

31017

T.C.

İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTUSU
MALİYE ANABİLİM DALI

SERVETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Danışman : Prof. Dr. S.Yenal ÖNCEL

Hazırlayan : Binhan Elif DİNÇ

İstanbul 1994

ÖZET

Servet, bir kişinin belirli bir anda sahip olduğu ekonomik değerlerin tümüdür. Servete her türlü taşınır ve taşınmaz mallar, para ve alacaklar dahildir. Bir malın satın alınması, hibe edilmesi ya da veraset yoluyla elde edilmesi ile meydana gelen servet, servet rantının birikiminden de doğmaktadır. Sonuçta, gelir bir yandan servetin sonucu, diğer yandan da kaynağını oluşturmaktadır.

Servet, gelir getirirse de getirmese de sahibine bir takım faydalar sağlar. Sahibine gelecekteki işsizlik, hastalık olasılığına karşı güven verirken ayrıca sosyal mevki, kudret ve ekonomik bağımsızlık sağlayarak özel bir ödeme gücünü temsil eder. Servet, sahibinin ödeme gücünün bir göstergesi olduğundan ödeme gücüne göre vergilendirilmesi doğal olmaktadır.

Bilindiği üzere vergilerin uygulamaya konulmasındaki en önemli neden, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanını sağlamaktır. Servet de bir vergi kolu olarak devlete gelir sağlama amacıyla vergilendirilebilir. Ayrıca gelir getirmediklerinden dolayı Gelir Vergisi ile kavranamayan servet unsurları bu vergi ile kavranabilir. Yine Gelir Vergisi beyannamesinde gösterilmeyen ve servetin oluşturulmasında kullanılan gelir de, servet vergisi ile kontrol altına alınabilmektedir. Son olarak, fırsat eşitsizlikleri dolayısıyla toplumdaki bireyler arasında oluşan gelir-servet dağılılımındaki dengesizlikler de bu vergi ile en aza indirilebilir ve denge sağlanabilir.

Servet vergileri vergiye doğuran olayın kapsamına göre çeşit-

lenmiştir. Vergi konusunun servetin toplamı olduğu vergiler servet üzerinden alınan vergileri oluşturur. Servet üzerindeki mülkiyet hakkının veraset ya da bağış yoluyla karşılıksız olarak başkalarına devredilmesi nedeniyle servet transferi üzerinden alınan vergiler meydana gelir. Son olarak servet mevcudunda ya da serveti oluşturan belirli unsurlarda meydana gelen değer artışları nedeniyle alınan vergiler de servet artışı vergileridir.

Servet üzerinden alınan vergiler, gerçek veya tüzel kişilerin malvarlığına dahil taşınır ve taşınmaz mallardan alınır. Burada vergiyi doğuran olay, kişilerin sözkonusu mallara sahip olmalarıdır. Servet üzerinden alınan vergiler, kişilerin tüm malvarlığından alındığı takdirde genel servet vergileri, malvarlığının belirli unsurlarından alındığı takdirde ise özel servet vergileri sözkonusudur.

Genel servet vergileri, Batı Avrupa ülkeleri ile A.B.D.'de uygulanan Genel Mülkiyet Vergisi ile Avrupa, Asya ve Güney Amerika ülkelerinde görülen Net Servet Vergisi'ni kapsamaktadır.

Genel Servet Vergilerinin uygulama güçlüklerinin temel noktası altın, mücevherat veya para gibi servet unsurlarının kolayca vergiden gizlenebilmesidir. Bu şekilde tüm servetten değil de, servete dahil bazı mallardan vergi alınması ile özel servet vergileri meydana gelir. Bu vergilerin en eski ve hemen her ülkede uygulanan şeklini Emlâk Vergisi oluşturur. Bu vergiler emlak dışında otomobil gibi bir servet unsurundan da alınabilmekte. Motorlu Taşıtlar Vergisi de uygulanabilmektedir.

Emlâk Vergisi, taşınır servet unsurlarından olan bina, arsa ve araziye vergilendirmeye yönelik, sürekli bir servet vergisi çeşitidir. Bu vergi ülkemizde ve hemen her ülkede uygulama alanı bulabilmektedir. Periodik vergiler grubuna giren Emlâk Vergisi'nin oranları düşük olduğundan, mükelleflerin cari yıl gelirinden , yani cari tüketiminden ve tasarrufundan ödenmektedir. Ülkemizde tasarruflar -enflasyonun yıpratıcı etkisinden korunması amacıyla- fiyatlarının vergi ile artmasına rağmen bina ya da araziye dönüştürülmektedir. Ayrıca bina ya da arazi üzerine konan bu vergi ile, gelir getirmeyen ve vergiye konu olan varlıklar verimli alanlara kayarlar.

Emlâk Vergisi, kısa dönemde binanın gelirini, dolayısıyla değerini düşürdüğünden dolayı yansımamakta, ancak kiralık bina talebinin esnek olmadığı durumlarda vergi, kiracıya yansıtılabilir. Ülkemizde, özellikle şehirleşmenin yoğun olduğu bölgelerde vergi kiracı üzerinde kalmaktadır.

Bu verginin gelir dağılımı üzerindeki etkisi ise bu servet unsurlarının çeşitli gelir grupları arasındaki dağılımı ile ilgilidir. Özellikle azgelişmiş ülkelerde binalar, yüksek gelir grubuna bağlı bireylerin elinde bulunduğundan vergi, gelir dağılımını eşitleyici yönde etki yapar. Ayrıca, küçük tarlaların vergilendirilmesinin yanında büyük tarlaların artan oranlı olarak vergilendirilmesi ile gelir dağılımındaki eşitsizlikler azalabilir.

Belirli bir servet unsuru olan motorlu taşıtlara sahip olmanı yükümlülüğü olan Motorlu Taşıtlar Vergisi, özel servet vergilerini ikinci şeklidir. Emlâk Vergisi gibi sürekli vergiler grubuna giren

bu verginin ekonomik etkileri de Emlâk Vergisi'nin yaratacağı etkilere benzerlik gösterir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin yansıma olanağı, bu taşıtların ne amaçla elde bulundurulduğu ile ilgilidir. Eğer taşıt ticaret amacıyla kullanılıyorsa, vergi dolayısıyla bu taşıtların kullanımları azalır. Eğer ikâme olanağı varsa, başka üretim etkenlerinin kullanımına gidilebileceği gibi, ikâmesi yoksa ya da pahalıysa, fiyat farkına bağlı olarak üretim maliyetleri artabilir. Sahibi tarafından kullanılan taşıtların vergilerinin yansıması ise olanaksızdır.

Servet transferi üzereinden alınan vergiler, servetin tümünün veya herhangi bir unsurunun mülkiyetinin karşılıksız olarak devri sonucunda, genellikle serveti yeni edinen kimse tarafından ödenen vergilerdir. Bu tip vergilerde vergiyi doğuran olay, servetin mevcudiyeti değil, mülkiyetin karşılıksız olarak devri sonucu ortaya çıkar. Vergi sistemimizde, servet transferi üzerinden alınan vergilerin uygulama şekli olarak Veraset ve Intikal Vergisi söz konusudur.

Veraset ve Intikal Vergisi, adından da anlaşılacağı üzere iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Bunlardan ilki, veraset sonucu ortaya çıkan, ikincisi yaşayanlar arası gerçekleştirilen mülkiyetin karşılıksız devrini vergilendirmeye yöneliktir. Veraset Vergileri yalnız başına uygulandığı takdirde mülkiyetin devri, yaşayanlar arasında hibe etmekle gerçekleştirilebilir. Bunun için yaşayanlar arası hediye ya da bağış yoluyla gerçekleştirilen karşılıksız devirlerin dergi kapsamına alınması yoluna gidilmiş, karşılıksız devir dolayısıyla kazanılan vergi ödeme gücü, intikal Vergisi ile vergi kapsa-

mına alınmıştır. Bu nedenle birarada uygulanması gerekli bu iki vergi, "telâfi edici" veya "takip edici" vergiler olarak nitelendirilirler.

Veraset ve Intikal Vergisi'nde tasarrufu yapan birey (muris) ile vergiyi ödeyen kişiler (varis) farklıdırlar. Muris, ölümünden sonra servetinin vergilendirileceği düşüncesiyle tüketimini arttırabilirken, varislerine hissi yakınlık duyuyorsa tasarruflarını arttırma yoluna gidebilir. Varisler ise, ise tüketim güçlerini arttıracak miras beklentisi içerisinde olduklarından, vergiyi ödeyebilmek amacıyla ya tüketimlerinin kısar ya da gelirlerini arttırmaya çalışırlar.

