

**VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE İDARENİN BULDUĞU
DEĞER FARKLARINDAN CEZASIZ VE KUSUR CEZALI
OLARAK ALINACAK TAMAMLAYICI VERGİLER
NASIL SAPTANMALIDIR?**

Doç. Dr. Muallâ ÖNCEL

Vergi kanunları yükümlüleri mümkün olan ölçüde gerçek matrahlarını beyan etmeğe zorlamak amacıyla, kasıtlı olarak yapılan matrah gizlemelerini kaçakçılık suçu olarak niteler ve bunlar hakkında ağır cezalar öngörürler. Nitekim vergi usul kanunumuz 344 üncü maddesinde «10.000 liradan az olmamak üzere beyannamede bildirilen matrahın % 10 undan fazlasının» gizlenmiş olmasını kasıt aramadan kaçakçılık suçu olarak nitelemiştir. Yani 120.000 lira kazancı olan bir kimse gelir vergisi beyannamesinde 105.000 lira beyan etse, 15.000 lira eksik bildirdiği ve bu miktar beyan ettiği matrahın % 10 undan fazla olduğu için, hareketinde kasıt bulunup bulunmadığının araştırılmasına gerek olmadan hakkında kaçakçılık suçunun cezası kesilebilecektir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider vergileri gibi bir kısım vergilerde gerçekten az farklı olan ufak matrah parçaları için bile çok sert müeyyideler öngören kanun koyucu, emlak vergisi, emlak alım vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi diğer bazı vergilerde büyük bir hoşgörü ile hareket ederek, yapılan değer beyanları gerçekten ne kadar uzak olurlarsa olsunlar bunları kaçakçılık suçu değil, kusur suçu olarak nitelemektedir. Hattâ kusur suçunun cezasını eksik beyan edilen miktarın tümüne değil, yükümlünün bildirdiği değer belli bir oranını aşan kısmına uygulamaktadır. Kanun koyucunun bir kısım vergiler için farklı hükümler öngörmesinin nedenini, kanımızca, bu vergilerin niteliğinde aramak gerekir. Gerçekten, gelir kurumlar, gider vergileri gibi vergilerde yükümlüler belgelere, faturalara, bilanço sonuçlarına bakarak matrahi kesinlikle saptayabilirler. Oysa matrahın rayiç bedel olarak belirlendiği ikinci grup vergilerde yükümlülerin rayiç bedeli bilmeleri, bulmaları pek kolay değildir; değer yargılarında yanılıya düşebilirler.

Yazımızda, yukarıdaki nedenlerle, veraset ve intikal vergisi kanununun 10 uncu maddesinde iyiniyetli yükümlülere korumak üzere yer alan fıkraları inceleyeceğiz. Bu vergide idarenin, yükümlünün beyan ettiği miktardan daha yüksek bulduğu değerlere uygulanacak cezasız ve kusur cezalı vergilerin nasıl saptanması gerektiğini araştırarak, Maliye Bakanlığının bu konudaki, bazan amaçla zıt sonuçlar doğurabilecek görüşünü eleştireceğiz.

Veraset ve intikal vergisinin 10 uncu maddesi hükmünün konumuzla ilgili fıkralarını aşağıya alıyoruz :

«Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak... değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadır.

İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi... tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların vergi usul kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir.

İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi kusur cezalı olarak alınır

Ancak, menkul mallar ile gayrimenkullere ve gemilere ilişkin değerlemelerde % 50 ye kadar bulunacak fark için ceza alınmaz...»

Yukarıdaki madde hükmünü rakamlı bir örnek ile açıklayalım. Babasından gayrimenkul tevarüs eden bir kimsenin 150.000 lira değer beyan ettiğini ve murisin 30.000 lira belgeye dayanan borcu bulunduğunu varsayalım. Yükümlü, belgeye dayanan borcun ve yararlanacağı istisnanın (40.000 lira) tutarı olan 70.000 lirayı gayrimenkulün değerinden indirerek 80.000 lira matrah üzerinden 3.000 lira vergi verir. İlk tarhiyattan sonra idarece yapılan takdirde gayrimenkulün değeri 370.000 lira bulunmuş olsun. Anılan 10 uncu maddeye göre idarece bulunan değer, yükümlünün beyan ettiği miktarın % 50 sine eşit kısma ceza uygulanmayacağı için idarece saptanan değer 150.000 + 75.000 = 225.000 lirasının cezasız vergilendirilmesi gerekir. Çünkü yükümlü 150.000 lira beyan etmiştir. Bunun % 50 fazlası 225.000 lira eder. İstisna ve borç çıktıktan sonra kalan miktar (225.000 — 70.000 = 155.000) üzerinden saptanacak verginin tutarı 7.400 liradır. Yükümlü halen 3.000 lira

ödemiş bulunduğu için $7.400 - 3.000 = 4.400$ lira cezasız olarak tamamlanır.

Cezalı olarak alınacak verginin saptanmasına gelince, idarece takdir edilen değer istisna ve borç dışında kalan miktarı 300.000 liradır; vergisi ise 21.000 lira tutar. Bulunan vergiden cezasız matrahın (155.000 lira) vergisi çıkartılırsa cezalılı olarak ödenecek vergi miktarı bulunur: $21.000 - 7.400 = 13.600$ lira. Kusur cezası zayı edilen verginin % 50 si oranında alındığından yukarıdaki miktara yarısı kadar ceza eklenir. O halde yükümlünün beyan ettiği değer üzerinden ödediği 3.000 lira cezasız olarak 7.400 liraya tamamlanılacak, ayrıca 13.600 lira vergi de üzerine 6.800 lira kusur cezası eklenerek alınacaktır ($13.600 + 6.800 = 20.400$ lira).

Yukarıdaki örnekte, idarenin takdir ettiği değer fazlalarına uygulanacak cezasız ve kusur cezalılı vergilerin saptanış şekli Maliye Bakanlığının bu konudaki görüşüne uymamaktadır. Aradaki farkı ortaya koyabilmek için, Maliye Bakanlığınca verilen ve aynen yukarıya aldığımız örneği, bir kez de Bakanlık görüşüne¹ göre çözelim.

Yükümlünün beyan ettiği değer, borç ve istisnanın indirilmesinden sonra kalan miktarı 80.000 liradır. $80.000 + 40.000 = 120.000$ lira cezasız alınacak verginin matrahı olup, vergisi 5.200 lira tutar. Yükümlü daha önce 80.000 lira üzerinden 3.000 lira vergi ödediği için aradaki ($5.200 - 3.000 =$) 2.200 lira fark cezasız olarak tamamlanır. İdarece takdir edilen 300.000 liranın 21.000 lira tutan vergisinden, ceza dışı kalması gereken 120.000 liranın vergisi indirilerek, üzerine ceza uygulanacak vergi miktarı bulunur: $21.000 - 5.200 = 15.800$ lira. Saptanan vergiye % 50 si oranında ceza eklenirse, kusur cezalılı vergi miktarı $15.800 + 7.900 = 23.700$ lira bulunur. Bu çözüm yolu yukarıda verilen ile karşılaştırılırsa cezasız olarak tamamlanılan verginin daha az (7.400 yerine 5.200), cezalılı olarak alınan verginin ise daha büyük (20.400 yerine 23.700) olduğu görülür. İki hesaplama yöntemi arasında vergi yükümlüsü aleyhine beliren fark, 10 uncu maddenin uygulanış şekli hakkında, Maliye Bakanlığının kanımızca doğru olmayan yorumundan doğmaktadır. Çünkü, Bakanlık görüşüne göre, cezasız tamamlanılacak vergi miktarının saptanmasında yükümlünün beyan ettiği 150.000 lira değere değil, bundan borç ve istisnayı çıkardıktan sonra ulaşılan 80.000 lira matraha, bunun % 50 si oranında ekleme yapılmak-

¹ Bkz. Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği, Seri No. 18; Resmî Gazete, 16 Ocak 1974.

tadır. Böylece cezasız tamamlanacak vergi matrahı, borç ve istisna indirildikten sonra, 155.000 lira bulunacak yerde 120.000 lira çıkmaktadır. Cezasız alınacak vergi matrahının küçülmesi, doğal olarak, cezalı vergi matrahını büyütmektedir. Oysa 10 uncu maddenin lâfzı yorum gerektirmeyecek kadar açıktır. Maddenin yukarıya aldığımız fıkralarından da görüldüğü gibi yapılması gerekli işlem yükümlünün kendi takdir ettiği değer ile idarece takdir edilen değerın karşılaştırılmasıdır.

«İlk tarhiyatta nazara alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile, idarece aynı değerlendirme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait vergi borcu cezalı olarak alınır.

Ancak menkul ve gayrimenkul mallara ilişkin değerlemelerde % 50 ye kadar bulunacak fark için ceza alınmaz»

fıkralarının başka türlü yorumlanmasına olanak görmüyoruz.

