

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**MALİYE PROGRAMI**

**TÜRKİYE'DE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Hüseyin KUTBAY**

**Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN**

**HAZİRAN-2013**

**TRABZON**

## ONAY

*Hüseyin Kutbay* tarafından hazırlanan *Türkiye’de servet üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi* adlı bu çalışma 24/06/2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından *Maliye Anabilim* dalında **yüksek lisans tezi** olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Osman PEHLİVAN (Başkan- Danışman)

Doç. Dr. Ersan ÖZ (Üye)

Doç. Dr. Cemil RAKICI (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım. .../.../2013

Prof. Dr. Ahmet ULUSOY  
Enstitü Müdürü

## **BİLDİRİM**

Tez içindeki tüm bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Hüseyin KUTBAY

24.06.2013

## ÖNSÖZ

Arapça kökenli bir kelime olan servet, değişik şekillerde yorumlanmakta ve farklı tanımlarda kullanılmaktadır. Dolayısıyla herkesçe tam olarak benimsenmiş ve ortak bir servet tanımı yoktur denilebilir. Ayrıca Servet vergisi kavramının bir üst kavram olması, uygulamada onun altında bazı servet vergilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Çeşitli servet vergilerinin ortaya çıkması da, bu vergilerin çeşitli kıstaslar dikkate alınarak sınıflandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda Türkiye’de servet üzerinden alınmış birçok vergi olmasına karşın günümüzde modern servet vergileri diyebileceğimiz üç servet vergisi uygulanmaktadır.

Bu çalışmada, servet üzerinden alınan vergilerin tarihi gelişimine değinildikten sonra bir defaya mahsus olmak üzere alınan varlık vergisi incelenmiş ve modern servet vergileri kapsamında ele alınan servet vergileri ve bu vergilerin tarife yapıları değerlendirilerek bu vergiler hakkında öneriler getirilmiştir.

Tez çalışmasının yürütülmesinde emeği geçen tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a çalışma konusunun seçilmesi ve biçimlendirilmesinde bana yol gösteren Doç. Dr. Ersan Öz’e ve tezin özgün kısmına sağlamış olduğu katkılardan dolayı diğer araştırma görevlisi arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım. Fakat herkesten çok fikirleri ve enerjileriyle beni besleyen, sabır, anlayış ve desteklerini benden hiç esirgemeyen sevgili aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Haziran, 2013

Hüseyin KUTBAY

## İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT.....	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XIII
GİRİŞ.....	1-2

## BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. SERVET VE SERVET VERGİSİ KAVRAMLARI.....</b>	<b>3</b>
1.1. Servet Vergilerinin İçeriği ve Tarihsel Gelişimi.....	4
1.1.1. Servet Üzerinden Alınan Olağan Mali Yükümler.....	5
1.1.1.1. Müsakkafat ve Bina Vergisi.....	5
1.1.1.2. Arazi Vergisi.....	7
1.1.1.3. Hayvanlar Üzerinden Alınan Mali Yükümler.....	7
1.1.1.3.1. Ağnam Resmi.....	8
1.1.1.3.2. Sayım Vergisi.....	8
1.1.1.3.3. Hayvanlar Vergisi.....	10
1.1.2. Servet Üzerinden Alınan İstisnai Vergi: Varlık Vergisi.....	11
1.2. Servet Vergisinin Önemi.....	12
1.3. Servet Vergilerinin Avantaj ve Dezavantajları.....	13
1.3.1. Servet Vergilerinin Avantajları.....	13
1.3.2. Servet Vergilerinin Dezavantajları.....	14
1.4. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması.....	15
1.4.1. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler.....	17
1.4.2. Vergi Konusunun Kapsamına Göre Servet Vergileri.....	18
1.4.3. Vergi Tahsilinin Sürekliliğine Göre Servet Vergileri.....	19

1.4.4. Vergi Kaynağının Niteliğine Göre Servet Vergileri.....	19
1.4.5. Nitelik ve Nicelik Açısından Temel Servet Vergisi.....	20

## İKİNCİ BÖLÜM

<b>2. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN İSTİSNAİ VERGİ: VARLIK VERGİSİ...</b>	<b>22</b>
2.1. Varlık Vergisi Nedir?.....	22
2.2. Varlık Vergisine Gerekçe ve Yol Açan Süreç .....	23
2.2.1. II. Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye'deki Ekonomik Gelişmeler.....	23
2.3. Varlık Vergisi Kanunu.....	26
2.4. Varlık Vergisinin Unsurları.....	27
2.4.1. Varlık Vergisinin Konusu.....	27
2.4.2. Varlık Vergisinin Mükellefleri.....	27
2.4.3. Varlık Vergisinin Miktarı.....	30
2.4.4. Varlık Vergisinin Tarhı.....	33
2.4.5. Varlık Vergisinin Tebliği ve Tahsili.....	34
2.4.6. Teminat.....	39
2.5. Varlık Vergisinin Tasfiyesi ve Uygulama Sonuçları.....	39
2.6. Varlık Vergisinin Değerlendirmesi.....	41

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

<b>3. MODERN SERVET VERGİLERİ.....</b>	<b>43</b>
3.1. Emlak Vergisi.....	43
3.1.1. Bina Vergisi.....	45
3.1.1.1. Verginin Konusu.....	45
3.1.1.2. Verginin Mükellefi.....	45
3.1.1.3. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar.....	46
3.1.1.3.1. Daimi Muaflıklar.....	46
3.1.1.3.2. Geçici Muaflıklar.....	49
3.1.1.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi.....	51
3.1.1.5. Matrah ve Oran.....	52
3.1.1.5.1. Bina Vergisinin Matrahı.....	53

3.1.1.5.2. Bina Vergisinin Oranı.....	54
3.1.2. Arsa ve Arazi Vergisi.....	54
3.1.2.1. Verginin Konusu.....	54
3.1.2.2. Verginin Mükellefi.....	55
3.1.2.3. Muaflık ve İstisnalar.....	55
3.1.2.3.1. Daimi Muaflıklar.....	55
3.1.2.3.2. Geçici Muaflıklar.....	57
3.1.2.4. Arazi Vergisinde İstisna.....	58
3.1.2.5. Arazi Vergisinin Matrahı ve Oranı.....	58
3.1.2.6. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi.	59
3.1.3. Vergilendirme İşlemleri.....	60
3.1.4. Emlak Vergisinde Vergi Değeri.....	61
3.1.4.1. Vergi değeri.....	62
3.1.5. Emlak Vergisinin Ödenmesi.....	64
3.1.6. Emlak Vergisinde Zamanaşımı.....	65
3.1.7. 2011 Yılına Ait Yeniden Değerleme Oranının Tespiti.....	66
3.1.8. 2012 Yılı Bina, Arsa ve Arazi Vergisi Değerleri ile Asgari Ölçüde Arsa ve Arazi Metrekare Birim Değerlerine Uygulanacak Oranın Belirlenmesi.....	66
3.1.9. 2011 Yılı ve Önceki Yıllarda Mükellef Olanların 2012 Yılına Ait Emlak Vergi Değerlerinin Hesabı.....	67
3.1.10. 2012 Yılı İtibarıyla Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti.....	68
3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	70
3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Unsurları.....	74
3.2.1.1. Verginin Konusu.....	74
3.2.1.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile İlgili Tanımlar.....	75
3.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	77
3.2.1.3. Verginin Mükellefleri.....	78
3.2.1.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi.....	78
3.2.1.5. Verginin Tarifesi ve Matrahı.....	80
3.2.1.5.1. I Sayılı Tarife.....	80
3.2.1.5.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Kasko İndirimi.	82

3.2.1.5.2. II Sayılı Tarife.....	83
3.2.1.5.3. III Sayılı Tarife.....	83
3.2.1.5.4. IV Sayılı Tarife.....	83
3.2.1.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar.....	84
3.2.1.7. Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi.....	86
3.2.1.8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Güvenlik Önlemleri.....	87
3.3. Veraset ve İntikal Vergisi.....	88
3.3.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Unsurları.....	89
3.3.1.1. Konu: İvazsız İntikal Eden Değerler.....	89
3.3.1.2. Vergiyi Doğuran Olay: İvazsız İktisap.....	91
3.3.1.3. Yükümlü: İvazsız İktisapta Bulunan Kişi.....	92
3.3.1.4. Matrah ve Tarhiyat.....	92
3.3.1.4.1. Matrah.....	92
3.3.1.4.2. Tarhiyat.....	94
3.3.1.5. Oran: Çifte Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	95
3.3.1.6. Vergilendirme İşlemleri.....	96
3.3.1.6.1. Beyan Esası.....	96
3.3.1.6.1.1. Beyannamenin Verileceği Yer.....	97
3.3.1.6.1.2. Beyanname Verme Süresi.....	97
3.3.1.7. Verginin Ödenmesi.....	98
3.3.1.8. Vergi Kolaylıkları.....	99
3.3.1.8.1. Muaflıklar.....	99
3.3.1.8.2. İstisnalar.....	99
3.4. Modern Servet Vergileri İçin Öneriler.....	101
3.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi İçin Öneriler.....	101
3.4.1.1. Tarife Yapısı Açısından Bir Öneri: Değer Esası Ve Karbon Temelli Vergileme.....	102
3.4.2. Veraset ve İntikal Vergisi İçin Öneriler.....	104
3.4.3. Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlar ve Öneriler.....	108
<b>SONUÇ.....</b>	<b>111</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>114</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>120</b>



## ÖZET

Bu çalışmanın amacı; servet ve servet vergisi kavramları incelenip, geçmişte bir defaya mahsus olmak üzere alınan varlık vergisi gerçeğini ortaya koymak ve günümüzde uygulanan modern servet vergilerini değerlendirmektir. Bu amaçla tez üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde, servet ve servet vergisi kavramları, servet vergisinin tarihsel gelişimi, sınıflandırılması, avantaj ve dezavantajları hakkında temel ve teorik bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, istisnai bir servet vergisi olan varlık vergisine değinilmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise, modern servet vergileri olan emlak, motorlu taşıtlar ve veraset ve intikal vergisi ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ayrıca, modern servet vergileri için uygulanması veya uygulanmaya çalışılması gereken öneriler yapılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Servet ve Servet Vergisi, Varlık Vergisi, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi.

## **ABSTRACT**

The aim of this study is examined the concepts of wealth and wealth tax, reveal the fact that property taxes which is taken to be a one-off and to evaluate modern wealth taxes applied today. For this purpose the thesis consists of three parts.

In the first part, it is given the basic and teoric information about the concepts of wealth and wealth tax, the historical development of wealth tax, its classification, advantages and disadvantages. In the second part, mentioned tax assets that it is an exceptional wealth tax. In the third and last part, it is discussed the property tax, motor vehicle tax, and inheritance and gift tax that these modern wealth tax. In the third part, it is also proposed to study the implementation or application for modern wealth taxes.

**Key Words:** Wealthy and Tax on Property, Conscription of Wealth, Land Tax, Motor Vehicles Tax, Death Duties.

## TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Varlık Vergisi Mükelleflerinin İstanbul'da Kökenlerine Göre Dağılımı.....	30
2	Gayrimüslim Çalışanların Ödeyecekleri Vergi Miktarı.....	33
3	İstanbul'da 10 Bin Liradan Yukarı Borcu Olanların İlk Üç Dönemdeki Ayrıntılı Tahsilatı.....	36
4	Varlık Vergisinin Mükellef Sayısı, Tahakkuk ve Tahsilat Tutarları.....	37
5	Varlık Vergisine Ait Toplam Sonuçlar.....	41
6	2011 Yılı ve Önceki Yıllarda Mükellef Olanların 2012 Yılına Ait Emlak Vergisi Değerlerinin Hesabı.....	67
7	2012 Yılı İtibariyle Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti.....	69
8	2012 Yılı İtibariyle Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti.....	70
9	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun Tarihsel Süreç İçerisinde Gelişimi, Değişikliklerin Gerekçeleri ve Değişen ya da Eklenen Maddeler.....	72
10	2012 Yılındaki I Sayılı Tarife.....	81
11	2012 Yılındaki II Sayılı Tarife.....	83
12	2012 Yılındaki IV Sayılı Tarife.....	84
13	Şahsilik ve Mülkîlik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar.....	90
14	2012 Yılı Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Tarifesi.....	96
15	2013 Yılı Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Tarifesi.....	106
16	Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi.....	107

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Servet Vergilerinin Sınıflandırılması.....	21
2	Adres Bilgi Sistemi ile Emlak Vergisinin Tespiti.....	109

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
AATUHK	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
BG	: Beygir Gücü
BK	: Bakanlar Kurulu
CHP	: Cumhuriyet Halk Partisi
DME	: Distance Measuring Equipment
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
HVK	: Hayvanlar Vergisi Kanunu
ILS	: Instrumental Landing System
Mad	: Madde
MKTVK	: Motorlu Kara Taşıtlar Vergisi Kanunu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
NDB	: Non Directionel Beacon
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
ss	: Sayfa Sayısı
SVK	: Sayım Vergisi Kanunu
TAV	: Taşıtlar Alım Vergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMSF	: Tasarruf Mevduat Sigorta Fonu
UHF	: Ultra High Frequency
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VHF	: Very High Frequency
VOR	: VHF Omni- Directional Radio Range
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VVBTDK	: Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun
VVHK	: Varlık Vergisi Hakkında Kanun

## GİRİŞ

Verginin kamu giderlerini karşılamak üzere hazineye gelir sağlayan mali amaçlı ekonomik bir değer olmanın ötesinde, gelir dağılımında ortaya çıkan dengesizlikleri düzeltmek gibi toplumsal işlevleri de vardır. Bu işlev ülkemizde anayasanın 2. maddesinde yer alan sosyal devlet anlayışı çerçevesinde ve yine anayasanın 73. maddesi ışığında ödeme gücünü belirleyici bir rol üstlenerek bireyler arasında mali yapıyı dengelemek adına olağan ya da olağanüstü durumlarda ekonomik ve politik müdahalelerle uygulama imkânı bulan servet vergileri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Servet vergilerinin devlete gelir sağlamanın ötesinde, toplum içindeki mali dengesizliği düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama ve kontrol etme, servet verimliliğini artırarak ekonomik etkinliği sağlamak gibi sosyal işlevleri de bulunmaktadır.

Günümüzde servet vergileri, ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstererek uygulanmasına rağmen, bütün servet vergilerinin ortak niteliği; bireylerin iktisadi faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi faaliyetlere sahip olma durumunu, yani serveti vergilendirmeye tabi kılmaya çalışmasıdır. Çünkü bireylerin sürdürdüğü yaşama standardı sadece yıllık gelirden kaynaklanmayıp, sahip olduğu varlıkların değerinden de etkilenen bir yapıya sahiptir ve fırsat eşitliğini de gölgeleyen bu durum bazı zamanlarda politik müdahaleleri de gerekli kılabilir.

Bu çalışmanın amacı; servet vergisi kavramının tarihsel sürecinin incelenmesi, istisna bir vergi olan varlık vergisi gerçeğini ele almak ve modern servet vergilerini ayrı ayrı analiz etmektir.

Bu amaçla tez üç bölümden meydana gelmiştir. İlk bölümde servet ve servet vergisi kavramı, servet vergisinin içeriği ve tarihsel gelişimi, servet vergisinin önemi ve avantaj ve dezavantajları, servet vergilerinin sınıflandırılması ve son olarak da Türkiye’de servet alınan vergilerin analizi ele alınacaktır. İkinci bölümde istisnai bir servet vergisi olan varlık vergisine değinilmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise modern servet vergileri kapsamında

değerlendirilen emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi ele alınmıştır. Ayrıca modern servet vergileri kapsamında incelen vergilerin her biri için ayrı ayrı yapılmış ve yapılması gereken öneriler ele alınmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. SERVET VE SERVET VERGİSİ KAVRAMLARI

Arapça kökenli bir kelime olan servet, değişik şekillerde yorumlanmakta ve farklı tanımlarda kullanılmaktadır. Dolayısıyla herkesçe tam olarak benimsenmiş ve ortak bir servet tanımı yoktur denilebilir (Kızılot, 1983: 445).

Servet kavramının içeriğini anlamak bakımından tanımı için batıdaki karşılığına bakıldığında İngilizcede “wealth” servet kelimesinin içeriğini doldurmaktadır. Ancak wealth İngilizce de çok daha kapsamlı bir şekilde kullanıldığından alternatifi olan “capital” deyimini kullanılmak istenmiştir. Capital gerçekte stokta bulundurulmuş mal olarak, parasal anlamda elde tutulan nakit para gibi de düşünülebilir. Ancak capital sözcüğünün içeriğine fiziki ve zihinsel yeteneklerde girmektedir. Serveti ifade etmek üzere kullanılan bir başka deyim ise “asset”tir. Bu kelime pasifte duran sermayenin paraya çevrilebilir değerini ifade etmektedir. ABD ise mali piyasada “property” terimini kullanmaktadır. Property terimi menkul ve gayrimenkul mal varlığını kapsamaktadır (Tuncer, 1963: 157-178). Bu değişik kavramlar kapsamında servetin tanımını şu şekilde ifade edebiliriz.

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu gayrimenkul-menkul mallar, para ve alacakların toplamını ifade eder. Servet vergileri bu değerlerin tamamı veya bir kısmı üzerinden alınır (Bilici ve Bilici, 2011: 181).

Servet kural olarak gelirin biriktirilmesinden oluşan statik bir kavramdır. Yani mal varlığına ilişkin bir stok durumunu ifade eder. Servet vergileri mülkiyet vergileri ya da varlıktan alınan vergiler şeklinde de isimlendirilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2010: 355).

Servet üzerinden yıllık olarak alınan servet vergilerinin bütün şekillerinde; bir taraftan devletin finansal ihtiyaçlarını giderme isteği, diğer taraftan yatay ve dikey vergi eşitliğini sağlayıcı yönde etkili olma düşüncesi yatmaktadır. Servet vergilemesi ile vergileme kapasitesi bulunan mükelleflerin eşit işlem görmeleri amaçlanmaktadır. Servet vergileri, birey tarafından herhangi bir servete sahiplik ya da servetin el değişimi



dolayısıyla alınan bir grup vergiden oluşmaktadır (Akdoğan, 2009: 263-264).

Bu bölümde servet vergilerini içeriği ve tarihsel gelişim sürecine ayrıca varlığını haklı kılan nedenlere değinildikten sonra türleri ve uygulama şekilleri değerlendirilecektir.

### **1.1. Servet Vergilerinin İçeriği ve Tarihsel Gelişimi**

Aslında verginin kaynağı gelirdir. Ancak servet sahibi olmak ile geliri tüketim amacıyla harcamak işlemi de (gelire göre daha az olmakla birlikte) vergi verme gücünün bir göstergesidir (Turhan, 1998: 104).

Servet sahibi olanlar şüphesiz servet sahibi olmayanlara nazaran avantajlı konumdadırlar. Profesör Nicolas Kaldor, bu konuyu şöyle örneklendirmektedir: hiç gelir elde etmeyen iki kişiyi konu edinmiştir. Bunlardan ilki hiç servet ve geliri olmayan dilenci diğeri ise hiç geliri olmayan ancak büyük altın ve mücevher stoku olan mihracedir. Bu iki kişide gelir vergisine tabi tutulduğunda sıfır vergi vereceklerdir. Ancak mihracenin vergileme kapasitesinin yüksek olduğu açıktır. İşte basit bir anlatımla, bu adaletsizliği giderebilmek için gelir vergisinin yanında servet vergisi de destekleyici bir vergi olmuştur (Akdoğan, 2006: 256). Ancak bu görüşün aksine vergi konusu olan servetin doğru belirlenip belirlenmeyeceği en büyük sorundur.

Servet üzerinden alınan vergiler çok eskilere dayanmaktadır. Servet çok yönlü bir kavram olduğundan servet üzerinden alınan vergiler de bir ülkeden diğerine önemli sayılabilecek farklılıklar göstermektedir. Çünkü servet vergilerinin asıl amacının mali olmayıp sosyal olması, her ülkenin iktisadi ve sosyal düzeninin gerek ve hedeflerine göre servet vergilerinin de farklı şekillere bürünmesine yol açmıştır. Piyasa ekonomisi üzerindeki bir ülkede mülkiyeti kısıtlamaya yönelmiş amaçları gerçekleştirecek en etkin araçlar kamulaştırma ve servet vergileridir. Bu iki yöntem genellikle birbirinin tamamlayıcısı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle, servet vergileri, gelir vergilerinden farklı olarak gelir getirmeyen iktidar potansiyelini de vergilendirmektedir (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 224) .

Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli sayılabilecek farklılıklar gösteren servet vergilerinin ortak niteliği; kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumu, yani serveti yükümlü kılmasıdır (Turhan, 1998: 170).

Yani; Servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını ya da bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendirilen dolaysız vergilerdir (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 224).

Gelir ve harcamaların yanı sıra vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servetin vergilendirilmesinin tarihi çok eski devirlere kadar gider. Gerçekten, çağdaş vergi sistemleri içinde yerini esas itibariyle gelir ve gider vergilerine bırakmış olan servet vergilerinin, eski mali sistemler içindeki önemi oldukça büyüktü. Servet vergilerinin, özellikle savaş ve kriz vergileri olarak ortaya çıkan ilk şekillerine, eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'nda rastlamak mümkündür. İlk zamanlarda verginin ağırlık noktasını gayrimenkuller oluşturmakla beraber, hayvan mülkiyeti ile köle sahipliği ve ev, ziynet eşyası gibi konular da verginin kapsamına girmekteydi. Roma İmparatorluğu'nun halefi olan Cermen- Roman devletlerinin bir süre daha devam ettirdikleri bu vergi sistemi, şahsi vergilerin özgür bir kişi için onur ve haysiyet kırıcı bir yükümlülük sayılması ve tepkilere yol açması üzerine, eski önemini kaybetmeye başlamış böylece servet vergileri, devletin egemenlik hakkının bir ürünü olma niteliğini kaybederek, esirlere sahip senyörlerin koymuş oldukları mali yükümlülük haline dönüşmüştür (Turhan, 1998: 171).

### **1.1.1. Servet Üzerinden Alınan Olağan Mali Yükümler**

Osmanlı İmparatorluğu'nda 1863 yılında uygulamaya konulan emlak vergisi, 1910 yılına kadar yarım yüzyıla yakın bir süre içinde bina ve arazileri vergi konusu içine almıştır. Ayrıca bu dönemlerde servet vergisi adı altında hayvanlar üzerinden alınan ve sürekli ismi değişen vergilerde alınmıştır (Mutluer, 2007: 318).

#### **1.1.1.1. Musakkafat ve Bina Vergisi**

Osmanlı devletinde binalar üzerinden alınan vergi II. Meşrutiyet'e kadar emlak vergisi adı altında arazi vergisi ile birlikte alınmıştır. Arazi ve binaların değeri, emlak vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. O günkü koşullarda arazi ve mesken kiralanması yaygın bir uygulama olmadığından, bunların iratları yerine değerleri vergiye esas tutulmuştur (Küsmenoğlu, 2010: 166).

II. Meşrutiyet'ten sonra arazinin tahririnin güç olması sebebiyle ve o zamanlarda arazi üzerinde aşar önemli olduğundan arazi vergisinin ıslahı sonraya bırakılarak önce bina

vergisinin ıslahına geçilmiş ve bina vergisi arazi vergisinden ayrılarak 1910 yılında binalar için Musakkafat vergisi<sup>1</sup> kanunu kabul edilmiştir (Eroğlu, 2010: 76-77).

Musakkafat vergisinin oranı % 12 olmakla beraber, bakım giderlerinin yüksekliği nedeniyle ahşap binalar ile değirmen ve fabrikaların vergisi, takdir edilen irattan % 25 indirim yapılarak hesaplanmış böylece vergi oranı fiilen % 9'a inmiştir. Ülkemizde ilk muntazam ve modern vergi kanunu olarak nitelenen Musakkafat Vergisi Kanunu, on yılda bir genel tadil, bina kıymetinin sürekli olarak üçte bir düşmesi halinde hususi tadil öngörmekle birlikte bu tadiller, anılan kanun yürürlükten kaldırılınca kadar yapılamamıştır (Pelin, 1945: 311-312).

Musakkafat Vergisi Kanunu'nda bina inşaatını özendirmek üzere geçici muafiyet öngörüldüğü gibi ikametgâh olarak kullanılan ya da gayrisafi iradı çok düşük olan binalara da kısmen veya tamamen muafiyet tanınmıştır. Ancak Musakkafat vergisine esas olan gayrisafi irat, yazım usulü ile tespit edildiği için gerçek iradı kavranamamış, bu nedenle yükümlüler bazı durumlarda (binanın boş kalması gibi) olması gerekenden daha yüksek vergi ödemek zorunda kalmıştır (Erçin, 1936: 96).

Cumhuriyet döneminde bina vergisi ile ilgili ilk önemli değişiklik 1931 tarihli Bina Vergisi Kanunu ile gerçekleştirilirken Musakkafat vergisi de yürürlükten kaldırılmıştır. Türkiye sınırları içindeki tüm binalar, 1931 tarihli kanun ile vergi kapsamına alınmış ve ikametgâh olarak ya da başka bir amaçla kullanılıyor olması, binaların vergilendirilmesini etkilememiştir. Ancak gelir getirmesi koşulu ile resmi kuruluşlara, elçiliklere, kamuya yararlı kuruluşlara ait binalar, ücretsiz olarak sağlık hizmeti verilen binalar ve ibadethaneler ayrıca tarımsal üretimde kullanılan bazı binalar da gerek vergilendirme güçlüğü gerekse sektörün korunması amacıyla vergiden istisna tutulmuşlardır (Küsmenoğlu, 2010: 168).

Bina vergisinde, tahrir yoluyla bulunan gayrisafi irat esas alınmış olup matrah, bu irattan binanın itfa ve idame giderleri karşılığı olarak % 20'si indirildikten sonra irattan kalan ve safi irat kabul edilen tutardır. Bina vergisinin oranı ise, bulunan safi iradın % 12'si dir. Bir binanın iradını tahmin için yeterli karine bulunamaması halinde, önce binanın

---

<sup>1</sup> Meşrutiyetle birlikte emlak vergisinde görülen eksiklikleri gidermek üzere bina ve arazi vergilerini ayıracak şekilde bir değişiklik yapılması isteğinden doğan vergidir.

gerçek kıymeti takdir edilir ve bunun % 10'u safi irat olarak kabul edilmiştir. 1932 yılında İktisadi Buhran Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle bina vergisinin oranı, sahibinin bizzat oturduğu meskenlerde 1/6, diğer binalarda 1/3 oranında arttırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010:169).

1923-1950 döneminde Bina Vergisi Kanunu'nda ayrıca çeşitli yasalarla bazı düzenlemeler yapılmış ve 1931 tarihli Bina Vergisi Kanunu, 1970 yılında kabul edilen Emlak Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

### **1.1.1.2. Arazi Vergisi**

2 Temmuz 1931 tarihinde 1886 yılında çıkartılan Emlak Vergisi Nizamnamesi yürürlükten kaldırılmış, yerine günün koşullarına uygun arazi vergisi sistemine geçilmiştir. Arazi vergisi, Cumhuriyetin ilk yıllarında tarım kesimini yük altında tutan vergilerden biridir. Genel sayımla belirlenmiş arazi değerleri üzerinden, öşür alınan ve alınmayan araziler için farklı oranlar uygulanarak alınır. Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kalan bütün araziler verginin konusunu oluşturmaktadır. Ancak devlete, katma bütçeli idarelere ve belediyelere ait araziler ile köy kanunu gereğince köylere ait taşınmaz mallar vergi dışı tutulmuştur (Eroğlu, 2010: 74).

Doğal afetler nedeniyle üzerindeki ürünün üçte biri oranında kayba uğrayan araziler ile tarıma elverişli iken olağanüstü sebeplerle tarımsal faaliyet yapılamayacak duruma gelen araziler vergiden muaf tutulmuştur. Verginin 1925 yılından 1935 yılına kadar olan dönem içinde dolaysız vergiler içinde % 30'luk bir payı olmuştur. 1935 yılından sonra ise, verginin tahsili yerel yönetimlere bırakılmıştır (Turan, 1981: 302).

### **1.1.1.3. Hayvanlar Üzerinden Alınan Mali Yükümler**

Kırsal kesim üzerindeki önemli bir mali yük de beslenen bazı hayvan türleri üzerinden değişik adlarla alınan vergilerdir. Bu değişikliklere bağlı olarak konu üç başlık altında incelenecektir.

### **1.1.1.3.1. Ağnam Resmi**

Şer'i vergilerden olan ağnam<sup>2</sup> resminin oranı hayvan sayısı üzerinden kırkta bir (% 25) iken Osmanlı'da % 10 olarak uygulanmıştır. Önceleri aynen tahsil edilen bu vergi, daha sonra nakit olarak alınmaya başlamış ve vergiye esas olacak hayvan sayısı ise sayım yolu ile tespit edilmiştir. Vergi önceleri hayvan varlığı üzerinden yani servet üzerinden alınmaktayken 1859 yılından itibaren gelir üzerinden alınmaya başlanmıştır. Her eyalet ve sancakta bir koyun ve keçinin bir yılda yavrusu, sütü ve yünü itibariyle getirebileceği hasılat tespit ediliyor ve bu hasılat üzerinden % 10 ağnam resmi alınıyordu. Bu resme mali güçlükler nedeniyle çeşitli tarihlerde zamlar yapılmıştır, hatta 1918-1919 döneminde verginin oranı 4 kat arttırılmıştır (Eroğlu, 2010: 62).

Oranların arttırılmasının dışında hayvan varlığı üzerinden, ağıl resmi, çit parası, otlak, kışlak, yaylak gibi isimlerle alınmakta olan çeşitli resimler ve iltizam usulü Tanzimat ile kaldırılarak tek bir resim alınmaya ve ülkenin her yerinde aynı oranın uygulanmasına başlanmıştır. Bu genel oranlı verginin bazı yerlerde ağır gelmesi üzerine 1858 yılında, hayvanların et, süt, yapağı gibi ürünlerinin tahmini hasılatı üzerinden yörelere göre değişen oranlarda vergi alınması kabul edilmiştir. Böylece alınan vergi, servet vergisi olmaktan çıkıp bir anlamda gelir vergisine dönüşmüştür. Ancak zamanla yeniden hayvan başına maktu bir vergi alınması benimsenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 177-178).

Ağnam resmi, önceleri yalnız koyun ve keçiden alınmıştır. Tarımda kullanıldıkları için öküz ve inekler, ordu ihtiyaçlarında kullanıldığı için de beygirler kapsam dışı bırakılmış ancak sonradan bunlarda kapsama alınmıştır. Hıncır besleyenler ise "hıncır resmi" veya "canavar resmi" adı altında vergi ödemeye devam etmiştir. 1924 yılında yapılan düzenleme ile ağnam resmi kaldırılarak hayvanlar üzerinden alınan vergi, Sayım Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir (Pelin, 1945: 327).

### **1.1.1.3.2. Sayım Vergisi**

Sayım Kanunu'nda belirtilen hayvan sahipleri, yavrular hariç (koyun, keçi ve canavarlarda bir yaş altı olan hayvanlar ile devenin iki yaş altı olan hayvanlar yavru olarak kabul edilmektedir) hayvanlarını, köy ve mahalle adına tutulan defterlere kaydettirirlerdi.

---

<sup>2</sup> Arapçada, koyun anlamına gelen "ganem" sözcüğünün çoğuludur.