Mükellef olan varisler, miras kalan taşınır veya taşınmaz varlıkların paraya dönüştürülmesi ile ödeyecekleri vergiyi, elde edecekleri yıllık gelirden de karşılayabilirler. Ülkemizde taşınır varlıklar paraya dönüştürölüp, faiz geliri sağlamak amacıyla bir mali kuruma yatırılabilir, vergi, faiz geliri ile ödenebilir. Bu durumda geçmiş dönem tasarrufları vergiden etkilenmez ve cari harcamaya ve tasarruf düzeyi sabit kalmış olur. Ancak ülkemizin enflasyonist ortamı dikkate alınırsa, paraya dönüştürülen varlıkların değeri, yıllık faizi beklerken kayba uğrayacaktır.

Bireylerin, kendilerinden sonraki nesle miras bırakmak istemeleri, hayatta iken rizikolu yatırımları tercih etmelerine neden olur. Servetin sahibine, yaşamı boyunca ekonomik güç ve prestij sağlayacak olması, bu bireylerin servet edinme amacıyla emeklerini arttırmalarına neden olur.

Son olarak servet artışı vergileri, tüm servet tutarı yerine belirli bir dönem başı ile sonu arasında oluşan servet farkını vergilendiren bir servet vergisi çeşitidir. Bu şekilde servet mevcudunda ya da serveti oluşturan unsurlarda, sahibinin hiç bir kişisel emeği olmadan meydana gelen değer artışları vergilendirilmiş olur.

Servet artışı vergileri, her türlü servet artışını, niteliği ve kaynağı ile ilgilenmeksizin vergilendiriyorsa genel, belirli servet unsurlarındaki artışı vergilendiriyorsa özel servet artışı vergilerinden bahsedilir. Genel servet artışı vergileri ise, ekonomik buhranlar veya savaşlar gibi olağanüstü durumların sonunda uygulandığından dolayı "Olağanüstü Servet Vergileri" olarak nitelenen bir defalık veya belirli aralarla 1.Dünya Savaşı Almanya'ında uygulanmış olan vergiler gibi periodiktirler.

Olağanüstü servet vergileri, bir defaya mahsus olarak alındıklarından, mükellefler bu vergiden önceden haberdar degillerdir. Vergi oranının yüksekliği nedeniyle verginin ödenmesi ancak varlıkların elden çıkarılmasıyla mümkün olmaktadır. Nitekim 2. Dünya Savaşı yıllarında ülkemizde uygulanmış olan Varlık Vergisi'nin ödenebilmesi için mükellefler gazete ilânları ile varlıklarını satışa çıkarmışlardır. Bu vergi, zorunlu olarak geçmiş dönem tasarruflarının paraya çevrilmesine yol açtığı için, gelecek dönemin tasarruf ve tüketimlerini de kısıtlar.

Olağanüstü servet vergileri, bir defalık ve geçmiş dönem tasarruflarını hedef aldığından, yatırım kararlarını etkilemez. Bu verginin tekrarlanacağı tahmin edilmemesi, bireylerin davranış-

larında değişikliğe neden olur. Mükellefler, vergiden önceki servet düzeylerine ulaşabilmek amacıyla daha fazla çalışıp, gelir ve tasarruf düzeylerini vergiden önceki duruma getirme çabası içinde olurlar.

Olağanüstü Servet Vergileri, arz ve talep işleyişinden etkilenmedikleri için vergiyi yansıtmak sözkonusu değildir.

Verginin uygulandığı savaş, ekonomik buhran gibi dönemlerde büyük servet dengesizlikleri meydana gelir ve devlet, vatandaşların servetlerini doğrudan doğruya vergilendirir. Bu vergi ile ekonomide servet ve gelir dağılımı eşitlenme yönünde değişir. Ancak ülkemizde olağanüstü servet vergisi olarak uygulanmış olan Varlık Vergisi'nin konusu iyi belirlenmediği, vergilemenin objektif unsurları bulunamadığı ve ülkede yaşayan azınlık hedef alındığı için vergi, gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri giderici bir etki yapmamıştır.

Son olarak servet unsurlarından sadece birinin değerinde meydana gelen artışı yükümlü kılan Özel servet artışı vergileri sözkonusudur. Bu vergiye en iyi örnek olarak Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'ni gösterebiliriz. Taşınmazların elde bulundukları süre içinde kazandıkları değer artışı nedeniyle vergiye tabi tutulduğu bu vergi 1985 yılında kaldırılmıştır.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1-2
------------	-----

KISIM I

SERVET ve VERGİLEME

BÖLÜM ISERVET KAVRAMI

1. Servet Kavramı.....	4-11
1.1. Servetin Tanımı ve Unsurları.....	8-9
1.2. Servetin Kaynağı ve Doğuşu.....	10
1.3. Servet-Gelir ilişkisi.....	10-11
1.4. Servet-Sermaye ilişkisi.....	11
2. Servet ile ilgili Düşüncelerin Doğuşu ve Gelişimi.....	12-16
2.1. Merkantilizm ve Milli Servet Anlayışı.....	12
2.2. Fizyokratlar ve Quesnay.....	12-13
2.3. Sanayi Devrimi ve Liberalizm.....	13-14
2.4. Liberalizm ve Özel Mülkiyet Hakkına Karşı Tepkiler....	14-16
3. Servetin Sınıflandırılması.....	17-19
3.1. Kişisel Servet- Milli Servet.....	17
3.2. Kullanım Serveti-Kazanç Serveti.....	17
3.3. Aynı Servet-Nakdi Servet.....	17-18
3.4. Taşınır Servet-Taşınmaz Servet.....	18
3.5. Maddi Servet-Gayrimaddi Servet.....	18
3.6. İktisadi Servet-Mali Servet.....	18-19

BÖLÜM II SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. Bir Vergi Konusu Olarak Servet.....	20
2. Serveti Vergilendirme Gereği.....	20-26
2.1. Ödeme Gücü Açısından.....	20-21
2.2. Gelir Vergisini Tamamlaması Açısından.....	21-22
2.3. Gelir Vergisini Denetlemesi Açısından.....	22-24
2.4. Gelir ve Servet Dağılımında Dengeyi Sağlamak Açısından.....	24-25
2.5. Mali Amaç Açısından.....	25-26

KISIM II

VERGİ SİSTEMLERİ İÇİNDE SERVET VERGİLERİ NİTELİKLERİ, ÇEŞİTLERİ ve İKTİSADİ ETKİLERİ

BÖLÜM I VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI ve BU SINIFLANDIRMADA SERVET VERGİLERİNİN YERİ

1. Vergilerin Sınıflandırılması.....	28-36
1.1. Objektif-Sübjektif Vergi Ayrımı.....	29
1.2. Advalorem-Spesifik Vergi Ayrımı.....	29-30
1.3. Genel-Özel Vergi Ayrımı.....	30-31
1.4. Sürekli-Geçici Vergi Ayrımı.....	31-32
1.5. Artan-Azalan-Sabit Oranlı Vergiler Ayrımı.....	32
1.6. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı.....	32-33
1.6.1. Verginin Yansıma Kriteri.....	33

III

1.6.2. Verginin Sürekliliği Kriteri.....	34-35
1.7. Gelir-Servet-Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler Ayrımı.....	35-36
2. Vergilerin Sınıflandırılmasında Servet Vergilerinin Yeri...	36-39
2.1. Objektif-Sübjektif Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	36
2.2. Advalorem-Spesifik Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	36-37
2.3. Genel-Özel Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	37
2.4. Sürekli-Geçici Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	37-38
2.5. Artan-Azalan-Sabit Oranlı Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	38
2.6. Dolaylı-Dolaysız Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri.....	38-39

BÖLÜM II

SERVET VERGİLERİNİN

NİTELİKLERİ, ÇEŞİTLERİ ve İKTİSADİ ETKİLERİ

1. Servet Vergilerinde Vergileme Tekniği.....	40-45
1.1. Servet Vergilerinde Konu.....	40
1.2. Servet Vergilerinde Mükellef.....	40-41
1.3. Servet Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar.....	41-42
1.4. Servet Vergilerinde Matrah.....	42
1.5. Servet Vergilerinde Tarh.....	42-44
1.5.1. İdarece Takdir Usûlü.....	43
1.5.2. Karine (dış Belirtiler) Usûlü.....	43
1.5.3. Götürü (Kesim) Usûlü.....	43

