

VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ İNCELEMELERİNE ELEŞTİREL BİR BAKIŞ AÇISI ve KONUYA İLİŞKİN ÖNERİLER

A CRITICAL PERSPECTIVE ON INHERITANCE AND GIFT TAX
EXAMINATIONS AND SOME SUGGESTIONS REGARDING THE
ISSUE



Arif AYLUCHTARHAN*



Emre AKIN**

ÖZ

Vergi Denetim Kurulunca yapılan vergi incelemeleri kapsamında, veraset ve intikal vergisi incelemeleri de yapılmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi mükelleflerinden, iktisap ettikleri ticari servetlere dahil işletmelerin bilançolarının aktif toplamı belli sınırlar dahilinde Vergi Müfettişlerince incelenmekte ve yine belirlenen aktif büyüklüğü sınırı aşamayan durumlarda işletme hesapları incelemeye konu edilmeksizin takdir komisyonu vasıtasıyla takdir edilerek işlem sonuçlandırılmaktadır. Ancak uygulama tecrübesine binaen bu hususla alakalı olarak yapılan vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunun ilgili mevzuata uygun olarak yapılmadığı değerlendirilmektedir. Bu nedenle, veraset ve intikal vergisi yönünden yapılan vergi incelemelerinin mevzuata uygun silsile ile yapılması gerekmektedir. Hatta bu konuda daha verimli ve amaçlanan sonuca

ABSTRACT

Within the scope of tax examinations carried out by the Tax Inspection Board, inheritance and gift tax examinations are also performed.

Inheritance and Gift Taxpayers who has acquired commercial assets are examined by the Tax Inspectors within certain limits of the total assets included in balance sheet, and in case the asset size does not exceed the specified limits, the operation accounts are evaluated by the assessment committee.

However, due to the experience of implementation, it is considered that most of the tax examinations related to this matter have not been conducted in accordance with the relevant legislation.

The aim of this study is to put forward the purpose of inheritance and gift tax examinations, and to make some evaluations and recommendations regarding the completion of the exami-

* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Eski Vergi Müfettişi, ayluctarhan@gmail.com, ORC-ID: 0000-0002-4673-4531.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emre.akin@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-8086-5172.

Ayluçtarhan, A., Akın, E. (Eylül 2019). Veraset ve İntikal Vergisi İncelemelerine Eleştirel Bir Bakış Açısı ve Konuya İlişkin Öneriler, *Vergi Raporu*, 240, (56-68).

M.G.T.: 07.07.2019 / M.K.T.: 02.08.2019

ulaşacak şekilde bir süreç takip edilmesi için mevzuat değişikliği dahi düşünülmelidir.

Anahtar Kelimeler: Veraset ve İntikal Vergisi, Ticari Servet, Vergi İncelemesi, Takdir Komisyonu

JEL Sınıflandırması Kodları: H20, H26, H29

GİRİŞ

2017/2 sıra No.lu Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi'nin "**2.1. Veraset ve İntikal Vergisi İncelemeleri**" başlığında belirtildiği üzere,

"Veraset ve İntikal Vergisi mükelleflerinden, iktisap ettikleri ticari servetlere dahil işletmelerin bilançolarının aktif toplamı bu Genelgenin 1.1. bölümünde yer alan hadlerin üzerinde kalan ve murisin hissesine isabet eden aktif tutarı 13.500.000 –TL'yi aşanlar (b) (c), (ç) grupları tarafından aşmayanlar ile aşsalar da aktif toplamı Genelgenin 1.1. bölümünde yer alan hadler altında kalanlar (a) grupları tarafından Vergi Müfettişlerince incelenecektir.

İntikale konu aktif tutarı 3.100.000 –TL'yi aşmayanlar ile işletme hesabı esasına göre tutulan defterlere konu işletmelerin intikali halinde incelemeye konu edilmeksizin takdir vasıtasıyla takdir edilerek tamamlanacaktır." Bu kapsamda belli tutarı aşan ticari sermaye intikalleri hakkında vergi incelemeleri yapılması Genelge gereği zorunludur.

Ancak bu konuya münhasıran yapılan vergi incelemelerinin büyük çoğunluğunun ilgili mevzuata uygun olarak yapılmadığı, tarha yetkili vergi daireleri tarafından maksadı hasıl edecek şekilde işlem görmediği ve ilk tarhiyat ile nihai tarhiyat yönünden farklılık arz eden veraset ve intikal vergisinin tarh aşamalarına yeterince nüfuz edilemediği değerlendirilmektedir.

Bu değerlendirmelere istinaden veraset ve intikal vergisi yönünden yapılan vergi incelemelerinin hem inceleme safhası hem de vergi dairesi safhasında eksiklikler ve hatalar olduğu;

nations in accordance with the legislation.

Key Words: Inheritance And Gift Tax, Commercial Wealth, Tax Examinations, Assessment Committee

bunun da denetim kapasitesi ile vergi dairesi kaynaklarının verimliliğine olumsuz yansıdığı düşünülmektedir.

1- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ İNCELEMELERİNDE YAPILAN MEVCUT İŞLEMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1- Vergi İnceleme Safhasının Değerlendirilmesi

Veraset ve intikal vergisi incelemeleri, yukarıda bahsedilen İç Genelge gereği belli bir tutarı aşan ticari sermaye intikallerinde Vergi Denetim Kurulu tarafından ifa edilmektedir. Belli tutarı aştığından mütevellit varise intikal eden ticari sermayenin eksiksiz ve doğru tutarlarla beyan edilmediğini tespiti inceleme elemanlarından talep edilmektedir. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun(VİVK) 7-9. ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun(VUK) 342. maddeleri kapsamında, vergi dairelerine verilen beyannamelerde beyan edilen ticari servet tutarlarının İç Genelge'de belirtilen tutarları aşması halinde, ilgili vergi dairesi tarafından Vergi Denetim Kurulu'na incelenmek üzere sevk edilmektedir.

