

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN ULUSLARARASI ANLAŞMALAR, YARGITAY VE DANIŞTAY KARARLARI ÇERÇEVESİNDE İRDELENMESİ

Zeynep Demirci¹

Öz

Vergilendirmede adalet ilkesi gereği, mali gücün göstergelerinden biri olan servetin vergilendirilmesi gerekmektedir. Yalnızca servetin kendisi değil, servetlerin intikalinden de vergi alınmaktadır. Bu kapsamda 1959 yılında 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulamaya konulmuştur. Bu verginin konusunu veraset veya diğer suretle sağlar arasında gerçekleşen intikaller oluşturmaktadır. Ancak zamanla küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesi artmış, teknolojinin ilerlemesiyle ülke kavramı kalmamış ve başka ülkelerde yaşama şartlarının da kolaylaşmasıyla kişilerin herhangi bir ülkede yaşama şansı artmıştır. Ancak bu durum olumlu görünmekle birlikte birtakım olumsuzlukları da beraberinde getirmiştir. Çünkü farklı ülkelerde yaşanması, farklı ülkelerde taşınır ve taşınmaz mallara sahip olunması sonucunu doğurmuştur. Bu sonuçla, bu malların ölüm veya başka bir sebeple sağlar arasında intikali, birden fazla ülkenin alanına girmesi sebebiyle, uluslararası hukuk açısından sorun teşkil etmektedir. Burada hangi ülkenin hukuk kurallarının uygulanacağı, sorunun temelini oluşturmaktadır. Birden fazla ülkenin duruma dahil olması aynı zamanda çifte vergilendirmeye de sebep olabilecektir. Bu denli sorun ile neticelenebilecek bir konunun uluslararası düzlemde çözülmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, çalışmada Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin genel çerçeve aktarıldıktan sonra, Veraset ve İntikal Vergisinin uygulanmasında hangi sorunlarla karşılaşıldığı ve uluslararası açıdan ne şekilde ele alındığı, uluslararası anlaşmalar, Türkiye-Almanya Konsolosluk Anlaşması, bazı Yargıtay ve Danıştay kararları çerçevesinde incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Veraset ve İntikal Vergisi, Uluslararası Anlaşmalar, Türkiye-Almanya Konsolosluk Anlaşması, Vergi Anlaşmaları, Yargıtay Kararları, Danıştay Kararları.

Jel Kodları: H20, K33, K34.

EXAMINATION OF INHERITANCE AND TRANSFER TAX IN THE FRAMEWORK OF INTERNATIONAL AGREEMENTS, SUPREME COURT AND STATE COUNCIL DECISION

Abstract

By force of judicial principle in taxing, wealth one of the indicators of fiscal power has to be dealt with in this frame and has to be taxed. Not only wealth but also descent is taxed. Within this framework in 1959, 7338 numbered Inheritance and Transfer Tax is fixed on application. The subject of this tax is formed with descents which actualise with inheritance or other ways. But by the emergence of globalization the mobility of capital increased. By the development of technology country notion ended and people get the chance living any country. Although this situation has some positive effects it also brings some negative effects together. Since living in different countries has resulted in the possession of movable and immovable property in different countries. As a result of this, the transfer of these inter vivos due to death or some other reason constitutes problems in terms of international law. In those cases, the basis of the problem is about which country's law should be constitute. The inclusion of more than one country also causes double taxation problems. A subject that results in such problems needs to be solved on an international level. In this context, after the general framework of Inheritance and Transfer Taxation is introduced in the study, the problems encountered in the implementation of the tax and how it is handled internationally will be examined through international agreements, Turkish-German Consular Treaty, some Supreme Court and State Council Decisions.

Key Words: Inheritance and Transfer Tax, International Treaties, Turkish-German Consular Treaty, Tax Treaties, Supreme Court Decision, State Council Decisions.

Jel Codes: H20, K33, K34.

¹ Arş. Gör., İzmir Kâtip Çelebi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Maliye Teorisi A.B.D, İZMİR, e-posta: zeynep.demirci@ikc.edu.tr

Giriş

Küreselleşmenin artmasıyla ve teknolojinin büyük bir gelişim göstermesiyle artık ülkeler birbirine daha çok yaklaşmış durumdadır. Bu sebeple, bir ülke vatandaşının diğer bir ülkede ikamet etmesi ya da o ülkenin vatandaşlığını alabilmesi kolaylaşmıştır. Ancak, kişinin istediği ülkede ikamet edebilmesi ve o ülkenin vatandaşlığını alabilmesi vergisel açıdan çeşitli sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu sorunlardan birisi çifte vergilendirme. Veraset ve intikal vergisi açısından verasete veya intikale konu olan taşınır ve taşınmaz malların farklı ülkelerde bulunması durumunda, ülkelerin benimsediği vergilendirme ilkelerine göre bir kişinin birden fazla vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi söz konusu olabilmektedir. Bu sorun ülkeler arasında vergi anlaşmaları yapılarak çözülmeye çalışılmaktadır.

Bu amaçla, çalışmada öncelikle veraset ve intikal vergisinin genel çerçevesi çizilecek ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ele alınacaktır. Daha sonra veraset ve intikal vergisinin Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarındaki ve Türkiye-Almanya arasında imzalanmış olan konsolosluk anlaşmasındaki durumu incelenecektir. Burada vergi anlaşmalarının yanı sıra Türkiye-Almanya konsolosluk Anlaşması'na da ayrıca yer verilmiş olmasının sebebi; 31 Ekim 1961 yılında Türkiye ile Almanya arasında imzalanan "Türk İşgücü Anlaşması" neticesinde birçok Türk Vatandaşının çalışmak için Almanya'ya gitmesi, orada uzun yıllar kalması ve taşınmaz gayrimenkul de edinmiş olması sebepleriyle veraset ve intikal vergisi ve miras hukuku açısından önemli ölçüde sorunun çıkabilme ihtimali olduğunun düşünülmesidir. Aynı zamanda konsolosluk anlaşması gereği, bir Türk-Alman miras hukuku uyumsuzluğunda ilk olarak konsolosluk anlaşması hükümlerinin uygulanacağı anlaşma metninde belirtildiğinden dolayı, çalışma kapsamında bu anlaşmanın da incelenmesi uygun olacaktır. Çalışmada son olarak yargı kararlarına da yer verilerek konu analiz edilmeye çalışılacaktır.

1. Veraset ve İntikal Vergisinin Genel Çerçevesi

Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen "mali güç" kavramı, bireylerin sahip oldukları gelir, harcama ve servetlerini ifade etmektedir. "Herkes mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür" denilerek bu unsurlarla orantılı olarak bireylerin vergi ödemeleri beklenir. Ödeme gücünün göstergesi sayılan ve servet üzerinden alınan vergilerden bir tanesi de veraset ve intikal vergisidir. Veraset ve intikal vergisi servet üzerinden alınmakla birlikte esasında servetlerin transferi üzerinden alınmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi Türk Vergi Sistemimizde 1959 yılında yürürlüğe giren 7338 Sayılı Kanun hükümlerine göre uygulanmaktadır. Verginin konusu kanunun 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 şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir." denilerek belirtilmiştir. Bu açıdan verginin konusunu T.C. vatandaşlarının Türkiye'de ve yurt dışında² bulunan malları ile Türkiye sınırları içinde bulunan mallar oluşturur (Şafak ve Yurtsever, 2015: 28). Bu şekillerde belirlenen verginin konusu bakımından vergilendirmede hem şahsılık hem de mülkîlik ilkelerinin uygulandığı görülmektedir. Nerede olursa olsun vatandaşlığında bulunan kişilerin mallarının veraset veya diğer yollarla intikali ve nereden olursa olsun yabancı bir ülkeden T.C. vatandaşına mal intikalini vergilendirmek istemesi şahsılık ilkesini, Türkiye Cumhuriyeti içerisinde bulunan malların Türk vatandaşı ve yabancı kişilere intikalini vergilendirmek istemesi de mülkîlik ilkesinin uygulandığını göstermektedir (Bilici, 2014: 188-189).