İmam, muhtar ve heyeti ihtiyariye tarafından onaylanan bu defter, bulunulan yere göre (nahiye, kaza, vilayet) ve belli bir süre içinde (koyun, keçi, tiftik ve deve için nisan başlangıcı canavar için eylül başlangıcı) nahiye müdürüne, kaymakama veya valiye verilir ve bu görevlilerde aldıkları defterleri 5 gün zarfında maliyeye teslim ederlerdi ([http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR\\_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200410.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200410.pdf)).

Böylece sayım vergisi kanunu ile günümüzdeki şeklinden farklılıklar taşısa da beyan usulü uygulamaya koyulmuştur.

Sayım Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde ifade edildiği şekliyle “Davar Resmi” hayvan cinsleri itibariyle şöyledir:

Beher koyun ve kıl keçisi için..... 23 kuruş

Beher tiftik keçisi için..... 20 kuruş

Beher deve için..... 100 kuruş

Beher canavar (hınzır) için..... 200 kuruş

Tahsis edilen sayım vergisinin yüzde yedi buçuğu il özel idarelerine tahsil edilir. Sayım Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine göre vergi iki taksitte ödenir. Davarlar ve develer için birinci taksit Haziranın ilk haftası, canavarlar için ise birinci taksit Ekimin ilk haftasıdır. İkinci taksit ise davarlar ve develer için Temmuzun ilk haftası, canavarlar için ise Kasımın ilk haftasıdır.

Ancak söz konusu hayvanları taksit süresinin bitiminden önce bir yerden diğer bir yere nakledecek olanların, sayım vergisinin tamamını ödemeleri şarttır. Ayrıca hayvanlarını nakletmek isteyenlerin, bu hayvanlar için bir tezkere<sup>3</sup> almaları şarttır. Böyle bir belge almadan hayvanlarını nakledenler kaçak addedilir ve bunlara kanunda öngörülen ceza (kaçak olduğu tahakkuk eden davar, deve ve canavar resmi cezaen beş misli olarak istifa olunur) uygulanır (Sayım Vergisi Kanunu [SVK], 1924: madde 13).

---

<sup>3</sup> Bu tezkere, vergi kaçığını önlemek amacıyla 1980 sonrasında kullanılmaya başlanan “sevk irsaliyesi”ni çağrıştırmaktadır.

1926 yılında kabul edilen kanunla verginin kapsamı genişletilirken miktarı da yükseltilmiştir. 1927 yılında ise, diğer bazı vergilerin yanı sıra sayım vergisi de hayvan başına beş kuruş artırılmış ve bu tutar il özel idarelerine aktarılmıştır. 1931 yılında çıkartılan hayvanlar vergisi kanunu ile sayım vergisi yürürlükten kaldırılarak ilgili mevzuat daha ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir (Küsmenoğlu, 2010: 181).

### **1.1.1.3.3. Hayvanlar Vergisi**

Sayım Vergisi'nin devamı olarak nitelendirilebilecek olan Hayvanlar Vergisi 1931 yılında kabul edilmiş olup, hayvan yetiştiricilerin korunması gerekçesiyle getirilmiştir. Yapılan değişikliklerle vergi miktarı önemli derecede düşürülmüştür. 1931 yılını izleyen yıllarda hayvan değerlerindeki düşmeler vergi miktarıyla hayvan değerleri arasındaki oranı bozduğu ve vergi ağır gelmeye başladığı için 1936 yılında önemli vergi indirimleri yapılmıştır (Saraçoğlu, 2009: 135).

Hayvan Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde ifade edildiği şekliyle "hayvan vergisi" hayvan cinsleri itibariyle şöyledir:

<u>Nevi</u>	<u>Kuruş</u>
Koyun, Kıl Keçi.....	40
Merinos Koyunu.....	20
Tiftik Keçi.....	30
Sığır, At (Kısrak, İdiş, Aygır), Katır.....	60
Eşek.....	25
Manda.....	75
Deve, domuz.....	100

Kanunu'nun 23. maddesine göre vergi iki taksitte ödenir. Koyun, kıl keçi, tiftik, merinos, develer ve domuzlar için birinci taksit Haziranın ilk haftası, sığır, manda, eşek, katır, at (aygır, kısrak, idiş) için ise birinci taksit Eylülün ilk haftasıdır. İkinci taksit ise

mezkûr ayları takip eden ayların birinci haftasıdır (Temmuz ve Ekim). Ancak memleketin iklim şartlarına göre gereken bölgelerde koyun, keçi ve tiftik keçileri için taksit zamanlarının Temmuz ve Ağustos aylarının ilk haftaları olarak tespitine Maliye vekilliği salahiyetlidir (Hayvanlar Vergisi Kanunu [HVK], 1931: madde 23).

Hayvanların beslenmesi için yapılan harcamaları ve onlardan alınan verimi göz önünde bulundurmayarak ülkenin her yeri için aynı miktarın uygulanması, verginin zayıf yanı olarak belirtilebilir. Ayrıca hayvancılıkla uğraşanların, aşarın kalkmasını sağlayan arazi sahipleri kadar güçlü olmaması, bu verginin 1960 yılına kadar devam etmesine neden olmuştur. Bununla birlikte, hayvan yetiştiricilerinin bu vergiye gösterdikleri pasif tepki, ülkemizde hayvancılığın köklü biçimde yerleşip gelişmemesinin önemli bir nedeni olarak gösterilebilir (Küsmenoğlu, 2010: 183).

Osmanlı'dan beri değişik adlar altında uygulanan ve bir servet vergisi özelliği taşıyan hayvanlar vergisi, 1/1/1962 tarihinden geçerli olmak üzere gelir vergisi kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

### **1.1.2. Servet Üzerinden Alınan İstisnai Vergi: Varlık Vergisi**

Birinci ve ikinci dünya savaşlarını izleyen dönemlerde birçok Avrupa devletinde bir defaya mahsus geçici servet vergilerine başvurulmuştur. Genellikle, savaş sırasında devlet harcamalarında görülen büyük artışları karşılamak amacı ile alınan bu tür servet vergileri, örneğin 1913, 1919 ve 1952'de Almanya'da, 1919'da İtalya'da, 1920 ve 1948'de Avusturya'da, 1940 ve 1945'de İsviçre ve Finlandiya'da 1945'de Fransa ve Belçika'da uygulanmıştır. Türkiye'de bir defaya mahsus servet vergisinin en somut örneği, ikinci dünya savaşının olağanüstü koşulları gereği 1942 yılında koyulan Varlık Vergisi'dir. Söz konusu vergi, gerek zamanının seçilişi, gerekse vergileme açısından ağır eleştirilere uğramıştır (Turhan, 1998: 172-173).

Servet vergilerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınan varlık vergisi, ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde ele alınacaktır.



## 1.2. Servet Vergisinin Önemi

Devlet topluma sunacağı hizmetleri yerine getirmek için belirli mali kaynaklara ihtiyaç duyar. Bu mali kaynaklar içinde kamu finansmanını sağlayan en a unsur vergilerdir.

Geçmişten günümüze vergiler hükümdar ve hükümetlerce birçok alanda denge unsuru olarak kullanılmışlardır. Bu unsur önceleri vergilerin mali fonksiyonu olarak ön plandayken müdahaleci devlet anlayışının gelişmesiyle birlikte mali amaçların dışında, ekonomik fonksiyonu ve sosyal fonksiyonu olarak da uygulama bulmuştur. Vergilemenin sosyal fonksiyonu özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen gelir ve servet dağılımı her zaman adil olamamaktadır. Bu nedenle devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek üzere piyasaya müdahale etmesi gerekebilmektedir. Çünkü adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının bir gereğidir (Aksoy, 1998: 174).

Önceleri servet vergileri eski mali sistemler içinde geniş ve önemli bir paya sahip iken zamanla vergi gelirleri içerisinde yeri daralarak önemini yitirmiştir. İktisadi gelişmeyle birlikte servetin bir unsuru olan mülkiyet siyasi hayatın temeli olarak düşünülürken, sermayenin korunmasını sağlayacak olan tasarrufunda büyük faziletleri olarak kabul edilmekteydi. Bu nedenle, servet veya sermaye vergilerinin sermayeyi azaltacağı ve dolayısıyla üretimi baltalayacağı kuşkusunu taşımaktaydı. Bu hal özellikle vergi tekniği bakımından, gelir vergisi üzerindeki uygulama ve denetimlerin daha fazla gelişmesiyle buna karşılık genellikle servet veya sermayenin belirlenmesi ve saptanması sorunlarının arka planda kalmasıyla sonuçlanmıştır (Tuncer, 1963: 157).

Dolayısıyla azalan servet vergilerinin yerini günümüzde harcama ve gelir vergilerinin aldığı görülmektedir. Dolaylı vergiler olarak da bilinen bu tür vergiler özellikle gelir vergilerinin yükü, vatandaşlar arasında geliri servete dönüştürmeyi imkânsızlaştırmakta servet sahiplerini ise daha da zenginleşir hale getirmektedir.

Ne var ki vergi adaletini sağlamak açısından gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında serveti de vergilemek elzemdir. Özellikle modern gelir vergilerinin yanında servet vergileri hala muhafaza edilerek gelir vergilerinin kontrolü de sağlanabilmektedir. Bir vergi sistemi, servet unsurlarının da vergilenmesiyle ancak

tamamlanabilir. Servet vergilerinin günümüzde bir kontrol aracı olarak da kullanıldığı bilinmektedir. Ancak servet vergileri devletin mali ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmekten öte toplum içinde yaşayan bireylerin çok keskin servet farklılıklarını ortadan kaldırmak üzere öncelikle sosyal amaç güden vergiler olması bakımından önemlidir.

### **1.3. Servet Vergilerinin Avantaj ve Dezavantajları**

Sermayenin ve servetin saptanması diğer vergiye konu olan gelir ve harcama unsurlarına göre özellikle gayrimenkul değerler için kolay ve daha gerçekçi olacağından vergisel açıdan tespitini daha mümkün kılmaktadır (Uluatam, 1999: 364). Servet üzerinden alınan vergiler geniş matrahlara dayandıkları için, devlet yönüyle önemli oranda büyük bir gelir sağlanacağı şüphesizdir. Ancak birey açısından “servet” olası tehlikelere karşı bir tampon görevi üstlenmesi ve gelecek kaygısı yaşanmasını engelleyecek bir boyutunun da olması nedeniyle varlık sahiplerini servetlerinin azalmasına ilişkin strese sokacaktır (Erginay, 1990: 97).

#### **1.3.1. Servet Vergilerinin Avantajları**

Servet vergilerinde gelirin tasarruf edilen bölümü olarak servetin vergilendirilmesine gidilir. Servet vergilerinin devlete gelir elde etme amacı olduğu gibi, yatay ve dikey eşitliğin sağlanması gibi sosyal amacı da vardır. Bu bağlamda servet vergilerinin avantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- ✓ Ayırma ilkesinde emek ve sermayenin ayrı vergilendirilmesi ve servetin sağladığı ek avantajların vergilendirilmesi amaçlanır. Bu yüzden ayırma ilkesinin yanı sıra servet vergisi kullanılmasına karşı çıkılabilir. Ancak ayırma ilkesine göre servetin iradı yoksa fonksiyonu görmez ilkesi gereğince servet vergileri alınmaktadır.
- ✓ Başka vergilerle kavranamayan vergi ödeme gücünün değerlendirilmesine imkân sağlar. Çünkü elde ettikleri gelirleri, birbirine eşit olan iki kişiden birinin serveti diğerinden fazla ise, diğer bütün koşulların aynı olması halinde serveti fazla olanın vergi ödeme gücü, az olana nazaran daha fazladır. Serveti fazla olan kimse, diğerine oranla daha az tasarruf edebilir. Servet gelir getirir veya getirmeyebilir. Ancak servetin ödeme gücünü temsil etmesi gelir getirme şartına bağlı değildir.

Servet sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla vergi ödeme gücünün bağımsız bir unsurudur (Sağbaş, 2007: 153).

- ✓ Servet vergilerinin denetim fonksiyonu vardır (denetleyici vergi)<sup>4</sup>. Yükümlülerin vergiye tabi geliri beyannamelerinde tam olarak bildirmemeleri nedeniyle, gelir vergisi birçok durumlarda vergiye tabi geliri tam ve güvenilir bir biçimde kavrayamaz. Eğer gelir vergisinden kaçırılmış olan bu matrahlar servetin oluşturulmasında kullanılmış ise, yükümlülerin servet vergisi beyannamesinde gösterecekleri servetleri ile daha önce beyan ettikleri gelirleri arasında bir ilişki kurularak gelir vergisi beyanı dolaylı bir biçimde denetlenebilir. Böylece beyan dışı bırakılan gelirler servet beyannamesi ile ortaya çıkarıldıktan sonra ayrıca gelir vergisine tabi tutulabilir (Turhan, 1998: 175).
- ✓ Servet vergilerinin tamamlayıcılık fonksiyonu vardır (tamamlayıcı vergi)<sup>5</sup>. Belirli kazançların yeterli ölçüde gelir vergisi ile yükümlü kılınamaması halinde, servet vergisi gelir vergisini tamamlayıcı bir nitelik taşır (Sağbaş, 2007: 154).
- ✓ Sermeye veya servetin saptanması gelirin saptanmasına göre daha kolay ve pratik olacağından; ziynet eşyası, arsalar, sanat koleksiyonları geliri olmayan, fakat ödeme gücünü gösteren değerler de vergilenmiş olacaktır. Esasen bu mallar, üretimde kullanılmadıkları için verimsizdir; vergilemek suretiyle bu malların üretim alanlarına geçmeleri yani bu varlıkların zorlama ile verimli hale getirilmeleri sağlanır (Erginay, 1990: 97).
- ✓ Servet vergilerinin ekonomik etkilerini incelemek gerekirse, gelir dağılımını iyileştirmesi, enflasyonu önleyici etkisi, kayıt dışı ve yer altı ekonomilerinin kontrol altına alınması, adil vergilendirmeyi gerçekleştirmesi, rüşvet ve yolsuzlukları önlemesi<sup>6</sup>, ekonomide verimliliği artırması gibi faydaları sıralanabilir (Şener, 2006: 302-305).

### **1.3.2. Servet Vergilerinin Dezavantajları**

Servet unsurlarının verimliliklerinin farklı olması, servet vergisinin diğer vergilerle birlikte uygulanması halinde toplam vergi oranının % 100'ün üzerine çıkması olasılığı, mükellefleri tasarruftan ve yatırımdan caydırıcı etkiler yaratabilmesi ve sermayenin

---

<sup>4</sup>Denetleyici vergi: Vergi kaçakçılığının başka bir vergi ile denetlenmesi durumundaki vergiye denir.

<sup>5</sup>Tamamlayıcı vergi: Vergilemeye ilişkin amaçların gerçekleşmesi bakımından birbirleriyle ahenkleştirilmiş vergilerdir.

<sup>6</sup>1984 yılında servet beyannamesinin kaldırılması bu durumu daha da zorlaştırmaktadır.

oluşumunu güçleştirmesi, denetim güçlüğü bu tür bir vergi ile ilgili olarak karşılaşılabilecek sakıncalı durumlardır (Akdoğan, 2009: 265). Bu sakıncalı durumlar ışığında servet vergisinin dezavantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- ✓ Servet üzerinden alınan vergilerin milli gelirdeki değişikliklerini izlemesi zordur, esnek değildir.
- ✓ Vergiye esas olacak serveti belirlemek güçtür.
- ✓ Sermaye birikimini teşvik etmemesi nedeniyle yatırımları azaltabilir.
- ✓ Denetimi güçtür, örneğin menkul servet kaynaklardan (mücevherat gibi) vergi alınması gibi bir durumda menkul servet kolaylıkla saklanabilir
- ✓ Menkul nitelikteki servet unsurlarının kolaylıkla gizlenebilmesi de dürüst veya yeterince dürüst olmayan mükellefler arasında yatay eşitsizliğe neden olabilir.

Bu sakıncalı durumları kısa şöyle özetleyebiliriz;

- ✓ Yurt dışına para kaçırma (ekonomik konjektör üzerindeki etkisi).
- ✓ Çalışmama isteği oluşturması (yatırımlar üzerindeki etkisi).
- ✓ Tasarruf davranışından kaçınma (sermaye birikimi üzerindeki etkisi)
- ✓ Sosyal direnç (toplumsal etkisi).

#### **1.4. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması**

Servet vergisi kavramının bir üst kavram olması, uygulamada onun altında bazı servet vergilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çeşitli servet vergilerinin ortaya çıkması da, bu vergilerin çeşitli kıstaslar dikkate alınarak sınıflandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Servet vergileri dolaylı/dolaysız vergi ayrımında, dolaysız vergi grubundadır. Servet vergileri kaynaklarda çeşitli ayrımlara tabi tutulmuştur.

Turhan (1998: 176-189), servet vergilerini şu şekilde sınıflandırmaktadır:

1- Servetten alınan vergiler, servet transferinden alınan vergiler, servet artışı vergileri

2- Vergi konusunun kapsamına göre (genel ve özel servet vergileri)

3- Vergi tahsilinin sürekliliğine göre (geçici ve sürekli servet vergileri)

4- Vergi kaynağının niteliğine göre (gerçek ve nominal servet vergisi)

Nadaroğlu'nun (2000: 348-350) ayrımı şu şekildedir:

1- Devamlı (emlak vergisi gibi) ve geçici (veraset ve intikal vergisi gibi) servet vergileri

2- Görünürde (sermayenin getirisi üzerinden) ve gerçek (sermayenin kendisi üzerinden) servet vergileri

3- Genel (tüm servet unsurlarını kapsar) ve özel (bazı servet unsurlarını kapsar) servet vergileri

Türk'ün (2005: 152-153): servet vergilerini sınıflandırması ise şu şekildedir:

1- Servet üzerinden hesaplanıp servetin geliri üzerinden alınan vergiler

- ✓ Görünürde servet vergileri: Bu tür bir vergilemede matrah servetin değeri olduğu halde vergi, servetin iradı<sup>7</sup> ile ödenir.
- ✓ Gerçek servet vergileri: Bu tür vergilerin matrahı da kaynağı da servettir. Serveti görünürde değil gerçekten ve maddeten vergilendirir. Vergiyi servet üzerinden hesaplamının sağladığı avantaj ise gelir getirmeyen servetin vergilendirilmesini mümkün kılmasıdır (örneğin mücevherat).

2- Hakiki servet vergileri

- ✓ Servetteki değer artışı vergileri (servet artış vergisi): Belli bir dönem başı ile sonu arasındaki servet farkı üzerinden bir defaya mahsus alınan vergilerdir. Genellikle hızlı şehirleşme, sanayileşme, kalkınma ve modernizasyon dönemlerinde uygulanır. Servetteki değer artışları servet sahibinin gayretleri sonucu değil, ekonomideki tesadüfler sonucu ortaya çıkar (örneğin ikramiyeler üzerinden alınan vergiler).

---

<sup>7</sup> Servet bir anlamda üretim faktörüdür, sermayedir. Bu sermayenin gelirine irat denir. Gelir şahısla ilgili sübjektif bir kavram olduğu halde, irat sahip olunan menkul ve gayrimenkul mallarla ilgili objektif bir kavramdır.

- ✓ Veraset ve intikal vergisi (servet transferinden alınan vergi): Veraset ve intikal vergisi servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak görülmektedir. Veraset yoluyla el değiştiren servet ile karşılıksız bir biçimde elde edilen servet ögeleri üzerinden alınır.
- ✓ Olağanüstü servet vergileri (genel servet artış vergisi): Bu vergiler toplumların hayatında yaşanan, maliyesini sarsan ve olağanüstü harcamalara yol açan ciddi olaylar karşısında uygulanır (savaş tehlikesi gibi). Uygulamaları zordur. Çünkü bu vergiler kişilerin serveti budanarak elde edilir. Bir defaya mahsus alındıkları için “Milli Dayanışma Vergileri” adını da taşımaktadırlar. Devlete gelir sağlama amacından çok toplumsal ve siyasal amaçlıdır. İkinci dünya savaşı sırasında Türkiye’de uygulanmış olan varlık vergisi olağanüstü servet vergilerine örnek gösterilebilir.

Bütün bu sınıflandırmalar ışığında servet vergilerini aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür.

#### **1.4.1. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler**

Servetin veya servet unsurlarından bazılarının bir kişinin mal varlığından bir başkasının mal varlığına miras sebebiyle veraset yoluyla veya karşılıksız intikal yoluyla geçmesi sebebiyle alınan vergilerdir. Buna en iyi örnek veraset ve intikal vergisi verilebilir (Yılmaz, 2007: 203). Veraset vergisi, başlıca iki şekilde uygulanır. Birinci şekilde vergi, henüz miras hisseleri bölünmeden ölen bir kimsenin bıraktığı varlıkların tümü üzerinden alınır. Tereke vergisi denilen bu vergileme şeklinde, mirasçılarının ölen kimse ile olan akrabalık dereceleri göz önünde bulundurulmaz; bu nedenle, tereke vergisi genellikle tek oranlı ve objektif nitelikte bir servet vergisidir. Ayrıca tereke vergisinde mirasçılarının mirası kabul edip etmeme konusunda irade beyan etmesine gerek yoktur. Çünkü bu vergide vergiyi doğuran olay, ölüm ile gerçekleşir (Mutluer, 2007: 329-330).

İkinci vergileme şeklinde vergi, bir bütün olarak terekeyi veya ölenin tüm malvarlıklarını değil, mirasçılara intikal eden payları yükümlü kılar. Miras payı vergisi adı verilen bu vergileme alanında, geniş ölçüde bir subjektifliğin olduğu söylenebilir; çünkü tereke vergisinin aksine, mirası elde edenin kendi servet durumu, miras bırakan ile

akrabalık derecesi ve miras payının tutarı gibi etkenler göz önünde tutulmakta ve artan oranlılık uygulanmaktadır (Turhan, 1998: 184-185).

İntikal vergisi ise, kendisine karşılıksız olarak para veya mal intikal edenlerden alınan bir vergidir. Bu verginin alınış amaçlarından birisi, yaşamda iken bazı mal ve paraların yakınlarla bırakılarak, ileride ortaya çıkabilecek veraset vergisinden kurtulmayı önlemektir. Diğer bir neden de, gelir vergisi içinde bazı servet artışlarının vergilendirilememesinden kaynaklanan boşluğun giderilmesidir (Mutluer, 2007: 330-331).

#### **1.4.2. Vergi Konusunun Kapsamına Göre Servet Vergileri**

Servet vergileri, vergi konusunun kapsamına göre, “genel” ve “özel” servet vergileri diye ikiye ayrılabilir. Genel servet vergilerinde yükümlünün sahip olduğu varlıkların tümünün vergilemeye esas alınmasına karşılık, özel servet vergilerinde servet unsurlarının sadece bazıları vergilemeye konu oluştururlar. Almanya, İsviçre, Hollanda ve İsveç gibi bazı ülkelerde genel servet vergileri uygulanmaktadır. Özel servet vergilerine, genellikle arazi ve bina vergileri şeklinde, kapitalist ya da Türkiye gibi karma ekonomili bütün ülkelerde rastlanmaktadır (Turhan, 1998: 176).

Genel servet vergileri ticari servet, taşınmaz servet ve şahsi servet içine giren tüm servet unsurları üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Bu tür vergilere günümüz piyasa koşullarında rastlanmazken olağanüstü durumlarda karşılaşılmaktadır. Ödeme gücünü hedef alan sübjektif bir dolaysız vergi olan genel servet vergisinin mükellefleri bazen gerçek kişiler bazen sermaye şirketi olmayan tüzel kişiler bazen de bütün gerçek ve tüzel kişiler olabilmektedir (Edizdoğan, 2010: 273).

Özel servet vergileri ise servetin tamamı yerine servet unsurlarının bir kısmı üzerinden alınmaktadır. Özel servet vergilerine kısmi servet vergileri de denilmektedir. Özel servet vergileri kişisel olmayan objektif nitelikli vergilerdir. Özel servet vergileri bazen de servetin değeri üzerinden olmaksızın iradı üzerinden de hesaplanabilir (Çakır, 2005: 27-28). Ülkemizde uygulanan servet vergisi özel servet vergisi kapsamında değerlendirilebilir.

### **1.4.3. Vergi Tahsilinin Sürekliliğine Göre Servet Vergileri**

Servet vergileri tahsilinin sürekliliğine göre olağan (sürekli) ve olağanüstü (geçici) olmak üzere ikiye ayrılır. Olağanüstü servet vergisi, kişilerin servetinin tümü üzerinden, önceden belirlenmemiş bir tarihte alınan ve gelecekte tekrarlanmayacağı umulan bir vergi türüdür. Genellikle savaş gibi olağanüstü dönemlerde ya da bunu izleyen tarihlerde alınan bir vergidir (Pehlivan, 2008: 124).

Türkiye’de ki 2. Dünya savaşından sonra 1942 yılında dönemin koşulları değerlendirilerek siyasi ve politik nedenlerle öne sürülerek alınan “Varlık Vergisi” bunun bir örneğidir. Bunun yanın da bir defa uygulama alanı bulan ancak söz konusu durum gerçekleştiğinde yeniden uygulanmak üzere devamlı olarak yürürlükte kalan vergiler de bulunmaktadır. Türkiye’de ki Veraset ve İntikal Vergisi bu tür vergilerdendir (Nadaroğlu, 2000: 352).

Olağan servet vergisi ise, vergi sisteminin içine, sürekli olarak uygulanmak üzere sokulmuş bir vergidir. Servete yönelen bir verginin sürekli uygulanabilmesi için, uzun dönemde servet farklarını bir ölçüde azaltsa bile, kişisel serveti yok etmemesi zorunluluğu vardır. Türkiye’de ki Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi servet vergilerinin bu türüne örnek olarak gösterilebilir (Yılmaz, 2007: 203).

### **1.4.4. Vergi Kaynağının Niteliğine Göre Servet Vergileri**

Servetin üzerine konulan verginin, servetin geliri ile karşılanıp karşılanamamasına göre servet vergilerini gerçek (hakiki) ve nominal (itibari) olarak iki kısma ayırabiliriz. Görünürde ve gerçek servet vergileri maliye literatüründe verginin gerçek anlamda servet veya servetin sağladığı irat ile ödenmesi yönünden bir ayrım getirmiştir.

Buna göre servet vergileri ile servetin bir kısmı vergi olarak alınmak istendiğinde konusu da kaynağı da servet olan vergiler gerçek servet vergileridir. Miras kalan paranın bir kısmının vergi olarak ödenmesi durumunda gerçek servet vergisinden bahsedilir. Ancak konusu servet olmakla beraber kaynağı servetin geliri olan vergiler, nominal (itibari) servet vergileridir (Yılmaz, 2007: 203). Örneğin; Emlak vergisinde vergi miktarı servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde kalmaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi itibari servet vergisi grubunda yer almaktadır. Fakat bizzat sahibinin oturduğu gelir getirmeyen bir binadan



alınan emlak vergisi gerçek servet vergileri arasında yer alır. Çünkü burada verginin, üzerine konulduğu servet unsurunun geliri ile ödenmeleri (gelir getirmediği için) mümkün değildir (Nadaroğlu, 1996: 349-350).

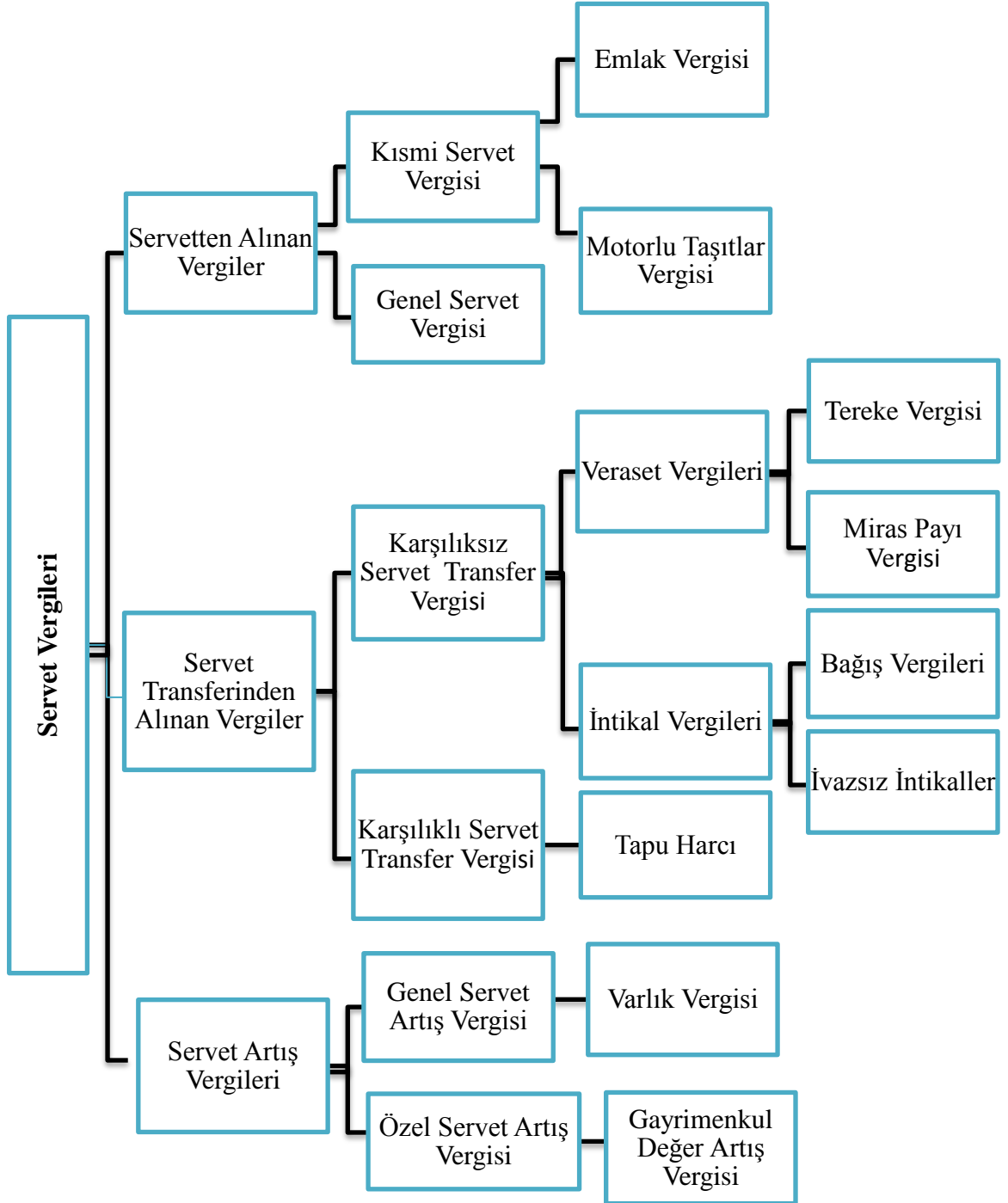
Günümüz vergi sistemlerinde yer alan servet vergileri, servetin iradından ya da sahibinin nominal gelirinden karşılanabilecek kadar oranı küçük olan nominal servet vergileridir. Özellikle, bina ve arazi üzerinden alınan vergilerin oranı, mülk sahiplerinin bu tür mal varlıklarını üretime koymaları halinde sağlayacakları gelirden ödeyebilecekleri kadar düşüktür. Süreklilik gösteren ve her yıl alınan nominal servet vergilerinin aksine gerçek servet vergilerinin gerek matrahı, gerekse kaynağı servettir. Çünkü genellikle bir defaya mahsus olmak üzere alınan bu vergilerin oranı, yükümlünün vergi borcunun normal geliriyle değil, aksine servetin bir kısmını satışa çıkarmasıyla ödenebilecek kadar ağırdır. Bu nedenle savaş gibi olağanüstü dönemlerde devlet harcamalarında ve borçlarında meydana gelen artışı finanse etmek, gelir servet dağılımı bakımından ortaya çıkan eşitsizlikleri gidermek ve kapitalist sistemden sosyalist sisteme geçiş için gerekli plan millileştirmelerin yükünü eşit olarak dağıtmak gibi çeşitli amaçlarla bu tür vergilere başvurulabilmektedir (Turhan, 1998: 177).