İnceleme elemanlarına tevdi edilen söz konusu görevlendirme kapsamında, görülen en önemli husus, tevdi edilen incelemenin ilk tarhiyata mı yoksa ikinci(son/nihai/ikmal) tarhiyata yönelik olduğunun anlaşılmasındadır. Her ne kadar, ilk tarhiyata yönelik incelemeye sevk edilse de, bu durum veraset ve intikal vergisinin ruhuna uymadığı gibi, birimler arasında karmaşaya da yol açmaktadır. Aslında vergi dairesi de, hangi amaçla tevdi ettiğine muttali olmamaktadır.

Kaldı ki, takdir komisyonu tarafından yapılması kanunla şart koşulan bir değerlendirme öncesinde, inceleme elemanlarının ayrı bir takdir komisyonu gibi değerlendirilmesi uygun olmayacağı gibi tarafların görev ve yetkileriyle de çelişmektedir. Bu nedenle, ilk olarak veraset ve intikal vergisi incelemelerinin hangi amaçla incelemeye sevk edildiği ve hangi tarhiyata esas olmak üzere sevk edildiği açıklığa kavuşturulmaktadır.

Diğer yandan incelemelerde, 7338 sayılı Vİ-VK'nın 10. maddesi ve 16 seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca yapılması gereken değerlemenin mevzuata uygun ve tamamen karşılayacak şekilde yapılmadığı, uygulamanın sadece bilanço üzerinden özsermaye tespitiyle yetinilmesi şeklinde tezahür ettiği. Böylece, tamamlanan incelemeler vergi dairelerine aslında natamam şekilde tevdi edilmiş olmaktadır. Bu durumda da, vergi daireleri tarafından bazen inceleme raporları –doğru olmasa da- dikkate alınmakta; bazen de inceleme raporu yokmuş gibi dairelerce yeniden servet tespiti yapılmaktadır.

1.2- Vergi Dairesi Safhasının Değerlendirilmesi

Belirlenen tutarı aşmayan intikaller ise doğrudan tarha yetkili vergi daireleri(Örneğin, İstanbul'da, hisar, yeditepe ve rihtım vergi daireleri tarafından) tarafından verilen beyanlar üzerine değerlendirilmektedir. Ancak bu değerlendirme sadece, verilen veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin kanuna uygun beyan edilip edilmediğine yönelik ilk tarhiyatın araştırılması ile takdir komisyonu tarafından nihai(ikinci/son/ikmal) tarhiyatın yapılmasına yönelik değerlendirmeden ibarettir. Veraset ve intikal vergisi yönünden tarha yetkili vergi dairelerinin veraset ve intikal vergisi bölümleri memurları ile yapılan mülakatlarda(ifadelerin işlem yönergesine kısmen uygun olduğu görülmektedir.), verilen beyanlar üzerine beyannamelerde yer alan tutarların ve kıymet-

lerin eksiksiz ve doğru beyan edildiğine yönelik araştırmanın her koşulda yapıldığı; kendileri tarafından belli tutarı aşan intikallerin İç Genelge gereği -mecburen- incelemeye sevk edildiği ifade edilmiştir. İnceleme sonucunda kendilerine gelen raporlara rağmen yeniden ilk tarhiyata yönelik araştırma yapıldığı ifade edilmiştir. Akabinde, tespitler sonrasında, beyannamelerin takdir komisyonuna nihai tarhiyat için sevk edildiği belirtilmiştir. Bu nihai tarhiyat sürecinde dahi işletme sermayesine dahil emtia ve makine gibi aktif değerlerin değerlendirilmediği netice olarak nihai bir ticari sermaye değerlemesi yerine eksik bir servet değerlemesi ile yetinildiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, yapılan vergi incelemesinin hiçbir önemi ve sonucu olmamaktadır. Dolayısıyla, yapılan incelemelerin tam olarak mevzuata uygun şekilde ihtiyacı karşılayacak yeterlikte olması amacıyla inceleme müessesesinin teknik ve uzmanlığından doğru safhada ve gerekli kapsamda faydalanılmak üzere verimliliğin artırılması gerekmektedir. Bu da ancak, vergi incelemesi safhasını nihai tarhiyatı etkileyen ve takdir komisyonunun emsal bedel değerlemesi sürecinde, defter ve diğer unsurlar üzerinden yapacağı tespitleri rapor etmesi yoluyla mümkün olacaktır.

Bu minvalde, veraset ve intikal vergisi incelemelerinin gözden geçirilerek bu incelemelerin doğru süreçler izlenerek ve doğru şekilde yapılması gerekmektedir.

2- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİNİN ÖNEMİ

Veraset ve intikal vergisi, bazı dönemlerde kaldırılacak vergiler arasında zikredilse de, kalkınma planlarında kaldırılacak vergi türü olarak yer almamaktadır. Bilakis veraset ve intikal vergisi büyüme üzerinde olumsuz etkisi en az hissedilen vergiler içinde sayılarak bu vergiler için artışlar önerilmiştir.¹ Bu nedenle, veraset ve intikal

¹ T.C. Kalkınma Bakanlığı, Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara,2014,s. 21.

vergisi mevzuu yönünden yapılacak incelemeler gelecek tarihlerde de devam edecektir.

