükellefler, ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalananarak değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadır. Değerleme ölçüsü belirtilmeyen mallarda ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre işlem yapılacaktır.

16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde de; Gerçek ve tüzel kişilere intikal eden malların Vergi Usul Kanunu kapsamında belirlenen değerlerinden, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yer alan borç ve masrafların indirilmesinden sonra kalan tutarın verginin matrahını oluşturduğu ifade edilmiştir.

Veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda intikal eden malların, değerlendirme ölçütleri aşağıdaki gibidir:

6.1- Ticari Sermaye

Ticari sermayeden kasıt; bilanço esasına göre defter tutanlarda, ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosu veya ölüm günü çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilip beyan edilecek öz sermayeyi ifade etmektedir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlarla, basit usulde vergilendirilenler ise ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edilecektir.

Öz sermaye veya ticari varlığa dahil unsurların değerlemesi için mezkur Kanun'da hükmün bulunmadığı durumlarda, Vergi Usul Kanunu'nun iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili ikinci bölümündeki esaslar dikkate alınacaktır. Örnek olarak tesisat ve makineler verilebilir.

6.2- Gayrimenkullerin Beyanı

Veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde intikal eden gayrimenkuller, ticari işletmeye dâhil olsun veya olmasın ölümün veya ivazsız intikalin gerçekleştiği yıla ilişkin emlak vergisine esas olan vergi değeri ile beyan edilmesi gerekmektedir⁷.

22 Seri No.lu VİV Kanunu Genel Tebliğine göre; "Emlak Vergisine esas değer belirlenme şekil, kanuni ve ek süre içinde beyan edilen veya ek süreye rağmen beyannamesi verilmemiş olan emlake ilişkin değerlendirme işlemlerinde dikkate alınacak hususlar ile asgari ölçülere göre belirlenen değerden

⁶ GİB Mirasçılarının Vergisel Yükümlülük Rehberi

⁷ 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği

düşük bir değerle beyan edilen bina ve arsalar için yapılacak muameleler 15 Seri Numaralı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğ hükümleri de dikkate alınarak verilen Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinde gayrimenkuller için gösterilen değerlerin, Emlak Vergisine esas olan değerden düşük bulunmaması halinde, Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarhına bu değerlerin esas alınması gerekir. Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi'nde gösterilen değerın Emlak Vergisi tarhına esas değerden düşük olması halinde tarhiyatın Emlak Vergisine esas olan değer üzerinden yapılması icap eder.”

6.3- Menkul Mallar ve Gemilerin Beyanı

Mükellefler, menkul mallar ve gemileri rayiç bedelleri ile değerleyip, beyan edeceklerdir. Rayiç bedel, normal alım satım değeridir. Bu nedenle, mirasa dâhil menkul mallar ve gemilerin ölüm tarihindeki normal alım satım değerleri ile beyan edilmesi gerekir. Bu fıkradaki malların değerlendirilmesinde %50 ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmayacaktır.

6.4- Esham (Hisse Senetlerinin) Beyanı

Ticarî sermayeye dâhil olsun olmasın hisse senetleri, borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden 3 yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilecektir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da ölüm tarihine takaddüm eden 3 yıl içinde muamele görmemiş işe, ilk tarhiyatta itibari değerle (üzerinde yazılı olan değer) değerlendirilecektir.

6.5- Tahvilatın (Borç Senetlerinin) Beyanı

Ticari sermayeye dâhil olsun olmasın borç senetleri, Vergi Usul Kanunu'nun 266'ncı maddesine göre itibari değer (üzerinde yazılı olan değer) üzerinden değerlendirilip beyan edilecektir.

6.6- Yabancı Paraların Beyanı

Yabancı paralar, Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi'nde borsa rayici ile beyan edilecektir. Ancak, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kura göre değerlendirilerek beyan edilecektir.

6.7- Hakların Beyanı

Tescile tabi bilumum hakların değeri, tescilleri sırasında tapu siciline kaydedilen değeri esas alınarak beyan edilecektir. Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum hakların (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyaz hakkı dâhil) değerlendirilmesi mükellefler tarafından yapılmayacak ve bu haklar ilk tarhiyatta nazara alınmayacaktır.

İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre tespit edilen miktar arasındaki farka ait vergi, (gayrimenkuller hariç) vergi ziya-ı cezasının yarısı ile birlikte tahsil edilir.

Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz.⁸

⁸ 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğ

7- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİNDE İNDİRİLEBİLECEK BORÇ ve GİDERLER

Kanunun 12'inci maddesine göre Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahının tespitinde aşağıda yazılı borç ve masrafların indirilmesi mümkündür.

1. Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde, murisin geçerli belgelere dayanan borçları ile vergi borçları,
2. İvazsız suretle iktisaplarda malın kendisine isabet eden borçlarla vergi borçları (Hibe edilen mala isabet eden borçları hibe eden üstlenmiş ise bu borçlar indirilmez),
3. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara isabet eden borçlar ile yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla ödenen veraset ve intikal vergileri (Ancak, söz konusu borçlar ve vergiler beyan edilen malların değerini geçemez),
4. Cenazenin gömülmesi ve ölüm olayının duyurulması amacıyla mirasçılarca gazeteye verilen ilan giderleri.

Bu borç ve masrafların matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için, mükelleflerin bunları beyannamenin ilgili bölümünde göstermeleri ve bunlara ilişkin geçerli belgeleri beyannameye eklemeleri zorunludur.

8- VERGİ ORANI

Veraset ve İntikal Vergisi'nin oranı, 7338 sayılı Kanunun 16'ncı maddesinde artan oranlı tarife olarak belirlenmiştir ve 01.01.2018 tarihinden itibaren veraset yoluyla veya ivazsız suretle meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tarife göre hesaplanacaktır:

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 240.000 TL için	1	10
Sonra gelen 570.000 TL için	3	15
Sonra gelen 1.270.000 TL için	5	20
Sonra gelen 2.200.000 TL için	7	25
Matrahın 4.280.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Bir şahsa ana, baba eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

Matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekişlerde kazanılan ikramiyelerde vergi oranı %20 olarak uygulanmaktadır. İkramiyenin aynı olarak verilmesi halinde fatura tutarı esas alınır.

9- VERGİ NE ZAMAN NEREYE ÖDENECEK?

Veraset ve İntikal Vergisi, tahakkukundan itibaren üç yılda her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte,

5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen (Futbol karşılaşmalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler) yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyelerden tevkif edilen vergiler, beyanname verme süresi içinde, beyannamenin verildiği vergi dairesine ödenecektir. Ayrıca veraset ve intikal vergisi, vergi tahsiline yetkili bankaların şubelerine de ödenebileceği gibi yurt dışından posta havalesi ile gönderilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Örneğin, ölüm 01.02.2017 tarihinde gerçekleşmiş ve mükellef nisan ayında beyanda bulunmuşsa ödemeleri Mayıs ve Kasım aylarında olacaktır. Eğer mükellef mayıs ayı içinde beyanda bulunması halinde ise taksitler Kasım ayında başlayacaktır.”⁹

Örnek 1: 2018 yılında vefat eden kişinin 500.000 TL miras bıraktığı, iki çocuğu bulunduğu varsayıldığında, her çocuk kendine kalan miras payından 202.154 TL (2018 yılı için) istisna düşüldükten sonra kalan tutar veraset ve intikal vergisi matrahı kabul edilip tarife oranına göre vergilendirilecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinde, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişilerin bu verginin mükellefi olduğu hükmedilmiştir.

Yine Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 4. maddesinde istisna hükümleri düzenlenmiş olup veraset yoluyla intikal eden malların, 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 49 Seri No.lu VİV Kanunu Genel Tebliğine göre evlatlıklarda dâhil olmak üzere çocuklar ve eşten her birine düşen miras paylarının 202.154 TL tutarının vergiden istisna olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde kendisine veraset yoluyla mal intikal eden her iki çocuk, bu verginin mükellefi olup kendilerine düşen miras paylarına ilişkin ayrı ayrı istisna uygulanacaktır.