Kaldı ki Bakanlığın hesap yöntemi kabul edilirse, uygulama alanında belirecek farklı durumlara göre birbirinden çok değişik sonuçlara ulaşmak söz konusu olabilecektir. Bu durumları göstermek üzere yukarıdaki örneği farklı varsayımlar altında yeniden ele alalım: Tevarüs ettiği gayrimenkule 150.000 lira değer beyan eden yükümlünün 40.000 lira istisnadan yararlandığını ve murisin belgeye dayanan 110.000 lira borcu bulunduğunu varsayalım. Bu yükümlünün borç ve istisnanın indirilmesinden sonra vergilendirilecek matrahı kalmadığı için ilk tarhiyata göre vergi borcu yoktur. Daha sonraki incelemelerinde gayrimenkulü 370.000 lira olarak değerleyen idare cezasız ve kusur cezalı ikmalen tarhiyatı nasıl yapacaktır? Kanımızca, bir önceki örnekte olduğu gibi yükümlünün beyan ettiği değere bunun % 50 si oranında ekleme yapılarak bulunan miktar cezasız vergilendirilecektir. $150.000 + 75.000 = 225.000$ lira, değerın cezasız olarak vergilendirilmesi gereken kısmıdır; bundan istisna ve borç toplamı olan 150.000 lira indirilerek cezasız verginin matrahı 75.000 lira bulunur. 75.000 liranın vergisi 2.750 liradır. İdarece saptanan değerın kalan kısmı ise cezalı olarak vergilendirilecektir. Cezalı vergiyi bulmak için 370.000 liradan gene borç ve istisna toplamı indirilerek, kalan 220.000 liranın vergisi saptanır: 13.000 lira. Toplam vergiden cezasız alınan 2.750 lira çıkartılırsa, cezalı alınması gereken vergi miktarı 10.250 lira bulunur. Buna, yarısı kadar kusur cezası ekleneceğinden, % 50 fazlası ile 15.375 lira tahsil edilir. Oysa Bakanlığın hesap yöntemine göre beyan edilen değerın değil, bundan borç

ve istisna indirildikten sonra ortaya çıkan matrahın yarısı cezasız vergiye temel alınacağından, sıfır olan vergi matrahına eklenecek % 50 değer farkı yoktur. Bu nedenle idarece saptanan 370.000 lira değerın tüm vergisi cezalı olarak alınır. İndirimler yapıldıktan sonra kalan 220.000 liranın 13.000 lira tutan vergisine % 50 kusur cezası uygulanarak 19.500 lira cezalı vergi alınması gerekir. Böylece birinci yöntemle göre saptandığında 15.375 lira olan cezalı vergi miktarı ikinci yöntemle göre saptandığında 19.500 lira tutmaktadır.

Yukarıda verdiğimiz örneğin öteki aşırı ucunu yükümlünün istisnadan yararlanmadığı ve indirilecek borçların da bulunmadığı durum oluşturur. Böyle bir yükümlünün beyan ettiği değerın tümü aynı zamanda verginin matrahı olacak, idarece değer farkı bulunduğunda, cezasız vergi matrahı 150.000 lira değere, bunun yarısı olan 75.000 lira eklenerek saptanacaktır. Yükümlünün hiçbir indirimden yararlanmadığı bu gibi durumlarda Bakanlık görüşüne göre yapılacak işlem de aynı sonucu verir; çünkü, indirim bulunmadığı zaman, beyan edilen değer ile vergi matrahı aynı şey olmaktadır.

İdarece takdir edilen değer farkları üzerinden alınacak cezasız vergilerin saptanmasında Bakanlık görüşü benimsenirse, aynı değerde mal tevarüs eden yükümlülerden iyiniyetli olanların, sırf indirimlerden yararlandıkları için, daha ağır cezalandırılmaları olasılığı da vardır. Örneğin, beyan ettiği 250.000 lira değerden borç ve istisnanın indirilmesinden sonra matrah kalmaması nedeniyle vergi ödemeyen yükümlü, ileride idarece 370.000 lira takdir edilecek değerın indirimlerden sonra kalan kısmı üzerinden cezalı vergi öderken, aynı değerdeki gayrimenkulü için 150.000 lira beyan eden, istisna ve indirimleri bulunmayan diğer bir yükümlü ileride $150.000 + 75.000 = 225.000$ lira üzerinden cezasız, bunun üstünde kalan miktar için cezalı vergi ödeyecektir. Oysa birinci yükümlüye, iki değer arasında % 50 yi aşan bir fark bulunmadığı için, cezasız ikmalen tarh yapılması gerekir.

Görüldüğü gibi, cezasız ikmalen vergi tarhi için yapılacak karşılaştırmalara yükümlünün beyan ettiği değer yerine indirimlerden arta kalan matrahı temel almak hem farklı durumlarda farklı uygulamalara yol açabilecek, hem de iyiniyetli yükümlülerin daha ağır cezalandırılmasına sebep olabilecektir. Adaletsiz uygulamalar yaratmadan herkes hakkında tek düzen bir davranışın sağlanması, yükümlülerin çeşitli indirimlerden sonra kalan vergi matrahlarının değil, beyan ettikleri değerlerin saptamaya temel alınması ile olasılık kazanır.