IV

1.5.4. Beyan Usûlü.....	43-44
1.6. Servet Vergilerinde Tahsil.....	44-45
1.6.1. İltizam Usûlü.....	44
1.6.2. İhale Usûlü.....	44-45
1.6.3. Halk Temsilcileri Yoluyla Tahsil Usûlü.....	45
1.6.4. Emanet Usûlü.....	45
2. Servet Vergilerinin Esas Aldıkları Konular İtibariyle Çeşitleri.....	45-73
2.1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	46-59
2.1.1. Genel Servet Vergileri.....	46-55
- Genel Mülkiyet Vergisi.....	47-49
- Net Servet Vergisi.....	49-55
2.1.2. Özel Servet Vergileri.....	55-59
- Emlâk Vergisi.....	55-57
- Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	58-59
2.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler.....	59-62
- Veraset ve İntikal Vergisi.....	61-62
2.3. Servet Artışı Vergileri.....	62-73
2.3.1. Genel Servet Artışı Vergileri.....	63-71
- Periyodik Genel Servet Artışı Vergisi.....	64
- Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergisi.....	64-71
- Varlık Vergisi.....	65-71
2.3.2. Özel Servet Artışı Vergisi.....	72-71
- Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi.....	72-71
3. Servet Vergilerinin İktisadi Etkileri.....	74-8
3.1. Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri...	75-7

3.1.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	75-76
3.1.2. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	76-77
3.1.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	77-79
3.2. Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri....	79-83
3.2.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	80
3.2.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	80-81
3.2.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	81-83
3.3. Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkileri.....	83-85
3.3.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi.....	84
3.3.2. Sürekli Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi.....	84-85
3.3.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi.....	85
4. Servet Vergilerinin Yansıması.....	86-89
4.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Yansıması.....	86
4.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yansıması.....	87
4.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Yansıması.....	88-89
5. Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	89-92
5.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	89-90
5.2. Sürekli Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	90-91
5.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	91-92

VI

KISIM III

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVET VERGİLERİ

BÖLÜM I

SERVET VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Servet Vergileri.....94-96
 - 1.1. Agram Vergisi.....94-95
 - 1.2. 1863 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu.....95-96
 - 1.3. Ferağ ve Intikal Harçları.....96
2. Cumhuriyetten Günümüze Servet Vergileri.....96-103
 - 2.1. Agram Vergisi.....96-97
 - 2.2. Varlık Vergisi.....97-98
 - 2.3. 1931 Tarihli Bina ve Arazi Vergileri.....98-101
 - 2.4. 1970 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu.....101
 - 2.5. Veraset ve intikal Vergisi.....101-102
 - 2.6. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....103

BÖLÜM II

TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİ

1. Emlâk Vergisi.....103-148
 - 1.1. Emlâk Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....104-111
 - 1.1.1. Arazi Vergisi.....104-107
 - 1.1.2. Bina Vergisi.....107-111
 - 1.2. Emlâk Vergisinin Özellikleri.....111-113
 - 1.3. Emlâk Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler....113-114

VII

1.4. Emlâk Vergisinin Yasal Çerçevesi.....	114-142
1.4.1. Emlâk Vergisinin Konusu.....	114-117
1.4.2. Emlâk Vergisinin Mükellefi.....	117-121
1.4.3. Emlâk Vergisinde Muaflık ve İstisnalar.....	121-130
1.4.4. Emlâk Vergisinde Beyan Usûlû.....	130-133
1.4.5. Emlâk Vergisinde Matrah Tespiti ve Oran.....	133-136
1.4.6. Emlâk Verginin Tarh ve Tahakkuk.....	136-137
1.4.7. Emlâk Vergisi Kanununun Ortak Hükümleri.....	137-142
- Zamanaşımı.....	137
- Gelirlerin Bölüşümü.....	137-138
- Tarhiyat ve Ceza Hükümleri.....	138
- Kısıtlama Halinde Verginin Ödenmesi.....	139-141
- Kamulaştırma Halinde Verginin Ödenmesi.....	141-142
1.5. Emlâk Vergisinin İktisadi Etkileri.....	142-144
1.5.1. Emlâk Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	142-143
1.5.2. Emlâk Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	143
1.5.3. Emlâk Vergisinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi.....	144
1.6. Emlâk Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	144-145
1.7. Emlâk Vergisinin Sorunları ve Reform Gereği.....	145-148
2. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	149-162
2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	150
2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Özellikleri.....	151-152
2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler.....	152
2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yasal Çerçevesi.....	153-158

VIII

2.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu.....	153
2.4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mükellefi.....	153-154
2.4.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar.....	154-155
2.4.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergileme Ölçü ve Hadleri.....	155-156
2.4.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarh ve Tebliği..	156-157
2.4.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödeme Şekli.....	157-158
2.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yansıması ve Yerleşmesi.	158-159
2.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	159-160
2.7. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Sorunları ve Reform Gereği.....	160-162
3. Veraset ve İntikal Vergisi.....	163-200
3.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	168-170
3.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Özellikleri.....	171-172
3.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler.....	172-174
3.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Yasal Çerçevesi.....	175-192
3.4.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu.....	175-176
3.4.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi.....	176-177
3.4.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar.....	177-180
3.4.4. Veraset ve İntikal Vergisinde Beyan Usûlü....	183-186
3.4.5. Veraset ve İntikal Vergisinde Servet Değerlemesi ve Vergi Matrahının Saptanması.....	186-189
3.4.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Tarife Yapısı ve Oran.....	189-190
3.4.7. Veraset ve İntikal Vergisinin Ödeme Şekli....	191-192
3.5. Veraset ve İntikal Vergisinin İktisadi Etkileri.....	192-193

IX

3.5.1. Veraset ve Intikal Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi.....	192-194
3.5.2. Veraset ve Intikal Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	194-195
3.6.3. Veraset ve Intikal Vergisinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi.....	195
3.6. Veraset ve Intikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	196-197
3.7. Veraset ve Intikal Vergisinin Sorunları ve Reform Gereği.....	197-200
SONUÇ.....	200-204
KAYNAKÇA.....	204-213

GİRİŞ

Ekonomik büyümenin sürekliliği, adil bir gelir dağılımı ve kaynakların etkin kullanımı, günümüz devletlerinin ulaşmak istedikleri amaçlar olmakta; bu amaçları gerçekleştirmede de vergi politikası önem kazanmaktadır.

Vergi politikasının ilk amacı, devlete gelir sağlamaktır. Devlet, sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanı için egemenlik hakkına dayanarak vergi toplamaktadır. Ayrıca vergiler, kamu harcamalarının finansman aracı olmalarının yanı sıra sosyal, politik ve ekonomik amaçların gerçekleşmesine de hizmet etmektedirler. Vergi politikasının bir aracı olan servet vergileri de, gelir ve harcama vergileri yanında, vergi sisteminin bir unsurunu oluşturmaktadır. Ancak zamanla gelir ve harcama vergilerinin önem kazanması ile servet vergileri eski önemini yitirmiştir. Mali literatürde yeterince incelenmeyen ve ihmâl edilen servet vergileri, tez konumu oluşturmaktadır.

Tez çalışmam üç kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda servet kavramı ele alınarak servetle eşanlamlı kavramlar arasındaki ilişki üzerinde durulmuş, servet tanıtılmaya çalışılmıştır. Ayrıca servetin vergilendirilme nedenleri ele alınarak, verginin meşruiyeti sağlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmamın ikinci kısmında, bir vergi sistemini oluşturabilmek amacıyla çeşitli vergilerin sınıflandırılma yöntemleri tesbit edilmiş, servet vergilerinin de bu sınıflandırmalardaki yeri belirlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca servet vergilerine ait bir takım teknik

konuların açıklanması amacıyla vergileme tekniği üzerinde durulmuş, bu verginin çeşitleri ve iktisadi etkileri ortaya konulurken, yansımaları ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerine de değinilmiştir.

Çalışmamın üçüncü kısmında ise Türkiye'de Servet Vergileri konusu işlenmiştir. Özel servet vergisi çeşitleri olan Emlâk Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi ile genel nitelikli bir servet vergisi olan ve mülkiyetin karşılıksız devri dolayısıyla alınan Veraset ve Intikal Vergisi, vergi sistemimizde yer alan servet vergileridir. Ülkemizde uygulanmakta olan bu vergi türleri özellikleri, alınma nedenleri, yasal çerçeveleri itibariyle incelenmiştir. Tasarruf, yatırım, çalışma arzusu üzerindeki etkilerinin bu vergi türlerine ilişkin genel eğilimleri de belirlenmeye çalışılmıştır. Son olarak da sözkonusu vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payına ilişkin bir değerlendirme yapılmak suretiyle sorunlarına dikkat çekilmiştir.

Çalışmamın sonuç bölümünde, servet vergileri ile ilgili genel bir değerlendirme yapılmış, elde edilen sonuçlar belirtilmiştir.

Çalışmamı, değerli zamanını esirgemeyerek titizlikle inceleyen, önemli eleştirilerini aldığım danışman hocam, Sayın Prof. Dr. S.Yenal Öncel'e teşekkürlerimi bir borç bilirim. Ayrıca araştırmalarım sırasında yardımcı olan Maliye Kütüphanesi çalışanları Sayın Nurcan Manzakoglu ve Sayın Ulviye Işık'a teşekkürlerimi sunarım.

Agustos 1994

Binhan Elif Dinç

Istanbul

KISIM I

SERVET VE VERGİLEME

BÖLÜM I

SERVET KAVRAMI

1. SERVET KAVRAMI :

Servet kavramı, mülkiyet ve sermaye ile kimi zaman eşanlamlı, kimi zaman ise farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Bu kavramın tam olarak anlamı ise açıklığa kavuşturulamamıştır. Söz konusu kavram karışıklığı özellikle servet ve mülkiyet kavramlarının kullanılması sırasında kendini göstermektedir. Birçok yazar, bu iki kavramı çoğu zaman eşanlamlı kullanmaktadır. Mülkiyet düzeni, servet oluşu ve dağılımı bakımından büyük önem taşıdığından, mülkiyet kavramının üzerinde durulması ve servet ile mülkiyet kavramları arasındaki benzerlik ve farkların açıklığa kavuşturulması faydalı olacaktır.

Mülkiyet kavramı sosyal, ekonomik ve ahlâksal yönleri bulunmakla beraber daha çok hukuksal kökenlidir. Hukuksal açıdan mülkiyet soyut bir haktır. Mülkiyet hakkı da, kişilere eşyalar üzerinde herkese karşı ileri sürülebilecek nitelikte bazı yetenek ve yetkiler sağlayan nesnel hak niteliğini taşır. Buna göre mülkiyet hakkı kişiyle nesneler arasındaki dolaysız ilişkinin başka kişilere karşı hukuksal yönden korunup düzenlenmesidir. Doğal olarak düşünüldüğünde mülkiyet kavramının servet değeri taşıyan herşeyi içermesi, başka bir deyişle mülkiyetin kapsamının servetle eşanlamlı olması benzerdir. Ancak Medeni Hukukun kabul ettiği mülkiyet kavramı, servet ile mülkiyetin içeriğini birbirinden ayırmakta ve mülkiyeti dar çerçevede incelemektedir. Türkiye ve İsviçre'de ilke olarak yalnızca kişinin egemenliği altına alınması olanagı bulunan, bağımsız

kilde varolan nesneler mülkiyetin konusunu oluşturmaktadır.¹

Medeni Kanunumuzun 618. maddesinde "Bir şeye (nesneye) malik olan kimse, o şeyde kanun dairesinde dilediği gibi tasarruf hakkına haizdir" denilmekle mülkiyet hakkının tanımı yapılmamış, yalnızca yetkilerden sözedilmiştir. Mülkiyet hakkı, sahibine bir mal üzerinde dilediğini yapma kudreti verir. Malik o malı kullanmaya, gelirini almaya ve harcayıp yok etmeye ilişkin olarak bütün tasarrufları yapabilir. Öyle ki, malikin malını kullanabilmesi ve ondan yararlanabilmesi "maddi tasarruf", satışını yapabilmesi, bağışlayabilmesi, taşınmaz üzerinde aynı haklar kurabilmesi ve kişisel haklarda sınırlama yapabilmesi de "hukuksal tasarruf" olarak, mülkiyet hakkının sahibine sağladığı kudrete dayanır.²

Mülkiyet hakkının Medeni Kanundaki dar içeriğine karşın, anayasal güvence olarak içeriği geniş kapsamlıdır. Dar anlamda mülkiyet hakkı nesneleri; geniş anlamda mülkiyet hakkı ise servet değer olan hakların tümünü içermektedir.³ Bu nedenle Türk Anayasasının

(1) Sait Dilik, Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 391, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1976, s.1-6

(2) Mustafa Rağit Karahasan, Mülkiyet Hukuku, İstanbul Matbaası, İstanbul 1978, s. 9-10

(3) Fethi Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi İdari Bilimler Akademisi Yayınları No :245/166, Eskişehir 1982, s. 5-6

mülkiyet kavram ve güvencesine hem taşınabilir ve taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet, hem de maddi ve maddi olmayan mallar üzerindeki başka mutlak haklar (patent hakları, fikri haklar, marka üzerindeki haklar, alacak hakları) girmektedir.⁴

Bütün bu açıklamalar gözönüne alındığında mülkiyet ve servet kavramları arasındaki farklılıklar göze çarpmaktadır. Ancak çalışmamızda mülkiyet ile servet eşanlamlarda kullanılacaktır. Aynı şekilde, servetin içeriğinin belirlenmesinde, hangi nesne ve hakları toplamının servetin konusunu oluşturduğunda da görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Sonuçta, servetin içeriği ve oluşumu ile ilgili çeşitli servet kavramları ortaya çıkmaktadır.⁵

Toplam Servet : Toplam Servet, kişinin mülkiyetinde bulunan tüm nesnel malların (N), alacaklardan (A) borçların (B) çıkarılması durumunda kalacak olan Parasal Servetin (A-B=P) ve kişinin çalışma yeteneğinin (E) bir başka deyişle emek değerinin toplamından oluşmaktadır. Bu tanımı kısa bir formülle, şöyle gösterebiliriz:

$$S^{\text{top}} = N + (A-B) + E$$

$$(A-B) = P$$

$$S^{\text{top}} = N + P + E$$

Nesnel Servet : Günümüzde Toplam Serveti oluşturan öğelerden olan emek serveti ile ilgilenilmemektedir. Nesnel Servet (N) ve Parasal Servet (P), Toplam Serveti oluşturmaktadır. Nesnel Servet.

(4) Dilik, a.g.e., s. 8

(5) Çeşitli servet kavramları hakk. bkz. Dilik, a.g.e., s. 11-14

Kamusal ve Özel Nesnel Servet olarak ikiye ayırabiliriz:

$$N = N^{\text{kam}} + N^{\text{öz.}}$$

Kamusal ve Özel Nesnel Serveti de, Tüketime Yönelik Kamusal Servet ve Üretime Yönelik (Prodüktif) Kamusal Servet olarak bölümlere ayırmak mümkündür:

$$N^{\text{tük}} = N^{\text{kam.tük.}} + N^{\text{öz.tük.}}$$

$$N^{\text{pro}} = N^{\text{kam.pro.}} + N^{\text{öz.pro.}}$$

Tüketime Yönelik Servet : Tüketime yönelik servet, tüketimde kullanılmak için edinilmiş ve tüketimde kullanıldıklarından, kişilerin yaşam düzeylerini dolaysız yoldan yükseltmeye yarayan bütün malları kapsar. Özel tüketime yönelik bu mallar örneğin yiyecek, içecek, gibi dayanıksız tüketim mallarından radyo, televizyon, buzdolabı gibi dayanıklı tüketim mallarına dek uzanır. Kamusal tüketim malları da örneğin askeri tesisleri ve silâhları içerir.

Kullanılabilir Servet Kavramı : Nesnel Prodüktif Servet ile Parasal Servetin toplamından oluşan servete, üretimde kullanılabilirliğinden dolayı Kullanılabilir Servet denilmektedir. Tüketime yönelik servetin üretimde kullanılması sözkonusu olmayacağı bu kavramın dışında bırakılmaktadır. Öyleyse bu servet kavramı;

$$S = N^{\text{kul}} + P^{\text{pro}}$$

ile gösterilebilir.

Üretime Yönelik Servet : Prodüktif servet ise, tüketime yönelik servet dışında kalan tüm diğer malları kapsar. Örneğin konutlar, devlet yönetim binaları, arsalar v.b. Fakat prodüktif servet asıl

olarak üretim mallarından oluşmaktadır ve üretilmiş (yatırımlarla arttırılabilir) nesnel prodüktif servet ile üretilmemiş (yatırımlarla arttırılamayan) nesnel prodüktif servet olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre;

$$N = N^{\text{pro}} + N^{\text{ür.pro.}} + T$$

Sözkonusu üretilmiş servete örnek olarak toprak, arsa ve yer-altı zenginlikleri gibi servet unsurlarını verebiliriz. Bu servet unsurları değerlendirme güçlüğü bulunmasına rağmen üretilmiş servete dahildirler. Bu unsurlarla Parasal Servetin toplamı ise Dar anlamda servet kavramını verir ki, bir ülke sanayileşmede yol aldıkça bu servet kavramı önem kazanır. Makro ekonomik anlamıyla servet kavramı ulusal açıdan önemli olmakla birlikte, çalışmamda bireysel anlamda ele alınacaktır.

1.1. Servetin Tanımı ve Unsurları :

Günümüzdeki yerleşik tanıma göre servet, belirli bir kişinin, belirli bir anda sahip olduğu değerlerin tümüdür. Servete her çeşit taşınır ve taşınmaz mallar, para ve alacaklar dahildir. Bu iktisadi değerler, fiyatı olan ve mübadeleye elverişli mallardır.

Servetin mutlaka maddi olması gerekmez. Birçok fikir adamı örneğin, belirli bir hizmet için servetin hizmetleri de kapsadığını ileri sürer (doktorun hastasını tedavi etmesi, öğretmenin bir öğrencisine ders vermesi, bir ressamın tablosu gibi). J.B.Say da "doktorlarla müzisyenler"

(6) Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İrilenmiş 11

lerin hizmetleri gibi maddi olmayan ürünler de servet sayılmalıdır" der. Bir kişinin sahip olduğu servet unsurları genellikle üç bölümde düşünülebilir:

Ticari servet, bir kişinin sahip olduğu işletmelerdeki özsermayesi anlamına gelir. Örneğin bir mükellefin bir kollektif şirket ya da adi ortaklıktaki özsermaye payı, o kişinin ticari servetidir.

Taşınmaz servet, bir kişinin sahip olduğu bina ve arazileri ifade eder. Bu iki servet unsurunun dışında, bir kişinin sahip olduğu servet unsurları da o kişinin sahsi servet idir. Bunlar otomobil, ev eşyası, mücevherat gibi maddi mallar ya da hisse senetleri, tahviller, nakit ve diğer haklar gibi maddi olmayan malları ifade eder. Bu maddi olmayan servet unsurları, sermaye şirketlerinde ya da parada olduğu gibi devletin sahibi olduğu iktisadi değerler üzerindeki hakları ifade eder. Bu bakımdan servet denilinde gerçek kişilerin, (bireylerin) serveti anlaşılır. Tüzel kişilerin de serveti olabilir. Ancak tüzel kişilerin (sermaye şirketleri olarak kabul edersek) ortakları olan gerçek kişilerin elinde bulunan hisse senetleri aracılığı ile şirketin serveti, ortağın serveti olarak ortaya çıkar. Son olarak bir kişinin sahip olduğu ticari servetinden borçlar, taşınmaz servetinden yıpranma payları düşüldüğü takdirde geriye kalan net servet tir.⁸

(7) Selâhattin Tuncer, Servet Vergileri, Basılmamış Doçentlik Tezi
İstanbul 1959, s. 12

(8) Ömer Faruk Batıral, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, Met-Ed Mat-
baası, İstanbul 1976, s. 151

1.2. Servetin Kaynağı Ve Doğuşu :

İktisadi bakımdan ele alındığında servetin kaynağı yine servet hareketleri ve gelirdir. Bir başka deyişle servet, servetin gelirinden oluşabileceği gibi gelirin birikiminden de doğar.

Servetin doğuşunu ve oluşumunu iki olayla açıklayabiliriz. İlki olay iktisap, bir başka deyimle edinmedir. Bir malın satın alınması veya hibe edilmesi veyahut da miras yoluyla intikali ile meydana gelen servet edinimi, hukuki şekilde gerçekleşmektedir. Servetin doğuşunu açıklayan diğer olay ise iktisadi bir faktör olan birikimdir. Servet, servet rantının birikiminden doğar ki, bu birikim tasarruf ile gerçekleşir. Burada servet, iradi şekilde (tasarruf ile) meydana gelmektedir. Sonuçta gelir, bir yandan servetin bir sonucu rantı olmakta, diğer yandan da kaynağını oluşturmaktadır.

1.3. Servet-Gelir ilişkisi :

Serveti iktisadi değerlerin stoku, geliri de akımı şeklinde tanımladığımızda; gelir dinamik, servet ise statik bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelir belirli bir süreye, genellikle bir yıllık zaman dilimine göre hesaplanırken, servet belirli bir andaki durumu gösteririr.

(9) İlhan Özer, Servetlerin İvazsız Intikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tatbikatı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:125-1955, Damga Matbaası, Ankara 1955, s. 6-7

Servet, daha önce değinildiği üzere gelirin kaynaklarından biridir. Servetten doğan gelirlere kazanılmamış (temelli) gelir, servetten doğmayan gelirlere de kazanılmış (temelsiz) gelir denilmektedir. Buna göre, kazanılmamış gelire sahip olan bir kişinin mali gücü, kazanılmış gelire sahip bir kişinin mali gücüne göre daha yüksektir.¹⁰

1.4. Servet-Sermaye ilişkisi :

Genellikle servetten bahsedildiği zaman, iktisadi değerlerle bunlara sahip olan gerçek kişiler arasındaki ilişki akla gelmektedir. Buna karşılık sermayeden bahsedildiğinde, iktisadi değerlerle bunları üretime sokan iktisadi süje, yani kurumlar, teşebbüsler ile ilişkilendirilen ve gelecekteki tüketim için saklanan bir stok kavramı anlaşılmaktadır.¹¹ Bir başka deyişle servet kişiye, sermaye de teşebbüse ait bir kavramdır.

Servet ve sermaye ortak özelliklere sahiptirler. Ancak sermaye her zaman ve her uygarlıkta üretime ait ve kişisel olmayan birtakım iktisadi değerleri kapsadığından servetten ayrılmaktadır. Örneğin bir arazi parçası, arsa olarak bir kişinin serveti sayılabilir. Fakat aynı arsa bir fabrika binasına tahsis edilirse, sermaye özelliği kazanır. Servet, sermayeye oranla daha geniştir ve tüm sermaye unsurları, aynı zamanda servet kabul edilmektedir.

(10) Özer, Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi...

s.g.s. s. 5

(11) Keper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.s., s. 5

2. SERVET İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELERİN DOĞUSU VE GELİŞİMİ :

Servet, rahat bir yaşam tarzı, itibar, kuvvet temsilcisi olarak iktisadi hayatın aşamalarında ve her uygarlığın tarihinde önemli bir yer tutmuştur.¹²

2.1. Merkantilizm ve Milli Servet Anlayışı :

Servet hakkındaki ilk sistematik fikir Merkantilistler tarafından ortaya atılmıştır. Merkantilistlere göre servet, altın ve gümüş gibi değerli madenlerden oluşur. Bu madenler ise ancak dış ticaret yoluyla, bir başka deyişle, daha çok satmak ve daha az almak suretiyle sağlanmıştır. Merkantilistlerin "milli servet" anlayışı, tüccarları çıkarlarını ön plânda tutmaya yöneltmiştir. Onların kârlı denizasıırı ticaretten yararlanabilmesi de devletin gücünü ve güçlü bir orduyu gerektirdiğinden, devlet çıkarları ile tüccarların çıkarları özdeş sayılmıştır.¹³

2.2. Fizyokratlar ve Quesnay :

Fizyokratlar, Merkantilistlerden farklı olarak, servetin mübadeleden değil, üretimden doğduğunu ileri sürmüşlerdir. İncelemeler: servetin yaratılması ve birikim için gerekli "artık"ın, hangi üretim faaliyetinden doğduğunun araştırılmasına yönelmiştir. Quesnay,

(12) Tuncer, Servet Vergileri, s.g.e., s. 11

(13) Gülsen Kağan, İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi

Altınol Basım, Ramzi Kitabevi, İstanbul 1993, s. 38

bu artığın doğuşunu ve çeşitli toplumsal sınıflar arasında dolaşımını açıklamıştır.

Quesnay, toplumun üç sınıftan oluştuğunu kabul etmiştir. Üretim, ilk sınıf olan tarımda kiracılar tarafından yapılıyordu. Bu sınıfın üretimde yarattığı net hasıla hem kendi geçimlerini, hem de diğer iki sınıfın ihtiyacını karşıladığından üretken sınıf kabul ediliyordu. Diğer iki sınıf; toprak mülkiyetini elinde bulunduran toprak sahipleri ve net hasıla yaratmayan zanaatkârlar ile tüccarlardan oluşan kısır sınıftı.¹⁴

Quesnay'a göre servet, bir ülkenin biriktirdiği para miktarından ibaret değildir. Servetteki artış, üretken sınıfın üretimde yarattığı net hasıladaki (artık) artışla mümkün olmuştur.¹⁵

2.3. Sanayi Devrimi ve Liberalizm :

18. yüzyılın ortalarında başlayan ve bu yüzyılın sonlarına doğru hızlanan teknik ve siyasal değişimler, servet hakkındaki düşüncelere yeni boyutlar getirmiştir. Emekçilerin yardımlaşma kurumu olan korporasyonların yıkılışı, sanayileşme ve liberal ekonomi anlayışı ile birlikte yeni doğan işçi sınıfı servet edinme imkânlarını kaybetmiştir. Servetsizler yani proleterler diyebileceğimiz kitle, servet ve teşebbüs düşmanlığı şeklinde tanımlanabilen kendi sınıf bilinçlerini oluşturmaya başlamışlardır. Bunların karşısında

(14) Karsan, İktisadi Düşünce, s. 57

(15) Tuncer, Servet Vergileri, s. 11

da serveti ellerinde bulunduran kapitalist sınıf bilinci doğmuştur. Kısıtsız bir liberal ekonomi anlayışı, kısa sürede toplumu iki ayrı sınıfa bölmüştür.¹⁶ Liberalizmle, özel mülkiyet hakkı kapitalistlerin eline geçmiş ve serveti ellerinde bulundurmaya başlamışlardır.

2.4. Liberalizm ve Özel Mülkiyet Hakkına Karşı Tepkiler :

Liberalizm ve özel mülkiyet hakkına ilk tepkiler kiliseden gelmiştir. 1891 yılında Leo XIII'un Rerum Novarum'u, işçi sorunu konusundaki genelgesiyle toplum ve servet öğretisinin temelini atmıştır. Bu genelgeyle proleter kesimin tasarruf yapmasına olanak verecek adil bir ücret politikası öngörülmüş ve özel mülkiyet korunmaya çalışılmıştır. Doğal ücretler konusuna Lassalle de tarafta olmuştur.¹⁷

Bazı fikir adamlarının da servetin kimin elinde toplanması gerektiği hakkındaki düşünceleri şöyleydi:

Fransız Devrimi sırasında Barbeuf, özel mülkiyete karşı çıkmış, yasal eşitliğin ekonomik eşitlikle tamamlanması gerektiğine inanmıştır. Sismondi ise, kapitalist düzende gelir dağılımını eleştirmiş ve devletin ekonomiye müdahalesini kaçınılmaz görmüştür.¹⁸ Saint Simon tarafından kurulan Saint Simon'cu akım da özel mülkiyetin kaldırılmasını istemiş, servetin miras yoluyla kuşaktan kuşağa geçişi

(16) Dilik, s.g.e., s. 18-20

(17) Dilik, s.g.e., s. 29

(18) Kazgan, İktisadi Düşünceler..., s.g.e., s. 273

ne karşı çıkarak, devletin tüm servetlerin mirasçısı olmasını ve sonuçta toplumsal bir mülkiyet düzenine geçilmesini önermişlerdir.

İlke olarak özel mülkiyetin kaldırılmasına karşı çıkan Fourier proleter kesimin giderek artan servetten pay almayışlarını eleştirerek "phalanstère" adı altında, bu kesimi üretime ve dolayısıyla servete ortak kılacak topluluklar kurmayı amaçlamıştır. Proudhon da "servet hırsızlıktır" diyerek özel mülkiyet hakkına, özellikle çalışmaya dayanmayan emek dışı faktörlerden elde edilen servete karşı çıkmıştır. Marx'çı doktrin ise, devrim yoluyla büyük sermaye üzerindeki özel mülkiyet hakkının kaldırılarak, üretim mallarının mülkiyetinin proleterlerin egemen olacağı devlete geçirilmesini istemiştir. Marxsizme göre, serveti kişisel emeğe dayanan küçük zanaat-kâr ve çiftçinin mülkiyet hakkının kaldırılmasına gerek yoktur. Bu küçük servet, ekonominin evrimi içinde kendiliğinden yitecek ve ortadan kalkacaktır. Sermaye, ortak servete dönüştürüldüğünde değişerek sınıfsal niteliğini yitirir; kapitalist sistemin mantığı olan emeğin sermaye sahiplerince sömürülmesi son bulur.¹⁹ Böylece Marx'çı düşünce, liberalizme tam bir karşı tez olarak ortaya çıkmıştır.

Karl Marx, servetin ne şekilde oluştuğu ve içeriğinin ne olduğunu ilgiyle araştırmamıştır. Ancak iktisadi anlamda servetin bir çeşit mal terakümünden ibaret olduğunu kabûl etmiştir. Ona göre değer ifade eden şeyler, maddi mallardan ibaret değildir, maddi olmayan

(19) Haper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi. s. 2. s. 2.,

değerlerin yaratılması için gerekli araçlardır. Şu halde toplum hayatının, maddi olmayan değerlerinden yararlanabilmesi için servetin devletin elinde bulunması gerekir.²⁰ Kuşkusuz başlangıçta Marx'çı düşünce yalnız kendilerini yeni proleter sınıfın önderi sayan birtakım aydınlar üzerinde yankı uyandırmıştır. İşçiler ise özel mülkiyet hakkının kaldırılması yerine daha çok kendilerinin tekrar belirli ölçüde servet sahibi olmayı ve işletme kurabilmeyi istemişlerdir.²¹

Sosyalistlerden sonraki müellifler arasında da servet ile uğraşanlara rastlamak mümkündür. Leon Walras, 1874 yılında yayınladığı "Sosyal Servet Teorisi" adlı kitabında, servetin dağıtımı ile ilgilenmiş ve özellikle taşınmaz mallar üzerinde durmuştur.

Günümüzde servet ve servetle ilgili konular güncelliğini kaybetmiştir. Nitekim modern iktisatçılar içinde servet konusu ile uğraşanlara sık rastlanamamakta ve artık iktisat bilimini servete dayandırma eğilimi taraftar bulmakta güçlük çekmektedir. Daha sonraki gelişmelerde de iktisat bilimindeki "servet" (wealth) kavramı yerini "refah" (welfare) kavramına bırakmış ve A.C. Pigou da bunu desteklemiştir. Gerçekten, servetin bu zaman zarfı içerisinde güncelliğini kaybetmesine karşılık, refah kavramı kısa zamanda incele-²²nerek geliştirilmiştir.

(20) Tuncer, Servet Vergileri, s. 13

(21) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s. 3

(22) Tuncer, Servet Vergileri, s. 13

3. SERVETİN SINIFLANDIRILMASI :

İktisadi bakımdan servet kavramının içeriginin daha iyi anlaşılabilmesi için çeşitlerini görmek gerekir. Servet, çeşitli ölçülere göre sınıflandırılabilir:

3.1. Kişisel Servet - Milli Servet :

Kişisel servet, belirli bir kişinin, belirli bir anda sahip olduğu iktisadi değerlerin toplamıdır. Milli servet ise, kamuya ait olan ve kişilerin hizmetine sunulmuş iktisadi değerleri kapsar.²³

3.2. Kullanım Serveti - Kazanç Serveti :

İstimal serveti, sahibi tarafından tüketime yöneltilen taşınır ve taşınmaz malların toplamıdır. Buna göre bina konut olarak, otomobil seyahat amacıyla kullanıldıklarından kullanım servetine örnek olarak gösterilebilir. Kazanç serveti de, sahibi tarafından kazanç getirmesi amacıyla ayrılan taşınır ve taşınmaz mallardır. Buna göre banka mevduatı, tasarruf hesapları v.b. faiz getirisiyle sahipleri-²⁴ ne bir gelir sağladıklarından kazanç serveti sayılırlar.

3.3. Aynî Servet - Nakdî Servet :

Aynî servet, taşınır ve taşınmaz mal şeklindeki servet unsurlarıdır. Nakdî servet ise, para veya para yerine geçebilen çekler,

(23) Özer, Servetin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi..., s.g.e., s. 3

(24) Tuncer, Servet Vergileri, s.g.e., s. 18

senetler gibi degerleri ifade eden kavramdır.

3.4. Taşınır Servet - Taşınmaz Servet :

Bu ayrım, servetin hukukî sınıflandırma şeklidir. Taşınır servet, maddi bakımdan değeri bozulmadan yer değiştirebilen nakit, ev eşyası ve mücevherat gibi servet unsurlarını kapsar. Taşınmaz servet ise, maddi bakımdan yeri değiştirilmeyen ve kolayca tahrip edilemeyen tarla, arazi, madenler, ev gibi servet unsurlarını kapsar.

3.5. Maddi servet - Gayrimaddi Servet :

Maddi servet, tüm taşınır ve taşınmaz servetleri, yani ev, arazi, mobilya, mücevherat v.b. kapsar. Gayrimaddi veya maddi olmayan servet ise, fikirsel eserlerle birtakım haklar, markalar gibi maddi değerleri olan fakat taşınır servet unsurları kapsamına girmeyen servet unsurlarından oluşur.²⁵

3.6. İktisadi Servet - Mali Servet :

Servetlerin konularına göre sınıflandırılması, iktisadi servet ve mali servet ayrımını mümkün kılmıştır. İktisadi servet, iktisat biliminin verilerine göre yapılan servet tanımıdır. Vergi kanunlarının uygulanması yönünden yapılan servet tanımı da mali serveti ortaya çıkarmıştır.²⁶

(25) Tuncer, Servet Vergileri, s.g.e., s. 19

(26) Özer, Servetin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi..., s.g.e., s. 4

Servet vergilerinin eskiden beri birçok ülkede uygulanması mali servet kavramını önemli hale getirmiş ve iktisadi servet kavramının yanında mali servet kavramı doğmuştur. Kanunlar, ülkenin içinde bulunduğu şartlara ve vergilendirilecek unsurlara göre mali servet kavramını tesbit etmiştir.

Mali servet kavramı, safi olarak kabûl edilmektedir. Öyle ki, gelir kaynağı olan servetin aynen korunabilmesi için, amortisman karşılıkları, faizler, çeşitli hasar, zarar ve giderlerin servetten indirilmesi gerekir. Servet, ancak bu negatif kalemlerin indirilmesinden sonra kalan safi bakiye olmaktadır. Mali servet kavramı bir bakıma "gerçek ve safi servet" şeklinde tanımlanabilir.²⁷

(27) Tuncer, Servet Vergileri, s. 20

BÖLÜM II

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. BİR VERGİ KONUSU OLARAK SERVET :

Devlet, mal ve hizmet sunabilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duyar. Bu mali kaynaklara ulaşmada, egemenlik hakkına dayanarak vergi alma konusundaki yetkisini kullanır. Ayrıca vergiler, kamu harcamalarının finansman aracı olmalarının yanısıra ekonomi politikasının en önemli araçlarından birisi olmaktadır. Bir vergi konusu olan servet de önemli bir vergi potansiyeli taşımaktadır. Ancak kolay saptanabilen servet unsurlarının vergilendirilmesi, vergi oranlarının yüksek olmaması gibi nedenlerle bu vergi konusundan umulan verim alınamamaktadır. Bu gibi olumsuzluklarına rağmen serveti vergilendirmek için birçok neden bulunmaktadır.

2. SERVETİ VERGİLENDİRME GEREĞİ :1.1. Ödeme Gücü Açısından :

Tek başına ne gelir, ne de harcama kişilerin gerçek ödeme güçlerini ifadeye yeterli değildir. Sahip olunan çeşitli servet unsurları bir gelir getirmese dahi sahibine birtakım faydalar sağlar.

İlk olarak servet, yaşanması olağan çeşitli tehlikelere, hastalık halinde gelir kaybı riskine ve işsizlik olasılığına karşı gü¹ven verir. Servet, sahibi açısından potansiyel bir kaynaktır ve ge

(1) Salih Turhan, a.g.e... s. 195

lecek için belirsizlikler karşısında bir devamlılık arzeder. Servet sahibinin yaşam düzeyini iyileştiren ve güç veren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

ikinci olarak servet, faiz veya rant getirisiyle sahibine emeğini daha az arzetme ya da hiç arzetmeme fırsatı verir. Servetten yoksun kişilere oranla yüksek bir tüketim potansiyeli sağlar.²

Bir başka açıdan da servet, sahibine sosyal mevki ve kudret, ekonomik bağımsızlık, seçimde ve karar vermede alternatiflere sahip olma³ gibi ek avantajlar sağlar.

Servetin sahibine sağladığı bu faydalar, özel bir ödeme gücünü temsil etmektedir ve vergilendirilen bu servet, ödeme gücü açısından adalete uygundur. Nitekim Anayasamızın 73. maddesinde "herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Vergi, ödeme gücüne göre alınıyorsa; servet de bir kişinin vergi ödeme gücünün göstergesi olduğundan vergiye tabi tutulması doğal olmaktadır

1.2. Gelir Vergisini Tamamlaması Açısından :

Bazı servet unsurları gelir getirmediğinden dolayı Gelir Vergisi ile vergilendirilemez. Kişiler, gelir getirmeyen bu servet unsurlarını tercih ettiklerinde Gelir Vergisi, kişilerin gerçek

(2) Özer, Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergi..., s. 8, s. 7

(3) Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı,

Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1989,

vergi ödeme güçlerini kavrayamaz. Örneğin yıllık geliri aynı olan iki kişiden birisi servetten yoksun iken diğeri ev, bankada mevduat ve otomobil gibi servet unsurlarına sahipse, bu iki kişinin aynı vergi ödeme gücünde olduğunu kimse iddia edemez. Bankada mevduata, ve otomobile sahip ikinci kişi, yüksek bir vergileme kapasitesine sahiptir. İşte servet vergileri, Gelir Vergisinin bu kapasiteyi vergilendirmedeki eksikliğini tamamlar.⁴

Gelir Vergisi yanında uygulanan bir Servet Vergisi, vergi adaletini sağlamak bakımından öneme sahiptir. Modern vergicilikte Servet Vergisi; Gelir Vergisini tamamlayıcı fonksiyonu nedeniyle vergi tekniği ve adaleti bakımından vazgeçilemeyecek bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.⁵ Gelir Vergisi'nde vergiden kaçınma olayı önlenirken, gelir getirmeyen servet unsurlarının Servet Vergisi ile vergilendirilmesi sonucu, bunların üretime aktarılması ve bu duragan iktisadi unsurların işler hale dönüşmesi sağlanır.⁶

1.3. Gelir Vergisini Denetlemesi Açısından :

Gelir Vergisi mükellefleri, belirli bir döneme ait gelirlerini beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Ancak bu gelirlerin söz konusu beyannamede tam olarak gösterilmemeleri sonucu Gelir Vergisi

(4) Özhan Ulutaş, s.g.s., s. 283

(5) Hasan Sener, "Servet Vergisi ve Servet Beyanı", Maliye Dergisi sayı:74 (Mart-Nisan 1985), s. 38

(6) Akdoğan, s.g.s., s. 202

vergiye tabi gelirin hepsini kavrayamaz. Eger Gelir Vergisi'nden kaçırılmış bu matrahlar servetin oluşturulmasında kullanılmışsa, beyan edilen gelir ile edinilmiş olan servetler karşılaştırılarak Servet Vergisi ile Gelir Vergisi beyannamesi denetlenebilir.⁷

Servet ile gelir arasındaki organik bağı, bir uygulama örneği olarak yansıtması açısından Servet Beyanı Esası incelenecektir:

- Servet Beyanı Esası :

Bilindiği üzere ülkemizde de Gelir Vergisi sistemi içinde bir oto-kontrol aracı olarak servet beyanı esası yer almıştır. 1960 yılında 193 sayılı GVK ile uygulamaya konulan servet beyanı, en geniş anlamı ile "bir vergiye matrah veya bir matrahın kontrolü için servet veya servetle ilgisi bakımından gelirin beyan edilmesidir". Bu beyanın amacı, servet stokunda meydana gelen artışların önceki dönemlerde elde edilen gelir ile ilişkilendirilmesidir. Servet beyanı esasının anahatları da kısaca şöyledir :

1) Gerçek usûlde Gelir Vergisi'ne tabi ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri ile menkul sermaye iradı sahipleri kendilerine, eşlerine, çocuklarına ait servet unsurlarını servet beyannamesi denilen bir beyanname ile beyan ediyorlardı.