Veraset ve intikal vergisi incelemelerinin verimsizliğine ya da ihtiyacı karşılamadığına yönelik açıklama ve görüşlerimize yer vermeden önce bu incelemelerinin Vergi Denetim Kurulu'nda

teşkil ettiği denetim kapasitesindeki yeri ve önemi Faaliyet Raporları üzerinden aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir. Aşağıdaki tabloda bulunan matrah farkı, önerilen vergi tarhi ve kesilmesi gereken ceza tutarları ile incelenen mükellef ve tanzim edilen rapor sayılarına yer verilmiştir:

| Diğer Vergiler(Veraset ve İntikal Vergisi) ² | | | |
|---|---------------------------|-----------------------------------|------------------------------|
| | Bulunan Matrah Farkı (TL) | Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL) | Kesilmesi Önerilen Ceza (TL) |
| 2018 | 1.254.704.133 | 152.109.045 | 186.766.082 |

| Diğer Vergiler(Veraset ve İntikal Vergisi) | | |
|--|-------|----------|
| | Rapor | Mükellef |
| 2018 | 7.919 | 6.479 |

2018 yılında incelenen mükellef sayısının 61.061 olduğu dikkate alınır, incelenen mükelleflerin neredeyse %10'unun veraset ve intikal vergisi yönünden³ yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu sayının yıllar itibariyle önemli değişiklikler gösterdiği görülmekle birlikte yıllar itibariyle artış gösterdiği görülmektedir. Dolayısıyla, denetim kapasitesinin ortalama %3-4'ü veraset ve intikal vergisi yönünden yapılan incelemelere tahsis edilmektedir.

Bu minvalde, veraset ve intikal vergisi incelemelerinin önemi doğrultusunda, uygulamada husule gelen bazı aksaklık ve eksiklerin düzeltilmesinin verimliliğe katkı sağlamak suretiyle kamu yararı oluşturacağı düşünülmüştür.

3- VERASET ve İNTİKAL VERGİSİ'NDE DEĞERLEME

7338 sayılı VİVK'nın "**Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat**" başlıklı 10. maddesinde, "*Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir. (12'nci maddede yazılı borç ve masrafların tenzili lazım geldiği takdirde matrah yukarıda yazılı değerlerden bu tenziller yapıldıktan sonra kalan miktardır).*

Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme

² 2018 yılı Faaliyet Raporlarında, doğrudan veraset ve intikal vergisi olarak yer almamakta olup diğer vergiler satırına, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi unsurlar dahil edilerek açıklanmıştır. Ancak bu adet ve tutarların çoğunun veraset ve intikal vergisine ait olduğuna yapılan incelemeleri dağılımının gözlenmesi suretiyle ulaşılabilecektir. Diğer yandan faaliyet raporlarında ayrıca damga vergisi satırları ile damga vergisi yönünden yapılan incelemelerin bilgisine yer verildiğinden diğer vergiler içerisinde yer alması muhtemel olan damga vergisi incelemelerinin önemli bir yer teşkil etmeyeceği düşünülmektedir. Ayrıca ihtiyaç olması halinde, sadece veraset ve intikal vergisi yönünden önerilen tarhiyatların ya da incelemelerin istatistikleri, Kurul bünyesinde tespit edilebilecektir.

³ Bu oranlar, yaklaşık olarak bulunmuştur. Çünkü bahsedildiği üzere, diğer vergiler kavramı faaliyet raporlarında başka vergileri de kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Ancak, emlak ve motorlu taşıtlar vergisi gibi incelemelerin çok düşük adetlerde olması nedeniyle, bu oranlarının neredeyse tamamının veraset ve intikal vergisine ait olduğu varsayılmıştır.

ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

a) Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir.

Mükellefler isterlerse ölüm günü itibariyle çıkaracakları bilanço esas alarak öz sermayelerini tespit edebilirler.

İşletme esasına göre defter tutanlarla götürü mükellefiyete tabi olanlarda ticari sermaye olarak murisin ölüm tarihindeki ticari varlığı beyan edilir.

Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmayan hallerde Vergi Usul Kanununun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2'inci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

b) (2591 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen bent) Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisine esas olan değerle değerlendirilir.

c) Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle değerlendirilir.

d) Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlendirilir.

e) Tahvilat; Vergi Usul Kanununun 266'ncı maddesindeki hükümlere göre değerlendirilir.

f) Yabancı paralar; borsa rayiç ile; borsada rayiç yoksa Maliye Bakanlığınca tesbit olunacak kura göre değerlendirilir.

g) Haklar; tescile tabi bilumum hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum haklar (Sınai ve edebi

mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz.

İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ile veraset ve intikal vergisinin mükelleflerin beyanı üzerine ilk tarhiyat ve akabinde yeniden bir değerlendirme ile nihai tarhiyat olmak üzere iki aşamalı bir tarhiyatı içerdiği anlaşılmaktadır. Bu vergi bu özelliği ile vergi kanunları içinde tektir. Görüldüğü üzere, mükellefler VİVK'nın 10. maddesinde yer alan değerlendirme ölçülerine göre kendilerine intikal eden kıymetleri beyan edeceklerdir. Daha sonra vergi dairesi tarafından VUK'un "Servetleri Değerleme" bölümündeki ölçülere göre değerleri tespit edilerek tarhiyat ikmal edilecek; yani nihai tarhiyat yapılmış olacaktır.