Her bir çocuğun miras payı %50 (250.000 TL) olduğundan birisinin matrahı:

$250.000 - 202.154 = 47.846$ TL olacaktır.

Ödenecek vergi: $47.846 * \%1 = 478,46$ TL olacaktır. Diğer mirasçının vergisi de bu tutar olduğundan toplam 956,92 TL vergi hesaplanacaktır. Bu vergi Mayıs ve Kasım aylarında altı eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit 159,49 TL olarak ödenecektir.

Ancak veraset yoluyla değil de şahsa, ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanacağından yukarıdaki örnekteki duruma göre her mirasçı için hesaplanacak vergi aşağıdaki şekilde olacaktır:

İstisna tutarı 4.656 TL’dir. (2018 yılı için)

Matrah: $250.000 - 4.656 = 245.344$ TL’dir. Matrah artan orana tabi tutulduğunda, ödenecek vergi şu şekilde hesap edilecektir.

2018 yılı için

$240.000 * \%5$ (Normal oran %10) = 12.000 TL

$5.344 * \%7,5$ (Normal oran %15) = 400,8 TL

$12.000 + 400,8 = 12.400,8$ TL tutarındaki vergi, Mayıs ve Kasım aylarında altı eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit 2.066,8 TL olarak ödenecektir.

Örnek-2: A Ltd. Şti.’nin %100 hissesine sahip olan hissedarı B, 05.01.2017 tarihinde vefat etmiş olup varisleri tarafından 15.01.2017 tarihinde VİV beyannamesi verilmiştir.

⁹ GİB Mirasçıların Vergisel Yükümlülük Rehberi

... 58. Noterliği tarafından verilen 07.01.2017 tarihli mirasçılık belgesine göre muris B'nin mirasçıları ve bunların miras paylarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir:

Varisin Adı Soyadı	Akrabalık Derecesi	Miras Payı
X	Eşi	1/4
Y	Kızı	1/4
T	Oğlu	1/4
Z	Oğlu	1/4

- Mirasçılar tarafından 15.01.2017 tarihinde verilen VİV beyannamesi, mükellef kurumun 30.10.2016 tarihli bilançosu esas alınarak verilmiştir.
- Mirasçılar tarafından 15.01.2017 tarihinde verilen VİV beyannamesinde mirasçılara intikal eden gayrimenkullerin detayı aşağıdaki gibidir: (Bu gayrimenkul işletmeye dahil değildir.)

İntikal Eden Gayrimenkul Mallar				
İli	İlçesi	Mahalle veya Köy	Cinsi	Emlak Vergisine Esas Olan Değeri
Sivas	Zara	Tödürge	Ev	400.000,00
Toplam				400.000,00

- Mirasçılar tarafından 15.01.2017 tarihinde verilen VİV beyannamesine göre intikal eden menkul mallar ile diğer servet unsurları aşağıdaki gibidir:

İntikal Eden Menkul Mallar ve Diğer Servet Unsurları		
Cinsi	Nerede Bulunduğu	İlk Tarhiyat İçin Beyan Edilen Değer
Ltd. Şti. (Ortaklık Payı)	A Ltd.Şti.	750.000,00
Toplam		750.000,00

A Ltd. Şti.nin 01.01.2017 – 05.01.2017 Tarihli Bilançosu
(Murisin vefat tarihi olan 05.01.2017 Tarihli Bilanço)

I-DÖNEN VARLIKLAR	2.500.000,00	I-KISA VAD.YAB.KAYNAKLAR	1.400.000,00
		II-UZUN VAD. YAB. KAYNAKLAR	500.000,00
II-DURAN VARLIKLAR	250.000,00	III-ÖZKAYNAKLAR	850.000,00
1-Taşıtlar	250.000,00	A-Ödenmiş Sermaye	700.000,00
		B-Sermaye Yedekleri	50.000,00
		C-Kâr Yedekleri	25.000,00
		F-Dönem Net Kârı (Zararı)	75.000,00
AKTİF TOPLAMI	2.750.000,00	PASİF TOPLAMI	2.750.000,00

Mükellefler, birinci tarhiyatta verginin konusuna giren malların değerlerini, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yazılı olan değerleme ölçülerinden faydalanarak, kendilerine intikal eden malların değerleme ölçüleri açıkça belirlenmemiş ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili üçüncü bölümündeki esaslara göre değerlendirme yapacakları belirtilmiştir.