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, veraset yoluyla mal intikali ve veraset dışındaki yollarla ivazsız mal intikallerinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna göre; veraset yoluyla mal

² Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlığında bulunan bir kişinin Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgahı olmayan yabancı kişi bu vergi ile mükellef tutulmaz.

intikalinde vergiyi doğuran olay, ölüm ya da gaiplik nedeniyle bir kişinin mal varlığının başka bir kişiye geçmesidir. Veraset dışındaki yollarla mal intikalinde vergiyi doğuran olay ise; sağ olan kişilerden birinin ivazsız olarak başka birinin lehine tasarruf işlemi yapmasıdır. İvazsız intikallere; bir malın bağışlanması veya ikramiye kazanılması örnek olarak gösterilebilir. Veraset dışı mal intikali ivazsız olabileceği gibi ivazlı olarak da gerçekleştirilebilir³. Ölüncüye kadar bakma sözleşmesinde, bakım borçlusu ölene kadar bakım alacaklısını korumayı, gözetmeyi; bunun karşılığında bakım alacaklısı da malların bir kısmını veya tamamını bakım borçlusuna geçirmeyi taahhüt eder. Bu durumda karşılıklı bir borç durumu söz konusu olduğu için bu tür bir sözleşme ivazlı intikal olarak değerlendirilir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2010: 366-367). Ancak ivazlı intikaller veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedir.

Verginin mükellefi, kanunun 5. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; verginin mükellefi, veraset yoluyla (miras, vasiyet) veya ivazsız bir tarzda (tesadüf oyunu, piyango, bağış, kura, vb.) mal (taşınır ve taşınmaz) iktisap eden kişidir. Bu şekilde ölüm sonucunda ya da sağlar arası yapılan ivazsız intikaller sonucunda üzerine mal iktisap eden kişi verginin mükellefi olur ve belirli görevleri yapmakla yükümlü hale gelir (Ünsal, 1996). Ancak mükellefiyetin başlaması açısından diğer vergilere göre veraset ve intikal vergisinde farklı bir uygulamaya gidilmiştir. Buna göre; normalde vergilerde mükellefiyet vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlarken, veraset ve intikal vergisinde beyannamenin verilmesiyle, beyanname belirtilmeyen malların ek beyan ile beyanı sırasında ya da beyanname verilmeyen hallerde idarece tespiti zamanında ve terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde⁴ bu işlemlerin tamamlandığı zamanda başlar (Türkay, 2015). Aynı zamanda veraset yoluyla intikalde mükellef olabilmek için, kendilerine mal iktisap edecek kişilerin mirasçı olduklarını öğrendikleri andan itibaren 3 ay içinde mirası reddetmemeleri gerekir. 3 ay içinde mirası reddetmek işlemi bulunmayan ya da hiçbir işlem yapmayan kişi verginin mükellefi olur (Erim, 2007).

Veraset ve intikal vergisi, gelir vergisi gibi beyan usulünün uygulandığı bir vergidir. Mükellefiyetin başlaması için de beyanname verme yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak beyanname verme süreleri veraset yoluyla intikallerde; ölen kişi ve mirasçıların ikametlerine ve buldukları ülkelere göre farklılık gösterirken, sağlar arası intikallerde de intikalın şekline göre farklılık göstermektedir (Yılmaz, 1997).

Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde beyannamenin;

- Ölümün Türkiye sınırları içerisinde meydana gelmesi durumunda, eğer mükellefler Türkiye’de iseler ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde, mükellefler yabancı bir ülkede iseler ölüm tarihinden itibaren 6 ay içinde,
- Ölümün yabancı bir ülkede meydana gelmesi durumunda; mükellefler Türkiye’de iseler ölüm tarihini takip eden 6 ay içinde, mükelleflerle ölen kişi aynı ülkede ise 4 ay içinde, ölen kişi ile mükellefler yurt dışında ve farklı ülkelerde ise 8 ay içinde (Kıldış, 2014).
- Gaiplik⁵ hallerinde, gaiplik kararının ölüm siciline işlenmesini takip eden tarihten itibaren 1 ay içinde verilmesi gerekir.

Sağlar arası intikallerde beyanname; eğer gerçek veya tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişler ile şans oyunları söz konusuysa, yarışma ve çekilişlerin yapıldığı günü takip eden

³ İvazsız intikal, bağış veya herhangi bir tarzda olan iktisapları kapsarken; ivazlı intikal, bir kimsenin aldığı faydaya karşı, yükümlülük altına girdiği hukuki işlemlerdir. Başka bir deyişle ivazlı intikalde bir bedel ödenmesi söz konusudur.

⁴ Veraset ve intikal vergisi matrahına giren malların kaçırılacağına ait karineler varsa verginin güvenliğini sağlamak amacıyla bu işlemlerin yapılması gerekmektedir (Yılmaz, 1996).

⁵ Kişinin ölüm tehlikesi içinde kaybolması halinde bu tehlikenin ortaya çıkmasından itibaren bir yıl içinde ya da uzun zamandan beri haber alınamama hallerinde son haber alma tarihinden itibaren 5 yıl geçmesi şartıyla mahkemece kişinin öldüğüne karar verilmesidir (Özkaya ve Özfidan, 2010).

ayın 20. günü akşamına kadar, diğer intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde verilir (Ufuk, 2002).

Beyannamenin verilmesinde veraset ve intikal vergisine özgü bir uygulamaya gidilmiştir ve mükelleflere birinci ve ikinci ek süre olmak üzere 2 ayrı süre verilmiştir. Kanuni beyanname verme süresinin sonundan itibaren başlayan ilk 15 günlük süre birinci ek süredir. Bu dönemde mükelleflerin beyanname vermemesi durumunda vergi ziyayı oluşmadığı kabul edilir ve bu süre içerisinde beyanname verenlere ikinci derece usulsüzlük cezası verilir (Akarslan (a), 2006). İlk 15 günlük sürede de beyanname verilmemesi durumunda, vergi idaresi tarafından mükellefe tebliğ edilerek ikinci 15 günlük süre verilir. Eğer mükellefler bu süre içerisinde beyannamelerini verirlerse, yine vergi ziyayı oluşmaz, ama bu sefer birinci derece usulsüzlük cezası verilir. Mükelleflerin, bu sürelerin de geçmesine rağmen hala beyanname vermemeleri halinde ise, vergi ziyayı oluşur ve bunun sebebi olarak gecikme faizi hesaplanır (Akarslan (b), 2006).

Veraset ve intikal vergisinde matrahın bulunması açısından da farklı bir durum söz konusudur. Verginin matrahı kanununun 10. maddesinde “İntikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerleridir.” şeklinde belirtilmiştir. Bu mallardan murisin borçları düşüldükten sonra geriye kalan kısım vergiye tabi olur. Bu şekilde tespit edilen matraha tablo 1’de yer alan oranlar uygulanarak ödenecek vergi hesaplanır.

Tablo 1: Veraset ve İntikal Vergisinde 2018 Yılı İçin Uygulanan Oranlar

Matrah	Verginin Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde ⁶
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 kısmı için	10	30

Kaynak: VİVKGT, 2017.

Bu şekilde hesaplanan vergi her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ve 3 yılda ödenir.

2. Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

Veraset ve intikal vergisi bilinen en eski vergilerden biri olmasına rağmen, uygulamada yaşanan sorunlar, çağın gereksinimlerine cevap veremeyecek hale gelmesi ve düzensiz ve belirsiz zamanlarda alınabilecek bir vergi olması gibi sebeplerle kendisinden beklenen verimi verememektedir. Bu nedenlerle, verginin kaldırılmasına ilişkin görüşmeler yapılmış olmakla birlikte, bu görüşmeler sonuçsuz kalmış ve veraset ve intikal vergisinin uygulanmasına devam edilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinin uygulamada ortaya çıkan sorunlarından ilki; mevcut ceza sisteminin mükellefleri beyanda bulunmaya zorlamamasıdır (Baydoğan, 1995). Beyanname vermek için

⁶ Anne, baba, eş ve çocuklardan (evlatlık alınan kişiden evlatlık alan kişilere yapılan ivazsız intikaller hariç) bir kişiye yapılan ivazsız mal intikalinde vergi, bu oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

belirlenen kanuni sürelerin dışında ek süreler verilmek suretiyle, bir nevi vergi ziyayı cezasının oluşmasının önüne geçilmektedir. Çünkü ikinci ek sürenin başlayabilmesi için idarenin bir intikalin olduğu bilgisine ulaşması ve bu surette mükellefe tebliğde bulunarak onu beyanname vermeye çağırması gerekmektedir. Ancak çoğu zaman intikal eden mallardan idarenin çok uzun zamanlar geçtikten sonra bilgisi olmaktadır. Bu durumda hem vergi ziyayı oluşmaması sebebiyle gecikme faizi hesaplanamayacak ve üzerinden çok uzun zaman geçtiği için de ödenecek vergi azalmış olacaktır (Özbek, 2014: 106).

Veraset ve intikal vergisine ilişkin karşımıza çıkan ikinci sorun zamanaşımıdır. Vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın ilk gününden itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar (VUK md. 114). Ancak zamanaşımı süresi veraset ve intikal vergisinin de içinde olduğu bazı vergiler için beş yılı aşacak şekilde düzenlenmiştir. Yukarıda bahsedildiği gibi veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin başlangıcı diğer vergilerden farklıdır. Mükellefiyet başlangıcı farklı olduğu için zamanaşımı süresi de farklılık göstermektedir. Zamanaşımı açısından önemli olan ilk husus; beyanname belirtilmeyen malların ek beyan ile beyanı sırasında ya da beyanname verilmeyen hallerde idarece tespiti zamanında mükellefiyetin başlamasıdır (VİVK md. 20). Çünkü bu hallerde idarece tespit edilmesi durumunda mükellefiyet başlayacağı için zamanaşımı süresi olan beş yıl, bu süreden itibaren işlemeye başlar (Şenyüz, vd. 2010: 179). Vergi idaresinin intikale konu mallardan geç haberdar olması sebebiyle de verginin zamanaşımına uğramaması söz konusu olmaktadır. İkinci husus; beyannamenin verilmesiyle mükellefiyetin başlamasıdır. Burada da kanunla getirilmiş olan iki ek süre yine mükellefiyetin başlangıcını geciktirmekte ve zamanaşımı başlama sürecini uzatmaktadır. Üçüncü husus; vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasının zamanaşımı süresini durdurmasıdır. Dördüncü ve son husus ise; mücbir sebeplerin⁷ varlığı halinde, bu sebepler ortadan kalkmaya kadar tebliğ zamanaşımı sürelerinin işlememesidir. Bu hususlar neticesinde verginin zamanaşımına uğraması teorik olarak mümkün olmadığı için, bu durum vergi idaresini çok uzun yıllar kayıtları tutmaya mecbur etmektedir (Özbek, 2014: 107).

Diğer bir sorun da matraha uygulanacak oranların çok düşük olması ve istisna ve muafiyetlere⁸ çok fazla yer veriliyor olması sebepleriyle, bu vergiden elde edilecek gelirlerin çok düşük miktarlarda kalmasıdır.

Yukarıda sayılan sorunlar sebebiyle veraset ve intikal vergisine ilişkin çeşitli düzenlemeler yapılması yerinde olacaktır. Beyanname verme sürelerinin kısaltılması, mükelleflerin bilgilerine kolay ulaşılabilir sistem kurulması, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere caydırıcı cezalar verilmesi, kanuni sürelerinde beyanname vermeyen mükelleflerin istisnadan yararlanmalarının önüne geçilmesi, zamanaşımı müessesesinin zamanımıza uygun bir şekilde güncellenmesi, istisna ve muafiyetlerin azaltılması gibi düzenlemelere yer verilerek veraset ve intikal vergisinin daha verimli bir şekilde uygulanması mümkün olabilecektir (Özbek, 2014: 112).

3. Uluslararası Alanda Veraset ve İntikal Vergisi

Uluslararası alanda veraset ve intikal vergisine ilişkin uygulamalar, dünyadaki çeşitli gelişmelere bağlı olarak artmaktadır. Bu bağlamda, bu vergiye ilişkin uygulamalar hem iç hukuk açısından hem de uluslararası hukuk açısından çeşitli sorunlara sebebiyet verebilmektedir. Uluslararası düzlemde veraset ve intikal vergisine ilişkin birden fazla ülke söz konusu olduğu için, ortaya çıkan sorunlar tek taraflı olarak çözülememekte, diğer ülke veya ülkelerle ortak çözüm yolları bulunması gerekmektedir. Bu sebeple, ortaya çıkan sorunun çözümü için ülkeler çeşitli anlaşmalar yapmak

⁷ Mücbir sebepler: Vergi ödevlerinin yapılmasını engelleyecek ağır kaza, hastalık ve tutukluluk, yer sarsıntısı, yangın ve su basması gibi afetler; kişinin iradesi dışında meydana gelen öngörülemeyen olaylar, yine bu olaylar neticesinde defter ve vesikalarının yok olması gibi hallerdir (VUK md. 13).

⁸ 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddelerinde tek tek sayılmıştır.

suretiyle yetkiyi aralarında paylaşmakta ya da bir ülkeye devretmektedir.

3.1.Vergi Anlaşmaları Kapsamında Veraset ve İntikal Vergisinin Değerlendirilmesi

Veraset ve intikal vergisi açısından hem şahsılık hem de mülkilik ilkeleri birlikte uygulanmaktadır. Başka bir ifadeyle, hem Türk vatandaşına ait olan mallar, nerede olursa olsun yabancıya veya Türk'e intikali (şahsılık) sonucunda vergilendirilecek hem de T.C.'nde bulunan malların bir Türk vatandaşına ya da yabancıya intikali (mülkilik) sonucunda vergilendirme yapılacaktır (Öner, 2015: 305). Veraset veya intikal açısından, mülkilik ve şahsılık ilkelerine göre verginin konusuna giren mallar ve kişiler tablo 2'de gösterilmiştir (Şenyüz, vd. 2010: 314).

Tablo 2: Veraset ve İntikal Vergisi Konusu Mallar

Malın Ait Olduğu Kişi	Malın Nerede Olduğu	Malın İntikal Ettiği Kişinin Vatandaşlığı		Verginin Konusuna
		Vatandaşlığı	İkametgah	
Türk Vatandaşı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi veya Dışı	Girer
		Yabancı		
Türk Vatandaşı	Türkiye Dışı	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi	Girmez
		Yabancı		
Yabancı	Türkiye	Türk Vatandaşı	Türkiye İçi veya Dışı	Girer
		Yabancı		
Yabancı	Türkiye Dışı	Yabancı	Türkiye İçi veya Dışı	Girmez
		Yabancı		

Kaynak: Şenyüz, vd. 2010: 314.