16 seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre, "Bu kanunla, ön tarhiyat için getirilen değerlendirme ölçüleri ile nihaî tarhiyat için uygulanması gereken 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ölçüleri arasında bazı hallerde fark bulunmaktadır. Bu itibarla mükellefler kendilerine intikal eden malları yeni hükümle getirilen değerlendirme ölçülerini kullanmak (tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilumum haklar -sınaî ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar -hariç) suretiyle ve ön tarhiyata esas olmak üzere beyan edeceklerdir. Bununla beraber eskiden olduğu gibi Vergi Usul Kanununa göre de bir değerlendirme yapılacak ve bunlar nihaî tarhiyata mesnet teşkil etmek üzere beyannamede ayrıca gösterilecektir.

Yukarıda gösterilen esaslar dairesinde doldurulmuş bulunan beyannamelerin vergi dairesine tevdi üzerine veraset ve intikal vergisiyle ilgili ilk tarhiyat yapılacaktır.

İlk tarhiyata mesnet teşkil edecek beyanın yapılmasında uyulacak değerlendirme ölçüleri ile ilgili bilgiler aşağıda gösterilmiştir.

a) *Ticarî sermayenin değerlendirilmesi,*

1. *Bilânço esasına göre defter tutan işletmelerle ilgili değerlendirme:*

Mükellefler, ölüm tarihine takaddüm eden takvim yılı bilânçosuna göre bulunacak öz sermayeyi ticarî sermaye olarak beyan edebilecekleri gibi, ölüm tarihi itibarıyla düzenlenecek bilânçoya ait öz sermayeyi de beyanlarında esas olarak alabileceklerdir.

Öz sermaye veya ticarî varlığa dahil unsurlar, bu kanunla getirilen yeni hükümlerde yer alan değerlendirme ölçüleri (a, b, c, d, e, f ve g fıkralarında gösterilen değerlendirme ölçüleri) kullanılmak sureti ile değerlendirileceklerdir. Ancak, öz sermaye veya ticarî varlığın bazı unsurlarının değerlendirilmesi için mezkûr kanunda yeni hüküm mevcut olmadığından; (Örneğin tesisat ve makinalar) *bu gibi hallerde, Vergi Usul Kanununun iktisadî işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili ikinci bölümündeki esaslara uyulacaktır.*

c) *Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın menkul mallar ve gemilerde gayrimenkullerde olduğu gibi rayiç bedelle değerlendirilecektir.*

Bu kategorideki unsurların değerlendirilmesinde de % 50 ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmayacaktır.

d) *Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın esham (hisse senetleri), borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden 3 yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilecektir. Borsa'da kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da ölüm tarihine takaddüm eden 3 yıl içinde muamele görmemiş işe, ilk tarhiyatta itibari değerle, başka bir deyimle, eshamın üzerinde yazılı olan değerle değerlendirilecektir. Esham bilâhare Vergi Usul Kanununa göre borsa rayici ile, borsada kayıtlı değil ise emsal bedeli ile değerlendirile-*

necek ve bulunan bu değer nihaî tarhiyata esas olarak alınacaktır.

e) *Tahvilâtın değerlendirilmesi :*

Ticarî sermayeye dahil olsun olmasın tahvilât Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesine göre, değerlendirilecektir. Bu madde itibari değerle ilgili olup her nev'i tahvilâtın üzerinde yazılı olan değerlerin esas alınacağını ön görmektedir.

f) *Yabancı paraların değerlendirilmesi :*

Yabancı paraların değerlendirilmesinde borsa rayici esastır. Borsa rayici yoksa değerlendirme Maliye Bakanlığınca tespit olunacak kurlara göre yapılacaktır.

g) *Hakların değerlendirilmesi :*

Tescile tabi bilûmum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir. Mükellefler kendilerine intikal eden hakların varsa tapu sicilinde kaydedilen değerini beyan edeceklerdir. Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilûmum haklar (sınaî ve edebî mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellefler tarafından değerlendirilmeyecek ve ilk tarhiyatta nazara alınmayacaktır.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bilûmum hakların değeri bilâhare Takdir Komisyonunca tespit olunacak ve nihaî tarhiyatın yapılmasında bu değerler nazara alınacaktır.

İlk tarhiyatla ilgili beyanın yapılması şekli :

Mükellefler, veraset ve intikal vergisi ile ilgili beyannamelerini düzenlerken, ilk tarhiyata esas teşkil edecek bildirimleri yazabilecekleri sütunlar, 5 örnek nolu veraset ve intikal vergisi beyannamesinde mevcut olmadığından, bu beyannamelerin değiştirilip yeniden bastırılmasına kadar ilk tarhiyat için halen mevcut beyannamelerin bu maksatla ve müstakil olarak kullanılması uygun olacaktır.

Veraset ve intikal vergisi mükellefleri, kendilerine intikal eden ve vergi mevzuuna giren malları yukarıda mahiyetleri açıklanan değerlendirme ölçülerini kullanmak ve gerektiğinde Vergi Usul

Kanunundan faydalanmak suretiyle değerleyecekler ve ilk ve nihâî tarhiyata esas olmak üzere beyannamelerinde göstereceklerdir.

Böylece mükellefler, yeni beyannameler basıncıya kadar bir ilk tarhiyat için, bir de nihâî tarhiyat için olmak üzere 2 adet beyanname düzenlemek mecburiyetindedirler.