Yukarıda verilen bilgiler kapsamında veraset ve intikal vergisi mükellefleri (mirasçılar) birinci tarhiyat kapsamında kendilerine intikal eden malların değerlemesini yapmış ve beyannameyi vermiştir. Ancak verilen beyannameye dikkate alınacak bilanço tarihinde yanlışlık yapılmış olup mükellefin ölüm tarihindeki bilançosunun dikkate alınması gerekmektedir.

İkinci tarhiyat kapsamında vergi idaresinin yapacağı işlemler aşağıdaki gibidir:

Ticari Sermaye unsurlarının değerlemesinde esas alınacak hususlar Vergi Usul Kanunu'nun 292 ila 298.maddelerinde belirtilmiştir.

213 sayılı VUK'un 292.maddesinde; vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer menkul malların, emsal bedeli ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Yine VUK'un 297.maddesinde; Ticari sermayeye dahil olsun olmasın binalarla arazilerin vergi değeri ile değerlendirileceği hükmolunmuştur.

Aynı Kanunun 298.maddesinde "Bu bölümde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerleri 72'nci maddede yazılı Takdir Komisyonu tarafından tespit edilir." şeklinde ifade edilmiştir.

9.1- Ticari Sermayenin Tespiti

Tüccarlar defter tutma bakımından iki gruba ayrılmıştır; Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre ikinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

Bilanço esasına göre defter tutarlarda öz sermaye, işletme hesabı esasına göre defter tutarlarda ticari varlık, ticari sermaye olarak kabul edilmiştir.

Bilanço ve öz sermaye VUK'un 192'nci maddesinde belirtilmiş olup bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan meydana gelir. Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar) pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki öz sermayeyi teşkil eder.

Öz sermaye, bir yandan aktif toplamı ile borçlar arasındaki farka, diğer yandan müteşebbisin işletmeye koyduğu varlığa eşit olmalıdır. Buna göre öz sermayenin hesaplanmasında, aynı sonucu veren iki yöntem ortaya çıkmaktadır.

-Analitik Yöntem ile Öz sermaye Hesaplanması

Mükellef kurumun, murisin ölüm tarihi olan 05.01.2017 tarihli bilançosu üzerinden analitik yöntemle göre hesaplanan öz sermaye tutarı aşağıdaki gibidir:

(A)	Aktif Toplamı	2.750.000,00
(B)	Borçlar	1.900.000,00
(A-B)	Öz sermaye	850.000,00

- Sentez Yöntemi ile Öz sermaye Hesaplanması

Bu yöntem ile öz sermaye hesaplanırken öz sermaye unsuru olan kalemler tespit edilerek toplanır.

- Ödenmiş Sermaye (+)

- Sermaye Yedekleri (+)
 - Kâr Yedekleri (+)
 - Geçmiş Yıllar Kârları (+) (Geçmiş faaliyet dönemlerinde ortaya çıkan ve ortaklara dağıtılmamış bulunan karlardan ilgili yedek hesaplarına alınmayan tutarlar)
 - Geçmiş Yıllar Zararları (-)
 - Dönem Net Kârı (+)
 - Dönem Net Zararı (-)
- Yapılan açıklamalar doğrultusunda mükellef kurumun, murisin ölüm tarihi olan 05.01.2017 tarihli bilanço üzerinden sentez yöntemine göre hesaplanan öz sermaye tutarı aşağıdaki gibidir:

Ödenmiş Sermaye	700.000,00
Sermaye Yedekleri	50.000,00
Kâr Yedekleri	25.000,00
Dönem Kârı	75.000,00
Öz Sermaye	850.000,00

9.2- Emsal Bedel ve Vergi Değeri ile Değerlenmesi Gereken Bilanço Unsurları

- Gayrimenkullerin Değerlemesi

Mükellef kurumun, 05.01.2017 tarihli bilançosunda bina ve arazilerinin bulunmaması nedeniyle yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Ancak ticari sermaye unsuru dışında kalan menkul ve gayrimenkul malların değerlemesi yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde Takdir Komisyonu tarafından yapılacaktır.