Şahsılık ve mülkilik ilkelerine göre bu şekilde belirlenen veraset ve intikal vergisinin konusu, belli başlı bazı sıkıntıları da beraberinde getirebilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin Türkiye açısından uygulanmasında, intikal eden malların tespit edilebilmesi açısından halihazırda mevcut olan zorluklar sebebiyle bu vergiden beklenen verim yeteri kadar elde edilememektedir. Bununla birlikte teknolojinin ilerlemesi, küreselleşmeyle birlikte sermayenin mobilitesinin artması, kişilerin başka ülkelerde yaşayabilme koşullarının kolaylaşması gibi değişen hayat koşulları sebebiyle de gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi servet transferinden alınan veraset ve intikal vergisi için de birtakım sorunlarla karşılaşılması

söz konusu olabilmektedir. Ülkelerarasındaki göçmen işçi hareketleri, kişilerin yabancı bir ülkede yaşama arzusunun artması ve yabancı iki ülke vatandaşı olan kişilerin evlenmesi, özellikle miras alanında birden fazla hukuk kuralının uygulanmasını gerektirebilmektedir (Ünal, 1987: 27).

Veraset ve intikal vergisinde, veraset veya diğer şekilde sağlar arasından yapılan intikaller açısından murislerin ya da diğer şekillerde mal iktisap eden kişilerin farklı ülkelerde olması ve her ülkede servet açısından farklı vergilendirme ilkeleri kullanılıyor olması sonucunda, servete ilişkin malların vergilendirilmesi her iki devlette de yapılabilmektedir. Çünkü servet kavramı ve servet üzerinden alınabilecek vergiler her ülke açısından farklı belirlenebilir. Bazı ülkeler kendi ülkelerinde yer alan malları vergilendirmek isterken, diğer ülkenin kendi vatandaşlığında olan kişinin sahip olduğu tüm malları vergilendirmek istemesi mümkün olabilmektedir. Bu koşullar çerçevesinde, servete ilk elden ya da servet intikali sebebiyle sahip olan kişiler her iki devlette birden vergilendirilerek çifte vergilendirmeye tabi olabilmekte, bazen de tamamen verginin dışında kalabilmektedir.

Bir kişinin, aynı vergilendirme dönemi içerisinde, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla devlette vergilendirilmesine çifte vergilendirme denilmektedir (Bilici, 2015: 15). Örneğin; İtalya'da yaşayan bir Türkiye Cumhuriyeti vatandaşının İtalya'da elde ettiği gelir, yapmış olduğu harcama ya da serveti üzerinden hem İtalya hem de Türkiye'de vergilendirilmesi durumunda çifte vergilendirme yapılmış olur. Aynı şekilde, Türkiye'de yaşayan Belçikalı bir vatandaşın hem Türkiye'de hem Belçika'da vergilendirilmiş olması da çifte vergilendirmeye sebebiyet verir. Bu durumun tam tersi olarak, iki farklı ülkenin dahil olduğu vergilendirme işlemlerinde kişinin hiç bir ülkede vergilendirilmemesi de mümkün olabilmektedir. Örneğin İtalya'da yaşayan bir Türk vatandaşı; İtalya'daki vergilendirme ilkelerine göre, Türkiye'de vergilendirileceği düşünülerek vergilendirilmeyebilir. Türkiye de tam tersi bir vergilendirme ilkesinden hareketle İtalya'da vergilendirilmesini öngördüğünde vatandaş her iki ülkede de vergilendirilmemiş olur. İşte, veraset ve intikal vergisinde de ülkeler arasında farklı vergilendirme ilkeleri kullanılması sebepleriyle ortaya çıkabilecek çifte vergilendirme ya da vergisiz kalma durumu vergi anlaşmaları yapılmak suretiyle giderilmeye çalışılmaktadır.

Türkiye'nin halihazırda yapmış olduğu 82 adet⁹ vergi anlaşmasına bakıldığında yapılan anlaşmaların çoğunda servete ilişkin bir hükmün olmadığı görülür. Servete ilişkin hükümlerin olduğu anlaşmalar ise, veraset ve intikal vergisi açısından özel bir şekilde belirtilmemiş, servetle ilgili genel hükümlere yer verilmiştir. Yapılan bu anlaşmalardan servete ilişkin hükümlerin bulunduğu anlaşmalar devletlerin kendi sistemlerinde var olan vergileri kapsayacak şekilde yapılmış; bazılarında servetin tüm unsurları dikkate alınmışken bazıları sadece emlak vergisi benzeri vergileri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeple, Türkiye açısından düzenlenen anlaşmalarda veraset ve intikal vergisi konusunda pek bir hüküm bulunmadığını söylemek yanlış olmaz. Fakat anlaşmalarda yer alan genel hükümler dikkate alınarak veraset ve intikal vergisi için de gerekli durumlarda genel hükümlerden hareketle çifte vergilendirmenin önüne geçilebilir.

Servete ilişkin hükümlerin olduğu anlaşmalarda genel olarak vergilendirme yetkisi, menkul ve gayrimenkul malların bulunduğu devlete verilmiş ve bu devlette ödenen vergilerin mukim olunan ülkede mahsup edilmesi yöntemine başvurulmuştur. Bu ülkelerde mahsup yöntemi benimsenmekle birlikte bazı durumlarda istisna uygulamasına da yer verilmiş¹⁰, bazı durumlarda ise iki ülke için istisna ve mahsup yöntemleri ayrı ayrı belirlenmiştir. Yapılan anlaşmalarda veraset ve intikal vergisine benzer bir vergiye açık bir şekilde yer verilmediğinden, bu konuya ilişkin olarak çoğu anlaşmada 22. maddenin 4. bendinde yer verilen "Bir Akit Devlet mukiminin diğer

⁹ GİB, 2018. www.gib.gov.tr.

¹⁰ Mahsup yönteminde, kişinin servete ilişkin yurt dışında ödemiş olduğu vergi, yurt içinde ödeyeceği vergiden mahsup edilmektedir. Yani yurt dışında ödenen vergi yurt içinde ödenmiş gibi muamele görerek, yurt içindeki ödenecek vergiden çıkarılır. İstisna uygulamasında ise, kişinin o servete ilişkin yurt dışındaki geliri, yurt içindeki gelirinden düşülmektedir (Yaltı, 1995: 27).

bütün servet unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.” hükmüne dayanarak veraset ve intikallerin vergilendirme yetkisinin mukim olunan ülkeye verildiği söylenebilir.

Konunun daha iyi açıklanması açısından Türkiye’nin diğer ülkelerle yapmış olduğu ve içerisinde servete ilişkin hükümlerin bulunduğu anlaşmaların ayrıntıları tablo 3’te belirtilmiştir.

Tablo 3: Servet Vergilerinde Vergilendirme Yetkisinin Nasıl Paylaşıldığına İlişkin Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Örnekler

Taraf Ülke	Servetin Kapsamı	Servetin Vergilendirildiği Ülke	Diğer Servetlerin Vergilendirildiği Ülke	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemi
Ürdün	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Ukrayna	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup/Eğer bu gelirler matraha ilave edilirse indirim
Tunus	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Sırbistan-Karadağ	Servetin tümü/Sırbistan-Karadağ için servet vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Romanya	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Polonya	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Türkiye için mahsup -Polonya için istisna
Norveç	Servetin tümü/Norveç için servet vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	İstisna
Makedonya	Servetin tümü/Emlak vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Makedonya için mahsup -Türkiye için istisna
Lüksemburg	Servetin tümü/Lüksemburg için servet vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Türkiye için mahsup -Lüksemburg için istisna

Kuveyt	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Kuveyt için mahsup -Türkiye için istisna
Kanada	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
İran	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Cezayir	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
Bosna-Hersek	Servetin tümü/ Mülk vergisi olarak belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup
BAE	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Türkiye için mahsup -BAE için kendi mevzuatları
Avusturya ¹¹	Servetin tümü/ Avusturya için servet vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	İstisna
Arnavutluk	Servetin tümü	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	-Arnavutluk için mahsup -Türkiye için istisna
Almanya	Servetin tümü/ Almanya için servet vergisi belirtilmiş	Servetin bulunduğu ülke	Mukim ülke	Mahsup

Kaynak: www.gib.gov.tr den alınan bilgilerle tarafımızca oluşturulmuştur.