#### **1.4.5. Nitelik ve Nicelik Açısından Temel Servet Vergisi**

Son olarak servet vergileri, vergi sistemi içindeki yerlerine göre temel veya yan vergiler olarak nitelendirilebilirler. Servet vergisi, toplam vergi gelirleri içinde önemli bir paya sahip olduğu takdirde nicelik açısından temel vergidir; buna karşılık sözü edilen bu vergi, vergi sistemi içinde belirli bir amacı olan bağımsız bir vergi olduğu takdirde, nitelik açısından temel bir vergidir (Turhan, 1998: 177-178).

Bütün sınıflandırmalar ışığında servet vergilerinin sınıflandırılmasını şekil ile izah etmek gerekirse;

**Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması**



**Kaynak:** Mutluer, 2007: 323.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN İSTİSNAİ VERGİ: VARLIK VERGİSİ

Türk vergi tarihinin en çok tartışma yaratan konularından biri ve belki de birincisi, 1942 yılının sonlarında yürürlüğe giren Varlık Vergisi Hakkında Kanun ve uygulamasıdır. Söz konusu kanun önemli ölçüde, İkinci Dünya Savaşı'nın yarattığı ciddi ekonomik olumsuzlukların bir sonucudur. Nitekim o tarihlerde, pek çok ülkede benzeri vergiler uygulanmıştır. Yine de içinde bulunulan koşullar, varlık vergisi kanunu ile yapılan hataları maruz göstermez. Olağanüstü dönemlerde, olağanüstü kazançların doğması ve bu durumun olağanüstü vergileri gündeme getirmesi doğaldır, hatta gereklidir. Varlık vergisi de bu ihtiyacın sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Ancak olağanüstü vergilerinde tabi olacağı kurallar vardır. Oysa varlık vergisi görüleceği gibi, sadece olağandışı değil aynı zamanda kuraldışı bir vergidir (Küsmenoğlu, 2010: 186-187).

Vergi sistemlerinin tarihi süreç içerisinde çok farklı isim ve uygulama biçimleri olabilmıştır. Bunların kimisi doğru kimisi ise yanlış uygulamalar olarak yerini almıştır. İşte varlık vergisi de Türk vergi sisteminde uygulanma şansı bulmuş bir vergidir. Ancak bu vergi yaklaşık bir yıllık bir süre uygulanmasına rağmen, sebep olduğu iktisadi, siyasi ve kültürel etkileri dolayısıyla hem uygulandığı dönemde hem de günümüzde tartışma ve araştırmaların yapıldığı bir vergi türüdür (Karabulut, 2005: 325).

#### 2.1.Varlık Vergisi Nedir?

Varlık Vergisi İkinci Dünya Savaşının etkilerini üzerinde hisseden Türk Hükümetinin savaş ekonomisi koşullarından yararlanarak karaborsacılık, ihtikâr ve vurgunculuk yaparak fevkalade kazanç sağlayanları bir nevi cezalandırmak amacıyla 1942 Kasımında çıkartılan ve on altı ay yürürlükte kalan ve bir defaya mahsus olmak üzere alınan bir vergidir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 380).

Yani varlık vergisi her yıl periyodik olarak alınmayan, 2. Dünya savaşının olağanüstü koşullarında bir defaya mahsus alınmış bir vergidir. Varlık vergisi

komisyonlarca servetin iradından ödenemeyecek kadar yüksek belirlendiği için mükellefler vergiyi ödeyebilmek için servet unsurlarını kısmen ya da tamamen elden çıkarmak zorunda kalmışlardır. Yani varlık vergisinin hem konusu hem de kaynağı mükelleflerin sahip oldukları servettir. Bu vergi belirli servet unsurlarını hedef almak yerine, servetin tamamını kapsadığından özel değil, genel bir servet vergisi niteliği taşımaktadır (Bakkal, 2003: 98).

## **2.2.Varlık Vergisine Gerekçe ve Yol Açan Süreç**

Varlık Vergisi uygulamasına gidilme nedeninin anlaşılabilmesi için, dönemin şartlarının çok iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle bu bölümde dönemin ekonomik sorunlarından biri olan 2. Dünya Savaşı sürecinde Türkiye'deki ekonomik gelişmeler ele alınacaktır.

### **2.2.1. II. Dünya Savaşı Sürecinde Türkiye'deki Ekonomik Gelişmeler**

Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren ekonomide yabancıların hâkimiyeti söz konusuydu. Bir tarım toplumu olan yeni Türk Cumhuriyeti, sınırlı olan sanayi ve ticari faaliyetleri ülke içinde yaşayan yabancılara devretmişti. Nitekim Cumhuriyet'in ilk yıllarında görülen millileştirme harekâtının temelinde de ekonomiyi yabancıların elinden kurtarmak yatıyordu. O dönemdeki bütçe açıklarının nedenlerinden birini bu millileştirme harekâtı oluşturmaktadır. Devlet açısından, mali anlamda sorun oluşturan bir başka etken ise 1939 yılında patlak veren II. Dünya Savaşı olmuştur ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)).

Türkiye İkinci Dünya Savaşı'nda savaşıyan taraflardan birinin yanında fiilen savaşa katılmadığı halde, savaşın getirdiği uluslararası ekonomik koşullardan büyük ölçüde etkilenmiş ve Türkiye'de sürdürülen savaş hazırlığı ekonomide büyük sarsıntılara yol açmıştır (Ergeç, 2005: 26).

Çünkü her an savaşa hazır bir durumda bulunmak üzere askeri harcamalar arttırılmış ve ekonomi bu yüzden gerilemiştir. Avrupa'da savaş başladığı sırada, hükümet bir milyon genci silahaltına almış bu da sanayi ve hizmet sektöründe işgücü kaybı, üretim ve verimliliğin düşmesine yol açmıştır (<http://www.dunyabulteni.net/?aType=haber&ArticleID=149044>).

Bunun yanında savaş sürecinde genç nüfusun askere alınması Türkiye’de tarım sektörünü de olumsuz etkilemiştir. Çünkü bu yıllarda Türkiye nüfusunun % 70’i tarımla uğraşıyordu. Buna göre Türkiye’nin ekonomik ve sosyal yapısında tarım en önemli yeri işgal ediyordu. Yetişkin nüfusun askere alınması, öküzlerin ordu adına müsaderesi<sup>8</sup>, çiftçinin ürününün değerinin altında devlete satmaya zorlanması savaş koşullarının ağırlığının etkisini göstermektedir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 381).

Tarlada çalışan genç nüfusun askere alınması sonucunda; üretim azalmış, toplam talep artarken toplam talep yetersiz kalmış, fiyat artışları kontrolden çıkmıştır. Fiyatların denetimsiz yükselişi bir takım “savaş zenginleri” nin türemesini, bunların stokçuluk yaparak karaborsa piyasasının doğrulmasını beraberinde getirmiştir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 381).

Bu dönemde ithalat işleri özellikle gayrimüslimlerin elinde olduğundan bu savaş zenginlerinin çoğunluğunu da yine onlar oluşturmuştur. Bu servetler, yasa dışı işlemlerle elde edildikleri için, vergiden de kaçırılmıştır. Bu yüzden devlet hazinesi gereken geliri sağlayamamış, kamu işlerinde güçsüz ve çaresiz kalmıştır (Baş, 2006: 34). Ayrıca savaş nedeniyle aktif nüfusun büyük bir bölümünün silahaltında olması, GSMH ’nin düşmesine yol açmıştır. Buna birde hükümetin artan kamu harcamalarını finanse edebilmek için emisyonu başvurması eklenince, fiyatlar genel düzeyi yükselmiş, karaborsa ve stokçuluk sonucu spekülasyon kazanç sağlayanların sayısı artmıştır (Bakkal, 2003: 99).

Paranın gün gün kıymetini kaybetmesi, eşya fiyatlarının durmadan yükselmesi, askeri masrafların yükü altında bütçe mefhumunun kaybolması, ihtikârın alıp yürümesi, halkı da hükümeti de sınırlandırmekte idi (Karabulut, 2005: 327).

Bu durum, karaborsa ve ihtikârla savaşın ön plana alan ve eldeki tüm kaynakların en iyi kullanımını amaçlayan bir yasal çerçeveyi gerekli kılmıştı. Savaş ekonomisinin şartlarından yararlanarak vurgunculukla, karaborsacılıkla büyük servet sahibi olan, kısa zamanda olağanüstü ölçüde haksız kazanç sağlayan savaş zenginlerinin mevcut servet birikimlerinden hiç olmazsa bir kısmını geri almak devlet ve toplumsal adalet için gereklilik arz ediyordu. Böylelikle savaşın oluşturduğu ekonomik sıkıntıların toplumda

---

<sup>8</sup> Müsadere: Bir kimsenin taşınır veya taşınmaz bir malının, kendi isteği olmaksızın devlet tarafından elinden alınmasıdır.

dengeli ve adil paylaşılması sağlanmış olacaktı. Bununla beraber devletin olağanüstü artan harcamalarını bütçe açık vermeden ve enflasyona neden olmadan yeni gelir kaynakları ile karşılamak gerekiyordu. Ayrıca piyasadaki mal yokluğunu belirli ölçüde ortadan kaldırmak gerekiyordu. Çıkarılacak bir vergi ile servet sahipleri vergiyi ödeyebilmek için ihtikâr amaçlı tuttıkları malları piyasaya süreceklerdi ve fiyatların birden düşmesi sağlanacaktı (Aksanyar ve Biçer, 2008: 382).

Bu amaçları kanıtlar nitelikte dönemin Başbakanı Şükrü Saraçoğlu'nun Varlık Vergisi'nin gerekçesi ile ilgili konuşmasında şu ifadeler yer alıyor: "Bu kanun ile amaçladığımız hedef, tedavüldeki parayı azaltmak ve memleket ihtiyaçlarımıza karşılık hazırlamaktır. Bu böyle olmakla beraber, bu kanunun uygulanmasından Türk parasının kıymetlenmesi, vurguncular üzerinde toplanan halk düşmanlığının silinmesi, vergileri ödemek için zorunlu olarak satışa çıkarılacak malların fiyatlarda bir ölçülü durum yaratması gibi ikinci derece yararların meydana çıkması da olmayacak şeyler sayılmaz" ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktanarastirmalari/kamumaliyesi/varlikve\\_rgisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktanarastirmalari/kamumaliyesi/varlikve_rgisi.pdf)).

Buna rağmen basına kapalı olarak yapılan C.H.P grup toplantısında Başbakan Şükrü Saraçoğlu'nun vurguladığı gerekçeler çok farklıydı. Buradaki konuşmasında Saraçoğlu: "Bu kanun aynı zamanda bir devrim kanunudur. Bize ekonomik bağımsızlığımızı kazandıracak bir fırsat karşısındayız. Piyasamıza egemen olan yabancıları böylece ortadan kaldırarak, Türk piyasasını Türklerin eline vereceğiz. Bu memleket tarafından gösterilen misafirperverlikten faydalanarak zengin oldukları halde, ona karşı bu nazik anda vazifelerini yapmaktan kaçınacak kimseler hakkında bu kanun, bütün şiddetiyle uygulanacaktır." demektedir (<http://www.dunyabulteni.net/?aType=haber&ArticleID=149044>).

Başbakan Saracoğlu, 5 Ağustos 1942'de okuduğu hükümet programında "Biz Türküz, Türkçüyüz ve daima Türkçü kalacağız. Bizim için Türkçülük bir kan meselesi olduğu kadar bir vicdan ve kültür meselesidir. (...) Biz ne sarayın, ne sermayenin, ne de sınıfların saltanatını istiyoruz. İstedığımız sadece Türk milletinin hâkimiyetidir." diyerek yeni hükümetin sosyal politikasını açıkladı ([http://tr.wikipedia.org/wiki/Varl%C4%B1k\\_Vergisi](http://tr.wikipedia.org/wiki/Varl%C4%B1k_Vergisi)).

Yetkililerce açıkça dile getirilmeyen en önemli amaç ise, varlık vergisi uygulaması ile gayrimüslim azınlıkları ülkeyi terk etmeye zorlayarak, ticaretin Müslüman Türklerin eline geçmesinin sağlanması ve böylece yerli burjuvazinin oluşturulmasıdır (Bakkal, 2003: 100). Bu amaçların tümünü yerine getirebilmek için Saraçoğlu Hükümeti Varlık Vergisi Kanununu çıkarmıştır.

### **2.3. Varlık Vergisi Kanunu**

Varlık vergisi başlangıçta mecburi bir iç borç şeklinde ortaya atılmış fakat Emin Ali Sipahi'nin ecnebilerin buna mecbur edilemeyeceklerini ileri sürmesi üzerine vergiye dönüştürülmüştür. Vergi ilk kez, Şükrü Saraçoğlu'nun ekonomide ağırlığın Türklere verilmesi kararını almasıyla 1940 yılının Kasım ayında CHP'nin gizli oturumunda gündeme gelmiştir (Karabulut, 2005: 326).

Varlık Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesinde, olağanüstü kazançlardan alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere fevkalade bir mükellefiyet tesis olunmaktadır denilerek şöyle devam ediyordu: “ Vergi, kazanç ve gelir sahiplerini ve daha ziyade iktisadi şartların darlığından doğan güçlükleri istismar ederek, yüksek kazançlar elde ettikleri halde, kazançları ve kudretleriyle mütenasip bir derecede, iştirak ettirmek maksadını gütmektir” (Aksanyar ve Biçer, 2008: 385).

Kanun her il ve ilçe merkezinde kimin ne kadar vergi ödeyeceğini belirleyecek servet tespit komisyonları kurulmasını, komisyon kararlarının nihai ve kati olmasını, vergi ödeme süresinin 15 gün olmasını, bu süre içinde tahakkuk eden vergiyi ödemeyenlerin mallarının haczedilerek icra yoluyla satılmasını, buna rağmen borcunu ödeyemeyen mükelleflerin borçlarını "bedenen çalıştırarak ödetmek" amacıyla çalışma kamplarına gönderilmesini öngörüyordu (<http://onlinestar.blogcu.com/varlik-vergisi-nedir/7985250>).

Kanun tasarısı, Meclis Başkanı Şemsettin Günaltay başkanlığında toplanan mecliste 11 Kasım 1942 tarihinde görüşülmeye başlandı. İstanbul mebusu Ali Rana Tarhan, Manisa mebusu Refik Şevket İnce, Bursa mebusu Muhiddin Baha Pars ve Antalya mebusu Rasih Kaplan kanun hakkında hükümeti desteklediklerini açıklayarak, iyi ve dürüst tatbik edilmesi dileğinde bulundular. İstanbul mebusu Kazım Karabekir, vergiyi servet sahibi olanlar değil, aşırı kazanç sahibi olanlar vereceğinden kanunun adının “Aşırı Kazanç Vergisi” olarak değiştirilmesi hususunu dile getirdi. Ancak bu öneri kabul edilmedi. Daha

sonra Varlık Vergisi Kanunu'nun oylanması yapıldı. Bu sırada mecliste 429 mebus bulunması icap ederken, 350 mebus oylamaya iştirak etti (Güçlü, 1993: 158).

Çünkü oylamaya sonraki yıllarda Demokrat Parti'nin çekirdeğini oluşturacak 76 milletvekili katılmamıştı ([http://arsiv.ydicagri.net/Sayilar/032/32halklar\\_varlik.html](http://arsiv.ydicagri.net/Sayilar/032/32halklar_varlik.html)).

Sonuçta 4305 Sayılı Varlık Vergisi Kanunu, 350 milletvekilinin oybirliğiyle 11.11.1942 günü kabul edilmiştir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 386). Kanun, 12 Kasım 1942 de 5255 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Alpsoy, 2001: 51).

## **2.4. Varlık Vergisinin Unsurları**

Varlık vergisi kanunu 1942 yılında yürürlüğe girmiş, çok eski bir vergi kanunu olduğundan, bu bölümde konunun daha rahat anlaşılabilmesi için söz konusu kanunun bazı maddeleri ana hatları ile ele alınacak ve devletin vergi alacağıının hesaplanabilmesi için gerekli olan unsurlar ortaya konmaya çalışılacaktır.

### **2.4.1. Varlık Vergisinin Konusu**

Verginin konusu, Varlık Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir: “Servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalade kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere Varlık Vergisi adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir” (Varlık Vergisi Hakkında Kanun [VVHK], 1942: madde 1).

Buna göre verginin konusu, servet ve olağanüstü kazançlardır. Bu yönüyle varlık vergisi, olağanüstü bir servet vergisidir ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktanarastirmalari/kamumaliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktanarastirmalari/kamumaliyesi/varlik-vergisi.pdf)).

### **2.4.2. Varlık Vergisinin Mükellefleri**

Kanunun 2. maddesinde vergi mükellefleri belirtilmiştir. Buna göre Varlık Vergisi aşağıda yazılı zümrelere dâhil olan hakiki ve hükmi şahıslardan alınır (VVHK, 1942: madde 2).

a) 2395 Sayılı Kazanç Vergisi ve 2728 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi kanunlarla ek ve tadilleri mucibince mükellef bulunanlar;



b) Büyük çiftçiler (işinin idaresine ve vüsatine (genişliğine) halel getirmeksizin bu mükellefiyeti ifa edebilecekleri bu kanunda yazılı komisyonlarca tespit edilenlerdir);

c) Uhdelerinde bulunan binaların ve hisseli ise hissedarlarının hisselerine düşen bir yıllık gayrisafi iradı yekûnu 2500 liradan ve arsalarının vergide mukayyet kıymetleri 5000 liradan yukarı bulunan ve bu miktarların tenzilinden sonra mütebaki irat ve kıymetlerle bu vergiyi verebileceği komisyonlarca kararlaştırılanlar;

d) 1939 senesinden beri 2395 veya 2728 Sayılı kanunlar mucibince vergiye tabi bir iş ve teşebbüsle uğraştığı halde bu kanunun neşri tarihinde işini terk, devir veya tasfiye etmiş bulunanlar;

e) Meslekleri tacir, komisyoncu, tellal veya simsar olmadığı halde 1939 senesinden beri velev bir defaya mahsus olsa bile ticari muamelelere tavassut (aracılık) ederek komisyon veyahut tavassut mukabili olarak her ne nam ile olursa olsun para veya ayniyat almış olanlar.

Kısaca verginin mükellefi için üç kesim öngörülmüştür. Bunlar tüccarlar, emlak ve akar sahipleri ile büyük çiftçilerdir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 386).

Kanunun 3. maddesine göre ikinci maddede yazılı mükellefiyet zümrelerinden iki veya daha ziyadesine dâhil olanlar bu zümrelerin her birinde ayrı ayrı mükellef tutulurlar. Ancak umumi (genel), mülhak (katma) ve hususi (özel) bütçelerle belediye bütçelerinden ve 3659 numaralı kanuna tabi müesseselerde<sup>9</sup> tahsisat, maaş ve ücret alanlarla kadroya müsteniden yevmiye ve istihdam edilenler, yalnız bu maaş, tahsisat, ücret ve yevmiyelerinden dolayı ikinci maddenin (A) fıkrasındaki mükellefiyete tabi değildir (VVHK, 1942: madde 3).

---

<sup>9</sup> Sermayesinin tamamı Devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi teşekküllerin teşkilatıyla idare ve murakabeleri hakkındaki 3460 sayılı Kanun hükümlerine tabi teşekküller ve müesseseler, hususi kanunlarla kurulan bankalar ve teşekküllerle hususi surette teşekkül eden ve sermayesinin yarısından fazlası Devletin veya bu kanunda yazılı teşekkül ve müesseselerin elinde bulunan milli bankalardaki memurlar, Devletçe veya mülhak veya hususi bütçeli idarelerce veya belediyelerce veya yukarıdaki bendlerde yazılı teşekkül ve bankalar tarafından sermayesinin yarısından fazlasına iştirak suretiyle kurulan teşekküller ve bunların aynı nispette iştirakleriyle vücut bulan kurumlar ve ticaret ve sanayi odaları ve borsalar veya satın alınıp belediyelere bağlanan müesseselerdir.

Kanunun 4. maddesine göre 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun 3'üncü ve 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde sayılı bina ve arsa sahipleri, ikinci maddenin (C) fıkrasında yazılı mükellefiyetten muaf tutulur (VVHK, 1942: madde 4).

Kanunun 5. maddesine göre ise vergi, hakiki ve hükmi şahıslar namlarına tarh olunur ve eshamlı ve eshamsız şirketlerde hisseye bakılmaksızın şirketlerin menkul ve gayrimenkul varlığının tamamı üzerinden alınır (VVHK, 1942: madde 5).

Ayrıca Eylül 1942 başlarında CHP grubunda ve TBMM'nde fevkalade kazançların vergilendirilmesi konusunda görüşmeler devam ederken, 12 Eylül 1942 de defterdarlıklara gönderilen ve azınlıkların mal varlıklarının tespit edilerek bir cetvelde gösterilmesini bildiren genelgesi doğrultusunda yapılan çalışmalarda “harp zamanında fevkalade kazanç sahibi olanlar” dört kategoride sınıflandırılmıştır. Bunlar M (Müslüman), G (Gayrimüslim)<sup>10</sup>, D (Dönme)<sup>11</sup> ve E (Ecnebi)<sup>12</sup> gruplarıdır (Alpsoy, 2001: 46-47).

Görüldüğü gibi, Varlık Vergisi Kanunu ile uygulaması arasında vergi mükellefleri açısından büyük bir fark var. Kanun'un 2. maddesinde vergi mükellefleri, Kazanç vergisi mükellefleri, büyük çiftçiler, irat geliri elde edenler ve tüccarlar şeklinde sınıflandırılırken, uygulamada Müslüman ve gayrimüslim şeklinde ana sınıflandırma ve buna bağlı olan alt sınıflandırmalar ve kanunda yer verilmeyen gruplarda vergi mükellefi olarak nitelendiriliyor. Ayrıca hükümet tarafından takdir komisyonlarına verilen bir yetkiyle belli grupları vergiden istisna etme yetkisi verilmiştir. Uygulayıcılar da bu yetkilerini Müslüman hizmet erbabı için kullanmışlardır ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)).

Gerçekten de, komisyonlara, İttihat ve Terakki döneminden beri azınlık karşıtı politikaları savunan kişilerin seçilmiş olması gayrimüslim azınlıklara ayrıcalıklı muamele yapılacağıının habercisi gibiydi (Bakkal, 2003: 102).

Tablo 1 incelendiğinde “Gayrimüslim” mükelleflerin toplam mükellefler içindeki oranının yüzde 87'sini, "Müslüman" mükelleflerin ise toplam mükelleflerin ancak yüzde 7'sini oluşturduğu görülmektedir. Geri kalan yüzde 6'lık grup ise karışıktır, ama ağırlıklı

<sup>10</sup> Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rum, Ermeni ve Yahudi azınlıklardır.

<sup>11</sup> Geçmişte başka bir ulusun vatandaşı olup, sonradan Müslümanlığı kabul edenlerdir.

<sup>12</sup> Türkiye'de ticari faaliyet gösteren yabancı uyruklu kişilerdir.

olarak gayrimüslim ve ecnebi mükelleflerden oluştuğu tahmin edilmektedir (<http://www.boluekspres.com/icerik/kose.php?i=7504>).

**Tablo 1: Varlık Vergisi Mükelleflerinin İstanbul'da Kökenlerine Göre Dağılımı**

Mükelleflerin kökeni	Mükellefler	%	Tahakkuk	%
Müslümanlar M	4.195	% 7	25.600.409	% 7
Gayrimüslimler G	54.377	% 87	289.656.246	% 83
Diğer G-M-E	4.003	% 6	34.226.764	% 10
TOPLAM	62.575	% 100	349.483.419 <sup>13</sup>	% 100

**Kaynak:** Aksanyar ve Biçer, 2008: 388.

Tablo 1'deki mükellef dağılımındaki dengesizliğin bir nedeni de 2. Dünya savaşı yıllarında toplumumuzdaki gayrimüslim azınlıkların önemli bir servet birikimine sahip olmaları ve savaş ortamında olağanüstü kazançlar elde etmeleridir. Ayrıca Varlık Vergisi uygulaması, sınırları kanunla çizilmiş objektif kriterlerden çok, komisyonların tahmin ve takdirlerine dayalı subjektif kriterler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle varlık vergisi belirli bir kanuna dayanmakla beraber, dayandığı kanun metni gerektiği gibi yazılmadığından, uygulamada kanunilik ilkesinin ruhuna aykırı durumlar ortaya çıkmış ve bu ilkedeki büyük ölçüde sapmalar meydana gelmiştir (Bakkal, 2003: 102-105).

#### 2.4.3. Varlık Vergisinin Miktarı

Varlık vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri verginin miktarı veya oranı, Kanun'da belirtilmemiştir. Varlık Vergisi Kanunu 7. maddede, servet ve kazanç sahiplerinin mükellefiyet derecelerini tespit etme yetkisini, her vilayet ve kaza merkezinde mahallin en büyük mülkiye memurunun reisliği altında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan müteşekkil bir ve icabına göre müteaddit (birden fazla) kurulacak komisyonlara vermiştir (<http://www.canaktan.org/canaktanpersonal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf>).

Bu komisyonlar, kanunun ikinci maddesinde yazılı mükelleflerin mükellefiyet derecelerini, her mükellefin namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için terk, devir veya tasfiyeye tekaddüm eden son yılda tarh edilmiş veya tahakkuk

<sup>13</sup> Aksanyar ve Biçer'in eserinde tahakkuk toplamı 849.483.419 olarak verilmiştir.

ettirilmiş vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ve gayrimenkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber bunlarla mukayyet olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tespit ederler. Ancak 2395 Sayılı kanunun 11'inci maddesi hükmü dairesinde kazanç beyannamelerine bilanço raptetmek mecburiyetinde bulunan anonim, komandit, limitet ve sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin vergileri, 1941 takvim yılına veya ticari yılına ve ticarethanelerini terk, devir ve tasfiye etmiş olanlar da terk, devir ve tasfiyeye tekaddüm eden son seneye ait safi kazancının yüzde ellisinden aşağı ve anonim şirketlerde yüzde yetmişinden yukarı olamaz. Ayrıca İkinci maddenin (B) fıkrasında yazılı çiftçilerin mükellefiyetleri de varlıklarının yüzde beşini geçemez hükümleriyle takdir edilecek vergi miktarına ilişkin alt ve üst sınırlar belirlenmiştir (VVHK, 1942: madde 6).

Komisyonların takdiri sonucunda her bir gruba salınan vergi miktarlarını Faik Ökte şu şekilde sıralamıştır ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)):

a) Anonim şirketlere M ve G ayırımı yapılmaksızın, 1941 safi kazancından, 1942 senesinin vergi ve zamları çıkarıldıktan sonra kalan miktarın yarısı kadar vergi salınmıştır.

b) Fevkalade M grubunun vergisi, son harp senelerinde elde ettikleri tahmin olunan kazançları yekûnunun 1/8'i kadardır.

c) Fevkalade G grubunun vergisi, son harp senelerinde temin ettikleri kazancın yarısı kadardır. Vergi bütün varlıklarının yarısına kadar çıkabilir.

d) Aile Anonim şirketlerinde, kolektif şirketlerde şeriklerin (ortakların), M veya G olduklarına göre vergileri tayin olunur.

e) Gayrisafi irat üzerinden kazanç vergisi veren M'lerin Varlık Vergisi 1941 kazanç vergisi ve zamları kadar olacaktır. 500 liradan aşağı tutan vergiler tarh olunmayacaktır.

f) Büyük çiftçilerin vergisi varlıklarının yüzde 5'i dir.

g) Emlak sahibi G'lerden fevkalade sınıfa girmeyenler, emlakları iradının 1500 lirası üstünde kalan kısmı kadar bir vergi ile teklif edilecektir. Farza 5000 lira iratlı mülkü

olan bir G'den 3500 lira vergi alınacaktır. Arsa kıymetlerinin yüzde 10'u irat addedilecektir.

h) 3000 liradan aşağı iratlı emlak için M'lere vergi tarh olunmayacaktır. Fazla olanlardan vergi nispeti (g) fıkrasındakinin dörtte biridir. Farza yukarıdaki misalde olduğu gibi, 5000 lira iratlı mülkü olan bir M'ye  $3500/4 = 875$  lira vergi tarh olunacaktır.

i) Küçük seyyarlar umumiyetle 500 lira vergi ile teklif edilecektir. Aylığı 40-50 lira arasındaki hizmet erbabı vergiden muaf tutulacaktır. Ev sanat erbabı yalnız G'lerde teklif edilecektir.

Görüldüğü gibi, Fevkalade Müslim grubunun savaş döneminde elde ettikleri kazançlarının 1/8'i varlık vergisine tabi iken, fevkalade gayrimüslimlerin kazançlarının yarısı varlık vergisine tabi tutulmuştur. Hatta verginin bu grubun varlıklarının yarısını bile bulabileceği belirtilmiştir. Benzer bir ayırım, aile anonim şirketlerinde ve kolektif şirketlerdeki ortaklar için de mevcuttur. D fıkrasında belirtildiği gibi, burada Müslümanlar ile gayrimüslimlerin vergileri ayrı ayrı belirlenmiştir.

Varlık vergisi zenginlere yönelik özellikle savaş döneminde zenginleşenlere yönelik bir uygulama olarak ortaya çıkmasına rağmen verginin tespiti ve uygulaması sürecinde bu kapsamın dışına çıkmıştır. Varlık vergisi, gayrimüslimlerin en yoksul kesimi olan seyyar satıcılar, işçiler, hademeler ve şoförler gibi meslek gruplarından 26 bin kişiye de uygulanmıştır (Ergeç, 2005: 39).

Gayrimüslimlerin düşük gelirli meslek gruplarına uygulanan bu vergiden aynı meslek gruplarında çalışan Müslüman mükellefler herhangi bir yasal dayanağı bulunmasa da muaf tutulmuşlardır. Bunun yanı sıra aşağıdaki Tablo 2 incelendiğinde, düşük gelirli gayrimüslim çalışanlara uygulanan verginin, aldıkları maaş ve ücretin çok üzerinde olması nedeniyle subjektif unsurları göz ardı ederek, iktidar yani; ödeme gücü ilkesini de dikkate almadığı görülmektedir (Bakkal, 2003: 102).

**Tablo 2: Gayrimüslim Çalışanların Ödeyecekleri Vergi Miktarı**

Aldığı maaş/ücret TL	Ödediği vergi TL	Aldığı maaş/ücret TL	Ödediği vergi TL
1- 100	500	401- 450	2500
101- 150	750	451- 500	3000
151- 200	1000	501- 600	3500
201- 250	1250	601- 700	4000
251- 300	1500	701- 800	4500
301- 350	1750	800- 1000	5000
351- 400	2000		
1000 TL' sonraki her 500 TL' de vergiye 1000 TL eklenecektir.			

**Kaynak:** Bakkal, 2003: 103.

Tablo 2’de görüldüğü gibi, mükelleflerin ödeme güçleri dikkate alınmaksızın, aldıkları ücretin çok üzerinde vergiler tarh edilmekte ve üstelik bu yanlış uygulama yatay adalete aykırı olarak sadece gayrimüslim azınlıklar için söz konusu olmaktadır. Ayrıca varlık vergisi uygulaması sırasında mükelleflerin servetleri belirlenirken, idarenin elindeki bilgiler son derece sınırlı olduğundan, matrah takdirleri herhangi bir envantere dayanarak değil, söylentilerden hareketle ve ağırlıklı olarak karine usulüne<sup>14</sup> göre yapılmıştır (Bakkal, 2003: 104).

#### **2.4.4. Varlık Vergisinin Tarhı**

Varlık Vergisi Hakkındaki Kanun’un 7’nci maddesine göre ikinci maddesinde yazılı servet ve kazanç sahiplerinin mükellefiyet derecelerini tespit etmek üzere her vilayet ve kaza merkezinde mahallin en büyük mülkiye memurunun reisliği altında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan müteşekkil bir veya icabına göre müteaddit komisyon kurulur. Ticaret odası bulunmayan yerlerde; bu odanın seçeceği azalar yerine belediyece, hariçten ticaret ve ziraattan anlayanlar arasından iki aza seçilir.

Ayrıca Kanun’un 7. maddesine göre en büyük mülkiye ve maliye memurları bu komisyonlarda bizzat bulunmakla mükelleftirler. Ancak birden fazla komisyon kurulan

<sup>14</sup> Karine usulü; vergi mükellefinin gelir veya servetinin ölçüsü olduğu kabul edilen çeşitli dış göstergelerden yararlanmak suretiyle vergi matrahının hesaplanmasıdır.

yerlerde tensip edecekleri memurları tevkil edebilirler ve kendilerinde icabına göre istedikleri komisyonlarda bulunabilirler. Komisyonların büyük çiftçileri tespit için varacağı toplantılarda ticaret odası yerine ziraat odalarınca kendi azaları arasından ve bulunmayan yerlerde belediyelerce hariçten ve ziraattan anlayanlar arasından seçilecek iki aza komisyona, iştirak eder. Komisyon kararları ekseriyetle verilir, reylerde müsavat halinde reisin bulunduğu taraf tercih edilir. Kanun'un 8. maddesine göre ise; komisyonlar, şirketlerin mükellefiyetlerini tespit ettikleri sırada şeriklerinde (ortaklarında) servetleri derecesini ve fevkalade kazançlarını, araştırarak bunların da mükellefiyetlerini takdir ederler.

Komisyonlar, muhtelif zümrelerin mükellefiyet derecelerini tespit için on beş gün içinde intaç (sona erdirme) ile mükelleftirler. Bu müddet zarfında işini bitiremeyen komisyonların memur olmayan azası değiştirilerek yerlerine son mebus intihabında (seçmelerinde) müntehib-i sani (ikinci seçmen) olanlar arasından belediye reislerince seçilecek dörder zat alınmak suretiyle komisyonların azası tamamlanır (VVHK, 1942: madde 9).

Mükelleflerin tespiti sırasında komisyonlarca unutulmuş olanların isimleri komisyonların dağılmasından itibaren en geç iki ay içinde varidat dairelerince tespit olunarak 7'nci madde hükmü dairesinde yeniden teşkil edilecek komisyonlara bildirilir. Komisyonlar azami, on beş gün içinde bu mükelleflerin vergi miktarlarını kararlaştırmaya mecburdurlar (VVHK, 1942: madde 10).

#### **2.4.5. Varlık Vergisinin Tebliği ve Tahsili**

Komisyon kararları şehir ve kasabalarda varidat dairelerinin kapılarına ve köylerde mahallere listeler yapıştırılmak suretiyle ilan ve tebliğ olunur. Listelerin asıldığı, gündelik gazete çıkan yerlerde gazetelerle, gündelik gazete çıkmayan mahallerde belediye tellalları marifetiyle halka ayrıca haber verilir. Ayrıca komisyon kararları kat'i mahiyette olup bunlara karşı idari ve adli kaza mercilerinde dava açılmaz. Ancak bir mükellef namına aynı mükellefiyet mevzuundan dolayı mükerrer vergi tarh edilmiş olduğu takdirde bunlardan en yüksek olanı ipka edilerek diğerleri tarhiyatı yapan komisyonların vazife gördüğü mahallerin en büyük mal memuru tarafından mükelleflerin müracaatı üzerine silinir (VVHK, 1942: madde 11).

Varlık Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi varlık vergisinin tahsil süresini ve cezai hükümleri içermiştir. Buna göre; mükellefler vergilerini, talik tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığına yatırmaya mecburdurlar. On beş günlük müddetin geçmesini beklemeden mahallin en büyük mal memuru, lüzum gördüğü mükelleflerin menkul ve gayrimenkul mallarıyla alacak, hak ve menfaatlerinin ihtiyaten haczine karar verebilir. On beş günlük müddet içinde yatırılmayan vergilerin tahsili emval kanuna tevfikan (uygun olarak) tahsiline tevessül edilmekle beraber vergi miktarına müddetin dolmasından itibaren birinci hafta için % 1 ve ikinci hafta için % 2 zam olunur ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)).

Görüldüğü üzere Varlık Vergisi'nin yasal tahsilât süresi bir aydır. Bir aylık dönem ise üç devreden oluşmaktadır. I. Dönem; İlk on beş günlük normal devre, II. Dönem; verginin % 1 cezalı yatırılacağı 1. hafta, III. Dönem ise verginin % 2 cezalı yatırılacağı 2. haftadır (Yel, 2009: 133). Bu bir aylık dönemin süresi kurban bayramı tatili nedeniyle biraz uzatılmış ve 20 Ocak 1943 akşamı dolmuştur (Aksanyar ve Biçer, 2008: 389).

İstanbul'da vergi daireleri 4 Ocak 1943 günü akşam saat 19.00'a kadar mesai yapmıştır. İstanbul'da son ödeme gününe kadar günlük ödeme 4.000.000 Lira iken son gün olan 4 Ocak 1943 tarihinde 17.071.406 Lira tahsilat yapılmıştır (Baş, 2006: 59).

Normal devre süresinin dolmasıyla beraber 5 Ocak 1943 tarihinden itibaren borçlarını ödemeyenlerin listeleri asılmaya başlanmıştır. % 1 cezalı ödeme süresinin başladığı gün itibariyle Varlık Vergisi tahsilâtı 57 milyonun üzerindedir. İstanbul'da % 1 cezalı ödeme süresinin ilk günlerinde 24 saat içinde 700 bin TL cezalı tahsilât yapılmıştır. Bu dönemin son günü olan 11 Ocak 1943 tarihinde ise İstanbul'da 7.769.311 TL ödenmiştir ve İstanbul'da toplanan miktar 63.000.000 TL'ye ulaşmıştır. İstanbul'da Varlık Vergisi 13 Ocak 1943 tarihinden itibaren % 2 cezalı alınmaya başlanmış ve toplanan vergi miktarı 87.000.000 TL'yi bulmuştur. Bu tarihten sonra Bedenen Çalıştırma Talimatnamesi gereğince bir taraftan sevk işlerine diğer taraftan da Tahsil-i Emval Kanunu'nun gereği olarak haciz işlemlerine başlanmıştır (Yel, 2009: 134).



**Tablo 3: İstanbul'da 10 Bin Liradan Yukarı Borcu Olanların ilk Üç Dönemdeki Ayrıntılı Tahsilâtı**

Dönemler	Gayrimüslim Grubu	Müslüman Grubu
Birinci Dönem	25.634.613 TL	17.360.297 TL
İkinci Dönem	7.537.812 TL	2.023.609 TL
Üçüncü Dönem	9.736.024 TL	1.031.633 TL
TOPLAM	42.908.449 TL	20.415.539 TL

**Kaynak:** Yel, 2009: 135.

İlk bir aylık dönemde İstanbul'daki gayrimüslim yükümlüler kendilerine tarh edilen verginin yaklaşık % 14'ünü ödemişlerdir. Yine aynı dönemde İstanbul'daki Müslüman yükümlüler kendilerine tarh edilen verginin yaklaşık % 68'ini ödemişlerdir. Rakamlara bakılırsa İstanbul'daki Müslüman yükümlülerin vergiyi ödemekte gayrimüslimlere göre daha istekli oldukları gözlenebilir. Ancak, Müslümanlara tarh edilen vergi ile Gayrimüslimlere tarh edilen vergi arasında dağlar kadar fark olduğu da unutulmamalıdır. Ökte bu konuda anılarında şunu yazmaktadır: Aslında M grubunun vergileri gayet hafiftir hatta bir kısım mükellefler kendilerine neden bu kadar az vergi tarh edilmiş olduğuna hayret etmişlerdir. Habip Edip bu meyanıdır. Verginin ilanı günü sevincinden kurban kesen M grubu mükellefler vardır (Yel, 2009: 135).

Varlık Vergisi uygulamasında İstanbul'a özel bir önem verilmiştir. Çünkü yapılan vergi tahsilatının büyük bir kısmını (% 70'ini) İstanbullu mükellefler ödemiştir (<http://arsiv.sabah.com.tr/2005/09/09/gnd118.html>).

Tablo 4 incelendiğinde, İstanbul ili ile diğer iller tahsilat bakımından kıyaslanmaktadır. İstanbul ilindeki tahsilat oranının diğer illere oranla daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu dengesizliğin sebebi, söz konusu verginin hedef kitlesi olan gayrimüslim olan azınlıkların önemli bir kısmının bu kentte oturuyor olmalarıdır (Bakkal, 2003: 99).

**Tablo 4: Varlık Vergisinin Mükellef Sayısı, Tahakkuk ve Tahsilat Tutarları**

Açıklama	İstanbul İli	Diğer İller	Türkiye Toplamı
Toplam mükellef sayısı	62575	51793	114368
Oranlar	% 55 <sup>15</sup>	% 45 <sup>16</sup>	% 100
Tahakkuk edilen Varlık Vergisi T.L.	317.275.642	148.119.178	465.394.820 <sup>17</sup>
Oranlar	% 68	% 32	% 100
Tahsil edilen Varlık Vergisi T.L.	221.307.508	93.613.432	314.920.940
Oranlar	% 70	% 30	% 100
Tahsilat/Tahakkuk oranı	% 69.7	% 63.2	% 67.6

**Kaynak:** Bakkal, 2003: 99.

Türkiye genelindeki tahsilat tutarı, uygulandığı 1943 ve 1944 (toplam 16 ay yürürlükte kalmıştır) yıllarındaki genel bütçe gelirlerinin yaklaşık % 30'unu oluşturan Varlık Vergisi'nin gelir sağlama amacını başarıyla gerçekleştirdiği görülmektedir. Ancak İkinci Dünya Savaşı döneminde, devlet bütçesine çok önemli katkılar sağlayan bu verginin Tablo 4'te görüldüğü gibi tahakkuk eden tutarının sadece % 67,6'sının tahsil edilebilmesi, kendisinden beklenen hasılatı yine de tam olarak sağlayamadığını ortaya koymaktadır (Bakkal, 2003: 99).

Yukarıda sayılan üç dönemde yani; talik tarihinden itibaren bir ay zarfında borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar memleketin herhangi bir yerinde bedeni kabiliyetlerine göre askeri mahiyeti haiz olmayan umumi hizmetlerde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılırlar (VVHK, 1942: madde 12). Ancak birinci fıkrada yazılı on beş günlük müddet içinde vergilerini vermeyen mükellefler, aynı müddet zarfında vergileri miktarınca hazine bono ve tahvilatı veya banka teminat mektubu tevdi ettikleri takdirde bu mükellefler hakkında Tahsili Emval Kanunu'nun ve çalışma mecburiyetinin tatbiki bir ay müddetle geri bırakılabilir (Karabulut, 2005: 337).

Ayrıca üçüncü maddenin son fıkrasında yazılı olanlardan ikinci maddedeki mükellefiyete tabi bulunanlarla kadınların ve elli beş yaşını mütecaviz erkeklerin borçları hakkında Tahsili Emval Kanunu tatbik edilmekle beraber bunlar çalışma mükellefiyetine

<sup>15</sup> Ufuk Bakkal'ın eserinde İstanbul ili mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranı %54 verilmiştir.

<sup>16</sup> Bakkal'ın eserinde diğer illerin mükellef sayısının toplam mükellef sayısına oranı %46 verilmiştir.

<sup>17</sup> Bakkal'ın eserinde Tahsil Edilen Varlık Vergisinin Türkiye Toplamı 465.384.820 verilmiştir.

tabi tutulmayabilirler. Bu fıkra hükmüne göre çalıştırılanlara verilecek ücretin yarısı borçlarına mahsup olunur (VVHK, 1942: madde 12). Kolektif ve komandit şirketlere ait vergilerin icabı halinde ortakların ve komanditlerin şahsi mallarından istifası hususunda da Tahsili Emval Kanunu hükümleri tatbik olunmakla beraber ortak ve komanditler çalışma mecburiyetine de tabi tutulabilirler ve on ikinci maddenin ikinci fıkrası hükmü bunlar hakkında da tatbik olunur ( VVHK, 1942: madde 13).

Bütün bunlara rağmen varlık vergisinin en çok tartışılan ve en çok sıkıntı oluşturan konusu ve uygulaması vergi borcunu ödemeyenlerin “çalışma mükellefiyetine” tabi tutularak başta Erzurum Aşkale olmak üzere çalışma kamplarına yollanmasıdır. “Varlık Vergisi Kanunu’nun çalışma mecburiyetine dair hükümleri ihtiva eden 12 ve 13’üncü maddelerinin tatbik sureti hakkındaki talimatname” gereğince (Alpsoy, 2001: 79);

- 1- Varlık vergisi borcuna mukabil hiç ödemedede bulunmamış olanlar,
- 2- Vergisini kısmen ödemiş olmakla beraber haczi kabil mallarını kaçırmış olanlar,
- 3- Menkul malını kaçırmadığı ve borcunu ödemek hususunda iyi niyet göstermiş olanlar,
- 4- Münhasıran gayrimenkulden dolayı mükellef tutulmuş olanlar, sırasıyla zorunlu çalışmaya yani sevke tabi tutulacaklardı.

Mükelleflerin çalışma tarzına Bayındırlık Bakanlığı karar verecekti. Mükelleflere çalıştırıldıklarına göre bir de ücret ödenmesi gerekiyordu. On ikinci maddede zorunlu çalıştırılacak olanlara verilecek ücretin miktarının Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken kararlaştırılacağı bildiriliyordu. Mükellef, çalışması karşılığı günde 250 kuruş alacak ve bunun 60 kuruşu yiyecek, yatacak vb. masrafları için kesilecek, geriye kalan da Varlık Vergisi borcuna karşılık mahsup edilecekti (Ergeç, 2005: 41).

Vergisini bir ay içinde ödemeyen mükelleflerin vergilerini çalışarak ödemeleri amacıyla çalışma yerlerine sevke başlama uygulaması doğrultusunda, tümü İstanbullu gayrimüslimlerden oluşan 32 kişilik ilk kafiye 27 Ocak 1943’te Aşkale’ye gönderildi (Aksanyar ve Biçer, 2008: 389).

1943 yılı Şubat ve Eylül ayları arasında, İstanbul'da toplam 1869 kişi polis marifeti ile evlerinden alınarak Sirkeci/Demirkapı'daki toplanma merkezlerine getirilmiştir. Bu mükelleflerden 1229 kişi, çalışmak üzere önce Aşkale'ye yollanmış, geri kalan 636 kişi ise, vergi borcunu Sirkeci'de beklerken veya çalışma yerine yollandıktan sonra ödemişlerdir. Çalışma yeri olan Aşkale'de ise, 21 kişi borçlu olarak ölmüştür. 8 Ağustos 1943 günü Aşkale'de çalışan yaklaşık 900 kişi yük vagonlarına konarak Eskişehir-Sivrihisar'a yollanmıştır. Mükelleflerin çalışma yerlerinin değiştirilmesi, Eskişehir'in İstanbul'a daha yakın olduğu mantığından hareketle, yabancı diplomatlar tarafından varlık vergisi uygulamasında bir yumuşama olarak yorumlanmıştır ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)).

#### **2.4.6. Teminat**

Varlık Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre; Varlık vergisiyle mükellef tutulanların ikametgâhlarında, gerek kendilerine ve gerek karı veya kocalarına veya kendileriyle birlikte oturan usul ve fûru ile kardeşlerine ait dükkân, mağaza, depo, ambar, fabrika ve imalathanelerde veya bunlara benzer yerlerde bulunan bütün menkul mallarla tapuda veya vergide bunlardan herhangi biri namına kayıtlı olan gayrimenkul mallar bu kanun mucibince alınacak vergi ve zamların kanuni teminatı hükmünde olup bu malların satılmasında da Tahsili Emval Kanunu hükümleri tatbik olunur. Verginin teminatını teşkil eden bu mallardan mükellefin kendisine veya karı ve kocasına ait olanlar hariç olmak üzere diğer mallar üzerine komisyonlarca verginin takdir ve tespiti tarihinden itibaren bir sene zarfında ayrıca haciz konmadığı takdirde bu mallar üzerindeki teminat hükmü sona erer.

Ayrıca mükelleflerin zilyetliği altında veya yukarıda yazılı mahallerde bulunan menkul mallara müteallik satış, temlik ve rehin iddiaları muteber sayılmaz ve bu nevi mallar hakkında dermeyan olunacak istihkak iddiaları dinlenemez. Gayrimenkullerin satışında bunların varlık vergisi mükellefiyeti ile ilişkisi olmadığı alakalı varidat dairesince tasdik edilmedikçe tapu daireleri tescil yapamaz. Bundan dolayı yapılan tesciller hükümsüz sayılır (Karabulut, 2005: 338).

#### **2.5. Varlık Vergisinin Tasfiyesi ve Uygulama Sonuçları**

Varlık vergisi borcunu ödemeyenlerin mallarının haczedilerek satılması ile Varlık

Vergisinin tahsilatı 1943 yılında yaz ayları boyunca devam etti. Bu sırada Aşkale’de çalışan 900 kişi 8 Ağustos’ta Eskişehir/Sivrihisar’a nakledildi. İktidar Varlık Vergisinden umulanı bulamadı. Ayrıca vergiye ilk defa 9-13 Eylül 1943 tarihlerinde New York Times gazetesinde yazılan yazılarda tepkiler dile getirildi. Bu yazılar Ankara yönetimi üzerinde etkisini gösterdi. Nitekim 4 gün sonra 17 Eylül’de toplanan TBMM tarafından, 4501 Sayılı kanunla geriye kalan vergi borçlarının silinmesi hakkında hükümete yetki verildi ve 02.12.1943 günlü kanunla da borçluların ailelerinin yanında çalışarak borçlarını ödemelerine müsaade edildi ( Aksanyar ve Biçer, 2008: 391).

4501 Sayılı kanunun gerekçesinde “varlık vergisi kanununun uygulanmasından alınan sonuçlara göre vergi borçlarını ödemek konusunda büyük müşkülata maruz kaldıkları anlaşılan bir kısım mükellef hakkında bazı kolaylıklar yapılabilmesini sağlamak için” bu kanun çıkartılmıştır. 4501 Sayılı kanuna göre; 23.610 mükellefe ait 12.266.966 lira vergi terkin edilmiştir ([http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf)). Varlık vergisini ortadan kaldıran kanun ise 15.03.1944 tarihli ve 4530 Sayılı kanun’ dur. Bu kanunun birinci maddesine göre 4305 Sayılı kanuna göre tarh edilmiş olan vergilerin henüz tahsil edilmemiş bulunan bakiyeleri terkin edilmiştir. Bu kanunun ikinci maddesine göre de 4305 Sayılı kanuna göre yapılmış olan Varlık vergisi tarhiyatından dolayı yeniden müracaat kabul olunmaz (Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun [VVBTDK], 1944: madde 2).

Varlık Vergisinin kaldırılmasıyla ilgili kanunun gerekçesinde, toplam 114.368 yükümlüye toplam 465.384.820 TL varlık vergisi tarh edildiğini, tarhiyatın 28.211.403 TL’sinin maddi hatalar ve mükerrerlik dolayısıyla, 12.266.996 TL’nin seyyar yükümlüler ve hizmet erbabına terkin olduğunu geri kalan 424.906.421 TL’den 1944 Şubat ayındaki 314.920.940 TL varlık vergisi tahsil edildiği bu rakamın toplam varlık vergisi miktarının % 74.11’i olduğu belirtiliyordu. Tahsil edilemeyen varlık vergisi miktarı 109.985.481 TL olmuştu. İstanbul’da ise tarh edilen varlık vergisi toplamı 337.275.642 TL iken bu rakamın ancak 221.307.642 TL’si, yani yaklaşık % 70’i tahsil edilebilmiştir (Aksanyar ve Biçer, 2008: 391). Bu mali rakamları aşağıdaki tabloda da görmek mümkündür.

**Tablo 5: Varlık Vergisine Ait Toplam Sonuçlar**

Genel Mükellef Sayısı	114.368	
Matrah	465.384.820	Milyon TL
Maddi Hata ve Mükerrer Terkin	28.211.403	Milyon TL
4501 Sayılı Kanuna Göre Terkin	12.266.996	Milyon TL
Geri Kalan	424.906.421	Milyon TL
Şubat 1944 Sonu Tahsilatı	314.920.940	Milyon TL
Genel Oran (%)	74.11	Milyon TL
Tahsil Edilemeyen Vergi Miktarı	109.985.481	Milyon TL

**Kaynak:** <http://www.canaktan.org>.

Toplada 5’de görüldüğü gibi uygulama da toplanması düşünülen rakamlara ulaşamamıştır. Çünkü varlık vergisi kanunu ile toplanması düşünülen rakam 465.384.820 TL iken maddi hata ve mükerrerlik dolayısıyla 28.211.403 TL, seyyar yükümlüler ve hizmet erbabına yapılan 12.266.996 TL’lik terkin sebebiyle de toplam da 40.478.399 TL’lik vergi terkin edilmiştir. Ayrıca terkin haricinde 109.985.481 TL’lik vergi de hiçbir şekilde tahsil edilememiş ve Şubat 1944 sonu tahsilatı 314.920.940 TL olarak elde edilmiştir.

## **2.6. Varlık Vergisinin Değerlendirmesi**

Cumhuriyet Hükümeti tarihinin tartışılan yasalarından biri olan “Varlık Vergisi”, Şükrü Saraçoğlu tarafından 9 Kasım 1942’de TBMM 'ye sevk edildi. Yasa, Kasım’da Genel Kurul’da kabul edildi ve 12 Kasım 1942’de Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girdi. Kanunun resmi gerekçesi: “Olağanüstü savaş koşullarının yarattığı yüksek karları vergilemek” olarak açıklanmıştır. Kanun, temelde İkinci Dünya Savaşı’nın başından beri geçen süre içinde elde edilen servet ve kazançlara bir ölçüde el koyma biçiminde hükümete yetki veren bir düzenlemedir (<http://www.belgeler.com/blg/2sh9/varlik-vergisi-genel>).

Kanun metni bir ayırım yapmamasına rağmen, varlık vergisi uygulamasında gayrimüslim vatandaşlara Müslüman vatandaşlardan farklı davranılmış ve vergilemenin genellik ilkesi zedelenmiştir. Gayrimüslim vatandaşlara karşı devlet tarafından uygulanan bu tek yanlı haksız uygulama, yabancıların uzun yıllar Türkiye’de yatırım yapmaya kuşkuyla bakmalarına yol açmıştır (Bakkal, 2003: 110).

Karabulut (2005: 333)'a göre ise varlık vergisi haksız, adil olmayan ve azınlıkların hedef alındığı bir vergi olarak düşünülebilir. Verginin oranı, matrahı, mükellefi ve cezası adalet ve etkinlik ilkesinden uzaktır.

Her ne kadar varlık vergisi, haksız, adil olmayan ve azınlıkları hedef alan bir vergi olarak düşünülse de Sümer Kürşat Varlık Vergisini savunarak Müslümanlar dışındakilere yüksek oranda vergi tarh edilmesindeki gerekçeyi, Türklerin Osmanlı'dan beri savaştığı, can ve mallarını kaybettikleri, Anadolu'da yaşayan gayrimüslimlerin ise askerlik yapmadıkları için kayıp vermedikleri gibi, ticaretle savaş koşullarının fırsatçılığını birleştirip haksız kazanç sağladıklarını ileri sürmektedir. Bu görüş de yadsınmaz bir gerçektir. Nitekim dönemin Sanayi Tetkik Heyeti Başkanı Şevket Süreyya Aydemir'le İstanbul Musevilerinin ruhani başkanı İstanbul milletvekili tarihçi Profesör Avram Galanti arasında geçen ilginç bir diyalog olmuştur. Aydemir, Yahudi profesörün Varlık Vergisinden yakınması karşısında, Türklerin asırlardır savaştığını, azınlıkları koruduğunu, azınlıkların ise ticaretle uğraşarak zenginleştiğini, bir takım yollarla vergi kaçırdıklarından söz ederek “isterseniz bizim dökülen kanlarımız ve sonu gelmez askerlik hizmetlerimizle sizin bir avuç vergi fazlanızı ya da servetinizi teraziye koyalım. Eğer biz haksız çıkarsak vergileriniz silinsin ne dersiniz” dediğinde Aydemir'e göre dürüst bir bilgin olan Galanti şu cevabı veriyor: “Asla! Böyle bir hesaplasmaya gidemeyiz! Aldığınız vergi helal olsun. Bu vergi, senin dediğin işler teraziye dökülünce bizim ödememiz lazım gelenin bir zerresi bile değildir...” (Aksanyar ve Biçer, 2008: 393).

Bütün bunlar göz önüne alındığında varlık vergisi dönemin savaş ekonomisi şartları içinde gerekliydi. Çünkü savaş şartlarını fırsat bilen “vurguncular” Cumhurbaşkanı İnönü'nün dediği gibi “ ellerinden gelse teneffüs edilen havayı bile saklayıp” karaborsa da satacaklardı. Ancak uygulamada suiistimal ve kayırmalar yapılmadan herkesin kazancına göre sağlıklı tespitler yapılarak verginin tahsili yoluna gidilmeliydi. Dolayısıyla hata yasada değil uygulayıcılardadır (Aksanyar ve Biçer, 2008: 394).

Sonuç olarak bu tür bir facianın yeniden yaşanmaması için varlık vergisi uygulamasından çıkarılacak önemli dersler vardır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. MODERN SERVET VERGİLERİ

Vergi teorisinde servetten alınan vergiler konuları açısından; servet sahipliğinden alınan vergiler, servet değer artışından alınan vergiler ve servet transferi üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılarak sınıflandırılır. Türk vergi sisteminde; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi olmak üzere üç temel servet vergisi vardır (Ünsal, 2006: 167).

Bu bölümde Türk vergi sisteminde yer alan modern servet vergilerinin ana hatlarıyla tanıtımı yapılacaktır.

#### 3.1. Emlak Vergisi

Emlak vergisi Türk Vergi Sisteminde yer alan arazi, arsa ve binalar için ödenen önemli bir servet vergisi türüdür. Arazi, arsa ve bina gibi gayrimenkulleri olan her vatandaş emlak vergisini ödemekle yükümlüdür (Öncel ve diğerleri, 2010: 357). Birinci bölümdeki sınıflandırmaya göre emlak vergisi, mülkiyete bağlı olarak alınan sürekli, olağan, itibarî ve özel bir servet vergisi niteliklerini taşımaktadır.

Sahip olunan emlağın mülkiyet geliri üzerine konulan emlak vergisi, bina ve arazinin yıllık değerleri üzerinden alınmakta ve bir servet vergisi olması nedeniyle oranı da oldukça düşük düzeyde saptanmaktadır. Bunun nedeni, konut sahibi olan çok sayıda ailelerin büyük bir bölümünün yoksul olmalarıyla ilgili bulunmaktadır. Emlak vergileri, gelir dağılımını iyileştirici özelliğine karşın, emlak sahibinin sabit gelirli ve alt gelir grubunda bulunan bir mükellef olması durumunda önemli sosyal sorunlara yol açabilmektedir (<http://www.feyonomi.com/KamuEkonomisi/unite13.pdf>).

Bu durumda, özellikle, kendi evinde oturan emeklilerin emlak vergisinden başışık tutulması ya da düşük gelirlilerin daha düşük gelir vergisi ödemelerinin sağlanmasıyla sosyal sorunlara çözüm getirilmektedir. Buna karşın emlak vergisinin bütün vergi mükelleflerine aynı oranla uygulanması ise, vergilemenin yatay ve dikey eşitlik



ilkelerinden sapılmasına yol açmakta, böylece, özellikle spekülâtif amaçla emlak satın alanlar lehine gelir dağılımı bozulmaktadır. Bu tür sorunlar bireysel servet vergisinin uygulanmasıyla bir dereceye kadar çözüme kavuşturulabilmektedir (<http://www.feyonomi.com/KamuEkonomisi/unite13.pdf>).

1931 yılında çıkartılan bina ve arazi vergisi kanununun uygulânisında iki temel özellik bulunmaktaydı: matrah idare tarafından saptanırdı; vergileri toplamaya yetkili merciler il özel idareleriydi. Matrahın aşınması, Türkiye’de kadastronun tamamlanmamış olması ve uygulamadaki bazı güçlükler nedeniyle 1970 yılında yeni bir kanun çıkartıldı. 1970 yılında çıkartılan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu ilk olarak 1972 yılında uygulanmaya başladı. Eski vergilerden farklı olan emlak vergisi kanunun getirdiği iki yenilik bulunmaktadır ki bunlar: matrahın beyan esasına göre yükümlüce saptanması ve vergi hasılatının genel bütçe gelirlerine dâhil edilmesidir (Öncel ve diğçerleri, 2010: 357).

Emlak vergisinin yeni uygulama şeklinde iki sakınca bulunmaktaydı. Matrahın yükümlüce belirlenmesi ve yükümlülerin aynı nitelikteki gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında büyük farklılıkların ortaya çıkabilmesiydi. Öte yandan emlak vergisi merkezi idare toplam vergi gelirleri içinde % 1 oranına ulaşamıyordu. Değınilen sakıncaları gidermek üzere 1982 yılında 2587 Sayılı kanun çıkartıldı. 2587 Sayılı kanun, matrahın saptanmasında yine beyan esasını korumakla birlikte, yükümlülerin beyan edecekleri matrahlar bakımından bazı objektif, sınırlandırıcı ölçütleri sisteme soktu ve beyan esasını 2002 yılına kadar devam etti; daha sonra 1985 yılında 3239 Sayılı kanun ile bazı yenilikler getirilmiştir (Öncel ve diğçerleri, 2010: 357).

3239 Sayılı Kanun ile 01.01.1986 tarihinden itibaren emlak vergisi ile ilgili tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerindeki yetki belediyelere devredilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 416).

Emlak vergisi kanununun içeriğini incelediğimizde, diğçerlerinden farklı olarak bu vergi kanunun iki ayrı vergiyi düzenlediğini görebiliriz. Çünkü bu başlık altında kanunda bina vergisi ve arazi vergisi adıyla iki ayrı vergiye yer verilmiştir.