Vergi dairesine tevdi edilen ilk tarhiyatla ilgili beyannamelere dayanılarak hesaplanan vergi, (muamele 2) numaralı tahakkuk fişi tanzim etmek suretiyle tahakkuk ettirilecektir.

Her ne kadar kanunda idarenin ilk tarhiyatla ilgili vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tahakkuk ettireceği öngörülmüş ise de, beyanname alınır alınmaz, vergi dairesi mükellefin beyan ettiği değerler üzerinden ön tarhiyatı yapacak ve vergiyi derhal tahakkuk ettirecektir.

İlk tarhiyatı müteakip yapılacak işlemler :

Yukarıda izah olunan değerlendirme ölçüleri esas alınarak tarh olunan vergiler, intikal eden malların Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme ile ilgili bölümündeki esaslardan hareket edilerek bulunacak değerlerine göre ikmal edilecektir.

Nihâî tarhiyata mesnet teşkil edecek çalışmalar sırasında ilk tarhiyatla ilgili değerlendirme ölçülerinin yanlış veya eksik kullanıldığı tespit edildiği takdirde bulunacak fark üzerinden vergi, kusur cezalılı olarak alınacaktır.” hükümleri yer almaktadır.

4- DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER

a. Özsermaye ve Ticari Varlık Tespitine Yönelik İncelemeler İlk Tarhiyat ve Nihai Tarhiyat Aşamalarını İçermelidir

Gerek işletme defteri tutan ikinci sınıf tüccarlardan intikal eden mal niteliğindeki ticari varlığı gerekse bilanço esasında defter tutan birinci sınıf tüccarlardan intikal eden mal niteliğindeki özsermayenin incelenmesi finansal raporlama ve muhasebe bilgisi gerektirmektedir. Nitekim bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin birlikte ana-

lizi, bilanço gelir tablosu rabitası yanında, bilanço dengliği, özsermaye hesabı gibi temel finansal tablo bilgisi yanında, işletmeye eklenen veya çekilen kıymetlerin değerlendirilmesi, işletme ile muris arasındaki alacak- borç ilişkileri gibi hususların tümünün incelemede dikkate alınması- na ihtiyaç vardır.

Dolayısı ile inceleme elemanı tarafından ilk tarhiyat dahil olmak üzere nihai tarhiyatı içeren bir inceleme ve ayrı iki rapor düzenlemesi öngörülmelidir.

Nitekim ilk tarhiyata yönelik olarak yapılan incelemede ve nihayetinde düzenlenecek vergi inceleme raporunda; gayrimenkullerin maliyet bedeli yerine emlak vergi değeri ile değerlendirilmediği gibi ilk tarhiyatla dikkate alınması gereken diğer değerlendirme esaslarının doğru bir şekilde uygulanarak ticari varlığın veya özsermayenin yeniden ve doğru bir şekilde tespit olunup olunmadığı tetkik edilecektir.

Buna mukabil ikinci ve ikmal niteliğindeki nihai tarhiyata yönelik olarak yapılan incelemede ve nihayetinde düzenlenecek vergi inceleme raporunda, bu tarhiyatla dikkate alınması gereken Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme esaslarına dair hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanarak ticari varlığın veya özsermayenin yeniden ve doğru bir şekilde tespit olunup olunmadığı tetkik edilecektir.

b. Takdir Komisyonu ile Eşgüdüm ve Koordinasyon İçinde Çalışılmalıdır

Bu şekilde iki aşamalı şekilde ve iki tarhiyatı esas alır surette yürütülmesi gereken vergi inceleme sürecinde Vergi Müfettişinin yönetiminde Takdir Komisyonu tarafından gerekli takdir işlemlerinin icrası sağlanmalıdır. Bu şekilde hem Takdir Komisyonu tarafından kanunun verdiği yetki kullanılmış olacak hem de özvarlık/özsermayenin teknik olarak değerlendirilmesi sağlanmış olacaktır. Bu kapsamda bilançoya dahil aktif varlıkların ve yükümlülüklerin, sahip (muris) ta-

rafından işletmeye eklenen ve/veya işletmeden çekilen varlıklar, işletme ile muris arasındaki borç ve/veya alacak ilişkileri doğru bir şekilde analiz edilerek değerlendirilebilecektir.

c. Takdir Komisyonu Tarafından Yapılan Emsal Değer Tespitlerinde Bilirkişilere de Başvurulabilmelidir

Yukarıdaki şekilde vergi inceleme görevlisi ve takdir komisyonu ortak çalışması sistemi yanında bazı kıymetlerin değerinin tespitine yönelik olarak bu alanda uzmanlaşmış kurum ve kişilerden bilirkişilik hizmeti alınabilmelidir. Nitekim Takdir Komisyonu emlak vergi değeri, araç kasko değeri gibi bazı somut verileri kullanabilmekle beraber nihai tarhiyata yönelik olarak emtia, makine ve gemiler gibi aktif değerlerin emsal bedellerini makul şekilde tespit etme bilgi ve becerisine sahip olmayabilecektir. Bu noktada bu kıymetlerle ilgili olarak bedel tespitine ehil kişi ve kurumlardan hizmet almak kamu yararı doğurabilecektir.

e. Alternatif Çözüm Önerisi: Mevzuatta Düzenleme Yapılmalıdır

Veraset ve intikal vergisi özelliği gereği, ilk ve nihai tarhiyat şeklinde iki aşamalı bir tarhiyat süreci düzenlenmesi normaldir. Çünkü mükelleflerin kendilerine intikal eden kıymetlerin gerçek değerlerini (emsal bedel) tespit etme imkanları olmayacaktır. Böyle bir yükümlülük yüklenmesi halinde mükellefler beyanname verme süreleri uzun olsa da bu işlemi tam olarak ve doğru tutarlarla gerçekleştirilmeyecektir. Dolayısıyla, mükelleflere ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere tespiti daha kolay ve mümkün değerlendirme ölçüleri koyulmuştur. Bu minvalde de, cezai işlemin ancak aynı değerlendirme ölçüleri yönünden olacağı düzenlenmiş; nihai tarhiyatta da değerlendirme ölçüleri de farklı olanlar için ayrıca cezai işlem yapılmayacağı anlaşılmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesi gereği ödeme gücüne göre vergilendirme ve

gerçek gelir/servetlerin vergilendirilmesi esası gereği, nihai tarhiyatta ise, ağırlıklı olarak emsal bedel olmak üzere değerlendirme ölçüleri belirlenerek, mükellefe gerçekte intikal eden kıymetlerin gerçek değerlerinin tespit edilmesi amacıyla hareket edilmiş ve mevzuat düzenlenmiştir.

Bu minvalde, ticari sermayenin mükellefler tarafından ayrıca VİVK md. 10'daki değerlendirme ölçülerinin dikkate alınarak tespit edilmesi zor olacaktır. Kaldı ki, nihai tarhiyatta intikal eden mamelekin gerçek kıymeti tespit edilecektir.

Bu noktada, mükelleflere intikal eden ticari sermaye VİVK md. 10'daki değerlendirme ölçüleri nazara alınarak varise kalan hisse tespit edilmektedir. İncelemelerin dayanağını da bu durum oluşturmaktadır. Ancak bu aşamaya, nihai tarhiyat gibi bir müessese olduğundan ve yukarıda açıklanan nedenlerle gerek bulunmamaktadır.

Şöyle ki, ilk tarhiyatta ve beyanda mükellefler tarafından ölüm tarihi ya da ölüme takaddüm eden yılın bilançolarında yer alan öz sermaye tutarı dikkate alınmalıdır. Böylece direkt olarak bilançolarda yer alan öz sermaye tutarından kendilerine intikal eden hisseyi beyan edecekler ve ayrıca bir tespit ve araştırma yapılmasına gerek olmayacaktır. Çünkü, nihai tarhiyat safhasında zaten asli ve gerçek değerlendirme yapılacaktır. Örneğin emsal bedeller tespit edilerek veya gayrimenkullerin vergi değeri nihai tarhiyatta da dikkate alınarak esas kabul edileceğinden ayrıca bir hesaplama yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Söz konusu önerinin gerçekleştirilebilmesi için, 2.2 başlığında aynen aldığı üzere, VİVK'nun 10. Maddesinin a bendinde yer alan, "*Öz sermaye veya ticari varlık, bu maddedeki esaslara göre bu maddede hüküm olmıyan hallerde Vergi Usul Kanununun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2'inci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.*" hükmü kaldırılmalıdır. Çünkü özsermayenin doğrudan bilançoda yer alan haliyle değil de, bilanço kalemlerinin (gayrimenkuller vergi değeri, menkuller rayiç bedel gibi)

yeniden ve ayrı bir değerlendirme ölçüsüyle değerlendirilmesinin dayanağı bu hükmüdür. Böylece, bu hüküm ilga olduğunda 16 seri No.lu Tebliğ'deki, öz sermayenin değerlemesinde de VİVK'nın 10. maddesindeki değerlendirme ölçülerinin dikkate alınarak öz sermayenin yeniden hesaplanacağı yolundaki açıklama da hükümsüz olacaktır.

Eğer bu hüküm kaldırılırsa, öz sermayenin beyan ve ilk tarhiyat safhasında, ayrıca bir değerlemeye tabi tutulmasına gerek olmayacaktır. Hal böyle olunca da, yapılması gereken yani intikal eden gerçek kıymetin tespiti, nihai tarhiyat safhasında yapılmış olacaktır. Nihai tarhiyat safhasında da, değerlendirme ölçüleri servetleri değerlendirme hükümlerine göre belirlendiğinden gereğ en yakın değerler zaten bu safhada nihai olarak tespit edilmiş olacaktır.

Dolayısıyla, beyan ve ilk tarhiyat safhasında ticari sermayeyi ayrıca bir değerlemeye tabi tutmak, mükerrer, gereksiz ve verimsiz olmaktadır. Bu nedenle, VİVK'nın 10/a maddesinin son fıkrası kaldırılmalıdır.

Akabinde, inceleme safhası, nihai tarhiyat olan son safhada devreye girerek doğru tespitin yapılmasına olanak sağlamalıdır. Bir başka deyişle, vergi dairesi tarafından bir yandan vergi değeri, emsal bedel gibi tespitlerin yapılması sürerken defter ve kayıtlar üzerinden teknik araştırmanın inceleme elemanları tarafından yapılması gerekmektedir. Tanzim edilecek vergi inceleme raporunda da, VİVK md. 10'a göre tespit edilmesi gereken değerler vergi dairesi tarafından tespit edilerek inceleme elemanına tevdi edilmeli; inceleme elemanı da kendi yaptığı inceleme sonu-

cunda tespit ettiği değerlere vergi dairesi tarafından kendisine intikal ettirilen bilgileri ekleyerek/dikkate alarak nihai değerlendirmeyi raporunda yapmalıdır.

Vergi dairesine tevdi edilen inceleme raporu da aynen dikkate alınmak şartıyla intikal ettiği tespit edilen gerçek değer üzerinden takdir komisyonuna done olacaktır.

5- MEVCUT DURUM ile ÖNERİLEN SÜRECİN KARŞILAŞTIRILMASI

Genelgeler ve uzun zamandır vücut bulan uygulama sonucunda, veraset ve intikal vergisinin ticari sermaye intikal halinde incelenmesi yönünden bir eğilim mevcuttur. Yukarıda açıklanan hususlar dikkate alındığında, şu anda yapılan incelemelerin büyük bir çoğunluğu verimli ve gerekli bir amaca hizmet etmemektedir. Çünkü gerektiği gibi ve koordinasyonlu yürütülmemektedir. Ancak inceleme stratejilerinin mevzuata uygun ve verimli olması şartıyla veraset ve intikal vergisi incelemelerinin devam etmesi yönünde ise, yapılan incelemenin bir hüküm ifade etmesi ve ihtiyacı karşılaması gerekmektedir. Bu nedenle, veraset vergisi incelemelerinin reforme edilmesi gerekmektedir.

Aşağıda veraset ve intikal vergisi incelemelerinin kaynağı yani sebebinin vukua gelmesiyle incelemenin tamamlanarak vergi dairesi tarafından nihai tarhiyatın yapıldığı aşamaya kadar olan iş akış süreci tablo halinde, yukarıdaki bölümlerde anlatılan ve değerlendirilen hususlar doğrultusunda, mevcut ve önerilen durumu karşılaştıracak şekilde gösterilmiştir:⁴

⁴ Tablo, sol sütundan başlayarak sonra sağdaki sütununun okunması halinde anlamlı olacaktır. Mevcut durumdaki önce vergi dairesi sütunu sonra vergi denetim kurulu sütunu okunmalıdır.

| | Vergi Dairesi | Vergi Denetim Kurulu | Vergi Dairesi | Vergi Denetim Kurulu |
|----|---|--|---|---|
| 1. | Vefat sonucunda, varislerin ölüm tarihi itibarıyla kendilerine intikal eden terekeyi Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi ile beyan ederler. Beynamede gösterilen değerler, VİVK md. 10'a göre belli edilen değerleri ile mükellefler tarafından beyan edilir. | Dahli bulunmamaktadır. | Vefat sonucunda, varisler, ölüm tarihi itibarıyla kendilerine intikal eden terekeyi Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi ile beyan ederler. Beynamede gösterilen değerler, VİVK md. 10'a göre belli edilen değerleri ile mükellefler tarafından beyan edilir. | Dahli bulunmamaktadır. |
| 2. | Beynamede ticari sermaye(işletme hesabı esaslı tutarı ne olursa olsun incelenmeyecektir.) beyan edilmiş ve beyan edilen işletmenin aktif toplamının mükellefe ait hissesi 3.100.000 TL'yi aşmıyorsa Vergi Dairesi 15 gün içinde beynamede yer alan kıymetler üzerinden tarhiyat yapılacaktır. | Beyan edilen ticari sermayeye ait varisin hissesine ilişkin aktif toplamı 3.100.000 -TL'yi aşmıyorsa A grubu; 13.500.000 -TL'yi aşmıyorsa B grubu inceleme elemanlarınca incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu'na vergi dairesi tarafından sevk edilecektir. | Beynamede ticari sermaye(işletme hesabı esaslı tutarı ne olursa olsun incelenmeyecektir.) beyan edilmiş ve beyan edilen işletmenin aktif toplamının mükellefe ait hissesi 3.100.000 TL'yi aşmıyorsa Vergi Dairesi 15 gün içinde beynamede yer alan kıymetler üzerinden tarhiyat yapılacaktır. | Beyan edilen ticari sermayeye ait varisin hissesine ilişkin aktif toplamı 3.100.000 -TL'yi aşmıyorsa A grubu; 13.500.000 -TL'yi aşmıyorsa B grubu inceleme elemanlarınca incelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu'na vergi dairesi tarafından sevk edilecektir. |
| 3. | İncelenmeyecek olan beyannameler üzerinden Vergi Dairesi tarafından 15 gün içinde, ilk tarhiyat yapılacaktır. Bu tarhiyatta beyanname ile vergi dairesi tespitlerine göre değerlendirme farkı varsa VİVK"nu md. 10'a göre cezalı tarhiyat uygulanacaktır. | İncelenmek üzere Vergi Denetim Kurulu'na 2017/2 İnceleme ve Denetim İç Genelgesi uyarında sevk edilen beyannamelere ilişkin inceleme tamamlanıncaya ilk tarhiyat işlemi yapılmamaktadır. | Genelgeye göre belli tutarı aşan ticari sermaye intikallere incelemeye sevk edilmiştir. Yöntem 1)> | 3.4. başlığında belirtilen mevzuat değişikliği yapılması halinde, vergi dairesi bir yandan temel ve çabuk değerlendirme hükümlerini uygularken belli tutarları aştığı için incelemeye gönderilen işlem için Vergi Müfettişlerince nihai tarhiyata done olacak raporunu tanzim ederek Takdir komisyonu tarafından aynen dikkate alınması sağlanmalıdır. Yöntem 1)> |