Sonuç olarak;

A Ltd.Şti.'nin %100 hisseli ortağı olan B'nin hissesine düşen ticari öz sermayenin 850.000,00 TL olduğu ancak varisler tarafından en son verilen veraset ve intikal vergisi beyannamesinde öz sermayenin murise isabet eden kısmı 750.000,00 TL olarak bildirilmesinden dolayı aradaki fark tutar olan 100.000,00 TL'nin ikinci tarhiyatta veraset ve intikal vergisi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Yine ticari sermaye unsuru dışında kalan menkul ve gayrimenkul mallar ile servet unsurlarının değerlemesinin Takdir Komisyonu tarafından yapılması ve Takdir Komisyonu tarafından yapılacak değerlemede fark bulunması halinde bulunan farkın murisin hissesine isabet eden kısmının öz sermayeye ilavesi ya da tenzil edilmesi gerekmektedir.

10- SONUÇ

Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusuna giren malların değerlemesi, iki aşamalı bir tarhiyat olarak yapılmaktadır. İlk tarhiyatta; kendisine veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal intikal eden mükellefler tarafından Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerine göre intikal eden mallar değerlendirilir. Ancak bu Kanun'da değerlendirme ölçüsü belirtilmemişse Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme hükümleri dikkate alınır. Mükellefler tarafından beyan edilen bu matrah üzerinden ilk tarhiyat yapılır. İlk tarhiyat sonunda hesaplanan verginin doğru olmama ihtimaline karşı vergi idaresi tarafından sadece Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme

hükümlerine göre ikinci tarhiyat yapılır. Bunun yanı sıra vergi idaresinin kararlarına veri teşkil etmek üzere vergi incelemesine yetkili olanlarca Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme hükümleri dikkate alınarak yapılan değerlendirme işlemleri sonucu düzenlenen vergi inceleme raporları da ikinci tarhiyat kapsamında değerlendirilmektedir.

Mükellefler tarafından beyan edilen miktar ile idarece tespit edilen miktar arasındaki farka ait vergi, vergi ziya-ı cezasının yarısı ile birlikte tahsil edilir. Ancak menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz.

Bunun yanı sıra, ikinci tarhiyatla ilgili olarak öz sermaye hesaplanmasında esas alınan bilançoya dahil emtialar, taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaşlar ile diğer mal ve haklar ilgili takdir komisyonunca emsal bedelle; arsa, arazi ve binaların ise vergi değeri ile değerlendirilerek çıkacak farkın murisin hissesine isabet eden kısmının öz sermayeye ilavesi veya tenzili gerekmektedir.

Ayrıca veraset yoluyla meydana gelen intikallerde, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilme zamanı, muris ile kendisine mal intikal eden mükellefin bulunduğu ülkeye göre değişiklik göstermekle birlikte; ivazsız intikallerde ise veraset ve intikal vergisi beyannamesi, malların hukuken iktisap edildiği tarihten itibaren bir ay içinde verilecektir.

Yine Veraset ve İntikal Vergisi her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere altı eşit taksitte ödenir. Beyanname eğer mayıs veya kasım ayında verilirse; ödemeler bir sonraki taksit süresi içinde ödenebilir.

Son olarak Veraset ve İntikal Vergisi, vergilendirilmeyen gelirin biriktirilmesi sonucu oluşan servetin vergilendirilmesiyle birlikte kayıt dışılığı azaltmaktadır. Mali yönden devlete gelir sağladığı gibi sosyal açıdan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gideren de bir vergi türüdür.

KAYNAKÇA

- 7 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 11 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- GİB Mirasçılarının Vergisel Yükümlülük Rehberi
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu