

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ
VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

HAVVA ŞAFAK

DANIŞMAN
Doç. Dr. HATİCE YURTSEVER

MANİSA

2013

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../2013

Adı Soyadı

Havva

ŞAFAK

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 25.11.2013 tarih ve 28/14 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Havva ŞAFAK'ın "Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri" konulu tezi incelenmiş ve aday 26.11.2013 tarihinde saat 13.30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...90 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN
Doç.Dr. Hatice YURTSEVER
(Danışman)

ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Hamza KAHRİMAN

ÜYE
Yrd. Doç. Dr. Murat ŞAHİN

Evet Hayır

*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

ÖZET

Veraset ve intikal vergisi, servet vergileri içinde yer alan ve servet transferi üzerinden alınan bir vergidir. Ülkemizde, toplam vergi gelirleri içinde çok düşük bir paya sahip olan veraset ve intikal vergisi, toplumsal işleve sahip bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, verginin mali işlevi daha geri planda kalmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi, ülkemizde ilk defa 1926 yılında 797 sayılı kanun ile uygulanmıştır. Bu tarihten sonra değişiklikler yapılmıştır. Ancak en köklü değişiklik, 1959 yılında 7338 sayılı kanun ile gerçekleşmiştir. Günümüze değin çeşitli değişiklikler yapılmasına rağmen, esaslı bir değişiklik söz konusu olmamıştır

Mali güç ilkesi gereğince veraset ve intikal vergisi, alınması gerekli bir vergidir. Çünkü mali gücün göstergeleri arasında gelir ve harcamanın yanında servet de yer almaktadır. Bu ilkenin varlığı, Anayasa' nın 2. maddesinde yer alan "sosyal devlet" kavramının yanı sıra, 73. maddede yer alan "ödeme gücüne göre vergilendirme" tabirinde de kendini göstermektedir

Çalışmada veraset ve intikal vergisinin Türk Vergi Sistemi' ndeki yerine yer verilecektir. Bu bağlamda ilk bölümde, geçmişten günümüze veraset ve intikal vergisinin gelişimine ve aynı zamanda, verginin teorik alt yapısını oluşturan kavramsal açıklamalara yer verilecektir. İkinci bölümde ise, çeşitli ülkelerin genel olarak vergi yapısına ve veraset ve intikal vergisi uygulamalarına değinilecektir. Üçüncü bölümde ise, Türk mevzuatında veraset ve intikal vergisi incelenerek çeşitli ülkeler ile kıyaslama yapılacaktır. Bu kıyaslama ile, yaşanan sorunların daha iyi anlaşılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Dolaysız Vergiler, Servet Vergileri, Veraset ve İntikal Vergisi.

ABSTRACT

Inheritance and transfer tax that involves in property taxes and takes over wealth transfer is a tax. Inheritance and transfer tax that has very a low ration in the total tax reveueus in Turkey, is a tax that has social function. Because of this feature, tax' s fiscal function is background.

Inheritance and transfer tax was implemented for the first time in years of 1926 with the law no797 in Turkey. It was made changes whereafter this year. But the most fundamental change ocured in years of 1959 with the low no 7338. Despite various changes have made until today, a radical change didn' t a matter of it.

As required principal of financial power, inheritance and transfer tax that must take a tax. Because demonstrations of financial power are income, expense and wealth. Existence of this principal reveals itself in "social state" concept that is ranked at the 2nd item of the constitution. In addition this principle reveals itself in "according to taxation of ability to pay" concept that is ranked at the 73rd item of the constitution.

At this thesis is going to ranked to place of in Turkish Tax System of inheritance and transfer tax. Concordantly, in the first chapter of the study is going to ranked progress of inheritance and transfer tax from past the present and in addition to notional explanations that is made theoratic basis of tax. In the second chapter is going to mentioned to general tax structures and inheritance and transfer tax practices of various countries. In the third chapter is going to examined inheritance and transfer tax in Turkish law and is going to compared with various countries. With this compare is aimed understandable of the problem encountered.

Key Words: Turkish Tax System, Direct Taxes, Property Taxes, Inheritance and Gift Tax.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	i
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SERVET VERGİLERİ

I. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR.....	3
A. Servet Kavramı	3
1. İktisadi ve Mali Servet Kavramı	4
2. İktisadi ve Mali Servet Kavramı Arasındaki İlişki	5
B. Servet Vergisi Kavramı.....	5
C. Servet Vergilerinin Önemi.....	6
D. Servet Vergilerinin Özellikleri.....	7
E. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması.....	8
1. Devamlı – Geçici Servet Vergileri.....	8
2. İtibari – Gerçek Servet Vergileri.....	9
3. Genel – Özel Servet Vergileri.....	9
4. Servetten – Servet Transferinden Alınan Vergiler.....	9
F. Servet Vergilerinin Çeşitleri	10
1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	10
a. Emlak Vergisi	10
b. Motorlu Taşıtlar Vergisi	11
2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler.....	12
a. Taşıtlar Alım Vergisi.....	12
b. Veraset ve İntikal Vergisi	13

II. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN GEREKLİLİĞİ, TARİHİ GELİŞİMİ, FONKSİYONLARI VE UYGULAMA YÖNTEMLERİ.....	15
A. Veraset ve İntikal Vergisinin Gerekliliği.....	15
B. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihi Gelişimi.....	19
1. Genel Olarak	19
2. Türkiye’ de Veraset ve İntikal Vergisi’ nin Tarihi Gelişimi.....	20
a. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	20
b. Cumhuriyet Dönemi.....	22
C. Veraset ve İntikal Vergisinin Fonksiyonları	25
1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tamamlayıcı Vergi Fonksiyonu	25
2. Veraset ve İntikal Vergisinin Kontrol Fonksiyonu	26
D. Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulama Yöntemleri	26
1. Veraset Vergisi.....	27
a. Tereke Vergisi.....	27
b. Miras Payı Vergisi	29
c. Karma Sistem (Miras Vergisi).....	31
2. İntikal Vergisi	32
3. Ölü El Vergisi	34

İKİNCİ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

UYGULAMALARI

A. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sistemi.....	36
1. Genel Vergi Yapısı	37
2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması.....	38
B. İngiltere Vergi Sistemi.....	42
1. Genel Vergi Yapısı	43
2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması	44
C. Almanya Vergi Sistemi.....	48
1. Genel Vergi Yapısı	49
2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması	51
D. Fransa Vergi Sistemi.....	55
1. Genel Vergi Yapısı	55

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması	56
E. İspanya Vergi Sistemi	60
1. Genel Vergi Yapısı	61
2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TÜRKİYE' DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMASI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	67
A. Genel Olarak	67
B. Verginin Konusu	68
1. Şahıs Kavramı	70
2. Mal Kavramı	71
3. Veraset Kavramı	71
4. İvazsız İntikal Kavramı	72
C. Muafiyet ve İstisnalar	73
D. Verginin Mükellefi.....	77
E. Beyannamenin Verileceği Yer	78
F. Beyanname Verme	78
G. Beyanname Verme Süreleri	79
1. Veraset Yoluyla İntikallerde Beyanname Verme Süresi	80
2. Diğer İvazsız İntikallerde Beyanname Verme Süresi	81
H. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat	84
İ. İlk Tarhiyatın Tahakkuku	86
J. Nihai Tarhiyat	87
K. Değerleme Günü, İndirilebilecek Borçlar, Masraflar ve İhtilafı Borçlar.....	89
L. Verginin Tarhı ve Nispetler	90
M. Vergiye Karşılık Alınacak Teminat ve İhtiyat Tedbirleri	92
N. Ödeme Zamanı	94
O. Mükellefiyetin Başlangıcı	96
P. Gaibin Ortaya Çıkması	97
Q. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar	98

R. Bankalardaki Kiralık Kasaların İçindekilerinin Tespiti.....	99
S. Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Diğer Sorunlar.....	100
1. Banka Hesaplarının Dikkate Alınması ile İlgili Sorunlar	100
2. Muristen Sonra Mirasçının da Ölmesi Durumunda VİV Sorunu	100
3. Eş Zamanlı Ölüm Halinde VİV Sorunu.....	101
4. Biri Ötekinin Ardından Meydana Gelen Ölümelerde VİV Sorunu	101
5. Taksitler Ödenmeye Devam Ederken Ortaya Çıkan Ölümelerde VİV Sorunu .	102
6. Banka Hesabına Ortak Etme Durumu.....	102
7. Yeni Yasal Mal Rejimi İle VİV Arasındaki Sorunlar.....	102
8. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar	103
a. Türkiye' de Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar	103
b. Diğer Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar	106
II. TÜRKİYE' NİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ.....	107
A. Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Yöntemleri Açısından Ülkelerin Karşılaştırılması	110
B. İstisna ve Muafiyetler Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması	111
C. Oranlar Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması	113
D. Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimi Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması	115
E. Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İle GSYİH İçindeki Payları Açısından Karşılaştırılması	116
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	119
KAYNAKÇA	127

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1: ABD' nin Bazı Temel Ekonomik Göstergeleri	36
Tablo 2: Federal Veraset ve İntikal Vergisi İle GST İstisna Tutarları	40
Tablo 3: En Yüksek Federal Veraset ve İntikal Vergisi İle GST Oranları	41
Tablo 4: İngiltere' de Vergi Türleri	43
Tablo 5: Ölümünden Önceki Transferler İçin Veraset Vergisi İndirimleri (2012 / 2013).....	47
Tablo 6: İngiltere' de Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2012 / 2013)	48
Tablo 7: Almanya' da Vergilerin Sınıflandırılması	50
Tablo 8: Almanya' da Sınıflara Göre Veraset ve İntikal Vergisi İstisnaları.....	52
Tablo 9: Veraset Vergisinde Uygulanan Özel Vergi İndirimleri.....	53
Tablo 10: Almanya' da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2013)	54
Tablo 11: Fransa' da Veraset ve İntikal Vergisi İstisna ve Muafiyetleri	58
Tablo 12: Fransa' da Veraset Vergisi Oranları (2013).....	59
Tablo 13: İspanya Vergi Türleri.....	62
Tablo 14: Veraset Vergisinde Gruplara Göre Yapılan İndirimler	64
Tablo 15: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Vergi Oranları	65
Tablo 16: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanacak Katsayılar.....	66
Tablo 17: Mükellef ve Mallar İtibariyle Verginin Konusu.....	69
Tablo 18: Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyatta Kullanılacak Değerleme Ölçüleri	88

Tablo 19: 2013 Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi.....	91
Tablo 20: OECD Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı	107
Tablo 21: Türkiye ve Diğer Ülkelerde Veraset Vergisi Uygulama Yöntemleri	110
Tablo 22: ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’ de İstisna ve Muafiyetlerin Varlığı	113
Tablo 23: Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimleri Açısından Ülkeler	116
Tablo 24: Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İle GSYİH İçindeki Payları.....	117

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması	8

KISALTMALAR LİSTESİ

a.g.e.	.....	Adı Geçen Eser
a.g.m.	.....	Adı Geçen Makale
AATUHK	.....	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	.....	Avrupa Birliği
ABD	.....	Amerika Birleşik Devletleri
AET	.....	Avrupa Ekonomik Topluluğu
Bknz.	.....	Bakınız
D.	.....	Daire
E. No	.....	Esas Numara
EVK	.....	Emlak Vergisi Kanunu
GST	.....	Generation – Skipping Transfer (Nesil Atlama Vergisi)
GSYİH	.....	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
K. No	.....	Karar Numara
KDV	.....	Katma Değer Vergisi
md.	.....	Madde
OECD	.....	Organisation for Economic Cooperation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
s.	.....	Sayfa
TDK	.....	Türk Dil Kurumu
VİVK	.....	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	.....	Vergi Usul Hukuku

GİRİŞ

İnsanların bir arada yaşamaya başlaması ile birlikte ortaya çıkan toplulukların çeşitli kurallar dahilinde yönetilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir ve buradan devlet kavramı ortaya çıkmıştır. İlk çağlardan günümüze, ilkel topluluklardan başlamak üzere, çeşitli kavimler, devletler, imparatorluklar kurulmuştur. Bu toplulukların adı, ihtiyaçları, büyüklükleri değişiklik gösterse de hepsinde değişmeyen bir özellik olarak, ortak ihtiyaçlarını karşılayacak bir düzenin varlığı görülmektedir. Bu düzeni sağlayacak en önemli birim devlettir. Ancak devletin söz konusu ihtiyaçları karşılaması için kamu geliri adı altında çeşitli kaynaklardan gelir sağlaması gereklidir.

Devlet kavramının ortaya çıkması ile birlikte en önemli kamu geliri olan vergi kavramı da ortaya çıkmıştır. Vergi kavramı, geçmişten günümüze kadar değişik şekillerde tanımlanmıştır. Çeşitli tanımlarda verginin mali ve mali olmayan amaçlarına da yer verilmiştir. Vergiler, kamu giderlerini karşılamak için devlete gelir sağlayan en önemli kaynak olmanın yanında (mali işlev), ekonomik gelişmeyi sağlamak ve gelir dağılımında meydana gelen dengesizlikleri önlemek (toplumsal ve ekonomik işlev) gibi amaçları da gerçekleştirmektedir.

Verginin söz konusu işlevleri temel olarak, Anayasa' nın 73. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin birinci fıkrasında, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmek suretiyle verginin mali işlevi belirtilmektedir. İkinci fıkrasında ise, "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" denilmek suretiyle de verginin sosyal işlevi göz önüne alınmıştır.

Anayasa' nın 73. maddesinde ortaya çıkan "mali güç" kavramı, bireylerin sahip oldukları gelir, servet ve bu varlıklarla tükettikleri yani harcadıkları değerleri ifade etmektedir. Mali güç ilkesine göre ülkemizde, gelir üzerinden, gelir ve kurumlar vergisi; harcamalar üzerinden, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi vb.; servet üzerinden ise emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi alınmaktadır.

Servet üzerinden alınan vergileri, direkt servetten ve servetin transferinden alınan vergiler olarak ikiye ayırabilmek mümkündür. Ülkemiz açısından baktığımızda, servetten alınan vergiler olarak emlak ve motorlu taşıtlar vergisi; servet transferinden alınan vergiler olarak ise veraset ve intikal vergisini görmek mümkündür.

Veraset ve intikal vergisi, periyodik olarak alınan bir vergi olmayıp, verginin konusu itibariyle, ölüm olayının veya karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucu arızı olarak alınan bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, devlet vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahiptir. Buna rağmen hala veraset ve intikal vergisinin alınıyor olmasını, bu verginin toplumsal işlevi ile açıklamak mümkündür. Hiç şüphesiz, toplumlardaki gelir dağılımı adaletinin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlama yönünden veraset ve intikal vergisinin yeri oldukça önemlidir.

Vergi gelirleri içindeki payı düşük ancak toplumsal işlevi bakımından önemli bir servet transferi vergisi olan veraset ve intikal vergisi, tezin konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda ilk bölümde, genel olarak servet vergileri incelenecek olup, devamında veraset ve intikal vergisinin teorik alt yapısı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Temelde veraset ve intikal vergisinin getiriliş amaçları, gerekçeleri, bu vergiye karşı çıkanlar, verginin taraftarları, tarihi gelişimi ele alınacaktır. Verginin tarihi gelişiminde, dünya genelinde ve cumhuriyet öncesi ve sonrasında ülkemizde veraset ve intikal vergisinin seyri incelenecektir. Bunun yanında, verginin fonksiyonları ve uygulama yöntemleri açıklanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde, çeşitli ülkeler nezdinde veraset ve intikal vergisinin tarihi gelişimi, uygulama yöntemleri, verginin konusu, mükellefleri, tarife yapısı, istisna ve muafiyetleri ele alınacaktır. Üçüncü bölümde ise, Türkiye, veraset ve intikal vergisi kanunu çerçevesinde örnekler dahilinde ve kanunda ortaya çıkan aksaklıklar, yaşanan sorunlar, çözüm önerileri ile birlikte incelenecektir. Aynı zamanda Türkiye' nin, ikinci bölümde inceleyeceğimiz yabancı ülkeler ile veraset ve intikal vergisi yöntemleri, istisna ve muafiyetler, oranlar, tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimi açısından karşılaştırma yapılacaktır. Son olarak servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ülkemiz ve yabancı ülkeler açısından karşılaştırılarak incelenmeye çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK SERVET VERGİLERİ

I. SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

Toplu halde yaşamının zorunluluğu olarak ortaya çıkan ortak ihtiyaçların karşılanması hususunda ortaya çıkan kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kaynağı, vergilerdir. Devletler, kamu hizmetlerini finanse etmek için çeşitli gelir kaynaklarından vergi almaktadır. Bu kaynaklar; gelir, harcama ve servettir. Servetin vergilendirilmesi düşüncesi, gelir ve harcama üzerinden alınan vergilere kıyasla daha çok tartışılmıştır. Ancak, servet de vergilendirilebilir gelir kaynaklarının en önemli göstergelerinden biridir ve bu sebeple servet kavramından başlayarak, bu vergilerin gerekliliği ve önemi üzerinde durulacaktır.

A. Servet Kavramı

Servet kelimesi Arapça kökenli bir kelime olup, varlık, zenginlik, mal mülk anlamlarına gelmektedir¹. Bu kelime Türkçe'ye o kadar iyi yerleşmiştir ki, bunun yerine "varlık" kelimesi ikame edilmiş istenmişse de "servet" kelimesi gerek gündelik konuşma dilinde gerekse iktisadi, hukuki ve mali terim olarak rahatça kullanılmaktadır².

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu gayrimenkul-menkul mallar, para ve alacakları toplamını ifade eder³. Adı geçen gayrimenkul-menkul mallar, para ve alacaklar iktisadi değerler kapsamında değerlendirilmektedir. Mülkiyetinde bulundurmaya⁴ ifade eden "sahip olma" deyimini de süregelen bir olay olmayıp "belirli bir zamanda" gerçekleşmektedir. Ancak görüldüğü gibi servet kavramı kısa olarak tanımlansa da, insan ihtiyaçlarını karşılayan tüm ekonomik değerleri kapsadığı için çok geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır⁵.

Servet kavramının batı dillerindeki karşılığına baktığımızda özellikle İngilizce' de birden fazla anlamı olduğu görülmektedir. İngilizce' de "wealth", "property",

¹ TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 24.12.2012).

² Selahattin Tuncer (a), **Teoride ve Pratikte Servet Vergileri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 32/9, İstanbul, 1966, s. 10.

³ Nurettin Bilici, Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 181.

⁴ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 350.

⁵ Sami Kükrer, **Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 256, Eskişehir, 1987, s. 8.

“asset”⁶ gibi karşılıkları mevcuttur. Ancak “wealth” kelimesi, hem bir bütün olarak tüm insanları hem de bireyleri ve grupları kapsayan insanoğlunun refahını sağlayan materyalleri ifade etmektedir⁷. Dolayısıyla geniş bir tasnifi içermektedir. Fransızca’ da servet kelimesinin karşılığı “fortune”⁸, Almanca’ da ise “reichtum”⁹ dur.

Vergi hukuku ise servetin tanımını daraltmakta ya da genişletmektedir. Örneğin, servet kavramının içeriği, hukuki anlamda mülkiyetin yanı sıra iktisadi tasarruf ve intifa hakkı (başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı) gibi durumların sözkonusu olduğu iktisadi varlıkların da servete dahil edilmesi açısından genişletilirken, özellikle amortisman karşılıkları, faizler ve çeşitli zarar ve giderlerin indirilmesi ile sosyal, kültürel veya vergi tekniğine ilişkin nedenlerle belirli iktisadi değerler vergileme dışı bırakılarak daraltılmaktadır¹⁰.

1. İktisadi ve Mali Servet Kavramı

Servetin kapsamı iktisadi olarak iktisadi düşünce akımlarının gelişimiyle değişime uğramıştır¹¹. Ancak genel anlamda, iktisadi servet kavramının kapsamı bellidir. İktisadi servet kavramı, bir gerçek veya tüzel kişinin, belirli bir zamanda, sahip olduğu tüm iktisadi değerlerin toplamıdır¹². Böylece, belirli bir andaki varlık durumunu ifade etmekle maddi refah ölçütü sayılan servet, statik yani stok bir değişkendir¹³.

Vergicilik bakımından yapılan servet araştırmaları, mali servet kavramının doğumuna şiddetle etki etmiştir¹⁴. Mali servet kavramı, iktisadi servet kavramından çok daha sonra ortaya çıkmıştır. Mali servet kavramını ortaya çıkartan en önemli sebep,

⁶ Zargan, İngilizce – Türkçe Sözlük, <http://www.zargan.com/sozluk.asp?Sozcuk=servet>, (Erişim Tarihi: 24.12.2012).

⁷ Onur Eroğlu (a), **Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2010, s. 5.

⁸ Türkçe – Fransızca Sözlük, <http://www.fransizcasozluk.gen.tr/sozluk.php?word=servet>, (Erişim Tarihi: 24.12.2012).

⁹ Türkçe – Almanca Sözlük, <http://www.almancasozluk.net/index.php?word=servet&dil=trde>, (Erişim Tarihi: 24.12.2012).

¹⁰ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 170.

¹¹ Eroğlu (a), a.g.t., s. 6.

¹² Murat Gönül, **Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar İle Tarifinin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2008, s. 5.

¹³ Hüseyin Karakayalı, **Makro Ekonomi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2005, s. 48.

¹⁴ Tuncer (a), a.g.e., s. 18.

devlet hazinesine gelir sağlamaktır¹⁵. Yürürlükte bulunan vergi kanunlarının uygulaması bakımından yapılan servet tanımı, mali servet kavramını ifade etmektedir.

2. İktisadi ve Mali Servet Kavramı Arasındaki İlişki

Mali servet kavramı ve iktisadi servet kavramı arasında çok büyük farklılıklar mevcut değildir. Fakat bazı noktalarda ayrılıklar söz konusudur. Bu ayrılıklara değinecek olursak¹⁶:

İktisadi servet, teorik bir kavram iken, mali servet uygulamaya yönelik bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucu, ülkenin içinde bulunduğu şartlara ve vergilendirme kapsamına alınacak konulara göre mali serveti belirlemektedir.

Bununla birlikte, kanun koyucu, çeşitli amaçlar dahilinde zaman zaman, teorik olarak servet kavramı içine giren vergi konularını vergi dışı bırakabilmekte veya tam tersine, teorik olarak servet kavramına girmeyen vergi konularını mali servet olarak değerlendirebilmektedir.

Mali servet kavramı safi olarak kabul edilmektedir. Öyle ki gelir kaynağı olan serveti aynen muhafaza edebilmek için amortisman karşılıkları, faizler, çeşitli hasar, zarar ve masrafların servetten düşülmesi gerekmektedir. Servet, ancak bu kalemlerin indirilmesinden sonra kalan safi bakiye olmaktadır.

B. Servet Vergisi Kavramı

Gelir ve harcamalar ile birlikte vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olan servet, günümüz vergi sistemleri açısından çeşitli yönleriyle değerlendirilmeye uğraşılan bir kaynak olarak dikkat çekmektedir¹⁷. Öyle ki, günümüzde vergi, sadece devletin mali ihtiyaçlarını karşılamak için kullanılan bir araç olmanın yanında aynı zamanda birçok toplumsal işlevlere de sahip bir araç haline gelmiştir. Toplumsal araç işlevini sürdüren vergilerden biri olan servet vergileri, tüm devletlerde farklı şekillerde uygulansa da mevzuattaki yerini hala korumaktadır. Buradan hareketle “servet vergisi” şu şekilde tanımlanmaktadır.

Servet vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu ekonomik değerlerin stok edilmesi sonucu oluşan stok değerden alınan bir vergidir¹⁸. Genellikle servet vergisinin servetten ödeneceğine ilişkin yaygın bir kanı vardır.

¹⁵ Eroğlu (a), a.g.t., s. 9.

¹⁶ Tuncer (a), a.g.e., s. 18-19.

¹⁷ Gönül, a.g.t., s. 4.

¹⁸ Eroğlu (a), a.g.t., s. 14.

Gerçekte ise vergi, servetin kendisi üzerine konulmasına karşın ödeme, servet öğelerinin satılması ile değil, kazanılmış veya kazanılmamış gelirlere yapılır¹⁹. Örneğin, bir mükellefin bir araba satın alması dolayısıyla alınan servet vergisinde verginin ödenmesi, bu servet öğesinin satılmasını gerektirmez. Mükellef, ya başka kazançlarından ya da borçlanmak yoluyla vergisini öder. Yani servet ödemenin kaynağını değil, yalnızca matrahı belirlemektedir²⁰.

C. Servet Vergilerinin Önemi

Servet vergileri, gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu iktisadi değerler üzerinden alındığı gibi, servetin transferi veya devri nedeniyle de alınabilmektedir.

Servet vergilerini savunanların ileri sürdükleri en önemli iddialar, servet vergilerinin uygulanmasının kolay ve gerçek gücü gösteren servet üzerinden alındığı için adalete uygun olduğudur²¹. Dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin uygulanmasına yardımcı olduğu için servet vergilerinin önemli olduğunu söylemek mümkündür.

Servet vergilerinde, devletin amacı zengin olanın iktisadi değerini azaltarak daha verimli yatırımlar gerçekleştirmektir. Devlet servet üzerinden vergi alıp verimsiz serveti budayarak vergi hasılatını verimli işlerde kullandıkça milli serveti tahrip etmez, milli serveti artırır²².

Servet vergileri, önemli iki kalem olan gelir ve harcama vergilerinin dışında kalan değerleri vergilendirerek bir anlamda mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini tamamlar. Örneğin, ailesinden büyük bir miras devralan ve bu mirası para getirmeyen servet biçimlerinde tutan ve harcamaya dönüştürmeyen bir kişi, gelir vergileri kadar harcama vergilerinin de kapsamı dışında kalacaktır²³. İşte böyle bir durumda servet vergisi, boşluğu dolduracaktır.

Piyasa ekonomisi düzenindeki bir ülkede mülkiyeti kısıtlamaya yönelik amaçları gerçekleştirecek en etkin iki araçtan biri kamulaştırma diğeri ise servet vergileridir²⁴. Dolayısıyla servet vergilerinin bir diğeri önemi ortaya çıkmaktadır.

Servet vergileri, yararlanma ilkesinin uygulanmasına yardımcı olabilmektedir. Devletin sunduğu çok sayıda hizmet içinde en azından bir kısmının servet sahiplerine

¹⁹ Fethi Heper, **Türkiye’ de Servetlerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 246/166, Eskişehir, 1982, s.21.

²⁰ Heper, a.g.e., s. 21.

²¹ Galip Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995, s. 6.

²² İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010, s. 154.

²³ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım, 2001, s. 356.

²⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 350.

daha çok yöneldiği düşünülebilir²⁵. Bir başka deyişle, servete sahip olanların ödeyecekleri vergiler sayesinde, servetleri nedeniyle yararlandıkları hizmetlerin finansmanı sağlanacaktır. Örneğin, otopark yapımı arabası olanların yararlanmasına yöneliktir.

D. Servet Vergilerinin Özellikleri

Servet vergileri, çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Ancak bu vergilerin genel, ortak özellikleri mevcuttur. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Servet vergileri dolaysız vergilerdir.
- Servet vergileri, gerçek veya tüzel kişilerden alınmaktadır.
- Servet vergileri, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu ekonomik değerler üzerinden alınmaktadır.
- Servet vergileri, mükelleflerin sahip olduğu iktisadi değerlerin tamamı veya bir kısmı üzerinden alınır.
- Servet vergileri, genellikle düşük oranlı vergiler olup sadece olağanüstü dönemlerde ve servetin belli bir kısmını almak amaçlandığı takdirde yüksek oranlı olarak uygulanabilmektedir²⁶.
- Servet vergilerinde vergiyi doğuran olay, servetin elde tutulması veya başkalarına devredilmesidir²⁷.
- Servet vergileri, verginin konusuna giren servetlerin değerleri üzerinden veya miktarına (sayısına) göre alınan vergilerdir²⁸.
- Günümüzde servet vergileri, hasılatı düşük olmasına rağmen birçok ülkede uygulanmaktadır²⁹.
- Servet vergileri, politik, ekonomik ya da mali amaçlarla vergi alınmasında, üzerinde oynama imkanı çok fazla olan vergilerdir³⁰.
- Servet vergileri, gelir ve harcama vergileri gibi düzenli bir periyotta seyir izlemez, durağan bir özelliğe sahiptir.

²⁵ Uluatam, a.g.e., s. 356.

²⁶ Çelik; a.g.e., s. 7.

²⁷ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 181.

²⁸ Çelik, a.g.e., s. 7.

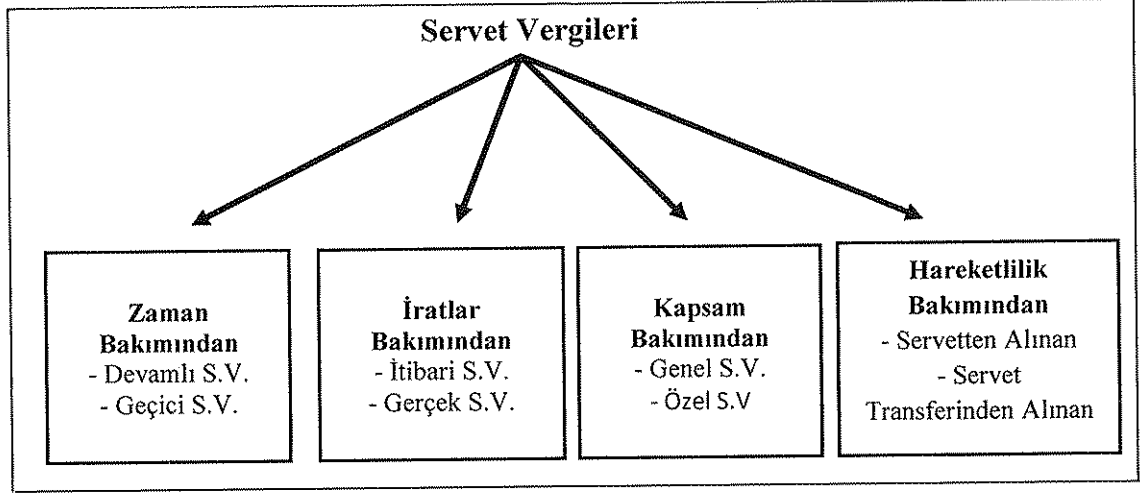
²⁹ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 181.

³⁰ Çelik, a.g.e., s. 7.

E. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet vergileri genel olarak dört şekilde sınıflandırılabilir:

Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması



Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

1. Devamlı – Geçici Servet Vergileri

Zaman kriteri esas alınarak yapılan bu sınıflandırmada, servet vergileri devamlı ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır. Devamlı servet vergileri, herhangi bir olay veya zamana bağlı olmaksızın devamlı olarak alınan vergilerdir³¹. Örnek olarak ülkemizde alınan Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gösterilebilir.

Geçici servet vergileri, mülkiyetin el değiştirmesi durumunda veya iktisadi, sosyal ve mali amaçlarla alınan vergilerdir³². Türkiye’ de uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi geçici servet vergilerine örnek gösterilebilir. Türkiye’ de İkinci Dünya Savaşı’ nın olağanüstü koşulları gereği 1942 yılında konulan Varlık Vergisi ile Fransa’ da az çok ülkemizdekine benzer sebeplerle 1945 yılında uygulanmış bulunan Milli Dayanışma Vergisi (Impot de Solidariete Nationale)³³ de geçici servet vergilerine örnektir.

³¹ Çelik, a.g.e., s. 7.

³² Bilici, Bilici, a.g.e., s. 182.

³³ Nadaroğlu, a.g.e., s. 352.

2. İtibari – Gerçek Servet Vergileri

Servetlerin iratlarını hedef alan ve düşük oranlı olarak uygulanan vergilere itibari servet vergileri denir³⁴. Matrah servetin kendisi olmasına rağmen, oranlar düşük tutulduğu için, alınan vergi cüzi miktarlarda gerçekleşir³⁵. Türkiye’ de uygulanan Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi itibari servet vergilerine örnek teşkil etmektedir.

Gerçek servet vergileri, vergi oranlarının yüksek tutularak servetin bir kısmının alınmasını ifade etmektedir. Türkiye’ de uygulanan Varlık Vergisi bu servet vergilerine örnek olarak gösterilebilir. ABD’ de uygulanan genel servet vergisi (General Property Tax)³⁶ de örnek olarak verilebilir.

3. Genel – Özel Servet Vergileri

Genel servet vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları toplam servetleri üzerinden alınan subjektif (şahsi) bir dolaysız vergi türüdür³⁷. Almanya ve İsveç gibi bazı ülkelerde genel servet vergileri uygulanmaktadır. Ancak bunların oranı son derece düşüktür³⁸.

Özel servet vergileri, belirli servet unsurları üzerinden alınan bir sürekli servet vergisidir³⁹. Belirli servet unsurları üzerinden alındığı için, kısmi servet vergileri de denilmektedir. Bu servet vergisine örnek olarak, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi verilebilir.

4. Servetten – Servet Transferinden Alınan Vergiler

Servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin patrimuan⁴⁰larındaki menkul veya gayrimenkul mal ve eşyadan mülkiyet vergisi olarak alınabildiği gibi, veraset, bağış veya alış işlemleri bakımından malların başkalarına devir veya transfer edilmesi nedeniyle de alınabilmektedir⁴¹. Bu bakımdan herhangi bir malın mülkiyette bulunması nedeniyle alınan vergilere servet vergileri (durağan servet vergileri), malların

³⁴ Çelik, a.g.e., s. 8.

³⁵ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 182.

³⁶ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 182.

³⁷ Erdal Tırpan, **Adil Bir Gelir ve Servet Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2001, s. 52.

³⁸ Nadaroğlu, a.g.e., s. 353.

³⁹ Tırpan, a.g.t., s. 57.

⁴⁰ Patrimuan: Ana babadan kalma miras, kalıt, mülk ve geliri ifade eder. (Fransızca Sözlük, <http://www.fransizcasozluk.gen.tr/sozluk.php?word=patrimoine>, (Erişim Tarihi: 28.12.2012)).

⁴¹ Tırpan, a.g.t., s. 50.

başkalarına devredilmesi nedeniyle alınan vergilere de servet transferinden alınan (hareketli) servet vergileri denilmektedir⁴².

F. Servet Vergilerinin Çeşitleri

Servet vergilerinin çeşitlerini incelerken, yukarıda yaptığımız sınıflandırmalardan servet veya servet transferi üzerinden alınan vergiler başlığı ölçüt alınacaktır.

1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan başlıca vergiler, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir.

a. Emlak Vergisi

Emlak, binalı veya binasız tüm gayrimenkullerden oluşan servettir⁴³. Servet unsurları olarak kabul edilen bina ve araziler mali güç ilkesi açısından bakıldığında, mali gücün bir göstergesi olarak kabul edilmektedir⁴⁴. Servet unsurları arasında yer alan bina ve arazinin bir yandan vergi ödeme gücünün bir karinesi olarak kabul edilmiş olması, diğer yandan kişilerin sahip oldukları bu mal varlıkları nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları (faydalanma ilkesi), bu tür vergilerin varlığını haklı kılan belli başlı nedenler olarak ileri sürülmüştür⁴⁵.

Emlak vergisi, mazisi Roma' ya kadar giden tarihin en eski vergilerinden biridir⁴⁶. Henüz sanayileşme sürecinin başlamadığı dönemlerde özellikle verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle en önemli gelir kaynağını oluşturmuş olan ve fakat giderek artan sanayileşme sürecinin yanısıra, yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkmasıyla birlikte günümüzde önemini oldukça kaybeden emlak vergisi, objektif bir vergidir⁴⁷.

Türkiye' deki mevcut emlak vergisi sistemi, 29.07.1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu (EMK) 'na dayanmaktadır. EMK' ya göre verginin mükellefi, bina veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya veya araziye malik gibi tasarruf edenlerdir ve vergiyi ödemekle yükümlü olan kişiler de bunlardır. 1986

⁴² Çelik, a.g.e., s. 8.

⁴³ T. C. Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe ve Finansman**, Vergi, 344MV0056, Ankara, 2011, s. 34, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0056.pdf, (Erişim Tarihi: 28.12.2012).

⁴⁴ Eroğlu (a), a.g.t., s. 109.

⁴⁵ Turhan, a.g.e., s. 182.

⁴⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 354.

⁴⁷ Turhan, a.g.e., s. 182.

yılından itibaren emlak vergisi, belediyeler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Emlak vergisinde, ilgili belediye tarafından mükellefe bildirim yapılır ve vergi değeri esas alınıp hesaplanarak yıllık olarak tarh olunur. Ancak rayiç bedel⁴⁸in matrah olarak alınması amaçlanmaktadır⁴⁹. Vergi değeri üzerinden alındıkları için gelir elastikiyeti zayıf olan ve bu sebeple de milli gelirdeki değişiklikleri kolayca izleyemeyen emlak vergisinin yansıtılması oldukça güç, hatta bazen imkansızdır⁵⁰.

Emlak vergisi birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Emlak vergisi, 20 milyon civarındaki mükellef sayısıyla, birçok kişiyi ilgilendiren vergilerden biridir⁵¹. Emlak vergisi, matrahının tanımlanmasının kolaylığı, vergiden kaçmanın zor olduğu, yönetimi kolay bir vergi görünümü arz etmektedir⁵².

b. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Taşınmaz vergilerine kıyasla geçmişte çok daha az rastlanmalarına rağmen çağdaş yaşayışta bazı taşınır servet türlerinin iktisadi güç belirtisi olarak özel önem kazanması, vergi sistemlerinin bir gelir kaynağı olarak bu tür mallara yönelmesine yol açmıştır⁵³. Gayrimenkullerin yanında, önemli bir servet unsuru sayılabilecek olmaları, devletlerin motorlu taşıtları da vergi kapsamına almalarına yol açmıştır⁵⁴.

Motorlu taşıtlar vergisinin uygulaması ülkeden ülkeye değişiklik gösterir. Bunlarda ülkelerin gelişmişlik düzeyi, çevre ve vergi politikaları, devletlerin kaynak ihtiyacı gibi birçok etken vardır⁵⁵.

Motorlu taşıtlar vergisinin Türkiye’deki gelişimi aşağıdaki şekilde özetlenebilir⁵⁶:

1957 yılında “hususî otomobil vergisi” adı ile getirilen bu vergi, 1963 yılında 197 sayılı Kanun’la yeniden düzenlenerek “motorlu kara taşıtları vergisi” adını almıştır.

⁴⁸ Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK, Md. 266).

⁴⁹ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 183.

⁵⁰ Nadaroğlu, a.g.e., s. 355.

⁵¹ Hülya Kabakçı Karadeniz, **Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi**, T. C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No. 2011/415, Hermes Matbaacılık, Ankara, Aralık, 2011, s. 8, <http://www.sgb.gov.tr/Yayinlar/Kitap-2011-415.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.12.2012).

⁵² Gönül, a.g.t., s. 15.

⁵³ Tırpan, a.g.t., s. 59.

⁵⁴ Gönül, a.g.t., s. 16.

⁵⁵ Kabakçı Karadeniz, a.g.e., s. 10.

⁵⁶ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 183.

Verginin kapsamına, 1980 yılında yapılan düzenlemelerle, kara taşıtlarının yanısıra, motorlu deniz ve hava taşıtları da alınmıştır. Son düzenlemeler çerçevesinde, verginin ismi de “motorlu taşıtlar vergisi” olarak değiştirilmiştir.

Verginin konusunu Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde belirtilen tarifelerde yer alan karada, havada, denizde, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine gücüyle hareket eden taşıtlar oluşturur.

Vergi miktarı, tüm tarifelerde maktu (spesifik) olarak belirlenmiştir⁵⁷ ve malın değerine, büyüklüğüne, motor gücüne vs. dayanarak toplumsal adalet duygularına bir ölçüde cevap verecek –yaygın toplumsal adalet düşüncesi, özellikle orta, yüksek gelir gruplarınca tüketildiği kabul edilen bazı taşınır malların sahipliğinin vergilendirilmesini gerektirmektedir – şekilde artan oranlı olarak düzenlenmiştir⁵⁸.

Motorlu taşıtlar vergisi, yıllık olarak tarh edilir ve tarh ve tahakkuk işlemi, taşıtın kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir. Bu vergi, her yıl iki eşit taksit halinde ödenmektedir.

2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler

Servet transferi üzerinden alınan vergiler, aynı zamanda bir gelir vergisinin tamamlayıcıları olarak görülebilir⁵⁹. Servet vergilerinin aksine, servet transferinden alınan vergilerde vergilemenin konusu, gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları menkul veya gayrimenkul malların toplamı değildir. Bu tür vergilerin konusu, belirli menkul ve gayrimenkul malların bir kişiden başka bir kişiye transfer edilmesi işlemidir⁶⁰. Servet transferi üzerinden alınan başlıca vergiler, taşıt alım vergisi ve veraset ve intikal vergisidir.

a. Taşıt Alım Vergisi

Bir kişinin malvarlığına dahil bulunan motorlu taşıtın veya taşıtların bir başka kişinin malvarlığına geçmesi dolayısıyla yeni malik tarafından ödenen vergiye taşıt alım vergisi denir. Taşıt alım vergisinin, vergilerin ayrımı bakımından, servet transferi

⁵⁷ Bilici, Bilici, a.g.e., s. 183.

⁵⁸ Tırpan, a.g.t., s. 60.

⁵⁹ Rebecca S. Rudnick, Richard G. Gordon, **Taxation on Wealth**, Tax Law Design and Drafting, Chapter 10, International Monetary Fund, 1996, p. 5, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch10.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.12.2012).

⁶⁰ Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s. 254.

üzerinden alınan bir vergi olarak değerlendirildiği gibi, gider veya üretim vergileri arasında da ele alınabileceği belirtilmektedir⁶¹.

1970 yılında çıkarılan 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilen vergilerden biri olan taşıt alım vergisinin konusu, insan veya eşya taşımada kullanılan otomobil, kamyonet, otobüs, motosiklet, uçak ve yat gibi taşıt araçlarıdır⁶².

Taşıtların Alım Vergisi Kanunu'nda verginin mükellefleri; Kanunu'nun 4, 5 ve 6. maddelerinde yazılı taşıtların, herhangi bir şekilde iktisap edilmesi, Türkiye'ye ithal edilmesi, vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması olan söz konusu verginin mükellefleri, adı geçen maddelerde düzenlenmiş taşıtları, iktisap edenler, ithal edenler ya da vekaletname ile tasarruf hakkını devralanlar olarak düzenlenmiş bulunmaktaydı. Ancak 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi'nde yapılan bir düzenleme ile taşıt alım vergisi, özel tüketim vergisine dahil edilmiştir.

b. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi, aslında iki ayrı vergiyi ifade etmektedir. Veraset vergisi, ölen kişinin malvarlığından mirasçılara bölünerek veya bir bütün olarak alınan bir vergidir. Winston Churchill (1874 – 1965) veraset vergisini, yaşayanlardan ziyade ölen kişilerin vergilendirilmesi olarak adlandırmaktadır⁶³. İntikal vergisi, tıpkı veraset vergisine bağlı vergilendirilir ölüm intikalleri gibi yaşam boyu varlıkların intikallerine uygulanır⁶⁴.

Servet vergilerinin en tipik örneklerinden birisi olan veraset ve intikal vergisi, uygulamada ilk ortaya çıkan servet vergilerinden birisi olduğu gibi, uygulandığı ülkeler itibariyle de en geniş uygulama alanına sahip bir servet vergisidir⁶⁵. Veraset vergisi, gelecek nesillere miras bırakma ve şimdi tüketme seçenekleri arasındaki seçimin teşvik ediciliğini etkilemektedir⁶⁶. Bir başka deyişle, bireyin bağlı bulunduğu devletin bu iki

⁶¹ Gönül, a.g.t., s. 21.

⁶² Eroğlu (a), a.g.t., s. 179.

⁶³ William G. Gale, Joel Slemrod, **Rethinking The Estate and Gift Tax: Overview**, NBER Working Paper, No: 8205, Cambridge, MA 02138, April, 2001, s. 1, http://www.nber.org/papers/w8205.pdf?new_window=1, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

⁶⁴ David Joulfaian (a), **The Federal Estate and Gift Tax – Description, Profile of Taxpayers and Economic Consequences**, Office of Tax Analysis, US Department of The Treasury, Washington, December, 1998, s. 4, <http://ipv6.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/ota80.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

⁶⁵ Çelik, a.g.e., s. 101.

⁶⁶ Helmuth Cremer, Pierre Pestieau, **Wealth Transfer Taxation: A Survey**, Cesifo Working Paper, No: 1061, October, 2003, p. 2, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=462441, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

seçenek arasında nasıl bir vergileme yaptığı, bireyin tercihleri üzerinde etkili olmaktadır ve veraset vergisinin işlerliğini etkilemektedir.

Veraset ve intikal vergisinin tarihinin, milattan önce 7. yüzyıla, Mısır'a kadar uzandığı, bununla birlikte, Mısırlıların uyguladığı, oldukça karışık ve gelişmiş bir sistem olduğu belirtilmektedir⁶⁷. Roma ve Arap medeniyetlerinde, daha sonraları Osmanlı İmparatorluğu döneminde tanınan bu vergiler, daha çok bir harç niteliğinde alınmaktaydı⁶⁸.

Modern vergi sistemlerinde servet dağılımını düzeltmenin bir aracı olarak önemli bir fonksiyonu olan veraset ve intikal vergileri, veraset yolu ile veya diğer herhangi bir şekilde karşılıksız olarak elde edilen servet unsurlarını vergilendiren ve hemen her ülkede aynı kanunla düzenlenmesine rağmen, prensip olarak, iki ayrı vergiden oluşan bir servet vergisi tipidir⁶⁹. Bu vergiler, yaşayanlar arasında servetin aktarılması olarak intikal vergisi, servet sahibinin ölümü üzerine servet vergisi olarak olayların kesin ortaya çıkmasında, düzensiz aralıklarda toplanan vergilerdir⁷⁰. Ancak varis veya kendisine bağış yapılan kişi hakkında vergi borcunun doğması için bunların miras veya bağışı reddetmemiş olmaları lazımdır⁷¹.

Veraset vergisi, tereke vergisi ve miras payları vergisi olarak iki türlü uygulanabilmektedir. Bu iki vergileme biçiminden birincisinde murisin bıraktığı servetin bütünü, mirasçıların payları dikkate alınmaksızın vergilenmekte, ikincisinde ise vergi terekenin bütününden değil, miras paylarından alınmaktadır⁷². Bunlardan kuramsal olarak terekenin ya da miras paylarının vergilendirilmesi usulü içerisinde gerçekleştirilebildiği gibi, bunların karma uygulamasına da yer verilebilmektedir⁷³.

Yaşayan bireyler arasındaki her türlü ivazsız (karşılıksız) servet transferinin vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla getirilen servet vergisi türü, intikal vergisidir⁷⁴. Bu vergi türünün konusunu, gerçek veya tüzel kişiler arasındaki her türlü karşılıksız transferler oluşturmaktadır. Zira, böyle bir verginin kabul ediliş sebebi, veraset

⁶⁷ Gönül, a.g.t., s. 24.

⁶⁸ Tırpan, a.g.t., s. 62.

⁶⁹ Turhan, a.g.e., s. 184.

⁷⁰ Harvey S. Rosen, **Public Finance**, Sixth Edition, Mc Graw – Hill Irwin, New Jersey, June, 2001, p. 459.

⁷¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 392.

⁷² Uluatam, a.g.e., s. 365.

⁷³ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s. 371.

⁷⁴ Muter Çelebi, Sakınç, a.g.e., s. 255.

vergisinin boşluklarından yararlanarak vergi kaçırılmasını önlemek ve veraset yolu dışında gerçekleşen her türlü ivazsız intikalleri vergilendirmektir⁷⁵.

Veraset ve İntikal vergisi, ülkemizde, 1926 yılında, 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun ile vergi sistemine girmiştir. 1931 ve 1941 yıllarında çeşitli değişikliklere uğramıştır ve nihayetinde 1959 yılında, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile günümüzdeki şeklini almıştır. 1980 ve 1990'lı yıllardaki değişikliklerle istisnalar, oranlar gibi hususlar açısından güncelleştirilmiştir.

Devletin vergi gelirleri içerisinde çok az yer tutmaları nedeniyle, modern vergi sistemlerinde önemini gittikçe yitiren veraset vergisinden vazgeçilmeyişinin nedeni bu verginin toplumsal işlevlerinin çok etkili olmasına bağlanmaktadır⁷⁶.

II. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN GEREKLİLİĞİ, TARİHİ GELİŞİMİ, FONKSİYONLARI VE UYGULAMA YÖNTEMLERİ

Veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer vereceğimiz bu bölümde, öncelikle veraset ve intikal vergisinin gerekliliği ortaya konacaktır. Daha sonra, hem dünya üzerinde hem de ülkemizde veraset ve intikal vergisinin tarihi gelişimine yer verilirken, bu verginin fonksiyonlarına değinilecektir.

A. Veraset ve İntikal Vergisinin Gerekliliği

Servet transferi vergisi olarak veraset ve intikal vergisine, vergi sisteminde yer verilmesinin en temel nedeni, kamu harcamaları için gerekli olan finansmanın sağlanmasıdır⁷⁷. Bu gereklilik, veraset ve intikal vergisinin mali bir nedenidir. Veraset ve intikal vergisine sistemde yer verilmesinin diğer bir mali nedeni de, servet aktarımının doğrudan gelir yaratmaması, bazı servet unsurlarının gelir vergisi kapsamına alınamaması, gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısı ve servet transferinin arızı olarak gerçekleşmesi gelir vergisinin ise periyodik bir uygulama olmasıdır⁷⁸. Ancak bu mali nedenlere rağmen, veraset ve intikal vergisini mali amaçlı bir vergilendirme değil de, sosyal amaçlı bir vergilendirme olarak görmek daha doğru olacaktır.

⁷⁵ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, No. 13, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1990, s. 6.

⁷⁶ Yaşar Turgut Mumcu, **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (Alfabetik Açıklamalarla)**, İşletme ve Finans Dergisi Yayını, Yayın No: 2, Ankara, 1992, s. ix.

⁷⁷ F. Rıfat Ortaç (a), "Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Mart, 2002, s.216, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/4/3/12.pdf, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

⁷⁸ Ortaç (a), a.g.m., s. 217.

Veraset ve intikal vergisinin gerekliliği ile ilgili görüş ifade etmiş olanlar, bu verginin konulmasını düşünen konunun taraftarıdırlar. Kapitalist ekonomik sistemin temelini oluşturan, özel mülkiyet hakkını sınırlandıran böyle bir verginin uygulanmasını haklı göstermek üzere, liberal düşünürler tarafından görüşler ileri srlmřtir⁷⁹. Bütün vergiler gibi bu vergi, ekonomistler için eşitlik ve etkinlik olarak iki kritere dayalı değerlendirilmelidir ve bunlara basitlik ve uyum da eklenebilir⁸⁰.

İngiliz veraset vergisinin kurucularından olan, Maliye Bakanı Sir William Harcourt 1894 yılında Avam Kamarasında verdiği bütçe nutkunda şöyle demektedir⁸¹: “Devletin, ölmüş bir kimsenin toplanan servetini paylaşmak hakkı, diğer mirasçıların menfaatleri önünde gelen bir haktır. Tabiat insana hayatının sona ermesinden ileriye, dünyevi malları üzerindeki yetkisini ölümünden sonraya uzatması iktidarı tamamen kanun tarafından verilmektedir. Bu nedenle, devlet bu iktidarın şartlarını ve sınırlarını tayinde yetki sahibidir.”

Veraset vergisini savunanların sosyal açıdan üzerinde durdukları en önemli husus, miras hakkının fırsat eşitliği ve servet dağılımı üzerindeki olumsuz etkilerinin bu vergilerle kısmen olsun giderilebilmesidir⁸². Ayrıca, bunu kişilerin muhtemelen fazla şikayet etmeyecekleri – en mutlu değilse de – en uygun zamanda yapmaktadır⁸³. Miras hakkı, bazı bireyleri çalışıp abalamadan varlıklı hale getirdiğinden, emek harcamadan sahip olunan bu varlığın vergilendirilmesi, veraset ve intikal vergisinin gerekliliğinin bir göstergesidir.

Servet intikallerinin vergilendirilme nedenlerinden birisi, servetin ayrı bir ödeme gücünü temsil etmesidir⁸⁴. Öyle ki, mali gücü temsil etme yetkisini Anayasa’ nın 73. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında görmekteyiz: “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere *mali gücüne* göre vergi ödemekle yükümlüdür.” ve “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının temel amacıdır.” hükümleri, mali güce göre vergilendirmeyi ifade etmektedir ve servete sahip olma, mali gücün en önemli bir göstergesidir.

⁷⁹ Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s. 254.

⁸⁰ Cremer, Pestieau, a.g.e., p. 2.

⁸¹ Tırpan, a.g.t., s. 64.

⁸² Nadaroğlu, a.g.e., s. 357.

⁸³ Uluatam, a.g.e., s. 365.

⁸⁴ Funda Tunçel, “Veraset ve İntikal Vergisi Neden Gerekli”, **Vergiye Hukuki Bakış**, Mayıs, 2008, s. 1, <http://www.bumindogrusoz.com/m.aspx?id=454>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

Geçmiş dönemlerde biriktirilen ve servet öğelerine dönüştürülen varlıkların, miras kurumu kanalıyla elde edilip üretim sürecine sokulmasıyla birlikte yüksek gelir düzeylerine ulaşma şansı daha yüksektir⁸⁵. İşte bu nedenden dolayı da veraset ve intikal vergisinin uygulanması gerekli görülmüştür.

Veraset ve intikal vergisi, gelir vergisinin yetersiz kalması veya etkinlik sağlayamaması gibi nedenlerle de konulabilmektedir. Eğer gelir vergisi, toplumun sermaye kazançlarının işleyişi ve gelir vergisinin etkinlik maliyetine bağlı olarak bir vergi yükü dağılımında gelişen bir şekilde oluşturulamamışsa⁸⁶, o zaman veraset ve intikal vergisinin vergilendirilmesi gereken tüm unsurları vergilendirmeye yarayacak bir görevi bulunmaktadır.

Veraset vergisi, kişi hayattayken vergilenemeyen gelir veya sermaye kazancının vergilendirilmesinin bir yolu olarak görülebilir. Aynı zamanda bu vergiler, mirasların büyük bir kısmının plansız olmasından dolayı yıllık servet vergisinden daha az bozucu etkiye sahiptir⁸⁷.

Servetlerin vergilenmeksizin yeni nesillere intikali, bu servetlerin aynı aileye mensup kişilerin kontrolünde kalmaya devam etmesi, kısmen dahi olsa toplumun mal olmaması sonucunu yaratmaktadır. Bu sebeptendir ki servet üzerindeki toplumun hakkı olduğu varsayılan pay vergilendirilmediği takdirde, yerini bulmamaktadır⁸⁸.

Bir çabanın eseri olarak ortaya çıkmayan servet intikali, vergi adaleti bakımından da uygun düşmemektedir. Hatta çocuklar, torunlar gibi en yakın akrabaların dahi miras olarak edindikleri servet üzerinde kendi çabalarının karşılığı bir haktan bahsetmek kolay değildir⁸⁹.

Bunun yanında, veraset ve intikal vergisine şiddetle karşı çıkanlar da mevcuttur. Veraset ve intikal vergisi, her insanın hayatında bir kere de olsa karşılaşılabileceği bir vergi türüdür. Ancak, veraset vergisiyle ne zaman karşılaşılabileceği ve ne miktarda bir vergi ödeme yükümlülüğünün altına girileceği önceden kesinlikle bilinemediği için bu

⁸⁵ Tunçel, a.g.e., s. 1.

⁸⁶ Gale, Slemrod, a.g.e., s. 3.

⁸⁷ Asa Johansson, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia, **Tax and Economic Growth**, Economic Department Working Paper No: 620, July, 2008, s. 22, <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/41000592.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

⁸⁸ Heper, a.g.e., s. 53.

⁸⁹ Uluatam, a.g.e., s. 365.

verginin varlığı zaman zaman tedirginlikler yaratmakta, tasarruf ve yatırım eğilimlerini olumsuz yönde etkilemektedir⁹⁰.

Veraset vergisi alınması halinde, servetler paylaşılarak küçüleceğinden üretim miktarı, iş seviyesi gibi ekonomik faktörler olumsuz etkilenecektir⁹¹. Burada vergilerin ekonomi üzerinde yarattığı olumsuz etkiler ön plana çıkmaktadır.

Neredeyse en yakın hısımlarına rağmen vasiyetnamesini vermeyen kişilerin verasetinin kaldırılması, farklı ekonomik görüşlere sahip yazarlar tarafından savunulur. Bentham, Enfantin ve Bluntschli temsil eden örnekler olarak gösterilebilir⁹². İngiliz hukukçusu ve filozofu olan Jeremy Bentham, miras hakkını doğal bir hak saymamıştır. J. Bentham' a göre, ancak birinci dereceden varisler mirasın yarısını almalı, diğer yarısı devlete kalmalıdır. Birinci dereceden varis yoksa mirasın tamamı devlete kalmalıdır⁹³.

John Stuart Mill de miras hakkının önemli bir şekilde sınırlandırılmasına taraftardır. J. Bentham' ın da etkisinde kalan S. Mill vasiyet ve bağış hakkının esas itibariyle muhafaza edilmesini ancak, bu yollarla miras elde etme veya iktisapta bulunma haklarının kısıtlanmasını önermiştir⁹⁴. Kişilerin, kendi yetenekleriyle değil yalnızca başkalarının çalışmasına ve lütfuna bağlı olarak elde edebilecekleri servetin bu yolda sınırlanması, biriktirilen servetlerin bir kısmının kamuya ayrılması, israfçı kullanımların azalması ve servetin daha geniş kitlelere yayılması gibi yararlar sağlayabilecektir⁹⁵.

Kanımızca, veraset ve intikal vergisinin uygulanması, en başta “mali güç” ilkesini göz ardı etmemek açısından uygundur. Çünkü mali güç vergi ödemenin en önemli göstergesidir ve mali güç ilkesine göre, kişilerin gelir, harcama ve servetleri göz önüne alınarak bir vergileme yapılması sözkonusudur. Vergilemede adalet ilkesi çerçevesinde de, zenginden daha çok vergi almayı sağlaması bakımından da tercih edilecek bir vergi olacaktır. Hiçbir çaba göstermeden miras payı alan kişiler, çalışıp çabalayan insanlarla kıyaslandığında ortaya çıkan servet dağılımı adaletsizliğinin düzeltilmesine faydası bakımından da veraset ve intikal vergisinin varlığı yine gereklidir. Ayrıca bu vergi arazi olarak alındığı için, vergilemenin psikolojik

⁹⁰ Mumcu, a.g.e., s. x.

⁹¹ Çelik, a.g.e., s. 104.

⁹² Max West, “The Theory of Inheritance Tax”, *Political Science Quarterly*, Vol. 8, No. 3, 2012, p. 426 – 427, <http://www.jstor.org/stable/2139827?origin=JSTOR-pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).

⁹³ Nadaroğlu, a.g.e., s. 356.

⁹⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 356-357.

⁹⁵ Uluatam, a.g.e., s. 365.

sınırlarından vergi baskısı (tazyiki)⁹⁶ nın az hissedilmesinden dolayı, vergilendirilmenin diğer vergi çeşitlerine göre daha kolay uygulanabildiği düşünülmektedir.

Veraset ve intikal vergisi ile ilgili birçok görüş mevcuttur ve karşıt görüşlere rağmen tüm vergi sistemlerinde yer almaktadır. Lehte veya aleyhte ileri sürülen düşüncelerin istisna ve muafıklar konusunda dikkate alınarak ülkenin sosyal, ekonomik, hukuki ve demografik yapısına göre veraset ve intikal vergilerinin uygulandığı görülmektedir⁹⁷.

B. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihi Gelişimi

Öncelikle dünya üzerinde görülen veraset ve intikal vergisi uygulamaları ve sonrasında Osmanlı Devleti zamanındaki ve ülkemizdeki uygulamalara yer verilecektir.

1. Genel Olarak

Çok eski tarihlerden beri çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi, servet vergilerinin en eski ve en tipik örneğini teşkil etmektedir⁹⁸. Günümüze gelinceye kadar özellikle veraset yoluyla intikal edilen iktisadi değerlerin vergilendirilmesinde dini faktörlerin de etkisiyle önemli değişimler gerçekleşmiştir⁹⁹.

Eski toplumlara baktığımız zaman, günümüz devlet anlayışından uzak ve değişik devlet anlayışının söz konusu olduğu görülür. Buna göre başta bulunan hükümdarın şahsı ile devlet birbirinden ayrılmadığı için ülkenin tümü hükümdarın mülkiyeti olarak kabul ediliyordu. Vatandaşlar ise, sadece toprağı kullanma hakkına sahip olabiliyordu¹⁰⁰. Dolayısıyla böyle bir yapıya sahip toplumlarda, mülkün mirasçılara intikali hükümdarın izniyle gerçekleşebilmektedir.

Bu tür bir vergi, M. Ö. VII. yüzyılda Psametichusi' nin hükümdarlığı zamanına, Eski Mısır' a kadar dayandırılabilir¹⁰¹. Daha gelişmiş bir veraset vergisine ise, Roma' da, İmparator Augustus (M. S. I' inci asırda) devrinde rastlanmaktadır¹⁰². Bu vergi ordunun emekli aylıkları için konulmuş olup oranı % 5 idi ve önceleri yalnız vatandaşlardan alınmakta iken, sonraları (M. S. III' üncü asır) vatandaşlığın

⁹⁶ Vergi Baskısı (tazyiki): Mükellefin vergiyi algılama ve değerlendirmesine bağlı olarak duyduğu baskı hissidir. Vergi baskısı, ölçüsü ve şiddeti her bir mükellef için farklı olduğundan subjektif karakterlidir. (Muter, Çelebi, Sakıncı, a.g.e., s. 184).

⁹⁷ Çelik, a.g.e., s. 104.

⁹⁸ Aksoy, a.g.e., s. 391.

⁹⁹ Ortaç (a), a.g.m., s. 215.

¹⁰⁰ Kükreler, a.g.e., s. 118.

¹⁰¹ David Joulfaian (b), *The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics*, Office of Tax Analysis, US Department of the Treasury, 1500 Pennsylvania Avenue, Washington, December, 2012, p. 1, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1579829, (Erişim Tarihi: 02.01.2013).

¹⁰² Karakoç, a.g.e., s. 20.

geniştirilmesi üzerine, İmparatorluğun bütün hür sakinlerine yayılmıştır¹⁰³. Çünkü merkezi devletlerin kurulmuş bulunduğu bu çağda, devlet masrafları bir vergi konusu olarak veraset ve intikal olaylarına da el atılmasını gerektirecek yüksekliğe erişmiş bulunuyordu¹⁰⁴.

Orta çağlarda, veraset ve intikal vergisine rastlanmamaktadır. Bunun yanında, ölen bir kimsenin servetinin mirasçılara intikali bazı harçlara tabi idi¹⁰⁵. Servet vergisi, giderek artan savunma masraflarının da etkisiyle, 15. yüzyıldan itibaren hemen bütün Avrupa devletlerinde düzenli şekilde alınan bir vergi niteliğini kazanmaya başlamıştı¹⁰⁶.

Doğuda mülkiyet ve miras kalma müesseselerine hakim olan dini düşünceler, etkilerini kamu alacakları üzerinde de yerine getirirken, batıda özellikle 16' ıncı yüzyılda veraset ve intikallerin bir vergi konusu olarak ele alınmaya başladığı görülür¹⁰⁷.

Avrupa' da, orta çağlar boyunca derebeyi ve kiliseye ölüm sebebiyle verilen çeşitli borçlandırıcı vergiler vardı ve on yedinci yüzyıl sonuna kadar İngiltere, Fransa, İspanya ve Portekiz' de kurulmuş olan ulusal krallıkların hepsi, veraset vergisinin bir biçimine sahipti¹⁰⁸.

2. Türkiye' de Veraset ve İntikal Vergisi' nin Tarihi Gelişimi

Türkiye' de veraset ve intikal vergisinin tarihsel gelişimi, cumhuriyet öncesi dönem ve cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

a. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Veraset ve intikal vergisinin ülkemizdeki tarihi seyrini incelerken, öncelikle Osmanlı Devleti uygulamalarına yani diğer bir deyişle cumhuriyet öncesi döneme bakmak konumuzun gidişatı açısından faydalı olacaktır.

¹⁰³ Sadun Aren, **Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı. 24 – 6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O., Ankara, 1952, s. 16.

¹⁰⁴ Mübin Başar, "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı. 5, 1959, s. 57, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14285/13492>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

¹⁰⁵ Aren, a.g.e., s. 16-17.

¹⁰⁶ Turhan, a.g.e., s. 171.

¹⁰⁷ Başar, a.g.e., s. 57.

¹⁰⁸ Gale, Slemrod, a.g.e., s. 11.

Osmanlı imparatorluğu, çağın koşulları ile İslam kültürü ve çağın göçebe Türkmen geleneklerinin ortak yoğrulmasıyla meydana gelen bir devlet anlayışına sahipti¹⁰⁹.

Cumhuriyet öncesi dönemde yani Osmanlı Devleti zamanında, veraset ve intikal vergisinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Ancak veraset suretiyle kazanılan gayrimenkullerin mülkiyetinin intikali sırasında *ferağ harcı*, gayrimenkullerin ivazsız intikali sırasında *intikal harcı* ve menkullerle ilgili olarak da bunların maliklerinin ölümü halinde idare tahriri sırasında *tahrir harcı* alınır¹¹⁰.

Bu harçlar eskiden tımar ve zeamet sahiplerinin gelirini oluştururdu. Tanzimattan sonra “Defteri Hakkanî Emaneti” kurulunca, harçlar bunun tarafından alınmaya başlanmıştır¹¹¹. Tanzimat sonrasında bir süre miri arazi¹¹²den boş kalanların 2000 kuruşluktan yukarısı hazineye, aşağısı o arazinin aşarını toplayanlara ait sayılmış; ancak bu usulde değişiklik yapılarak tamamı hazineye devredilip, ferağ ve intikal harçlarının kazalarda yarısının kaza müdürlerine, sancaklarda ise tamamının hazineye ait olması kararlaştırılmıştır ve hazırlanan nizamname (tüzük)de de miri arazinin ferağ ve intikalinde % 5 harç alınacağı hükme bağlanmıştır¹¹³.

Ferağ harçları intikal harçlarından daha yüksek orandaydılar. İntikal harçları da ikiye ayrılırdı. Eğer intikal eden mülkün sahibi devlete ait ise (arazi-i emiriye) harç daha yüksek, sırf mülk ise (arazi-i mülkiye) harç daha düşüktü. Buradan açıkça görülüyor ki, sırf mülklerden alınan intikal harçları yalnız hizmet karşılığı olduğu halde, arazi-i emiriyeden alınanlar ayrıca bir imtiyaz (devlet mülkünü kullanma imtiyazı) karşılığı da içermektedir¹¹⁴.

¹⁰⁹ Kükreler, a.g.e., s. 119.

¹¹⁰ Çelik, a.g.e., s. 105.

¹¹¹ Karakoç, a.g.e., s. 22.

¹¹² Miri Arazi: Mülkiyeti devlete ait olmak üzere tasarruf hakkı özel memur tarafından peşin bir bedel ve her sene mahsulden alınan bir ücret, öşür, karşılığında süresiz olarak bireylere yöneltilen arazidir (Halil Cin, “Osmanlı Toprak Hukukunda Miri Arazinin Hukuki Rejimi ve Bu Arazinin TMK. Karşısındaki Durumu”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 22 – 23, Sayı: 1 – 4, Ankara, 1965 – 1966, s. 755, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1965-1966-22-23-01-04/AUHF-1965-1966-22-23-01-04-Cin.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013)).

¹¹³ “Tapu Hakkında İcra Olunacak Nizamât”, b.4; (Mecmua – i Kavanin ve Nizamât), s. 83 ‘den aktaran Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, Birinci Basım, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990, s. 177.

¹¹⁴ Aren, a.g.e., s. 17.

Mülkiyet ve tasarrufun el değiştirmesi için malik (mülk sahibi) huzurunda bir takrir (sattığını veya el değiştirdiğini söyleme, beyan etme) verilmesi, “defatiri hakaniye” ye, yani bugünkü anlamda tapu sicillerine kaydolunması gerekiyordu¹¹⁵.

Söz konusu harçlar bir hizmetin karşılığı olup servete müdahaleyi amaçlamamaktadır ve veraset vergisi veya intikal vergisi şeklinde algılanmaması gerekmektedir. Ancak İslam hukukuna göre mülk edinme hakkına sahip olan kişiler aynı zamanda zekat adı altında bir ödeme yapmakla mükelleftirler¹¹⁶. Zekat, esas ihtiyaç sahibinin durumunun, istenilen hadde sahip olanlar tarafından önceki mallarının kırkta birini seneden seneye birbirinden ayırarak, ihtiyacı olana vermektten ibaret bir senelik devlet gelirini oluşturan bir ibadettir¹¹⁷. Müslümanlardan alınan zekatın matrahına altın ve gümüş gibi mallar da dahildir¹¹⁸. Dolayısıyla zekat, bir çeşit genel servet vergisi olarak kabul görmektedir.

Bütün bunların dışında Osmanlı Devleti’nde beytülmal adı altında bir idare söz konusuydu. Beytülmal, maliye hazinesi¹¹⁹ anlamına gelmektedir. Bu idare ile ilgili konumuz açısından şu şekilde bir açıklama yapabiliriz¹²⁰:

Varis bırakmadan ölen kimselerin malları, beytülmal müdür ve memurlarının olduğu yerde bunlar tarafından, olmayan yerlerde ise, mal memurları vasıtasıyla kaydedilerek aynen muhafaza edilirdi. Bu şekilde elde edilen kullanılmayan mallar, beş seneye kadar emaneten saklanırdı. Bu süre zarfında herhangi bir varis çıkmazsa, eşya mal sandıklarına teslim edilirdi. Mal sandıklarına teslim edilen bu eşyadan kırkta bir emniyet resmi diye bir vergi alınır. İşte bu şekildeki vergi ile, varisi olmayan terekeler, beytülmal gelirlerini teşkil ederdi.

b. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet döneminde, 1929 yılında çıkarılan Tapu Harçları Kanunu, ivazlı intikal¹²¹leri harca tabi tutmuş, ivazsız intikaller ise 1926 yılında çıkarılan Veraset ve

¹¹⁵ Karakoç, a.g.e., s. 21.

¹¹⁶ Harun Kılıçaslan, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz – Aralık, 2011, s. 338, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/018.pdf, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

¹¹⁷ Abdurrahman Vefik Sayın, **Tekalif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, T. C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1999/352, Ankara, Haziran, 1999, s. 7.

¹¹⁸ Celal Yeniçeri, **İslam’da Devlet Bütçesi**, Bilge Sahhaf Kitabevi, 1984, s. 176 – 177 ‘den aktaran Kılıçaslan, a.g.m., s. 338.

¹¹⁹ Sayın, a.g.e., s. 695.

¹²⁰ Ziya Kazıcı, **Osmanlılarda Vergi Sistemi**, Şamil Yayınevi, İstanbul, 1977, s. 133 – 134.

İntikal Vergisi Kanunu' na tabi tutulmuştur¹²². Böylece Türkiye' de ilk veraset ve intikal vergisi 1926 yılında konulmuştur. Kanunun kapsamı özellikle hibelerde çok geniş tutulmuş, muafıklar çok kısıtlanmıştı¹²³. Amaç, savaş sonrası haksız olarak servet edinenlerin intikallerini nispeten önlemek ve bunları daha ağır vergilendirerek haksız kazançları vergilendirmektir¹²⁴. Bu durumlar eleştirilere neden olmuştu¹²⁵.

1926' da çıkarılan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 1931' e kadar hüküm sürmüştür. 1931 tarih ve 1836 sayılı kanunla veraset ve intikal vergisinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliğin nedenleri şöyle sıralanabilir¹²⁶; birincisi, kanunun uygulanmasında ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi; ikincisi, yeni kabul edilen Medeni Kanun hükümleri ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu' nun hükümlerinin arasında bir ahenk sağlanmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda verginin nisbeti de düşürülüyordu.

1931 tarih ve 1836 sayılı kanunla, daha önce vergilendirilmeyen tescile tabi menfaatler ve intifa hakları¹²⁷ vergi kapsamına alınmış, istisnalar da günün şartlarına göre değiştirilmiştir. Kuru mülkiyet sahibine tarh olunan vergilerin de intifa hakkı sahibinin vefatına veya hakkın sona ermesine kadar tecili esası getirilmiştir.

1931' den sonra 1941 yılında da değişiklikler olmuştur. 1941' de yapılan bir değişiklikle vergi oranları iki misline çıkarıldı; bu zam o zamanki hükümetin gelir bulma çabalarını yansıtmaktaydı¹²⁸. Ancak bir süre sonra, 1957 yılında vergi oranlarının artırılmasının yetmemesi sebebiyle, vergiye matrah olan değerlerin özellikle taşınmazların vergi değeri yerine rayiç bedelle değerlendirilmesini öngören yasa değişikliği gerçekleşti¹²⁹.

¹²¹ İvazlı İntikal: Bir kimsenin edindiği istifadeye karşı, yükümlülük altına girdiği hukuki muamelelerdir. (Veysi Seviğ, **Vergi Hukukunda İvazlı İvazsız Ayrımı**, İktisadi Dayanışma, Ağustos, 2005, s. 1, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=687, (Erişim Tarihi: 02.02.2013)).

¹²² Aksoy, a.g.e., s. 391.

¹²³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1979, s. 56.

¹²⁴ Kükreler, a.g.e., s. 123.

¹²⁵ Filiz Giray, **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2010, s.247.

¹²⁶ Aksoy, a.g.e., s. 392.

¹²⁷ İntifa Hakkı: Başkasına ait bir maldan yararlanma, başkasına ait bir malı kullanma hakkı. (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013)).

¹²⁸ Bulutoğlu, a.g.e., s. 56.

¹²⁹ Mehmet Maç, Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm (e – kitap)**, 2012, s. 2-3, <http://www.bdo.com.tr/vergi/veraset.php>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

Bu esaslı ve genel değişikliklere rağmen, mevcut hükümler zaman geçtikçe ülkenin toplumsal ve ekonomik bünyesine cevap vermekten uzak kalmış; buna karşın çeşitli sebep ve etmenlerle bu kanunun bünyesi yeni bir revizyona tabi tutulamamıştır¹³⁰.

797 Sayılı Veraset Vergisi ve İntikal Vergisi Kanunu 33 yıllık bir uygulamadan sonra (1926' dan itibaren) 1959 yılında yürürlükten kaldırılmıştır¹³¹. 1959 yılında kabul edilerek yürürlüğe giren yeni 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, eski kanunla karşılaştırılmayacak kadar ileri ve yeni bir vergi kanunu olarak kabul edilebilir¹³².

Yeni Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, vergi muaflığını çok genişletti, tarifede önemli hafifletmeler yaptı. Bundan başka, taşınmazların rayiç değerler yerine yine eskisi gibi vergi değerleri üzerinden değerlemesi esasını koydu¹³³.

Son defa 1963 tarihinde yürürlüğe giren 188 No' lu Kanun ile, 7338 Sayılı Kanunun "gayrimenkullerin vergiye esas tutulacak vergi değerleri" ile ilgili birinci madde kaldırılmış ve rayiç değer esasına geçilmiştir¹³⁴. Ancak uygulamada rayiç değerın tespiti takdir komisyonlarına yaptırıldığından ve bunların çalışmaları da çok yavaş yürüdüğünden vergilerin alınması gecikmiş, hasılda ise dikkate değer bir artış sağlanamamıştır¹³⁵.

Sonuç olarak 7338 sayılı kanun ve sonrasında çeşitli kanunlarla değişiklikler yapılarak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu bugünkü halini almıştır. Yıllar itibariyle, 188, 213, 903, 1318, 2353, 2591, 2997, 3219, 3393, 3482, 4008, 4369, 4783 ve 5234 sayılı kanunlar ile değişiklik yapılmıştır. Günümüzde, veraset ve intikal vergisi kanunu, 26 maddeden ve 5 bölümden oluşmakta olup, kanunun ayrıntılı olarak incelemesi, üçüncü bölümde yapılacağından, burada ayrıntıya girilmeyecektir.

¹³⁰ İlhan Özer, "Türkiye' de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 11. Seri, 1965, s. 167, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14954/14161>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

¹³¹ Giray, a.g.e., s. 268.

¹³² Giray, a.g.e., s. 268.

¹³³ Bulutoğlu, a.g.e., s. 57.

¹³⁴ Özer, a.g.e., s. 168.

¹³⁵ Karakoç, a.g.e., s. 27.

C. Veraset ve İntikal Vergisinin Fonksiyonları

Veraset ve intikal vergisi, tamamlayıcı vergi fonksiyonu ve kontrol fonksiyonu olmak üzere iki türlü fonksiyona sahiptir.

1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tamamlayıcı Vergi Fonksiyonu

Rasyonel bir vergi sisteminin esası, vergilemenin amaçlarına ulaşmak için, çeşitli vergilerin, birbirlerini tamamlayıcı durumda bulunmaları, bir bütünü oluşturmalarıdır. Bu anlamda, servet üzerinden alınan vergilerin tamamlayıcı etkisi, esas olarak, gelir vergisi üzerinde görülmektedir. Servet vergilerinin, tamamlayıcı vergi olarak kullanılışı, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerle, temel vergileme ilkeleri ve vergileme amaçlarının yerine getirilmesinde karşılaşılan bazı yetersizliklere bağlıdır¹³⁶.

Servet vergileri içinde, servet transferinden alınan vergi türü olarak karşımıza çıkan veraset ve intikal vergisinin en önemli fonksiyonu, tamamlayıcı olmasıdır. Veraset ve intikal vergisi, dar anlamda gelir vergisi görevini tamamlayıcı ve denetleyici olma fonksiyonları ile yerine getirmektedir¹³⁷.

Bir yandan sermaye gelirleri dağılımının emek gelirlerinin dağılımına kıyasla daha büyük dengesizlikler göstermesi, diğer yandan toplumun servet ve gelir dağılımı ile ilgili dengesizlik konusundaki yargılarının birbirinden tamamen ayrılması, farklı önlemlerin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır¹³⁸. Dolayısıyla bu dengesizliklerin giderilmesi bakımından yapılması gereken, mutlak surette vergilemede adaleti sağlayan uygulamaların devreye girmesini sağlamaktır. İşte tam bu noktada da veraset ve intikal vergisinin tamamlayıcı işlevini bir kez daha görmekteyiz.

Marshall' a göre: "Vergiler..... hep bir arada yorumlanmalıdır. Hemen hemen her vergi tek başına alınırsa şu veya bu sınıfı gereğinden fazla zorlar. Fakat birinin haksızlığı diğer biri tarafından kapatılıyorsa mesele yoktur..... Eğer bu zor şart gerçekleşirse, herhangi bir kısmı adaletsiz olsa bile sistemin bütünü adil olabilir¹³⁹." Marshall' ın bu sözleri her ne kadar vergi adaleti açısından uygun düşmese de vergilerin birbirlerinin açığını kapatma işlevinin olduğunu ve dolayısıyla buradan veraset ve intikal vergisinin de bir bakıma diğer vergi kalemlerinden alınan vergilerin haksızlığa

¹³⁶ Gönül, a.g.t., s. 35.

¹³⁷ Ortaç (a), a.g.m., s. 217.

¹³⁸ Turhan, a.g.e., s. 175.

¹³⁹ Aren, a.g.e., s. 11.

yol açtığı durumlarda bir tamamlayıcı veya telafi edici fonksiyonuna sahip olduğu sonucunu çıkarmak mümkündür.

2. Veraset ve İntikal Vergisinin Kontrol Fonksiyonu

Kontrol fonksiyonuna sahip olan veraset ve intikal vergisi, denetlediği gelir vergisinden, yasal veya yasal olmayan yollar ile kaçırılan gelirin vergi kapsamına alınabilmesini sağlamaktadır¹⁴⁰.

Yükümlülerin vergiye tabi geliri beyannamelerinde tam olarak bildirmemeleri nedeniyle, gelir vergisi birçok durumlarda vergiye tabi geliri tam ve güvenilir bir biçimde kavrayamaz¹⁴¹. Bu durumda veraset ve intikal vergisi ödeyen mükellef, gelirin beyan edilmeyen kısmının servet içine eklenmesi varsayımı ile dolaylı olarak denetlenmektedir.

Veraset ve intikal vergisi, mükelleflerin hayatta iken gerçekleştirdikleri, verginin doğumuna yol açan her türlü faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan vergi matrahlarının eksik beyan edilmesi dolayısıyla oluşan eksiklikleri tamamlar. Zira ölüm anında o zamana kadar gizli kalmış vergi kaçaklıkları ortaya çıkar¹⁴². Bu durumda yine veraset ve intikal vergisinin kontrol fonksiyonundan söz edilebilir. Ayrıca veraset ve intikal vergisi, gelir dağılımındaki dengesizlikleri düzeltmekten çok, bazen sahibinin bile kontrolünden çıkan servetleri denetim altına alabilme olanaklarını sağlamaktadır¹⁴³.

Artan oranlı tarifenin gelir vergisi dışında uygulandığı tek vergi olan veraset ve intikal vergisinin gelir dağılımı açısından etkinliği, genel vergi gelirleri içindeki yaklaşık % 0,5' lik payı nedeniyle neredeyse sıfır düzeyindedir¹⁴⁴. Buna göre denilebilir ki, veraset ve intikal vergisinin bu bakımdan kontrol fonksiyonu zayıftır.

D. Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulama Yöntemleri

Veraset vergisi, ölen bir kimseden başkalarına geçen servet transferini, intikal vergisi ise, sağlar arasında bağış yoluyla gerçekleşen servet transferini ifade etmektedir. Her iki vergi de karşılıksız servet intikalini konu aldığı için genellikle aynı kanun içinde

¹⁴⁰ Gönül, a.g.t., s. 37.

¹⁴¹ Turhan, a.g.e., s. 175.

¹⁴² Karakoç, a.g.e., s. 7.

¹⁴³ Tırpan, a.g.t., s. 63.

¹⁴⁴ Fatih Sarıoğlu, "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı. 1, 2002, s. 226, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/4/1/12.pdf, (Erişim Tarihi: 07.01.2013).

uygulamaya konulmaktadır. Bazı ülkelerde ise, tereke vergisi, miras payı vergisi ve hibe vergisi gibi isimler taşıyan ayrı kanunlar bulunmaktadır¹⁴⁵.

Aşağıda veraset ve intikal vergisi uygulamalarına yer verilmektedir.

1. Veraset Vergisi

Veraset vergisi, ölen bir kimsenin mallarının intikali nedeniyle söz konusu olmaktadır. Nitekim veraset kanunu ve veraset vergilemesi, sosyal politikanın bir aracı olarak işlevini yerine getirir¹⁴⁶. Malların intikali sırasında vergilendirme olayı, tereke ve miras payı vergisi olarak iki şekilde gerçekleşmektedir.

Veraset vergisi, ölüm olayı sonucu, ölen kişinin terekesinin tümü matrah olarak alınarak tereke vergisi şeklinde düzenlenebileceği gibi, miras payını elde edenin servet durumu, miras bırakana yakınlık derecesi, miras payının tutarı gibi çeşitli unsurlar dikkate alınarak, miras payları üzerinden de vergi alma yoluna gidilebilir¹⁴⁷.

Bir diğer deyişle, verasete bağlı olarak alınan vergi, murisin hayatı boyunca ödeyeceği gelir ya da servet vergilerinin geriye bırakılması nedeniyle alınan bir vergi olarak kabul edilebilir; bu durumda hedef muris olduğundan tereke vergisi tipinde bir vergi uygulaması tutarlı olur. Bir diğer yönden ise veraset vergisi, mirasçılarının zenginleşmesi nedeniyle onlara yüklenen bir mükellefiyet olarak düşünülebilir. Böyle olunca da uygulanacak verginin mirasçılarının paylarını hedef alması daha doğru bir yaklaşımdır¹⁴⁸.

a. Tereke Vergisi

Tereke ile ölen bir kimsenin malvarlığı, yani mallarının, hak, alacak ve borçlarının tümü anlaşılır¹⁴⁹. Veraset yoluyla intikalleri vergilendirme usullerinden birisi olan tereke vergisi¹⁵⁰; murisin terekesi henüz mirasçılara intikal etmeden, mirasçılarının muris ile hısımlık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önünde

¹⁴⁵ Maç, Jamali, a.g.e., s. 3.

¹⁴⁶ Max Rheinstein, Mary Ann Glandon, **Inheritance**, Encyclopædia Britannica Online Academic Edition, Encyclopædia Britannica, December, 2012, s. 3, <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/288190/inheritance>, (Erişim Tarihi: 07.01.2013).

¹⁴⁷ Bulutoğlu, a.g.e., s. 390.

¹⁴⁸ Uluatam, a.g.e., s. 366.

¹⁴⁹ Muammer Özzybek, **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulama Yorum ve Açıklaması**, EKO Matbaası, İstanbul, 1976, s. 61.

¹⁵⁰ Tereke vergisine İngilizce’de “Estate Duty” veya “Estate Tax”; Almanca’da “Nachlassteuer”; Fransızca’da ise “Taxe Successorale” denir (Karakoç, a.g.e., s. 7).

bulundurulmaksızın; terekenin tamamı üzerinden genellikle *artan oranlı ve objektif* nitelikli olarak alınan bir servet vergisi türüdür¹⁵¹.

Tereke vergisinde verginin mükellefi mirasçılar olmakla beraber, murisin bıraktığı servet bölünmez, yani hisselerle ayrılmaz ve mirasın tamamı vergiye matrah olur. Bununla birlikte bazı ülkelerde, vergi tereke miktarına ve mirasçıların sayısına göre farklılaştırılmaktadır¹⁵². Örneğin, Fransa’ da vergi, tereke miktarına ve terekede payı bulunan mirasçıların sayısına göre farklılaştırılmaktadır. Bu uç yöntemler, uygulamada fazla başarılı olmadığı gibi, vergiye büyük bir yenilik de getirmiş değildir¹⁵³.

Tereke vergisi, Yunan ve Roma devletlerinde, Arap ve Osmanlı devletlerinde uygulanan çok eski bir vergi türüdür. İngiltere, İsviçre ve ABD gibi büyük servetlerin şahıslarda toplandığı Batı ülkelerinde devlet hazinelerine önemli gelir sağlayan tereke vergisinin matrahı, ölen şahıslardan kalan menkul ve gayrimenkul değerlerinin toplamıdır¹⁵⁴. Genellikle İngiltere ve dominyon¹⁵⁵ların vergi sistemlerine özgü olan bu vergi, Türkiye’ de uygulanmamıştır¹⁵⁶.

Tereke vergisi, miras payı vergisine göre uygulanması daha basit ve devlete daha çok gelir getiren bir vergi niteliğindedir¹⁵⁷. Çünkü muristen kalan mal varlığının tümü üzerinden vergi alınmaktadır. Tereke vergisinin genellikle her 30 – 40 senede bir aynı servetten alınan “periyodik bir servet vergisi” olduğu kabul edilmektedir¹⁵⁸. Genellikle bu süre zarfında, servet değerinde büyük değişiklikler olamaz. Böyle bir tereke vergisi, devamlı bir nitelik sunan gelirin daha yüksek bir oranda vergilendirilmesine imkan verir¹⁵⁹. Aynı zamanda bu vergi, servet hareketleri ve gelir artışı için bir engel oluşturmuştur¹⁶⁰.

¹⁵¹ Karakoç, a.g.e., s. 7.

¹⁵² Maç, Jamali, a.g.e., s. 3.

¹⁵³ Tuncer (a), a.g.e., s. 136.

¹⁵⁴ Tırpan, a.g.t., s. 62.

¹⁵⁵ Dominyon: İngiliz Uluslar Topluluğu'na üye olmalarının ve İngiliz Krallığı'na bağlı bulunmalarının yanı sıra kendi kendilerini yöneten ülkelere verilen genel ad (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2013)).

¹⁵⁶ Heper, a.g.e., s. 30.

¹⁵⁷ Muter, Çelebi, Sakınç, a.g.e., s. 254.

¹⁵⁸ Karakoç, a.g.e., s. 9.

¹⁵⁹ Başar, a.g.m., s. 60.

¹⁶⁰ Daniel Miller, **Costs and Consequences Of The Federal Estate Tax**, A Joint Economic Committee Study, United States Congress, May, 2006, p. 1, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906812, (Erişim Tarihi: 10.01.2013).

Toplum, bir kimsenin malları üzerindeki mülkiyet hakkının ölümle birlikte sona ermesini ya da tamamen kısıtlanmasını isteyebilir. Bu amaç için, tereke vergisi daha uygun bir araçtır¹⁶¹. Vergi, ölüm nedeniyle sona eren menfaat üzerine konulduğu için sanki ölenden vergi alınmış gibi bir durum yaratmaktadır. Bu açıdan da vergi için, “murisin ödediği son servet vergisi” ifadesi kullanılmaktadır¹⁶².

Tereke vergisinin, mirasın paylara bölünmeden ve tamamı üzerinden vergi uygulanması itibariyle, mükellefinin kim olduğu konusu dikkat çekicidir. Mirasçılara henüz bir intikal olmaksızın, ölen kişi ile yakınlık dereceleri, sayıları, servetlerinde meydana gelen artış gibi durumlar göz ardı edilerek terekenin tamamının vergilendirildiği göze çarpmaktadır¹⁶³.

Tereke vergisi uygulamasında, çeşitli soru işaretleri ortaya çıkmaktadır. Ölmüş bir kimsenin vergi mükellefi olmasının imkansız olduğu gerekçesi ile verginin mükellefinin ancak mirasçılar olabileceği görüşünü benimsemek mümkün değildir. Çünkü verginin asıl borçlusu ile ödeyicisinin her zaman aynı kişi olması şart değildir. Burada kaynakta tevkif usulüne benzer bir durum vardır¹⁶⁴.

Her ne kadar tereke vergisine, mirasçılarının durumunu da dikkate alan bir nitelik verilmesi düşünülebilirse de bu halde uygulamanın son derece karışık ve sakıncalı sonuçlar vermesi kaçınılmazdır¹⁶⁵. Terekenin, mirasçılarının ve muayyen mal vasiyeti alacaklılarının gelir ve servet durumları nazara alınmaksızın vergilendirilmesinin, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesine uygun olmayan bir yük dağılımı sonucunu doğurduğu iddia edilebilir¹⁶⁶. Bütün bu sonuçlarda, tereke vergisi, basitlik, adalet ve etkinlik olarak iyi bir vergi sisteminin temel prensiplerini bozmaktadır¹⁶⁷.

b. Miras Payı Vergisi

Tereke vergisi, objektif bir vergi olarak hem servetin tamamı üzerinden hem de her varise düşen hisseler üzerinden alınan veraset vergisiyle birlikte tarh ve tahakkuk ettirilirdi. Ancak zamanla bu ikili sistemden vazgeçilerek objektif bir vergi olan tereke vergisi bırakılmış, veraset veya vasiyet yolu ile gerçek veya tüzel kişilere intikal eden

¹⁶¹ Turhan, a.g.e., s. 185.

¹⁶² Eroğlu (a), a.g.t., s. 58.

¹⁶³ Gönül, a.g.e., s. 40.

¹⁶⁴ Karakoç, a.g.e., s. 8.

¹⁶⁵ Uluatam, a.g.e., s. 366.

¹⁶⁶ Karakoç, a.g.e., s. 9.

¹⁶⁷ Miller, a.g.e., p. 28.

miras hisseleri üzerinden alınan ve subjektif bir vergi olan veraset ve intikal vergilerinin alınmasına başlanmıştır¹⁶⁸.

Miras payları veya mirasçı payları vergisi¹⁶⁹ ne bazen “tevarüs¹⁷⁰ vergisi” de denilmektedir¹⁷¹. Miras payı vergisi, mirasın, mirasçıların sayısına ve mirastan alacakları oranlara göre bölündükten sonra, her bir mirasçının murise yakınlığı ve intikal miktarı dikkate alınarak vergilendirilmesini ifade eden veraset vergisi türüdür.

Başlangıçta vergi, sadece civar hısımlarından alınmış, düz çizgi üzerinde bulunan kan kısımları, yani usul (üstsoy) – füru (altsoy) vergiden muaf tutulmuştur. 20’ inci yüzyılın başında, devletin fonksiyonlarının genişletilmesi sonucu artan kamu harcamalarını karşılamak üzere mali kaynaklara duyulan ihtiyaç, kan kısımlarının, eş ve çocukların da vergi ödemelerini zorunlu kılmıştır¹⁷².

Miras payları vergisi, bünyesi ve niteliği gereği subjektif bir vergi sayılır. Belirli meblağlar vergi dışı bırakılır. İntikal eden servetin büyüklüğüne göre ve yakınlık dereceleri de dikkate alınarak çift yönlü artan oranlılık uygulanır¹⁷³.

Miras payı vergisinde, mükellef olan mirasçıların veraset yoluyla elde ettikleri servet hisseleri vergiye tabi tutulmakta; mükelleflerin önceki servet durumları göz önünde bulundurulmamaktadır¹⁷⁴.

Miras payları vergisinde vergiyi doğuran olay, kendiliğinden ölüm olayıdır. Fakat uygulamada, vergi tarhiyatı ancak mirasçıların hisseleri elde etmesine bağlıdır¹⁷⁵. Miras payı vergilerinde, tereke yerine varislere kalan malvarlığı, diğer bir ifadeyle ölüm nedeniyle varis durumuna düşen kişilerin sağladığı fayda vergi konusu olmaktadır¹⁷⁶.

Miras paylarının vergilendirildiği ülkelerde, hibe işlemlerinin de vergi kapsamına alındığı görülmektedir. Çünkü sadece mirası vergilemek, ölüm öncesinde servet transferi yapmak suretiyle mirasın vergilenmesini önleme imkanı vermektedir¹⁷⁷.

¹⁶⁸ Tırpan, a.g.t., s. 62 – 63.

¹⁶⁹ Miras payı vergisine; İngilizce’ de “Succession Duty” veya “Legacy Duty”, Almanca’ da “Erbenfallsteuer” veya “Erbchaftsteuer”, Fransızca’ da ise “Droit de Mutation par décès” adı verilmektedir (Karakoç, a.g.e., s. 11).

¹⁷⁰ Tevarüs: Bir kimseden miras kalma, mirasa konma. (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 10.01.2013)).

¹⁷¹ Tuncer (a), a.g.e., s. 137.

¹⁷² Karakoç, a.g.e., s. 11.

¹⁷³ Tuncer (a), a.g.e., s. 138.

¹⁷⁴ Eroğlu (a), a.g.t., s. 59.

¹⁷⁵ Tuncer (a), a.g.e., s. 137.

¹⁷⁶ Eroğlu (a), a.g.t., s. 58.

¹⁷⁷ Maç; Jamali, a.g.e., s. 4.

Miras paylara bölündükten sonra, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurularak ve verginin sosyo – ekonomik amaçları doğrultusunda çeşitli istisnalara yer verilerek kişiselleştirilebilen miras payı vergisi, objektif nitelikteki tereke vergisinin aksine, vergide adaletin sağlanabilmesi ve verginin mali olmayan çeşitli amaçlarına hizmet edebilmesi açısından önem kazanmaktadır¹⁷⁸. Bu vergi, mirasçılar arasındaki ekonomik yükü daha adil bir şekilde ayırmaktadır¹⁷⁹.

Miras payları vergisi, özel nitelikte bir *servet artışı vergisi* olmaktadır. Yalnız miras payları vergisinde, mükellef olan mirasçıların eline veraset dolayısıyla geçen servet kısmı vergiye tabi tutulur ve kural olarak mükellefin daha önceki servet durumu dikkate alınmadığı gibi bir toplama yoluna da gidilmez¹⁸⁰.

Tereke vergisine karşı çıkanlar, mirasçıların ölümden ötürü elde ettikleri servetleri ele alarak miras paylarının vergiye tabi tutulmasının daha adil olduğunu savunmuşlardır¹⁸¹. Bir başka deyişle miras payı vergisi, subjektif karakterli olması bakımından, tereke vergisinin objektif karakterinden kaynaklanan adaletsizliklere meydan vermez¹⁸². Ancak devlete gelir sağlama açısından tereke vergisi kadar avantajlı değildir. Sonuç olarak miras payı vergisi, mali yük ve faydaların daha eşit bir şekilde dağılımını sağlar¹⁸³.

Veraset vergisi alanında en yaygın vergileme türü olan bu vergi, 1926' dan bu yana Türk Vergi Sisteminde yer almaktadır¹⁸⁴. Uygulama ve teknik bakımdan bir hayli güç olmasına ve verimsizliğine rağmen bu tür vergilendirme, ülkemizde yerleşmiş ve alışılmış durumdadır¹⁸⁵.

c. Karma Sistem (Miras Vergisi)

Veraset vergisinin yukarıda bahsettiğimiz üzere tereke vergisi ve miras payı vergisi olmak üzere iki tür uygulama şekli vardır. Bazı ülkeler tereke vergisini, bazıları ise miras payı vergisini uygulamaktadır. İki uygulama türünün de kendi içinde olumlu ve olumsuz yanları mevcuttur. Bu yüzden tereke vergisi ve miras payı vergisinin bir

¹⁷⁸ Gönül, a.g.t., s. 43.

¹⁷⁹ Lily L. Batchelder, **What Should Society Expect From Heirs? A Proposal For A Comprehensive Inheritance Tax**, Law and Economics Research Paper Series, Working Paper No: 08 – 42, October, 2008, p. 73, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1274466, (Erişim Tarihi: 11.01.2013).

¹⁸⁰ Tuncer (a), a.g.e., s. 137.

¹⁸¹ Başar, a.g.m., s. 61.

¹⁸² Karakoç, a.g.e., s. 12.

¹⁸³ Batchelder, a.g.e., p. 73.

¹⁸⁴ Heper, a.g.e., s. 30.

¹⁸⁵ Karakoç, a.g.e., s. 12 – 13.

arada uygulandığı da görülmektedir ve bu şekilde uygulanan veraset vergisi türüne karma sistem (miras vergisi) denilmektedir.

Tereke vergisinin uygulanış itibariyle objektif bir vergi olması, mirası alan mükelleflere miras payları bölünmeden ve onların gelir düzeyleri dikkate alınmadan bir vergileme yapıldığı için, vergi adaleti bakımından adaletsiz olduğu görülmektedir. Fakat devlete gelir sağlama açısından miras payı vergisine göre, daha avantajlı konumdadır. Miras payı vergisi de tereke vergisine oranla, verginin adalet ilkesine daha uygun gözükmektedir. Bunun nedeni, miras payı vergisinin mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurarak kişiselleştirilebilmesi ve bu bağlamda mükelleflerin vergi ödeme gücünü daha iyi kavrayabilmesidir¹⁸⁶.

Bu nedenle bu iki vergilendirme şekliinden birini tercih yerine, ikisini bir arada uygulama yoluna gidilmektedir. Özellikle 20' inci yüzyılın başında, İngiltere ve ABD' de, önce terekenin tamamı üzerinden bir devlet hissesi almak, ondan sonra bunu hısımlık derecesine göre alınan bir vergi ile tamamlamak yoluna gidilmektedir¹⁸⁷. Bu anlamda, tereke vergisine de miras payı vergisi ile birleştirilerek, subjektif bir nitelik katıldığı, veraset vergisinin bu iki uygulama şekillerinin birbirlerine üstünlükleri doğrultusunda vergi ödeme gücünün daha iyi kavranmasına çalışılabilecektir¹⁸⁸.

2. İntikal Vergisi

İntikal vergileri¹⁸⁹ ne bağış vergisi de denilmektedir¹⁹⁰. Ancak, intikal vergisi sadece bağış yoluyla gerçekleşen faaliyetleri değil bütün ivazsız intikalleri vergilendirmektedir. “İvazsız intikal” tabiri; hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları (maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.) ifade eder¹⁹¹. İntikal vergisi, yaşam süresince elde edinilen bağış gibi karşılıksız tasarrufları konu edinen bir vergidir¹⁹², demek bütün ivazsız intikalleri de içine alan bir tanım olacağından kanımızca daha doğrudur. Hayat boyunca yapılan

¹⁸⁶ Gönül, a.g.t., s. 43.

¹⁸⁷ Karakoç, a.g.e., s. 17.

¹⁸⁸ Gönül, a.g.t., s. 44.

¹⁸⁹ İntikal vergisine İngilizce’ de “Gift Tax”; Almanca’ da “Schenkungssteuer” denilmektedir (Karakoç, a.g.e., s. 13).

¹⁹⁰ Tuncer (a), a.g.e., s. 138.

¹⁹¹ Çelik, a.g.e., s. 107.

¹⁹² Eroğlu (a), a.g.t., s. 56.

karşılıksız transferleri içeriğine alan bu vergi, veraset vergisinden kaçınmayı engellemek amacıyla yürürlüğe konmuştur¹⁹³.

Servetlerin veraset yoluyla vergilendirilmesi, yaşayanlar arasındaki servet intikallerinin de vergilendirilmesini zorunlu kılmıştır. İntikal (bağış) vergileri, tereke ve miras hisseleri vergisinin boşluklarını doldurmak için derlenmiş “kardeş” vergilerdir¹⁹⁴. Çünkü, bu tür intikallerin vergi dışı bırakılması halinde mirasçılara (veya üçüncü kişilere) servetini intikal ettirmeyi arzulayan, ancak bu intikaller nedeniyle devlete vergi ödenmesini istemeyen kişiler servetlerinin tamamını ya da bir kısmını, hayatta iken mirasçılara (veya üçüncü kişilere) bağışlama yoluna gidebilirler¹⁹⁵.

Veraset vergisinin, sadece veraset yoluyla gerçekleşen servet intikallerini kapsamaması nedeniyle, verginin adalet ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda, yaşayanlar arasında gerçekleşen karşılıksız servet intikallerin de intikal vergisi şeklinde vergilendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır¹⁹⁶. Bu nedenle, veraset ve intikal vergisinin birlikte vergilendirilmesi zorunlu olmaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin matrah ve oranlar açısından birbirleriyle uyumlu olması gerekir. Çünkü bu iki verginin oranları ve matrahları birbiri ile ahenk içinde olmazsa, kişiler daha avantajlı olan intikal biçimini seçecek, dolayısıyla devlet daha az vergi geliri elde edecektir¹⁹⁷. Ancak böyle bir durumda, yaşayanlar arasındaki intikalleri sınırlandıran bazı etkiler vardır. Çeşitli psikolojik temelleri olan bu etkilerin belli başlılarını şöyle belirtebiliriz¹⁹⁸:

- Kişiler mirasçılara mümkün olduğu kadar büyük bir servet bırakmak isteseler de bu servetin denetimini yaşadıkları sürece kendi ellerinde tutmak isteyebilirler.
- Özellikle büyük servet sahipleri, bu serveti varislerinden daha iyi, daha beceriyle değerlendireceklerine ve büyüteceklerine inanabilirler.
- Bazı kişiler servetlerini varislerine hayatta iken geçirmenin rasyonel olduğuna inansalar bile ölüm fikrini akla getiren hazırlıklardan kaçınmak için bu yolu tercih etmezler.

¹⁹³ Heper, a.g.e., s. 30.

¹⁹⁴ Tuncer (a), a.g.e., s. 138.

¹⁹⁵ Karakoç, a.g.e., s. 13.

¹⁹⁶ Gönül, a.g.t., s. 44.

¹⁹⁷ Karakoç, a.g.e., s. 14.

¹⁹⁸ Uluatam, a.g.e., s. 369.

Verginin konulması ve tekniği gereği, ivazsız intikaller yani çeşitli bağışlar ve hediyeler tereke ve miras hissesi vergi kanunlarına göre vergilendirilemez. Bu sebeple konu, niteliği ve tekniği veraset vergilerinden tamamen ayrı olmak üzere intikal ve bağış vergileri doğmuştur¹⁹⁹.

İntikal vergisinin konusu, amacı ne olursa olsun, gerçek ve tüzel kişiler arasında gerçekleşen sağlar arası ivazsız intikallerdir. Fakat Türkiye’ de tesadüf oyunları ve kumar gelirlerinden sadece meşru olanları (piyango ve spor – toto vb.) vergilendirilmektedir. Gayrimeşru bir faaliyet olduğu için, kumar gelirleri vergilendirilmemektedir²⁰⁰.

İntikal vergisinin toplumsal fayda sağlamayacağına inanan bir çok maliyeci mevcuttur ve ölüm nedeniyle ve hayatta iken yapılan bütün intikallerin tek bir vergi altında toplanmasının gerekliliğini savunmuşlardır. Bu durumda uygulanan vergi tarifesi, intikallerin büyüklüğünü dikkate alan artan oranlı bir yapıdaysa, kişilerin intikalleri küçük parçalara bölerek düşük vergi oranlarından yararlanma girişimlerinin önlenmesi için bir kişinin bir başka kişiden hediye ya da miras biçiminde aldığı tüm servet unsurlarının toplanarak vergisinin hesaplanması gerekir²⁰¹.

Ülkemizde 1926 yılında uygulamaya geçen Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ nda ve 1959 yılındaki kanunda “ivazsız intikaller” in vergi kapsamında olduğu görülmektedir.

3. Ölü El Vergisi

Servet intikallerini konu alan bir diğer vergi, ölüm nedeniyle kendisine bir servet intikal eden tüzel kişilerin elde ettikleri servetleri vergilendiren ölü el vergisi²⁰²dir²⁰³. Veraset vergileri, genellikle varlığı bakımından ölüme mahkum gerçek kişiler arasında olan intikalleri vergiye tabi tutmakta ve tüzel kişiler nitelikleri gereği ölmedikleri için (dağılma bir ölüm sayılsa bile veraset vergisinin konusuna girmemektedir) böyle bir verginin dışında kalmaktadırlar²⁰⁴. Bu durumu vergi içine almak için getirilen vergi türü, ölü el vergisidir.

¹⁹⁹ Tuncer, a.g.e., s. 139.

²⁰⁰ Karakoç, a.g.e., s. 14.

²⁰¹ Uluatam, a.g.e., s. 369.

²⁰² Ölü el vergisine Almanca’ da “Steuer der Toten Hand”, Fransızca’ da “Taxe des Biens de la Main morte” İtalyanca’ da da “Tassa di Manmorte” denilmektedir (Tuncer, a.g.e., s. 140).

²⁰³ Eroğlu (a), a.g.t., s. 60.

²⁰⁴ Tuncer (a), a.g.e., s. 140.

Bu verginin mükellefi, ölüm gibi gerçek kişiler için yazılmış olan bir sonuçtan yakayı sıyıran tüzel kişilerdir²⁰⁵. Verginin konusu, uygulama şekline göre değişmektedir. Bazen tüzel kişilerin sahip oldukları gayrimenkullerden elde ettikleri iratlar, bazen hem menkul hem de gayrimenkul servet unsurlarının iradı, bazen tüzel kişilerin yıllık kazancı, bazen de hem menkul hem de gayrimenkullerin değerleridir. Verginin matrahı, menkul ve gayrimenkullerin safi iradıdır²⁰⁶.

Ülkemizde uygulanması bulunmayan ölü el vergisi, haksız rekabeti önlemek amacıyla dayalı olarak nesiller boyunca devam eden tüzel kişileri de veraset vergisine benzer bir vergiye tabi tutarak bir denge kurmaya gayret etmektedir²⁰⁷.

²⁰⁵ Başar, a.g.m., s. 71.

²⁰⁶ Karakoç, a.g.e., s. 19.

²⁰⁷ Karakoç, a.g.e., s. 19.

İKİNCİ BÖLÜM
ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE
VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI

Devletlerin, kamu harcamalarını finanse etmek üzere kamu gelirine ihtiyacı olduğu bilinen bir gerçektir. En önemli kamu geliri de vergi geliridir. Ancak devletler, sadece kamu geliri elde etmek amacıyla değil, kişiler arasındaki gelir dağılımı adaletini yerine getirmek amacıyla da çeşitli kaynaklar üzerinden vergi tahsil etmektedir.

Veraset ve intikal vergisi de dünyada birçok ülke tarafından kamu geliri elde etmenin yanı sıra vergilemenin mali olmayan amaçlarını yerine getirmek üzere uygulanan bir vergidir.

Bu bölümde, ABD, İngiltere, Almanya, Fransa ve İspanya' nın vergi sistemi ile birlikte ülkemizle kıyas yapmak üzere veraset ve intikal vergisi uygulamalarına değinilmeye çalışılacaktır.

A. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Sistemi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), dünyanın birçok anlamda en büyük devletlerinden biridir. Yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH' sı 2011 yılı için 14.991.300 trilyon dolardır²⁰⁸. Bu rakam ile ABD, dünya üzerindeki en büyük üretim gücüne sahiptir. ABD ile ilgili 2011 yılına ait diğer önemli göstergeler aşağıda tablodaki gibidir.

Tablo 1: ABD' nin Bazı Temel Ekonomik Göstergeleri

Ekonomik Veriler	Tutar
Kişi Başına Milli Gelir	46.860 \$
Büyüme Hızı	% 3
Enflasyon Oranı	% 3.5
İşsizlik Oranı	% 8.6
İhracat	1.280 trilyon \$
İthalat	1.948 trilyon \$
Ticaret Açığı	-668 milyar \$
Kamu Borcu / GSYİH	% 62.9
Dış Borç	14.71 trilyon \$

Kaynak: T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Amerika Birleşik Devletleri' nin Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013) sitesinden alınan bilgilerle tarafımızca oluşturulmuştur.

²⁰⁸ OECD, Gross Domestic Product, http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=SNA_TABLE1, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

1. Genel Vergi Yapısı

ABD karmaşık bir vergi sistemine sahip olmasına karşın, refah seviyesinin yüksekliği, vergi toplamadaki başarısı, karar alma ve uygulama başarısı, zamanlama yeteneği vb. nedenlerle vergilendirme açısından model alınabilecek bir ülkedir²⁰⁹.

Vergilerin tamamı bir yönetim tarafından tarh ve tahsil edilmediği için tarihi gelişim içinde her yönetim belirli vergiler üzerine yoğunlaşmış ve böylece aralarında bir mali tevzin²¹⁰ meydana gelmiştir²¹¹.

ABD vergi sistemi federal, eyalet ve yerel yönetim vergilerinden oluşmaktadır. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler iken, eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri ve yerel düzeyde ise servet vergileridir²¹².

ABD' de eyaletler ve mahalli yönetimler ile federal devlet tarafından tahsil edilen vergiler genel olarak aşağıdaki gibidir²¹³:

- Eyalet ve Mahalli Yönetimlerce Tahsil Edilen Vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, satış vergileri, kullanım vergisi, servet vergisi (emlak vergisi, menkul servet vergisi), diğer eyalet vergileri (akaryakıt özel tüketim vergisi, veraset ve tereke vergileri).
- Federal Yönetim Tarafından Tahsil Edilen Vergiler ise; gelir üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik vergileri (sosyal güvenlik vergisi, hastalık sigortası vergisi), tereke ve bağış vergileri, özel tüketim vergileri, gümrük vergileridir.

ABD' nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH' ya oranına baktığımızda, bu oranın % 25.1 olduğunu görmekteyiz²¹⁴. ABD' de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH

²⁰⁹ Derya Yayman, "ABD ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi", **İİB International Refereed Academic Social Sciences Journal**, Volume: 10, 2013, s. 1, <<http://www.iibdergisi.com/?sayfa=dergiayrinti&no=294&icerik=abd-ve-turk-vergi-sistemlerinin-karsilastirilmali-analiz&kategori=maliye>>, (Erişim Tarihi: 16.04.2013).

²¹⁰ Mali Tevzin: Merkezi ve mahalli idareler arası gelirlerin ve görevlerin dengeli paylaşımına denir. (<<http://www.ersanoz.com/faydali-mali-kavramlar.html#tevizin>>, (Erişim Tarihi: 16.04.2013)).

²¹¹ İhsan Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1, 2008, s. 294, http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10_1/16.pdf, (Erişim Tarihi: 16.04.2013).

²¹² Yayman, a.g.m., s. 1.

²¹³ Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak, 2005, s. 93 – 122.

²¹⁴ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (Erişim Tarihi: 17.04.2013).

içindeki paylarına baktığımızda ise²¹⁵; % 11.8 ile en yüksek paya sahip olan vergi, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisidir. Dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri ise, GSYİH' nin % 4.6' sını oluşturmaktadır. Servet vergileri (% 3.0) ve kurumlar vergisi (% 2.6) yaklaşık olarak aynı oransal paya sahiptir.

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Ölüm ve servet transferi üzerindeki federal vergiler, 1797' den beri çeşitli formlarda – özellikle kriz ve savaşlar boyunca gelirin yükselmesi için – yürürlüğe girmiştir ve zaman içerisinde periyodik olarak değiştirilmiştir²¹⁶.

Federal veraset vergisi, ancak 18. ve 19. yüzyıl boyunca ortaya çıkmıştır²¹⁷. İlk gerçek veraset vergisi, 1825 yılında Pennsylvania eyaleti tarafından kabul edilmiştir²¹⁸. Veraset vergisi kanunu, bugünkü vergilerin birçok özelliğine benzer düzenlemeler içermekte olan 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu' nda kabul edildi²¹⁹. Transfer vergileri, 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu' nun kabul edilmesi ile federal gelirlerin kalıcı bir kaynağı oldu²²⁰. Bu vergi, ölüm halinde mirasçılara kalan malların vergilendirilmesinde kullanılmaktadır²²¹.

Bağış vergisi, veraset vergisinin beraberindeki bir gereklilik olarak gelişmiştir²²². Dolayısıyla on altı yıl sonra (1932) veraset vergisinin sakıncalarını önlemek için, bağış vergisi yürürlüğe girmiştir²²³. 1976 yılında veraset ve bağış vergileri adına önemli bir değişiklik yapılmıştır. Aynı olan veraset ve bağış vergisi istisnaları, “birleşik vergi indirimi (unified tax credit)” kavramı ile birleştirildi²²⁴.

²¹⁵ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 18.04.2013).

²¹⁶ Congressional Budget Office (CBO); **Federal Estate and Gift Taxes**, A Series of Issue Summaries From The Congressional Budget Office, December, 2009, s. 1, <http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate_gifttax_brief.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.04.2013).

²¹⁷ Jeffrey A. Cooper; “Ghost of 1932: The Lost History of Estate and Gift Taxation”, **Florida Tax Review**, Volume: 9, Number: 10, p. 881, <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438181>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

²¹⁸ Aren; a.g.e., s. 19.

²¹⁹ John R. Luckey; **A History of Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Taxes**, Report For Congress, Congressional Research Service, April, 2003, p. 6, <<http://www.naepc.org/journal/issue01f.pdf>>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

²²⁰ Patrick Fleenor; **A History and Overview of Estate Tax in The United States**, Tax Foundation, Washington, January, 1994, p. 5, <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/f7c3.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).

²²¹ Ersan Öz, Tekin Akdemir; “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 168, Eylül, 2002, s. 15.

²²² Luckey; a.g.e., p. 2.

²²³ Fleenor; a.g.e., p. 1.

²²⁴ Fleenor; a.g.e., p. 7.

ABD’ de, veraset ve bağış vergilerinin yanında bir diğer servet vergisi, nesil atlama vergisi (generation – skipping transfer) olarak adlandırabileceğimiz vergidir. Bu vergi, kökensel olarak 1976 yılında yürürlüğe girmiş, servet vergisinin basitleştirilmiş bir çeşididir²²⁵. Hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapanın bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi²²⁶ olarak alınmaktadır.

ABD’ de federal hükümet, servetin transferi üzerinden üç şekilde vergi toplar²²⁷:

- Bir kişi öldüğünde, diğer bireylere transfer edilen varlıkların net değeri üzerinden *veraset vergisi*,
- Bir bireyin yaşamı boyunca başka bireylere verdiği hibe (bağış)lerin değeri üzerinden *bağış vergisi*,
- Bazı varislere ölüm halinde kalan mirasın transferi durumunda vergilendirilen *nesil atlama transferi (GST) vergisi*dir.

ABD’ de hem veraset vergisi hem de tereke vergisi alınmaktadır. Tereke ve veraset vergileri arasındaki fark şudur²²⁸:

Tereke vergisi (estate tax or death tax), ölen bir kişinin bıraktığı tüm menkul ve gayrimenkul malvarlığının ölüm tarihindeki değerinden borçlar ve cenaze giderleri düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden alınır. Tereke vergisi ödendikten sonra, terekeden pay alan, eyalette mukim veya mukim olmayıp kendisine eyalette bir mal intikal eden miras payı üzerinden eyalete ayrıca veraset vergisi (inheritance tax) ödemek zorundadırlar.

Servetin transferi üzerindeki temel federal servet vergisi, veraset ve bağış vergisidir²²⁹. ABD’ de federal hükümet, mirasın taksiminden önce veraset vergisini alırken bazı eyaletler hem dağıtılmadan önce hem de sonrasında vergi almaktadırlar²³⁰.

²²⁵ Mark E. Powell; “The Generation – Skipping Transfer Tax: A Quick Guide”, *Journal of Accountancy*, October, 2009, p. 30.

²²⁶ Selda Aydın (a); “Veraset ve İntikal Vergisinde ABD İle Ülkemiz Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 219, Aralık, 2006, s. 53.

²²⁷ CBO, a.g.e., s. 2.

²²⁸ Öner, a.g.e., s. 99.

²²⁹ Nazmi Karyagdi, *Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’ nde Vergi İncelemesi*, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Kasım, 2006, s. 15, <http://www.maliye.gov.tr/Kitaplar/Amerika%20Birle%C5%9Fik%20B0ncelemesi.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.04.2013).

²³⁰ Öz, Akdemir, a.g.m., s. 15.

Veraset ve intikal vergileri, hem merkezi hem de yerel idareler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir²³¹.

ABD' de kişiler, bir vasiyetname ile, ölümlerinden sonra terekenin kimlere dağıtılacağını, diğer bir ifade ile mirasçuların kim veya kimler olacağını, eş ile olan ortak mallar dışında, önceden serbestçe tayin edebilirler²³².

ABD' de federal yönetim tarafından alınan bağış (gift) ve veraset (estate) vergilerinde bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır²³³:

- Bu ülkede bir kimsenin hayatta iken bir başkasına vermiş olduğu para ve varlıklar federal idare tarafından bağış vergisine tabi tutulmaktadır. Burada bağışı yapan kişi, verginin mükellefi olmaktadır.

- Ölen bir kimsenin sahip olduğu tüm para ve mal varlığı üzerinden ise tereke vergisi alınmaktadır.

- Öte yandan hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapının bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi (Generation-skipping transfer (GTS) tax) alınmaktadır.

Tablo 2: Federal Veraset ve İntikal Vergisi İle GST İstisna Tutarları

ABD	Veraset Vergisi (\$)	Bağış Vergisi (\$)	GST (\$)
2010	5.000.000	1.000.000	N / A ²³⁴
2011	5.000.000	5.000.000	5.000.000
2012	5.120.000	5.120.000	5.120.000
2013	5.250.000	5.250.000	5.250.000

Kaynak: <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Yukarıdaki tabloya göre, veraset ve intikal vergisi ile GST (nesil atlama vergisi)' ye ait istisna tutarları 2012 ve 2013 yılı için aynı tutardadır. 2010 yılında GST ile ilgili herhangi bir veri mevcut değildir. Çünkü o yıl için GST vergisi uygulanmamıştır.

²³¹ Aydın (a), a.g.m., s. 52.

²³² Öner; a.g.e., s. 99.

²³³ Aydın (a); a.g.m., s. 53.

²³⁴ 2010 yılında GST (nesil atlama vergisi) uygulanmadığı için bu yıla ait istisna tutarı da bulunmamaktadır.

Tablo 3: En Yüksek Federal Veraset ve İntikal Vergisi İle GST Oranları

Yıllar	En Yüksek Veraset ve İntikal Vergisi İle GST Oranları (%)
2005	47
2006	46
2007	45
2008	45
2009	45
2010	N / A
2011	55

Kaynak: Darien B. Jacopson, Brian G. Raub, Barry W. Johnson, **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**, Internal Revenue Service, p. 124, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Yukarıdaki tabloya göre, 2005 yılından 2009 yılına kadar veraset ve intikal vergisi ile GST' ye ait en yüksek vergi oranı düşüşe geçmesine rağmen, 2011 yılında tekrar yükselişe geçmiştir. Yukarıdaki tabloda 2010 yılına ilişkin veraset ve intikal vergisi ile GST vergi oranları için herhangi bir veri bulunmamaktadır. Bunun nedeni, 2010 yılında GST ve intikal vergilerinin alınmamış olması ile veraset vergisinin sermaye kazançları olarak vergilendirilmesidir²³⁵.

2012 yılında ABD' de çıkarılan Vergi Affi Kanunu' na göre, veraset ve bağış vergisi maksimum oranı ve GST vergisinin oranı yeniden belirlenmiştir. Buna göre, en yüksek veraset ve bağış vergisi oranı ile GST vergisinin oranı, % 40 olarak belirlenmiştir²³⁶.

ABD' de veraset ve intikal vergisi artan oranlı olmasına rağmen, yukarıdaki tabloda veraset ve intikal vergisinin sadece en yüksek vergi oranları hakkında bilgi verilmiştir. Bunun nedeni, her eyalette uygulanan veraset ve intikal vergisi oranlarının farklılık göstermesidir. Örneğin; Indiana eyaletinin veraset vergisi sistemine

²³⁵ Ed Grabianowski, John Barrymore, **How Inheritance Tax Works**, Personal Finance, p. 4, <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

²³⁶ The American Taxpayer Relief Act of 2012, <<http://planyourlegacy.berkeley.edu/taxrelief2.php>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

baktığımızda, mirasçıları üç sınıfa ayırdığını ve bu sınıflara uyguladığı vergi oranları ve vergi istisnalarının da farklılık arz ettiği görülmektedir²³⁷.

Tereke ve bağış vergileri ayrı ayrı ödenmekle beraber, verginin hesabı sırasında vergiye tabi tereke ve bağışlar birleştirilir, kümülatif toplamdan her iki vergiye ait istisna ve indirimler toplamı düşülür, kalan miktara tek bir artan oranlı vergi tarifesi uygulanır²³⁸. Veraset vergisini, Iowa, Kentucky, Maryland, Nebraska, New Jersey ve Pennsylvania olmak üzere 6 eyalet toplamaktadır (Indiana eyaletinin veraset vergisi, 1 Ocak 2013' den itibaren yürürlükten kaldırılmıştır). İntikal vergisi ise, birkaç eyalet tarafından toplanmaktadır²³⁹.

Veraset ve bağış vergisi, federal vergi gelirlerinin yaklaşık olarak sadece % 1' ini oluşturmaktadır²⁴⁰. Toplam vergi gelirlerinin ise, % 12' sini oluşturmaktadır.

B. İngiltere Vergi Sistemi

İngiltere' nin yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH' sı 2012 yılı için 1.541.465 trilyon dolardır²⁴¹. İngiltere' de 2008 ekonomik krizinin ardından bankalara sağlanan kurtarma paketleri bütçe açığını G20 ülkeleri arasında en yüksek seviyeye çıkarmıştır²⁴². Bunun yanında 2012' de İngiltere' de işsizlik oranı, % 7.8' dir²⁴³. Enflasyon oranı, 2012 yılında % 2.8' dir²⁴⁴. İngiltere' de kamu açığı / GSYİH oranı, % - 6.3' tür²⁴⁵. İngiltere' nin kamu borcu / GSYİH oranı % 87.7' dir²⁴⁶.

²³⁷ Grabianowski, Barrymore, a.g.e., p. 4.

²³⁸ Öner, a.g.e., s. 120.

²³⁹ Julie Garber, **Understanding Death, Estate, and Inheritance Taxes**, Wills & Estate Planning, <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes/tp/estateinheritancedeath.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

²⁴⁰ Rosen, a.g.e., p. 459.

²⁴¹ OECD, Gross Domestic Product, http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=SNA_TABLE1, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁴² T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Birleşik Krallık' ın Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/birlesik-krallik-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁴³ European Commission, Eurostat, Unemployment Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/t=1&plugin=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁴⁴ European Commission, Eurostat, Inflation Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/yeslabels&plugin=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁴⁵ European Commission, Eurostat, General Government Deficit / Surplus, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00127&plugin=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁴⁶ European Commission, Eurostat, General government gross debt, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=teina230&plugin=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

1. Genel Vergi Yapısı

İngiltere’ de vergiler, dolaylı ve dolaysız olarak bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir²⁴⁷:

- Dolaysız vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi, sermaye kazançları vergisi ve veraset vergisidir.
- Dolaylı vergiler ise, katma değer vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, özel tüketim vergisi, hava yolculuğu vergisi, sigorta primi vergisi, arazi vergisi ve belediye vergisidir.

Aşağıdaki tabloda İngiltere’ de uygulanan vergi türleri verilmiştir.

Tablo 4: İngiltere’ de Vergi Türleri

Dolaysız Vergiler	Gelir Vergisi	
	Kurum Vergileri	Kurumlar Vergisi
Dolaylı Vergiler		Petrol Geliri Vergisi
		Katma Değer Vergisi
		Özel Tüketim Vergisi
		Bahis ve Kumar Vergisi
		Araç Vergisi
		Sigorta Primi Vergisi
		Gümrük Vergisi
		Çevre Vergileri
Sermaye Vergileri		Sermaye Kazançları Vergisi
		Veraset Vergisi
		Damga Vergisi
Belediye Vergisi		

Kaynak: Stuart Adam, *A Survey Of The UK Tax System*, The Institute For Fiscal Studies, Briefing Note No: 9, 2004 ‘den aktaran Serdar Çiçek, Hüseyin Güçlü Çiçek, “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 235, Nisan, 2008, s. 148.

²⁴⁷ Confederation Fiscale Europeenne, *Taxation Overview in United Kingdom*, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).

Yukarıdaki tabloda gösterilen vergi türleri arasında en önemlileri, dolaylı ve dolaysız vergilerdir. İngiltere’ de 2011 yılı itibariyle toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı % 43.9 ile, dolaylı vergiler (% 37.7) ve sosyal katkılar (% 18,5) dan daha önemli gelir kaynağını işaret etmektedir²⁴⁸.

Gelir vergisi, ulusal sigorta katkıları ve KDV, toplam vergi gelirlerinin yaklaşık olarak 2 / 3’ sini birlikte oluşturan, hükümetin gelir kaynaklarının en büyüğüdür²⁴⁹. Bunun dışındaki vergiler, daha küçük paylara sahiptirler.

İngiltere’ nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ ya oranı, % 25.1’ dir.²⁵⁰. İngiltere’ de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise²⁵¹; GSYİH içinde en yüksek payı, % 11.6 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi % 10.1 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (% 4.1), kurumlar vergisinin payından (% 2.8) daha yüksektir.

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

OECD ülkelerinin çoğunda olduğu gibi, İngiltere vergi sistemi de servetin kendisi ve servetin transferi üzerinde çeşitli vergileri içermektedir²⁵². İngiltere’ de, servet üzerinden alınan vergilere eski zamanlarda çok fazla rastlanmamaktadır. Hatta İngiliz yerel yönetimler (Self Governments)in vergi sistemi içinde bile servet ve servet vergisine benzer vergilere rastlamak imkansızdır²⁵³.

Veraset vergileri İngiliz vergi sisteminde, ilk defa 1694 yılında “Stamp Act” ile ve Hollanda’ da uygulanan sisteme benzer bir biçimde uygulanmıştır. Önceleri “Probate

²⁴⁸ European Union (a), **Taxation Trends In The European Union**, Eurostat Statistical Books, Taxation and Customs Union, Belgium, 2013, p. 153, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

²⁴⁹ James Browne, Barra Roantree, **A Survey of The UK Tax System**, IFS Briefing Note, Economic and Social Research Council, Institute For Fiscal Studies, October, 2012, p. 4, <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

²⁵⁰ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

²⁵¹ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

²⁵² Robin Boadway, Emma Chamberlain, Carl Emmerson, **Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Appendices**, The Institute for Fiscal Studies, Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Oxford University, p. 1, <<http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/reports/pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

²⁵³ Selahattin Tuncer (b), “Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 9, 1963, s. 57, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/13594>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

Duty²⁵⁴, ismiyle yalnız menkul intikalleri vergileyen tek bir vergi iken sonraları, gerek bütün intikalleri vergilemek gerekse kaçakçılığı önlemek için bazı yeni vergiler ilave edilmiş²⁵⁵ tir.

Veraset vergisinin, tablo 4' e baktığımızda sermaye vergileri içinde yer aldığı görülmektedir. Veraset vergisi, 1986 yılında sermaye transferi vergisi yerine bir ikame olarak konulmuştur²⁵⁶. Sermaye transfer vergisi, bir murisin serveti üzerinden ve sağlar arası bağış üzerinden alınan bir vergidir²⁵⁷. İngiltere' de tipik servet vergisi olarak, tereke vergisi (Estate Duty ve Legacy Duty) ile miras hisseleri vergisi (Succession Duty) uygulanmaktadır²⁵⁸.

İngiltere' de yarışma, çekiliş, talih oyunları ve benzerlerinden elde edilen gelirler, veraset vergisi kapsamına girmemektedir²⁵⁹.

İngiltere' de tereke vergisi – mirasçılar dikkate alınmaksızın ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden alınan vergi – uygulanmaktadır. İngiltere' de uygulanan usul neticesinde vergi matrahının daha büyük olması ve istisnaların kapsamının dar olması veraset vergisi gelirlerinin daha yüksek olması sonucunu doğurabilir²⁶⁰.

İngiltere' de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde vergisel yükümlülük başlamaktadır²⁶¹. Buna rağmen vergi, belirli servet çeşitleri üzerinde (örneğin; ev, arazi, iş aktifleri²⁶², halka açık olmayan holdingler) faizsiz, on yılın üzerinde taksitlendirmeler ile ödenebilmektedir²⁶³.

İngiltere' de veraset vergisi ödeme zorunluluğu bulunan kişiler için bir muafiyet söz konusudur. 6 Mayıs 2009' dan 5 Mayıs 2015' e kadar geçerli olmak üzere, murisin malvarlığının değeri, £ 325.000' i aşıyorsa bu malvarlığı üzerinden vergi

²⁵⁴ Probate Duty: Veraset Vergisi. (<<http://tureng.com/search/probate%20duty>>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013)).

²⁵⁵ Daha geniş bilgi için Bknz: Aren, a.g.e., s. 18 – 19.

²⁵⁶ Browne, Roantree, a.g.e., p. 24.

²⁵⁷ Confederation Fiscale Europeenne, **Inheritance Tax in United Kingdom**, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).

²⁵⁸ Tuncer (b), a.g.m., s. 58.

²⁵⁹ Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 144.

²⁶⁰ Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 146.

²⁶¹ Selda Aydın (b), "Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, Mart, 2009, s. 63.

²⁶² İş Aktifleri: Bir ticarethanenin, ortaklığın para ile değerlendirilebilen mal ve haklarının tümü. (TDK, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51ceade6d46865.87332146, (Erişim Tarihi: 17.05.2013)).

²⁶³ European Union (b), **Inventory of Taxes**, Office for Official Publications of the European Communities, Italy, 2000, p. 462, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

alınmaktadır²⁶⁴. Mirasın değeri, ki bu değere murisin ölümünden yedi yıl önce yapmış olduğu bağış ve hibeler ile hayır kuruluşlarına yapılan yardımlar da dahildir, belirlenen bu sınırın altında ise, veraset ve intikal vergisi ödenmesi zorunlu değildir²⁶⁵.

İngiltere' de ölüm sonucu vasiyet bırakılması halinde yapılan intikallerde aşağıdaki durumlarda muafiyet söz konusudur²⁶⁶:

- İngiltere' de ikamet etmek şartıyla eşlere yapılan bağışlar,
- Ulusal vakıflar, müzeler, üniversiteler gibi ulusal kurumlara yapılan bağışlar,
- İngiltere' de kayıtlı hayır kurumlarına yapılan bağışlar,
- İngiltere' deki siyasi partilere yapılan bağışlar.

İngiltere' de hayattayken yapılan karşılıksız intikallerde aşağıdaki istisnalar söz konusudur²⁶⁷:

- Düğün hediyeleri istisnası,
 - Anne veya babanın yaptığı bağış ve hediyelerin 5.000 Sterlin' i,
 - Büyükanne ve büyükbaba ile akrabaların yaptığı bağışların 2.500 Sterlini' i,
 - Diğer kişilerin yaptıkları bağışların 1.000 Sterlin' i

intikal vergisinden istisnadır.

- Küçük hediyeler istisnası: Herhangi bir vergileme yılında, herhangi bir kişiye yapılan bağışların 250 Sterlin' i intikal vergisinden istisnadır.

- Sürekli bağışlar: Vergiden muaf sürekli bağışlar, kişinin eşine, eski eşine, yaşlılık veya hastalıktan dolayı bakıma muhtaç akrabalar,

- Yıllık istisna: Her vergi yılında toplamda 3.000 Sterlin' e kadar yapılan bağışlar, kişi öldüğünde veraset vergisinden istisnadır ve bu istisna takip eden yıla aktarılabilir. Dolayısıyla bir kişi, eğer bir önceki yılın istisna tutarından yararlanmamış ise, bir sonraki yıl 6.000 Sterlin istisnadan yararlanabilir²⁶⁸.

²⁶⁴ Inheritance Tax Thresholds, HM Revenue & Customs, < <http://www.hmrc.gov.uk/rates/iht-thresholds.htm>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

²⁶⁵ Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 150 – 151.

²⁶⁶ Inheritance Tax Online, **Inheritance Tax Exemptions & Allowances**, Rational Finance, Independent Financial Advisers, 2009, http://www.inheritance-tax-online.co.uk/Exemptions_inheritance_tax.htm, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

²⁶⁷ Making A Will, **Planning For Inheritance Tax**, <http://www.makingawill.org.uk/text-planning-for-inheritance-tax-page-105.html#exemptions>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

²⁶⁸ Annual exemption, HM Revenue & Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/pass-money-property/exempt-gifts.htm#1>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Bunların dışında, murisin ölmeden önce şirketlere malvarlığından yapmış olduğu transferlerin 300.000 Sterlin' i aşan kısmı veraset ve intikal vergisine tabidir²⁶⁹.

İngiltere' de, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Tablo 5' de yıllara göre yapılan indirimler gösterilmektedir.

Tablo 5: Ölümden Önceki Transferler İçin Veraset Vergisi İndirimleri
(2012 – 2013)

Transfer ve Ölüm Arasındaki Yıllar	Vergi Oranında İndirim (%)	Gerçek Vergi Oranı (%)
0 – 3	0	40
3 – 4	20	32
4 – 5	40	24
5 – 6	60	16
6 – 7	80	8
7 +	100	0

Kaynak: HM Revenue and Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/how-to-valueestate/gifts.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Aşağıda yer alan tablo 6' ya göre, sınır değer olan £ 325.000' i aşmayan durumlarda hiç vergi alınmaz. Bu değer üzerinde, ölümden önce yedi yıl içindeki kümülatif²⁷⁰ toplam transferlerde tek bir oran olan % 40 oranı uygulanır²⁷¹. Bireyin yaşamı boyunca yaptığı malvarlığı transferleri ise, yine matraha tek bir oran olan % 20' nin uygulanması ile vergilendirilir.

²⁶⁹ Paul Lewis, "Your Taxes and Savings 2002 – 2003", **Age Concern**, England, 2002, p. 29' den aktaran Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 156.

²⁷⁰ Kümülatif: Bir araya gelen, birbirine eklenen. (<http://www.turkcebilgi.com/sozluk/k%C3%Bf>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013)).

²⁷¹ European Union (b), a.g.e., p. 462.

Tablo 6: İngiltere’ de Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2012 / 2013)

Yaşam Boyunca Ödenebilir Transferler	% 20
Ölüm Halinde (Yedi Yıl İçindeki Transferlerde)²⁷²	% 40

Kaynak: Inheritance Tax, Tax Data, 2012 / 13, <<http://www.neilwestwood.co.uk/2012-13%20Tax%20Rates/inherit.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

Söz konusu ülkede, 2011 – 12 yılları içerisinde devletin veraset ve intikal vergisinden elde ettiği gelir, 2.9 milyar Sterlin’ dir²⁷³. İngiltere’ de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, % 11.6; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, % 4.1’ dir²⁷⁴. İngiltere’ de, 2011 yılında GSYİH’ nın % 4.1’ ine denk gelen servet vergileri geliri, AB ülkeleri arasında en yüksek payı oluşturmaktadır²⁷⁵.

C. Almanya Vergi Sistemi

Almanya 2009 yılında İkinci Dünya Savaşı’ndan bu yana kaydedilen en büyük ekonomik daralmayı (% - 4.7) yaşamıştır. 2010 yılında ise, Avro bölgesi ülkelerinin büyük bölümü ekonomik krizin olumsuz etkilerini hissetmeye devam ederken, Almanya güçlü bir ekonomik performans sergilemiştir²⁷⁶. Almanya’ nın yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH’ sı 2012 yılı için 2.644.200 milyon dolardır²⁷⁷. Almanya’ nın işsizlik oranı, 2012’ de % 5.4²⁷⁸ ve enflasyon oranı ise, % 2.1²⁷⁹’ dir. Bütün bunlara ek olarak,

²⁷² Transfer, eğer murisin ölümden yedi yıl veya daha önce gerçekleşmiş ise söz konusu transfer veraset vergisinin konusuna girmemektedir. (Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 153).

²⁷³ Office For Budget Responsibility, **Economic and Fiscal Outlook**, March, 2013, p. 102, <<http://cdn.budgetresponsibility.independent.gov.uk/March-2013-EFO-44734674673453.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).

²⁷⁴ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qk03x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

²⁷⁵ European Union (a), a.g.e., p. 153.

²⁷⁶ T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Almanya Federal Cumhuriyeti Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁷⁷ OECD, Gross Domestic Product, http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=SNA_TABLE1, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁷⁸ European Commission, Eurostat, Unemployment Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁷⁹ European Commission, Eurostat, Inflation Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/=yes&labeling=la=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

Almanya' da 2012' de kamu açığı / GSYİH oranı % 0.2²⁸⁰ ve kamu borcu / GSYİH oranı % 81.9²⁸¹, dur.

1. Genel Vergi Yapısı

Almanya' da vergileme, hem ulusal hem de eyalet olarak yapılmaktadır²⁸². Almanya' da toplam vergi gelirleri 2012 yılında 600 milyar Avro ve bu vergiler içinde federal vergi gelirleri ise 99.8 milyar doları göstermektedir²⁸³.

Alman vergi sistemi çok sayıda vergi türünden oluşmaktadır. Bu vergiler²⁸⁴; Gelir vergisi (Einkommensteuer), Satış ya da katma değer vergisi (Umsatzsteuer), İşletme gelirleri vergisi (GSt-Gewerbesteuer), eski adı petrol vergisi olan Enerji vergisi (Energiesteuer –Mineralölsteuer-), Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer), Tütün vergisi (Tabaksteuer), Dayanışma Zammı (Solidaritätszuschlag), Arazi vergisi (Grundsteuer), Sigorta vergisi (Versicherungsteuer), Motorlu taşıt vergisi (Kraftfahrzeugsteuer), Arazi alım vergisi (Grunderwerbsteuer), Elektrik vergisi (Stromsteuer), Veraset ve bağışlama vergisi (Erbschafts- und Schenkungssteuer), Alkollü içki vergisi (Branntweinsteuer), Bahis ve lotarya vergisi (Rennwett- und Lotteriesteuer), Kahve vergisi (Kaffeesteuer) ve diğer vergilerdir.

Almanya' da uygulanan vergi türlerini sınıflandıracak olursak genel olarak altı gruba ayırabiliriz. Aşağıda tablo 7' de ayrıntılı olarak vergi türlerinin sınıflandırılması yapılmıştır.

²⁸⁰ European Commission, Eurostat, Government Deficit / Surplus, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/&plu1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁸¹ European Commission, Eurostat, Government Gross Debt, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/tab=1>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁸² Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to Germany**, German Tax Facts, January, 2013, p. 1, <http://www.ailo.org/help/germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

²⁸³ Statistische Bundesamt, **Tax Revenue and Assignment, Cash Tax Revenue**, https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/_Doorpage/TaxBudget_s_ol.html, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).

²⁸⁴ İdris Hakan Furtun, "Almanya' da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 58, Sayı: 3, 2009, s. 583.

Tablo 7: Almanya' da Vergilerin Sınıflandırılması

Gelir Üzerinden Alman Vergiler	-Gelir Vergisi (Ücret ve gayrimenkul kıymet artış vergisi dahil) -Kurumlar Vergisi (Körperschaftsteuer), -Dayanışma Zammı (Solidaritätszuschlag) -İşletme Vergisi (Gewerbesteuer) -Kilise Vergisi (Kirchensteuer)
Servet Vergileri	-Veraset Vergisi (Erbschaftsteuer) -Emlak Vergisi (Grundsteuer) -Kilise Vergisi (Kirchensteuer)
Muamele Vergileri	-Katma Değer Vergisi (Einfuhrumsatzsteuer) (İthalat KDV hariç) -Emlak Alım Vergisi (Grunderwerbsteuer) -Motorlu Taşıtlar Vergisi (Kraftfahrzeugsteuer) -Bahis ve Piyango Vergisi (Rennwett- und Lotteriesteuer) -Kumarhane Resmi (Spielbankabgabe) -Sigorta Vergisi (Versicherungsteuer) -Yangına Karşı Koruma Vergisi (Feuerschutzsteuer)
Gümrük Vergileri	-İthalat ve İhracat Üzerindeki Gümrük Resimleri (für Ein- und Ausfuhr)
Tüketim Vergileri	-Konyak Vergisi (Branntweinsteuer) -Bira Vergisi (Biersteuer) -Köpüklü Şarap Vergisi (Schaumweinsteuer) -Ara Mamül Vergisi (Zwischenerzeugnissteuer) -Akaryakıt Vergisi (Mineralölsteuer) -Elektrik Vergisi (Stromsteuer) -Tütün Vergisi (Tabaksteuer) -Kahve Vergisi (Kaffeesteuer)
İthalattan Alman Diğer Vergiler	-İthalat Katma Değer Vergisi (Einfuhrumsatzsteuer)

Kaynak: İsmail Can, "Almanya' da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak – Nisan, 2004, s. 39 – 40, <http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi /yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Almanya' nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH' ya oranına baktığımızda, bu oranın % 37.1 olduğunu görmekteyiz²⁸⁵. Almanya' da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise²⁸⁶; GSYİH içinde en yüksek payı, % 10.8 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi % 9.3 ile takip etmektedir. Kurumlar vergisinin payı (% 1.7), servet vergilerinin payından (% 0.9) daha yüksektir.

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Veraset ve intikal vergisinin, Almanya' daki uygulaması, Miras ve Hibe Vergisi (Erbschaft- und Schenkungsteuer) olarak karşımıza çıkmaktadır. Almanya' da ilk genel ve kişisel servet vergisinin uygulaması, 1848 yılında Bremen eyaletinde başlamış ve diğer eyaletlere de yayılmıştır²⁸⁷. 1906 yılında esaslı bir düzenleme yapılmıştır²⁸⁸.

Almanya Federal Cumhuriyeti vergi sistemini oluşturan 16 vergi türünden biri olan ve 2007 yılında 4 milyar avro hasılat elde edilen veraset ve bağışlama vergileri (Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer) 17 Nisan 1974 tarihinde yürürlüğe giren Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda (ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) düzenlenmiştir²⁸⁹. Hisse vergisi şeklindedir²⁹⁰. Dolayısıyla mirasçıların yakınlık dereceleri, gelirleri vb. özellikleri dikkate alındığı için, subjektif karakterli bir vergi niteliği taşımaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin getirilme sebebi, miras veya bağışlama yolu ile edinilen varlıklarla varisin veya lehine bağışlama yapılan kişinin ödeme gücünün ekonomik anlamda artış göstermesidir²⁹¹.

Veraset vergisi Almanya' da servet vergileri içerisinde yer alan ve geliri eyaletlere ait olan bir vergidir²⁹². Bunun yanında bahis ve piyango vergisi de vardır ve bu vergi de muamele vergileri içinde yer almaktadır. Bu verginin yasa koyucusu, federal hükümet; gelirin tahsis yeri ise, eyaletlerdir²⁹³.

²⁸⁵ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (Erişim Tarihi: 23.05.2013).

²⁸⁶ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).

²⁸⁷ Tuncer (b), a.g.e., s. 58.

²⁸⁸ Aren, a.g.e., s. 22.

²⁸⁹ Furtun, a.g.m., s. 581.

²⁹⁰ Aren, a.g.e., s. 22.

²⁹¹ Furtun, a.g.m., s. 585 – 586.

²⁹² Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 146.

²⁹³ Can, a.g.m., s. 41.

Tablo 8: Almanya’ da Sınıflara Göre Veraset ve İntikal Vergisi İstisnaları

Mirasçı	İstisna Tutarı (Euro)
Eş	500.000
Öz ve üvey çocuklar ile murisin soyundan gelen çocuklar	400.000
Yaşayan çocukların çocukları	200.000
Birinci vergi sınıfındaki diğer kişiler	100.000
İkinci vergi sınıfındaki kişiler	20.000
Üçüncü vergi sınıfındaki kişiler	20.000

Kaynak: International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, Ernst & Young, 2012, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/\\$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Almanya’ da aileye yakınlık derecesine bağlı olarak belirli istisnalar vardır²⁹⁴. Almanya’ da ölen kişiye daha uzak akrabalar daha düşük istisnalarla karşı karşıyadırlar ve daha yüksek vergi öderler²⁹⁵. Bu durum, yukarıda yer alan tablo 8’ den açıkça görülebilmektedir. Bu sınıflara bakacak olursak²⁹⁶:

- Birinci Sınıf: Eş, çocuklar ve üvey çocuklar, çocukların ve üvey çocukların altsoyu (torunlar, torun çocukları vb.), anne – baba ve büyükanne – büyükbaba.
- İkinci Sınıf: Kardeş, kardeş çocukları ile yeğenler, üvey anne – baba, kayınvalide – kayınpeder, damat – gelin ve önceki eş.
- Üçüncü Sınıf: Diğer bütün mirasçılar, üçüncü vergi sınıfının üyeleridir.

Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar.

²⁹⁴ Confederation Fiscale Europeenne, **Property Taxes in Germany**, <http://www.cfe-utax.org/taxation/property-taxes/germany>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

²⁹⁵ Holger Siegwart, **German Tax Law: Estate Tax, Gift Tax, and Inheritance Tax in Germany**, Global Legal Resources, March, 2011, p. 1, <http://www.hg.org/article.asp?id=21353>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

²⁹⁶ Schweizer Kobras, **German Inheritance Law and Taxes**, Lawyers & Lotaries, August, 2010, p. 4, <[http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_\(SK00131316\).pdf](http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_(SK00131316).pdf)>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Tablo 9: Veraset Vergisinde Uygulanan Özel Vergi İndirimleri²⁹⁷

İndirim Yapılacak Kişiler	İndirim Tutarı (Euro)
Eş	256.000
0 – 5 Yaş Arası Çocuklar	52.000
5 – 10 Yaş Arası Çocuklar	41.000
10 – 15 Yaş Arası Çocuklar	30.700
15 – 20 Yaş Arası Çocuklar	20.500
20 – 27 Yaş Arası Çocuklar (27 yaşını tamamlamış)	10.300

Kaynak: Statistisches Bundesamt, **Inheritance and Gift Tax Statistics**, Public Finance & Taxes, December, 2010, <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/Tables/Exemptions.html>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Tablo 9' dan da izleneceği üzere, ekstra vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında, 256.000 Avro' nun üzerindeki maaşa sahip sağ kalan eşe, eşinin ölümü üzerine emeklilik ödeneğine izin vermemesi koşuluyla vergi muafiyeti tanınır ve bu durum Alman veraset vergisinin konusuna girmez²⁹⁸.

²⁹⁷ Söz konusu indirimler sadece ölüm olayı sonucu gerçekleşen intikallerde mümkündür. Hayatta iken yapılan transferlerde bu indirimler geçerli değildir.

²⁹⁸ Jan-Hendrik Frank, Jerome Synold, **German Inheritance Tax**, May, 2013, p. 4, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

Tablo 10: Almanya' da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2013)

Vergi Matrahı (Euro)	Her Sınıfa Göre Vergi Oranı		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
26.000.000 +	30	43	50

Kaynak: Jan-Hendrik Frank, a.g.e., p. 1.

Tablo 10' a göre, Almanya' da veraset ve intikal vergisi oranları, % 7 ile % 50 arasında değişmektedir. Toplamda üç sınıf içeren ölçek, muris ile mirasçı arasındaki akrabalık derecesine bağlıdır²⁹⁹. Almanya' da veraset ve intikal vergisi oranları veraset yoluyla ve ivazsız intikallerde aynı şekilde uygulanmakta olup, vergi oranlarındaki farklılıklar mirasçıların akrabalık derecelerine göre buldukları gruplara ve terekenin değerine göre değişebilmektedir³⁰⁰.

Almanya' da veraset vergisi beyannamesinin verilmesini izleyen bir aylık süre içinde mirasçılar tarafından verginin ödenmesi gerekmektedir³⁰¹. Ölüm tarihinden önce 10 yıldan daha önce yapılan bağışlar, vergilendirilmemektedir³⁰².

Almanya' da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, % 2.4; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, % 0.9' dur³⁰³. Servet vergisi gelirleri, 2000 yılından beri sabit bir şekilde aynı kalmıştır³⁰⁴. Servet vergilerinin oranı sadece veraset ve intikal vergisini içermemektedir. Aynı zamanda emlak ve kilise vergilerini de içermektedir³⁰⁵. Veraset intikal vergisi gelirleri, 1980' den beri yedi kat daha fazla artış göstermiştir. Buna rağmen bu vergi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin % 1' ine bile

²⁹⁹ European Union (b), a.g.e., p. 117.

³⁰⁰ Aydın (b), a.g.m., s. 65.

³⁰¹ Aydın (b), a.g.m., s. 63.

³⁰² Siegwart, a.g.m., p. 1.

³⁰³ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

³⁰⁴ European Union (a), a.g.e., p. 86.

³⁰⁵ Bknz. Tablo 7, Almanya Vergi Türleri, Servet Vergileri.

ulaşamamıştır³⁰⁶. Veraset ve intikal vergisi, federal bir zeminde düzenlenilmesine rağmen, vergi geliri Almanya' nın çeşitli eyaletlerine aittir³⁰⁷.

D. Fransa Vergi Sistemi

Fransa Avrupa Birliği (AB)' nin, o zamanki adıyla Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) 'nun 6 kurucu üyesinden biridir³⁰⁸. Fransız ekonomisi özellikle 1990' lı yıllardan bu yana gelişmiş ülkelerin kaydettiği büyüme oranlarının altında bir büyüme gerçekleştirmektedir. 1990 – 2000 yılları arasında yıllık % 2' lik bir büyüme gerçekleştiren Fransa' nın büyüme hızı, 2000 yılından sonra % 2' nin altına düşmüştür³⁰⁹. Fransa' nın yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH' sı 2012 yılı için 2.032.296 milyon dolardır³¹⁰. Fransa' nın işsizlik oranı, 2012' de % 10.2³¹¹ ve enflasyon oranı ise, % 2.2³¹² dir. Bütün bunlara ek olarak, Fransa' da 2012' de kamu açığı / GSYİH oranı % - 4.8³¹³ ve kamu borcu / GSYİH oranı % 90.2³¹⁴ dir.

1. Genel Vergi Yapısı

Fransa' da vergiler, temelde dört ana kola ayrılmaktadır³¹⁵:

- Gelir üzerinden alınan vergiler,
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler,
- Servet üzerinden alınan vergiler,
- Yerel vergiler (Emlak Vergisi, Meslek Vergisi)³¹⁶.

³⁰⁶ Deutsche Bank, **Inheritance Tax in Germany, Take Two: Bills Outstanding**, Talking About, DB Research, April, 2007, [http://www.dbresearch.com/servlet/reweb2.ReWEB?admnu=false&document=PROD000000000219710&rdShowArchivedDocu=true&rwnode=DBR_INTERNET_EN-PROD\\$NAVIGATION&rwobj=ReDisplay.Start.class&rwsite=DBR_INTERNET_EN-PROD](http://www.dbresearch.com/servlet/reweb2.ReWEB?admnu=false&document=PROD000000000219710&rdShowArchivedDocu=true&rwnode=DBR_INTERNET_EN-PROD$NAVIGATION&rwobj=ReDisplay.Start.class&rwsite=DBR_INTERNET_EN-PROD), (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

³⁰⁷ International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, p.98.

³⁰⁸ Emine Çiğdem Civaner, **Fransa Ülke Raporu**, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, Nisan, 2011, s. 2, http://www.itso.org/docs/pdf/country_reports/fransa_ulke_raporu_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³⁰⁹ Civaner, a.g.e., s. 6.

³¹⁰ OECD, Gross Domestic Product, http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=SNA_TABLE1, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³¹¹ European Commission, Eurostat, Unemployment Rate, Annual Data, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>, (Erişim Tarihi: 01.06.05.2013).

³¹² European Commission, Eurostat, Inflation Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do=1>, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³¹³ European Commission, Eurostat, Government Deficit / Surplus, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tg=1>, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³¹⁴ European Commission, Eurostat, Government Gross Debt, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/tab=1>, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³¹⁵ Public Finance General Daire Directorate Tax Policy Directorate, **The French Tax System**, July, 2011, p. 8, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

Fransa’ da vergiler yukarıdaki sınıflandırmanın yanı sıra dolaylı ve dolaysız vergiler ile diğer vergiler olarak bir ayrıma tabi tutulabilir. Buna göre³¹⁷:

- Dolaylı vergiler; KDV, ÖTV ve tüketim vergisi.
- Dolaysız vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi.
- Diğer vergiler; çevre vergisi, varlık vergisi ve diğer servet vergileri.

Fransa’ da kurumlar vergisi, Fransa’ daki kurumlar ve yasal girişimlerin bütün karları üzerinden yıllık olarak ödenen bir vergidir³¹⁸. Gelir vergisi ise, tek bir artan oranlılığa göre, bir kişinin dünya üzerindeki gelirlerinden yıllık olarak alınan bir vergidir³¹⁹.

Fransa’ da vergiler, merkezi hükümet tarafından konulmasına rağmen, vergiler yerel vergi ofisleri tarafından toplanılır. Ancak vergi rejimi, Vergi İdaresi tarafından kontrol edilir³²⁰.

Fransa’ nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ ya oranına baktığımızda, bu oranın % 44.2 olduğunu görmekteyiz³²¹. Fransa’ da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise³²²; GSYİH içinde en yüksek payı, % 11.0 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi % 7.5 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (% 3.7) ise, kurumlar vergisinin payından (% 2.5) daha yüksektir.

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Fransa’ da hem veraset hem de intikal vergisi uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız transferler, ölüm sonrasındaki transferler ve sağlar arası karşılıksız transferleri içerir³²³. Fransa’ da veraset ve intikal vergisinin kısaca tarihine bakacak olursak³²⁴:

³¹⁶ French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax**, France In The United Kingdom, May, 2013, <http://ambafrance-uk.org/FAQ-Income-Tax-Inheritance-Tax>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³¹⁷ European Union (a), a.g.e., p. 80.

³¹⁸ Public Finance General Dairecorate Tax Policiy Directorate, a.g.e., p. 11.

³¹⁹ European Union (a), a.g.e., p. 82.

³²⁰ Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to France**, France Tax Facts, February, 2013, p. 1, <http://www.ailo.org/help/france.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³²¹ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³²² OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³²³ Public Finance General Dairecorate Tax Policiy Directorate, a.g.e., p. 64.

³²⁴ Aren, a.g.e., s. 22.

Fransa’ da ilk veraset vergisi, 1796’ da konulmuştur. Hisse vergisi şeklinde ve servetin menkul ve gayrimenkul oluşuna göre farklı oranlar uygulanırdı. 19. yüzyılda bu ayırım kaldırılmış ve 1901’ de oranlar, artan oranlı bir hale getirilmiştir.

Günümüzde, kişinin yaşamı boyunca ve öldüğünde yaptığı bağışlardan veraset veya intikal vergisi talep edilir³²⁵. Standart veraset ve intikal vergisi, transfer edilmiş mülk, hak veya gelirlerin net piyasa değeri üzerinden değerlendirilir³²⁶. Vergilemenin oranı, murise yakınlık derecesine göre belirlenir³²⁷:

Ölen bir kişinin çocuğu veya çocukları, % 5’ den % 45’ e kadar değişen oranlarda; ikinci dereceden akrabalar, % 35’ den % 45’ e kadar değişen oranlarda; akraba olmayan mirasçılar % 60 oranında vergilendirilir.

³²⁵ Furley Page, **French Taxes Update**, Solicitors, March, 2013, p. 1, www.furleypage.co.uk, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³²⁶ Jean-Pierre Chaux & MéliSSan Jauber, **Tax Law New Rules On Taxation Of Foreign Trusts In France**, Soulier, May, 2012, p. 3, http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier_Tax_Law_May_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

³²⁷ Step Journal, **France**, Wealth Structuring Analysis For Trust and Estate Practitioners, 2013, http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional_summaries_2012/france/3_tax_system_general.aspx, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

Tablo 11: Fransa' da Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyetleri

Faydalanan Kişiler	İntikal (Euro)	Veraset (Euro)
Herhangi miras / miras alan kimse veya bağışlanan kimse için ³²⁸	0	1.594
Erkek veya kız kardeşler için	15.932	15.932
Kız yeğen veya yeğenler için	7.967	7.967
Eş için	80.724	Muaf
Anne / baba ve çocuklar (veya vekalet ile torunlar)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)
	100.000 (18.08.2012' den itibaren)	100.000 (18.08.2012' den itibaren)
Torunlar	31.865	1.594
Torun çocukları	5.310	1.594
Herhangi miras / miras alan kimse veya çalışamaz kişiye yapılan bağışlar	159.325	159.325

Kaynak: French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax, France In The United Kingdom**, May, 2013, http://ambafrance-uk.org/IMG/pdf/new_allowances_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Tablo 11' de, veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Fransa' da eşler arasındaki veraset yoluyla bağışlar veraset vergisinden muafken, sağlar arası intikallerde 80.724 Euro ve üzeri intikal vergisine tabidir³²⁹. Tabloda, anne, baba ve çocuklar için muaf olunan miktarda 2012' den sonra (100.000 Euro) bir azalma söz konusudur. Bunun yanında, çalışamaz durumda olan ve bağış yapan kişi ile herhangi bir akrabalık ilişkisi bulunmayan kişiler için de oldukça büyük

³²⁸ Bağış yapan veya miras bırakan kişi ile herhangi bir akrabalık ilişkisi bulunmayan kişiler.

³²⁹ Lost In France, **The French Tax System at a Glance**, <<http://www.lost-in-france.com/living-in-france/finance/810-the-french-tax-system-at-a-glance>>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

miktarda (159.325 Euro) bir muafiyetlik göze çarpmaktadır. Burada, verginin sosyal amacının daha fazla göz önüne alınarak bir düzenleme yapıldığını görmek mümkündür.

Tablo 12: Fransa’ da Veraset Vergisi Oranları (2013)

Muris İle Yakınlık Derecesi	Vergi Matrahı (Euro)	Oran (%)
Doğrudan Soy ³³⁰ (Eş, Çocuklar vb.)	8.072’ den az	5
	8.072 – 12.109	10
	12.109 – 15.932	15
	15.932 – 552.324	20
	552.324 – 902.838	30
	902.838 – 1.805.677	40
	1.805.677’ den fazla	45
Erkek ve Kız Kardeşler	24.430’ dan az	35
	24.430’ dan fazla	45
Diğerleri	Dördüncü derece akrabalar	55
	Dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar	60

Kaynak: Ministère de l’Économie et des Finances, 2013, http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard_364&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=droits%20de%20succession&temNvlPoUp=true, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Yukarıdaki tablo 12’ ye göre, veraset vergisi oranları belirlenirken; vergi matrahının artışı ile birlikte oranlar da artmıştır. En düşük oran % 5 iken, en yüksek oran % 60’ dır. Aynı zamanda tablodan görüleceği üzere, kendisine mal varlığı intikal eden kişilerin, bağış yapan veya mal varlığı bırakan kişi ile akrabalık derecesi de göz önüne alınmıştır.

İntikal vergisi oranları, veraset vergisi ile aynı olmasına rağmen; eğer, bağış yapan kişi 65 yaşının altında ise, bağış vergisi oranı % 50, 65 ve 75 yaşları arasında ise,

³³⁰ Doğrudan soyu gösteren bu tarife, aynı zamanda intikal vergisinin de tarifesi oluşturmaktadır.

% 30 indirilir. Son kanun ile, bağış yapan kişinin yaşına bakılmaksızın izin verilen indirim oranı % 50 olarak geliştirildi³³¹.

Eğer bir kişinin ikametgahı Fransa' da ise, vefat ettiğinde, dünya çapındaki bütün serveti mirasçılara bölüştürüldükten sonra veraset vergisi ödenir. Ancak, kişinin ikametgahı Fransa dışında ise, o zaman sadece Fransa' daki servetleri vergiye tabi olur³³². Bütün malvarlığı Fransa' da olan bir kişinin ikametgahı Fransa dışında olsa bile bütün Fransa' daki malvarlığı, veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır³³³.

Veraset ve intikal vergisi, merkezi hükümet tarafından toplanır³³⁴. Fransa' da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, % 8.4; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, % 3.7' dir³³⁵.

E. İspanya Vergi Sistemi

Kentler, eyaletler ve 17 özerk bölgeden oluşan İspanya, Parlamenter Monarşi ile yönetilir³³⁶. İspanya ekonomisi GSYİH' ya göre dünyanın 13., Avrupa Birliği'nin ise 5. büyük ekonomisidir³³⁷. 1986 yılında Avrupa Birliği'ne üye olmasıyla İspanya ekonomisinde önemli atılımlar başlamıştır. 1 Ocak 1999 tarihinde Avrupa Parasal Birliği' ne dahil olması ve dönem hükümetinin özelleştirme, yabancı sermaye ve vergi reformlarındaki uygulamaları İspanya ekonomisinin gelişmesine büyük katkıda bulunmuştur³³⁸.

İspanya' nın yıllık üretimi, bir başka deyişle GSYİH' sı 2012 yılı için 1.049.525 milyon dolardır³³⁹. İspanya' nın işsizlik oranı, 2012' de % 25³⁴⁰ ve enflasyon oranı ise,

³³¹ Confederatin Fiscale Europeenne, **Gift Tax in France**, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/gift-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

³³² Legal Guide To French Succession Law and Inheritance Tax, p.4, http://www.ashtonkej.co.uk/uploads/1344345308_LegalGuidetoFrenchSuccessionLawandIHT.pdf, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).

³³³ Confederatin Fiscale Europeenne, **Inheritance Tax in France**, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.06.2013).

³³⁴ International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, a.g.e., p. 76.

³³⁵ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510.js-01, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³³⁶ Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, **İspanya Ülke Bülteni**, Ağustos, 2011, s. 2, http://www.akbank.com/doc/deik/Ispanya_Ulke_Bulteni.pdf, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³³⁷ T.C. Ekonomi Bakanlığı İhracat Bilgi Platformu, **İspanya**, Genel Ekonomik Durum, <http://www.ibp.gov.tr/pg/section-pg-ulke.cfm?id=%C4%B0spanya>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³³⁸ Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, a.g.e., s. 3.

³³⁹ OECD, Gross Domestic Product, http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=SNA_TABLE1, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³⁴⁰ European Commission, Eurostat, Unemployment Rate, Annual Data, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

% 2.4³⁴¹ dir. Bütün bunlara ek olarak, İspanya' da 2012' de kamu açığı / GSYİH oranı % - 10.6³⁴² ve kamu borcu / GSYİH oranı % 84.2³⁴³ dir.

1. Genel Vergi Yapısı

İspanya vergi sistemi, modern ve rekabetçidir³⁴⁴. Bu sistem üç çeşit vergi içermektedir. Bunlar; dolaylı / dolaysız vergiler, harçlar ve özel resimleri içermektedir³⁴⁵. İspanya' da uygulanan vergileri doğrudan ve dolaylı vergiler olarak ikiye ayıracak olursak³⁴⁶:

- Doğrudan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi, yerleşik olmayanlar için gelir vergisi,

- Dolaylı vergiler; katma değer vergisi, intikal ve damga vergisidir.

İspanya vergi sisteminin temelini, 1978 tarihli Anayasa' nın 133. maddesi oluşturmaktadır³⁴⁷. İspanya' da vergiler, merkez hükümet, özerk topluluklar ve yerel merciler tarafından toplanır³⁴⁸. Aşağıdaki tablo 13' de bu üç birim tarafından toplanan vergiler toplu olarak verilmektedir.

³⁴¹ European Commission, Eurostat, Inflation Rate, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?1>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³⁴² European Commission, Eurostat, Government Deficit / Surplus, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/1>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³⁴³ European Commission, Eurostat, Government Gross Debt, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table1>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

³⁴⁴ Invest in Spain, **Guide To Business In Spain Tax System**, Madrid, January, 2012, p. 3, http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2012_ingles.pdf, (Erişim Tarihi: 03.06.2012).

³⁴⁵ Hatice Yurtsever, "İspanya Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 28, Sayı: 198, Mart, 2005, s. 113.

³⁴⁶ İspanya Büyükelçiliği Ekonomi ve Ticaret Ataşeliği, **Vergi Sistemi**, Spain Business, http://www.spainbusiness.gen.tr/icex/cda/controller/PageInvTurco/0,8040,6255629_6267766_6264900_4146795_-1_TR,00.html, (Erişim Tarihi: 03.06.2013).

³⁴⁷ Yurtsever, a.g.m., s. 112.

³⁴⁸ Invest in Spain, a.g.e., p. 3.

Tablo 13: İspanya Vergi Türleri

Toplayan Birim	Vergi Türleri
Merkezi Hükümet Tarafından	<ul style="list-style-type: none">- Gelir Vergisi- Kurumlar Vergisi- Yerleşik Olmayanlar İçin Gelir Vergisi- Katma Değer Vergisi- Özel Tüketim Vergisi- Veraset ve İntikal Vergisi
Özerk Topluluklar Tarafından	<ul style="list-style-type: none">- Veraset ve İntikal Vergisi- Çevreyi Koruma Vergisi- Yakıt Tüketim Vergisi
Yerel Merciler Tarafından	<ul style="list-style-type: none">- Ticaret Vergisi- Emlak Vergisi- Dizel Araçları Üzerindeki Vergiler- Arazilerin Değerindeki Artış Sonucu Alınan Vergiler

Kaynak: Europe, Taxes – Spain, Your Europe, http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying_taxes/spain/index_en.htm, (Erişim Tarihi: 03.06.2013) sitesinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

İspanya' nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH' ya oranına baktığımızda, bu oranın % 31.6 olduğunu görmekteyiz³⁴⁹. İspanya' da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payına baktığımızda ise³⁵⁰; GSYİH içinde en yüksek payı, % 8.3 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi % 7.1 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (% 1.9) ise, kurumlar vergisinin payından (% 1.8) daha yüksektir.

³⁴⁹ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

³⁵⁰ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

2. Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

İspanya' da veraset ve intikal vergisi ilk defa 18 Aralık 1987' de 29 numaralı kanun ile yürürlüğe girmiştir³⁵¹. İspanya 'daki veraset ve intikal vergisi, devlet ve özerk toplulukların her ikisi için birden düzenlenmiştir³⁵². Veraset ve intikal vergisi, farklı İspanya bölgeleri üzerinde aynıdır³⁵³. Birçok özerk topluluk, kendi bölgelerinde ikamet edenler için gayrimenkul bağış vergisini önemli ölçüde indirmiştir³⁵⁴.

Miras bırakanın ölümü ile elde edilen mirastan, İspanya' da yerleşik ve yerleşik olmayan bireyler vergi ödemek zorundadır³⁵⁵. Dolayısıyla verginin mükellefi, murisin ölümü ile mal varlığının İspanya içinde veya İspanya dışında transfer edildiği mirasçılardır.

Veraset vergisinin matrahının, intikalin miras yoluyla eşe, çocuklara, evlatlıklara, bunların yokluğunda anne ve babaya gerçekleşmesi halinde, % 95 oranında düşürülebileceği belirtilmektedir. Bunun için³⁵⁶,

- Lehine miras yoluyla mal transfer olan kişinin, söz konusu malları, en az 10 yıl süre ile mal varlığında tutması,
- Bağış yapılan kişinin intikal eden malların değerinde ciddi bir düşüşle sonuçlanacak işlemleri bilerek yapmaması

gerekmektedir³⁵⁷. Bunun yanında, yaşarken yapılan bağışlar, intikaller için vergi muafiyeti uygulanmamaktadır³⁵⁸.

İspanya' da veraset ve intikal vergisi oranları, murise veya bağış yapan kişiye olan akrabalık derecesine göre değişebilmektedir. Buna göre, dört tane akrabalık grubu vardır³⁵⁹:

³⁵¹ European Union (b), a.g.e., p. 177.

³⁵² T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme (Taxation)**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Bülten 2012 / 1, s. 6, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

³⁵³ International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, a.g.e., p. 204.

³⁵⁴ Eurojuris International, **The European Commission Takes Action Against Spain**, May, 2012, <http://www.eurojuris.net/node/41548>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

³⁵⁵ Yurtsever, a.g.m., s. 121.

³⁵⁶ Invest in Spain, a.g.e., p. 72.

³⁵⁷ Ayrıca, verginin matrahındaki % 95 oranındaki azaltmanın, bazı transfer şekillerinde, sağlar arası intikallerde de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bunlar, intikali gerçekleştirenin 65 yaşından fazla olması veya kalıcı olarak engelli olması ve yönetim görevini bırakmış olması koşuluyla, bireysel bir işletmenin transferi veya net değer vergisinden istisna olan malların, eşe, çocuklara ve evlatlıklara olan transferleridir. (Invest In Spain, a.g.e., p. 72).

³⁵⁸ Yurtsever, a.g.m., s. 123.

³⁵⁹ Spanish Tax Specialist, **Inheritance Tax in Spain**, 2013, <http://www.spanish-taxes.co.uk/services/inheritance-tax-in-spain/>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

• Birinci grup: 21 yaşın altındaki doğrudan murisin veya bağış yapanın soyundan olanlar.

• İkinci grup: 21 yaşın üzerindeki doğrudan murisin veya bağış yapanın soyundan olanlar.

• Üçüncü grup: Diğer akrabalar (kız / erkek kardeş, amca, yeğenler vb.).

• Dördüncü grup: Uzak akrabalar ve akrabalık ilişkisi olmayan kişiler.

Bu gruplara göre, özel vergi indirimleri söz konusudur. Tablo 25' de akrabalık dereceleri dikkate alınarak gruplandırılmış kişilere göre yapılan indirimler verilmiştir. Bu indirimler yalnızca veraset yoluyla gerçekleşen intikaller için geçerlidir.

Tablo 14: Veraset Vergisinde Gruplara Göre Yapılan İndirimler

Akrabalık Derecelerine Göre Gruplar	Vergi İndirimi (Sadece Ölümde) (Euro)
I	15.956.87
II	15.956.87
III	7.993.46
IV	Sıfır

Kaynak: Jonathan Miller, **Spanish Inheritance Tax**, Spain, June, 2005, p. 3, <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>, (Erişim Tarihi: 10.05.2013).

Yukarıdaki tablo14' de yer alan indirimlerin uygulanması ile ortaya çıkan net değer üzerinden aşağıdaki tablo 15' de verilen vergi oranları uygulanmaktadır. Aşağıdaki tabloda verilen oranlar, hem veraset yoluyla yapılan intikallerde hem de sağlar arası yapılan intikallerde söz konusudur.

Tablo 15: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Vergi Oranları

Vergi Matrahı	Net Vergi Yüğü	Kalan Vergi Matrahı	Uygulanabilir Oran (%)
0.00	0.00	7,993.46	7.65
7,993.46	611.5	7,987.45	8.5
15,980.91	1,290.43	7,987.45	9.35
23,968.36	2,037.26	7,987.45	10.2
31,955.81	2,851.98	7,987.45	11.05
39,943.26	3,734.59	7,987.46	11.9
47,930.72	4,685.10	7,987.45	12.75
55,918.17	5,703.50	7,987.45	13.6
63,905.62	6,789.79	7,987.45	14.45
71,893.07	7,943.98	7,987.45	15.3
79,880.52	9,166.06	39,877.15	16.15
119,757.67	15,606.22	39,877.16	18.7
159,634.83	23,063.25	79,754.30	21.25
239,389.13	40,011.04	159,388.41	25.5
398,777.54	80,655.08	398,777.54	29.75
797,555.08	199,291.40	Daha fazlası	34

Kaynak: Sonia Velasco, *Spain International Estate Planning Guide*, IBA Individual Tax and Private Client Committee, p. 17, <http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Yukarıdaki tablo 15'e göre, oldukça geniş bir vergi dilimi (16 tane) göze çarpmaktadır. Akrabalık derecesinin ve miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır³⁶⁰. Aşağıda tablo 16' da akrabalık derecelerine göre uygulanan katsayılar verilmiştir.

³⁶⁰ Yurtsever, a.g.m., s. 123.

Tablo 16: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanacak Katsayılar

Daha Önceki Net Servet (Euro)	Gruplar		
	I ve II	III	IV
0 – 402,678.11	1.0000	1.5882	2.0000
402,678.11 – 2,007,380.43	1.0500	1.6676	2.1000
2,007,380.43 – 4,020,770.98	1.1000	1.7471	2.2000
4,020,770.98 (+)	1.2000	1.9059	2.4000

Kaynak: Miller, a.g.e., p. 4.

Yukarıdaki tablo 16’ da, hem veraset hem de intikal vergisi için bağış yapılan kişinin daha önceki servetlerinin miktarına bakılarak bir katsayı uygulaması söz konusudur. Tablo 15 ve 16’ ya bakılarak veraset ve intikal vergisi için, öncelikle belirlenen vergi matrahının miktarına göre artan oranda vergi oranlarının uygulandığını ve devamında, bağış yapılan kişinin daha önceki serveti ve bağış yapan kişi veya muris ile olan yakınlığı dikkate alınarak bir katsayı uygulamasının söz konusu olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi, miras bırakanın net değeri üzerinden hesaplanır. Verginin hesaplanması alınacak olan bedelin net değerine, vasiyet eden ile ölen arasındaki akrabalık derecesine ve mirası alanın net varlığına bağlıdır³⁶¹.

Veraset ve intikal vergisi, veraset veya bağışı alan kişi tarafından ödenir³⁶². Miras bırakanın ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde veya intikalın gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde verginin ödenmesi gerekmektedir³⁶³. İspanya’ da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, % 6.0; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, % 1.9’ dur³⁶⁴.

³⁶¹ Yurtsever, a.g.m., s. 122.

³⁶² Financial Pages in Spain, **Spanish Inheritance Tax (ISD)**, <http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-isd>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

³⁶³ Yurtsever, a.g.m., s. 121.

³⁶⁴ OECD, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables-from-oecd_20758510;jsessionid=1qko3x6hmfog.x-oecd-live-01, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye' de veraset ve intikal vergisi, servet intikalleri üzerinden alınan bir servet vergisidir. Günümüzde, 7338 sayılı kanun ile uygulanan veraset ve intikal vergisi, aşağıda kanun maddeleri ve bünyesinde barındırdığı sorunlar ile birlikte verilecektir. Böylelikle ortaya çıkan sorunlar ile birlikte, bazı yabancı ülkelerin veraset ve intikal vergisi uygulamaları ile de bir bağ kurularak çeşitli karşılaştırmalar yapılacaktır.

I. TÜRKİYE' DE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN UYGULAMASI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Ülkemizde veraset ve intikal vergisi, 1926 yılından itibaren uygulanmakta olan bir servet vergisi türüdür. Konulduğu günden bugüne çeşitli değişikliklere uğramıştır.

Bu bölümde, veraset ve intikal vergisinin cumhuriyet döneminden itibaren genel olarak değişimi ve gelişimi ile veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyet, istisna ve muafiyet, oran ve tarife yapısı inceleme konusu yapılacaktır.

A. Genel Olarak

Cumhuriyetin ilk yıllarında, gayrimenkullerin ve menkul malların ivazsız intikalleri, gerek veraset ve gerekse bağış yoluyla olsun, 03.01.1926 tarih ve 797 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (V.İ.V.K.) kapsamına alınmıştı³⁶⁵.

Daha sonra, gerek Medeni Kanunumuzdaki hukuki esas ve prensiplere, gerekse uygulamadan elde edilen sonuçlara göre, 1931 tarihli ve 1836 sayılı Kanunla 797 numaralı Kanunun birçok maddeleri değişiklik ve bazı maddeleri de kaldırılarak konulan hükümlerle veraset ve intikal vergisine yeni bir yön verilmiştir³⁶⁶. 1836 sayılı kanunla yapılan değişiklikte, daha önce vergi konusuna dahil edilmemiş olan tescile tabi menfaatler ile intifa haklarının veraset ve vasiyet yoluyla intikalleri kanun kapsamına alınmış, istisnalar günün ihtiyaçlarına uygun olarak tesis olunmuş, kuru mülkiyet

³⁶⁵ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, *Türk Vergi Sistemi*, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010, s. 443.

³⁶⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri*, Cilt: 4, Ankara, 1989, s. 3.

sahibine tarh olunan vergilerin de intifa hakkı sahibinin vefatına veya bu hakkın herhangi bir suretle sona ermesine kadar ertelenmesi esasına gidilmiştir³⁶⁷.

797 sayılı kanun, yapılan ilave ve değişikliklerle 31 yıl süreyle uygulanmış, ancak beklenen verimi vermemiş ve hedeflenen amaca varmaktan uzak kalmıştır³⁶⁸. En köklü değişiklik 1959 yılında yürürlüğe giren 7338 sayılı V.İ.V.K. ile yapılmıştır.

7338 sayılı yasa ile, 797 sayılı yasa zamanında doğmuş olan problemlerin bir kısmı halledilmiş olmakla beraber; yasanın yapımı sırasında unutulmuş veya gerekli açıklık getirilmemiş konular, toplum, ekonomik ve sosyal yapısındaki gelişmeler ve buna bağlı olarak gelişen hukuk problemleri nedeniyle, bu yasa da bugünkü gereksinmelerin gerisinde kalmıştır³⁶⁹.

Veraset ve intikal vergisi, 23 maddeden oluşmaktadır. Veraset ve intikal vergisinde, miras paylarının vergilendirilmesi usulü belirlenmiştir. Böylece mirasın tamamı değil, her bir mirasçının payına düşen miktar vergilendirilmektedir³⁷⁰.

B. Verginin Konusu

Veraset ve intikal vergisinin konusunu veraset yoluyla (vasiyet, miras) veya ivazsız olarak (bağış, piyango, kura, tesadüf oyunu v.b. yollardan) bir kişinin mal varlığından diğer kişinin mal varlığına geçen menkul veya gayrimenkul mallar teşkil etmektedir³⁷¹. Milli piyango ikramiyeleri ise, Milli Piyango Teşkiline Dair Kanuna konulan bir hükümle V.İ.V.K. 'nun konusu dışında bırakılmıştır³⁷².

Veraset yoluyla intikalde, mirasın ölümü ile yasal veya mansup mirasçılara geçen mal varlığı söz konusudur. İvazsız intikalde ise, sağlar arası mal intikali söz konusudur. Örneğin; bir gayrimenkul malikinin, malını ivazsız (bedelsiz) olarak bir başka kişiye bağışlaması ya da para veya eşya üzerine tertiplenen piyangolardan ikramiye kazanılması gibi³⁷³ intikaller ivazsız intikalde verginin konusunu oluşturur.

³⁶⁷ Özer, a.g.m., s. 167.

³⁶⁸ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, **Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler**, Rapor, Nisan, 2008, s. 17, http://www.istanbulymmo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/2008_14.%20veraset%20ve%20intikal%20vergisinin%20kaldirilmesi.pdf, (Erişim Tarihi: 14.02.2013).

³⁶⁹ Özzebek, a.g.e., s. 1.

³⁷⁰ Mahmut Kalenderoğlu, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2006.

³⁷¹ Tosuner, Arıkan, a.g.e., s. 443.

³⁷² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 23. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 275.

³⁷³ Mehmet Nadir Arıca (e), "Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Giren Tasarruflar", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 426, Ekim, 2004, s. 61.

Bunun yanında kumar kazancının da bir ivazsız intikal olduğu ve bunun sonucunda da veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerektiği Danıştay kararı ile belirlenmiştir³⁷⁴.

7338 Sayılı V.İ.V.K. ' nun 1. maddesinde verginin konusu belirtilmiştir. Buna göre;

Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun karşılıksız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk uyruğunda bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan elde edecekleri malları da kapsar.

Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki bir şahsın Türkiye sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya diğer suretle karşılıksız bir tarzda elde eden ve Türkiye' de ikametgahı olmayan yabancı şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz. Aşağıdaki tabloda verginin kapsamına giren mükellefler gösterilmiştir.

Tablo 17: Mükellef ve Mallar İtibariyle Verginin Konusu

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

Kaynak: Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Beşinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s. 336.

³⁷⁴ T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Bilgi Bankası, D. 7, K. No: 1999/1502, E. No: 1998/96, 15.04.1996, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararNoKararC.jsp>, (Erişim Tarihi: 15.02.2013).

Yukarıdaki tablo 17 ile ilgili bir örnek vermek gerekirse; Türk ile evlenip Alanya’ da yaşayan Alman’ a ait bir ev, Alman’ ın ölmesi durumunda mirasçısı olan Türk’ e kalacaktır. Türk vatandaşı bu evden dolayı veraset ve intikal vergisine tabidir³⁷⁵.

Birinci maddedeki düzenleme ile, bir yandan Türkiye sınırları içinde bulunan malların intikali, uyuğu bakılmaksızın vergi kapsamı içine alınmıştır. Diğer taraftan yurt dışında bulunan malların intikali de (bu malların bir Türk’ e geçmesi veya bir Türk’ ün yurt dışındaki malının bir başkasına intikali) verginin konusu içinde bulunmaktadır³⁷⁶.

Birinci maddede geçen bazı deyimlerin açıklaması, V.İ.V.K.’ nun 2. maddesinde yapılmıştır. Buna göre;

1. Şahıs Kavramı

“Şahıs” deyimi, kanunda aksine açıklama yoksa, gerçek ve tüzel kişileri göstermektedir.

Şahıs (kişi) kavramı içerisinde yorumlanan gerçek ve tüzel kişiler, mirasçılık sıfatını iki durumda kazanabilirler³⁷⁷:

Miras bırakanın kan hısımları ile evlatlığı, eşi ve devlet mirasçılığı, kanundan doğar ve bu grup mirasçılar *yasal mirasçı* olarak tanımlanırlar.

Miras bırakan hayatta iken yaptığı hukuki tasarrufla, istediği kişileri ölümünden sonra mal varlığı üzerinde kısmen mirasçı tayin etmesi de mümkündür. Bu durumda *mansup (iradi) mirasçılık* söz konusudur.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu’ nun 598. maddesine göre, mirasçı olduğundan bahisle başvuruda bulunulması üzerine, yasal mirasçı oldukları belirlenenlere, sulh mahkemesince mirasçılık sıfatlarını gösteren bir belge verilir. 599. maddeye göre de, mirasçılar, miras bırakanın ölümü ile mirası bir bütün olarak, kanun gereğince kazanırlar. Atanmış mirasçılar da mirası, miras bırakanın ölümü ile kazanırlar. Yasal ve atanmış mirasçılar mirası reddedebilirler³⁷⁸.

³⁷⁵ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İkinci Baskı, Seri No: 6, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim, 2006, s. 169.

³⁷⁶ Bilici, a.g.e., s. 275.

³⁷⁷ Mehmet Nadir Arıca (a), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Veraset Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 435, Mart, 2005, s. 101.

³⁷⁸ Mehmet Nadir Arıca (c), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Mirasın İntikali – 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 435, Nisan, 2005, s. 110.

2. Mal Kavramı

“Mal” deyimi, mülkiyet konusu olabilen bütün menkul ve gayrimenkul mallarla diğer haklar ve alacakları içermektedir.

1 Seri Nolu Genel Tebliğ’ de mal tabiri ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Malları; menkul (kıymet ve mahiyeti bozulmaksızın bir yerden diğer bir yere taşınabilen mobilya, banknot, kıymetli evrak gibi) ve gayrimenkul (tarla, ev, apartman gibi yerini değiştirmeyen) olarak ikiye ayırmak mümkün olduğu gibi (maddi mallar) ve (gayri maddi mallar) diye de ayrılabilir. Bu tanıma göre :

a) Menkul ve gayrimenkul olsun aynı bir hak konusu olan şeylere (evler, apartmanlar, mobilya, kıymetli senetler, ziynet eşyası gibi) maddi mallar,

b) Fikri faaliyet ve yaratıcılığın meydana getirdiği (telif ve tercüme eserleri; keşif ve ihtira beratı gibi) mallara da gayri maddi mallar,

denir.

Bu arada; miras hukukunun ana kavramlarından olan mamelek, bir kimsenin sahip olduğu mal varlığı, para ile ölçülebilen hak ve borçlarının tamamıdır³⁷⁹. Ölüme bağlı tasarrufların bir çeşidi olan hayat sigortaları ve bunların çeşitli şekilleri olan (cihaz, tahsil ve terbiye, % 10 iratlı gibi) sigortalar da "mal" kavramına girmekte ve neticede vergiye tabi bulunmaktadır.

Başkasına ait bir eşya veya mal varlığı üzerinde belli bir kişiye tam yararlanma olanağı sağlayan bir sınırlı aynı hak olan ve iktisadi bir değer niteliğine sahip intifa hakkı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’ nunda tanımlanan mal kapsamına girmekte olup, bir kişiden diğer bir kişiye intikalinin vergiye tabi tutulması gerekir³⁸⁰.

3. Veraset Kavramı

“Veraset” deyimi, miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı tasarruflardır. Diğer bir ifadeyle veraset, terekenin mirasçılara intikal etmesidir³⁸¹.

Burada geçen miras (tereke), bir kimsenin ölümü halinde, mirasçılara kalan ve mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mal varlığına girebilen diğer

³⁷⁹ Süleyman Güçlü (a), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Ticari Sermayenin Tespiti”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 228, Eylül, 2007, s. 22.

³⁸⁰ Mehmet Akarslan (a), “İntifa Hakkı İle Kuru Mülkiyet İntikalinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 222, Haziran, 2011, s. 1.

³⁸¹ Ortaç (a), a.g.m., s. 218.

bütün haklar, alacaklar ve borçlardır³⁸². Söz konusu mal ve haklar, terekenin olumlu unsurlarını oluştururken, miras bırakana ait borçlar ise terekenin olumsuz birer unsuru olarak kabul edilirler ve terekenin safi değerinin tespitinde bir indirim kalemi olarak dikkate alınır³⁸³.

Mal varlığı ile tereke arasındaki fark, kişinin hayatta iken sahip olduğu bütün hakları, alacak ve borçları mal varlığı ismi ile anılırken, kişinin ölmesi ile sahip olduğu mal varlığı tereke ismini almaktadır. Vasiyet ise, ölüme bağlı tasarrufların en çok kullanılan bir şekli olup; sadece murisin irade beyanıyla vücut bulur ve bu özelliğinden dolayı da “tek taraflı bir hukuki işlem” olarak tanımlanır³⁸⁴. Miras sözleşmesi de, miras bırakan ile üçüncü kişi ile yaptığı ölüme bağlı tasarruf şeklindeki sözleşmedir. Vasiyetin aksine iki taraflı bir hukuki işlemdir.

4. İvazsız İntikal Kavramı

“İvazsız intikal” deyimi, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız kazançları (maddi ve manevi bir zarar karşılığı verilen tazminatlar³⁸⁵ ivazsız sayılmaz) ifade etmektedir³⁸⁶.

İvazsız intikalın tanımını vermeden önce “ivaz” kavramını açıklamak daha doğru olacaktır. Hukuk dilinde ivaz, hukuki işlemlerde karşı bir edadır. Bir intikal işlemi yani hukuki işlem sonucu, her iki tarafın da bir şey yapma yükümlülüğünü doğuruyorsa, yani intikal işleminin tarafları bir şey yapmak mecburiyetinde iseler, o intikal olayı ivazlıdır³⁸⁷.

Buradan ivazsız intikal kavramına geçecek olursak; ivazsız intikal, veraset yolu ile olan intikallerin aksine hayatta olan kişiler arasında meydana gelen ve lehine tasarrufta bulunulan kişinin karşı eylemini gerektirmemek koşuluyla; bir kimsenin, şahsi mal varlığını kısmen veya tamamen bir diğer kişinin tasarrufuna bırakmasıdır³⁸⁸.

³⁸² Zekeriya Uyanık, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Mirasçıların Vergi Dairesine Yapacakları Bildirimler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 531, Mayıs, 2009, s. 129.

³⁸³ Arıca (b), a.g.m., s. 100.

³⁸⁴ Mehmet Nadir Arıca (d), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Veraset Kavramı – 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 436, Mart, 2005, s. 92.

³⁸⁵ Örneğin, kaza sonucu sigorta şirketlerince ödenecek tazminatlar ivazsız kazanç sayılmamaktadır. (Arıca (e), a.g.m., s. 183).

³⁸⁶ Her karşılıksız fedakarlığı da veraset ve intikal vergisinin konusuna giren bir olay olarak yorumlamamak gerekir. Örneğin, bir babanın oğlunu okutmak için yapmış olduğu tahsil masrafları onun kanuni ve sosyal ödevlerinden biridir. Keza aile içinde, aile birliğinin devamı için sürekli harcamaların ivazsız intikal olması söz konusu değildir (Maç, Jamali, a.g.e., s. 9.).

³⁸⁷ Özzeybek, a.g.e., s. 82.

³⁸⁸ Mehmet Nadir Arıca (f), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında İvazsız İntikal Kavramı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 442, Haziran, 2005, s. 181.

İvazsız intikal tanımında yer alan “hibe” kavramının vergi hukuku yönünden bir tanımı yapılmamıştır. Hibe kavramı (bağışlama), borçlar hukukunda yer alan ve malın mülkiyet hakkının ivazsız devrini içeren bir hukuki işlemdir³⁸⁹. Hibe işlemi, menkul mallarda teslim, gayrimenkul mallarda tapuya tescil ile gerçekleşir³⁹⁰.

C. Muafiyet ve İstisnalar

V.İ.V.K.’ nun 3. maddesine göre, bu vergiden muaf olanlar;

- Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hizmet eden cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar;

Örneğin; bir siyasi partinin kendini feshederek başka bir siyasi partiye katılması durumunda, katıldığı partiye aktarılan mal varlığı ve dini kurumlara yapılan bağışlar muaflik kapsamındadır³⁹¹.

- Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan tüzel kişilere 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, maslahatgüzar³⁹² ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye’ de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (mütekabiliyet³⁹³ şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset yoluyla veya sair suretle mal elde edenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye’de ikamet eden şahısların Türkiye’de bulunan mallarını veraset yoluyla veya sair suretle elde edenler hariç).

V.İ.V.K.’ nun 3. maddesi gereğince uygulanan veraset ve intikal vergisi muafiyetinin ülkeler arasında karşılıklılık esasına bağlıdır³⁹⁴.

³⁸⁹ F. Rıfat Ortaç (b), “Yarışma ve Çekilişler Sonucunda Aynı Olarak Verilen İkramiyelerde Fatura Değeri Kavramı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 85, Yıl: 8, Ocak, 2000, s. 25.

³⁹⁰ Arıca (e), a.g.m., s. 182.

³⁹¹ Ünsal, a.g.e., s. 171.

³⁹² Maslahatgüzar: Bir büyükelçinin temsilci olarak bulunduğu ülke dışına çıkması durumunda veya o ülkeye gelmesinden önce ona vekâlet eden diplomat, işgüder. (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2013)).

³⁹³ Mütekabiliyet: Karşılıklılık. (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2013)).

³⁹⁴ Mukteza Örneği: “..... Elçiliği’ nde görevli iken vefat eden’nın Bankada bulunan parasının mirasçılara ödenmesi sırasında V.İ.V.K.’ nun 3’ üncü maddesinin c bendinin dikkate alınıp alınmayacağı hususunda; adı geçen devletin "Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi" ne taraf olması nedeniyle bankada bulunan paraların mirasçılara intikalinde söz konusu antlaşmanın ilgili fıkrasına göre, veraset ve intikal vergisi alınmaması gerekmektedir.” (T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü,

V.İ.V.K' nun 4. maddesine göre aşağıdaki durumlar vergiden istisna edilmiştir:

- Veraset yolu 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 dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 140.774 TL' si, fûruğ (altsoy) bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 281.720 TL' si,

Örneğin; ölen bir kişi, eşi ve 2 çocuğuna 540.000 TL miras bırakmıştır. Bırakılan miras öncelikle eş ve çocuklar arasında paylaşılacaktır. Mirasın eşit paylaştırıldığını varsayarsak; her bir kişiye 180.000 TL pay düşer. Daha sonra her bir kişiye düşen payın 140.774 TL' si vergiden istisnadır. Bu durumda bir kişinin vergiye tabi serveti; $180.000 - 140.774 = 39.226$ TL' dir³⁹⁵.

- Örf ve adete göre verilmesi mutad bulunan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar³⁹⁶ (gayrimenkuller hariç),
- Bilumum sadakalar,
- İvazsız suretle olan intikallerin 3.244 TL' si,

Kanun metninde bu istisna için veraset ve hibe ayrımı yapılmamıştır³⁹⁷. Ancak, konu V.İ.V.K.' nun 1 Seri Nolu Genel Tebliği ile açıklanmıştır. İstisnanın ölüme bağlı olmayan, hibe yoluyla gerçekleşen intikallere uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca V.İ.V.K. 3 Seri Nolu Genel Tebliği ile, istisna tutarının her bir intikal için ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir.

- 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 3.244 TL' si,

Kanunun bu bendinde, çeşitli yarışmalarda kazanılan ikramiyelerin ivazsız kazanım yaratıp yaratmadığı tartışılmaktadır. Bir bilgi yarışmasında kişi, bilgisinin karşılığında belli bir meblağa hak kazanmaktadır; dolayısıyla ikramiyeyi ivazsız kabul etmemek gerekir. Buna karşılık sırf şansa dayalı tombala, bingo gibi bir oyundan

Sayı: B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239, 11.03.2004, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=JYYUIIPJwAYz6z0x&type=ozelge>, (Erişim Tarihi: 15.02.2013)).

³⁹⁵ Ünsal, a.g.e., s. 172.

³⁹⁶ Drahoma: Erkek çeyizi.

³⁹⁷ Eray Mercan, A. Murat Yıldız, **Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi – 2002**, s. 12, http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARIMIZ/BEYANNAME%20D%C3%9CZENLEME%20REHBERLERI/VERASET_A5.pdf, (Erişim Tarihi: 22.02.2013).

sağlanan ödül için vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini düşünebiliriz³⁹⁸. V.İ.V.K. 4 Seri Nolu Genel Tebliği ile, her bir çekiliş veya yarışmada kazanılan ikramiyeye istisna tutarının ayrı ayrı uygulanacağı belirtilmiştir.

Örneğin; süpermarket işiyle uğraşan KL A.Ş. müşterileri arasında düzenlemiş olduğu çekiliş sonucunda, müşteri Ali Aktürk 30.000 TL tutarında bir otomobil kazanmıştır. Bu otomobilin sadece 3.244 TL' lik kısmı vergiden istisnadır. Vergi, istisna düşüldükten sonraki tutar (30.000 – 3.244 = 26.756) üzerinden hesaplanacaktır³⁹⁹.

- Üçüncü maddenin (a) ve (b) fıkraları kapsamına giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlar,

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

Yukarıda adı geçen emekli ikramiyeleri ile ilgili olarak uygulamada birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Örneğin⁴⁰⁰; emekli ikramiyeleri asıl hak sahiplerine ödendiği sırada her türlü vergiden istisna edilmektedir. Ancak bunlar murisin terekesine dahil olduğunda, kaynakta tanınmış olan istisna, miras yoluyla gerçekleşen iktisabı kapsamaz. Murisin emekli ikramiyesi, bir banka mevduat hesabında bulunduğu takdirde veraset ve intikal vergisi konusuna gireceklerdir.

Kanun maddesinin yukarıdaki fıkrası hükmüne göre, kıdem tazminatının vergiden istisna edilmesi, kıdem tazminatını alan kişilerin dul ve yetim olmaları ve ödemeyi yapan kuruluşların fıkroda sayılan idare ve müesseselerden olması şartına bağlıdır. Söz konusu fıkra kapsamına girmeyen kuruluşlarca yapılan bu gibi ödemelerin istisnadan yararlandırılması ise kanunen mümkün bulunmamaktadır⁴⁰¹.

³⁹⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 377.

³⁹⁹ Ünsal, a.g.e., s. 172.

⁴⁰⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onuncu Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 374.

⁴⁰¹ Mustafa Çolak, "Toplu Tazminatların Veraset ve İntikal Vergisi İle Damga Vergisi Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 235, Temmuz, 2012, s. 2.

• Harbde veya eşkiya çatışmalarında, manevra ve talim (alıştırma)ler esnasında veyahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (jandarma dahil) aynı biçimde vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden; menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 281.720 TL' si,

• Borçlar Kanunu' nun 242. maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar,

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, rücu şartı ile yapılan bağış, ivazlı yapılan bir bağış demek değildir, sadece bağışlamayı yapan kimsenin, bağışlanan malın, bağışladığı şahsın kendisinden önce tekrar mamelekine geri gelmesini sağlamak için yapılmış tek taraflı bir tasarruftur ve kanunun bu bendi, aynı mal ve aynı şahıslar arasındaki ölüme bağlı bu geriye dönüş intikalini ikinci defa bir vergileme konusu olmaması için vergiden istisna etmiştir⁴⁰².

Ancak Borçlar Kanunu' nun 11.01.2011 tarihinde değiştirilmesi nedeniyle istisna hükmü içerisinde yer alan kanun maddesinin aynı şekilde düzenlenmediği tespit edilmiştir. Yeni kanunda bu durumu açıklayacak yasal hüküm madde 298' de “ Aksi kararlaştırılmamışsa, dönemsel edimleri içeren bağışlama, bağışlayanın ölümüyle sona erer.” hükmü ile düzenlenmiştir. Bu hüküm, açıkça olmasa da dolaylı olarak bağışlayanın ölümüyle bağışlananın ortadan kalkacağı dolayısıyla istisna kapsamında olmasını yine desteklemektedir. Ancak, vergi kanunlarının, açık ve net bir biçimde yer alması ortaya çıkacak sorunlar ve yorumsal farklılıkların doğmasını engelleyecektir.

• Sağlar arasında ivazsız bir tarzda meydana gelen intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet⁴⁰³ halinde intikal eden mallar (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe),

Uygulamada daha az vergi ödemek amacıyla, sağlar arasında kuru mülkiyetin bağışlanması halinde vergilendirme, malın kuru mülkiyetinin intikal ettiği tarihteki değeri üzerinden yapılmaktadır. Bu nedenle, kötüye kullanma ve vergi kaybına neden

⁴⁰² Mercan, Yıldız, a.g.e., s. 13.

⁴⁰³ Kuru Mülkiyet: Bir mal üzerinde, (malikin sahip olduğu ayrıcalık ve yetkilere zarar gelmemek üzere) bir başkasına tanınan yararlanma veya oturma hakkı gibi fiili kullanma hakkının varlığı durumunda malikin sahip olduğu mülkiyet hakkı. (T.C. Adalet Bakanlığı, **Hukuk Sözlüğü**, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 08.03.2013)).

olan sağlar arasındaki kuru mülkiyetin ivazsız intikali verginin kapsamında bulunmaktadır⁴⁰⁴.

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

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

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

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

- 28.03.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan devlet katkılarının hak kazanılan kısımları.

D. Verginin Mükellefi

V.İ.V.K. 5. maddede verginin mükellefi belirtilmiştir. Buna göre; veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal edinen kişidir. Kanunun 2. maddesinde ayrıca kişi kavramına gerçek kişiler ile tüzel kişilerin girdiği açıkça belirtilmiştir. Buna göre, muafiyet kapsamına girmeyen tüzel kişiler de bu verginin yükümlüsü olabilmektedir⁴⁰⁵.

Ölüm veya buna bağlı verasetin mevcudiyeti, mirasçının mükellef sayılması için yeterli değildir. Mirasçının mükellefiyeti, 3 aylık süre içinde mirası reddetmemesi olayına bađlıdır⁴⁰⁶. İvazsız intikallerde ise, menkul veya gayrimenkul malın intikal edilen kişiye geçmesi mükellefiyet için yeterlidir.

Mirasın reddi, kanuni veya mansup mirasçının kendilerine intikal etmiş olan mirası kabul etmemeleridir. Mirasın reddi genellikle terekenin borca batık olduğu durumlarda söz konusu olur⁴⁰⁷. Medeni Kanunun 606. maddesinde mirasın reddi ve süresi ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

⁴⁰⁴ Akarşan (a), a.g.m., s. 2.

⁴⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 379.

⁴⁰⁶ Maç, Jamali, a.g.e., s. 1.

⁴⁰⁷ Maç, Jamali, a.g.e., s. 6.

“Miras, üç ay içinde reddolunabilir. Bu süre, yasal mirasçılar için mirasçı olduklarını daha sonra öğrendikleri ispat edilmedikçe miras bırakanın *ölümünü öğrendikleri*; vasiyetname ile atanmış mirasçılar için miras bırakanın tasarrufunun kendilerine resmen bildirildiği tarihten işlemeye başlar.”

Oysa VİVK’ na ilişkin mirasçılarının yükümlülüklerini yerine getirmeleri için düzenlenen süre, medeni kanun düzenlemesinin aksine, ölümün öğrenildiği tarihi değil ölüm tarihini esas almaktadır. Her iki kanunun aynı konuya ilişkin olarak içerdikleri düzenlemeler sürelerin başlangıcı konusunda bir paralellik göstermemekte, ölüm olayının veraset ve intikal vergisi beyannamesi vermekle yükümlü mirasçılar tarafından ölüm tarihinden çok sonra öğrenilmesi, beyanname vermekle yükümlü mükellefler açısından büyük mağduriyetlere neden olabilmektedir⁴⁰⁸.

E. Beyannamenin Verileceği Yer

V.İ.V.K.’ nun 6. maddesine göre, veraset ve intikal vergisi,

- Veraset yoluyla olan intikallerde ölen kimsenin, diğer suretle meydana gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, hükmi (tüzel) şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu,
- Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgahı yabancı bir memlekette ise Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu,
- Muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgahı tespit olunamamış ise Maliye Bakanlığının tayin edeceği yer vergi dairesi tarafından tarh olunur.

F. Beyanname Verme

V.İ.V.K.’ nun 7. maddesine göre, veraset yoluyla veya sair suretiyle ivazsız bir tarzda 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.

Aynı maddenin devamında, beyanname verme zorunluluğu olmayanlar belirtilmiştir. Türkiye Jokey Klübü Spor Toto Teşkilatının düzenlediği bahislerde ikramiye kazananlar, yarışma ve çekilişlerde ikramiye kazanan nihai tüketiciler, veraset

⁴⁰⁸ Ersan Öz, **Mirasçılar Dikkat! Mirasın Reddi ve Varlığın Beyan Süresi Arasındaki Çelişki Var!**, Temmuz, 2013, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ersan/005/>, (Erişim Tarihi: 11.03.2013).

ve intikal vergisinden muaf olanlar, istisna hadleri içinde kalanlar ve ticari plaka sahiplerinin beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İvazsız intikallere ilişkin olarak 30 seri nolu Genel Tebliğ' de belirleme yapılmış ve ivazsız surette olan intikallerden istisna haddi altında kalanlar için beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Ancak, veraset yoluyla meydana gelen ve istisna haddi altında kalan intikaller için vergi idaresi tarafından yapılan uygulama şöyledir:

Vergi dairelerine gelen vukuat ve ölüm bildirimleri üzerine mükelleflere beyana çağrı mektubu gönderilir. Beyana çağrı mektubuna mükellef tarafından cevaben, kendilerine intikal eden bir mal olmadığının bildirilmesi halinde, beyanname verilmesi istenmemekte ve usulsüzlük cezası da kesilmemektedir.

Kendilerine veraset yoluyla veya ivazsız surette intikal eden mallar dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannameyi düzenleyenler, beyannameyi ilgili vergi dairesine verirken intikal eden mallarla ilgili aşağıdaki belgeleri beyannameye ekleyeceklerdir⁴⁰⁹:

- Veraset ilamı,
- İndirilmesi talep edilen borç ve masraflara ait belgeler,
- Ticari bilanço ve gelir tablosu,
- Gayrimenkullerde tapunun fotokopisi,
- Gayrimenkul mallar için ilgili belediyelerden alınacak emlak vergisine esas olan (ölümün meydana geldiği yıldaki) değerini gösterir belgenin örneği (fotokopi de olabilir),
- Araç için aracın ruhsat örneği (fotokopi de olabilir),
- Ölüm ve mirasçılık bildirim formunun; veraset ve intikal vergisini tarha yetkili vergi dairelerinden alınıp doldurulduktan sonra, ölenin son ikametgahının bağlı olduğu muhtarlığa tasdik ettirilmesi zorunludur. (Mürisin Türkiye'deki son ikametgahı bilinmiyor ise söz konusu belge aranılmayacaktır.)

G. Beyanname Verme Süreleri

Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süresi, veraset yoluyla intikallerde ve ivazsız intikallerde değişiklik göstermektedir. V.İ.V.K.' nun 9. maddesinde beyanname verme süreleri belirtilmiştir.

⁴⁰⁹ T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, **Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesine Eklenecek Belgeler Nelerdir?**, Vergi İletişim Merkezi Soruları Detay, Temmuz, 2011, [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1234&tx_ttnews\[tt_news\]=1859&tx_ttnews\[backPid\]=1233&cHash=960f5add2](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1234&tx_ttnews[tt_news]=1859&tx_ttnews[backPid]=1233&cHash=960f5add2), (Erişim Tarihi: 10.03.2013).

1. Veraset Yoluyla İntikallerde Beyanname Verme Süresi

Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde;

- Ölüm Türkiye' de meydana gelmiş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden *dört ay* içinde,
- 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,
- Mükellefler ölü kimsenin bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden *dört ay* içinde,
- Mükellefler ölü kimsenin bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden *sekiz ay* içinde,
- Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden *bir ay* içinde

beyanname verilir.

Örneğin; ölümün Türkiye' de 01.06.2009 tarihinde meydana gelmesi ve intikal konusu malların da Türkiye' de bulunması halinde, mükelleflerce veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 02.10.2009 tarihine kadar verileceği⁴¹⁰ yukarıdaki maddeler hükmünce tabiidir.

Ölüm halinde, mirasçılar dört ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesi verecekleri için, bu süre dolmadan “sulh hukuk mahkemesi”ne ya da notere başvurup, “veraset ilamı” yani kimlerin ne oranda mirasçı olduklarını gösteren mahkeme kararı almaları gerekmektedir⁴¹¹.

Mirasçıların yukarıdaki süreleri dikkate almayarak, süreler geçtikten sonra beyanname vermeleri de söz konusu olmaktadır. Bu durumda ortaya bir takım sorunlar çıkmaktadır. Bunu bir örnekle açıklayacak olursak⁴¹²:

1980 yılı ocak ayında kendilerine veraset yoluyla aynı nitelikte ve aynı değerde mal intikal eden Bay (A) ve (B)' den Bay (A) beyannamesini süresi içinde vergi

⁴¹⁰ Süleyman Güçlü (b), “Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet, Değerleme Günü ve Gecikme Faizi Uygulamalarının Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos, 2009, s. 80.

⁴¹¹ Şükrü Kızılot (a), “Ölüm, Miras ve Vergi”, **Hürriyet Gazetesi**, Ocak, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22327823.asp>, (Erişim Tarihi: 10.03.2013).

⁴¹² Mehmet Akarslan (b), “Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Geç Verilmesinde Ölüm Olayını Bildirmekle Yükümlü Olanların Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 182, Şubat, 2008, s. 4.

dairesine vermiş ve hesaplanan toplam 300 TL vergiyi ödemiştir. Aradan geçen 28 yıl sonra her iki kişiye de intikal eden servetin değeri yaklaşık 2800 kat artmıştır. Dolayısıyla Bay (A)'nın ödediği verginin alım gücü değeri de yaklaşık 2800 kat artmış olmaktadır. Bay (B) ise beyannameyi 2008 yılı ocak ayı içinde vergi dairesine vererek o da aynı değerler yani intikal eden servetin 28 yıl önceki değerleri üzerinden ve aynı vergi tarifesi esas alınarak hesaplanan sadece 300 TL vergiyi ödemiştir.

Bu konuda, Maliye Bakanlığı'na verilen bir özalgede, "murisin ölüm tarihinde gayrimenkul malları için geçerli olan emlak vergisi değerleri esas alınarak veraset ve intikal vergisi hesaplanması ve verginin bu değer üzerinden tahsil edilmesi" gerektiği belirtilmiştir⁴¹³.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 150. maddesinde yazılı kişiler veya kurumlar kendilerine intikal eden ölüm olaylarını süresinde vergi dairesine bildirmedikleri için; vergi dairesince beyana davet yazısı gönderilememiş, beyana davet yazısı gönderilmediği için de ek süreler başlamamış, dolayısıyla da vergi ziyanının oluşması da önlenmiştir.

Bu nedenlerle, tüm şartlar eşit iken aynı tarihte, aynı tutarda intikal eden servet dolayısıyla 1980 yılı değerleri ile beyanname verme yükümlülüğünü zamanında yerine getiren Bay (A) ile yükümlülüğünü 28 yıl sonra yerine getiren Bay (B)'nin aynı vergiyi ödemesi, vergide adalet ve eşitlik ilkesini ihlal etmekte, dürüst mükellefi cezalandırmaktadır.

2. Diğer İvazsız İntikallerde Beyanname Verme Süresi

Diğer ivazsız intikallerde;

- 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 *yirminci günü* akşamına kadar,

- Diğer suretle olan intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden *bir ay* içinde

beyanname verilir.

Örneğin; bir televizyon kanalında yapılan yarışma sonucunda 30.000 TL kazanan kişi, 30.000 TL' den 3.244 TL istisna edilen tutarın düşülerek, kalan kısımdan % 10 stopaj yapılması suretiyle vergilendirilecektir. Buna göre, $30.000 - 3.244 = 26.756$

⁴¹³ Şükrü Kızılot (b), *Danıştay Kararları ve Özalgeler (Muktezalar)*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 1628.

x % 10 = 2675,6 TL hesaplanan vergi, yarışmanın düzenlendiği tarihi izleyen ayın 20. Günü akşamına kadar beyan edilir ve vergisi ödenir⁴¹⁴.

VUK' nun 342. maddesinde;

Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Bu süre içinde beyanda bulunan mükellefler için vergi ziyayı söz konusu olmadığı için ikinci derece usulsüzlük kabahati kesilecektir⁴¹⁵.

Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur, denilmektedir. Bu durumda da mükellefe birinci dereceden usulsüzlük kabahati kesilecektir.

Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, birinci ek süreyi takiben tebliğ yapılarak 342. maddenin ikinci fıkrası uyarınca 15 gün olarak verilen ikinci ek süreden sonra hiç verilmemesi halinde; veraset yoluyla veya ivazsız şekilde mal intikaline ilişkin bilgilere dayanılarak kendisine yazılı tebligat yapılan kişiler adına, intikal ettiği tespit olunan değerler üzerinden tarhı gereken vergi, ihbarname kuralına göre re'sen tarh ve tebliğ edilir. Tarh olunan vergi için kesilmesi gereken iki kat birinci derece usulsüzlük kabahati veya VUK' nun 341 ve 344. maddeleri uyarınca vergi ziyayı kabahati, vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenerek muhatabına tebliğ olunur.

Söz konusu 342. madde hükmüyle, sadece veraset ve intikal vergisi mükelleflerine münhasır olmak üzere, normal beyan süresinin bitimini izleyen 15 gün içinde beyanda bulunabilme imkanı tanınmış ve bu süre içerisinde mükelleflerin beyanname vermeleri halinde vergi ziyasının doğmamış kabul edileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır⁴¹⁶.

Bu kanunun "Usulsüzlük Dereceleri ve Kabahatleri" başlıklı 352. maddenin I. derece usulsüzlüklerin sayıldığı 2. fıkrasının 11 numaralı bendinde:

"Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin 342. maddenin 2. fıkrasında belirtilen süre içerisinde verilmiş olması" hali birinci derece usulsüzlük fiili,

⁴¹⁴ Ünsal, a.g.e., s. 174.

⁴¹⁵ Mehmet Akarşan (c), "Usulsüzlük ve Vergi Ziyayı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulanması – II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz, 2006, s. 4.

⁴¹⁶ Mehmet Nadir Arıca (f), "Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Verme Yükümlülüğünün Hiç Yerine Getirilmemesi Ya Da Kanuni Beyan Süresinin Bitiminden Sonraki Farklı Zamanlarda Gecikmeli Olarak Yerine Getirilmesi Hallerinde Uygulanabilecek Usulsüzlük Cezaları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 544, Haziran, 2010, s. 96.

Aynı maddenin II. derece usulsüzlüklerin sayıldığı 3. fıkrasının 1 numaralı bendinde de:

“Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması” hali ikinci derece usulsüzlük fiili olarak belirlenmiştir.

VUK’ nun 341. maddesinde, “Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder” şeklinde tanımlanan vergi ziyayı için, söz konusu kanunun 342. maddesinde, vergi dairelerine veraset yoluyla veya ivazsız şekilde mal iktisap edenlerden beyanda bulunmayanlara yazılı tebligat yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Bunun sonucu yazılı tebligat yapılması şartıyla başlayan ikinci 15 günlük ek sürenin sona ermesine rağmen beyannamenin verilmemiş olması halinde veraset ve intikal vergisi yönünden vergi ziyayı meydana gelmiş sayılır⁴¹⁷.

Kanuni sürelerden sonra verilen beyannameler üzerinden veya beyanname verilmemesi nedeniyle ikmalen, re’sen veya idarece vergi tarh edilirken tarhiyatın yapıldığı yılda geçerli olan cezalar değil, usulsüzlük fiilinin meydana geldiği yılda geçerli olan cezaların kesilmesi gerekir⁴¹⁸. Usulsüzlük fiilinin yapıldığı yıl ile cezanın kesildiği yıl arasında uygulanan kanunlar değişiklik gösterebilir ve bu durumda kanunların geriye yürütmesi olayı gerçekleşebilir. Dolayısıyla, burada usulsüzlük kabahatinin meydana geldiği yıldaki paranın değeri ile verginin tarh edildiği yıldaki paranın değeri aynı olmamaktadır ve mükellef usulsüzlük fiili nedeniyle bir bakıma ödüllendirilmektedir.

⁴¹⁷ Mehmet Akarşan (d), “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Gecikme Faizi Hesaplanması İle Yanılma Halinin Uygulanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160, Nisan, 2006, s. 2.

⁴¹⁸ Mehmet Akarşan (e), “Usulsüzlük ve Vergi Ziyayı Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulanması – I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 162, Haziran, 2006, s. 4.

H. Verginin Matrahı ve İlk Tarhiyat

V.İ.V.K.' nun 10. maddesinde verginin matrahı ve ilk tarhiyat ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların VUK' na göre bulunan değerleridir. (12. maddede yazılı borç ve masrafların indirilmesi gerektiği takdirde matrah yukarıda yazılı değerlerden bu indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.)

Mükellefler ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere veraset ve intikal vergisi konusuna giren malları aşağıda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak, belirtilmeyenler bakımından ise VUK' nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3. bölümündeki esaslar⁴¹⁹ a göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

- Ticari sermaye; bilanço esasına göre defter tutanlarda ölüm tarihinin öncesinde yer alan takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye, ticari sermayedir.

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

Mükellef ister bir önceki hesap dönemi sonu, isterse ölüm tarihindeki bilanço esas alsın, aktifte yer alan kıymetlerin, yeni bir değerlemesini yapmaz. VUK' nun iktisadi işletmelerin değerlendirilmesi esaslarına göre düzenlenmiş bilanço üzerinden hesaplanmış öz sermayeyi beyanla yetinir⁴²⁰.

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 VUK' nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme ile ilgili 2' inci bölümündeki esaslar⁴²¹ a göre tespit olunur.

- Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir.

⁴¹⁹ Vergi Usul Kanunu' nun 261. maddesinde değerlemelerin mahiyetine göre hangi çeşit ölçülerle yapıldığı verilmiştir. Buna göre bu değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri ve emsal bedel olarak yedi tanedir ve devamındaki maddelerde bu değerlendirme ölçülerinin tanımlamaları yapılmıştır.

⁴²⁰ Gürol Üner; **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat, 2003, s. 512.

⁴²¹ Daha geniş bilgi için bkz: Vergi Usul Kanunı madde 269 – 290.

- Menkul mallar ve gemiler rayiç bedelle değeri.
- Esham; borsada kayıtlı ise ölüm tarihinin öncesinde yer alan üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değeri. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değer⁴²²le değeri.
- Tahvilat⁴²³; VUK' nun 266. maddesindeki hükümlere göre değeri⁴²⁴.
- Yabancı paralar; borsa rayici⁴²⁵ ile; borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı' nca tespit olunacak kura göre değeri.
- Haklar; tescile tabi bütün hakların değeri tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir. Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, tapuya tescil edilmeyen haklar, mükellefler tarafından değerlendirilmez. Vergi idaresi, bu çeşit hakları emsal bedeli ile değeri⁴²⁶.

Yukarıdaki hükümlerde, birbirinden farklı değerlendirme işlemleri göze çarpmaktadır. Mükellefler değerlendirme işlemini bizzat V.İ.V.K. 'ndaki değerlendirme ölçülerine göre yaparken, idare aynı malın değerlemesini VUK' ndaki ölçüleri esas alarak yapacaktır. Veraset ve intikal vergisinde böyle ikili bir değerlendirme işlemine gidilmesinin nedeni; değerlendirme işleminin bir ihtisas işi olmasından kaynaklanmakta, mükellefler tarafından yapılacak muhtemel değerlendirme hata ve noksanlıklarının daha sonra idarece ıslah ve ikmaline imkan vermektir⁴²⁷.

Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla, bunlar dışındaki bütün haklar (Sınai ve edebi mülkiyet haklarıyla imtiyazlar dahil) mükellef tarafından değerlendirilmez ve ilk tarhiyatta nazara alınmaz.

İdare yukarıdaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç *on beş gün* içinde tarh eder. Bu, ilk

⁴²² İtibari Değer: Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. (VUK, madde 266).

⁴²³ Tahvilat: Tahvil. Devletin bir yıl, anonim ortaklıkların en az iki yıl ve daha uzun vadeyle, ödünç para bulmak amacıyla, itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir. (Borsa Terimleri Sözlüğü, <http://borsa.ku.edu.tr/dokumanlar/Borsa%20Terimleri%20Sozlu.pdf>, (Erişim Tarihi: 10.03.2013)).

⁴²⁴ Rayiç Bedel: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK, Md. 266).

⁴²⁵ Borsa Rayici: Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. (VUK, Md. 263).

⁴²⁶ Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, 1988, s. 645.

⁴²⁷ Mehmet Nadir Arıca (g), "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında 'İlk Tarhiyat' ve 'Nihai Tarhiyat' İşlemleri – 1", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 545, Temmuz, 2010, s. 90.

tarhiyattır. Tarh edilen vergiler intikal eden malların VUK' na göre bulunacak değerlerine göre tamamlanır.

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 kabahatinin yarısı ile birlikte alınır. Ancak, menkul mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde % 50' ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmaz.

İntikal eden menkul ve gayrimenkul malların nevi ve mahiyetine göre kıymetinin takdir ve tespitinde idare ile varislerinin aynı ölçü ve esasları dikkate alması "aynı değerlendirme ölçüsü"ne başvurulması halidir. İdarece başvuru yapılan değerlendirme ölçüsü ile mükelleflerce başvuru yapılan değerlendirme ölçüsü aynı ise, değerlendirme farkı çıkmaması gerekir⁴²⁸.

İ. İlk Tarhiyatın Tahakkuku

Mükelleflerin ilk tarhiyatla ilgili verginin;

- Beyannamenin elden alınmasını müteakip tahakkuk fişinin hemen düzenlenip "mükellef" nüshasının ilgiliye verildiği,
- Beyannamenin alınmasını takiben tahakkuk fişinin hemen düzenlenerek elden verilmesinin mümkün olmadığı ve beyanname posta ile gönderilmiş ise, vergi dairesince alındığı tarihten itibaren 15 günlük sürenin bittiği gün tahakkuk eder⁴²⁹.

Bununla birlikte, ilk tarhiyat işleminin; beyannamenin vergi dairesince alınmasını takip eden on beş gün içerisinde de gerçekleştirilmediği durumlara, uygulamada sık sık rastlanmaktadır. İlk tarhiyat işleminde 15 günü aşan gecikmelerde, mükellefin ihmalinin yanısıra idarenin de büyük ölçüde ihmal ve mazeretinin olduğunu söylemek mümkündür⁴³⁰.

Her ne kadar mükelleflere "bizzat değerleyerek beyan etme" yükümlülüğü getirilmiş ise de uygulamada, kamu alacağının bir an önce tahakkuk ve tahsilinin

⁴²⁸ Mehmet Akarslan (f), "Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Yıl: 14, Eylül, 2006, s. 103.

⁴²⁹ Mehmet Nadir Arıca (h), "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında 'İlk Tarhiyat' ve 'Nihai Tarhiyat' İşlemleri - 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 546, Ağustos, 2010, s. 122.

⁴³⁰ Arıca (h), a.g.m., s. 118 - 119.

sağlanmasıdan öteye, bu vergiye ilişkin tarh ve tahakkuk işlemlerinin karmaşık ve uzun süreler sonunda gerçekleştirilmesinin önüne geçilememiştir⁴³¹.

J. Nihai Tarhiyat

Veraset ve intikal vergisini ilgilendiren işlemler, mükelleflerin yalnızca beyannamelerini vermekle sınırlı olmayıp, söz konusu beyanlara yapılan ilk tarhiyat sonrasında Takdir Komisyonları vasıtasıyla gerçekleştirilen nihai tarhiyat sonucunda ödenmesi gereken vergilerin tutarı belli olmaktadır⁴³². Bu şekilde yapılan tarhiyat ile, ilk tarhiyata esas olan değerler ile vergi idaresinin bulduğu değerler arasındaki fark üzerinden ikinci (ikmalen) tarhiyat yapılır⁴³³. Bağımsız Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 180. maddesi uyarınca yapılan bu çalışmalar sırasında;

- İlgili memur tarafından beyanname verilmeyen olaylara ilişkin vukuat ve ölüm bildirimleri incelenerek, beyanname verilmemesini haklı gösterecek bir nedenin olup olmadığı araştırılır.

- Beyanname verilmemesini haklı gösterecek açık bir neden bulunmadığı takdirde;

beyanname vermesi gereken mükelleflerin adresleri, vukuat ve ölüm bildirimlerinden tespit edilir.

Adresi tespit edilen mükellefler adına, veraset ve intikal vergisi beyannamelerini süresinde vermeyenlere ait “Beyana Çağrı Mektubu” iki nüsha olarak düzenlenir. Adresi tespit edilemeyen mükellefler hakkında ise gerekli araştırmalar yapılır.

- Beyana çağrı üzerine beyanname vermeyen ve yazılı cevapta bulunmayan mükellefler hakkında, idari tahkikat işlemleri yapılır. İntikal eden bir mal olmadığının bildirilmesi halinde, idari tahkikat işlemi yapılmaz.

İlk tarhiyat işlemi sırasında vergi aslına bağlı herhangi bir ceza uygulaması söz konusu değilken, kesin tarhiyat sırasında ceza uygulaması da mümkün olabilmektedir⁴³⁴.

⁴³¹ Arıca (g), a.g.m., s. 89.

⁴³² Ercan Alptürk, “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Ticari Servet Unsurlarının Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 5, Aralık, 2003, s. 5.

⁴³³ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Eser Ofset Matbaa, Trabzon, 1999, s. 349.

⁴³⁴ Mehmet Nadir Arıca (ı), “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında ‘İlk Tarhiyat’ ve ‘Nihai Tarhiyat’ İşlemleri – 3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 547, Eylül, 2010, s. 114.

İntikal konusunu oluşturan mallar için, ilk tarhiyat ve nihai tarhiyat aşamalarında farklı değerlendirme ölçüleri belirlenmiştir. Aşağıda yer alan tablo 18' de tarhiyatın şekline göre belirlenmiş değerlendirme ölçüleri verilmektedir.

Tablo 18: Mükellefler ve İdare Tarafından İlk ve Son Tarhiyatta Kullanılacak Değerleme Ölçüleri

İntikal Konusu Malın Cinsi	Mükelleflerce İlk Tarhiyat Matrahının Tespitinde Kullanılacak Değerleme Ölçüsü	İdarece Nihai Tarhiyat Matrahının Tespitinde Kullanılacak Değerleme Ölçüsü
Gayrimenkul	Emlak vergisi değeri	Emlak vergisi değeri
Menkul	Rayiç bedel	Emsal bedel ⁴³⁵
Hisse Senedi	Borsada kayıtlı ise borsa rayici yoksa itibari değer	Borsada kayıtlı ise borsa rayici yoksa emsal bedel
Tahvilat	İtibari değer	Emsal bedel
Yabancı Para	MB Döviz alış kuru	MB Döviz alış kuru
Haklar	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar ilk tarhiyatta dikkate alınmaz	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar emsal bedel
Alacak ve Borçlar	Mukayyet (kayıtlı) değer ile dövizli olanlar MB Döviz alış kuru ile	Takdir Komisyonu takdir eder

Kaynak: Arıca (1), a.g.m., s. 115.

Veraset ve intikal vergisinin ilk tarhiyatına esas olmak üzere mükellefler tarafından yapılan değerlendirme ve daha sonra nihai (kesin) tarhiyata esas teşkil etmek üzere idarece yapılan değerlendirme arasındaki önemli uyumsuzluk ve bunları

⁴³⁵ Emsal Bedel: Gerçek değeri bilinmeyen ya da doğru olarak saptanamayan bir malın satılması durumunda, ortalama fiyat, maliyet ya da takdir yöntemlerinden biri kullanılarak benzerlerine göre belirlenen değer. (VUK, Md. 267).

sonuçlandırma çalışmaları, vergilendirme işlemlerini hayli uzatmakta ve çoğu kez de içinden çıkılmaz bir hale gelmektedir⁴³⁶.

Bu konuda, bir Danıştay kararında, gayrimenkulün veraset ve intikal vergisinin emlak vergisine esas değer üzerinden beyanında yasaya aykırılık olmadığı hükmü verilmiştir⁴³⁷.

K. Değerleme Günü, İndirilebilecek Borçlar, Masraflar ve İhtilafli Borçlar

V.İ.V.K.' nun 11. maddesinde bu vergiye konu olacak malların değerlendirme günü, miras yoluyla meydana gelen intikallerde mirasın açıldığı, diğer suretle olan intikallerde malların hukuken iktisap edildiği gündür.

Örneğin; at yarışlarından 01.01.2000 tarihinde kazandığı ikramiyesini 01.01.2010 tarihinde beyan eden mükellef için mükellefiyet, beyanname verdiği tarih olan 01.01.2010 tarihinde başlayacağından gecikme faizi ve vergi ziyayı kabahati talep edilemeyecektir. Mükelleften sadece değerlendirme günü olan 01.01.2000 tarihinde kazandığı ikramiye üzerinden hesaplanan vergi aslı istenebilecektir. V.İ.V.K. 'nda değerlendirme gününün "malların hukuken iktisap edildiği gün" şeklinde tanımlanması nedeniyle ikramiye miktarının yeniden değerlemeye tabi tutularak 01.01.2010' daki değerinin bulunması da söz konusu olmayacaktır. Oysa aynı mükellefin böyle bir ikramiye kazandığının idarece tespit edilmesi durumunda tespit tarihinde mükellefiyet başlayacak ve gecikme faizi işleyecektir⁴³⁸.

V.İ.V.K.' nun 12. maddesinde ise indirilebilecek borçlar ve masraflar belirtilmiştir. İktisap edilen malların değerlerinden veya değerleri toplamından aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyanname gösterilmek şartıyla indirilir:

- Veraset yoluyla meydana gelen intikallerde murisin delil göstermeye elverişli belgelere dayanan borçları ile vergi borçları,
- Diğer suretle iktisaplarda intikal eden malın aynına bağlı olan borçlarla vergi borçları (Şu kadar ki, hibe eden hibe ettiği mala bağlı olan borçları kendi üzerine almış veya öyle taahhüt etmiş ise bu borçlar nazara alınmaz),

⁴³⁶ Arica (g), a.g.m., s. 89.

⁴³⁷ T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, K. No: 2005/261, E. No: 2005/87, 18.11.2005, (Kızılot (b), a.g.e., s. 1628).

⁴³⁸ Doğan Alantar, "At Yarışlarından Kazanılan İkrariyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Vergilendirmesinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 98, Yıl: 9, Şubat, 2001, s. 175.

- Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara ait olan borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergileri (tevsik edilmek şartıyla),

- Fıkrasında yazılı borçlar ile veraset ve intikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.),

- Cenazenin hazırlanması ve gömülmesi için yapılan masraflar.

V.İ.V.K.' nun 13. maddesinde ihtilafli borçlar hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Ölen kimsenin sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçlarının beyannamede açıkça gösterilmesi şarttır. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilerek tahsilleri icra dairesi veya mahkemenin vereceği kesin karar veya hüküm neticesine göre tecil olunur. Şu kadar ki, bu tecil her ne suretle olursa olsun, hiçbir zaman on seneden fazla devam edemez. Mükellefler her altı ayda bir icra ve dava vaziyetlerini bir dilekçe ile vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bu bildirim yapılmadığı takdirde tecil olunan vergiler derhal tahsil edilir. Tecil olunan vergilerin ait olduğu davalar tecil müddetinden sonra neticelenecek olursa mükelleflerin müracaatı üzerine ve belli olacak hale göre gereken düzeltmeler yapılır ve fazla alınmış vergiler varsa, terkin ve sahiplerine geri verilir.

Murisin ölüm tarihinden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak kamu düzeni koyan mevzuata göre kısmen ya da tamamen ilgili kuruluşlara bedelsiz devri konusunda işleme başlanılmış olan gayrimenkullere ait vergiler de yukarıdaki fıkrada belirtilen esaslar çerçevesinde tecil olunur. Verginin tahsili halinde gecikme zammı yüzde elli eksiği ile uygulanır.

L. Verginin Tarhı ve Nispetler

V.İ.V.K.' nun 14. maddesinde, vergi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur, denilerek beyanname üzerinden tarhın gerçekleştirildiği belirtilmiştir.

Veraset ve intikal vergisi, tablo 19' dan da izleneceği üzere, aşağıda yazılı oranlar üzerinden alınmaktadır.

Tablo 19: 2013 Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı (%)	İvazsız İntikallerde Vergi Oranı (%)
İlk 190.000 TL için	1	10
Sonra gelen 430.000 TL için	3	15
Sonra gelen 940.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	7	25
Matrahın 3.360.000 TL' yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

Veraset ve intikal vergisi değer esasına göre düzenlenmiştir ve artan oranlı yapıdadır⁴³⁹. Ancak sadece artan oranlı vergi tarifesi demek, yanlış olacaktır. Veraset ve intikal vergisi, çifte artan oranlı vergi tarifesi esasına dayanmaktadır. V.İ.V.K., oranların matraha göre artmasının yanı sıra veraset yoluyla intikal veya veraset dışında herhangi bir yolla ivazsız intikal oluşa göre de ayrıca değişmesini kabul etmek suretiyle, çifte artan oranlılık esasını getirmiştir⁴⁴⁰.

Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.

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 % 5' ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

⁴³⁹ Akdoğan, a.g.e., s. 380.

⁴⁴⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 383.

5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran % 10 olarak uygulanır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır. Veraset yoluyla ve ivazsız intikallerde artan oranlı bir vergi tarifesi söz konusu iken, şans oyunları dolayısıyla kazanılan ikramiyelerde tek (düz) oran söz konusudur.

Fatura, VUK 'nun 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır. Fatura değeri; ikramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde intikale konu mala ait fatura tutarını (mal bedelinden ayrı olarak, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, harç, gümrük vergisi ve diğer giderlerin ikramiyeyi ödeyenlerce karşılanması halinde, bu ödemeler fatura değerine dahildir) ifade etmektedir⁴⁴¹. Bu değer içerisine, mal ve hizmetin teslimi dolayısıyla teslim eden tarafından teslimle ilgili olarak önceden yapılmış olan bütün ödemeler dahildir⁴⁴².

M. Vergiye Karşılık Alınacak Teminat ve İhtiyat Tedbirleri

V.İ.V.K.' nun 17. maddesinde vergiye karşı alınacak teminatlara ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre;

Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, diğer şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri hak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için önceden verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler.

Ancak, hak sahiplerinin yukarıdaki türden bir belgeyi ibraz edemedikleri durumlarda da, belirli koşullarla intikal konusu mallara tasarruf edebilmelerine imkan tanınmış bulunmaktadır⁴⁴³.

Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin hakları, veraset yoluyla intikallerde % 5, ivazsız intikallerde % 15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler. Tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde

⁴⁴¹ Selda Aydın (c), "Karşılığı Nakit Olmayan Piyango ve Çekilişlerde Veraset ve İntikal Vergisi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 225, Ocak, 2007, s. 22.

⁴⁴² Ortaç (b), a.g.m., s. 26.

⁴⁴³ Mehmet Nadir Arıca (i), "Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulamasında İhtiyat Tedbirleri – 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 512, Mayıs, 2008, s. 72.

buldukları yerin mal sandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar.

Örneğin; tereke üzerinde 1/2 oranında mirasçı olan bir kişi murisinin bankadaki 200.000 liralık hesabının 100.000 liralık kısmı üzerinde hak sahibi olacaktır. Bu kişi bankaya gittiğinde verginin ödendiğine dair belge ibraz etmezse hak sahibi olduğu 100.000 lira üzerinden bankaca 5.000 lira (100.000 x % 5) kesilip, kalan tutar kendisine ödenecektir⁴⁴⁴.

Tevkifat yapmadan para ve senet verenlerle tevkif ettikleri parayı yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç), tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre gecikme zammı tatbik edilerek tahsil edilir. Tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların %10 ' u oranında ayrıca ceza tahsil olunur.

V.İ.V.K.' nun 17. maddesine istinaden yapılacak stopajın murisin en son ikametgahının bağı olduğu vergi dairesine yatırılması gereklidir⁴⁴⁵.

V.İ.V.K.' nun 18. maddesinde, veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunduğu hallerde vergi dairesince Türk Medeni Kanunu' nun 590. maddesinin 3 numaralı fıkrası⁴⁴⁶na istinaden tereke defterinin yapılması istenebilir, denilerek veraset ve intikal vergisinin ihtiyat tedbirleri hakkında bilgi verilmektedir.

Mirasçıların yurt dışında yerleşik olması, mirasın büyük miktarda menkul mallardan oluşması ve malların vergisi ödenmeden kolaylıkla kaçırılabilir durumda olması tereke defterinin yapılması talebi için yeterli nedenler arasında sayılabilir⁴⁴⁷.

⁴⁴⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, a.g.e., s. 350.

⁴⁴⁵ Mukteza Örneği: "Yurtdışında vefat edensandığınızdan hak edip alamadığı TL nin varislerine ödenebilmesi için yapılacak stopaj hususunda; yurtdışında vefat edenvefat etmeden önceadresinde ikamet ettiği belirtilmektedir. Bu nedenle, varislerce düzenlenecek Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesinin Ruhtım Veraset ve Harçlar Vergi Dairesine verilmesi, kanunun 17' inci maddesine istinaden müdürlükçe yapılacak stopajın da adı geçen vergi dairesine yatırılması gerekmektedir." (T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Sayı: B.07.4.DEF.0.34.12/2.21-12213, 25.08.2000/5494 <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/VERASET/5494.htm>, (Erişim Tarihi: 14.02.2013)).

⁴⁴⁶ Türk Medeni Kanunu' nun söz konusu 590. maddesinin 3. fıkrasında; sulh hakimi, mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde istemde bulunursa, terekenin defterinin tutulmasına karar verir ve defter tutma işlemi gecikmeksizin tamamlanır.

⁴⁴⁷ Maç, Jamali, a.g.e., s. 3.

N. Ödeme Zamanı

V.İ.V.K.' nun 19. maddesinde veraset ve intikal vergisinin ödeme zamanına ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte (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. Bu ödeme kolaylığı ve oldukça uzun süre, vergiyi gerçek bir servet vergisi olmaktan alıkoymaktadır⁴⁴⁸.

Örneğin; Ocak ayında verilmiş bir beyanname için ilk taksit ayı Mayıs ayıdır ve mükellefin bu aydan itibaren taksitlerini yatırması gerekir. Tahakkuk fişinin mükellefe veya beyannameyi getirene elden verilme tarihi Mayıs ayından önceki bir güne rastlaması halinde asgari bir aylık süre olduğundan bahisle birinci taksitin Mayıs ayı sonuna kadar ödenmesinin gerektiği, tahakkuk tarihinin Mayıs veya Kasım aylarına tesadüf etmesi halinde veraset ve intikal vergisinin bu aylardan sonra gelen emlak vergisi ödeme sürelerinde tahsil olması uygun görülmüştür. Buna göre Mayıs ayı içinde tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin ilk taksiti Kasım ayında; Kasım ayında tahakkuku gerçekleşen veraset ve intikal vergisinin ise Mart, Nisan veya Mayıs ayında ödenmesi mümkündür⁴⁴⁹.

Tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek 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.

Ancak, mükelleflerce, tahakkuk eden vergiye karşılık 6183 Sayılı Kanunun 10. maddesinde yazılı cinsten (bu maddenin 5. bendinde yazılı menkul mallar hariç) teminat gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilir. Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183

⁴⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 387.

⁴⁴⁹ Maç, Jamali, a.g.e., s. 3.

Sayı Kanunun 90. maddesinde yazılı komisyonlar tarafından aynı kanunun 91. maddesine göre tespit edilir.

6183 Sayılı Kanunu' nun 10. maddesinde yazılı teminat olarak gösterilecek değerler şunlardır:

1. Para,

2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,

3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler (nominal bedele faiz dahil edilerek ihraç edilmiş ise bu işlemlerde anaparaya tekabül eden satış değerleri esas alınır.),

4. Hükümetçe belli edilecek Milli esham ve tahvilat (Bu esham ve tahvilat, teminatın kabul edilmesine en yakın borsa cetvelleri üzerinden % 15 eksiğiyle değerlendirilir.),

5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idaresince haciz varakasına dayanarak haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar.

Teminat sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybeder veya borç miktarı artarsa, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenir.

Borçlu verdiği teminatı kısmen veya tamamen aynı değerde başkalarıyla değiştirebilir.

Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri 6183 Sayılı Kanunun 90. maddesine göre; Gayrimenkuller, satış komisyonlarınca açık artırma ile satılır. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya vekil edeceği kişinin başkanlığı altında belediye meclisi tarafından kendi üyesi arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı amme idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil muhafızı veya vekil edeceği kişiden kuruludur. Aynı kanunun 91. maddesine göre de, satışa çıkarılacak gayrimenkullere bilirkişinin görüşü alınmak suretiyle satış komisyonu tarafından rayiç değer biçilir, denilerek gayrimenkulün nasıl tespit edildiği açıklanmaktadır.

O. Mükellefiyetin Başlangıcı

Mükellefiyetin başlaması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Veraset vergisinde vergiyi doğuran olay, ölüm olayının gerçekleşmesi veya kişinin gaipliğine karar verilmesi⁴⁵⁰ dir. İvazsız intikallerde ise, vergiyi doğuran olay, özellikle hukuki bir işlemin olgunlaşması ile gerçekleşmektedir. Örneğin, bir gayrimenkulün ivazsız olarak bağışında vergi alacağı, durumun tapuya tescili anında doğar⁴⁵¹.

V.İ.V.K.' nun 20. maddesinde , mükellefiyetin başlama tarihleri verilmektedir. Veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti:

- Beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde,
- Verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte,
- Terekenin tahrir⁴⁵²i, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlar.

Yukarıda verilen üç maddenin ikinci ve üçüncüsünde belirtilen mükellefiyetin başlama tarihlerinin, günümüz şartlarında önemli ölçüde bir adaletsizliğe yol açtığı düşünülmektedir. Söz konusu hükümler verginin zamanaşımına uğrama riskini azaltmakla birlikte, başka kayıplara da neden olacak niteliktedir⁴⁵³. Bu kayıplardan en önemlisi, paranın değerindeki aşınmadır. Örneğin, 15 yıl önce verginin doğmasına rağmen idarenin bilgisine girmemişse, tarh zamanaşımı ancak idarenin bilgisi dahiline girdiği yılı takip eden yıl başından itibaren işlemeye başlar⁴⁵⁴. Zamanaşımına ilişkin bu

⁴⁵⁰ Gaiplik kararı, Türk Medeni Kanunu 32 – 35. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir. Gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir. Gaipliğine karar verilecek kişi, ilân süresi dolmadan ortaya çıkar veya kendisinden haber alınırsa ya da öldüğü tarih tespit edilirse gaiplik istemi düşer.

⁴⁵¹ Arıca (a), a.g.m., s. 63.

⁴⁵² Tahrir: Kaydetme, yazma. (TDK, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 20.02.2013)).

⁴⁵³ Güçlü (b), a.g.m., s. 74.

⁴⁵⁴ Cemali Oktay, "Veraset ve İntikal Vergisinde Beyanname Verilme Süreleri ve Beyanname Verme Sürelerine Göre Uygulanacak Cezalar", *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı: 491, Temmuz, 2007, s. 72.

düzenleme veraset ve intikal vergisinde devletin vergi alma yetkisinin uzun süre askıda kalmasına da neden olmaktadır⁴⁵⁵.

Bu düzenlemenin tabii bir sonucu olarak; veraset ve intikal vergisinde zamanaşımının başlangıcı, ölüm veya ivazsız surette iktisap tarihi değil; beyanname ile bildirilen mallar için beyannamenin verildiği, beyan edilmeyen mallar için bu malların idarece tespit edildiği tarih olmaktadır, diyebiliriz⁴⁵⁶. Dolayısıyla bu düzenleme ile, vergi kayıplarının önüne geçilmek istendiği açıkça görülebilmektedir. Bunun yanında, “veraset yolu ile meydana gelen intikaller”de intikal eden malların değerleri toplamı istisna haddi altında kalsa dahi beyanname verilmesi zorunludur⁴⁵⁷.

Öte yandan, veraset ve intikal vergisi beyannamesinin kanunda öngörülen süreden sonra verilmesi nedeniyle uygulanacak usulsüzlük cezasının, söz konusu beyannamenin verildiği tarihte uygulanmakta olan usulsüzlük cezalarına ilişkin tutarlar esas alınarak, her bir mirasçı için ayrı ayrı kesilmesi gerekmektedir⁴⁵⁸.

P. Gaibin Ortaya Çıkması

V.İ.V.K.’ nun 21. Maddesinde, hem gaip mirasçı hem de gaip murisin ortaya çıkması durumlarında yapılacak işlemlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gaip mirasçının ortaya çıkması durumunda, gaip mirasçının ortaya çıkması dolayısıyla önceden tahakkuk eden veraset ve intikal vergisinin değişimi gerektiği takdirde, ortaya çıkan mirasçının vereceği beyannameye veya vergi dairesince yapılacak idari soruşturmaya göre sabit olacak matrah üzerinden vergi düzeltilir.

Böylece; fazladan tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmemiş kısımlarının terkin, ödenen kısımları ise red ve iade edilirken gaip mirasçı adına da yeniden tarh ve tahakkuk işlemleri yapılacaktır⁴⁵⁹.

Gaip murisin ortaya çıkması durumunda, nüfustaki ölüm kaydının silinmesinden sonra, önceden alınmış olan vergiler talep üzerine mükellefe geri verilir.

Ancak yukarıdaki işlemler, gaip muris hakkında nüfusta gerekli düzeltici kayıtlar yapıldıktan sonra yapılacaktır. Nüfustaki düzeltici kayıttan sonra, ödenmemiş

⁴⁵⁵ Mehmet Baydemir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımının Başlangıcı ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos, 2011, s. 3.

⁴⁵⁶ Arıca (i), a.g.m., s. 73.

⁴⁵⁷ Arıca (i), a.g.m., s. 114.

⁴⁵⁸ Mehmet Tahir Ufuk, “Veraset ve İntikal Vergisinde Usulsüzlük Cezası”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 246, Ekim, 2008, s. 20.

⁴⁵⁹ Mehmet Nadir Arıca (j), “Veraset ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 124, Ocak, 1999, s. 8.

vergiler terkin edilecek, ödenmiş vergiler ise ödemede bulunan kişinin talebi üzerine kendisine red ve iade edilecektir⁴⁶⁰.

Q. Mirasçılıkları Hükmen Sabit Olanlar

İntikalin vergilendirilmesinden sonraki bir dönemde ilgili mahkemece bazı kişilerin mirasçılıklarına karar verilebilir. Diğer bir ifadeyle, gaipliğine karar verilen kişinin sonradan ortaya çıkması gibi, başlangıçta yani mirasın açıldığı anda mirasçı olarak görülmemekle birlikte daha sonra bazı kişi ya da kişilerin hükmen mirasçı sıfatını kazanması uygulamada görülen hadiselerdendir⁴⁶¹.

V.İ.V.K.' nun 22. maddesinde, veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden sonra bir malın vergi verenden başka bir şahsa ait olduğu mahkeme kararıyla sabit olur ve ilamın kesinleşmesinden sonra bir sene içinde müracaat edilirse fazla alınan vergi, verene iade ve hakiki mükelleften tahsil olunur, denilmektedir. Ancak, düzeltme yoluyla hatalı işlemin ıslah edilerek fazladan alınan vergilerin red ve iade edilebilmesi için mükelleflerin mahkeme kararını takiben bir yıl içerisinde ilgili vergi dairesine bu konuda müracaatta bulunmaları gerekir⁴⁶².

Veraset ve intikal vergisi, müterakki tarife yapısına sahip olduğundan mahkeme ilamı ile mirasa sahip olan kişi için vergi hesaplanırken, önceden kendisinden vergi alınan şahsın vergisi ise düzeltilir. Bütün bu işlemler yıllar sonra dahi yapılsa, intikalin gerçekleştiği tarihteki oranlar ve istisna tutarları dikkate alınır⁴⁶³.

Bu maddenin uygulanması çoklukla mirasın paylaşılmasına ilişkin oluşan anlaşmazlıklar sebebiyle açılan davalarda görülmektedir. Bu davalara genellikle kendi kanuni hissesini çeşitli sebeplerle iktisap edememiş mirasçılar taraf olmakla birlikte gerçekte hiç hak sahibi olmayan kişilerin de mirasçılık iddiasında bulunduğu durumlar söz konusu olabilmektedir⁴⁶⁴.

⁴⁶⁰ Murat Özkaya, Tahir Özfidan, "Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gaibin Zuhuru ve Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 264, Eylül, 2010, s. 191.

⁴⁶¹ Arıca (J), a.g.m., s. 9.

⁴⁶² Arıca (J), a.g.m., s. 9.

⁴⁶³ Maç, Jamali, a.g.e., s. 2.

⁴⁶⁴ Özkaya, Özfidan, a.g.m., s. 191.

R. Bankalardaki Kiralık Kasaların İçindekilerinin Tespiti

V.İ.V.K.' nun 23. maddesinde, bankalar gözetimindeki kiralık kasa sahiplerinden birinin ölümü halinde (sulh hakimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe, içindekilerin mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına müsaade edemezler.

Bu konuda verilen bir Danıştay kararında; “murise ait kiralık kasanın ölüm tarihinden sonra, madde 23’ ün dikkate alınmayarak açılması ve yapılan cezalı tarhiyatın bozulması istemi üzerine Danıştay’ a mirasçılar tarafından temyiz başvurusunda bulunulmuştur. Ancak, takdir komisyonunun gerekli incelemeyi yapmadan bir tarhiyat gerçekleştirmiş olması nedeniyle temyiz isteminin kabulüne⁴⁶⁵” şeklinde karar verilmiştir.

Kolayca anlaşılacağı gibi, bu önlem ile kasada saklanan değerlerin vergi matrahına dahil edilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır⁴⁶⁶. Kiralık kasanın varlığının mirasçılar tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesi verildikten sonra öğrenilmesi veya veraset ve intikal vergisi beyannamesi verildikten sonra kiralık kasanın varlığının idare tarafından öğrenilmesi vergilendirmede zamanaşımı açısından engel teşkil etmemektedir⁴⁶⁷.

Kiralık kasa içinde içerik itibariyle takdir ve değerlendirme işleminin bilirkişi vasıtasıyla yapılmasını gerektiren eşya bulunması halinde, yetkili memur eşyanın takdir komisyonu marifetiyle bilirkişi tarafından değerinin tespiti için gerekli işlemleri yapar⁴⁶⁸. Tespit yapılmadan söz konusu eşyalar, mirasçıların kullanımına verilmemektedir.

Söz konusu kanuni hüküm karşısında ortaya çıkan sorunlar da mevcuttur⁴⁶⁹:

- Murise ait kiralık kasaların varlığından ilgili vergi dairelerinin beyan döneminden uzun bir süre sonra bilgi sahibi olmaları ile karşılaşılabilir. Bu durum özellikle mirasçılar açısından vergisel olarak sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

⁴⁶⁵ T.C. Danıştay Başkanlığı, Danıştay Bilgi Bankası, D. 9, K. No: 1996/2206, E. No: 1996/1251, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KararSozlukSorgu3.jsp>, (Erişim Tarihi: 25.12.2013).

⁴⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s. 390.

⁴⁶⁷ Fazıl Aydın, “Bankalardaki Kiralık Kasaların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 257, Şubat, 2010, s. 54.

⁴⁶⁸ Maç, Jamali, a.g.e., s. 3.

⁴⁶⁹ Aydın, a.g.m., s. 56.

• Bankalarda bulunan kiralık kasaların ortaklaşa kiralanması veya kiralayan tarafından bir başka şahsa vekalet verilmesi durumunda uygulanacak yaptırıma ilişkin olarak V.İ.V.K.’ nda bir düzenleme mevcut değildir.

S. Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Diğer Sorunlar

Yukarıda açıklaması yapılan kanun maddeleri ve uygulamada karşılaşılan sorunların dışında ek olarak ortaya çıkan sorunlar da mevcuttur.

1. Banka Hesaplarının Dikkate Alınması ile İlgili Sorunlar

Miras bırakan kişinin yani murisin, banka hesabında bulunan vadeli hesabı veya hesapları, faiz alacakları, ortak hesaba sahip olan kişilerden birinin vefat etmesi durumunda diğer hesap sahiplerine düşen pay ve bu payların veraset ve intikal vergisinin kapsamına girip girmediği konusu, aşağıdaki açıklamalarla açıklığa kavuşacaktır⁴⁷⁰:

• Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın ölüm tarihindeki mevcutları kapsamaması nedeniyle miras bırakanın ölüm tarihine kadar hesaplanan mevduat faizi / kar payı veraset ve intikal vergisine konu edilecektir. Ölüm tarihinden sonra hesaplanan mevduat faizi / kar payı için veraset ve intikal vergisi aranılmayacağından bankalardan mirasçılara ait vadeli hesaplardaki paraları ölüm tarihi itibariyle bildirmeleri istenecek, bankalar da gerektiğinde yapacakları kesintiyi bu tutar üzerinden yapacaktır.

• Hesaplarda bulunan yabancı paralar içinse, değerlendirme gününde (miras bırakanın ölüm tarihinde) Bakanlıkça ilan edilen kurlarla, kur ilan edilmediği durumlarda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’ nca ilan edilen döviz alış kuru esas alınması suretiyle değerlendirme yapılacaktır.

• Ortak hesaplarda ise murislerden birinin ölümü halinde ölen kişinin hissesine isabet eden kısmın, mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilerek veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2. Muristen Sonra Mirasçının da Ölmesi Durumunda VİV Sorunu

Veraset ve intikal vergisinin tahakkuk etmesinden sonra, murisin yasal mirasçılarının da ölümü nedeniyle, veraset ve intikal vergisinin yeniden ortaya çıkması sonucu, aynı tereke üzerinden mükerrer vergi hesaplanması gibi bir uygulamanın

⁴⁷⁰ Samet Güleç, “Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 243, Mart, 2013, s. 3.

tartışılması bir yana; böyle bir durumda veraset ve intikal vergisi taksitlerinin nasıl ve hangi vadelerde ödeneceği hakkında tereddütlere neden olabilmektedir⁴⁷¹.

Bu durum ile ilgili VUK' nun 112. maddesinin ikinci fıkrasında, "Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir" denilerek bu soruna açıklayıcı bir cevap oluşturmuştur. Dolayısıyla mirasçının ölümü üzerine, mirasçının mirasçıları V.İ.V.K.' nun 19. maddesinde yer alan beyanname verme süreleri içinde vergiyi ödemektedirler.

Ancak söz konusu maddenin ilgili fıkrasının devamında teminat gösterilmek şartıyla ya taksitlendirilir ya da uzatılır şeklinde açıklama bulunmaktadır: "Bu fıkra yazılı tahsil süreleri AATUHK gereğince teminat gösterildiği takdirde, Vergi Kanunu ile belirli taksit zamanına kadar ve taksit zamanı geçmiş ise üç ay uzatılır."

3. Eş Zamanlı Ölüm Halinde VİV Sorunu

Biri diğerinin mirasçısı olan iki kişi aynı anda ölürse, her ikisine ait malların mirasçıları kendilerine iki ayrı (tereke) miras kalmış gibi, V.İ.V.K.' nun 9. maddesindeki süre içinde iki ayrı beyannameyi verip, vergiyi normal taksit süreleri içinde öderler⁴⁷².

Örneğin; bir çocuklu ailede; anne ve baba bir kaza neticesinde aynı anda vefat ettiklerini farz edersek; anneye ve babaya ait mallar ayrı ayrı terekeler olarak geride kalan tek çocuğa geçecektir. Burada, babaya ait malın 1 / 4' ünün anneye, geride kalan çocuğa intikal ettiği kabul edilerek çocuğun anne adına bu, 1 / 4' lük pay için veraset ve intikal vergisi beyannameyi vermesine gerek yoktur⁴⁷³.

4. Biri Ötekinin Ardından Meydana Gelen Ölümde VİV Sorunu

Yukarıdaki örneğimizde baba kaza anında ve anne de birkaç saat sonra hastanede ölseydi, iki ölüm arasında kısa da olsa zaman farkı bulunduğu için babaya ait malların % 25' inin anneye, babanın ölüm anı itibariyle intikal edecektir. Bunun yanında annenin de ölümü üzerine çocuğa, bu % 25 ile birlikte anneye ait malların toplamından oluşan ikinci bir intikal söz konusu olacaktır⁴⁷⁴.

⁴⁷¹ Mustafa Sakal, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması Makale / İnceleme ve Yorumlar**, Ankara, Ocak, 2008, s. 390.

⁴⁷² Maç, Jamali, a.g.e., s. 9.

⁴⁷³ Sakal, Alpaslan, a.g.e., s. 390 -- 391.

⁴⁷⁴ Maç, Jamali, a.g.e., s. 10.

5. Taksitler Ödenmeye Devam Ederken Ortaya Çıkan Ölümelerde VİV Sorunu

Yine yukarıdaki örnekte olduğu gibi, annenin, babanın ölümünden altı ay sonra yani beyanname verdikten sonra ölmüş olduğunu kabul edersek; bu halde VUK' nun 112 / 2. fıkrası hükmüne göre, ölen mükellefin vadeleri beyan müddetinden sonra gelen taksitlerinin de beyan müddeti içinde ödeneceği hükmü gereğince, anneye ilişkin veraset ve intikal vergisi beyan müddeti içinde, teminat ibraz edildiği takdirde ait olduğu vadelerinde ödenmesi mümkün bulunmaktadır⁴⁷⁵.

6. Banka Hesabına Ortak Etme Durumu

Var olan bir banka hesabını bir kişi, eşi, çocuğu, annesi veya herhangi bir akrabası ile ortak kullanmak isteyebilir. Bu durumda veraset ve intikal vergisi karşısındaki yükümlülüğü ortak olduğu kişi ile birlikte değişebilmektedir. Bu durumu bir örnekle açıklayacak olursak⁴⁷⁶:

Örneğin; (A) bankasında 600.000 TL mevduata sahip olan bir kişi, eşini de bu hesaba ortak etmiştir. Bu durumda eşine 300.000 TL bağışlamış olur ve ivazsız intikal üzerinden vergilendirilir. Verginin oranı, hesaba ortak edilen kişinin kim olduğuna göre değişmektedir. Anne, baba, eş ve çocuklarda var olan oranın yarısı; diğerlerinde normal oran uygulanmaktadır.

7. Yeni Yasal Mal Rejimi İle VİV Arasındaki Sorunlar

1 Ocak 2002' den itibaren yürürlüğe giren yeni 4721 sayılı MK ile, yasal mal rejimi olarak "edinilmiş mallara katılma rejimi" kabul edilmiştir. MK' nda, yasal mal rejimi olarak bu mal rejimi türü, daha fazla uygulama alanına sahiptir. MK ' nun 219. maddesine göre, edinilmiş mal, eşlerin bu mal rejimi süresince karşılığını vererek elde ettiği mal varlığı değeridir. Aynı maddede eşlerin edinilmiş mal olarak kabul edilecek değerler sayılmıştır:

- Çalışmanın karşılığı olan edimler,
- Sosyal güvenlik ve sosyal yardım kurum ve kuruluşlarının veya personele yardım amacı ile kurulan sandık vb. lerinin yaptığı ödemeler,
- Çalışma gücünün kaybı nedeniyle ödenen tazminatlar,

⁴⁷⁵ Sakal, Alpaslan, a.g.e., s. 391.

⁴⁷⁶ Şükrü Kızılot (c), "Eş ve Çocuğa Hediye ve Banka Hesabına Ortak Etmede Son Durum Ne?", **Hürriyet Gazetesi**, 12 Haziran, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23485048.asp>, (Erişim Tarihi: 22.06.2013).

- Kişisel malların gelirleri,
- Edinilmiş malların yerine geçen değerlerdir.

Edinilmiş mallara katılma rejiminin herhangi bir nedenle tasfiyesi söz konusu olduğunda, edinilmiş malların eşler arasında yarı yarıya paylaşılması gerekmektedir. Tasfiye halinde ivazsız edinim değil, mal rejimi süresince emek karşılığı veya kişisel malların gelirleriyle elde edilmiş malların MK' na göre, payına düşen kısmının alınması söz konusudur. Bu nedenle edinilmiş mal rejiminin herhangi bir nedenle tasfiyesi halinde eşlere mal paylaşımı dolayısıyla intikal eden mal miktarının veraset ve intikal vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir⁴⁷⁷.

8. Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar

Veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına ilişkin tartışmalar hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde mevcuttur.

a. Türkiye' de Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar

Türkiye' de 2012 yılı için veraset ve intikal vergisi hasılatı, 296.318.000 TL olup, bu verginin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise, sadece % 0.1' dir⁴⁷⁸. Bu kadar düşük bir paya ve hasılatı sahip olan veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ile ilgili kanun tasarısı hazırlanması ve buna karşılık yapılan tartışmalar doğaldır.

2008 yılında Bakanlar Kurulu' nca TBMM' ye sevk edilen “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı” ile veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ve sağlar arası ivazsız intikallerin, gelir sayılarak, gelir vergisine tabi tutulması amaçlanmaktadır⁴⁷⁹. Ayrıca, para ödüllü yarışmalar ve spor müsabakalarından elde edilen gelirlerden vergi alınması düzenlenmektedir⁴⁸⁰.

⁴⁷⁷ Ortaç (a), a.g.m., s. 219.

⁴⁷⁸ T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Bütçe Kanunu ve Ekleri – 2012**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,954/2012.html>, Bursa SMMMÖ, **Değişmeyen Yapısal Sorunlar Işığında 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesine Bakış**, s. 3, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/138OCE.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

⁴⁷⁹ Garip Ayaz, “Veraset ve İntikal Vergisi Yürürlükten Kaldırılırken Bir Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 374, Ağustos, 2008, s. 37.

⁴⁸⁰ Veraset Vergisi Kaldırılıyor, **Milliyet Gazetesi**, 22 Nisan, 2008, <http://www.milliyet.com.tr/default.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=519900&Date=22.04.2008&Kategori=ekonomi>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

Verginin kaldırılmasına dair gerekçeler olarak şunlar sunulmaktadır⁴⁸¹:

- Veraset vergileri uygulamalarına ilişkin olarak ortaya çıkan son eğilimlerin, uyum maliyeti son derece yüksek ve verimliliği çok düşük olan veraset yoluyla intikallerin vergiye tabi tutulmaması, istisna tutarlarının artırılarak beyanname verme yükümlülüğünün daraltılması, eşe ve çocuklara transferlerin vergi dışı bırakılması yönünde olduğu görülmektedir.

- Ülkemizde, veraset yoluyla intikal eden malların vergiye esas alınacak değerinin tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle, mükellefle idare arasında sıklıkla uyuşmazlıklar ortaya çıkmakta, bu durum hem mükellefler hem de idare için önemli zorluklar, maliyetler ve zaman kaybına neden olmaktadır.

- Mükelleflerin bu vergiye uyumda karşılaştıkları güçlükler nedeniyle, fiilen intikal eden malların hukuki tescil işlemleri uzun yıllar boyunca yapılmamaktadır. Bu durum, veraset yoluyla intikal eden malların fiili sahipliği (zilyetliği) ile hukuki sahiplerinin farklı kişiler olması sonucunu doğurmakta, resmi kayıtların güncellenmesindeki gecikmeler ekonomik faaliyetlerin kayıtlılık düzeyinin artırılmasının önünde engel teşkil etmektedir.

Yukarıdaki gerekçeler göz önüne alınarak bu verginin kaldırılmasının aksine, korunması görüşleri çoğunluktadır. Öncelikle, 1982 Anayasası'nda yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali gücün göstergeleri olan gelir, servet ve harcamaların vergiye tabi tutulmasını gerektirirken, ölüme bağlı servet transferinin vergi dışına çıkartılması Anayasa'nın hem 2. hem de 73. maddelerine aykırılık oluşturacaktır⁴⁸².

Şu an yürürlükte olan veraset ve intikal vergisi, bütçeye gelir yaratma amacını ikinci planda tutarak, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde gelir ve servet dağılımındaki dengeyi sağlama amacına yöneliktir⁴⁸³. Zaten, başta OECD ülkeleri olmak üzere, çağdaş vergi sistemi olarak adlandırılan vergi sistemlerinde, genel olarak servet unsurları

⁴⁸¹ Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı, Nisan, 2008, http://www.alomaliye.com/2008/veraset_intikal_taslak.htm, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

⁴⁸² Elif Sonsuzoğlu, "Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 197, Mayıs, 2009, s. 20.

⁴⁸³ Onur Eroğlu (b), "Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 245, Şubat, 2009, s. 168.

üzerinden, özel olarak da miras yoluyla intikal eden unsurlar üzerinden elde edilecek vergi, hasılatı açısından önemsenmeden, sosyal amaçları önemsenerek alınmaktadır⁴⁸⁴.

Tasarıda dikkat çeken hususlardan biri de, kayıtlı ekonomiye geçişin amaçlanmış olmasıdır. Bu amaca, veraseti vergi dışı bırakarak nasıl ulaşılabileceği tartışılmalıdır⁴⁸⁵. Özellikle verasetin vergi dışı bırakılması, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye' nin bozuk olan gelir dağılımı dengesini daha da bozacak ve servetlerin belirli ellerde toplanmasının önüne geçilmesini engelleyecektir⁴⁸⁶.

Diğer yandan, gelir vergisi sistemimiz, gelirin kavranması yönünden “net artış teorisi”ni değil, “kaynak teorisi”ni benimsemiş ve esas olarak emek ve / veya sermaye gelirlerini yedi grup altında tanımlayarak, bu gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemiştir. Durum böyle iken, gelir vergisi sisteminin genel yapısı içerisinde düzenlenen yedi gelir kaynağıyla ve dolayısıyla da emek ve / veya sermaye gelirleriyle uzaktan yakından ilgisi bulunmayan “servet unsurlarının ivazsız yollarla intikalinin” gelir vergisi içinde vergilendirilmesinin öngörülmesi, Gelir Vergisi Kanunu' nun benimsediği “kaynak teorisi”ne ve bu yaklaşım esas alınarak hükme bağlanan gelir tanımına da aykırıdır⁴⁸⁷.

Verginin, veraset kısmının kaldırılıp ivazsız intikallerin gelir vergisi bünyesinde vergilendirilecek olması, mükelleflerin sağlar arası muvazaalı ilişki⁴⁸⁸lere girmesine yol açabilir⁴⁸⁹.

Bütün bu sakıncalar çerçevesinde, Maliye Bakanlığı' nca, verginin eski haliyle devam edeceği yönünde yapılan açıklama ile verginin kaldırılmasına yönelik tartışmalara son verildiği görülmektedir⁴⁹⁰.

⁴⁸⁴ Azmi Demirci, “Veraset Vergisinin Anlamı ve Önemi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 328, Aralık, 2008, s. 16.

⁴⁸⁵ Kılıçaslan, a.g.m., s. 342.

⁴⁸⁶ Eroğlu (b), a.g.m., s. 168.

⁴⁸⁷ Demirci, a.g.m., s. 19.

⁴⁸⁸ Muvazaalı İlişki: Tarafların üçüncü kişileri ya da kurumları aldatmak amacıyla gerçek iradelerine uymayan bir işlem yapmaları, fakat görünürdeki bu işlemin kendi aralarında geçerli olmayacağı konusunda anlaşmalarıdır. (http://www.e-kutuphane.teb.org.tr/pdf/eczaciodasiyayinlari/mersin_ecz_tem10/5.pdf, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

⁴⁸⁹ Eroğlu (b), a.g.m., s. 172.

⁴⁹⁰ Futbolcuya Gol Başına Vergi, Gençlere Teşvik, *Milliyet Gazetesi*, Ekonomi, Mayıs, 2013, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/futbolcuya-gol-basina-vergi-/ekonomi/detay/1715934/default.htm>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

b. Diğer Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Tartışmalar

Türkiye’ de olduğu gibi ABD’ de de 2003 yılında bu verginin kaldırılmasına ilişkin tartışmalar bulunmaktadır. ABD’ de, verginin kaldırılmasına karşı çıkanlar çok ilginçtir ki, zenginlerdir. Bu verginin kaldırılmasına neden karşı çıktıklarına ünlü finans cambazı George Soros şöyle cevap vermektedir⁴⁹¹:

“Zenginlerle fakirler arasındaki uçurum giderek açılıyor, bu sağlıksız bir gelişme ve miras üzerindeki vergi kalkarsa, bu uçurum daha da büyür. Vergi, ölüm gibi tatsız bir gerçek, ikisinden de kaçamazsınız. Ama veraset vergisi daha zararsız, hiç olmazsa zenginlik yaratılmasına engel değil...”

Avrupa Birliği ülkeleri üzerine 2007 yılı itibariyle 20 AB ülkesi ve İsviçre’ nin içinde bulunduğu 21 ülke üzerinde yapılan bir araştırmada, sadece Kıbrıs Rum Yönetimi, Estonya ve İsveç’ te ne veraset ne de bağış vergisi bulunduğu tespit edilmiştir. Avusturya, Ağustos 2008’ den itibaren veraset vergisinin kaldırma kararını almıştır. İtalya’ da veraset vergisi olmayıp, sadece bağışlar üzerinden vergi varken, Malta ve Romanya yalnızca veraset vergisi almaktadır⁴⁹².

Söz konusu tartışmalara ilişkin hem Türkiye hem de ABD ve diğer AB ülkeleri için şu söylenebilir ki, veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına yönelik tartışmalar, çalışmalar olmuştur ve olacaktır. Fakat bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı ne kadar küçük olursa olsun, vergilemede adalet ilkesinin önemli bir ayağını oluşturmaktadır ve sosyal amacını göz ardı etmenin doğru olmayacağı düşünülmektedir.

⁴⁹¹ Serdar Devrim, “Dolar Milyonerleri: Vergi Kaldırılmasın”, **Hürriyet Gazetesi**, Şubat, 2003, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=129672>, (Erişim Tarihi: 22.06.2013).

⁴⁹² Ömer Faruk Batırel, “Türk Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs, 2008, s. 1.

II. TÜRKİYE' NİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Dünya üzerindeki ülkelerin hemen hemen hepsinde servet vergileri uygulanmakta olup yine bazı istisnalar olmak üzere veraset ve intikal vergisinin de uygulandığı görülmektedir. Aşağıda yer alan tablo 20' de, OECD ülkelerinde servet vergilerinin GSYİH içindeki payı görülmektedir.

Tablo 20: OECD Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler (%)	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	2.6	2.6	2.7	2.6	2.2	2.5	2.4	..
Avusturya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5
Belçika	2.1	2.9	3.0	3.0	3.0	2.9	3.0	3.1
Kanada	3.6	3.5	3.5	3.5	3.5	3.7	3.6	3.5
Şili	1.3	1.3	1.2	1.1	1.2	0.8	0.7	0.8
Çek Cumhuriyeti	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Danimarka	1.8	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	1.9
Estonya	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.3
Finlandiya	1.1	1.2	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.1
Fransa	3.3	3.4	3.5	3.5	3.3	3.4	3.7	3.7
Almanya	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.9
Yunanistan	1.3	1.3	1.7	1.7	1.8	1.5	1.0	1.9
Macaristan	0.9	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	1.2	1.1

İzlanda	2.5	2.7	2.2	2.5	2.2	2.2	2.5	2.3
İrlanda	2.1	2.4	2.8	2.5	1.9	1.6	1.5	..
İsrail	3.3	3.3	3.1	3.3	3.2	3.0	3.1	3.1
İtalya	2.5	2.0	2.1	2.1	1.8	2.3	2.1	2.2
Japonya	2.6	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.7	2.8
Kore	2.6	2.9	3.3	3.4	3.2	3.0	2.9	3.0
Lüksemburg	2.9	3.2	3.3	3.5	2.6	2.5	2.7	2.6
Meksika	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	..
Hollanda	2.0	2.0	1.8	1.8	1.7	1.5	1.5	..
Yeni Zelanda	1.8	1.8	1.9	1.8	2.0	2.1	2.1	2.2
Norveç	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2
Polonya	1.3	1.3	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	..
Portekiz	1.1	1.2	1.2	1.3	1.2	1.2	1.2	..
Slovak Cumhuriyeti	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Slovenya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
İspanya	2.8	3.0	3.2	3.0	2.3	2.0	2.0	1.9
İsveç	1.5	1.4	1.4	1.2	1.1	1.1	1.1	1.0

İsviçre	2.3	2.2	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1	2.1
Türkiye	0.7	0.8	0.9	0.9	0.9	0.9	1.1	1.1
İngiltere	4.2	4.3	4.5	4.5	4.2	4.2	4.2	4.1
ABD	3.1	3.1	3.1	3.1	3.2	3.3	3.2	3.0
OECD-Toplam	1.8	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	..

Kaynak: OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/sites/tax-property-table-2012-1-en/index.html?contentType=/ns/Table,/ns/KeyTableEdition,/ns/StatisticalPublication&itemId=/content/tatable7&accessItemIds=/content/tablecollection/20758510&mimeType=text/html>, (Erişim Tarihi: 24.06.2013).

Yukarıdaki tabloya göre, servet vergilerinin GSYİH içindeki oranına baktığımızda en yüksek oranlara sahip ülkeler; İngiltere, Almanya, Belçika, Kore, Fransa ve Kanada olduğu görülmektedir ve söz konusu oranlar, bu ülkeler için % 3' ün üzerindedir. Servet vergilerinin GSYİH içindeki payının en düşük olduğu ülkeler de mevcuttur. Bu ülkeler; Almanya, Avusturya, Estonya, Çek Cumhuriyeti, Meksika, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya ve Şili' dir. Bu ülkelerin servet vergilerinin GSYİH içindeki payı, % 0.3 ile % 0.9 arasında değişmektedir.

Genel olarak, OECD ortalamasına baktığımızda bu oranın % 1.8 olduğu görülmektedir. Türkiye ise, en son oran olan % 1.1 ile OECD ülkelerinin ortalama değerinin altında kalmıştır.

A. Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Yöntemleri Açısından Ülkelerin Karşılaştırılması

Söz konusu ülkeler ve Türkiye’ de veraset ve intikal vergisinin ikisi de uygulanmakta olup, uygulamadaki isimleri değişiklik göstermektedir.

İngiltere, Fransa ve İspanya’ da veraset ve intikal vergisi, Almanya’ da miras ve hibe vergisi adıyla uygulanmaktadır. ABD’ de ise, veraset ve bağış vergisinin yanında tereke vergisi adlarıyla uygulanmakta olup, bir de GST (nesil atlama vergisi) yer almaktadır.

Türkiye’ de de veraset ve intikal vergisi adıyla uygulanan vergi, ölüm dolayısıyla transfer olunan ivazsız intikallerle, yaşam boyu transfer olunan ivazsız intikalleri içermektedir.

Bunun yanında, Türkiye’ de, yarışma, bahis, şans oyunları gibi ivazsız intikaller dolayısıyla da veraset ve intikal vergisi alınırken, aynı zamanda Almanya’ da da bu konular üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak, Türkiye’ de bu vergiler, hem V.İ.V.K. hem de 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun içinde düzenlenirken; Almanya’ da ayrı bir vergi kanunu (Bahis ve Piyango Vergisi) ile düzenlenmekte olup, bu vergi, muamele vergileri içinde yer almaktadır. İngiltere’ de de Bahis ve Kumar Vergisi adı altında bir vergi alınmakta olup, bu vergi ayrı bir vergi kanununda dolaylı vergiler içerisinde düzenlenmiştir. ABD’ de, Fransa’ da ve İspanya’ da böyle bir vergiye rastlanmamaktadır.

Türkiye ve diğer ülkelerin veraset ve intikal vergisi uygulama yöntemleri tablo 21’ de gösterilmektedir.

Tablo 21: Türkiye ve Diğer Ülkelerde Veraset Vergisi Uygulama Yöntemleri

Ülkeler	Miras Payı Vergisi	Tereke Vergisi	Karma Sistem
ABD			✓
Almanya	✓		
Fransa	✓		
İngiltere		✓	
İspanya	✓		
Türkiye	✓		

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki ülkelerden, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye miras payı vergisi yönetimini uygulamakta olup, bu yöntem ivazsız intikalın yapıldığı mirasçı veya mirasçılardan akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin dikkate alındığı, dolayısıyla subjektif bir durumun söz konusu olduğu yöntemdir.

İspanya' da miras payı vergisi yöntemi uygulanmasının yanında diğer ülkelerden şöyle bir farkı bulunmaktadır. Bu ülkede, mirasçı veya mirasçılardan akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin dikkate alınmasının yanında; diğer ülkelerden farklı olarak mirasçılardan mirastan önceki servetleri de dikkate alınmaktadır.

İngiltere' de ise, tereke vergisi yöntemi uygulanmaktadır ve bu yöntemde mirasın terekesi henüz mirasçılara intikal etmeden, mirasçılardan miras ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmadan terekenin tamamı üzerinden vergi alınmaktadır. Bu nedenlerden ötürü de, objektif bir özellik göstermektedir.

ABD' de ise hem miras payı vergisi hem de tereke vergisi şeklinde bir vergi yöntemi uygulanmaktadır. Mirasçı, tereke vergisi ödedikten sonra, terekeden pay alması sonucunda, eyalette ikamet ediyorsa veya ikamet etmeyip kendisine eyalette bir mal intikal ediyorsa miras payı üzerinden eyalete ayrıca veraset vergisi ödemek zorundadır. Bu durumda önce objektif nitelik taşıyan veraset vergisi, sonrasında subjektif bir nitelik kazanmış olmaktadır.

B. İstisna ve Muafiyetler Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

Söz konusu ülkeler ve Türkiye' de veraset ve intikal vergisi açısından istisnalar mevcuttur. Ancak İngiltere' de, istisnalar daha dar kapsamlıdır. Veraset vergisi için, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Bunun dışında İngiltere' de, hayatta iken yapılan bağışlarda istisnalar mevcuttur. ABD' de federal veraset ve intikal vergisi ile GST istisna tutarları aynıdır ve üçü için de geçerli istisna miktarı, 5.250.000 \$' dır.

Almanya' da sınıflara göre veraset ve intikal vergisi istisnaları mevcuttur. Akrabalık bağı azaldıkça, istisna tutarı da azalmaktadır. Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar. Bunun yanında diğer ülkelerde olmayan veraset vergisi için özel vergi indirimleri söz

konusudur. Özel vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında özel vergi indiriminden eş de yararlanmaktadır.

Fransa' da intikal vergisinde istisnadan yararlanabilmek için, akrabalık bağının varlığı şarttır. Aksi takdirde istisnadan faydalanabilmek mümkün değildir. Ancak veraset vergisinde akraba olmadan da vergi istisnasından – akraba olanlara göre çok daha düşük istisna tutarı söz konusu olsa bile – yararlanabilmek mümkündür. Bunun dışında, eş için oldukça büyük miktarda veraset ve intikal vergi istisnası mevcuttur ve yine akrabalığın derecesi devreye girerek bağ zayıfladıkça, istisna tutarı azalmaktadır. Fransa' nın veraset ve intikal vergisinde düzenlenmiş en önemli istisna tutarı, herhangi bir akrabalık durumu söz konusu olmayıp, çalışamaz halde bulunan kişiye yapılan istisna tutarıdır (159.325 Avro) ve bu istisna tutarı anne / baba veya çocuklara yapılan bağış istisnası ile aynıdır. Bu düzenleme, verginin mali olmayan amaçlarına çok uygun düşmektedir.

İspanya' da intikal vergisi için herhangi bir intikal vergisi istisnası söz konusu olmayıp, sadece veraset vergisi için istisna tutarları mevcuttur. Bu istisna tutarları, muris ile kendisine mal varlığı intikal eden miras / mirasçılar arasındaki akrabalık ilişkisine göre belirlenmektedir. Akrabalık derecesine göre 4 gruba ayrılan mirasçılardan, birinci ve ikinci gruptakilerin yararlandığı istisna tutarı aynı olup, üçüncü gruptaki mirasçılar daha az veraset vergisi istisna tutarına sahiptir ve dördüncü gruptaki mirasçılar için herhangi bir istisna tutarı mevcut değildir.

Türkiye' de veraset ve intikal vergisi için istisnalar vardır. Türkiye' deki veraset ve intikal vergisi istisnaları, diğer ülkelerin istisnalarından farklı olarak eşyalar üzerinde de mevcuttur⁴⁹³. Bunun yanında eş ve çocuklar için istisna miktarı ve genel olarak ivazsız intikaller (hem veraset hem de yaşam boyu intikaller yoluyla) için istisna miktarları mevcuttur. Ayrıca, diğer ülkelerin V.İ.V.K.' nda düzenlenilmemiş bir istisna olarak, yarışma ve çekilişlerden elde edilen gelirin belirli bir miktarı da veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Türkiye' de Anayasa' nın 2. maddesinde geçen “sosyal devlet” tabirinin bu vergiye bir yansıması olarak yapılan istisnaları görebilmek de mümkündür. Bunlardan bazıları; dul, yetimler, harb malulleri ve şehitlere amme idarelerince ödenen paralar,

⁴⁹³ V.İ.V.K., Md. 4 / 1.

subay, astsubayların ölümü ile eş, çocuk, anne, babaya intikal eden malların büyük bir kısmı, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar örnek olarak gösterilebilir.

Ülkelerde uygulanan muafiyetlere bakacak olursak; Almanya ve ABD’ de veraset ve intikal vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. İngiltere, Fransa ve İspanya’ da ise sadece veraset yoluyla meydana gelen intikallerde vergi muafiyeti söz konusudur. Hatta Fransa’ da sadece veraset yoluyla eşe intikal eden mallarda muafiyet söz konusudur. Türkiye’ de ise, hem veraset yoluyla hem intikal yoluyla meydana gelen intikallerde muafiyet söz konusudur.

Aşağıdaki yer alan tablo 22’ de söz konusu ülkelerde veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetlerin olup olmadığına topluca bakılmıştır.

Tablo 22: ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’ de İstisna ve Muafiyetlerin Varlığı

Ülkeler	İstisna		Muafiyet	
	Veraset V.	İntikal V.	Veraset V.	İntikal V.
ABD	Var	Var	Yok	Yok
İngiltere	Var	Var	Var	Yok
Almanya	Var	Var	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Yok
İspanya	Var	Yok	Var	Yok
Türkiye	Var	Var	Var	Var

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

C. Oranlar Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

ABD, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’ de veraset ve intikal vergisi artan oranlı; İngiltere’ de ise düz oranlıdır.

ABD’ de artan oranlı bir veraset ve intikal vergisi uygulanmasının yanında, en yüksek veraset ve intikal vergisi oranı, % 40’ dır. Bunun yanında veraset ve intikal vergisi kanunu içinde uygulanan bir diğer vergi olan GST (nesil atlama vergisi), düz oranlı bir vergi olup, % 40 olarak uygulanmaktadır.

İngiltere’ de uygulanan veraset ve intikal vergisi düz oranlıdır. Ölüm dolayısıyla meydana gelen intikallerde % 40, yaşam boyunca yapılan transferlerde % 20 oranında düz oranlı bir vergi uygulanmaktadır.

Almanya’ da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları % 7 ile % 50 arasında değişmektedir ve vergi tarifesi 7 dilimden oluşmaktadır. Ayrıca, serveti bağışlayan kişi ile servetin bağışlandığı kişiler arasındaki akrabalık derecesine göre de oranlar değişmektedir ve bu akrabalık dereceleri, üç grupta toplanmakta olup, grupların vergi tarifesine yansımaları açıkça görülebilmektedir.

Fransa’ da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, % 5 ile % 60 arasında değişmektedir. Toplamda 11 dilimden oluşmakta olup, bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Fransa’ da akrabalık derecelerinin, doğrudan soydan olanlar (eş, çocuk vb.), erkek / kız kardeşler ve diğerleri (dördüncü dereceden akrabalar ile dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar) olmak üzere genel olarak üçe ayrıldığını söylemek mümkündür.

İspanya’ da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, % 7.65 ile % 34 arasında değişmektedir. Toplamda 16 vergi diliminden oluşmaktadır. İspanya’ da bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Akrabalık derecelerini gösteren 4 tane grup bulunmaktadır. Ancak, artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı diğer ülkelerden farklı olarak; miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır. Uygulanılan katsayılar için iki tane ölçüt söz konusu olup bu ölçütler; bağış yapılan kişinin daha önceki net servetin miktarı ve serveti transfer eden kişi veya muris ile olan akrabalık derecesidir.

Türkiye’ de uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, % 1 ile % 30 arasında değişmektedir. Toplamda 5 vergi diliminden oluşmaktadır. Türkiye’ de, Almanya, Fransa ve İspanya’ daki gibi akrabalık dereceleri grup grup belirlenmemiş olup; sadece anne, baba, eş ve çocuklara yapılan ivazsız intikallerde tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır.

Yukarıdaki ülkelerin veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda en yüksek vergi oranı, % 60 ile Fransa, sonra % 50 ile Almanya, % 40 ile ABD ve İngiltere (sadece veraset vergisinde), % 34 ile İspanya ve % 30 ile Türkiye gelmektedir. Fransa’

da bu kadar yüksek vergi oranı, kişilerin ikametlerini başka ülkelere taşımasına bile neden olmuştur. Örneğin, Fransız sinemasının ünlü aktörlerinden Gerard Depardieu, daha az miras vergisi ödemek için, komşu ülke Belçika'ya yerleşmiştir. Depardieu ve birçok varlıklı Fransız vatandaşının vergi mükellefi olarak Belçika'ya sığınmalarının nedeni ise, bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Hatta Belçika'nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun % 27'sini varlıklı Fransız vatandaşlarının oluşturduğu bilinmektedir⁴⁹⁴.

D. Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimi Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

Devletler yapısına göre “üniter devlet” ve “bileşik devlet” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Üniter devlet, devletin, ülke, millet ve egemenlik unsurları ve keza yasama, yürütme ve yargı organları bakımından teklik özelliği gösteren devlet şeklidir⁴⁹⁵. Federal devlet ise, devletçiklerin merkezi bir otorite etrafında toplanmasıyla meydana gelen, idare ve devletler hukuku bakımından modern siyasal ihtiyaçlara cevap verebilen birleşik devlet tipidir⁴⁹⁶.

Ülkelerin sahip olduğu devlet yapıları, vergilerin tahsil birimini de etkilemektedir. Örneğin, federal yapıya sahip olan ülkelerde, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yerleri farklı eyaletler, federe devletler veya özerk bölgeler arasında bölüştürülebilir. Bunun yanında üniter devlet yapısına sahip olan devletlerde ise, çoğunlukla vergiler – küçük de olsa bazı vergiler belediyeler tarafından toplanır – merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Söz konusu ülkeler ve Türkiye'nin devlet yapısına baktığımızda; ABD, Almanya ve İspanya federal, İngiltere, Fransa ve Türkiye ise üniter devlet yapısına sahiptir.

Veraset ve intikal vergisi için, tarh, tahakkuk ve tahsilin yapıldığı devlet birimlerinin, ülkelerin devlet yapısı ile doğrudan ilişkili olduğu açıkça görülebilmektedir.

ABD' de veraset ve intikal vergisi, hem merkezi hem de eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İspanya' da veraset ve intikal vergisi, hem

⁴⁹⁴ “Gerard Belçika'ya ‘Depardieu’”, **Hürriyet Gazetesi**, Ekonomi, Aralık, 2012, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/22124834.asp>, (Erişim Tarihi: 26.06.2013).

⁴⁹⁵ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2004, s. 67, <http://www.anayasa.gen.tr/uniter-bilesik.htm>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

⁴⁹⁶ <http://www.tahvil.org/sosyal-bilimler/federal-devlet-nedir-anlami-hakkinda-bilgi.html>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

merkezi devlet hem de özerk yönetim tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Almanya' da veraset ve intikal vergisi, sadece eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İngiltere, Fransa ve Türkiye' de veraset ve intikal vergisi, merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra, veraset ve intikal vergisini tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimlerine ülkeler açısından toplu olarak aşağıdaki tablo 23 aracılığı ile incelemek mümkündür.

Tablo 23: Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimleri Açısından Ülkeler

Ülkeler	Merkezi Devlet	Yerel İdareler
ABD	✓	✓
İngiltere	✓	
Almanya		✓
Fransa	✓	
İspanya	✓	✓
Türkiye	✓	

Kaynak: Tarafımızca oluşturulmuştur.

E. Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İle GSYİH İçindeki Payları Açısından Karşılaştırılması

ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye' nin servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Ancak bu tabloda dikkat edilmesi gereken nokta, veraset ve intikal vergisinin servet vergilerinin bir kısmını oluşturuyor olmasıdır. Dolayısıyla, servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payının okunmasında diğer servet vergileri (emlak, motorlu taşıtlar, genel servet vergisi vb) göz ardı edilmemekle birlikte, veraset ve intikal vergisinin tahmini bir değer açısından yorumlanması söz konusu olacaktır.

Tablo 24: Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İle GSYİH İçindeki Payları

Ülkeler (2011)	Servet Vergileri / Toplam Vergi Gelirleri (%)	Servet Vergileri / GSYİH (%)
ABD	12.0	3.0
İngiltere	11.6	4.1
Almanya	2.4	0.9
Fransa	8.4	3.7
İspanya	6.0	1.9
Türkiye	4.4	1.1

Kaynak: OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tablesfromoecd_20758510; jsessionid=1e2jg3qdu96jr.x-oecd-live-02>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

Tablo 24' e göre, toplam vergi gelirleri içindeki servet vergileri yüzdesi olarak en çok gelir elde eden ülke ABD' dir. Bunda, uygulanan veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetlerinin eski yıllara nazaran daha düşük olması, ABD' nin vergi toplamadaki başarısı gibi faktörler etkili olmuştur.

İngiltere' de toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, ABD' den sonra en yüksektir. Bunun nedenleri, İngiltere' de istisna ve muafiyetlerin diğer ülkelere göre daha dar kapsamlı olması ve dolayısıyla vergi matrahının daha büyük olması, düz oranlı bir vergileme uygulanması ile terekenin tamamı üzerinden vergi alınması olarak sayılabilmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı da zaten, AB üyesi ülkeler içinde en yüksek oransal yüzdeye sahiptir.

Almanya gelişmiş ülkeler içinde yer almasına rağmen, bu ülkede toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı diğer ülkelerle karşılaştığımızda en düşük orana sahiptir. Bunun nedenleri arasında, Almanya' da istisna tutarlarının diğer ülkelere göre oldukça yüksek seyir izlemesi yatmaktadır. Örneğin, Almanya' da eşe yapılan bağışlar sonucunda uygulanan istisna tutarı, 500.000 Avro' dur. Bu tutar, diğer ülkelerde eşe uygulanan istisna tutarının oldukça üzerinde bir miktardır. Bunun yanında, diğer ülkelerde sadece veraset ve intikal vergisine ait istisna tutarları mevcut iken, Almanya' da buna ek olarak veraset vergisi için özel vergi indirimleri bulunmaktadır.

Ayrıca, vergi dilimlerinde bulunan değerlerin arasındaki farklar diğer ülkelerle karşılaştırdığımızda oldukça fazladır.

Fransa' da toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, küçümsenemeyecek düzeydedir. Bunun en önemli nedeni, veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksek oluşudur. Aynı zamanda, vergi dilimlerine ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğundan, bu durum devletin toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payını arttıran bir etken olmaktadır.

İspanya' da toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, çok küçük bir paya sahip değildir. Vergi dilimlerine baktığımızda, yine Fransa' daki gibi dilimlere ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğu için, bu durum toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payını arttırmaktadır. Ayrıca veraset vergisi için, gruplara göre yapılan indirimler, oldukça düşük tutarda olduğu için, vergi matrahı İngiltere kadar büyük olmasa da yine de vergilendirilebilir miktarı arttırmaktadır.

Türkiye' de toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, % 4.4' tür. Almanya' dan sonra oran olarak en düşük ülkedir. Türkiye' de veraset ve intikal vergisi oranları % 1 ile % 30 arasında değişmekte olup; veraset yoluyla intikallerde vergi oranları (% 1, 3, 5, 7, 10), ivazsız intikallerdeki vergi oranları⁴⁹⁷ (% 10, 15, 20, 25, 30)ndan daha düşük olup bu durum kişileri, yaşamları boyunca yapacakları intikalleri ertelemesine ve servetlerini veraset yoluyla intikal ettirmek suretiyle mirasçılarının daha düşük oranlarda vergilendirilmesini sağlama yoluna itmektedir. Böylelikle bu tercih, devletin veraset ve intikal vergisi hasılatının azalmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, veraset ve intikal vergisi dilimlerinin sayısı az olmakla birlikte dilimlerdeki değerler arasındaki farklar oldukça yüksek olduğundan, bu durum da veraset ve intikal vergisinin hasılatının az olmasına etki etmektedir. Şunu da eklemek gerekir ki, veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetler çok geniş kapsamlı olduğu için ve özellikle bağışlanan kişilerin bağışlayan kişiye yakınlık derecesinin göz önüne alınmasının yanında sosyal amaçlı birçok istisna ve muafiyetlerin yer alması dolayısıyla da bu durum veraset ve intikal vergisi gelirlerinin düşük olmasında önemli etkenlerdir.

⁴⁹⁷ Ana, baba, eş ve çocuklara yapılan bağışta oranların yarısı uygulanır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Servet vergilerinin önemli bir türü olan veraset ve intikal vergisinin dünya üzerindeki tarihi, çok eskilere dayanmaktadır. İlk uygulanan veraset ve intikal vergisi, M.Ö. 7. yüzyılda Mısır' dadır. Daha gelişmiş bir veraset vergisi ise, M.Ö. 1. yüzyılda Roma İmparatorluğu zamanında görülmüştür.

Türkiye' deki veraset ve intikal vergisi tarihini, cumhuriyet öncesi ve sonrası dönem olarak ikiye ayırmak mümkündür. Cumhuriyet öncesi yani Osmanlı Devleti döneminde ferağ, intikal ve tahrir harçları adı altında tahsilatlar yapıldığı görülmektedir. Bu harçlar Tanzimat dönemine kadar tumar ve zeamet sahiplerinin gelirini oluştururdu. Ancak Tanzimattan sonra, ferağ ve intikal harçlarının kazalarda yarısının kaza müdürlerine, sancaklarda ise tamamının hazineye ait olması kararlaştırılmıştır. Böylelikle Tanzimat öncesi harç niteliğini taşıyan ölüm sonucu ve sağlar arası intikaller; Tanzimat sonrasında adı harç olarak kalmasına rağmen büyük çoğunluğu devlet hazinesine gelir olarak katkıda bulunduğu için, bir çeşit veraset ve intikal vergisi uygulamasının varlığı tespit edilmiştir.

Cumhuriyet sonrası dönemde, ilk veraset ve intikal vergisi, 1926 yılında çıkarılan 797 sayılı V.İ.V.K.' nda görülmüştür. Veraset ve intikal vergisinin günümüzdeki şeklinin temelini ise, 1959 yılında uygulamaya geçen 7338 sayılı kanun oluşturmuştur. Bu tarihten sonra kanun maddelerinde çeşitli değişiklikler yapılmasına rağmen, köklü bir değişiklik söz konusu olmamıştır.

Veraset ve intikal vergisi hasılatı, 2012 yılında 296.318.000 TL olup, bu verginin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise, % 0.1' dir. Veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda ise, yıllar itibariyle çok fazla bir değişikliğin olmadığını görmekteyiz. Bunun çeşitli sebepleri vardır. En önemli sebeplerden biri, veraset ve intikal vergisinin tespit edilmesindeki güçlüktür. Bunun yanında, istisna ve muafiyetlerin geniş yer tutması, verginin değerlendirme gününün miras yoluyla intikallerde mirasın açıldığı, diğer ivazsız intikallerde ise, malların hukuken iktisap edildiği gün olması dolayısıyla yıllar sonra ortaya çıkan vergi borcunun aşınma değerinin göz önüne alınmaması, çift başlı tarihyatın söz konusu olması verginin tahsil miktarını düşüren sebeplerdir.

VİVK' nda mirasçının mirası reddetme süresi, 3 aydır ve bu süre ölümün gerçekleştiği tarihten itibaren başlamaktadır. MK' nda ise, mirasın reddi için öngörülen

süre, ölümün öğrenildiği tarihten itibaren başlamaktadır. İki kanun birbiriyle paralellik göstermemektedir. Dolayısıyla bu çelişki uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Bir kişiye miras yoluyla mal intikal etmesi ve bundan yıllar sonra haberdar olması durumunda, mirası reddetme hakkını kullanması VIVK' na göre imkansızdır. Çünkü ölüm tarihi, mirası reddetme süresinin başlangıcı sayılmıştır. Üstelik beyanname verme süresi içinde (4 ay) beyannamesini vermediği için de haksız yere vergi ziyai ve genel usulsüzlük kabahatleri de işlemiş sayılacaktır. Bu durumu önlemek için, MK' nda düzenlendiği gibi, mirası reddetme konusunda ölümün öğrenildiği tarih esas alınmalıdır.

Verginin matrahı ve ilk tarhiyatı ile ilgili hükümlerin yer aldığı 10. madde ile kanun, mükellefin bizzat kendisinin veraset ve intikal vergisine ilişkin beyannamesini vermesine olanak sağlasa da, uygulamada idare tarafından yapılan ve nihai tarhiyat olarak ifade edilen tarhiyat yöntemiyle malların değerinin tespit edildiği görülmektedir. Vergi matrahının mükellef ve idarece ayrı ayrı tespit edilmesi, vergiyi karmaşık bir hale getirmektedir. Bu durumu ortadan kaldırmak için, idare ile mükellef malları değerlemede aynı değerlendirme ölçütlerini seçebilir veya ortak tarhiyat için bilirkişilik kurumundan faydalanılacak bir düzenleme yürürlüğe konabilir. Miktar olarak küçük terekeler için bir kişilik, büyük terekeler için ise üç kişilik bir heyet kurularak ve bilirkişilik mekanizmasının işlerliği sağlanarak, vergi matrahının bir defada tespit edilmesi gerçekleştirilebilir. Böylece vergi tarhiyatında iki başlılık ortadan kalkarak oluşacak olan tarhiyat farklılıklarının da önüne geçilmiş olur. Aynı zamanda verginin mükellef ve idare tarafından ayrı ayrı tespit edilmesi nedeniyle ortaya çıkacak olan maliyet, emek ve zaman kaybı önlenmiş olur.

Söz konusu vergi için değerlendirme günü, miras yoluyla intikallerde mirasın açıldığı, diğer ivazsız intikallerde ise, malların hukuken iktisap edildiği gündür. Ancak, yıllar sonra beyan edilen ve idarece de tespit edilemeyen hallerde gecikmeli beyan veren ya da malları gecikmeli tespit edilen mükellef lehine ve devlet aleyhine bir durum söz konusu olacaktır.

Sağlar arası intikallerde, bir mükellefe intikal eden herhangi bir varlık dolayısıyla ortaya çıkan vergi borcu, yıllar sonra tespit edilirse, vergiye esas matrah için malların elde edildiği gün göz önüne alınır ve yıllar itibariyle malın değerinde meydana gelen değer kaybı göz ardı edilir. Bu durum, vergiye konu malları gecikmeli beyan eden ya da malları gecikmeli tespit edilen mükellef lehinedir. Ayrıca, vergi beyanını

zamanında yapan vergi mükellefini de cezalandırmaktadır. Yıllar sonra beyan edilen mallar için devletin elde ettiği gelir, enflasyonist bir ortamda değer kaybına uğrayacağından bu durum da devletin gelir kaybına neden olmaktadır.

İdarenin intikallerden geç bilgi edinmesi nedeniyle ortaya çıkacak gelir kaybının önüne geçilmesi için, intikale konu malın değerinin yıllar itibariyle değişebileceği hususunun dikkate alınması gereklidir. Değer tespiti konusunda endeksleme yöntemi⁴⁹⁸ geliştirilebileceği gibi, malların bugünkü sigorta değerlerinin de esas alınabileceği bir düzenleme yapılması gerekir. Değerleme yapılırken, malların hukuken iktisap edildiği günkü değeri yerine, verginin hesaplandığı günkü değerinin dikkate alınması hakkaniyete daha uygun düşecektir. Değer tespitine esas alınacak unsurlara örnek vermek gerekirse; intikale konu olan gayrimenkul ise, gayrimenkulün bugünkü emlak vergisine esas değeri veya DASK (Doğal Afet Sigortaları Kurumu) değeri, menkul mal ise, örneğin aracın kasko değeri veya hisse senedinin borsada kayıtlı değeri, yine bir menkul mal olan para intikalleri için, enflasyon oranı dikkate alınarak yapılan endeksleme yöntemi ile bulunan değeri olmalıdır.

Veraset ve intikal vergisinde, verginin ödenmesi, vergi tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında (gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 Sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler ertesi ayın 20. günü akşamına kadar) gerçekleşmektedir. Bu uzun süre ve ödeme kolaylığı, veraset ve intikal vergisi tahsilatı üzerinde olumsuz etki yaratmıştır ve kanımızca vade süresinin dolayısıyla taksit sayısının azaltılması bu verginin tahsilinde paranın aşınma değerinin de azalması yönünde katkı sağlayacaktır.

V.İ.V.K. madde 20' nin ikinci fıkrasında, mükellefiyet “verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte” başlar. Dolayısıyla zamanaşımı süresi de, idarenin tespit ettiği tarihten itibaren başlamaktadır. İntikal tarihinden çok uzun bir süre sonra tespit olunan mallar için herhangi bir ceza uygulaması söz konusu olmadığı için, bu durum iyi niyetli mükellefleri cezalandırma olarak görülmektedir. Diğer taraftan, verginin gecikmeli de olsa tahsili, tahsilat gelirlerinin artması bakımından önem taşımaktadır.

⁴⁹⁸ Güçlü (b), a.g.m., s. 83.

Veraset ve intikal vergisinde mükellefiyetin; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olunduğu tarihte yani gecikmeli olarak başlamasına, mükellefin beyan görevini zamanında yerine getirmemesi neden olmaktadır. Ayrıca, idarenin mükellefiyeti zamanında tespit etmemesi nedeniyle ihmal veya kusuru da bulunmaktadır. Buradan hareketle, mükellefiyetin geç tespit edilmesi nedeniyle vergi alacağının gecikmeli olarak tahsil edilmiş olması dolayısıyla ortaya çıkacak paranın zaman değeri kaybının telafi edilmesine yönelik olarak gecikme faizi uygulaması yerinde olacaktır.

Ülkemizde uygulanan veraset ve intikal vergisi hükümleri, inceleme konusu yapılan ülkelerle benzerlik göstermektedir. Bunun yanı sıra, uygulamaların ayrıntılarına inildikçe, farklılıkların göze çarpması doğaldır.

Veraset vergisi uygulama yöntemleri açısından Türkiye, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı yöntemi (miras payı vergisi) uygulamaktadır. İngiltere, tereke vergisi yöntemini uygulayarak objektif bir vergileme ve dolayısıyla daha yüksek bir hasılat sağlarken; ABD ise, karma sistem yöntemini uygulayarak önce objektif olan veraset vergisini daha sonra subjektif bir hale getirmektedir.

Türkiye' nin V.İ.V.K.' nda istisna ve muafiyetlerine baktığımızda, oldukça geniş bir yer tuttuğunu görmek mümkündür. Türkiye ile bu konuda en fazla benzerlik gösteren ülke, Almanya' dır. İngiltere' nin bu vergi için getirmiş olduğu istisna ve muafiyetleri oldukça dar kapsamlı kalmıştır.

Türkiye' nin oranlar açısından, ABD, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı çizgide yer aldığı görülmektedir. Nitekim söz konusu ülkelerde, artan oranlı bir vergi tarifesi yer almaktadır. İngiltere' de ise, düz oranlı bir vergileme söz konusudur. En yüksek veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda sırasıyla, Fransa (% 60), Almanya (% 50), ABD ve İngiltere (% 40), İspanya (% 34) ve Türkiye (% 30) gelmektedir. Türkiye bu ülkeler içinde en düşük vergi oranına sahip ülke konumundadır.

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi hasılatını arttıran bir etkidir. Ancak belli bir sınırı aşan vergi oranları, kişiler üzerinde olumsuz etki yaparak vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya neden olacaktır. Verginin bu tür psikolojik etkileri, Fransa' da görülmektedir. Örneğin; Fransa' daki veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksekliği nedeniyle, birçok varlıklı Fransız vatandaşı ülke değiştirerek Belçika' ya sığınmışlardır.

Bunun nedeni ise, bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Bu durum, Belçika' nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun % 27' sinin varlıklı Fransız vatandaşlarından oluşmasına ortam hazırlamıştır. Küreselleşmenin getirdiği olanaklarla sermayenin ve emeğin serbest dolaşım imkanına sahip olması nedeniyle, vergiden kaçınmanın çok daha kolay olduğu, yüksek oranlı vergilemenin ülkeler için bu tür olumsuz sonuçlara neden olabileceği açıktır.

Ülkelerin devlet yapıları, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil birimlerini etkilemektedir. Söz konusu ülkelerden ABD, Almanya ve İspanya federal; İngiltere, Fransa ve Türkiye üniter devlet yapısına sahiptir. Buna bağlı olarak veraset ve intikal vergisi, federal yapıya sahip olan ABD ve İspanya' da hem merkezi devlet hem de yerel idareler tarafından, yine federal bir yapıya sahip olan Almanya' da ise yerel idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilirken; üniter devlet yapısına sahip olan İngiltere, Fransa ve Türkiye' de merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilmektedir.

Türkiye ve söz konusu diğer ülkelerin veraset ve intikal vergilerinin uygulamasına topluca baktığımızda, Türkiye' nin veraset ve intikal vergisindeki uygulamalarında nelere dikkat edip nelerden kaçınması, dolayısıyla nasıl iyileştirici önlemler alması gerektiği ile ilgili çeşitli yargılara varmak mümkündür. Herşeyden önce vergi denetiminin artırılması ve ABD' deki gibi verginin doğduğu anda hemen tespit edilmesine olanak sağlayan bir veri tabanının oluşturulması gereklidir. Aynı zamanda vergi denetiminde önemli rolü olan, vergi denetim elemanlarının sayısının artırılması bir diğer iyileştirici çözüm olarak görülebilir.

Vergi idaresince veraseten kalan malların vergisinin zamanında ödenmesi için şöyle bir sistem geliştirilmesi mümkündür. Nüfus idaresinden her ay vergi dairelerine, gerçekleşen ölüm olaylarını, ölenin vukuatlı nüfus kimlik bilgilerini elektronik ortamda göndermelerine yönelik düzenleme yapılmalıdır. Ardından, gelen bilgiler çerçevesinde, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü' nden, kara, hava ve deniz motorlu taşıtlarının bağlı bulunduğu tescil birimlerinden, Türkiye Bankalar Birliği' nden, Borsa İstanbul' dan yapılacak araştırmalarla ölen kişinin malvarlığının tespit edilmesi sağlanabilir. Daha sonra nüfus idaresinden gelen vukuatlı nüfus kimlik bilgilerinden yola çıkılarak, veraseten kendisine mal kalan kişilerin vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Ancak burada belirtilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. Her ne kadar yasa ile bankalar

ölen kişiye ait mevduat hesaplarından mirasçılara ödeme yapılırken veraset ve intikal vergisinin ödenip ödenmediğinin bildirilmesini istemek ya da stopaj yöntemi ile vergi kesmek zorunda iseler de, ortak banka hesaplarında taraflar münferit olarak para çekmeye yetkililerse, ölüm olayını bildirmeden, hayatta kalan ortak parayı çekebilir. Bu durumda da verginin tahsili konusunda bankanın takip ve kontrol olanağı kalmadığından, verginin tahsil olanağı ortadan kalkabilir.

VİVK' na ilişkin yukarıdakine benzer bir diğer sorun da, bankalarda ölen kişiye ait kiralık kasanın vergilendirilmesine ilişkin VİVK' nda herhangi bir yasal düzenlemenin olmamasıdır. VİVK' na; ölen kişiye ait kiralık kasanın ortaklaşa kullanılması ya da vekaleten kullanılması durumunda, murisin ölüm tarihinden sonra yapılan işlemler sonucu kaçırılan veraset ve intikal vergisi için bu kişilere rücu edilebileceği yönünde bir düzenleme eklenmesi söz konusu olabilir. Bir başka çözüm önerisi olarak şu şekilde bir düzenleme yapılabilir; bankalar ile nüfus dairelerinin iletişim halinde olması ile ölüm olayı bankalara hemen bildirilebilir ve bankalar ortaklaşa kiralık kasalara ilişkin işlemleri sağ kalan ortaklar için dondurabilir.

Vergi dairelerinde 2009' dan itibaren geçerli EVDO (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) sistemi mevcuttur. Ancak bu sistemde zaman zaman sorunlar yaşanmakta ve sistem hata vermektedir. Bu yüzden yukarıda belirtilen önerinin uygulanabilmesi için, daha iyi ve işler yazılım programlarına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konuda, vergi denetim elemanlarının alınmasının yanında, yazılım programları geliştirecek bilgisayar mühendislerinin alınması da bir çözüm olarak görülebilir. Böylece vergi dairelerinin elektronik ortamda daha düzenli, verimli ve iş yükünü kolaylaştırıcı bir biçimde çalışması sağlanmış olacaktır. Bunun yanında, veraset ve intikal vergisine dair kanuni düzenlemeler yapılırken, bu vergiye ait sorunlara en yakın kişiler olan vergi dairesi çalışanlarının görüşleri dikkate alınmalıdır. Böylelikle sorunların daha gerçekçi yollarla çözümü sağlanmış olur.

Bunun yanında, miras payı vergileme yöntemi yerine İngiltere' deki gibi tereke vergisi yönteminin uygulanması, vergi hasılatının artmasında önemli bir etki yaratacaktır. Her ne kadar miras payı vergileme yöntemi, tereke vergisi yönteminden vergilemede adalet ilkesi gereğince daha iyi görünse de; ölüm veya diğer suretle hiç çaba gösterilmeden elde edilen kazanç da bir o kadar adil değildir. Kaldı ki, periyodik

olarak alınmayan bu verginin tereke vergisi yöntemi dahi kullanılsa, mükelleflerin tepkisine neden olması, çok düşük bir olasılıktır.

Tereke vergisi yönteminde artan oranlı bir vergi tarifesi mi yoksa düz oranlı bir vergi tarifesi mi uygulanması gerektiği ile ilgili bir görüş belirtmek gerekirse, İngiltere' deki gibi düz oranlı bir vergi tarifesi uygulanması, hem vergi hasılatının artması açısından hem de mevzuatın daha sade ve anlaşılır olması bakımından olumlu olacaktır. Ayrıca, bağışı yapan kişinin anne, baba, çocukları ve eşi için ayrı bir vergi muafiyet tutarı belirlenmek suretiyle vergiye bir subjektiflik kazandırılabilir.

Veraset ve intikal vergisi beyan sistemine dayalı bir vergidir ve yukarıdaki çözüm önerileri beyan sistemi dikkate alınarak yapılmıştır. Bütün bunların dışında bir diğer öneri olarak veraset ve intikal vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde beyan sisteminin kullanılmasının yerine tevkifat yönteminin uygulanması verginin alınmasını kolaylaştırmak üzere getirilebilecek bir sistem olarak değerlendirilebilir. Tevkifat yönteminde, vergiye esas değer üzerinden tek bir oran uygulaması söz konusu olduğu için, artan oranlı tarifeye göre daha adaletsiz gibi görünse de; tek oranlı bir tarifede matrah arttıkça gizli bir artan oranlılık ortaya çıktığından, bu uygulama vergi adaleti açısından olumsuz olarak değerlendirilmeyebilir. Bu yöntemde, vergi sorumlularının belirlenmesi konusunda bir düzenleme yapılmalıdır. Örneğin, para intikallerinde bankaların yetkili memurları tarafından veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair bir belge istenmesinin yerine paranın intikali sırasında vergi kesintisi yapılması (halen verasette % 5 oranında tevkifat yapılmasına ilişkin yasal düzenleme mevcuttur), oranında; tapu memurları tarafından gayrimenkul intikali sırasında vergi kesintisi yapılması; motorlu taşıtların intikali sırasında tescil memuru tarafından vergi kesintisi yapılması; menkul mallar için menkul kıymet alım-satım yapmaya yetkili kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılması ve vergi dairelerine parasal olarak aktarılması hem vergi dairelerinin hem de vergi mükelleflerinin verginin tahsili için harcadıkları emek, zaman kaybının önlenmesi yanı sıra, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında da fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Miras yoluyla kalan malvarlığının tespiti, teknik olarak daha kolay olmakla birlikte, ivazsız intikallerde, bağışlanan kişinin beyanname vermemesi durumunda daha zordur. Çünkü bir kişinin bağışlanan mala kendisinin de sahip olabileceği göz önüne alındığında, ödeme yapmadan bağış yoluyla edindiği hususu ancak vergi inceleme

elemanlarınca tespit edilebilecek bir durumdur. Bağışlanan kişinin herhangi bir gelire sahip olmaması, herhangi bir yerde çalışıyor olmaması, bu mallara bağış yoluyla sahip olduğu yönünde önemli bir gösterge olabilir. Ancak yine de gerçekten bir intikalin ivazsız olup olmadığının tespiti zaman zaman kolay olmayabilir. Burada vergi inceleme elemanlarının sayısının artırılması, bir önlem olarak değerlendirilmelidir.

Bütün çözüm önerileri dikkate alınarak yapılacak bir düzenleme ile, veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve dolayısıyla servet vergilerinin payı da artacağından; OECD ülkelerinin servet vergileri / toplam vergi gelirleri ortalamasının üzerine çıkılabileceği olasıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’ de uygulanan veraset ve intikal vergisi, çeşitli sorunları barındırmakla birlikte, vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahip olan bu verginin neden dünya ülkeleri ve Türkiye’ de hala uygulanmakta olduğunun cevabı; servetin de bir ödeme gücü unsuru olmasıdır. Türkiye’ de bu verginin kaldırılması ile ilgili tartışmalar olsa da, vergiyi kaldırmak ilk önce Anayasa’ nın “sosyal devlet” ilkesi ve sonrasında yine Anayasa’ nın “herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi” ibaresine ters düştüğünden dolayı verginin uygulanmaya devam etmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.
- Aksoy, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.
- Aren, Sadun, **Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı. 24 – 6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O., Ankara, 1952.
- Bilici, Nurettin, Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 23. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010,.
- Bulutoğlu, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Değişik ve Genişletilmiş Altıncı Basılış, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1979.
- Çelik, Galip, **Servet ve Harcama Vergileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- Giray, Filiz, **Maliye Tarihi**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2010.
- Gözler, Kemal, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2004.
- Heper, Fethi, **Türkiye' de Servetlerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 246/166, Eskişehir, 1982.
- Kabakçı Karadeniz, Hülya, **Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları İle Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi**, T. C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No. 2011/415, Hermes Matbaacılık, Ankara, Aralık, 2011.
- Kalenderoğlu, Mahmut, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, Beşinci Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2006.
- Karakayalı, Hüseyin, **Makro Ekonomi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2005.
- Karakoç, Yusuf, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi, No. 13, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1990.

- Karyağdı, Nazmi, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi' nde Vergi İncelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Kasım, 2006,.
- Kazıcı, Ziya, **Osmanlılarda Vergi Sistemi**, Şamil Yayınevi, İstanbul, 1977.
- Kızılot (b), Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 1628.
- Kükreer, Sami, **Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 256, Eskişehir, 1987.
- Mumcu, Yaşar Turgut, **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (Alfabetik Açıklamalarla)**, İşletme ve Finans Dergisi Yayını, Yayın No: 2, Ankara, 1992.
- Muter, Naci B., A. Kemal Çelebi, Süreyya Sakınç, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2006.
- Nadaroğlu, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onuncu Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Öner, Erdoğan, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık San. Ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, 1988.
- Özzyebek, Muammer, **Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulama Yorum ve Açıklaması**, EKO Matbaası, İstanbul, 1976.
- Pehlivan, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Eser Ofset Matbaa, Trabzon, 1999.
- Rosen, Harvey S., **Public Finance**, Sixth Edition, Mc Graw – Hill Irwin, New Jersey, June, 2001.
- Sakal, Mustafa, Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku Uygulaması Makale / İnceleme ve Yorumlar**, Ankara, Ocak, 2008.
- Sayın, Abdurrahman Vefik, **Tekalif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)**, T. C. Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1999/352, Ankara, Haziran, 1999.

- Şener, Abdüllatif, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi**, Birinci Basım, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Beşinci Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2011.
- T.C. Maliye Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt: 4, Ankara, 1989.
- Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Onbeşinci Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2010.
- Tuncer (a), Selahattin, **Teoride ve Pratikte Servet Vergileri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No. 32/ 9, İstanbul, 1966.
- Turhan, Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Türk, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2010.
- Uluatam, Özhan, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Kasım, 2001.
- Üner, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat, 2003.
- Ünsal, Hilmi, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İkinci Baskı, Seri No: 6, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Ekim, 2006.

Makaleler

- Akarслан (a), Mehmet, “İntifa Hakkı İle Kuru Mülkiyet İntikalinin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 222, Haziran, 2011.
- Akarслан (b), Mehmet, “Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamelerinin Geç Verilmesinde Ölüm Olayını Bildirmekle Yükümlü Olanların Sorumluluğu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 182, Şubat, 2008.
- Akarслан (c), Mehmet, “Usulsüzlük ve Vergi Ziyat Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması – II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, Temmuz, 2006.
- Akarслан (d), Mehmet, “Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Gecikme Faizi Hesaplanması İle Yanılma Halinin Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160, Nisan, 2006.

- Akarıslan (e), Mehmet, "Usulsüzlük ve Vergi Zıyâ Cezalarının Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Uygulaması – I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 162, Haziran, 2006.
- Akarıslan (f), Mehmet, "Değerleme Farklarına Ceza Uygulaması İle Pişmanlık ve İslah Hükümlerinin Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Özellik Gösteren Hususları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 165, Yıl: 14, Eylül, 2006.
- Alantar, Doğan, "At Yarışlarından Kazanılan İkrâmiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Vergilendirmesinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 98, Yıl: 9, Şubat, 2001.
- Alptürk, Ercan, "Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Ticari Servet Unsurlarının Değerlemesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 5, Aralık, 2003.
- Arıca (a), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisinin Konusuna Giren Tasarruflar", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 426, Ekim, 2004.
- Arıca (b), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Veraset Kavramı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 435, Mart, 2005.
- Arıca (c), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Mirasın İntikali – 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 435, Nisan, 2005.
- Arıca (d), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Veraset Kavramı – 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 436, Mart, 2005.
- Arıca (e), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında İvazsız İntikal Kavramı", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 442, Haziran, 2005.
- Arıca (f), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Verme Yükümlülüğünün Hiç Yerine Getirilmemesi Ya Da Kanuni Beyan Süresinin Bitiminden Sonraki Farklı Zamanlarda Gecikmeli Olarak Yerine Getirilmesi Hallerinde Uygulanabilecek Usulsüzlük Cezaları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 544, Haziran, 2010.
- Arıca (g), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında 'İlk Tarhiyat' ve 'Nihai Tarhiyat' İşlemleri – 1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 545, Temmuz, 2010.
- Arıca (h), Mehmet Nadir, "Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında 'İlk Tarhiyat' ve 'Nihai Tarhiyat' İşlemleri – 2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 546, Ağustos, 2010.

- Arıca (i), Mehmet Nadir, “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında ‘İlk Tarhiyat’ ve ‘Nihai Tarhiyat’ İşlemleri – 3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 547, Eylül, 2010.
- Arıca (i), Mehmet Nadir, “Veraset ve İntikal Vergisinin Uygulamasında İhtiyat Tedbirleri – 2”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 512, Mayıs, 2008.
- Arıca (j), Mehmet Nadir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 124, Ocak, 1999.
- Ayaz, Garip, “Veraset ve İntikal Vergisi Yürürlükten Kaldırılırken Bir Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 374, Ağustos, 2008.
- Aydın (a), Selda, “Veraset ve İntikal Vergisinde ABD İle Ülkemiz Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 219, Aralık, 2006.
- Aydın (b), Selda, “Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, Mart, 2009.
- Aydın (c), Selda, “Karşılığı Nakit Olmayan Piyango ve Çekilişlerde Veraset ve İntikal Vergisi”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 225, Ocak, 2007.
- Aydın, Fazıl, “Bankalardaki Kiralık Kasaların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 257, Şubat, 2010.
- Batirel, Ömer Faruk, “Türk Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 185, Mayıs, 2008.
- Baydemir, Mehmet, “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımının Başlangıcı ve Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 224, Ağustos, 2011.
- Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek, “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 235, Nisan, 2008.
- Çolak, Mustafa, “Toplu Tazminatların Veraset ve İntikal Vergisi İle Damga Vergisi Boyutu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 235, Temmuz, 2012.
- Demirci, Azmi, “Veraset Vergisinin Anlamı ve Önemi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 328, Aralık, 2008.

- Eroğlu (b), Onur, “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 245, Şubat, 2009.
- Furtun, İdris Hakan, “Almanya’ da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 58, Sayı: 3, 2009.
- Güçlü (a), Süleyman, “Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Ticari Sermayenin Tespiti”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 228, Eylül, 2007.
- Güçlü (b), Süleyman, “Veraset ve İntikal Vergisinde Mükellefiyet, Değerleme Günü ve Gecikme Faizi Uygulamalarının Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos, 2009.
- Güleç, Samet, “Veraset ve İntikal Vergisinde Banka Hesapları Nasıl Dikkate Alınacak”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 243, Mart, 2013.
- Oktay, Cemali, “Veraset ve İntikal Vergisinde Beyanname Verilme Süreleri ve Beyanname Verme Sürelerine Göre Uygulanacak Cezalar”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 491, Temmuz, 2007.
- Ortaç (b), F. Rıfat, “Yarışma ve Çekilişler Sonucunda Aynı Olarak Verilen İkramiyelerde Fatura Değeri Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 85, Yıl: 8, Ocak, 2000.
- Öz, Ersan, Tekin Akdemir, “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 168, Eylül, 2002.
- Özkaya, Murat, Tahir Özfidan, “Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Gaibin Zuhuru ve Mirasçılığı Hükmen Sabit Olanlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 264, Eylül, 2010.
- Powell, Mark E., “The Generation – Skipping Transfer Tax: A Quick Guide”, **Journal of Accountancy**, October, 2009.
- Sonsuzoğlu, Elif, “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl: 17, Sayı: 197, Mayıs, 2009.
- Ufuk, Mehmet Tahir, “Veraset ve İntikal Vergisinde Usulsüzlük Cezası”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Sayı: 246, Ekim, 2008.

Uyanık, Zekeriya, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre Mirasçıların Vergi Dairesine Yapacakları Bildirimler”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 531, Mayıs, 2009.

Yurtsever, Hatice, “İspanya Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 28, Sayı: 198, Mart, 2005.

İnternet Kaynakları

Annual exemption, HM Revenue & Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/pass-money-property/exempt-gifts.htm#1>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to Germany**, German Tax Facts, January, 2013, <http://www.ailo.org/help/germany.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Association of International Life Offices, **The Expatriate Financial Guide to France**, France Tax Facts, February, 2013, <http://www.ailo.org/help/france.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

Başar, Mübin, “Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 5, 1959, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14285/13492>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

Batchelder, Lily L., **What Should Society Expect From Heirs? A Proposal For A Comprehensive Inheritance Tax**, Law and Economics Research Paper Series, Working Paper No: 08 – 42, October, 2008, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1274466, (Erişim Tarihi: 11.01.2013).

Boadway, Robin, Emma Chamberlain, Carl Emmerson, **Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Appendices**, The Institute for Fiscal Studies, Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Oxford University, http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/reports/wealth_transfers_apps.pdf, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

- Browne, James, Barra Roantree, **A Survey of The UK Tax System**, IFS Briefing Note, Economic and Social Research Council, Institute For Fiscal Studies, October, 2012, <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).
- Bursa SMMMO, **Değişmeyen Yapısal Sorunlar Işığında 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesine Bakış**, s. 3, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/138OCE.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).
- Can, İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak – Nisan, 2004, <http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/ismailc.an.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).
- Chaux, Jean-Pierre, Méliřsan Jauber, **Tax Law New Rules On Taxation Of Foreign Trusts In France**, Soulier, May, 2012, http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier_Tax_Law_May_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).
- Cin, Halil, “Osmanlı Toprak Hukukunda Miri Arazinin Hukuki Rejimi ve Bu Arazinin TMK. Karşısındaki Durumu”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 22 – 23, Sayı: 1 – 4, Ankara, 1965 – 1966, <http://auhf.ankara.edu.tr/dergiler/auhfd-arsiv/AUHF-1965-1966-22-23-01-04/AUHF-1965-1966-22-23-01-04-Cin.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).
- Civaner, Emine Çiğdem, **Fransa Ülke Raporu**, T.C. Başbakanlık Dış Ticaret Müşteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara, Nisan, 2011, http://www.itso.org/docs/pdf/country_reports/fransa_ulke_raporu_2011.pdf, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).
- Confederatin Fiscale Europeenne, **Gift Tax in France**, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/gift-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).
- Confederatin Fiscale Europeenne, **Inheritance Tax in France**, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.06.2013).
- Confederation Fiscale Europeenne, **Inheritance Tax in United Kingdom**, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).
- Confederation Fiscale Europeenne, **Property Taxes in Germany**, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

- Confederation Fiscale Europeenne, **Taxation Overview in United Kingdom**,
<<http://www.cfe-eutax.org/taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi:
21.05.2013).
- Congressional Budget Office (CBO); **Federal Estate and Gift Taxes**, A Series of
Issue Summaries From The Congressional Budget Office, December, 2009,
<http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate_gifttax_brief.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.04.2013).
- Cooper, Jeffrey A., “Ghost of 1932: The Lost History of Estate and Gift Taxation”,
Florida Tax Review, Volume: 9, Number: 10,
<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438181>, (Erişim Tarihi:
23.04.2013).
- Cömert, Çetin, Halil Akıncı, **Emlak Vergilendirmede Yeni Bir Sistem EVBİS:
Emlak Vergisi Bilgi Sistemi**, Trabzon,
http://www.harita.ktu.edu.tr/haritayedek/ccomert/publications/03_hkmo_kurultay09_2003-evbis.pdf
- Cremer, Helmuth, Pierre Pestieau, **Wealth Transfer Taxation: A Survey**, Cesifo
Working Paper, No: 1061, October, 2003,
http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=462441, (Erişim Tarihi:
01.01.2013).
- Demir, İhsan Cemil, “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe
Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı: 1, 2008,
http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/10_1/16.pdf, (Erişim Tarihi: 16.04.2013).
- Deutsche Bank, **Inheritance Tax in Germany, Take Two: Bills Outstanding**,
Talking About, DB Research, April, 2007,
[http://www.dbresearch.com/servlet/reweb2.ReWEB?addmenu=false&document=PROD0000000000219710&rdShowArchivedDocus=true&rwnode=DBR_INTERNET_EN-PROD\\$NAVIGATION&rwobj=ReDisplay.Start.class&rwsite=DBR_INTERNET_EN-PROD](http://www.dbresearch.com/servlet/reweb2.ReWEB?addmenu=false&document=PROD0000000000219710&rdShowArchivedDocus=true&rwnode=DBR_INTERNET_EN-PROD$NAVIGATION&rwobj=ReDisplay.Start.class&rwsite=DBR_INTERNET_EN-PROD), (Erişim Tarihi: 28.05.2013).
- Devrim, Serdar, “Dolar Milyonerleri: Vergi Kaldırılmasın”, **Hürriyet Gazetesi**, Şubat,
2003, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/ShowNew.aspx?id=129672>, (Erişim
Tarihi: 22.06.2013).

- Dış Ekonomik İlişkiler Kurulu, **İspanya Ülke Bülteni**, Ağustos, 2011, http://www.akbank.com/doc/deik/Ispanya_Ulke_Bulteni.pdf, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).
- Ed Grabianowski, John Barrymore, **How Inheritance Tax Works**, Personal Finance, p. 4, <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).
- Eurojuris International, **The European Commission Takes Action Against Spain**, May, 2012, <http://www.eurojuris.net/node/41548>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).
- Europe, **Taxes – Spain**, Your Europe, http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/spain/index_en.htm, (Erişim Tarihi: 03.06.2013).
- European Union (a), **Taxation Trends In The European Union**, Eurostat Statistical Books, Taxation and Customs Union, Belgium, 2013, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013).
- European Union (b), **Inventory of Taxes**, Office for Official Publications of the European Communities, Italy, 2000, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_inventory_17_en.pdf>, Erişim Tarihi: 17.05.2013).
- Financial Pages in Spain, **Spanish Inheritance Tax (ISD)**, <http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-isd>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).
- Fleenor, Patrick, **A History and Overview of Estate Tax in The United States**, Tax Foundation, Washington, January, 1994, <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/f7c34848582a114133f90711b50b9a3a.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).
- Frank, Jan-Hendrik, Jerome Synold, **German Inheritance Tax**, May, 2013, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).
- French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax**, France In The United Kingdom, May, 2013, <http://ambafrance-uk.org/FAQ-Income-Tax-Inheritance-Tax>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

- French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax, France In The United Kingdom**, May, 2013, http://ambafrance-uk.org/IMG/pdf/new_allowances_2012.pdf, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).
- Furley Page, **French Taxes Update**, Solicitors, March, 2013, www.furleypage.co.uk, (Erişim Tarihi: 01.06.2013).
- Gale, William G., Joel Slemrod, **Rethinking The Estate and Gift Tax: Overview**, NBER Working Paper, No: 8205, Cambridge, MA 02138, April, 2001, http://www.nber.org/papers/w8205.pdf?new_window=1, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Garber, Julie, **Understanding Death, Estate, and Inheritance Taxes**, Wills & Estate Planning, <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes/tp/estateinheritancedeath.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).
- HM Revenue and Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/how-to-valueestate/gifts.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).
- <http://www.tahvil.org/sosyal-bilimler/federal-devlet-nedir-anlami-hakkinda-bilgi.html>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).
- Hürriyet Gazetesi, "Gerard Belçika'ya 'Depardieu'", Ekonomi, Aralık, 2012, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/22124834.asp>, (Erişim Tarihi: 26.06.2013).
- Inheritance Tax Online, **Inheritance Tax Exemptions & Allowances**, Rational Finance, Independent Financial Advisers, 2009, http://www.inheritance-tax-online.co.uk/Exemptions_&_allowances_inheritance_tax.htm, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).
- Inheritance Tax Thresholds, HM Revenue & Customs, <<http://www.hmrc.gov.uk/rates/iht-thresholds.htm>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).
- Inheritance Tax, Tax Data, 2012 / 13, <<http://www.neilwestwood.co.uk/2012-13%20Tax%20Rates/inherit.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).
- International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, Ernst & Young, 2012, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/\\$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

- Invest in Spain, **Guide To Business In Spain Tax System**, Madrid, January, 2012, http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2012_ingles.pdf, (Erişim Tarihi: 03.06.2012).
- İspanya Büyükelçiliği Ekonomi ve Ticaret Ataşeliği, **Vergi Sistemi**, Spain Business, http://www.spainbusiness.gen.tr/icex/cda/controller/PageInvTurco/0,8040,6255629_6267766_6264900_4146795_-1_TR,00.html, (Erişim Tarihi: 03.06.2013).
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, **Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler**, Rapor, Nisan, 2008, http://www.istanbulymmoo.org.tr/_dosya/MaliPlatform/2008_14.%20veraset%20ve%20intikal%20vergisinin%20kaldirilmesi.pdf, (Erişim Tarihi: 14.02.2013).
- Jacopson, Darien B., Brian G. Raub, Barry W. Johnson, **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**, Internal Revenue Service, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).
- Johansson, Asa, Christopher Heady, Jens Arnold, Bert Brys and Laura Vartia, **Tax and Economic Growth**, Economic Department Working, Paper No: 620, July, 2008, <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/41000592.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Joulfaian (a), David, **The Federal Estate and Gift Tax – Description, Profile of Taxpayers and Economic Consequences**, Office of Tax Analysis, US Department of The Treasury, Washington, December, 1998, <http://ipv6.treasury.gov/resource-center/tax-policy/tax-analysis/Documents/ota80.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Joulfaian (b), David, **The Federal Estate Tax: History, Law, and Economics**, Office of Tax Analysis, US Department of the Treasury, 1500 Pennsylvania Avenue, Washington, December, 2012, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1579829, (Erişim Tarihi: 02.01.2013).
- Kılıçaslan, Harun, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz – Aralık, 2011, http://212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/161/018.pdf, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

- Kızılot (a), Şükrü, “Ölüm, Miras ve Vergi”, **Hürriyet Gazetesi**, Ocak, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22327823.asp>, (Erişim Tarihi: 10.03.2013).
- Kızılot (c), Şükrü, “Eş ve Çocuğa Hediye ve Banka Hesabına Ortak Etmede Son Durum Ne?”, **Hürriyet Gazetesi**, Haziran, 2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/23485048.asp>, (Erişim Tarihi: 22.06.2013).
- Kobras, Schweizer, **German Inheritance Law and Taxes**, Lawyers & Lotaries, August, 2010, <[http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_\(SK00131316\).pdf](http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_(SK00131316).pdf)>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).
- Legal Guide To French Succession Law and Inheritance Tax, http://www.ashtonkcj.co.uk/uploads/1344345308_LegalGuidetoFrenchSuccessionLawandIHT.pdf, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).
- Lost In France, **The French Tax System at a Glance**, <<http://www.lost-in-france.com/living-in-france/finance/810-the-french-tax-system-at-a-glance>>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).
- Luckey, John R., **A History of Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Taxes**, Report For Congress, Congressional Research Service, April, 2003, <<http://www.naepc.org/journal/issue01f.pdf>>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).
- Maç, Mehmet, Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm (e – kitap)**, 2012, <http://www.bdo.com.tr/vergi/veraset.php>, (Erişim Tarihi: 02.02.2013).
- Making A Will, **Planning For Inheritance Tax**, <http://www.makingawill.org.uk/text-planning-for-inheritance-tax-page-105.html#exemptions>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).
- Mercan, Eray, A. Murat Yıldız, **Veraset ve İntikal Vergisi Rehberi – 2002**, s. 12, http://www.yildizymm.com/YILDIZ%20YMM%20INTERNET/YAYINLARI/MIZ/BEYANNAME%20D%C3%9CZENLEME%20REHBERLERI/VERASE_T_A5.pdf, (Erişim Tarihi: 22.02.2013).
- Miller, Daniel, **Costs and Consequences Of The Federal Estate Tax**, A Joint Economic Committee Study, United States Congress, May, 2006, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906812, (Erişim Tarihi: 10.01.2013).

- Miller, Jonathan, **Spanish Inheritance Tax**, Spain, June, 2005, <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>, (Erişim Tarihi: 10.05.2013).
- Milliyet Gazetesi, “Futbolcuya Gol Başma Vergi, Gençlere Teşvik”, Ekonomi, Mayıs, 2013, <http://ekonomi.milliyet.com.tr/futbolcuya-gol-basina-vergi-ekonomi/detay/1715934/default.htm>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).
- Milliyet Gazetesi, “Veraset Vergisi Kaldırılıyor”, Nisan, 2008, <http://www.milliyet.com.tr/default.aspx?aType=SonDakika&ArticleID=519900&Date=22.04.2008&Kategori=ekonomi>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).
- Ministère de l'Économie et des Finances, 2013, http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup;jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard_364&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=droits%20de%20succession&temNvlPopUp=true, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).
- Office For Budget Responsibility, **Economic and Fiscal Outlook**, March, 2013, <<http://cdn.budgetresponsibility.independent.gov.uk/March-2013-EFO-44734674673453.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).
- Ortaç (a), F. Rıfat, “Yeni Yasal Mal Rejimi ve Veraset ve İntikal Vergisi”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Mart, 2002, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/4/3/12.pdf, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Öz Ersan, **Mirasçılar Dikkat! Mirasın Reddi ve Varlığın Beyan Süresi Arasındaki Çelişki Var!**, Temmuz, 2013, <http://www.muhasebettr.com/yazarlarimiz/ersan/005/>, (Erişim Tarihi: 11.03.2013).
- Özer, İlhan, “Türkiye’ de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 11. Seri, 1965, <http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmaliye/article/viewFile/14954/14161>, Erişim Tarihi: 02.02.2013).
- Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, **The French Tax System**, July, 2011, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

- Rheinstein, Max, Mary Ann Glandon, **Inheritance**, Encyclopædia Britannica Online Academic Edition, Encyclopædia Britannica, December, 2012, <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/288190/inheritance>, (Erişim Tarihi: 07.01.2013).
- Rudnick, Rebecca S., Richard G. Gordon, **Taxation on Wealth**, Tax Law Design and Drafting, Chapter 10, International Monetary Fund, 1996, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch10.pdf>, (Erişim Tarihi: 28.12.2012).
- Sarıoğlu, Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı. 1, 2002, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/4/1/12.pdf, (Erişim Tarihi: 07.01.2013).
- Siegwart, Holger, **German Tax Law: Estate Tax, Gift Tax, and Inheritance Tax in Germany**, Global Legal Resources, March, 2011, <http://www.hg.org/article.asp?id=21353>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).
- Spanish Tax Specialist, **Inheritance Tax in Spain**, 2013, <http://www.spanish-taxes.co.uk/services/inheritance-tax-in-spain/>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).
- Statistische Bundesamt, **Tax Revenue and Assignment, Cash Tax Revenue**, https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/_Doorpage/TaxBudgets_ol.html, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).
- Statistisches Bundesamt, **Inheritance and Gift Tax Statistics**, Public Finance & Taxes, December, 2010, <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/Tables/Exemptions.html>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).
- Step Journal, **France**, Wealth Structuring Analysis For Trust and Estate Practitioners, 2013, http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional_summaries_2012/france/3_tax_system_general.aspx, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).
- T. C. Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe ve Finansman**, Vergi, 344MV0056, Ankara, 2011, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0056.pdf, (Erişim Tarihi: 28.12.2012).

- T.C. Adalet Bakanlığı, **Hukuk Sözlüğü**, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 08.03.2013).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Almanya Federal Cumhuriyeti Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Amerika Birleşik Devletleri' nin Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/amerika-birlesik-devletleri-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, **Birleşik Krallık' ın Ekonomisi**, <http://www.mfa.gov.tr/birlesik-krallik-ekonomisi.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 26.05.2013).
- T.C. Ekonomi Bakanlığı İhracat Bilgi Platformu, **İspanya**, Genel Ekonomik Durum, <http://www.ibp.gov.tr/pg/section-pg-ulke.cfm?id=%C4%B0spanya>, Erişim Tarihi: 06.06.2013).
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergilendirme (Taxation)**, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Bülten 2012 / 1, s. 6, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).
- T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Bütçe Kanunu ve Ekleri – 2012**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,954/2012.html>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, **Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesine Eklenecek Belgeler Nelerdir?**, Vergi İletişim Merkezi Soruları Detay, Temmuz, 2011, [http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1234&tx_ttnews\[tt_news\]=1859&tx_ttnews\[backPid\]=1233&cHash=960f5add2](http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1234&tx_ttnews[tt_news]=1859&tx_ttnews[backPid]=1233&cHash=960f5add2), (Erişim Tarihi: 10.03.2013).
- The American Taxpayer Relief Act of 2012, <http://planyourlegacy.berkeley.edu/taxrelief2.php>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).
- Tuncer (b), Selahattin, “Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 9, 1963, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/14385/13594>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

- Tunçel, Funda, “Veraset ve İntikal Vergisi Neden Gerekli”, **Vergiye Hukuki Bakış**, Mayıs, 2008, <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=454>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Velasco, Sonia, **Spain International Estate Planning Guide**, IBA Individual Tax and Private Client Committee, <http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ibanet.org%2FDocument%2FDefault.aspx%3FDocumentUid%3DAD1E7F59-15D9-46FA-881D> B013F09BEBAB&ei=_otvUvqSFM7AswafriEQ&usg=AFQjCNHnjL8OWmrnWc_9X9lprYjfq8OVg&bvm=bv.55123115,d.Yms, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).
- Veysi Seviğ, **Vergi Hukukunda İvazlı İvazsız Ayrımı**, İktisadi Dayanışma, Ağustos, 2005, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=687, Erişim Tarihi: 02.02.2013.
- West, Max, “The Teory of Inheritance Tax”, **Political Science Quarterly**, Vol. 8, No. 3, 2012, p. 426 – 427, <http://www.jstor.org/stable/2139827?origin=JSTOR-pdf>, (Erişim Tarihi: 01.01.2013).
- Yayman, Derya, “ABD ve Türk Vergi Sistemlerinin Karşılaştırmalı Analizi”, **İİB International Refereed Academic Social Sciences Journal**, Volume: 10, 2013, <<http://www.iibdergisi.com/?sayfa=dergiayrinti&no=294&icerik=abd-ve-turk-vergi-sistemlerinin-karsilastirilmali-analiz&kategori=maliye>>, (Erişim Tarihi: 16.04.2013).
- Zargan, İngilizce – Türkçe Sözlük, <http://www.zargan.com/sozluk.asp?Sozcuk=servet>, (Erişim Tarihi: 24.12.2012).

Tezler

- Eroğlu (a), Onur, **Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2010.
- Gönül, Murat, **Veraset ve İntikal Vergisinde İstisnalar İle Tarifinin Oransal Yapı Açısından Değerlendirilmesi ve Analizi**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2008.

Tırpan Erdal, **Adil Bir Gelir ve Servet Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, İzmir, 2001.

Kanunlar

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

4721 Sayılı Medeni Kanun.

6098 Sayılı Borçlar Kanunu.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

Diğer Kaynaklar

Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr/>.

Türkçe – Almanca Sözlük, <http://www.almancasozluk.net/>.

Türkçe – Fransızca Sözlük, <http://www.fransizcasozluk.gen.tr/>.

Türkçe – İngilizce Sözlük, <http://tureng.com/>.