



VERGİ HUKUKUNDA İVAZSIZ İNTİKALLERİN VERGİLENDİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Murat ÖZDEMİR^(*)

1 - GİRİŞ

Veraset ve İntikal Vergisi, bedelsiz veya karşılıksız olarak elde edilen servet unsurlarından alınan bir tür servet vergisidir. Kişi miras, vasiyet, vb. yollarla servete sahip olduğu takdirde Veraset Vergisi; bağış veya başka yollardan servet sahibi olduğu takdirde ise İntikal Vergisi ödemek zorundadır.

Toplumumuzda daha çok veraset yoluyla gerçekleşen intikallerle ilişkilendirilmiş bulunan Veraset ve İntikal Vergisi, 50 yılı aşkın bir süredir servetlerin transferinden alınan bir vergi türü olarak vergilendirme sistemimizde yerini almış bulunmaktadır. Vergi, yaygın olarak bilinen kanaatin aksine sadece veraset yoluyla intikalleri değil aynı zamanda ivazsız intikalleri de kapsamına almaktadır. Nitekim, verginin konusunun hükme bağlandığı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) daha ilk maddesinde, verginin kapsamında, veraset yoluyla intikaller ile ivazsız intikallerin bulunduğu ifade edilmiştir. Toplumdaki yaygın kanaat sebebiyle vergi genellikle miras paylaşımı sırasında gündeme geliyor gibi görünse de ve bundan dolayı çok fazla bilinmese de, son yıllarda ülkemizde talih oyunlarının yaygınlaşmasının ve çeşitlenmesinin bir sonucu olarak, daha bir ön plana çıkmış görünmektedir.

2- TERİMSSEL, HUKUKSAL ve MALİ AÇIDAN İVAZSIZ İNTİKAL

Terimsel açıdan bakıldığında, "İvaz", kelime anlamı itibariyle Türkçede "karşılık" sözcüğüne denk düşmektedir¹. Günlük yaşamda kullanılan olağan ve basit anlamıyla bakıldığında karşılık, bir şeyin verilmesinin ya da yapılmasının; aynı ya da benzer koşullarda verilmesine ya da yapılmasına bağlı olduğu maddi veya manevi değer olarak tanımlanmaktadır. Kelime anlamıyla bakıldığında "intikal";

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ [Http://www.tdkterim.gov.tr/bts/](http://www.tdkterim.gov.tr/bts/)

yer değiştirme, kavrama ve geçme olarak tanımlanmaktadır. İntikal bir şeyin bir yerden başka bir yere, bir malvarlığından başka bir malvarlığına ya da başka bir hakimiyete yer değiştirmesi şeklinde meydana gelen bir olaydır, bir durumdur.

Hukuksal olarak bakıldığında, pozitif hukukumuzda yer alan ivazsız intikal kavramı vergi hukuku bakımından Veraset ve İntikal Vergisi'nin temelini oluşturmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi'nde ilk bakışta, Veraset Vergisi ve İntikal Vergisi olmak üzere iki vergi çeşidi varmış gibi gözükse de aslında tek bir ivazsız intikal vergisi mevcuttur.² Bu konuda aksi görüşler de mevcut olmakla beraber kanımızca bu tarz bir algılama, öncelikle veraset sebebiyle intikal eden servetin vergilendirilmesinin ortaya çıkmış olması, daha sonrasında bunu yeterli olmayacağı görülerek sağlar arası tasarrufların da tamamlayıcı olarak vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır.³ Aslında tek bir vergiyi doğuran olay vardır ve bu da ivazsız intikalin gerçekleşmesidir.

Veraset yoluyla intikal, miras hukuku esaslarına göre, murisin kanuni ya da iradi (mansup) mirasçılarının, ölüm olayının gerçekleşmesi ile birlikte terekesini veya ölüme bağlı tasarruflar ile kendilerine bırakılan mirası kül olarak iktisap etmeleridir.⁴ Veraset yoluyla ivazsız intikale bir de ivaz boyutuyla bakıldığında, veraset yoluyla intikal eden servetin ivaz karşılığı olmaksızın intikal etmesi esastır. Ancak miras hukukumuzda yer alan bazı ölüme bağlı tasarruflarda ivazlılık durumunun yer aldığına da rastlanmaktadır.⁵ Bunun en tipik örneği mirastan ivazlı ve ivazsız feragatlardır. Mirastan feragat, miras bırakanının ölümünden evvel mirasçının ivazlı veya ivazsız olarak kanuni miras hakkını iktisaptan vazgeçmesi demektir.

Mali açıdan bakıldığında, mali hukuk ve vergi hukuku bakımından temel olarak verginin alınacağı üç ekonomik kaynak bulunmaktadır. Bu kaynaklar; gelir, servet ve harcama olarak sıralanabilir. Veraset yoluyla ya da diğer ivazsız intikal yollarıyla olsun her durumda servet intikallerinin vergilendirilmesi söz konusudur. Gelirin biriktirilmesiyle oluşan servet, mali hukuk perspektifinden bir ekonomik değeri oluşturmaktadır ve vergi hukuku açısından da kişinin ödeme gücünün göstergesi olmaktadır. Günümüzde vergilendirilen unsurların alanı geçmişe oranla bir hayli genişlemiştir. İhtiyaçların sürekli artması ve özellikle sosyal devlet olmaktan kaynaklı yükümlülükler de düşünöldüğünde, devletlerin artan kamu hizmetlerini finanse etmede daha çok kaynağa ihtiyaç duyması durumunda, akla ilk gelen kaynak her zaman vergi olmaktadır. Devletin vergilendirme gücünü bir kamu gücü olarak elinde tutmasının yanında, bu yetkinin ve gücün yasalar çerçevesinde ve yıllar içinde gelişen sınırları olmakla beraber, vergilendirilebilecek unsurlar sürekli olarak çoğaltılmaktadır.⁶

3- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ: ANALİZ

3.1- Genel ereve; Verginin Kapsamında Bulunan Konular, Kişiler, Mallar ve İşlemler

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, servetten alınan bir vergi olarak; servetin mali gücün bir göstergesi olması, gelir ve servet dağılımında ekonomik bölüşüm amacına hizmet etmesi ve bir

² Öncel, M., Kumrulu, A., ağan, N., Vergi Hukuku, 13. Baskı, 2005, S: 375

³ Karakoç Y., Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, S: 6, Ankara 1990.

⁴ Karakoç, Y., Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, S:32, Ankara 1990.

⁵ Berki, ř. Türk Miras Hukukunun Esasları, AÜHF Dergisi, 1954 C. 11, S. 3-4, s. 190

⁶ Özdemir, M. (2011). " İktisadi Ekollerde Devlet Anlayışı." Cumhuriyet Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, S: 75, Sivas.

vergi türü olarak kamusal gelir sağlamak amaçlarını tesis etmek adına uygulamaya konulmuştur.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusu, veraset yoluyla ya da her ne suretle olursa olsun bir kişiden başka bir kişiye ivazsız olarak intikal eden malları ihtiva etmektedir. Buna göre mal varlığına dahil olabilen tüm mallar ve haklar verginin kapsamına girmektedir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali bu vergiye tabiidir*" denilmektedir. Aynı maddenin devam eden hükmünden, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara şamil olduğu, bu şahısların Türkiye dışında veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan yabancı şahısları kapsamadığı hüküm altına alınmış bulunmaktadır. VİVK 8. maddede ifadelendirildiği üzere, verginin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıslardır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin kapsamında gerçek kişiler ve tüzel kişiler bulunmaktadır. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan bir kişinin yurt dışında bulunan mallarını veraset yoluyla veya ivazsız olarak başka bir şekilde iktisap eden yabancı uyruklu bir kişi, Veraset ve İntikal Vergisi kapsamında değildir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin kapsamında bulunan malları iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan ilki, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar, diğeri ise, Türkiye'de bulunan mallardır. Kanun'da geçen mal ifadesi ile mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul mallarla, mameleke girebilen diğer bütün haklar ve alacaklar kastedilmektedir.

Verginin konusunu, veraset yoluyla intikaller ve her ne suretle olursa olsun diğer ivazsız intikaller oluşturmaktadır. Cümlede geçen, "*veraset*" tabiri; miras, vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları içermektedir. "*İvazsız intikal*" ifadesi ile de, hibe yoluyla veya herhangi bir şekilde yapılan ivazsız iktisaplar kastedilmektedir. Kanun'da, maddi ve manevi bir zarar karşılığında verilen tazminatların ivazsız intikal sayılmayacağı açık biçimde hükme bağlanmıştır.

3.2- Veraset ve İntikal Vergisi'nde Muafiyet ve İstisnalar

3.2.1- Vergiden Muaf Olanlar

VİVK'nın 3. maddesinde, vergiden muaf olanlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisi'ne tabi olmayanlar;

- Yukarıda sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup toplum yararına ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

- Karşılıklı olmak koşuluyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı.

3.2.2- Vergiden İstisna Edilenler

VİVK'nın 4. maddesi hükmü gereğince, 2012 yılında vergiden istisna edilen intikaller aşağıda belirtilmiştir.

- Veraset tarihi ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;
- Değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 130.589 TL'si (fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 261.336 TL);
- Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç);
 - Bilumum sadakalar;
 - İvazsız suretle vaki intikallerin 3.010 TL'si;
 - Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin 3.010 TL'si;
 - Yukarıda, vergiden muaf oldukları belirtilenlerden ilk iki sırada sayılanların, statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar;
 - Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanun'a tabi müesseseler ve kamu yararına çalışan cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar;
 - Harbe veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) ve görev sırasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden malların miktarının bir misli,
 - Borçlar Kanununun 242. maddesi hükmüne göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;
 - Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukuu bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe);
 - Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.
 - Plaka tahdidî uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticarî plaka satışından elde edilen paralardan, ticarî plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar

3.3- Veraset ve İntikal Vergisi'nin Mükellefi

Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden gerçek veya tüzel kişidir. Kanun koyucu veraset ve intikal vergisi ile ilgili beyan yükümlülüğünü, bahis, yarışma ve çekilişler ile vergiye konu olan diğer durumlarda farklı biçimlerde hükme bağlamıştır. Daha açık bir ifade ile bahis, yarışma ve çekilişlerde, bunları düzenleyenleri verginin beyanından sorumlu tutarken, veraset yoluyla veya diğer suretle ivazsız intikallerde beyan sorumluluğu, malları iktisap edenlere yüklenmiştir. Bu amaçla da, kanunun 7. maddesinde, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenlerin, iktisap ettikleri malları; futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahis düzenleyenler ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin de ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Ancak, bu genel kuralın istisnası olarak, VİVK'nın 3. Maddesi'nde

vergiden muaf oldukları hükme bağlanan kişiler ile plaka tahdidü uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan kendisine pay verilenler bu iktisaplarını, futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde hediye kazananların, beyanname vermemeleri hüküm altına alınmıştır.

3.4- Verginin Beyanı, Matrahı, Oranı ve Ödenmesi

VİVK'nın 7. maddesi hükmü uyarınca; veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal edinenler iktisap ettikleri malları, şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İkramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak mecburiyetinde olanlar ise beyanname vermek mecburiyetinde değildir. Beyannameler Maliye Bakanlığı'nca belirlenen süreler içerisinde ilgili vergi dairelerine, yabancı memlekette bulunanlar için Türk konsolosluklarına verilecektir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahı, VİVK'nın 10. maddesinde belirtildiği üzere intikal eden malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hesaplanan değerlerinden müteşekkildir.

2012 yılında uygulanacak olan Veraset ve İntikal Vergisi oranları, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi belirlenmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere, uygulanacak vergi oranları, veraset yoluyla intikallerde ve diğer durumlarda olmak üzere, iki kategoriye ayrılmıştır.

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%)	İvazsız intikallerde vergi oranı (%)
İlk 170.000 TL için	1	10
Sonra gelen 370.000 TL için	3	15
Sonra gelen 800.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.600.000 TL için	7	25
Matrahın 2.940.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Veraset ve İntikal Vergisi'nde ödeme süreleri; veraset yoluyla intikaller ile diğer suretle ivazsız intikallerde, tahakkukundan itibaren üç yıl içinde ve altı eşit taksitle ödenmek üzere düzenlenmiştir. Taksit ödeme süreleri, Kanun'da, mayıs ve kasım ayları olarak belirlenmiştir. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara verilen ikramiyeler ile bahislerde dağıtılan ikramiyelerden kesilen vergiler ise beyanname verme süresi içinde tek taksitle ödenmesi gerekmektedir.

3.5- Veraset ve İntikal Vergisi'nde Zamanaşımı

Beyanname verilmemesi veya beyanname verilmekle birlikte bazı malların bu beyannamede gösterilmemesi halinde, Veraset ve İntikal Vergisi mükellefiyeti, bu durumun idarece tespit edildiği tarihten itibaren başlamaktadır. Bunun anlamı, malların intikal tarihi üzerinden ne kadar zaman geçerse geçsin, Veraset ve İntikal Vergisi'nin zamanaşımına uğramıyor olması sonucunu doğurmaktadır. Vergi idaresi, vergiye tabi intikali 5 yıl sonra 10 yıl sonra dahi belirlese, vergisini isteyebilecek durumdadır. Bu husus mükellef açısından dezavantajlı olsa da, beyanname vermeyen ya da bazı malları beyannameye

dahil etmeyen mükellefler açısından başka bir avantajdan da söz etmek yararlı olacaktır. İdarece bu tespitin yapılması halinde, önce mükellef beyana davet edilecektir. 15 gün içerisinde beyannamesini veren mükelleften vergi ziyai cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecektir; üstelik vergi matrahı olarak da intikal eden malın güncel değeri değil, intikalın gerçekleştiği tarihteki değeri dikkate alınacaktır. Bu mükellefler aynı zamanda hesaplanan verginin üç yılda, altı taksit halinde ödenmesi imkânından da yararlanmaları mümkün olacaktır.⁷

4- SONUÇ

Mükelleflerin servetlerine yönelen Veraset ve İntikal Vergisi 50 yılı aşkın bir süredir Türk Vergi sisteminde yer almaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi, gerek devlete gelir sağlamak, gerekse de servet unsurlarını vergilendirmek suretiyle ekonomik refah dağılımını düzenlemek amacıyla vergi sistemine dahil edilmiştir. Kazancın biriktirilmesi yoluyla meydana gelen servet, vergilemenin anayasal ilkelerinden olan mali gücün önemli bir göstergesidir. Hukuk sistemimizde servet vergileri içerisinde kategorize edilen Veraset ve İntikal Vergisi de servette karşılıksız olarak belli bir artışa sebep olan hukuki ilişkileri ve ölüme bağlı intikalleri vergilendirmektedir. Çoğunlukla özel hukuk işlemleri ve ölüm olayı sonucu ortaya çıkan “İvazsız İntikaller” de Veraset ve İntikal Vergisi’nin temelini oluşturmaktadır.

KAYNAKÇA

- Berkî, Ş. Türk Miras Hukukunun Esasları, AÜHF Dergisi, 1954 C. 11, S. 3-4, s. 190
- [Http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111226-9.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111226-9.htm)
- [Http://www.tdkterim.gov.tr/bts/](http://www.tdkterim.gov.tr/bts/)
- Karakoç Y., Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, S: 6, Ankara 1990.
- Karakoç, Y., Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, S:32, Ankara 1990.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Vergi Hukuku, 13. Baskı, 2005, S: 375
- Özdemir, M. (2011). İktisadi Ekollerde Devlet Anlayışı. Cumhuriyet Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, S: 75, Sivas.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları. (2011). Türk Vergi Kanunları. Semih Ofset, Ankara.

⁷ Köprü, M. F., Mirasın Vergisi. [Http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=306171](http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=306171)