### **3.1.1. Bina Vergisi**

#### **3.1.1.1. Verginin Konusu**

Yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerekse su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsayacağı, ancak, yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ile benzerlerinin bina sayılmayacağı kanununun 2'nci maddesinde açıklanmaktadır. Gerçekten madde hükmüne göre, inşaatın bünyesine giren madde ve malzemenin mahiyeti herhangi bir önem arz etmemekte ve yapılar taş, demir, tahta, kerpiç ve benzeri hangi malzemedен yapılmış olursa olsun bina sayılmaktadır. Bu sebeple, vergiye tabi olmak bakımından, binanın arza ne suretle bağlı olduğunu yer altında veya üstünde bulunduğunu aramaya lüzum bulunmamakta, binanın karada, denizde veya gölde inşa edilmiş olması da vergiye tabi olması bakımından önem taşımamaktadır (Pur, 2002: 7).

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bina kavramı avlu, bahçe gibi mütemmim cüzleri de kapsar (Bilici, 2003: 298).

Ancak yüzer havuzlar, yüzer yapılar, çadırlar ve nakil araçlarına takılıp çekilebilen seyyar evler bina sayılmaz (Kızılot ve Taş, 2011: 333).

Bir binanın emlak vergisi kanununa göre vergiye tabi olabilmesi için en önemli iki şartı; binanın Türkiye sınırları içinde bulunması ve sabit olması gereklidir. Binanın vergi konusu olması için, imar mevzuatı çerçevesinde inşa edilme koşulu aranmaz. Başkasının arsasına yapılan gecekondular da verginin konusuna girer.

#### **3.1.1.2. Verginin Mükellefi**

Bu vergiyi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenler ödemektedir. Bir binaya müşterek mülkiyet (paylı mülkiyet) halinde malik olanlar, hisseleri oranında bina vergisi mükellefidirler. Ayrıca, iştirak halinde mülkiyette (elbirliği mülkiyet) malikler vergiden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır (Emlak Vergisi Kanunu [EVK], 2002: madde 3).

Malik, mülkiyet hakkı sahibi olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Medeni Kanuna göre "bir şeye malik olan kimse, o şeyde kanun dairesinde dilediği gibi tasarruf etmek hakkına

sahiptir.” Bina ve arazilerde mülkiyet hakkı, tapu siciline tescil ile elde edilir. İntifa hakkı, başkasına ait bir malın kullanılması ya da o maldan yararlanılması hakkını ifa eder. Gayrimenkuller üzerinde intifa hakkı, tapuda resmi senet düzenlenmesi ve tapu kütüğüne tescil ile kurulur. Bir gayrimenkul üzerinde intifa hakkı bulunduğu takdirde, malik sadece kuru mülkiyet hakkına sahip olacağından, o gayrimenkulden yararlanamayacaktır. Bu durumda, bu çeşit gayrimenkullerde mükellef, malik değil intifa hakkı sahibidir (Pehlivan, 2006: 308).

Emlak vergisi kanununda mükellefiyet yönünden ayırım yapılmamıştır. Bu yüzden gerçek kişiler, tüzel kişiler, Türk tabiiyetindekiler ve yabancı ülke tabiiyetindekiler bina vergisi mükellefi olabilmektedir.

### **3.1.1.3. Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar**

Bina vergisinde muaflıklar daimi ve geçici olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır.

#### **3.1.1.3.1. Daimi Muaflıklar**

Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek (24.11.1994 tarihli ve 4046 Sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri hariç) şartıyla Bina Vergisinden daimi olarak muaftır. Ancak (a), (b), (s) ve (y) fıkraları için kiraya verilmeme şartı aranmaz (EVK, 2009: madde 4):

a) Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dâhil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;

b) İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait;

aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları;

bb) Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri;

c) Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;

d) Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müştemilatı;

e) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);

f) Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;

g) Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatı;

h) Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları;

i) Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları;

(Yukarıda "h" ve "i" fıkralarında yazılı binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkûr fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamete tahsis olunan kısım için uygulanır);

j) Umuma tahsis edildiği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri, (diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz);

k) Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;

l) Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve Merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;

m) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla);

n) Enerji nakil hatları ve direkleri;

o) Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla);

p) Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 Sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları;

r) Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları,

s) Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar,

t) Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç),

u) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticarî sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz),

v) Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar.

y) 18.6.1999 tarihli ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait binalar.

Mücvir alan (komşu- civar alan); 3194 Sayılı İmar Kanunu'na göre, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve sorumluluğu altına verilmiş alanlardır. Mücvir alan içine köyleri de alabilir. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı mücvir alana alma ve mücvir alandan çıkarma konusunda yetkili kılınmıştır (Bilici, 2003: 299).

### **3.1.1.3.2. Geçici Muaflıklar**

Bu muaflıklar kanunun ilgili maddesinde sayılmıştır (EVK, 2004: madde 5). Buna göre;

a) Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Örneğin, inşaatı 2011 yılında tamamlanan ve aynı yılda satın alınan, emlak vergisi değeri 200 bin TL olan konut için 2012 yılından itibaren beş yıl süreyle vergi değerinin 1/4'ü kadar muafiyet uygulanacak. 2012 yılı emlak vergisi, vergi değerinin 1/4'ü (150 bin TL) üzerinden hesaplanacak. Ayrıca konutun, inşaatın bitiminden itibaren beş yıl içinde satın alınmış olması halinde, muafiyet beş yıldan kalan süre için uygulanacaktır.

Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisab olunması halinde de yukardaki muaflık hükmü kalan süre için uygulanır.

Mevcut binalara ilave yapılması halinde, 33'üncü maddenin (1) sayılı bendine göre beyan edilen değerden bu kısma isabet eden değer için, yukarıda yazılı muafiyet aynı şart ve süre ile uygulanır.

Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin vuku bulunduğu yılı takip eden bütçe yılından itibaren düşer.

b) Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dâhil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

c) Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin vuku bulduğu veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vuku bulduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır (bu halde, bu maddenin (a) fıkrası hükmü uygulanmaz). Şu kadar ki, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz. Muafiyetten faydalanacak mükellefler, İmar ve İskân Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar.

d) Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç), bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muafıdır.

e) Planlama Teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

f) Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Yukarda (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden istifade için, mezkûr fıkralarda yazılı hallerin vukuunda, keyfiyetin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine

bildirilmesi şarttır. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde yapılır.

Süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer (Köylerdeki inşaat için bildirimde bulunulmaz).

Köylerdeki binaların vergi değerlerinin 60.000 lirası bu vergiden müstesnadır. Ancak bu istisna 24.12.1985 tarih ve 19014 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış olan 3239 Sayılı Kanunun 141'inci maddesiyle kaldırılmıştır (EVK, 1985: madde 6).

**Emekliler muafiyeti:** Kanunda istisna ve muafiyetler arasında sayılmamakla birlikte, sonuçları itibariyle muafiyet özelliğini taşıyan bu uygulama, indirimli vergi oranı uygulamasını öngörmektedir. Buna göre (Kızılot ve Taş, 2011: 334);

- Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin,

- Gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların,

- Gazilerin, özürhükümlerinin, şehitlerin dul ve yetimlerinin,

- Türkiye sınırları içinde brüt 200 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması dâhil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu kanunla verilen bu yetkisini kullanmış ve bu durumdakiler için vergi oranını sıfır olarak belirlemiştir.

Bu hüküm yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgeleme usul ve esasları Maliye Bakanlığı'na belirlenecektir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 423).

#### **3.1.1.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi**

Bina vergisi mükellefiyetinin başlaması ve bitmesi belli esaslara bağlıdır (EVK, 2002: madde 9). Bina vergisi mükellefiyeti;



a) Yeni bina inşa edilmesi (mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir), çeşitli arazi ve arsaların tek bir arazi haline getirilmesi (tevhit) veya çeşitli hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi hallerinde bu değişikliklerin meydana geldiği; herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi, izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların ortaya çıktığı tarihi izleyen taksitten sonra sona erer (EVK, 2002: madde 9).

Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen belirlenmesi üzerine, bu olayların meydana geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz (EVK, 2002: madde 9).

### **3.1.1.5. Matrah ve Oran**

2002 yılına gelinceye kadar emlak vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanıp, beyanname ile bildirilen beyana dayalı bir vergi idi. Beyanname verme işlemi Maliye Bakanlığının dört yılda bir yapacağı mükellefleri genel beyana davet ile yenileniyordu. Ancak matrahın belirlenmesinde esas alınan bina metrekare inşaat maliyetlerinin yönetimce belirleniyor olması nedeniyle beyan esasında yükümlülerin işlevi, yeni belirlenmiş değerleri gayrimenkulleri ile ilgili ölçülere uygulanmaktan ibaret kalıyordu. Yönetim ve yükümlü açısından emek, zaman kaybına, zahmete ve kırtasiyeciliğe yol açan bu uygulama 2002 yılında kaldırılmıştır. Artık yükümlüler sadece yeni bina inşa edilmesi, mükellefin değişmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde belediyeye bildirimde bulunacaktır. Belediyeler dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin ortaya koyduğu yeni değerleri ve metrekare bina inşaat maliyetlerini yükümlülerin

bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak matrahı kendileri saptayacaktır. Böylece Emlak vergisi beyana dayalı vergi olmaktan çıkarılmıştır (Öncel ve diğerleri, 2010: 362-363).

#### **3.1.1.5.1. Bina Vergisinin Matrahı**

Bina vergisinin matrahı, E.V.K.'nın 7. maddesinde ifade edilmiştir. Buna göre bina vergisinin matrahı binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Vergi değeri ise binanın inşaat maliyet bedeli ile arsa payının toplamından oluşan değeridir (Pehlivan, 2008: 125).

Sabit üretim tesisatına ait değerler vergi matrahına alınmaz (EVK, 1970: madde 7).

Binaların vergi değerinin saptanmasında kullanım tarzı, inşaat türü ve sınıfı dikkate alınır (Tüzük, 1972: madde 7-10).

Binaların vergi değeri Maliye ve Bayındırlık Bakanlığı tarafından ortaklaşa belirlenen asgari inşaat metrekare maliyet bedelleri ile takdir komisyonlarınca belirlenen arsa veya arsa payı değeri esas alınarak belirlenir (Kaya ve diğerleri, 2010: 6).

Ancak bu değere binalar için bazı eklemeler yapılır ( asansör için % 6, kalorifer için % 8 ) (Kızılot ve Taş, 2011: 336).

Bu değerler, her şehir ve bölge için farklıdır. Bu şekilde belirlenen vergi değeri, mükellefiyetin başladığı yılı izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranının yarısının eklenmesiyle bulunur (Kaya ve diğerleri, 2010:6).

#### **Örnek 1:**

3. Sınıf inşaat türünde yapılmış ve 100 metrekare büyüklüğünde betonarme bir konutun, ilgili bakanlıklarca belirlenmiş olan metrekare normal inşaat maliyet bedeli 800 TL'dir. Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre hesaplanan bu konuta isabet eden arsa payı 25.000 TL'dir. Bina 10 yıllık olup, kalorifer ve asansörlüdür. 10 yıllık süre için uygulanacak aşınma payı oranı % 10'dur.

Bu verilere göre, asgari vergi matrahı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$100*800 \text{ TL} = 80.000 \text{ TL}$$

$$80.000 \text{ TL} * \% 8 = 6.400 \text{ TL Kalorifer farkı}$$

$$80.000 \text{ TL} * \% 6 = \underline{+4.800 \text{ TL}} \text{ Asansör farkı}$$

91.200 TL Binanın İnşaat Maliyet Bedeli

$$91.200 \text{ TL} * \% 10 = \underline{- 9.120 \text{ TL}} \text{ Amortisman payı}$$

82.080 TL Net maliyet bedeli

$$\underline{+25.000 \text{ TL}} \text{ Arsa payı}$$

=107.080 TL Matrah

### **3.1.1.5.2. Bina Vergisinin Oranı**

Bina vergisinin oranı, meskenler için % 01, diğer binalar için % 02'dir. Bu oranlar 5216 Sayılı Kanun'un uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırılarak uygulanır. Yani, meskenler için vergi oranı % 02, diğer binalar için % 04'tür. Ancak, yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının veya arsa payının vergisinden az olamaz (Tosuner ve Arıkan, 2011: 416).

Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranları, yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir (EVK, 2002: madde 8).

### **3.1.2. Arsa ve Arazi Vergisi**

#### **3.1.2.1. Verginin Konusu**

Birer servet unsuru olarak arazi ve arsalar da emlak vergisinin kapsamına alınmış bulunmaktadır. Arazi vergisinin konusu; Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalardır. Bu bakımdan; belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş arazi, arsa sayılmaktadır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş

arazilerden hangisinin, E.V.K. açısından arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmektedir (Akdoğan, 2004: 473).

Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar (EVK, 1970: madde 12).

Genel olarak arz üzerinde sınırları çit, duvar, ağaç, yol gibi tabii ve sun'i işaretlerle çevrilmiş yeryüzü parçası arazi olarak tarif edilmektedir. Arazinin içinde bulunan gölcük, kaynaklar araziden sayılmakta ve arazi kavramına dâhil olmaktadır (Pur, 2002: 1).

Emlak vergisi kanunu arsaları da arazi vergisi içinde yükümlendirmektedir. 12'nci maddenin 2'nci fıkrasında, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin arsa sayılacağı hükme bağlanmaktadır (Öncel ve diğerleri, 2010: 360).

### **3.1.2.2. Verginin Mükellefi**

Arazi Vergisinin mükellefi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. Ancak arazinin ortak olması durumunda mükellefiyette farklılık vardır. Bir araziye müşterek mülkiyet (paylı mülkiyet) halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyette (elbirliği mülkiyet) malikler vergiden müteselsilen sorumludurlar (EVK, 2002: madde 13).

Mülkiyeti ihtilafli bulunan arazi için mutasarrıfı bulunmayan kişiler tarafından ödenen arazi vergileri ihtilafın ödeme yapan aleyhine sonuçlanması halinde ihtilafı ilgili bulunanların karar tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde başvurmaları şartıyla kendilerine ret ve iade olunur (Tosuner ve Arıkan, 2011: 425).

### **3.1.2.3. Muaflık ve İstisnalar**

Bina vergisinde olduğu gibi arsa ve arazi vergisinde de daimi ve geçici muaflıklar söz konusudur.

#### **3.1.2.3.1. Daimi Muaflıklar**

Daimi muaflıkların bir kısmında kiraya verilmemek şartı varken bir kısmı için yoktur.

Aşağıda yazılı arazi kiraya verilmemek şartıyla Arazi Vergisinden daimi olarak muaftır. Ancak (a), (b), (f) ve (i) fıkralarındaki arazi için kiraya verilmeme şartı aranmaz (EVK, 2009: madde 14).

a) Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait arazi;

b) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi;

bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi;

c) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);

d) Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar;

e) Mezarlıklar,

f) Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,

g) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz),

h) Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller,

i) 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta

Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait arazi ve arsalar,

j) Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'na ait arazi ve arsalar.

### 3.1.2.3.2. Geçici Muaflıklar

Geçici muaflıklar teşvik veya koruma gibi bazı amaçlarla tanımlanmış olan muaflıklardır. Aşağıda yazılı araziler geçici olarak Arazi Vergisinden muaftır (EVK, 1972: madde 15).

a) Özel kanunlarına göre Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;

b) Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl;

d) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar).

Geçici olarak muaflıktan istifade için arazinin bu maddede yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi şarttır. Muafiyetler, arazinin tayin olunan cihetlere tahsis edildiği yılı takip eden bütçe yılından başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

(a) ve (b) fıkralarında yazılı muafiyet konusu arazinin bu fıkralarda gösterilen cihetlere tahsis edilmiş olup olmadığının şartları ile (c) fıkrasına göre geçici muafiyet verilecek haller, bunların şartları ve muafiyet süreleri Tarım ve Orman Bakanlıkları ile

Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilir ve Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulur.

#### **3.1.2.4. Arazi Vergisinde İstisna**

Belediye sınırları veya mücavir alan sınırları içinde bulunan arazilerin toplam vergi değerinin 10.000 TL'si vergiden istisnadır. İstisna sadece araziler için geçerli olup, arsalarla uygulanmaz (Kızılot ve taş, 2011: 334).

Bu miktarı üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu hükmün tatbikatında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. Bu maddede yazılı istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı nazara alınmak suretiyle uygulanır (EVK, 2009: madde 16).

Buna göre arazi vergisi mükellefi olanlara ilişkin olarak ilgili belediyeler tarh edilecek arazi vergisi matrahından mükellefin başvurusuna gerek kalmaksızın 10.000 TL düşecekler, kalan miktar üzerinden arazi vergisini hesaplayacaklardır. Dolayısıyla toplam vergi değeri 10.000 TL altında kalan yerler için arazi vergisinin hesaplanmayacağı tabiidir (Uzman görüş, 2011: 23).

#### **Örnek 1:**

Arazi birim değeri 2 TL olan 20.000 m<sup>2</sup> lik bir arazinin vergi değeri (matrahı): (2\*20.000) = 40.000 TL'dir. Bu arazinin vergi uygulanacak değeri istisna düşülmek kaydıyla 40.000 - 10.000 = 30.000 TL olacaktır.

#### **3.1.2.5. Arazi Vergisinin Matrahı ve Oranı**

Arazi vergisinin matrahı, arazinin emlak vergisi kanunu hükümlerine göre belirlenen vergi değeridir (EVK,1972: madde 17).

Emlak vergisi kanunu vergi değerini arsa ve araziler için takdir komisyonlarının takdir olunan birim değerler esas alınarak hesaplanan bedel diye tanımlamaktadır. Arsalarda vergi değerinin takdirinde metrekare değeri esas alınır. Matrah saptanırken arsanın konumu ve niteliği ayrıca göz önünde bulundurulur (Tüzük, 1972: madde 26).

Arazide vergi değeri takdir edilirken arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu dikkate alınır. Tarım arazisinin vergi değeri için belli durumlarda verim gücü de esas alınır (Tüzük, 1972: madde 44-45).

Arazi vergisinin oranı % 01'dir. Bu oran arsalar için % 03 olarak uygulanmaktadır (EVK, 2004: madde 18). Bu oranlar 5612 Sayılı Kanun'un uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlarda % 100 artırılarak uygulanır. Buna göre, yukarıda belirtilen yerlerde, araziler için vergi oranı % 02, arsalar için % 06 olacaktır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

### **3.1.2.6. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi**

Arazi vergisi mükellefiyeti (EVK, 2002: madde 9)'a göre;

a) E.V.K.'nın 33. maddesinde belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana gelmesi halinde, bu değişikliklerin meydana geldiği; herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

b) Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

c) Muafiyetin sukut ettiği tarihi, takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz (Tosuner ve Arıkan, 2011: 429-430).

Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların vukua geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz (Pehlivan, 2006: 318).

Burada önemli olabilecek bir konu, üzerine bina yapılan arsaların durumudur. Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden



bütçe yılından itibaren sona erer. Aynı şekilde inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılı başından itibaren ise bina vergisi mükellefiyeti başlar. Bu durumun sebebi ise üzerine bina yapılan arsanın değeri, binanın vergi değeri içinde de yer almasıdır ([http://www.alomaliye.com/murat\\_eristi\\_emlak.htm](http://www.alomaliye.com/murat_eristi_emlak.htm)).

### **3.1.3.Vergilendirme İşlemleri**

E.V.K.'nın 33. maddesinde (8. fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dâhil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur (EVK, 2002: madde 23).

1986 yılından itibaren emlak vergisi belediyelere devredilmiş olduğundan, vergilendirme işlemleri açısından yetkili “vergi dairesi” belediyeler olmuştur. Emlak vergisinde dört yılda bir tekrarlanan beyan esası kaldırılmıştır. Getirilen düzenlemelere göre yükümlüler sadece yeni bina inşa ettiklerinde ya da vergi değerini değiştiren nedenlerden biri doğduğunda ilgili belediyeye bildirimde bulunurlar (Öncel ve diğerleri, 2010: 365).

Bildirimler yeni inşa edilen binalar için inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmaya başlandığı bütçe yılı içinde, vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde ise değişikliğin meydana geldiği yıl içerisinde emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir (EVK, 2002: madde 23).

Yukarıdaki yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği mülkiyetinde yükümlüler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, tek tek de verebilirler. Münferiden bildirim verildiği takdirde vergi değeri üzerinden hissedarların sayısına göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır. Paylı mülkiyette ise bildirim münferiden verilir. Devlete ait arazi için bildirim verilmez. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir (EVK, 2002: madde 23).

Belediyeler dört yılda bir defa olmak üzere yapılan arsa-arazi birim değer takdirini izleyen yılın Ocak ve Şubat aylarında 29’uncu maddeye göre hesaplanan vergi değerini dikkate alarak vergiyi tarh ederler; vergi tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılır. Yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda her yıl yeniden değerlendirme oranlarına göre

bulunan matrahlar üzerinden hesaplanan vergi takvim yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK, 2002: madde 11, 21).

Emlâk vergisi mükellefleri tarafından en son verilmiş bulunan emlâk vergisi beyannameleri belediyelerce muhafaza edilir ve bu Kanuna göre ilgili belediyelerce yapılacak tarhiyat sırasında, bina veya araziye ilişkin olarak bu beyannamelerde yer alan bilgiler dikkate alınır (EVK, 2002: Ek madde 2).

Vergi değerini değiştiren bir nedenin doğması sonucu bildirimde bulunulmuşsa vergi bu nedenin meydana geldiği yılı izleyen yılın ocak ayı içinde tarh edilir (Öncel ve diğerleri, 2010: 366).

Bildirim süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29'uncu madde (mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur) hükmü dikkate alınarak hesaplanır (EVK, 2002: madde 32).

Bu hükme göre yapılacak tarhiyatta vergi ziyayı söz konusu olacağından, tarh edilecek vergiye vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Ancak, mükellefiyetin başladığı yıl için vergi ziyayı cezası ile ikinci derece usulsüzlük cezasından miktar itibarıyla fazla olanı, diğer yıllar içinse sadece vergi ziyayı cezası kesilecektir. Örneğin; 2009 yılında satın alınan gayrimenkule ait emlak vergisi bildirimiminin Kasım 2011'de verilmesi halinde, mükellefiyetin başladığı 2010 yılı için bu yıla ait ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyayı cezasından miktar itibarıyla fazla olanı, 2011 yılı içinse sadece vergi ziyayı cezası kesilecektir (<http://www.muhasebeturk.org/duyurular/34754- emlak- vergisi - bildiriminin verilme-suresi.html?tmpl=component>).

### **3.1.4. Emlak Vergisinde Vergi Değeri**

Emlak Vergisi Kanunu'nda, 4751 Sayılı kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde gerek binalar ve gerekse araziler açısından rayiç bedel esası kaldırılmıştır (Akdoğan, 2004: 464). Sonuç olarak rayiç bedel yerine vergi değeri esası kabul edilmiştir.

### 3.1.4.1. Vergi değeri

a) Arsa ve araziler için, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir (EVK, 2002: madde 29).

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur (EVK, 2002: madde 29).

33'üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz (EVK, 2002: madde 29).

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95'inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir (EVK, 2002: madde 29).

Vergi değerini değiştiren sebepler aşağıda sayılmıştır (EVK, 1970: madde 33):

1. Yeni bina inşa edilmesi (mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).

2. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması;

3. Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline dönüştürülmesi, (bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).

4. Arazinin hal ve heyetinde değişik olması:

a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;

b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;

c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi;

d) Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;

5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi;

6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).

7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

8. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması.

Ancak, elbirliği mülkiyetten paylı mülkiyete dönüş ve kısıtlılığın sona ermesi tadilat nedeni kabul edilmemektedir.

### **3.1.5. Emlak Vergisinin Ödenmesi**

Emlak vergisi iki taksitte ödenir. Emlak vergisinin birinci taksiti Mart, Nisan, Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ilgili belediyeye ödenir (Kızılot ve Taş, 2011: 337).

Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir (EVK, 1970: madde 30).

Emlak vergisinin ödenmesi bakımından, el değiştiren bir binanın veya arazinin eski ve yeni maliki zincirleme olarak sorumlu tutulmuş bulunmaktadırlar. Devir ve ferağ yapılan binanın; devir ve ferağ yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş olan emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan zincirleme olarak sorumlu tutulmuş bulunmaktadır. Ancak, devralan kişinin, verginin mükellefine rücu hakkı vardır (Akdoğan, 2004: 471).

Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir (EVK, 1970: madde 30).

Bina, arsa ve arazinin kullanım hakkı bazı hallerde kısmen ya da tamamen kısıtlanır (EVK, 1970: madde 30). Buna göre;

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19'uncu madde hükümleri saklıdır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlaki (kamulaştırılması) veya hibe yoluyla başkalarına devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale (ödenecek duruma) gelir.

Kısıtlama hallerine örnek olarak; imar veya yol istikamet planlarında yol, yeşil alan, meydan şeklinde kamu hizmetleri için ayrılan yerler gösterilebilir. Bu şekilde ayrılmış yerlerin üzerinde bina yapımına izin verilmez (Pehlivan, 2006: 323).

(2350 Sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen fıkra) Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskân ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur.

### **3.1.6. Emlak Vergisinde Zamanaşımı**

Veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi, emlak vergisinde de bildirim dışı kalan vergi konularına ilişkin vergiler ve cezalarda zamanaşımı, “vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından değil, belediyenin bina ve arazinin bildirilmediğini öğrendiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlamaktadır.” Dolayısıyla, Emlak Vergisi ile buna bağlı cezaların bina ve arazinin belediyenin bilgisi dışında kaldığı hallerde zamanaşımına uğraması mümkün bulunmamaktadır. İlgili idarenin beyan dışı kalmış olan binaları tespit etmesi halinde buna ilişkin düzenleyeceği vergi ve cezalar için tahakkuk zaman aşımı süresi söz konusu olmayacaktır (Hanyaloğlu, 2008: 4).

#### **Örnek 1:**

13.04.2002 tarihinde edinilen bir konutun emlak vergisi beyannamesinin verilmediği 2011 yılında tespit edilmiştir. Buna göre emlak vergisi, ne zaman tahakkuk zamanaşımına uğrar?

Burada emlak vergisi, vergi alacağının doğduğu 2002 takvim yılını takip eden yılın başından başlayıp 31.12.2007 tarihinde değil, belediyenin konutun bildirilmediğini öğrendiği 2011 takvim yılını takip eden yılın başından başlayıp 31.12.2016 tarihinde tahakkuk zamanaşımına uğrar.

2012 yılına ait emlak (bina, arsa ve arazi) vergi değerleri ile 2012 yılında mükellef olacakların emlak vergi değerlerinin hesabında dikkate alınacak asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerlerinin tespitinin doğru yapılabilmesi için aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

### **3.1.7. 2011 Yılına Ait Yeniden Değerleme Oranının Tespiti**

Maliye Bakanlığınca, 2011 yılına ait uygulanacak yeniden değerlendirme oranı, 410 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile % 10,26 (on virgöl yirmi altı) olarak tespit ve ilan edilmiş bulunmaktadır.

### **3.1.8. 2012 Yılı Bina, Arsa ve Arazi Vergisi Değerleri ile Asgari Ölçüde Arsa ve Arazi Metrekare Birim Değerlerine Uygulanacak Oranın Belirlenmesi**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasında, takdir komisyonlarının dört yılda bir arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değerlerini takdir edecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca 2009 yılında söz konusu takdirler yapılmıştır.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 9/b ve 19/b maddelerinde, bina ve arazi vergisi mükellefiyetinin, dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirleri 2009 yılında yapıldığından, bu hükümler uyarınca bina ve arazi vergisi mükellefiyeti 2010 yılından itibaren başlamış bulunmaktadır.

1319 Sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı; üçüncü fıkrasında da, 33'üncü maddede yer alan vergi değerini tadil eden sebeplerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi gereken hallerde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasına göre takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 1319 Sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin beşinci fıkrasında, Bakanlar Kurulunun bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden

değerleme oranına kadar artırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmış olup bu hüküm uyarınca hazırlanan 22.12.2011 tarihli ve 2011/2628 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile emlak vergisi mükelleflerinin 2012 yılı bina, arsa ve arazi vergi değerleri ile bu yıla ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı %10,26 (on virgöl yirmi altı) olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca, 1319 Sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

2011 yılından önceki yıllarda emlak vergisi mükellefi olanların 2012 yılına ait emlak vergisinin tarh ve tahakkukunda esas alınacak vergi değerinin (matrahın) hesabı ile bina, arsa veya araziye 2011 yılında malik olunması halinde mükellefiyetin başlangıç yılı olan 2012 yılı vergi değerinin hesabı aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır.

### **3.1.9. 2011 Yılı ve Önceki Yıllarda Mükellef Olanların 2012 Yılına Ait Emlak Vergi Değerlerinin Hesabı**

Bu mükelleflerin bina, arsa ve arazilerinin 2012 yılı vergi değerleri, 2011 yılı vergi değerlerinin bu yıla ait yeniden değerlendirme oranı olan 10,26 (on virgöl yirmi altı) oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar olacaktır.

**Örnek 1:** Mükellef (A)'nın Antalya İli, Alanya Belediyesi sınırları içindeki inşaatı 2005 yılında sona eren ve 2011 yılı vergi değeri 250.000,00 TL olan meskeninin 2012 yılı emlak vergi değeri aşağıdaki Tablo 6'da belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

**Tablo 6: 2011 Yılı ve Önceki Yıllarda Mükellef Olanların 2012 Yılına Ait Emlak Vergi Değerlerinin Hesabı**

1	Meskenin 2011 yılına ait emlak vergi değeri	250.000,00 TL
2	2011 yılına ait yeniden değerlendirme oranı	% 10,26
3	Meskenin 2012 yılı emlak vergi değeri $[1+(1 \times 2)]$	275.650,00 TL
4	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	275.000,00 TL

**Kaynak:** 59 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.



Tablo 6'dan anlaşıldığı gibi meskenin 2012 yılı emlak vergi değeri, 2011 yılı vergi değerlerinin (250.000,00 TL) bu yıla ait yeniden değerlendirme oranı olan 10,26 (on virgöl yirmi altı) oranında artırılması suretiyle bulunan 275.650,00 TL'dir. Ancak bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri 275.000,00 TL olacaktır.

### **3.1.10. 2012 Yılı İtibarıyla Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin**

#### **Tespiti**

Mükellefiyeti 2012 yılında başlayanların, mükellefiyetleri ile ilgili bina, arsa ve arazi vergisi tarhiyatına esas alınacak vergi değerinin hesabında; takdir komisyonlarınca 2009 yılında takdir edilen ve 2010 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri; 401 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 2010 yılına ait belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı olan ( $\% 7,7/2$ ) =  $\% 3,85$  (üç virgöl seksen beş) nispetinde artırılması suretiyle bulunacak 2011 yılı değerinin, bu yıla ait yeniden değerlendirme oranı olan  $\% 10,26$  (on virgöl yirmi altı) nispetinde artırılmak suretiyle dikkate alınacaktır.

#### **Örnek 2:**

Mükellef (B) 2011 yılında Konya İli, Karatay İlçesi sınırları içinde 900 m<sup>2</sup> büyüklüğünde bir arsa satın almış ve bu arsaya ilişkin emlak vergisi bildirimini ilgili belediyeye vermiştir. Arsanın bulunduğu cadde için takdir komisyonunca 2010 yılından itibaren uygulanmak üzere takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 100,00 TL'dir.

2010 yılına ait yeniden değerlendirme oranının yarısı  $\% 3,85$ , 2011 yılına ait yeniden değerlendirme oranı ise  $\% 10,26$  olduğuna göre, mükellefiyeti 2012 yılında başlayacak bu mükellefin 2011 yılında satın aldığı arsanın 2012 yılı arazi (arsa) vergisine esas vergi değeri Tablo 7'de belirtildiği şekilde hesaplanacaktır.