Yapılan bu anlaşmalarda servete ilişkin belirli hükümlerin olduğu ancak veraset ve intikal vergisine ilişkin tam bir hüküm olmadığı görülmektedir. Ancak servetle ilgili diğer hükümlerden yola çıkılarak veraset ve intikal vergisi için vergilendirme yetkisinin mukim olunan ülkeye bırakıldığı söylenebilir.

¹¹ Avusturya ile yapılan anlaşma 28.03.2008 tarihinde revize edilmiş, revize edilen yeni anlaşmaya servete ilgili hükümler konulmamış ve revize anlaşma eski anlaşmayı yürürlükten kaldırmıştır.

3.2. 28.05.1929 Tarihli Türk-Alman Konsolosluk Sözleşmesi Kapsamında Veraset ve İntikal Vergisinin Değerlendirilmesi

Ülkelerarası yapılan çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik vergi anlaşmalarının dışında yapılan bazı anlaşmalarla da uluslararası kapsamda vergilendirme olaylarına ilişkin düzenlemeler yapılabilmektedir. İmzalanan bazı anlaşmalara da miras hukuku alanında, veraset yoluyla taşınır ve taşınmaz malların intikali, ölen kişinin ve varislerinin başka başka yerlerde olması sebepleriyle oluşabilecek vergilendirme problemlerinin çözümü için maddeler eklenebilmektedir. Bu anlaşmalardan birisi Türkiye ile Almanya arasında yapılan konsolosluk anlaşmasıdır.

Türkiye ile Almanya arasındaki konsolosluk anlaşmasına uluslararası anlaşmalardan ayrı olarak yer verilmiş olmasının sebebi; bu iki ülke arasında 31 Ekim 1961 tarihinde imzalanmış olan Türk İşgücü Anlaşması'dır. Bu tarihten önce de Almanya'ya göç ediliyor olsa bile organize işçi alımları bu anlaşma ile başlamıştır denilebilir. Bu tarihten sonra Türkiye'den Almanya'ya yapılan göçler yoğunlaşmıştır. Gidenlerin geri dönmemesi ve dış göçün azalmaması ile Almanya'da küçük bir Türkiye'nin oluştuğu bile söylenebilmektedir (Genel, 2014: 307). Bu şekilde iki devlet arasında yaşanan tek yönlü nüfus hareketi, Türklerin orada yerleşik hayata geçmeleri ve gayrimenkul edinimleriyle sonuçlanmıştır. Azımsanmayacak kadar fazla kişinin Almanya'ya gitmiş olması ve orada yaşamaları, gayrimenkul ve menkul mallar edinmeleri, ancak soyun devamının Türkiye'de bulunması ile veraset ve intikal vergisi ve miras hukuku açısından önemli sorunların oluşma ihtimalinin olduğu düşünülmüştür. Aynı zamanda anlaşma metninde, Türkiye ile Almanya arasında miras hukukuna ilişkin bir uyumsuzluk olduğu durumda ilk olarak 1929 tarihli Türk-Alman Konsolosluk Anlaşmasının kurallarının uygulanacağı belirtilmektedir. Almanya ile ilk yapılan uluslararası vergi anlaşmasının da 1990 yılında yapıldığı ve 1929 tarihli konsolosluk anlaşmasının da hala yürürlükte olduğu düşünüldüğünde, bu aradaki zaman dilimi ve sonrası için konsolosluk anlaşmasının da incelenmesi gerekliliği oluşmuştur.

Türk-Alman Konsolosluk anlaşması 28.05.1929 tarihinde Ankara'da imzalanmıştır. Genel olarak bu anlaşma, şimdi ki Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesinde olduğu gibi, konsolos ve konsolosluklara ilişkin düzenlemelerin yapıldığı bir anlaşmadır. Ancak Türk ve Alman vatandaşlarının yabancı memleketlerde ölmesi durumunda miras hukuku açısından hangi devletin kurallarının uygulanacağına ilişkin kararların da alındığı bir metindir.

28.05.1929 tarihli Türk-Alman Konsolosluk anlaşmasında ölen kişinin Türkiye ve Almanya'da olma durumlarına göre hangi devletin hukuk kuralının uygulanacağı ve vergilendirme yetkisine sahip olacağı belirlenmiştir. Böylece, her iki ülkenin toprakları içerisinde ölen kişiler için ülkeler arasında uyumsuzluk çıktığında bu anlaşmanın hükümleri dikkate alınacaktır (Staudinger, 2012: 2).

Konsolosluk anlaşmasının 20. maddesinin ekinde veraset konusu düzenlenmiştir (TBMM, 1930). 20. maddenin 14. bendinde miras bırakanın Türk vatandaşı ya da Alman vatandaşı olması, miras bırakılan malların Türkiye'de ve Almanya'da olması, taşınır veya taşınmaz mal olması durumlarına göre düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; miras bırakan bir Türk vatandaşı ise, Almanya'da taşınır malları varsa Türk mahkemelerinden, taşınmaz malları varsa Alman mahkemelerinden, hem taşınır hem taşınmaz malları varsa; taşınır malları için murisin vatandaşlığının olduğu ülkeden, taşınmaz mallar için bu malların bulunduğu ülkeden veraset ilamı¹² alınarak işlemler yapılmalıdır. Aynı şekilde ölen kişi bir Alman vatandaşı ise de yukarıdaki durum tam tersi olmak koşuluyla işleyecektir. Veraset ilamı alındıktan sonra intikal gerçekleştiğinde murisin vatandaşlığının olduğu devletin miras hükümleri geçerli olacak ve vergilendirme o devlet tarafından yapılacaktır. Örneğin Türk vatandaşının Almanya sınırları içerisinde ölmesi durumunda, murisin taşınır ve taşınmaz mallarına ilişkin veraset ilamı yukarıdaki

¹² Mirasçılık belgesi, miras haklarının gösterildiği belge.

hükümler doğrultusunda alınacak, ancak uygulanacak hukuk kuralları ve vergilendirme yetkisi Türk devletine bırakılacaktır. Çifte vatandaşlık durumlarında ise, taşınır ve taşınmazlar hangi ülkede ise muris o ülkenin vatandaşı sayılacak ve hükümler buna göre uygulanacaktır (Staudinger, 2012: 9-11).

3.3. Yargıtay ve Danıştay Kararları Kapsamında Veraset ve İntikal Vergisinin Değerlendirilmesi

Uluslararası alanda veraset ve intikal vergisine ilişkin konularda, özellikle de veraset yoluyla intikalın gerçekleşmesinde, taraf ülkeler arasında herhangi bir anlaşma olmadığı da göz önünde bulundurulduğunda ortaya çıkacak sorun, çözülmesi güç bir hal almaktadır. Çünkü ölen kişinin ve varislerinin başka memleketlerde olması sebepleriyle vergiye tabi intikale hangi ülkenin vergi kanunlarının uygulanacağı konusunda çekinceler oluşur. Bu çekinceler sonucunda açılan davalarla sorun çözülmeye çalışılır. Bu kapsamda konuyla ilgili bazı Yargıtay ve Danıştay kararlarına yer verilmesi gerekli görülmüştür.

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi: Davacıların kök murisi Yunan uyruklu olup 1946'da vefat etmiştir. Mirasçılarında 2 oğlu, bir kızı ve eşi de Yunan vatandaşı olup, vefat etmişlerdir. Bunların alt soyu olan mirasçılar da Yunan uyrukludur. Açılan davada Yunan vatandaşlarının Türkiye'de miras yoluyla mal edinmesine ilişkin hükümlerin var olup olmadığı incelenmiştir. Karşılıklılık ilkesi gereği Türkiye Cumhuriyeti içinde taşınmaz mal edinilebilmesi için o ülkede Türk vatandaşlarının da mal edinebileceğine dair hükümler olması gerekir. Ancak hem kök murisin hem de ara murislerin ölümü tarihinde Yunan mevzuatında Türklerin mal edinmelerine yönelik sınırlamalar olduğu için Türk Hukuku açısından da karşılıklılık gereği Yunan vatandaşlarına sınırlamalar getirilmiş ve bu yönde karar verilerek dava bozulmuştur. Yunan vatandaşlarının Türkiye'deki mirastan yararlanmalarını sonucuna ulaşılmıştır (Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2004/13816 Karar No 2004/13771, Tarih: 23.11.2004).

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi: Mahkemece Türkmenistan uyruklu müteveffa (ölmüş kimse)'nin terekesinin mirasçısı olan oğluna verilmemesine ve hazineye devir ve temlik edilmesine karar verilmiştir. Usulüne göre hazırlanmış ve yürürlüğe konulmuş olan uluslararası anlaşmalar kanun hükmündedir ve bunlar hakkında Anayasa Mahkemesi'ne aykırılık iddiasında bulunulamaz (Any md.90). Türkiye ile Türkmenistan arasında da 1994 yılında konsolosluk anlaşması imzalanmış bulunmaktadır. Bu anlaşma ile mirasın değeri önemsiz ise, konsolosluk memuru mirasa konu malların kendisine teslim edilmesini isteyebilmesi mümkün olduğu ve bu takdirde terekeyi ilgili şahıslara gönderme hakkına da sahip olduğu belirtildiği için hazineye devir ve temlik kararı bozularak, terekenin ilgiliye teslim edilmesine karar verilmiştir (Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2009/16487 Karar No 2010/20342, Tarih: 06.12.2010).

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi: Davacılar ve miras bırakan Yunan uyrukludur. Söz konusu dava miras bırakanın Türkiye'deki taşınmaz malları için miraslık belgesinin verilişine ilişkinidir. Mirasa, ölüm tarihinde müteveffanın vatandaşı olduğu ülkenin yürürlükte olan hukuk kuralları uygulanır. Ancak Türkiye'de bulunan taşınmaz mallar için Türk Hukuku hükümleri uygulanır. Bu olayda mallar Türkiye'de olduğu için Türk Hukuku hükümleri uygulanacaktır. Ölüm tarihinde Türk hukuku hükümlerine göre, Türkiye ile Yunanistan arasında karşılıklılık bulunmadığından Yunan vatandaşlarının miras yoluyla Türkiye'de yer alan taşınmazları iktisap etmeleri mümkün değildir. Bu sebeplerle davacılar mirasçılık belgesi verilmemesine karar verilmiştir (Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2007/13994 Karar No 2007/15300, Tarih: 08.11.2007).

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi: Miras bırakan kişi Türk vatandaşı olup, 21.09.2004 tarihinde vefat etmiştir. Mirasçı olarak kendisinden önce vefat eden oğlundan olma torunlarından ikisi miras bırakanın ölüm tarihinde Çin Halk Cumhuriyeti'nin uyrukludur. Diğer bir torunu ise Türk

vatandaşıdır. Çin uyuğunda olan mirasçıların mirastan pay alabilmek için açtıkları dava neticesinde, Çin ile Türkiye arasında bir karşılıklılık bulunup bulunmadığının tespit edilememesi sebepleriyle dava bozulmuştur (Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2007/21466 Karar No 2008/1471, Tarih: 13.02.2008).

Danıştay 7. Daire: Davanın konusu, vadesinde ödenmeyen veraset ve intikal vergisi üzerine hesaplanacak gecikme zammında Avusturya'da yerleşik bulunan borçlunun kusuru olup olmadığının incelenmesidir. Avusturya'da yaşamakta iken 1997 tarihinde vefat eden murisin yine Avusturya'da yerleşik bulunan mirasçıları tarafından, murislerinden intikal edip, Türkiye'de bulunan mallar nedeniyle, 20.2.1998 ve 20.1.1998 tarihlerinde veraset ve intikal vergisi beyannamesi verdikleri, ancak malların hazineye kalabileceği ihtimallerine karşılık vergi taksitlerini vade tarihinde ödemedikleri, hazinenin mirasçı olmayacağına kesinleşmesi üzerine taksitleri ödedikleri ve ödemenin gecikmesinin kendilerinden değil, ilgili resmi dairelerin gerekeni yerinde ve zamanında yapmamlarından kaynaklandığı belirtilmek suretiyle gecikme zammı uygulanmaması istenilmiştir. 6183 sayılı Kanunun hükümlerine göre vadesi geçtiği halde ödenmeyen kamu alacağına gecikme zammı uygulanmasında, kamu borçlusunun kusurunun olup olmamasına bakılmadığından, kendi beyanları üzerine tahakkuk eden vergileri normal vade tarihinde ödemedikleri çekışmesiz bulunan davacılar adına gecikme zammı hesaplanmasında ve bunun tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmesinde isabetsizlik bulunmamaktadır. Bu nedenle mirasçılarının, veraset ve intikal vergisinin geç ödenmesi sebebiyle hesaplanan gecikme zammını ödemesi gerektiğine karar verilmiştir (Danıştay 7. Daire Esas No 2000/4902 Karar No 2002/3367, Tarih: 22.10.2002).

Danıştay 7. Daire: Dava konusu, yurt dışında yaşayan yabancı uyruklu kişilerin Türkiye'de bulunan vekillerinin Türkiye'deki gayrimenkullerinin bir kısmını sattığı ancak satış bedellerini, tapuda gerçek değerinin altında göstererek bu meblağı maliklere transfer ettiği, aradaki farkı ise kendisinin aldığı hususlarının vergi incelemesi sonucu saptanmış olduğundan bahisle, söz konusu farkın ivazsız intikal olarak kabul edilmesi ve 1990 yılı için yükümlü adına kaçakçılık cezalı veraset ve intikal vergisi tarhiyatının yapılması gerektiğidir. Veraset ve İntikal Vergisi ile Vergi Usul Kanununa göre yapılan incelemeler sonucunda vekilin asilden aldığı talimatlar doğrultusunda gayrimenkulleri sattığı, satış bedelini Lübnan'daki gayrimenkul sahiplerine transfer ettiği, satış bedeli konusunda asil ve vekil arasında herhangi bir uyuşmazlığın bulunmadığı, takdir olunan rayiç bedelin beyana nazaran yüksek olduğundan hareketle ivazsız bir intikalin bulunduğu sonucuna ulaşmanın vergi yasalarına aykırı olacağı, bu nedenle kanunların vergiyi bağladıkları olayın gerçekleştiği net bir şekilde belirlenmeden davacı adına yapılan kaçakçılık cezalı veraset ve intikal vergisi tarhiyatında isabet bulunmadığı gerekçesiyle istem iptal edilmiştir (Danıştay 7. Daire Esas No 1997/4336 Karar No 1998/2027, Tarih: 25.05.1998).

Danıştay 7. Daire: Davanın konusu, sakatlara mahsus donanımlı otomobil nedeniyle yükümlü adına beyan üzerine tahakkuk eden veraset ve intikal vergisi ile beyannamenin ikinci on beş günlük sürede verilmesi nedeniyle kesilen usulsüzlük cezasının terkinini istemidir. Yapılan incelemeler sonucunda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu gereği Türk uyruklu şahısların yabancı memleketlerde ivazsız intikal yolu ile edindikleri malların verginin konusuna girdiği ve bu şahısların yurt içinde veya yurt dışında olmalarının durumu değiştirmeyeceği, kanunda sakat kişilerle ilgili olarak herhangi bir muafiyet veya istisna hükmüne yer verilmediği görülmüştür. Bu nedenle, yükümlünün iktisap edilen malın milli mal olmadığı, dolayısıyla verginin konusuna girmediği yolundaki iddiasının yerinde görülmediği, Zürih Başkonsolosluğu nezdinde 20.9.1991 tarihinde düzenlenen bağış sözleşmesi ile intikale konu otomobilin beyannamenin süresinde yapılmamasından dolayı kesilen usulsüzlük cezasında isabetsizlik olmadığı gerekçesiyle isteminin reddine karar verilmiştir (Danıştay 7. Daire Esas No 1993/3607 Karar No 1995/5243, Tarih: 14.12.1995).

Danıştay 7. Daire: Davanın konusu, 1996 yılında vefat eden murisin mirasçılarının verdiği veraset ve intikal vergisine ilişkin beyanname üzerine takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah farkı üzerinden yapılan ikmalen tarhiyat sonucu hesaplanan verginin kaldırılması istemidir. Vergi denetmenince yapılan inceleme sonucunda, muristen intikal eden servete takdir komisyonu tarafından yapılan değerlendirme ile aradaki fark üzerinden ikmalen vergi tarhiyatı yapılmıştır. Ancak Denizli Vergi Mahkemesi, bazı servet unsurlarının değerlemesi sonucunda bulunan matrah farkına göre yapılan tarhiyatta yasal uygunluk olmadığı gerekçesiyle davanın lira matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyata ilişkin kısmını ret, bu miktarı aşan matrah üzerinden yapılan kısmını ise iptal etmiştir. Davada, murisin servetine ait bazı ticari unsurların kişisel mal varlığıymış gibi değerlendirilmesinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine aykırı olduğu ve çifte vergilendirmeye sebebiyet verdiği ileri sürülerek bu kararın bozulması istenilmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda, mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir (Danıştay 7. Daire Esas No 1998/908 Karar No 1999/3715, Tarih: 15.11.1999).

4. Sonuç

Veraset ve intikal vergisi ülkemizde gelir elde etme ve uygulama açısından neredeyse yok hükmünde bir vergi görünümündedir. Hem ulusal hem de uluslararası düzlemde bu verginin konusuna giren işlemlerin varlığı hesaba katıldığında öncelikle bu vergiye ilişkin iç hukukumuzda belirli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda, beyanname verme açısından mükelleflere fazlaca tolerans gösterilmesine son verilerek sürelerinin kısaltılmasıyla ilgili değişiklik yapılmalıdır. Aynı zamanda e-uygulamaların da arttığı günümüzde mükelleflerin mal intikallerine ilişkin bilgilerine kolay ulaşılabilecek sistem alt yapısının geliştirilmesi, yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere caydırıcı cezalar verilmesi, bu vergiler açısından neredeyse işlemeyen zamanaşımı müessesesinin güncel hale getirilmesi, istisna ve muafiyetlerinin azaltılması, özellikle sağlar arası intikallerde vergi kaçırmaya yönelik işlemlerin daha detaylı bir şekilde incelenebilmesi için bazı düzenlemelerin yapılması da son derece zaruri görünmektedir. Veraset ve intikal vergisi ulusal düzlemde, ancak bu ve buna benzer düzenlemelerin yapılması ile kendisinden beklenen verimi yerine getirebilecektir.

Veraset ve intikal vergisine ilişkin sorunlar, Türk vatandaşlarının başka ülkelerde ikamet edebilme veya o ülkenin vatandaşlığına geçebilmeleriyle uluslararası düzleme de taşınmıştır. Özellikle kişilerin yabancı ülkelerde yaşama arzusunun artması, başka bir ülkenin vatandaşlığında bulunan birisiyle evlenme ve iş sebepleriyle başka ülkelere taşınma gibi durumlar sonucunda, veraset yoluyla veya sağlar arası intikallerde çözüm birden fazla ülke hukukunun uygulanmasını gerektirmektedir. Ülkelerin hukuk sistemlerinde farklı vergilendirme ilkelerinin bulunması ve farklı uygulamalara gidilmesi sonucunda da kişiler birden fazla kez aynı vergi konusu üzerinden vergiye tabi tutulabilmektedir.

Ülkemizde 1959 yılında yürürlüğe giren 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait olan mallar ile Türkiye'de bulunan taşınır ve taşınmaz mallar verginin konusuna girmektedir. Bu kapsamda veraset ve intikal vergisinde hem şahsılık hem de mülk ilik ilkelerine yer verildiği görülmektedir. Başka bir ülkede de buna benzer ilkelerin kullanılması mükellefin çifte vergilendirmesine sebep olmaktadır. Ülkeler bunun önlenmesine yönelik iç hukuk sistemlerinde yer alan istisna, mahsup ve indirim gibi müesseselerin dışında vergi anlaşması yapma yoluna da başvurmaktadır.

Ülkemizin bugüne kadar imzalamış olduğu 82 adet vergi anlaşmasının yalnızca 18'inde servetle ilgili hükümlere yer verilmiştir. Yapılan 82 adet anlaşmadan yalnızca 18'inde servetle ilgili hükümlere yer verilmiş olması, bu konuyla ilgili ortaya çıkan bir soruna sadece 18 adet ülke ile yazılı bir metin çerçevesinde çözüm bulunabileceği anlamına gelmektedir. Bu aşamada, bundan sonra yapılacak anlaşmalarda servete ilişkin hükümlerin yer alması yaşanan sorunları azaltacaktır.

Aynı zamanda yapılan anlaşmalarda veraset ve intikal vergisine benzer, veraset yoluyla veya diğer şekillerde sağlar arasındaki intikalleri konu alan düzenlemelere direkt olarak yer verilmemiş olması da çok doğru değildir. Burada, ancak servetle ilgili genel hükümlere bakıp yorum yapılarak, sorunları çözme yoluna gidilebilir. Ancak böyle yapmak yerine direkt veraset ve intikal vergisine ilişkin hükümlere yer verilirse, herhangi bir yoruma yer bırakmadan sorunların daha hızlı ve net bir şekilde çözülebilmesi sağlanacaktır. Aynı zamanda eski dönemde yapılmış olan anlaşmalar günümüz ekonomik ve sosyal düzenine uyum sağlayamamaktadır. Anlaşmaların günümüz şartlarına göre güncellenmesi gerekmektedir.

Türkiye'nin Almanya ile 1929 yılında imzalamış olduğu konsolosluk anlaşmasında ise, mirasla ilgili hükümlere yer verilmiştir. Bu anlamda, miras bırakanın mukimi olduğu ülke kuralları uygulanacak ve vergilendirme de bu kurallara göre yapılacaktır. Buradan anlaşılmaktadır ki, konsolosluk anlaşmasında yalnızca verasete ilişkin hüküm bulunmaktadır. Ancak sağlar arası intikalleri konu almaması bir eksikliklerdir. Sağlar arası intikaller açısından hangi durumda hangi ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olacağı konusu, Almanya ile yapılan anlaşma güncellenerek belirlenmelidir.

Veraset ve intikal vergisinde uygulamada karşılaşılan birtakım sorunlar konusunda açılan davalar sonucunda oluşan Yargıtay ve Danıştay kararları da intikallerin ne şekilde hüküm ifade ettiğinin anlaşılması açısından yol gösterici olabilmektedir. Ancak bürokratik işlemler, mahkemelerde bekleyen dava sayılarının fazla olması, belki davayla ilgilenecek yeteri kadar personelin olmaması gibi sebeplerle açılan davalar çok uzun yıllar sürmekte ve vergi alacağı da zamanla azalmaktadır. Bu gibi sebeplerle ortaya çıkacak sorunların çözümünde, sadece uluslararası düzlemdeki anlaşmazlıklara ilişkin vergisel problemlerin ele alınabileceği bir birim oluşturulması yardımcı olabilir.

Görülmektedir ki, veraset ve intikal vergisine ilişkin konularda birden fazla ülkeyi ilgilendiren sorunlar karşımıza çıkmaktadır. Bu sorunlar, ülkelerin farklı vergilendirme ilkelerini kullanıyor olmaları sebebiyle bir mükellefin birden fazla ülkede vergilendirilebileceği gibi hiç vergilendirilmemesine de sebep olabilmektedir. Bu hususta sorunların çözümü için vergilendirme yetkisi ülkeler arasında paylaşılır ya da bir ülkeye devredilir. Ancak yapılan anlaşmaların çok azında servetle ilgili hükümlerin yer alması, anlaşmalarda direk veraset ve intikal vergisine ilişkin olan bir madde olmaması, genel hükümlerle yetinilmesi bir eksikliklerdir. Net olarak sorunların çözümlenmesi, davalara daha az sebebiyet verilmesi ve yargının iş yükünün de hafifletilebilmesi için direkt konuya ilişkin hükümlerin anlaşma metinlerine konulması yerinde bir uygulama olacaktır. Anlaşmalar günümüz şartlarına göre yeniden ele alınıp güncellenmelidir. Sadece uluslararası vergisel işlemlere ilişkin bir birim oluşturulmalıdır. Bu sayılan değişikliklerin yapılması durumunda, anlaşmalardaki metinler açık bir şekilde ifade edildiği ve herhangi bir yoruma yer bırakmadığı için hem sorunlar çok daha hızlı ve kesin bir şekilde çözülecek, hem de çözülemeyen durumlarda oluşturulan birim sayesinde açılan davalar daha kısa sürede ve daha az bürokratik işlemlerle sonuçlandırılacaktır. Böylelikle de hem tahsil edilecek olan gelir değer kaybetmemiş hem de mükellefin dava maliyetleri de azalmış olacaktır.

Kaynakça

- Akarşan, M. (a). (2006). Usulsüzlük ve Vergi Ziyat Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-I. *Yaklaşım Dergisi*, 162, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6589> (Erişim Tarihi: 22.08.2018).
- Akarşan, M. (b). (2006). Usulsüzlük ve Vergi Ziyat Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması-II. *Yaklaşım Dergisi*, 163, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6683> (Erişim Tarihi: 22.08.2018).

- Baydoğan, H. İ. (1995). Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Bazı Sorunlar, *Vergi Dünyası Dergisi*, 161, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1276> (Erişim Tarihi: 24.08.2018).
- Bilici, N. (2014). *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 33. Baskı, Ankara.
- Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, 35. Baskı, Ankara.
- Erim, M. (2007). Yargı Kararları Işığında Muris (Miras Bırakan) Adına Mirasçılara Tarhiyat Yapabilmenin Şartları ve Mirasçılardan Yerine Getirmesi Gereken Ödevler, *Vergi Sorunları Dergisi*, 231, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/yargi-kararlari-isiğında-muris--miras-birakan--adina-mirascilara-tarhiyat-yapabilmenin-sartlari-ve-mirascilarin-yerine-getirmesi-gereken-odevler/2420> (Erişim Tarihi: 25.08.2018).
- Genel, M. G. (2014). Almanya'ya Giden İlk Türk İşçi Göçünün Türk Basınındaki İzdüşümü "Sirkeci Garı'ndan Munchen Hauptbahnhof'a", *Selçuk İletişim Dergisi*, 8(3), 301-338.
- GIB. (2018). www.gib.gov.tr (Erişim Tarihi: 05.02.2018).
- Kıldış, Y. (2014). Veraset ve İntikal Vergisinin Farklılık Arz Eden Yönleri, *Yaklaşım Dergisi*, 254, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22435> (Erişim Tarihi: 22.08.2018).
- Öner, E. (2015). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Ankara.
- Özbek, A. (2014). Servet Vergilerinde Reform İhtiyacı-I: Veraset ve İntikal Vergisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 307, 96-113.
- Özkaya, M. ve Özfidan T. (2010). Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gaibin Zuhuru ve Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 264, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisi-acısından-gaibin-zuhuru-ve-mirasciligi-hukmen-sabit-olanlar/2906> (Erişim Tarihi: 25.08.2018).
- Staudinger, A. (2012). Das Internationale Erbrecht De Lege Lata Und De Lege Ferenda In Deutsch-Türkischen Sachverhalten“, Vortrag Vor Der Rechtsanwaltskammer, *Law&Justice Review*, 4, 1-12.
- Şafak, H. ve Yurtsever H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerinde Değerlendirmeler, *Ege Akademik Bakış*, 15(1), 27-37.
- Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek A. (2010). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Kitapevi, 4. Baskı, Bursa.
- TBMM. (1930). https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc008/kanuntbmmc008/kanuntbmmc00801634.pdf (Erişim Tarihi: 20.08.2018).
- Türkey, İ. (2015). Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi-I, *Yaklaşım Dergisi*, 276, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=28059> (Erişim Tarihi: 22.08.2018).
- Ufuk, M. T. (2002). Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı, *Yaklaşım Dergisi*, 120, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3377> (Erişim Tarihi: 22.08.2018).
- Ünal, Ş. (1987). Miras Hukuku Konusundaki Gelişmeler, *Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni*, 7(1), 27-31.
- Ünsal, G. (1996). Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Yürürlükteki Maddeleri İle İlgili Kısa Açıklamalar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 88, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisi-kanununun->

yururlukteki-maddeleri-ile-ilgili-kisa-aciklamalar/3510 (Erişim Tarihi: 25.08.2018).

Yaltı, B. (1995). *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı, İstanbul.

Yılmaz, R. (1996). Veraset ve İntikal Vergisinde İhtiyat Tedbirleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 95, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-ihtiyat-tedbirleri/3393> (Erişim Tarihi: 25.08.2018).

Yılmaz, R. (1997). Veraset ve İntikal Vergisinde Beyanname Verilme Süresi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 105, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/veraset-ve-intikal-vergisinde-beyanname-verilme-suresi/3207> (Erişim Tarihi: 25.08.2018).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2017), No: 49.

28.05.1929 Tarihli Türk-Alman Konsolosluk Anlaşması

Danıştay 7. Daire Esas No 2000/4902 Karar No 2002/3367, Tarih: 22.10.2002.

Danıştay 7. Daire Esas No 1997/4336 Karar No 1998/2027, Tarih: 25.05.1998.

Danıştay 7. Daire Esas No 1993/3607 Karar No 1995/5243, Tarih: 14.12.1995.

Danıştay 7. Daire Esas No 1998/908 Karar No 1999/3715, Tarih: 15.11.1999.

Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2004/13816 Karar No 2004/13771, Tarih: 23.11.2004.

Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2009/16487 Karar No 2010/20342, Tarih: 06.12.2010.

Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2007/13994 Karar No 2007/15300, Tarih: 08.11.2007.

Yargıtay 2. Hukuk Daire Esas No 2007/21466 Karar No 2008/1471, Tarih: 13.02.2008.