| | | | | |
|-----------|--|---|--|--|
| <p>4.</p> | <p>Beyannamelerin incelemeye tevdi edilmesi halinde, Vergi Dairesi inceleme sonuçlarını bekleyecektir.</p> | <p>Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yapılan vergi incelemelerinde, sadece Aktif-Borçlar=Öz sermaye formülü ibraz edilen ve beyanname ekinde yer alan bilançolar üzerinden uygulanarak, varise intikal eden ticari sermaye tespit edilmektedir. VİVK md. 10'daki gayrimenkullerin vergi değerinin dikkate alınması gibi hususlara bakılmamaktadır. Ortaklardan alacaklar veya borçlar hesabının doğruluğu ya da tevsiki hususunda yeterli araştırma yapılmamaktadır. Bu şekilde tanzim edilen Raporlar, vergi dairesine tevdi edilmektedir.</p> | <p>Genelgeye göre belli tutarı aşan ticari sermaye intikallere incelemeye sevk edilmiştir. Yöntem 2)></p> | <p>3.4. başlığında belirtilen mevzuat değişikliği benimsenmemesi halinde, 3. Başlığındaki diğer öneriler dikkate alındığında, incelemeler safhasında, vergi dairesi ve takdir komisyonu ile eşgüdümlü çalışılması, bilirkişiye başvurulması sağlanarak incelemelerin ilk ve nihai tarhiyatı kapsayacak şekilde bir bütün halinde hitama erdirilmesi sağlanacaktır. Böylece her safhada vergi incelemesi ile ödenmesi gereken verginin doğruluğu tespit edilerek sağlanmış olacaktır. Yöntem 2)></p> |
| <p>5.</p> | <p>Vergi Denetim Kurulu tarafından kendisine vergi inceleme raporları tevdi edilen vergi dairesi, İşlem Yönergesi uyarınca 7 gün içerisinde raporu olduğu haliyle işleme koymakla yükümlü iken; sadece Raporun sonuç bölümündeki özsermaye tespitini dikkate alarak kendisi tekrardan ve re'sen gayrimenkuller için belediyeden vergi değerini öğrenmek, araçlar için kasko değerini öğrenmek gibi işlere gireşerek bu tutarları dikkate almaktadır.</p> | <p>Dahli bulunmamaktadır.</p> | | |

| | | | | |
|----|---|------------------------|--|--|
| 6. | Akabinde, vergi dairesi tarafından yapılan bu tespitler doğrultusunda VİVK md. 10'da yer alan ilk tarhiyat yapılmaktadır. Bir başka deyişle, Vergi İnceleme Raporları neredeyse hiç dikkate alınmamaktadır. | Dahli bulunmamaktadır. | | |
| 7. | Vergi dairesi tarafından müstakilen yapılan araştırmaya sonucunda ifa edilmiş olan ilk tarhiyat sonrasında, nihai tarhiyatın yapılması amacıyla, işlem takdir komisyonuna sevk edilmektedir. | Dahli bulunmamaktadır. | | |
| 8. | Takdir komisyonu tarafından VİVK md. 10 ve VUK md. 293-297 gereği, ağırlıklı olarak emsal bedel olmak üzere servetleri değerlendirme hükümlerine göre, ticari sermayenin kıymeti tespit edilmektedir. Tespit edilen kıymet, varise intikal eden mamelek olarak nihai tarha konu edilmektedir. | Dahli bulunmamaktadır. | | |
| 9. | Yapılan nihai tarhiyatta, ilk tarhiyatta bulunan farklar tenzil edilerek cezalı tarhiyat uygulanmaktadır. | Dahli bulunmamaktadır. | | |

SONUÇ

Veraset Ve İntikal Vergisi İncelemelerinin amacına ve mahiyetine uygun gerçekleşmediği ve Vergi Denetim Kurulu ile vergi dairesi arasında yeterli irtibat bulunmadığı ortaya koyularak bu incelemelerin gerekçe, hedef, süreç, metodoloji ve sonuçları itibarıyla yeniden ele alınarak gerek mevzuat nezdinde gerekse de uygulama şekli yönünden yapılmasında verim ve fayda görülen düzenlemeler ayrıntılı olarak açıklanmış ve öneriler olarak ifade edilmiştir.

Bu minvalde,

Vergi dairesi tarafından söz konusu işlemlerin incelemeye sevk edilmesi, Genelge gereği zorunluluk olarak görülmekte olup incelemeye sevk edilmeksizin kendileri tarafından gerekli işlemlerin yapılabileceği, ilk tarhiyat ve nihai tar-

hiyat safhalarının hem vergi dairesi hem de Vergi Denetim Kurulu bünyesinde yeterince idrak edilmediği değerlendirilmektedir.

Şu anki mevcut veraset ve intikal vergisi kanunu uygulamasının gerekli şekilde yerine getirilmesi için ilk ve nihai tarhiyat safhalarının vergi inceleme elemanlarınca inceleme safhasında yapılması, bu aşamada vergi dairesinin mecburen destek hizmeti görmesi gerektiği, ayrıca bilirkişilerin kullanılmasına imkan sağlanması önerilmektedir.

Ortaya koyulan bu verimsizliğin 7338 sayılı VİVK md. 10/a son fıkrasının kaldırılarak ilk tarhiyat safhasında bilançonun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme hükümlerinin kabul edilerek gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerine verilen haliyle dikkate alınması; ancak

nihai tarhiyat safhasında inceleme elemanlarınca VİVK md. 10'a göre değerlemesinin yapılmasının sağlanması önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2014), Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- “7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu”, Resmi Gazete, 15/6/1959, Sayı: 10231.
- Maliye Bakanlığı “16 seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği”.
- Vergi Denetim Kurulu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2015, Ankara.
- Vergi Denetim Kurulu, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2016, Ankara.