**Tablo 7: 2012 Yılı İtibarıyla Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti**

1	2010 yılından itibaren uygulanmak üzere 2009 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri	100,00 TL
2	2011 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	% 3,85
3	2011 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [1+(1x2)]	103,85 TL
4	2012 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	% 10,26
5	2012 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [3+(3x4)]	114,51
6	Arsanın yüzölçümü	900 m <sup>2</sup>
7	Arsanın 2012 yılı vergi değeri (5x6)	103.059,00 TL
8	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	103.000,00 TL

**Kaynak:** 59 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

**Örnek 3:** Mükellef (C) 2011 yılında Eskişehir İli, Odunpazarı Belediyesi sınırları içinde 1000 m<sup>2</sup> arsa üzerinde inşa edilen ve inşaatı 2005 yılında sona ermiş olan bir işyerini satın almıştır. Betonarme karkas, 2'nci sınıf olan inşaatın dıştan dışa yüzölçümü 125 m<sup>2</sup>'dir. Bu işyeri için 2012 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli 459,61 TL'dir. Arsanın bulunduğu cadde için 2010 yılında uygulanan asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri 180 TL'dir. 2011 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı % 3.85, 2012 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı ise % 10,26 olarak tespit edildiğine göre mükellefiyeti 2012 yılında başlayan bu mükellefin, işyerinin 2012 yılı vergi değerinin tespitinde emlak (bina) vergi değeri Tablo 8'de belirtildiği şekilde hesaplanacaktır. Vergi değerinin hesabında asansör, klima veya kalorifer payı ilavesi ile aşınma payı indirimi ihmal edilmiştir.

**Tablo 8: 2012 Yılı İtibarıyla Mükellef Olacakların Emlak Vergi Değerlerinin Tespiti**

1	İnşaatın türü ve sınıfına göre 2012 yılına ait uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli	459,61 TL
2	Binanın dıştan dışa yüzölçümü	125 m <sup>2</sup>
3	Binanın maliyet bedeli (1x2)	57.451,25 TL
4	2009 yılında takdir edilen asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri	180,00 TL
5	2011 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	% 3,85
6	2011 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [4+(4x5)]	186,93 TL
7	2012 yılına ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı	% 10,26
8	2012 yılı emlak vergi değerine esas asgari ölçüde arsa metrekare birim değeri [6+(6x7)]	206,11 TL
9	Arsanın yüzölçümü	1000 m <sup>2</sup>
10	Arsanın vergi değeri (8x9)	206.110,00 TL
11	Binanın 2012 yılı vergi değeri (3+10)	263.561,25 TL
12	Bin liraya kadar olan kesirler dikkate alınmayacağından verginin tahakkukunda esas alınacak emlak vergi değeri	263.000,00 TL

**Kaynak:** 59 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

### 3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisinin kökeni hayvanlar olarak kabul edilebilir. Çünkü eskiden menkul mallardan özel servet unsuru olarak motorsuz taşıt olan hayvanlar vardı ve ilk taşıt

olarak bu hayvanlar kullanılmaktaydı. Hayvan sahipleri ise vergi mükellefleriydi (www.agri.ankara.edu.tr/economy/1185\_\_motorlutasitvergesi.ppt).

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergilerin ikinci örneğini motorlu taşıtlar vergisi oluşturmaktadır. Bu vergi, veraset ve intikal vergisinin aksine, malvarlığına girebilen tüm değerleri değil, bunlardan sadece motorlu taşıtları yükümlendirdiğinden, kapsam bakımından bir özel servet vergisi olarak nitelenir (Öncel ve diğerleri, 2010: 391). Hatta belli servet çeşidini vergilendirmeyi amaçlayan, mülkiyete bağlı olarak alınan devamlı, olağan ve özel servet vergilerinin bir alt kategorisini oluşturur (Kabakçı Karadeniz, 2011: 10).

Motorlu taşıtlar vergisi, vergi sistemimize 1957 yılında “Hususi Otomobil Vergisi” adıyla girmiş, 1963 yılında motorlu kara taşıtları vergisi şekline dönüşmüştür. Bu vergi, niteliği itibariyle kısmi bir servet vergisi idi (Akdoğan, 2004: 351)

1980 yılında “Motorlu Taşıtlar Vergisi” adını alan vergi, ileriki yıllarda özellikle vergi tarifelerine yönelik olarak önemli değişikliklere uğramıştır. Söz konusu verginin kapsamı zamanla daha da genişlemiş başlangıçta sadece özel otomobillerden alınan vergi, daha sonra diğer motorlu kara taşıtlarını, uçakları ve helikopterleri de kapsamına almıştır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 437).

Ayrıca motorlu taşıtlar vergisi 1980 yılından günümüze gelene kadar 16 adet kanun değişikliğine uğramıştır. Vergi, esas itibariyle 18.02.1963 tarih ve 197 Sayılı kanuna dayalı olarak uygulanmaktadır.

Verginin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı 2002 yılı itibariyle % 1,2’dir (Akdoğan, 2004: 351). Ancak bu oran son yıllarda artış göstermiştir. Örneğin 2011 yılı itibariyle % 3.98 iken 2012 yılı itibariyle de % 4.45 olmuştur (<http://www.dpt.gov.tr/DocObjects/View/14238/2012-1.pdf>).

Motorlu taşıtlar vergisi yeni şekliyle de toplam vergi gelirleri içerisinde önemsiz bir yer tutmaktadır. Bu vergi genel bütçe gelirleri arasında yer alır ancak kanun 17’nci maddesinde toplam hasıllardan belli oranlarda belediyelere ve il özel idarelerine pay verilmesini öngörmekte idi. Bu hüküm 4629 Sayılı kanun uyarınca 1.1.2002’de yürürlükten kalkmıştır (Öncel ve diğerleri, 2010: 391-392).

Motorlu taşıtlar vergisi kanununun 1957 yılından günümüze kadar olan tarihsel süreç içerisindeki gelişimini, değişikliklerin gerekçelerini ve değişen ya da eklenen maddeleri Tablo 9’da görmek mümkündür.

**Tablo 9: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun Tarihsel Süreç İçerisinde Gelişimi, Değişikliklerin Gerekçeleri ve Değişen ya da Eklenen Maddeler**

Yıl	Kanun No	Kanun Gerekçeleri	Kanunun Temel Özellikleri ve Değişen Maddeleri
1957	9548	Özel otomobil sahibi olmak mali gücün belirtisidir. Kanunun amacı, verginin vatandaşlar arasında adil dağılmasıdır.	Serveti vergilendiren vergi niteliğindedir. Ticari araçlar daha az vergilenmiştir.
1963	197	Farklı, küçük mükellefiyetlerin birleştirilerek tek vergi haline getirilmesiyle vergi sisteminin basit ve modern olması amaçlanmıştır.	Kanunun adı Motorlu Kara Taşıtlar Vergisi olarak değiştirilmiştir.
1980	2348	Motorlu kara taşıtlar sayısı verginin tahakkukundan daha hızlı artmıştır. MKTVK serveti yeterince vergileyememiş, verginin tahsilat oranı da düşmüştür.	Kanunun adı MTV olarak değiştirilerek, kapsamı hava ve deniz taşıtlarını da içine alacak şekilde genişletilmiştir. Vergileme ölçü ve hadleri yeniden düzenlenerek artırılmıştır.
1981	2380	MTVK’ya göre MTV’den belediyelere ve il özel idarelere pay verilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir.	Kanunun yerel yönetimlere pay aktaran maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.
1981	2434	Kanun değişikliği uygulamada hava ve deniz taşıtları ile ilgili görülen aksaklıkları ortadan kaldırmak amacıyla yapılmıştır.	Yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerin tarifleri yapılmış ve kullanım biçimleri saptanarak TAV’a da paralellik sağlanmıştır.
1984	3088	Vergilemede görülen şikâyet ve yakınmaların giderilmesi, vergi tahsilatının basitleştirilmesi ve vergileme ölçü ve hadlerinin günün şartlarına uygun olarak yeniden artırılmasıdır.	Taşıtlar pulu uygulamasına geçilmiştir. Motosikletlerden MTV alınması uygulamasından vazgeçilmiştir. Vergi tutarı % 100 oranında artırılmıştır.
1988	3418	Vergi gelirlerinin artırılması	Vergi miktarları % 500 oranında artırılmıştır. Ve MKTVK’da yer almayan istisna ve muafıklar hükümsüz kılınmıştır.

**Tablo 9 (Devamı):**

Yıl	Kanun No	Kanun Gerekçeleri	Kanunun Temel Özellikleri ve Değişen Maddeleri
1988	3505	Bakanlar Kuruluna MTV ile ilgili verilecek yetkinin genişletilmesi	BK vergi miktarlarını, taşıtların yaş, cins, istihap hadleri, motor gücü birimleri ve azami kalkış ağırlıkları gibi unsurları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak 10 katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır
1992	3858	Bakanlar Kuruluna MTV ile ilgili verilecek yetkinin genişletilmesi	BK'na vergi miktarını 10 katına kadar artırma ibaresi 20 kat olarak değiştirilmiştir.
1993	3946	Bakanlar Kuruluna MTV ile ilgili verilecek yetkinin genişletilmesi. Yasa gerekçesinde katalatik konvertör kullanan araçların vergi oranını indirmeye bakanlar kurulu yetkili kılınmıştır. Böylelikle çevre kirliliğinin azaltılması amaçlanmıştır.	BK, vergi miktarının %70 artırılması ve bu oranı bir katına kadar artırmaya yetkili kılınmış. Vergi miktarının yeniden değerlendirme oranında artırılacağı hükme bağlanmıştır. BK'na yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok ve %50'sinden az olmamak üzere yeni oranlar ve bu oranlar içinde yeni vergiler tespit etme yetkisi verilmiştir. BK EURO 93 normlarını sağlayan katalatik konvertör sistemiyle teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen artış oranı ile vergi miktarını % 50 indirmeye yetkili kılınmıştır.
1998	4369	Taşıtların pulu, MTV'sini ödemeyen araçların trafikten men ve haciz uygulamaları ile uygulanacak cezaların kaldırılması	
2000	4605	Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin artırılması	"Taşıtların teknik özellikleri, yakıt türleri ve kullanım amaçları itibarıyla ayrı ayrı veya topluca 20 katına kadar artırmaya" BK yetkili kılınmıştır.
2001	4629	Fonların tasfiyesi ve bütçe içine alınması	MTVK'nın 17.maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.
2003	4962	İstisna genişlemesi	Bingöl'de meydana gelen deprem ve araçların MTV'den istisna tutulması

**Tablo 9 (Devamı):**

Yıl	Kanun No	Kanun Gerekçeleri	Kanunun Temel Özellikleri ve Değişen Maddeleri
2003	5020	İstisna genişlemesi	TMSF'ye intikal eden bankalara, tasfiyeleri TMSF eliyle müflis bankaların iflas idarelerine ait taşıtların MTV'den istisna tutulması
2004	5035	Sakatlara yönelik vergi istisnasının genişletilmesi, tarifelerin silindir hacmine göre belirlenmesi	Sakatlarda bizzat kullanılmak şartı kaldırılmış, vergilemede I Sayılı Tarifede ağırlık esasından vazgeçilerek, silindir hacmi ve yaş esasına göre vergileme getirilmiştir. Motor silindir hacminin dikkate alınması vergiye bir çevre vergisi niteliği kazandırmıştır.
2008	5766	İstisnaların genişletilmesi, borçlarını ödemeyenlere kolaylık sağlanması	SGK başkanlığı, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil olan taşıtlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. Ekonomik açıdan zor durumda olmaları nedeniyle MTV borçlarını ödeyemeyen borçluların borçlarının, AATUHK'ya göre taksitlendirilmesi halinde, bu mükelleflere ait taşıtların fenni muayenelerinin yapılmasına izin verilmiştir.
2009	5897	Motorlu deniz taşıtları MTV kapsamından çıkarılmıştır.	MTV kapsamında olan motorlu taşıtlardan deniz taşıtları çıkarılmış, kara ve hava taşıtları kapsam içinde kalmıştır.

**Kaynak:** Kabakçı Karadeniz, 2011: 36-39.

### **3.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Unsurları**

#### **3.2.1.1. Verginin Konusu**

Motorlu taşıtlar vergisinin kapsamına, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5. ve 6. maddelerinde belirtilen taşıtlar girmektedir. Motorlu taşıt olmaları kaydıyla; kural olarak, kullanım şekli ne olursa olsun, bütün kara, deniz, hava taşıtları bu verginin kapsamına girmektedir (Akdoğan, 2004: 351).

Ancak her türlü motorlu taşıt vergiye tabi değildir. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, otomobil, kamyon, otobüs vb. kara taşıtları; uçak ve helikopter gibi hava taşıtları ile yat ve kotra gibi deniz taşıtlarından sadece ilgili sicil bürolarına kayıt ve tescil edilmiş olanlardan Motorlu Taşıtlar Vergisi alınır (Pehlivan, 2006: 334).

Dolayısıyla balon, sandal, bisiklet gibi değişik araçlar vergi kapsamına girmemektedir. Yelkenli teknelerden motoru olanlar vergi konusu içindedir. Ancak motorlu taşıtların vergiye tabi tutulabilmeleri için gerekli bir başka koşul daha vardır; kanunda düzenlenen tarifelerde yer alan motorlu araçlar verginin kapsamına girer. Bunun sonucunda aslında bir motorlu taşıt olmasına rağmen örneğin 10 beygir gücünün altındaki motorla çalışan her türlü deniz taşıtı vergi dışında kalmaktadır. Çünkü III sayılı tarife deniz taşıtlarını 10 beygir gücünden itibaren vergileme kapsamına almaktadır. Ayrıca deniz taşıtlarından sadece özel amaçla kullanılanlar vergi kapsamına alınmış olmaktadır; ticari amaçla kullanılanlar vergilendirilmemektedir (Öncel ve diğerleri, 2010: 392-393).

Bu hükümlerden çıkarılacak sonuca göre motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay, taşıtların gerçek ya da tüzel kişiler adına, kanun veya tüzükleri çerçevesinde, ilgili trafik veya sivil havacılık siciline kayıt veya tescil edilmesi olayıdır. Çünkü bu taşıtlar kayıt ve tescil ettirilmeden trafiğe çıkarılamaz. Bu nedenle böyle bir kayıt ve tescil işlemi yapılmadıkça, motorlu taşıtlar vergi borcu doğmamış olur. Herhangi bir nedenle taşıtını trafiğe kayıt ve tescil ettirmemekle birlikte, trafiğe de çıkarmamış olan bir kişi ile taşıtının kayıt ve tescilini taşıtın yanması, çalınması gibi nedenlerle sildirmiş olan bir kişi için de vergi yükümlülüğü doğmaz. Bunun gibi trafiğe çıkmamak kaydıyla, taşıtın plakasız saklanması durumunda sahibi için bir vergi borcunu doğurucu olay meydana gelmemiştir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 437-438).

#### **3.2.1.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi ile İlgili Tanımlar**

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre madde 2'de yer alan tanımlar aşağıda gösterilmiştir:

1- Motorlu Taşıt: Karada, havada, deniz, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlardır.



2- Otomobil: Yapısı itibarıyla, sürücüsü dâhil en çok sekiz oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.

3- Motosiklet: İki veya üç tekerlekli sepetli veya sepetsiz motorlu araçlardır. Bunlardan karoserisi yük taşıyabilecek şekilde sandıklı veya özel biçimde yapılmış olan ve yolcu taşımalarında kullanılmayan üç tekerlekli motosikletlere yük motosikleti (triportör) denir.

4- Minibüs: Yapısı itibarıyla sürücüsü dâhil dokuz ile on beş oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır.

5- Otobüs: Yapısı itibarıyla sürücüsü dâhil en az on altı oturma yeri olan ve insan taşımak için imal edilmiş bulunan motorlu araçtır. Trolleybüsler de bu sınıfa dâhildir.

6- Kaptıkaçtı: Şoföründen başka, oturmaları şartıyla en çok yedi yolcu alabilen, insan taşımak için imal edilmiş olan ve bu maksatla kullanılan, yerle temas halinde dört tekerleği bulunan, şekil ve yapısı itibarıyla otomobilden farklı olan motorlu taşıtlardır (Carry-all, Travel-all, Jeep-station ve benzerleri bu sınıfa dâhildir.).

7- Arazi Taşıtı: Karayollarında yolcu veya yük taşıyabilecek şekilde imal edilmiş olmakla beraber bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilen motorlu araçtır.

8- Panel Van: Azami toplam ağırlığı 3500 kilogramı geçmeyen, kapalı kasalı (yandan camlı olanlar dâhil), sürücü kısmından başka tek veya daha fazla sıralı oturma yeri bulunan, insan ve yük taşımak için imal edilmiş olan taşıtlardır.

9- Motorlu Karavan (kamp taşıtı): Yük taşımada kullanılmayan, iç tasarımı tatil yapmaya uygun teçhizatlarla donatılmış, hizmet edebileceği kadar yolcu taşıyabilen motorlu taşıttır.

10- Kamyonet: İzin verilebilen azami yüklü ağırlığı 3,5 tonu geçmeyen ve yük taşımak için imal edilmiş motorlu araçtır.

11- Kamyon: İzin verilebilen azami yüklü ağırlığı 3,5 tondan fazla olan ve yük taşımak için imal edilmiş motorlu araçtır.

12- Çekici: Römork ve yarı römorkları çekmek için imal edilmiş olan ve yük taşımayan motorlu araçtır.

13- Yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler: Spor ve gezinti amacıyla özel olarak kullanılan her boyda içten ve dıştan takma motorla hareket eden tekneler ile motorlu, yelkenli teknelerdir.

14- Motor Gücü: Taşıtların motorlarını imal eden fabrikalarca uluslararası normlara göre tespit olunan ve kanunlarda (BG) olarak ifade olunan devamlı beygir gücüdür.

15- Motor Silindir Hacmi: Taşıtların motorlarını imal eden fabrikalarca uluslararası normlara göre tespit olunarak teknik belgelerinde gösterilen ve ilgili mevzuatları gereğince cm<sup>3</sup> cinsinden ifade olunan motor hacmidir.

16- Azami Toplam Ağırlık: Taşıtların karayollarında güvenle ve yapıya zarar vermeden geçebilmeleri için saptanan toplam ağırlıktır.

17- Azami Kalkış Ağırlığı: Bir uçak veya helikopterin; azami yakıt, yük, yolcu ve teçhizatı dâhil kalkışı için özel teknik emirlerinde izin verilen ve yazılı olan kilogram cinsinden ağırlığıdır.

18- Yaş: Motorlu taşıtlarda model yılına göre geçen süredir. Bu süre takvim yılı itibarıyla tespit edilir.

19- Kayıt ve Tescil: Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye veya liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini ifade eder.

Bu verginin uygulanmasıyla ilgili diğer terimler Karayolları Trafik Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Karayolları Trafik Yönetmeliği ve Türk Gümrük Tarife Cetveline göre tespit olunur (Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu [MTVK], 2004: madde 2).

### **3.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay**

Vergiyi doğuran olay; ilgili sicile kayıt ve tescil işleminin yapılmasıdır. Kayıt ve tescil edilemeyen araçlar için vergi borcu doğmamakla birlikte bunlar, mevzuat gereği, trafiğe çıkamaz (Öncel ve diğerleri, 2010: 393).

### **3.2.1.3. Verginin Mükellefleri**

M.T.V.K.'nın 3. maddesine göre, bu verginin mükellefleri; trafik, belediye ve liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava taşıtları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bu durumda, motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan kişilerdir (Pehlivan, 2006: 336).

Yani, aracın maliki başkası olsa bile, adına kayıt ve tescil yapılmış kişi, vergi mükellefi durumundadır. Bu durum uygulamada zaman zaman sorunların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Vergi objektif nitelikte olduğundan vergi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almamaktadır. Bu nedenle mükelleflerin vergi ödeme güçlerindeki farklılıklar vergi tarife yapısında göz önüne alınmaya çalışılmıştır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 438).

### **3.2.1.4. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi**

Bu vergi mükellefiyetinin, motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır (MTVK, 2009: madde 7). Bununla beraber; mükellefiyet,

a. Takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından itibaren,

b. Takvim yılının son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda son altı aylık dönemin başından itibaren,

c. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik;

- Takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından itibaren,

- Son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren başlar (www.agri.ankara.edu.tr/economy/1185\_\_motorlutasitvergisi.ppt).

**Örnek 1:**

2012 yılının Mart ayında satın alınmış olan bir otomobil ile ilgili motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin ne zaman başlaması gerekir?

Kayıt ve tescil işlemi, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış olduğundan, son altı aylık dönemin başından itibaren değil, kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından itibaren, yani 1 Ocak 2012 tarihinden motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

**Örnek 2:**

2012 yılının Eylül ayı içinde devralınmış bir otomobil ile ilgili motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti ne zaman başlayacaktır?

Takvim yılının son altı ayı içerisinde devir nedeniyle kayıt ve tescil işlemi yapılmış olan taşıtlar ile ilgili mükellefiyet, izleyen takvim yılı başından itibaren, yani; 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren başlayacaktır.

Motorlu taşıtların; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıtları ile esas itibariyle başlayan mükellefiyet, bu kayıtların silinmesiyle sona erer. Ancak bu silinme işlemi; takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından itibaren, eğer ikinci altı aylık dönemin içinde yapılmış ise izleyen takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona ermektedir. Taşıtların kullanılmaması ya da hurdaya çıkmış olması durumunda, sicil kayıtları silinmediği sürece motorlu taşıtlar vergisinin ödenmesi gerekecektir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 443).

Taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilmektedir (Akdoğan, 2004: 353).

**Örnek 3:**

2012 yılının nisan ayı içinde satılmış olan bir motorlu taşıt ile ilgili vergi mükellefiyeti ne zaman sona erecektir?

Kayıt silme işlemi; takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış olduğundan, mükellefiyet ikinci aylık dönemin başından itibaren, yani; 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren sona erecektir.

#### **Örnek 4:**

2012 yılının kasım ayı içinde satışı yapılmış bir otomobil ile ilgili olarak vergi mükellefiyeti, alıcı ve satıcı açısından nasıl olacaktır?

Satıcı açısından mükellefiyet, izleyen yılın başından itibaren yani; 1 Ocak 2013 de sona erecektir. Çünkü satış işlemi ikinci altı aylık dönem içinde yapılmıştır. Alıcı açısından mükellefiyet de yine aynı şekilde, kayıt ve tescil işlemi yılın ikinci altı ayı içinde gerçekleştirildiği için izleyen yılın başından itibaren, yani; 1 Ocak 2013 de başlayacaktır.

#### **3.2.1.5. Verginin Tarifesi ve Matrahı**

Motorlu taşıtlar vergisi; matrah yapısı itibariyle, spesifik niteliktedir. Çünkü verginin tarifesi, taşıtların motor silindir hacmi, yaş, ağırlık, motor gücü, taşıma kapasitesi gibi teknik özelliklere göre düzenlenmiştir (Pehlivan, 2006: 337). Bu vergi için taşıtların türlerine göre 4 ayrı tarife düzenlenmiştir (MTVK, 2004: madde 5-6).

Vergi tarifeleri oluşturulurken; örneğin ilk tarifede taşıtların yaşları ve motor silindir hacimlerinin göz önünde bulundurulduğu, ikinci tarifede ise; taşıtların cinslerine göre motor silindir hacimleri, oturma yerlerinin sayısı azami toplam ağırlıkları ile yaşlarının dikkate alındığı görülmektedir. Üçüncü tarifede; taşıtların cinsleri yanında, motor güçleri ve yaşları dikkate alınmıştır. Dördüncü tarifede ise; uçak ve helikopter açısından, kalkış ağırlıkları ile yaşlarının göz önünde tutulduğu görülmektedir (Akdoğan, 2004: 356).

1/1/2012 tarihinden itibaren, motorlu taşıtların vergilendirilmesine ilişkin, 197 Sayılı Kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde belirtilen (I), (II) ve (IV) sayılı tarifeler aşağıdaki gibidir.

#### **3.2.1.5.1. I Sayılı Tarife**

Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

**Tablo 10: 2012 Yılındaki I Sayılı Tarife**

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>					
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	480,00	335,00	189,00	142,00	52,00
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	768,00	576,00	335,00	237,00	92,00
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	1.352,00	1.059,00	624,00	381,00	149,00
1801 - 2000 cm <sup>3</sup> e kadar	2.129,00	1.642,00	965,00	576,00	229,00
2001 - 2500 cm <sup>3</sup> e kadar	3.194,00	2.320,00	1.449,00	867,00	345,00
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	4.452,00	3.873,00	2.421,00	1.304,00	480,00
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	6.780,00	6.101,00	3.676,00	1.836,00	675,00
3501 - 4000 cm <sup>3</sup> e kadar	10.658,00	9.204,00	5.422,00	2.421,00	965,00
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	17.443,00	13.080,00	7.747,00	3.484,00	1.352,00
<b>2-Motosikletler</b>					
100 - 250 cm <sup>3</sup> e kadar	92,00	71,00	52,00	34,00	15,00
251 - 650 cm <sup>3</sup> e kadar	189,00	142,00	92,00	52,00	34,00
651 - 1200 cm <sup>3</sup> e kadar	480,00	286,00	142,00	92,00	52,00
1201cm <sup>3</sup> ve yukarısı	1.159,00	768,00	480,00	381,00	189,00

**Kaynak:** 2012 MTV Kanunu, 39 No'lu Tebliğ.

Tarifede, yukarıda belirtilen araçların motor silindir hacimleri ile yaşları itibariyle alınacak vergi miktarları belirtilmiştir. Tablo 10'dan da anlaşıldığı üzere vergi miktarları taşıtların motor silindir hacimleri arttıkça artmakta yaşları ilerledikçe ise azalmaktadır.

(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigorta değerlerinin % 5'ini aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 439).

**Örnek 1:** 4-6 yaş arasında ve motor silindir hacmi 1900 cm<sup>3</sup> olan bir otomobilin I sayılı tarifeye göre ödemesi gereken vergi tutarı nedir? (Taşıtların kasko sigortasına esas olan değerinin 27.500 TL olduğunu varsayalım).

Taşıtın kasko sigortasına esas olan değeri = 27.500 TL'dir.

Taşıtın kasko sigortasına esas olan değerinin %5'i ( $27.500 * \%5$ ) = 1.375 TL'dir.

2012 yılında ödenmesi gereken MTV tutarı = 1.642,00 TL'dir.

Bu durumda, bu otomobil için tarifede öngörülen 1.642,00 TL'lik vergi miktarı otomobilin kasko değerinin % 5'i olan 1.375 TL'den fazla olduğundan, aynı yaş grubunda bir alt kademede yer alan 1.059,00 TL vergi olarak ödenecektir.

### **3.2.1.5.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Kasko İndirimi**

Kasko indirimi olarak bilinen vergi avantajı sadece I sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri için öngörülmüştür. Belirtilen vergi avantajına yönelik yasal düzenleme söz konusu kanunun 5. maddesinin son fıkrasında yer almakta olup, ilgili madde metni aşağıdaki gibidir ([http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/motorlu%20tasitlar%20vergisinde%20kasko%20indirimi\\_ramiz%20hosgor.pdf](http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/motorlu%20tasitlar%20vergisinde%20kasko%20indirimi_ramiz%20hosgor.pdf)):

“(I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademede taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir”.

Kanun hükmünde yer alan % 6 oranı ise, yine kanun maddesinde yer alan yetkinin kullanılması suretiyle, 31.12.2004 tarih ve 2004/8327 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 5 olarak belirlenmiştir (<http://www.dengeymm.com.tr/>).

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükellef; yetkili sigorta acentesine motorlu taşıtlar vergisi tutarına esas olan kasko sigortası değeri bildirim formunu düzenletir. Bu formu vergi dairesine teslim eder, vergi daireleri bu formu ilgili yılın motorlu kara taşıtları kasko değer listesiyle karşılaştırır, veriler birbirini tutuyorsa mükellef bu uygulamadan yararlanabilir. Eğer mükellef bu uygulamadan yararlanmaya devam etmek istiyorsa her yılın Ocak ayında bu işlemi tekrarlamalıdır ([www.agri.ankara.edu.tr/](http://www.agri.ankara.edu.tr/)).

### 3.2.1.5.2. II Sayılı Tarife

Minibüs, panelvan, motorlu karavanlar, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir (Pehlivan, 2006: 339).

**Tablo 11: 2012 Yılındaki II Sayılı Tarife**

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri / Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1) Minibüs</b>	576,00	381,00	189,00
<b>2) Panelvan ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)</b>			
1900 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	768,00	480,00	286,00
1901 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	1.159,00	768,00	480,00
<b>3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)</b>			
25 kişiye kadar	1.449,00	867,00	381,00
26 - 35 kişiye kadar	1.739,00	1.449,00	576,00
36 - 45 kişiye kadar	1.935,00	1.642,00	768,00
46 kişi ve yukarısı	2.320,00	1.935,00	1.159,00
<b>4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)</b>			
1.500 kg'a kadar	518,00	345,00	170,00
1.501 - 3.500 kg'a kadar	1.043,00	606,00	345,00
3.501 - 5.000 kg'a kadar	1.565,00	1.304,00	518,00
5.001 - 10.000 kg'a kadar	1.739,00	1.477,00	694,00
10.001 - 20.000 kg'a kadar	2.088,00	1.739,00	1.043,00
20.001 kg ve yukarısı	2.612,00	2.088,00	1.215,00

**Kaynak:** 2012 MTV Kanunu, 39 No'lu Tebliğ.

I sayılı tarifede taşıtların sadece motor silindir hacimleri ve yaşları dikkate alınmasına rağmen, II sayılı tarifede taşıtların cinsleri, oturma yerleri, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlıkları ve yaşları dikkate alınmaktadır.

### 3.2.1.5.3. III Sayılı Tarife

(III) sayılı tarife yat, kotra ve her türlü motorlu tekneleri kapsamaktaydı. Vergi taşıtların cinsi, motor gücü ve yaşlarına göre alınmaktaydı. Fakat bu tarife kaldırılmıştır.

### 3.2.1.5.4. IV Sayılı Tarife

Uçak ve helikopter (Türkkuşu, Türk Hava Kurumu'na ait olanlar hariç) aşağıdaki IV sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Ziraî ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş uçaklar için IV sayılı tarifede yer alan vergi tutarları % 25 oranında uygulanır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 440).



**Tablo 12: 2012 Yılındaki IV Sayılı Tarife**

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1-3 yaş	4-5 yaş	6-10 yaş	11 ve yukarı yaş
<b>Uçak ve helikopterler</b>				
1.150 kg'a kadar	9.688,00	7.747,00	5.810,00	4.648,00
1.151-1800kg'a kadar	14.535,00	11.625,00	8.719,00	6.975,00
1.801-3.000 kg'a kadar	19.380,00	15.504,00	11.625,00	9.301,00
3.001-5.000 kg'a kadar	24.228,00	19.380,00	14.535,00	11.625,00
5.001-10.000 kg'a kadar	29.074,00	23.258,00	17.443,00	13.952,00
10.001-20.000 kg'a kadar	33.920,00	27.136,00	20.349,00	16.276,00
20.001 ve yukarı	38.766,00	31.011,00	23.258,00	18.606,00

**Kaynak:** 2012 MTV Kanunu, 39 No'lu Tebliğ.

Tarifeler topluca gözden geçirildiğinde, bunların çifte elemanlı olarak hazırlandığı görülür. Her tarifede yer alan elemanlardan biri, aracın yaşıdır. Tarifelerde bulunan ikinci eleman ise araç türüne göre değişmektedir. Örneğin I sayılı tarifede taşıtların motor silindir hacmi, II sayılı tarifede taşıt cinsi ve oturma yeri ile azami toplam ağırlığı ve IV sayılı tarifede azami kalkış ağırlığı ikinci eleman olarak saptanmıştır (Öncel ve diğerleri, 2010: 394).

3946 Sayılı Kanun M.T.V. Kanunu'nun 10. maddesini değiştirerek vergi miktarlarının her yıl VUK hükümlerine göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranında artırılacağını öngörmüştür. Ayrıca aynı maddenin 4605 Sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen 3. fıkrasında Bakanlar Kurulu'na bu şekilde belirlenen vergi miktarlarını:

-Yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye (Bilici, 2003: 291).

- EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir (Pehlivan, 2006: 339).

### **3.2.1.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar**

Bazı taşıtlar, bu vergiden istisna edilmiştir. Taşıtların ait olduğu kişi ve kuruluşların niteliği, taşıtların yönelik oldukları amaçlar, hedeflenen vergilendirme politikası ve benzeri nedenlere bağlı olarak söz konusu istisnalara yer verilmektedir (Akdoğan, 2004: 354).

Bu istisnalar, aşağıda belirtildiği üzere ifade edilebilir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 443-444).

i. Kamu kuruluşlarına ait taşıtlar:

Genel bütçeli idarelere, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliklerine ait olan ve bu daireler adına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlar vergiden istisnadır. Ancak, bu dairelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği bulunan işletmeler ile özel kanunlarında, malları devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

ii. Diplomatlarla ait taşıtlar:

Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar, konsoloslarına (fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyuğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar istisna kapsamına girmektedir.

iii. Sakatlara ait taşıtlar:

Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtları vergiden istisnadır.

**Örnek 1:** Bayan “A” herhangi bir sakatlığı bulunmayan bir kişi olmakla beraber, ekonomik bakımdan bir imkân doğması sonucu, malul kişilere yönelik olarak imal edilmiş bir taşıtı satın almıştır. Özel tertibatlı bu taşıt dolayısıyla, motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili istisnadan yararlanabilir mi?

Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili istisna uygulaması, maluller tarafından fiilen kullanılan taşıtları kapsadığından, Bayan “A” söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

**Örnek 2:** Bay “B”, malul olmakla birlikte, abisinin arabasında bazı teknik düzenlemeler yaptırmak suretiyle, abisinin arabasını kullanmaktadır. Bu taşıt dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili istisnadan yararlanabilir mi?

Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili istisna uygulaması, bizzat maluller tarafından kullanılan (malul ve engellilerin adına kayıtlı) ve özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtlara yöneliktir. Bu yüzden Bay “B” abisine ait olan taşıt dolayısıyla istisnadan yararlanamayacaktır.

iv. 18.6.1999 tarihli ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar vergiden istisnadır.

v. Motorlu taşıtlar vergisi tarifesinde yer almayan taşıtlar verginin kapsamı dışındadır.

### **3.2.1.7. Verginin Tahakkuku ve Ödenmesi**

Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Şu kadar ki, yıl içinde bu Kanunun 10’uncu ve 11’inci maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır (MTVK, 1988: madde 9).

Tahakkuk ettirilen vergi ayrıca yükümlüye tebliğ olunmaz; tahakkuk gününde tebliğ edilmiş sayılır. Yıl içinde ilk defa kayıt ve tescil edilen taşıtlar için de vergi yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Ancak ilk altı aylık dönem geçmişse sadece ikinci taksit tahakkuk etmiş sayılır (Öncel ve diğerleri, 2010: 395).

Tahakkuk eden verginin taksit süresi geçmiş olan kısmı kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenir (Türkkan, 2007: 39).

Tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir (MTVK, 2008: madde 9/2).

Maliye Bakanlığı, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütecek vergi dairesini tespit etmeye yetkilidir (MTVK, 1988: madde 9).

Motorlu taşıtlar vergisinin ödenmesi; motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir. (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine veya Maliye Bakanlığı tarafından motorlu taşıtlar vergisi tahsiline yetki verilen banka veya özel finans kurumu şubelerine ödenir (Türkkan, 2007: 39).

### **3.2.1.8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Güvenlik Önlemleri**

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu verginin tahsilini güvence altına almak üzere 13'üncü maddesinde ayrıntılı düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır. İlk olarak, taşıtlarla ilgili çeşitli işlemleri yapan kamu görevlilerine belli ödevler yüklenmektedir. Bu işlemleri de iki kategoride düşünmek mümkündür. Taşıtların kayıt, tescil, devir ve temlikine ilişkin işlemler; denetim işlemleri (Öncel ve diğerleri, 2010: 396-397).

Trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (MTVK, 2009: madde 13/a).

Noterler ile kayıt ve tescil işlemini yapan memurlar, taşıtların satış ve devir işlemlerini yapmadan önce, motorlu taşıtlar vergisinin ödendiğini gösterir belgeyi istemek zorundadırlar. Satış ve devir işlemlerini yapan noterler, ilgili sicil memurları, gerekli araştırmayı yapmadan işlem yaptıkları takdirde, vergiden dolayı yükümlüler ile birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rücu hakkına sahiptirler. Ayrıca vergisi ödenmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamaz, trafiğe çıkış izni verilemez (Pehlivan, 2006: 342-343).

### 3.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Modern vergi sistemlerinde, servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu olan veraset ve intikal vergileri, veraset yoluyla, diğer bir ifade ile ölüme bağlı olarak, bir kişiden diğer bir kişiye intikal eden her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile ölüm olayı dışında, yaşayanlar arasında herhangi bir şekilde bir kişiden diğer kişiye karşılıksız olarak intikal eden malları vergilendiren ve yapı olarak iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir (Gönül, 2008: 25).

Dolayısıyla veraset ve intikal vergisini ivazsız (karşılıksız kazanım) olarak el değiştiren servet üzerinden alınan bir vergi olarak tanımlayabiliriz. Bir servetin ivazsız el değiştirmesinden vergi alınmasının gerekçesi, kişinin herhangi bir fedakârlığa katlanmadan malvarlığında yani; servetinde artış meydana gelmesindedir. Mal kavramı ile bahsedilen şey üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mal varlığı içine girebilen sair bütün haklar ve alacaklar anlaşılır ([http://megep.meb.gov.tr/mte\\_program\\_modul/modul\\_pdf/344MV0056.pdf](http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0056.pdf)).

Türk bütçesinde veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür yıllar içinde ortalama oran % 1 civarında seyrede gelmiştir. Ancak nisbi önemsizliğine karşın bu verginin alınması, ödeme gücü ile açıklanabilir. Şöyle ki kişilerin ivazsız yollardan iktisabları, onların mal varlığında, dolayısıyla ödeme güçlerinde bir artış meydana getirir. Bunun sonucunda devlet servetteki çoğalma nedeniyle ortaya çıkan ödeme gücü artışını yükümlendirebilmektedir (Öncel ve diğerleri, 2010: 371).

Osmanlı Devletinde veraset ve intikal vergisi türünden bir vergi bulunmamaktaydı. Osmanlıda veraset yoluyla ya da ivazsız surette gerçekleşen intikallerden yalnızca harç alınıyordu (<http://modernanadolu.az/dima1982/Sinif%203/Turk%20vergi%20sistemi/pdf/13%20Turk%20Vergi%20Sistemi>).

Ülkemizde ilk veraset ve intikal vergisi, 797 Sayılı kanun ile 1926 yılında vergi sistemimize girmiş olup, 1931, 1941 yıllarında değişiklikler yapılmıştır. 1959 yılında önemli düzenlemelere uğramış olan bu vergi, 8.6.1959 tarih ve 7338 Sayılı kanun ile günümüzdeki anlamda nitelik kazanmıştır. 1980'li ve 1990'lı yıllarda çeşitli değişikliklere tabi tutulmuş olan bu vergi, gerek istisnalar ve gerekse oranlar itibariyle güncelleştirilmektedir (Akdoğan, 2004: 365).

### **3.3.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Unsurları**

Veraset ve intikal vergisinin daha iyi anlaşılabilmesi için bu kısımda veraset ve intikal vergisinin unsurları tek tek ele alınacaktır.

#### **3.3.1.1. Konu: İvazsız İntikal Eden Değerler**

Veraset ve intikal vergisinin konusunu veraset yoluyla (vasiyet, miras) veya ivazsız olarak (bağış, piyango, kura, tesadüf oyunu ve vb. yollardan) bir kişinin mal varlığından diğer kişinin mal varlığına geçen menkul veya gayrimenkul mallar oluşturmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 445).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesine göre verginin konusu biraz daha ayrıntılı olarak şu şekilde tanımlanmaktadır: “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 İntikal Vergisine tabidir. Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisab edecekleri mallara da şamildir.

Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisab eden ve Türkiye’de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu [VİVK], 1959: madde 1).

Vergi Hukukunda, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması “Mülkilik” ve “Şahsilik” ilkelerine göre belirlenmektedir. Şahsilik ilkesi; vatandaşlığı esas almaktadır. Buna göre, bir ülkenin vergi kanunlarının ülke vatandaşlarının hem ülke içinde hem de ülke dışında gerçekleştirdikleri vergiye tabi işlemlere uygulanmasını öngörmektedir. Mülkilik ilkesi; ülke topraklarını esas almakta ve vergi kanunlarının sadece ait olduğu ülke sınırları içerisinde uygulanmasını öngörmektedir (Ünsal, 2006: 169).

Veraset ve intikal vergisinin uygulama alanı şahsilik ve mülkilik ilkelerine göre aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

**Tablo 13:Şahsılık ve Mülkilik İlkesine Göre Verginin Konusu Mallar**

Malın Ait Olduğu Kişi	Malın Nerede Olduğu	Malın İntikal Ettiği Kişinin		Vergi Konusuna
		Vatandaşlığı	İkametgâhı	
Türk Vatandaşı	Türkiye	Türk	Türkiye veya Yurt Dışı	Girer
		Yabancı		
	Yurt Dışı	Türk	Türkiye	Girmez
		Yabancı	Yurt dışı	
Yabancı	Türkiye	Türk	Türkiye veya Yurt Dışı	Girer
		Yabancı		
	Yurt Dışı	Türk		Girmez
		Yabancı		

**Kaynak:** Kılıçaslan, 2011: 339.

Tablo 13’ de ki bilgileri örneklerle açıklamak gerekirse:

**Örnek 1:** Bir Türk vatandaşının İngiltere’deki evinin ölümüne bağlı olarak mirasçısı olan Türk vatandaşına veya Türkiye de ikametgâhı olmayan yabancı bir vatandaşa geçmesi durumunda hangisi veraset ve intikal vergisi ödeyecektir?

Bu örnek şahsılık ilkesine göre açıklanabilir. Şöyle ki, eğer ev Türk vatandaşına geçerse Türk tabiiyetindeki bir kişinin yabancı ülkelere elde edeceği tüm değerler verginin konusuna girdiğinden veraset ve intikal vergisi ödeyecektir. Ancak ev Türkiye’de ikametgâhı olmayan yabancı vatandaşa geçerse veraset ve intikal vergisi kanununa (m.1/3) göre Türk tabiiyetindeki kişilerin Türkiye dışındaki mallarını ivazsız yollardan iktisab eden yabancı ülke vatandaşının Türkiye’de ikametgâhının bulunmaması durumunda, intikal konusu malların vergi dışı kalacağını hükme bağlamaktadır. Yani, bu kişi veraset ve intikal vergisi ödememektedir.

**Örnek 2:** Bodrum’da yaşayan ve Türk vatandaşı bir bayanla evli olan Rus iş adamına ait yazlık bir ev, Rus iş adamının ölmesi durumunda mirasçısı olan eşine kalmaktadır. Bu durumda Türk vatandaşı olan eş vergiye tabi midir?

Bu örnek mülkilik ilkesine göre açıklanabilir. Mülkilik ilkesi uyarınca, Türkiye’de bulunan bütün mallar verginin konusuna girdiğinden Türk vatandaşı veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Şöyle ki, Rus iş adamının eşi Türk vatandaşı olmasa bile vergiye tabidir. Çünkü vergiye tabi değer Türkiye sınırları içerisinde bulunmaktadır.

Yukarıda bahsedilen tabirler için Kanunun ikinci maddesinde açıklamalar yapılmıştır (VİVK, 1959: madde 2).

Buna göre bu kanunda kullanılan tabirlerin delalet ettiği manalar aşağıda gösterilmiştir:

a) "Şahıs" tabiri; hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmü şahısları;

b) "Mal" tabiri; mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke (kişinin sahip olduğu para ile ölçülebilen mal, hak ve borçlarının tümüdür) girebilen sair bütün hakları ve alacakları;

c) "Veraset" tabiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları;

d) "İvazsız intikal" tabiri; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları; ifade eder.

Ancak, maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.

Örneğin; bir uçak firmasının düşen uçakta ölenlerin geride kalanlarına ödediği tazminatlar, ivazsız intikal sayılmamaktadır (<http://www.ppt2txt.com/r/z485997d/>).

### **3.3.1.2. Vergiyi Doğuran Olay: İvazsız İktisap**

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ivazsız iktisaplardır. Veraset yoluyla mal intikali, bir kişinin ölümüne, gaipliğine veya ölüm karinesine göre mal varlığının başka birine geçmesidir. Veraset dışındaki yollarla mal intikali ise sağlar arasında bir kişinin malvarlığının tümünün ya da belli kısımlarının diğerine karşılıksız (ivazsız) intikal etmesidir ([http://www.muhasabenet.net/makale\\_aytac\\_acardag\\_vergiyi%20doguran%20olay.html](http://www.muhasabenet.net/makale_aytac_acardag_vergiyi%20doguran%20olay.html)).

Diğer bir ifade ile vergiyi doğuran olay, vergiye tabi bir malın intikalidir. Veraset yoluyla intikallerde, ölen kişinin bıraktığı mirasın mirasçılara dağıtılmasıdır. Yarış ve çekilişlerde, yarış veya çekilişin kazanılmasıdır. Ancak yarış ve çekiliş sonucu fiilen malın elde edilmesine gerek yoktur. Sadece malı karşılıksız olarak almaya hak kazanmak verginin doğması için yeterlidir. Bağışlarda ise bağışın fiilen yapılmasıdır (Ünsal, 2006: 170).



### **3.3.1.3. Yükümlü: İvazsız İktisapta Bulunan Kişi**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 5. maddesinde verginin yükümlüsü, veraset yoluyla ve başka ivazsız yollardan iktisapta bulunan kişi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca Kanunun 2. maddesinde kişi kavramına gerçek ve tüzel kişilerin girdiği belirtilmektedir.

Buna göre, muafiyet kapsamına girmeyen tüzel kişiler de veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü olabilmektedir. Tüzel kişiler için hısımlık nedeniyle kanuni mirasçılık söz konusu değildir; buna rağmen ölüme bağlı bir tasarrufla tüzel kişinin de ivazsız iktisapta bulunması ya da lehine bir bağış yapılması mümkündür (Öncel ve diğerleri, 2010: 379).

Şöyle ki Türk Medeni Kanununun 501'inci maddesine göre mirasçı bırakmaksızın ölen kişinin malları devlete geçmektedir (Türk Medeni Kanunu [TMK], 1969: madde 51).

### **3.3.1.4. Matrah ve Tarhiyat**

#### **3.3.1.4.1. Matrah**

Veraset ve intikal vergisinin hesaplanabilmesi için gerekli olan matrah advolarem (değer) esasına dayandırılmıştır. Verginin matrahı intikal eden malların mükellefe isabet eden safi tutarıdır. Safi tutar ise intikal eden malların safi olmayan tutarından kabul edilen borç ve masrafların düşülmesi suretiyle bulunan tutardır (Şenyüz, 2005: 306).

Bu borç ve masraflar aşağıda belirtilmektedir (VİVK, 1959: madde 12):

- a) Veraset yoluyla vuku bulan intikallerde murisin belgeye dayalı borçları ile vergi borçları,
- b) Cenazenin teçhiz<sup>18</sup> ve tedfini<sup>19</sup> için yapılan masraflar,
- c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memlekette bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergisi,

---

<sup>18</sup> Vefat eden kişinin yıkanmasından kabre defnedilinceye kadar yapılması gereken şeylerin tamamıdır.

<sup>19</sup> Defnetme, gömme anlamına gelmektedir.

d) Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına taalluk eden borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe eden hibe ettiği mala taalluk eden borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüt etmiş ise bu borçlar nazara alınmaz).

Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenler bakımından ise Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Veraset ve intikal vergisi kanununda belirtilen değerlendirme ölçüleri şunlardır (VİVK, 1959: madde 10):

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 olarak 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 dâhil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2'inci bölümündeki esaslara göre tespit olunur.

b) Gayrimenkuller ticari işletmeye dâhil 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. maddesindeki hükümlere göre değerlendirilir.

f) Yabancı paralar; borsa rayiç ile borsada rayiç yoksa Maliye Bakanlığınca tespit 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 dâhil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz.

### **3.3.1.4.2. Tarhiyat**

Veraset ve intikal vergisinde; beyana dayalı diğer vergilerden farklı olarak iki aşamalı tarhiyat vardır. Bunlar: ilk (ön) tarhiyat ve ikinci (kesin) tarhiyattır. İlk tarhiyat, mükellefçe yapılır, yani; mükellefin kendisinin beyannamede gösterdiği değerler üzerinden ve beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde yapılır (Pehlivan, 2011: 307).

İlk tarhiyattan sonra kesin tarhiyata geçilir. İdare bir yandan mükellefin beyan ettiği malları V.U.K'nun değerlendirme hükümlerine göre değerlemeye tabi tutar diğer taraftan değer takdirine ihtiyaç gösteren malları değerlerinin takdir edilmesi için takdir komisyonuna sevk eder. Bu şekilde bulunan değerler üzerinden kesin tarhiyat işlemi gerçekleştirilir ([http://megep.meb.gov.tr/mte\\_program\\_modul/modul\\_pdf/344MV0056.Pdf](http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0056.Pdf)).

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 (gayrimenkuller hariç), vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınır. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz (VİVK, 1959: madde 10).

Bu durumda, mükellefler tarafından beyan edilen tutar ile idarece değerlendirme ölçülerine göre bulunacak miktar karşılaştırılarak, tespit edilen farkın beyan edilen miktarın % 50'sine kadar olan kısmı üzerinden cezasız, % 50'yi aşan kısmı üzerinden cezalı tarhiyat yapılır (Şenyüz, 2005: 315).

### **Örnek 1:**

Mükellef A'ya annesinden veraseten menkul mallar intikal etmiştir. Mükellef A bu mallar için verdiği beyannamede 300.000 lira değer beyan etmiş ve aynı değerlendirme ölçülerine göre idarenin bulduğu değer 900.000 lira olduğu tespit edilmiştir. Buna göre; Mükellefin maruz kalacağı cezasız ve cezalı vergi tarhiyatı itibariyle matrahı nedir?

Mükellefçe beyan edilen değer	300.000
İdarece tespit edilen değer	<u>900.000</u>
Fark	600.000
Beyan edilenin % 50'si	150.000

Mükellefçe beyan edilen değerin % 50'sinin, beyan ettiği değere eklenmesi suretiyle bulunan tutar ( $300.000 + 300.000 * \% 50 = 450.000$ ) cezaya alınmayacaktır.

Tüm vergi matrahına esas tutar	900.000
Cezasız kısım vergi matrahına esas tutar	<u>-450.000</u>
Cezalı kısım vergi matrahına esas tutar	450.000

Yukarıdaki tutarlarda istisna dikkate alınmamıştır. Matrah bulunurken istisnanın cezalı veya cezasız kısımdan hangisine uygulanacağına dair açıklık yoktur. Ancak idare tebliğlerle yaptığı sayısal örnek çözümlerinde istisnayı cezasız kısımlar için uygulamaktadır. Bu mükellefin aleyhine olan durumu göstermektedir (Şenyüz, 2005: 316).

### **3.3.1.5. Oran: Çifte Artan Oranlı Vergi Tarifesi**

Türk vergi sisteminde, gelir vergisinden başka artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı diğer vergi türü veraset ve intikal vergisidir (Öncel ve diğerleri, 2010: 383).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre belirlenmiş olan nispetler aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir (VİVK, 2012: madde 16).

**Tablo 14: Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Tarifesi (2012 Yılı İçin)**

MATRAH	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%)	İvazsız intikallerde vergi oranı (%)	
		Diğer kişilerden	Ana, baba, eş ve çocuklardan
İlk 180.000 TL için	1	10	5
Sonra gelen 400.000 TL için	3	15	7,5
Sonra gelen 880.000 TL için	5	20	10
Sonra gelen 1.700.000 TL için	7	25	12,5
Matrahın 3.160.000TL'yi aşan bölüm için	10	30	15

**Kaynak:** 43 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

Tablo 14'den anlaşılacağı üzere veraset ve intikal vergisinde yüksek matrahlar, düşük matrahlara göre daha fazla vergilendirilmektedir; fakat aynı matrah diliminde yer alan yükümlülerden veraset dışında ivazsız yolla mal iktisap edenler, veraset yoluyla iktisapta bulunanlara göre daha yüksek oranlar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan dilim tutarlarının yüzde 5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir (VİVK, 2012: madde16).

5602 Sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran yüzde 10 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır.

### **3.3.1.6. Vergilendirme İşlemleri**

#### **3.3.1.6.1. Beyan Esası**

Veraset ve intikal vergisinin 7. maddesine göre; Veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir şekilde mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları 5602 Sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

### **3.3.1.6.1.1. Beyannamenin Verileceği Yer**

Beyannamenin verileceği yerler şu şekilde düzenlenmiştir (Pehlivan, 2011: 306):

- Veraset yoluyla intikallerde, ölen kimsenin, diğer suretle meydana gelen intikallerde, tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının, tüzel kişilerde ve diğer kuruluşlarda merkezlerin bulunduğu yerdeki vergi dairesine;

- Muris veya tasarrufu yapan şahsın ikametgâhı yabancı bir ülkede ise, Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesine;

- Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit olunamamış ise, Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği yerdeki vergi dairesine verilir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi, her mükellef için ayrı ayrı düzenlenebileceği gibi, tüm mükellefler tarafından müştereken de beyanname verilmesi söz konusu olabilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2011: 452).

### **3.3.1.6.1.2. Beyanname Verme Süresi**

Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süresi, veraset yoluyla intikaller için farklı ivazsız intikaller için farklı olarak düzenlenmiştir.

Bu süreler, V.İ.V.K.'nın 9. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir.

#### **a. Veraset Yoluyla İntikallerde**

- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde,

- Ölüm Türkiye'de meydana gelmiş, ancak mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,

- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde,

- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş ve mükellefler de, müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde,

- Ölüm yabancı bir memlekette meydana gelmiş, fakat mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde,

- Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

#### **b. Diğer İvazsız İntikallerde**

- Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 Sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar.

-Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde verilmesi gerekmektedir.

#### **3.3.1.7. Verginin Ödenmesi**

Veraset ve intikal vergisi, tahakkukundan itibaren üç yılda her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere toplam altı eşit taksitte ödenir (Kızılot ve Taş, 2011: 340).

Ancak gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 Sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenir (VİVK, 1998: madde 19/1).

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağ yapılamaz ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilemez. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar (Edizdoğan ve diğerleri, 2007: 268).

### **3.3.1.8. Vergi Kolaylıkları**

#### **3.3.1.8.1. Muaflıklar**

Aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftırlar (VİVK, 1959: madde 3).

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

- Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

- Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar<sup>20</sup> ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aile efradı (mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarihiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarihiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç).

#### **3.3.1.8.2. İstisnalar**

Aşağıda gösterilen intikaller veraset ve intikal vergisinden müstesnadır (VİVK, 1959: madde 4).

- Veraset tarihi ile intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya;

- Menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 130,589 TL'si ancak fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 261,336 TL'si

---

<sup>20</sup>Bir büyükelçinin temsilci olarak bulunduğu ülke dışına çıkması durumunda veya o ülkeye gelmesinden önce ona vekâlet eden diplomat, işgüder.



- Örf ve âdete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar<sup>21</sup> (Gayrimenkuller hariç);

- Bilumum sadakalar;

- İvazsız suretle vaki intikallerin 3.010 TL'si

- Para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14/3/2007 tarihli ve 5602 Sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin 3.010 TL'si,

- Amme idare ve müesseseleri ve 3659 Sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harp malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar,

- Borçlar Kanununun 242'nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar;

- Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe),

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar,

- Plaka tahdidi uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticarî plaka satışından elde edilen paralardan, ticarî plakalı taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar,

- 2863 Sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler,

- Genel bütçeye dâhil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar,

---

<sup>21</sup> Drahomalar; erkek çeyizi

- 28/3/2001 tarihli ve 4632 Sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının hak kazanılan kısımları,

- Harbe veya eşkıya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dâhil) kezalik vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve (4369 Sayılı Kanunun 81'nci maddesinin 81/N-1 maddesi uyarınca değişen ibare) eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden; menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dâhil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 261,336 TL'si Veraset ve İntikal Vergisinden müstesna tutulmuştur.

### **3.4. Modern Servet Vergileri İçin Öneriler**

Modern servet vergisi kapsamında ele alınan motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisinin uygulanış biçimi sıfır hatayla yapılıyor demek yanlış olacaktır. Aşağıda uygulamaları tatmin edici olmayan bu vergiler için öneriler yapılmıştır.

#### **3.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi İçin Öneriler**

Türkiye'de MTV'de, otomobil ve motosiklet açısından yaş ve silindir hacmini esas alan bir vergi uygulaması vardır. Ancak bu kriterlerin vergi adaletinin sağlanması bakımından yeterli olmadıkları söylenebilir. Konuya daha yakından bakacak olursak; bir aracın silindir hacmi arttıkça değerinin arttığı doğrudur. Ancak günümüzde öyle örnekler var ki, aynı silindir hacmine sahip olmasına rağmen farklı markalara sahip araçların fiyatları arasında çok büyük farklar olabilmektedir. Bu nedenle iki aracı sadece aynı silindir hacmine sahip oldukları gerekçesiyle eşit tutarda vergilendirmek vergi adaleti açısından uygun değildir (İpek, 2004: 135).

Bu uygulamaya göre örneğin, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği verilerine göre 1,6 cc silindir hacmine sahip araçlardan 2012 yılı için kasko değeri 100.012 TL olan Volvo V70 1,6 T4 Advance Powershift, 83.396 TL olan Volvo V60 1,6 Drive R-Design Powershift ve 59.161 TL olan Volvo V50 1,6. D2 için aynı vergi (2012 yılı için 768 TL) ödenecektir. Bu durumda gelir, servet ya da harcamanın sadece vergi konusu yapılmasıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesi mümkün değildir. Önemli olan

vergilerin kişilerin ödeme gücünü kavrayacak şekilde belirlenmesidir. Vergilerin kişilerin mali gücü dikkate alınarak belirlenmesiyle farklı mali gücü bulunanların farklı vergi yüküne tabi tutulmaları mümkün olacaktır.

MTV’de yer alan I Sayılı tarifeye ilişkin olarak yapılması mümkün bir diğer eleştiride tarifede yer alan araçların yaşlarına göre vergilendirme yapılmasına ilişkindir. I Sayılı tarifeye göre taşıtlar 1-3 yaş, 4-6 yaş, 7-11 yaş, 12-15 yaş, 16 ve yukarı yaş olarak gruplandırılmaktadır.

MTV I Sayılı tarifede örneğin; aynı silindir hacmine sahip 1 yaşındaki bir otomobille 3 yaşındaki bir otomobilin aynı vergiyi ödemesi öngörülmektedir. Bu konuyu örneklendirmek gerekirse; Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği verilerine göre 2009 model Toyota Verso 1,6 Elegant marka aracın 2013 yılı değeri 59.900 TL olarak tespit edilmişken, aynı aracın 2012 yılı değeri 51.795 TL 2011 yılı değeri ise 41.230 TL olarak tespit edilmiştir. Görüldüğü üzere 1 yaşındaki bir otomobille 3 yaşındaki bir otomobilin değeri önemli ölçüde fark etmektedir (aradaki fark 18.670 TL). 59.900 TL değerindeki araçla 41.230 TL değerindeki aracın her ikisinden de 2013 yılı için 827 TL MTV alınması adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

### **3.4.1.1. Tarife Yapısı Açısından Bir Öneri: Değer Esası ve Karbon Temelli**

#### **Vergileme**

Türk motorlu taşıtlar vergisi için bir model önerirken motorlu taşıtlardan kaynaklanan hava kirliliğinin azaltılmasının mı, yoksa yüksek değerli servetin vergilendirilip gelir dağılımında adaletin sağlanmasının mı amaçlanacağı konusunda Türkiye için çelişkili bir durum söz konusudur.

Çünkü ülkemiz bir yandan onayladığı Kyoto Protokolü’ne göre karbondioksit emisyonunu azaltmak zorunda, diğer yandan çevreyi kirleten yaşı yüksek motorlu kara taşıtlarının yüksek oranda vergilenmesi düşünülmektedir. Buda zaten az sayıda motorlu araca sahip düşük gelir gruplarını olumsuz yönde etkileyecektir (Kabakçı Karadeniz, 2011: 293).

Anayasanın 56/2. maddesinde “Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek devletin ve vatandaşların ödevidir” hükmü yer almaktadır. Bu

hüküm gereğince, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında çevrenin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu bağlamda, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde çevrenin korunmasına yönelik düzenlemeler bulunması gerektiği aşikârdır. Çevrenin korunmasında vergilerden de yararlanılması, devlete Anayasa ile yüklenmiş bir görev niteliğindedir.

Anayasanın 73/1. maddesinde ise, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü yer almaktadır. Malî güce göre vergilendirme, mükelleflerin ekonomik ve şahsî durumlarının vergilendirmede göz önünde tutulması gereğini ifade etmektedir. Bu ilke aynı zamanda, eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir. Vergilerin malî güce göre uygulanması, devlete yüklenmiş bir görev niteliğindedir.

Yine Anayasanın 73/2. maddesinde ise malî güce göre vergilendirme ilkesinin tekrarı niteliğinde olan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü yer almaktadır. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımının yapılabilmesi bakımından da motorlu taşıtlar üzerinden alınacak vergilerin malî güç ilkesine göre alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, motorlu taşıtların vergilendirilmesinde, çevrenin korunmamasının ve malî gücün dikkate alınmamasının anayasaya aykırılık teşkil edeceği anlaşılmaktadır. Devlet kendisine anayasa ile yüklenmiş görevlerini yerine getirmemiş olmaktadır. Bu bakımdan motorlu taşıtların vergilendirilmesinin mutlaka gözden geçirilmesi, yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu düzenlemede ise hem çevreyi koruyucu hükümlere yer verilmeli hem de malî güç ilkesi de dikkate alınmalıdır. Sadece çevrenin veya sadece malî gücün dikkate alınması yeterli olmayacaktır.

Bu yüzden ilk olarak MTV’de otomobillerin vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanabilmesi açısından verginin hesaplanmasında, araç silindir hacmi ve yaşı yerine değerinin esas alınması ve silindir hacmi ve yaşa göre maktu vergi alınması yerine değere göre nisbi bir verginin alınması gerekir. Burada ikinci el taşıtlar açısından değer nasıl belirleneceği sorusu gündeme gelebilir. Her aracın fiyatının aracın kendi durumuna göre belirleneceği tabidir. Ancak, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği tarafından

aylık olarak yayınlanan motorlu kara taşıtları kasko değer listesi bu konuda yol gösterici olabilir. Söz konusu listenin ikinci el otomobillerin değeri açısından güncel ve kullanılabilir bir kaynak olarak kabul edilmesi mümkündür (Kaplan, 2012: 216).

İkinci olarak Türkiye'deki mevcut vergi sistemi yaşlı ve fazla yakıt tüketen araçların kullanımını teşvik etmekte ve yeni araç alınımını sınırlandırmaktadır. Çünkü ilgili mevzuata göre piyasadaki araçlar servet olarak görülmektedir. Servet ise her yıl yıprandığından dolayı vergide düşmektedir. Ancak araçlar yaşlandıkça yakıt tüketimi ve karbon dioksit salınımı artmaktadır. Bu yüzden ilgili mevzuat düzenlenerek araçlar için servet ve yaş faktörü yerine yol kullanım artı karbondioksit emisyon vergisi sistemi devreye sokulmalıdır. Araçlar servet olmaktan çıkarılmalı, yakıt tüketimini ve karbon dioksit emisyonunu esas alan A.B. ülkelerinin tecrübelerinden faydalanılmalıdır ([http://www.haberx.com/motorlu\\_tasitlar\\_icin\\_vergi\\_sistemi\\_ve\\_sera\\_gazi\\_salinimi\(19,w,8782,579\).aspx](http://www.haberx.com/motorlu_tasitlar_icin_vergi_sistemi_ve_sera_gazi_salinimi(19,w,8782,579).aspx)).

Ancak düşük karbon emisyonu yapan araçlar genellikle modeli yüksek olan, yeni teknoloji ürünü ve fiyatı yüksek araçlardır. Diğer yandan yüksek karbon salınımı yapan araçlarda demode olmuş düşük fiyatlı araçlardır. Bu yüzden sadece karbon salınımının esas alınması da vergi de adaletin sağlanması bakımından istenen sonucu vermeyecektir. Çünkü karbondioksit salınımı yüksek olan düşük fiyatlı araçlardan yüksek oranda vergi alınması öngörülmektedir.

Sonuç olarak bahsi geçen iki görüş de tek başına vergide adaleti sağlayamamaktadır. Bu yüzden MTV açısından değer esası ve karbon temelli vergileme önerilerinin birlikte değerlendirilmesi suretiyle yeni bir öneri getirilebilir.

### **3.4.2. Veraset ve İntikal Vergisi İçin Öneriler**

Sürekli büyüme hedefi içinde ve sermaye birikimine odaklı piyasa ekonomisinde ortaya çıkan gelir dağılımı adaletsizliğini çeşitli maliye politikası araçlarıyla iyileştirme imkânı bulunmaktadır. Bunlardan biri olan verasetin vergilenmesi ise hasılat düşüklüğü, işlem maliyetinin yüksekliği gibi nedenlerle yani verimsizlik gerekçesiyle eleştirilmektedir. Söz konusu eleştirilerin haklı yönleri olsa bile bu durum veraseti vergilememeyi daha da önemlisi gelir ve servet dağılımını iyileştirmedeki sınırlı araçlardan birini ortadan kaldırmayı gerektirmemektedir (Kılıçaslan, 2011: 341).

Söz konusu vergiyi kaldırmak sorundan kaçınmak anlamına gelmektedir. Bunun yerine sorunun çözülmesine yönelik önerilerin getirilmesi daha adil ve tutarlı olacaktır.

Dünya uygulamalarına bakıldığında veraset ve intikal vergisi başlıca iki şekilde uygulanmaktadır. Birinci şekilde vergi, tereke üzerinden, bir başka deyişle, henüz miras hisseleri halinde bölünmeden ölen bir kişinin bıraktığı malvarlığının tümü üzerinden alınmaktadır. Tereke vergisi denilen bu vergileme şeklinde, mirasçıların ölen kişi ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu nedenle tereke vergisi genellikle tek oranlı ve objektif nitelikte bir servet vergisidir. İkinci şekilde ise vergi, bir bütün olarak terekeden veya ölenin tüm mal varlıklarının toplam değeri üzerinden değil, mirasçılara intikal eden paylar üzerinden alınmaktadır. Miras Payı vergisinin büyük ölçüde subjektif olduğu söylenebilir. Çünkü tereke vergisinin aksine, miras elde edenin kendi servet durumu, miras bırakan ile olan akrabalık derecesi ve miras payının tutarı gibi faktörler göz önünde bulundurulmakta ve güçlü bir artan oranlılık uygulanmaktadır (Turhan, 1998: 184-185).

Örneğin; ABD ve İngiltere’de mirasçılarının sayısı veya ölen kişiye yakınlık dereceleri dikkate alınmaksızın ölen kişinin toplam malvarlığı üzerinden alınan tereke vergisi uygulanmaktadır. Ölen kişi ile mirasçı arasındaki yakınlık derecesine bağlı olarak değişik vergi oranlarının ve istisna tutarlarının uygulandığı ve her bir mirasçının sadece aldığı pay üzerinden vergilendirildiği miras payı yaklaşımı ise İngiltere dışındaki çoğu Avrupa ülkesinde uygulanmaktadır (Çiçek ve Çiçek, 2008: 150).

Yeni düzenlemeyle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ndaki istisna tutarları sadece mirasçılarının aldığı paya göre değil İngiltere’de ve ABD’de olduğu gibi terekenin tümü üzerinden değerlendirilebilir. Bu şekilde hem bir kişide birikmiş olan servetin vergilendirilmesi söz konusu olur hem de veraset ve intikal vergisi uygulamasında adalet temin edilmiş olur. Çünkü uygulamada daha fazla servetin çok sayıda mirasçıya pay edilmesiyle istisna sınırları içinde kalması mümkün olurken daha az olan servetin az sayıdaki mirasçıya pay edilmesi sonucu istisna sınırlarını aşması söz konusu olabilmektedir.

Diğer bir öneriyi ise Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi ile Almanya’da uygulanan veraset ve intikal vergisini karşılaştırarak yapmak mümkündür. Bu

bağlamda Türkiye’de 2013 yılı için uygulanan veraset ve intikal vergisi oran ve matrahları Tablo 15’de görüldüğü gibidir.

**Tablo 15: Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Tarifesi (2013 Yılı İçin)**

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (%)	İvazsız intikallerde vergi oranı (%)	
		Diğer kişilerden	Ana, baba, eş ve çocuklardan
İlk 190.000 TL için	1	10	5
Sonra gelen 430.000 TL için	3	15	7,5
Sonra gelen 940.000 TL için	5	20	10
Sonra gelen 1.800.000 TL için	7	25	12,5
Matrahın 3.360.000TL'yi aşan bölüm için	10	30	15

**Kaynak:** 43 Seri No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği.

Tablo 15’den de anlaşılacağı üzere veraset yoluyla intikallerde matrah dilimlerine uygulanacak vergi oranları, % 1, % 3, % 5, % 7 ve % 10, veraset dışındaki karşılıksız intikallerde % 10, % 15, % 20, % 25 ve % 30’dur. Bunun dışında bir kişiye anne, baba, eş ve çocuklarından karşılıksız mal intikali halinde ise vergi, karşılıksız intikallere ait tarifedeki oranların yarısı uygulanarak hesaplanmaktadır.

Almanya’da Türkiye’deki vergi tarifesine benzer bir tarife bulunmaktadır. Bir başka deyişle, Almanya’da da çifte artan oranlı bir vergi tarifesiyle bu verginin mükellefleri vergilendirilmektedir.

Ancak Türkiye’deki uygulamadan önemli bir farkı bulunmaktadır ki buda, çifte artan oranlılığın intikalın veraset veya başka yollarla olması ile değil, ölen kişiye yakınlık derecesine bağlı olmasıdır.

Buna göre 1. Sınıfta yer alanlar eş, çocuklar, üvey çocuklar, anne-baba, büyükanne-büyükbaba ve torunlardır. 2. Sınıfta yer alanlar kardeşler, yeğenler, üvey anne- baba, boşanmış eş, damatlar, gelinler, kayınpeder ve kayınvalidedir. 3. Sınıfta yer alanlar ise mirastan diğer yararlananlardır (<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance>).

Aşağıdaki Tablo 16’da ise Almanya’da uygulanan 2013 yılı veraset ve intikal vergisi tarifelerini görmek mümkündür.

**Tablo 16: Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi**

Matrah	1.Sınıf Vergi Oranı (yüzde)	2.Sınıf Vergi Oranı (yüzde)	3.Sınıf Vergi Oranı (yüzde)
Upto €75,000	7	15	30
€75,000 – €300,000	11	20	30
€300,000 - €600,000	15	25	30
€600,000 - €6.000.000	19	30	30
€6.000.000 - €13.000.000	23	35	50
€13.000.000 - €26.000.000	27	40	50
Over €26.000.000	30	43	50

**Kaynak:** <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance> (02.05.2013).

Almanya’da uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi tarifesine bakıldığı zaman intikal eden servet miktarına ilişkin tarife basamakları Türkiye’deki tarifeye göre daha geniş tutulmuştur. Buna uygun olarak da dilimler arası vergi oranlarının artış seyri de Türkiye’de uygulanan oranların artış seyrinden daha fazladır.

Tablo 15 ve tablo 16 incelendiğinde Türkiye de uygulanan en düşük veraset yoluyla intikal oranı % 1, Almanya’da ise bu oranın % 7 olduğu görülmektedir. Ayrıca Almanya’da ölen kişi ile mirası elde edenin akrabalık derecesi uzaklaştıkça vergi daha da ağırlaşmakta ve % 50’ye kadar çıkabilmektedir. Türkiye’de ise bu oran % 30 ile sınırlandırılmıştır.

Matrah dilimleri incelendiğinde Türkiye’de 5 matrah dilimi bulunuyorken Almanya’da 7 matrah dilimi bulunmaktadır. Tablo 15 ve 16’da ki veriler dikkate alınarak alınması gereken vergi miktarını hesapladığımızda Türkiye’nin Almanya’ya göre ne kadar düşük oranda vergi aldığını görebiliriz. İlk dilim için Türkiye (190.000\*% 1) 1.900 TL vergi alırken Almanya TL cinsinden (€75.000 \* 2.36 \* % 7) 12.390 TL vergi almaktadır (1€= 2.36 TL olarak dikkate alınmıştır).

Yani Almanya Türkiye’nin almış olduğu verginin 6,5 katını almaktadır. Diğer bir deyişle Türkiye ilk dilim için Almanya’nın almış olduğu verginin ancak % 15,3’ünü alabilmektedir.



Türkiye’de veraset vergisinin son matrah dilimine kadar toplamda 187.800 TL vergi alınıyorken Almanya’da ise yaklaşık olarak bu miktar ilk üç dilimden 177.000 TL olarak alınmaktadır.

Türkiye’de uygulanan ve % 1- % 10 arasında değişen veraset ve intikal vergisi oranları en az % 4 ‘ten başlamak suretiyle artan oranlı uygulanabilir ve bununla birlikte istisna oranları azaltılabilir. Ya da matrah dilimleri arasındaki farklar azaltılıp, dilim sayısı artırılabilir buna bağlı olarak da oran dilimleri de matrah dilimlerine paralel olarak artırılıp alınan vergide arttırılmış olacaktır.

### **3.4.3. Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlar ve Öneriler**

Emlak vergisinin en önemli problemi taşınmazların vergiye esas değerinin belirlenmesidir. Taşınmazın değeri, şehirden şehre, köyden köye, binadan binaya değişmekte aynı şehrin bazı semtlerinde düşerken, bazı semtlerinde yükselmektedir. Binaların vergiye tabi değerinin tespit edilmesi sırasında her binanın spesifik özellikleri göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu yüzden Türkiye’de mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergiye konu taşınmaza ilişkin değerlerin tespitinde yaşanan sorunlar hem taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltmakta hem de vergilemede adaleti bozucu etkiler yapmaktadır (Hacıköylü ve Heper, 2010: 2).

Türkiye’de uygulanmakta olan emlak vergisinin yapısı itibarıyla sıkı sıkıya taşınmaz değerlemesine bağlı olduğu düşünüldüğünde sorunların, özellikle de mevcut düzenlemelere göre tespit edilen taşınmaz birim değerlerinin serbest piyasa koşullarındaki değerlerden farklılık göstermesinin en önemli nedenlerinden birinin, vergiye konu taşınmazların değerlendirme sürecinde yaşandığı görülmektedir. Emlak vergisinde taşınmaz değerlendirme sürecinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması vergilemede adaleti sağlayacağı gibi bu vergiyi tahsil yetkisine sahip belediyelerin gelirlerinde de artış sağlayarak, mali durumlarını güçlendirecek ve hizmet kalitesini arttırabilecektir.

Bu yüzden taşınmaz mal karşılıklarının belirlenmesi, buna bağlı olarak değer haritalarının oluşturulması ve taşınmaz mal fiyatlarının kontrol altında bulundurulması, ilgili hizmetlerin yerine getirilmesinde kurumlar arasındaki ilişkileri kuvvetlendirip,

verimliliği arttırma doğrultusunda; güncel ve doğru veriye duyulan gereksinim giderek artmaktadır (Alkan ve diğerleri, 2006: 110).

Mevcut sistemler içinde belediyelerin bölge veya güzergâh bazında tahmini emlak vergisi hesabını yapması uzun bir süreç olacaktır. Bu yüzden her coğrafi bölge için veri tabanı ve yüksek düzeyli veri modelleri oluşturulmalıdır. Örneğin, emlak vergisini toplayan belediyeler için bilgisayar destekli tasarım ve otomatik adres bilgi sistemi modeli geliştirilebilir. Böylece bilgisayar destekli tasarım ve otomatik adres bilgi sistemi modeli sayesinde emlak vergileri beyannameye ihtiyaç duyulmadan otomatik olarak tespit edilebilir ve doğrudan taşınmaz sahiplerine tebliğ edilebilir.

Ayrıca adres bilgi sistemi sayesinde emlak vergisinin, belediye ve mülkiyet sahipleri açısından kontrolü sağlanarak vergi kayıpları minimize edilebilir. Adres bilgi sistemi modeli sayesinde emlak vergisinin nasıl uygulanacağı bir şablon halinde aşağıda gösterilmeye çalışılmıştır.

## Şekil-2 Adres Bilgi Sistemi ile Emlak Vergisinin Tespiti

The image displays a software interface for address-based property tax assessment. It consists of four main components:

- Data Entry Form:** A table with columns for 'id', 'isim', and 'soyisim'. It contains two rows of data: (1, Ali, VELI) and (2, Pardus, KURUMSAL).
- Map:** A satellite map showing a street grid with a red arrow pointing from the data entry form to a specific location on the map.
- Backup Wizard:** A dialog box titled 'Items to Back Up' with a 'Certification Authority Backup Wizard' window open, asking to create a directory for backups.
- Tax Calculation Table:** A table with columns for 'SIRA/SIRA NO', 'SAYIMININ KODU/NO', 'PAY (M2)', 'EMLAK VERGİSİ', and 'PARSEL/PAFTA'. It lists tax calculations for two properties: 'M-04' and 'K-1-1', each with five rows of data.

Şablon dört adımdan oluşmaktadır.

1- Mükellefin kimlik bilgileri girilir,

2- Aynı kimlik bilgisine sahip olan kişilerin bölgedeki adresleri gösterilir.

3- Aynı kimlik bilgisine (isim soyisim benzerliği) sahip olan kişilerden gerçek mükellefe ulaşmak için ikametgâh adresinden bilgiler girilir.

4- Doğru tespit edilen mükellefin ödemesi gereken emlak vergisine, geçmiş yıllarda ödenmemiş bulunan emlak vergisine ve sisteme girilebilecek daha birçok ayrıntıya ulaşılabilir.

## SONUÇ

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu gayrimenkul-menkul mallar, para ve alacakların toplamını ifade eder. Servet vergileri bu değerlerin tamamı veya bir kısmı üzerinden alınır.

Servet üzerinden alınan vergiler çok eskilere dayanmaktadır. Servet çok yönlü bir kavram olduğundan servet üzerinden alınan vergiler de bir ülkeden diğerine önemli sayılabilecek farklılıklar göstermektedir. Çünkü servet vergilerinin asıl amacının mali olmayıp sosyal olması, her ülkenin iktisadi ve sosyal düzeninin gerek ve hedeflerine göre servet vergilerinin de farklı şekillere bürünmesine yol açmıştır. Piyasa ekonomisi üzerindeki bir ülkede mülkiyeti kısıtlamaya yönelmiş amaçları gerçekleştirecek en etkin araçlar kamulaştırma ve servet vergileridir. Bu iki yöntem genellikle birbirinin tamamlayıcısı olarak kullanılmaktadır. Bu nedenle, servet vergileri, gelir vergilerinden farklı olarak gelir getirmeyen iktidar potansiyelini de vergilendirmektedir.

Servet vergisi kavramının bir üst kavram olması, uygulamada onun altında bazı servet vergilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Çeşitli servet vergilerinin ortaya çıkması da, bu vergilerin çeşitli kıstaslar dikkate alınarak sınıflandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Çalışmada ise istisnai bir servet vergisi olan varlık vergisi ve modern servet vergileri incelenmiştir.

Varlık Vergisi İkinci Dünya Savaşının etkilerini üzerinde hisseden Türk Hükümetinin savaş ekonomisi koşullarından yararlanarak karaborsacılık, ihtikâr ve vurgunculuk yaparak fevkalade kazanç sağlayanları bir nevi cezalandırmak amacıyla 1942 Kasımında çıkartılan ve on altı ay yürürlükte kalan ve bir defaya mahsus olmak üzere alınan bir vergidir. Kanun metni bir ayırım yapmamasına rağmen, varlık vergisi uygulamasında gayrimüslim vatandaşlara Müslüman vatandaşlardan farklı davranılmış ve vergilemenin genellik ilkesi zedelenmiştir. Gayrimüslim vatandaşlara karşı devlet tarafından uygulanan bu tek yanlı haksız uygulama, yabancıların uzun yıllar Türkiye’de

yatırım yapmaya kuşkuyla bakmalarına yol açmıştır. Bu tür bir facianın yeniden yaşanmaması için varlık vergisi uygulamasından çıkarılacak önemli dersler vardır. Modern servet vergisi kapsamında ele alınan motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve emlak vergisinin uygulanış biçimi sıfır hatayla yapılıyor demek de yanlış olacaktır.

Türkiye’de MTV’de, otomobil ve motosiklet açısından yaş ve silindir hacmini esas alan bir vergi uygulaması vardır. Ancak bu kriterlerin vergi adaletinin sağlanması bakımından yeterli olmadıkları söylenebilir. Çünkü iki aracı sadece aynı silindir hacmine sahip oldukları gerekçesiyle eşit tutarda vergilendirmek vergi adaleti açısından uygun değildir. Bu yüzden ilk olarak MTV’de otomobillerin vergilendirilmesinde vergi adaletinin sağlanabilmesi açısından verginin hesaplanmasında, araç silindir hacmi ve yaşı yerine değerinin esas alınması ve silindir hacmi ve yaşa göre maktu vergi alınması yerine değere göre nisbi bir verginin alınması gerekir. İkinci olarak da servet ve yaş faktörü yerine yol kullanım artı karbondioksit emisyon vergisi sistemi devreye sokulmalıdır.

Ancak bahsi geçen iki görüş de tek başına vergide adaleti sağlayamamaktadır. Bu yüzden MTV açısından değer esası ve karbon temelli vergileme önerilerinin birlikte değerlendirilmesi suretiyle yeni bir öneri getirilmelidir.

Dünya uygulamalarına bakıldığında veraset ve intikal vergisi başlıca iki şekilde uygulanmaktadır. Birinci şekilde vergi, tereke üzerinden, bir başka deyişle, henüz miras hisseleri halinde bölünmeden ölen bir kişinin bıraktığı malvarlığının tümü üzerinden alınmaktadır. Yeni düzenlemeyle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ndaki istisna tutarları sadece mirasçıların aldığı paya göre değil İngiltere’de ve ABD’de olduğu gibi terekenin tümü üzerinden değerlendirilebilir.

Türkiye’de uygulanan ve % 1- % 10 arasında değişen veraset ve intikal vergisi oranları en az % 4 ‘ten başlamak suretiyle artan oranlı uygulanabilir ve bununla birlikte istisna oranları azaltılabilir. Ya da matrah dilimleri arasındaki farklar azaltılıp, dilim sayısı artırılabilir buna bağlı olarak da oran dilimleri de matrah dilimlerine paralel olarak artırılıp alınan vergide arttırılmış olacaktır.

Emlak vergisinin en önemli problemi ise taşınmazların vergiye esas değerinin belirlenmesidir.

Türkiye’de mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergiye konu taşınmaza ilişkin değerlerin tespitinde yaşanan sorunlar hem taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltmakta hem de vergilemede adaleti bozucu etkiler yapmaktadır. Bu yüzden taşınmaz mal karşılıklarının belirlenmesi, buna bağlı olarak değer haritalarının oluşturulması ve taşınmaz mal fiyatlarının kontrol altında bulundurulması, ilgili hizmetlerin yerine getirilmesinde kurumlar arasındaki ilişkileri kuvvetlendirip, verimliliği artırma doğrultusunda; güncel ve doğru veriye duyulan gereksinim giderek artmaktadır.

Mevcut sistemler içinde belediyelerin bölge veya güzergâh bazında tahmini emlak vergisi hesabını yapması uzun bir süreç olacaktır. Bu yüzden her coğrafi bölge için veri tabanı ve yüksek düzeyli veri modelleri oluşturulmalıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akdoğan, Abdurrahman (2004), **Türk Vergi Sistemi Ve Uygulaması**, 5.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

————— (2006), **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

—————(2009), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

Aksanyar, Necati ve Biçer, Murat (2008), “II. Dünya Savaşında Çıkarılan Varlık Vergisinin Türk Basınında Ve Kamu Oyunda Yansımaları (11 Kasım 1942- 15 Mart 1944)”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 21, 379-400.

Aksoy, Şerafettin (1998), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi.

Aktan, Coşkun Can ve diğerleri (2003), **Vergi, Zulüm ve Facia: Türkiye Cumhuriyeti’nde Varlık Vergisi Gerçeği**, [http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktanarastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktanarastirmalari/kamu-maliyesi/varlik-vergisi.pdf) (12.06.2012).

Alkan, Mehmet ve diğerleri (2006), “Coğrafi Bilgi Sistemlerinde Ağ Analizi Teknikleriyle Emlak Vergi Değerlerinin Takibi”, **DEÜ Mühendislik Fakültesi Fen ve Mühendislik Dergisi**, 8(1), 109-117.

Alpsoy, Şekip (2001), **Varlık Vergisi ve İçel’deki Etkileri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

**Arazi Vergisi İstisnası** (2011), [http://www.dijimecmua.com/uzmangorus/1825/index/1038856\\_arazi-vergisi-istisnasi-diger-hususlar/](http://www.dijimecmua.com/uzmangorus/1825/index/1038856_arazi-vergisi-istisnasi-diger-hususlar/) (20.02.2011).

- Bakkal, Ufuk (2003), “Varlık Vergisi Kanunu’nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 43.- 44. Seri, 95-111
- Baş, Hakan (2006), **Varlık Vergisi’nin Türk Siyasal Yaşamına Yansımaları (1942-1957)**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bilici, Nurettin (2003), **Vergi Hukuku**, 6.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Bilici, Nurettin ve Bilici, Âdem (2011), **Kamu Maliyesi**, 1.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Çakır, Tufan (2005), Vergi Mükelleflerinin Ödevleri ve Beyannameler, Benligiray, Yılmaz (Ed.), **Ticari Bilgiler ve Belgeler**, 1.Baskı içinde (19-54), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Çiçek, Serdar ve Çiçek, Hüseyin Güçlü (2008), “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 235, 143-159.
- Edizdoğan, Nihat ve diğerleri (2007), **Türk Vergi Sistemi**, Yeniden Düzenlenmiş 3.Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erçin, Cezmi (1936), **Türkiye’de Vergi Sistemi**, Birinci Kitap, Vasıtasız Vergiler, 2.Baskı, Ankara: Damga Matbaası.
- Ergeç, Deniz (2005), **Milli Burjuvazi Yaratılma Sürecinde Varlık Vergisinin Rolü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erginay, Akif (1990), **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Erişti, Murat (t.y.), “Emlak Vergisi Ve Mütessesil Sorumluluk”, [http://www.alomaliye.com/murat\\_eristi\\_emlak.htm](http://www.alomaliye.com/murat_eristi_emlak.htm) (18.06.2012).



Eroğlu, Onur (2010), “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** 12, 57-89.

Gönül, Murat (2008), **Veraset Ve İntikal Vergisinde İstisnalar İle Tarifinin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi Ve Analizi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güçlü, Muhammet (1993), “Varlık Vergisi ve İzmir Uygulaması”, **Ege Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Tarih İncelemeleri Dergisi**, 8, 157- 182.

Gül, Emre, (t.y.), “Varlık Vergisi Milli Koruma Kanunu”, <http://www.dunyabulteni.net/?aTyp=haber&ArticleID=149044> ( 17.02.2012).

Hacıköylü, Canatay ve Heper, Fethi (2010), “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Maliye Dergisi**, 158, 1-14.

Hanyaloğlu, Ayşe Gül (2008), “Emlak Vergisinde Zamanaşımı”, [www.hanyalogluacar.av.tr/./emlak%20vergisinde%20zamanasimi.pdf](http://www.hanyalogluacar.av.tr/./emlak%20vergisinde%20zamanasimi.pdf) (05.04.2012).

İpek, Selçuk (2004), “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler ile İlgili Değerlendirmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 185, 130-135.

Kabakçı Karadeniz, Hülya (2011), **Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi**, Ankara: Hermes Matbaacılık.

Kaplan Recep (2012), “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Otomobillerin Tarife Yapısının Vergi Adaleti ve Çevre Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 289, 211-218.

Kara, Âdem (2011), “Varlık Vergisi”, <http://www.boluekspres.com/icerik/kose.php?i=7504> (25.03.2012).

Karabulut, Kerem (2005), “11 Teşrinisani 1942 Tarihli Varlık Vergisine Bir Bakış”, **Atatürk Üniversitesi Araştırmaları Enstitüsü Dergisi**, 27, 325-339.

Kaya, Selime ve diğerkleri (2010), “Emlak Vergisi”, [www.agri.ankara.edu.tr/economy/1185\\_\\_emlakvergesi.doc](http://www.agri.ankara.edu.tr/economy/1185__emlakvergesi.doc) (13.03.2012).

Kılıçaslan, Harun (2011), “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme Ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, 161, 337-346.

Kızılot, Şükrü (1983), **Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri**, Ankara: Vergi Yayınları.

—————(2011), “Emlak Vergisi Bildiriminin Verilme Süresi”, <http://www.muhasebeturk.org/duyurular/34754-emlak-vergesi-bildiriminin-verilme-suresi.html?tmpl=component> (13.07.2012).

Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin (2011), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Güncellenmiş Ve Genişletilmiş 4.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Küsmenoğlu, İlham (2010), **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi**, 1. Kitap (Osmanlı Devletinden 1980’e), Ankara: Oluş Yayıncılık A.Ş.

Mutluer, M. Kamil (2007), **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul: İdil Matbaacılık.

Nadaroğlu, Halil (1996), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9.Baskı, Kırklareli: Beta Basım A.Ş.

————— (2000), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.Baskı, Kırklareli: Beta Basım A.Ş.

Öncel, Mualla ve diğerkleri (2010), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.

Öztürk, Mustafa (2011), “Motorlu Taşıtlar İçin Vergi Sistemi ve Sera Gazı Salınımı”, [http://www.haberx.com/motorlu\\_tasitlar\\_icin\\_vergi\\_sistemi\\_ve\\_sera\\_gazi\\_salinimi](http://www.haberx.com/motorlu_tasitlar_icin_vergi_sistemi_ve_sera_gazi_salinimi) (19,w,8782,579).aspx (11.03.2013).

Pehlivan, Osman (2006), **Vergi Hukuku Genel İlkler Ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi.

————— (2008), **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitapevi.

Pelin, İbrahim Fazıl (1945), **Finansal İلمي Ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, 3.Bası, İstanbul: İsmail Akgün Basımevi.

Pur, Hüseyin Perviz (2002), **Gayrimenkulde Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Pür Mali Müşavirlik Ltd. Şti.

Sağbaş, İsa (2007), **Vergi Teorisi Ders Notları**, Ankara: Ece Matbaası.

Saraçoğlu, Fatih (2009), “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, **Maliye Dergisi**, 157, 131-149.

Şener, Orhan (2006), **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, İstanbul: Beta Yayınları.

Şenyüz, Doğan (2005), **Türk Vergi Sistemi**, 12.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep (2011), **Türk Vergi Sistemi**, İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

Tuncer, Selahattin (1963), “Servet Vergileri”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları**, 7.Seri, 157-178, [www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisat\\_maliye/article/.../13539](http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisat_maliye/article/.../13539) (22.03.2013).

Turan, Kemal (1981), “Atatürk Dönemi Maliye Politikasında Tarım Kesiminin Yeri”, **Maliye Dergisi**, 18, 289-319.

Türk, İsmail (2005), **Kamu Maliyesi**, Ankara: Turhan Kitapevi.

Türkkan, Arzu (2007), **Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uluatam, Özhan (1999), **Kamu Maliyesi**, 6.Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık.

Ünsal, Hilmi (2006), **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2.Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

“Varlık Vergisi ile Başladı 6-7 Eylül ile Tamamlandı”, (09.09.2005), **Sabah Gazetesi**,  
<http://arsiv.sabah.com.tr/2005/09/09/gnd118.html>.

Yel, Serkan (2009), **Varlık Vergisi Karşısında Azınlıkların Tutumu**, Yayınlanmamış  
Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, Gülay Akgül (2007), **Kamu Maliyesi Ders Notları**, Genişletilmiş 2. Bası,  
İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.

URL, “Varlık Vergisi Nedir”, (t.y.), <http://onlinestar.blogcu.com/varlik-vergisinedir/7985250> (14.12.2012).

URL, “T.C. Devletin Tarihinden Kara Bir Yaprak: Varlık Vergisi”, (2000), [http://arsiv.ydicagri.net/Sayilar/032/32halklar\\_varlik.html](http://arsiv.ydicagri.net/Sayilar/032/32halklar_varlik.html).(03.05.2012).

[http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR\\_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200410.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200410.pdf), (04.03.2013).

<http://www.belgeler.com/blg/2sh9/varlik-vergisi-genel> (27.10.2012).

<http://www.feyonomi.com/KamuEkonomisi/unite13.pdf> (03.02.2012).

<http://www.globalpropertyguide.com/Europe/germany/Inheritance> (02.05.2013).

<http://www.dpt.gov.tr>

<http://www.dengeymm.com.tr/>

<http://www.gib.gov.tr>

## **ÖZGEÇMİŞ**

Hüseyin KUTBAY, 1985 yılında Karaman'da doğdu. İlkokul, ortaokul ve liseyi Karaman'da tamamladı. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünden mezun oldu. 2009 yılı KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalında yüksek lisans eğitimine başladı. 2011 yılında araştırma görevlisi olarak atandığı Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde görevine devam etmektedir.