2) Hangi servet unsurlarının beyan edileceği, kanunda tek tek belirtilmişti.

(7) Turhan, a.g.e., s. 197

(8) Hepar. Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s. 12

3) Servet beyannamesinin oto-kontrol işlevi şöyle çalışıyordu: Mükellefin bir önceki yıl servet beyanı ile son yılın servet beyanı arasındaki fark, Gelir Vergisi beyannamesi ile beyan edilen gelirden fazla ise fazlalığın nedeni soruluyor, geçerli bir açıklama yapılmadığı zaman fark servetinin, vergi dışı kalan gelir olduğu kabul ediliyordu. Bu beyan esasının uygulanmasında uzun bir bocalama dönemi yaşanmış ve 27.4.1984 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Aslında bugün servet incelemesi yapılması için mutlaka servet beyanının istenmesine de gerek yoktur. Zaten böyle birşey, bu inceleme türünün sadece belirli mükellefleri kapsar hale gelmesine neden olur ki, bu da beyanın yararlarını sınırlar.¹⁰

Servet, gelirin alıkonulan biçimi olduğundan, servetin vergilendirilmesi ile aynı zamanda gelirin kontrolü sağlanmış olacaktır. Servet Vergisi yoluyla, Gelir Vergisinden kaçırılmak suretiyle servet biriktirilmesine olanak sağlanmamaktadır.

1.4. Gelir ve Servet Dağılımında Dengeyi Sağlamak Açısından :

Gelir dağılımını belirleyen en önemli etkenlerden biri de servet dağılımıdır. Gerçekten her iki dağılım arasında sıkı bir ilişki söz konusudur. Bir yandan gelir, servet birikiminin temel kaynağıdır:

(9) Süleyman Genç, "Bugünkü Vergi Sistemimizde Servet İncelemesi Yapılabilir mi?", *Vergi ve Muhasebe ile Diyalog Dergisi*, sayı: 16 (Haziran 1988), s. 35-37

(10) Ahmet Ferudun Güngör, "Servet İncelemesi ve Temiz Toplum", *Vergi Dünyası*, sayı: 147, (Kasım 1993), s. 66

Diger yandan gelirin seviyesi, mevcut servetin kapsamı ile verimliliği tarafından belirlenir. Çünkü eldeki servet stokları gelirde artışa neden olmakta, dolayısıyla ihtiyaçların daha yüksek düzeyde tatmin edilmesini sağlamaktadır. Bu nedenle servet seviyesi ile gelir seviyesi arasında pozitif bir korelasyon ilişkisi olduğundan, serveti geniş tabakalara yaymak ve servetten sağlanan kazançları daha ağır vergilendirerek, gelir dağılımını bir dereceye kadar eşitlemek mümkündür.¹¹ Genelde fırsat eşitsizlikleri nedeniyle toplumdaki kişiler arasında gelir-servet dağılımı dengesizdir. Karşılıklı ya da karşılıksız servet edinimlerinin yarattığı bu farklılıklar, servet vergileri ile en aza indirilebilir ve denge sağlanabilir.

Servet vergilerinin genel bütçe gelirleri içindeki payının düşüklüğüne olmasına karşılık, bu vergiler günümüzde daha çok sosyal amaçlarla ülkelerin vergi sistemlerinde yer almaktadır.¹² Bünyesinde bulundurduğu artan oranlılık ve şahsılık ilkeleri yardımıyla, piyasa mekanizmasının sağlayamadığı adil servet dağılımını da gerçekleştirebilirler.

1.5. Mali Amaç Açısından :

Vergilerin uygulamaya konulmasındaki en önemli neden, devletir sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan gelirin sağ

(11) Turhan, s.g.s., s. 262

(12) Erdoğan Öner, Kamu Maliyesi 1, Maliye Bakanlığı, Araştırma ve İncelama Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/262, Ankara 1986, s. 110

lanmasıdır. Başka bir deyişle, vergilerin konulmasında mali nedenler ön plandadır ve servet de bir vergi kolu olarak, devlete gelir sağlamak amacıyla vergilendirilebilir.



KISIM II

VERGİ SİSTEMLERİ İÇİNDE SERVET VERGİLERİ
NİTELİKLERİ, ÇEŞİTLERİ VE İKTİSADİ ETKİLERİ

BÖLÜM I

VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

ve BU SINIFLANDIRMADA SERVET VERGİLERİNİN YERİ

1. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI :

Vergi sistemi, bir ülkenin belirli bir zamanda yürürlükte olan kamu gelirleri kanunlarının bütünüdür ve o ülkenin hukuk sisteminin siyasi, iktisadi ve sosyal kuruluşlarının ve hatta tarih ve geleceklerinin gereklerine göre kurulur ve gelişir.¹ Bu görüş altında, vergi sisteminin yapısı iktisadi ve hukuki temellere dayanır. İktisadi temeller kişinin ödeme gücü, hukuki temeller ise devletin vergilendirme yetkisidir.²

Günümüz vergi sistemleri çeşitli vergilerden oluşmuştur. Mükelleflerin ödeme güçlerindeki ve çalışma şekillerindeki farklılıklar devletleri çeşitli vergiler almaya zorlamıştır. Kişilerin gelir elde etmeleri, tüketim harcamaları yapmaları ve nihayet servet sahibi olmaları, çeşitli vergilere konu olabilir. Bu çeşitli vergiler konularına, yapılarına, özellik ve şekillerine göre sınıflandırılabilmektedir. Amaç, bu niteliklerine göre vergileri sınıflara ayırmak ve bir sistem altında incelemek olduğunda karşımıza bir sınıf-

(1) Akif Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara 1990, s. 130

(2) Gülşen Erbek, Türkiye'de Vergi Hasılatının Yapısı ve Reform ihtiyacı, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s. 88

landırma işlemi çıkmaktadır. Bu da maliye teorisinin eskiden beri üzerinde önemle durduğu tartışmalı konulardan biridir.³

1.1. Objektif - Sübjektif Vergi Ayrımı :

Mükelleflerin kişisel durumlarına göre yapılan vergi sınıflandırmasında, objektif ve sübjektif vergiler söz konusudur. Vergi ödeme gücünü dikkate almadan herhangi bir geliri vergi kapsamına alan vergiler objektif vergilerdir.⁴ Buna karşılık mükellefin vergi ödeme gücünü dikkate alan vergiler sübjektif vergilerdir.

Objektif (gayrişahsi) vergilerde vergi konusu olan mal ve eşya bunların sahipleri ile bağılılık kurulmaksızın ayrı ayrı vergilendirilir. Gider Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Damga Vergisi objektif vergiler grubuna girmektedirler.

Sübjektif (şahsi) vergiler, mükellefin mali durumu ile şahsi ve ailevi durumlarını gözönünde bulundurduğundan genellikle adil olarak kabul edilirler. Bu tür vergilerde, mükellefin kişisel durumlarına matrahtan indirimler yapılır, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirle safi toplam üzerinden vergiye tabi tutulur. Gelir Vergisi, sübjektif nitelikte bir vergi çeşitidir.

1.2. Advalorem - Spesifik Matrahlı Vergi Ayrımı :

Vergilerin matrahlarına göre yapılan sınıflandırmasında adva-

(3) Erginay, Kamu Maliyesi, s. 94

(4) Aytaç Eker ve Kamil Tügen, Kamu Maliyesine Giriş, Bilgehan Basımevi, İzmir 1987, s. 173

lorem ve spesifik matrahlı tarifeler sözkonusudur. Eger vergi matrahı, vergiye konu olan şeyin değeri üzerinden hesaplanıyor ve bu matrahtan oransal olarak vergi alınıyorsa advalorem matrahlı vergilerden bahsedilir. Eger vergi matrahı, vergiye konu olan şeyin miktarı yani ağırlık, hacim, uzunluk gibi maddi ölçüler üzerinden hesaplanıyorsa spesifik matrahlı vergilerden bahsedilir.

1.3. Genel - Özel Vergi Ayrımı :

Vergilerin kapsamlarına göre yapılan sınıflandırmasında ilk ölçü, verginin konusuna giren tüm işlemleri kapsayıp-kapsamadığıdır. Buna göre vergi, ya tüm gelirlerden veya tüm harcamalardan ya da servetin genelinden alınacaktır. Bu şekilde genel bir gelir, harcamaya ya da servet vergilemesi sözkonusu olur. Ters durum, özel vergileri tanımlar.

Genel-özel vergilerin tanımlanmasında diğer bir ölçü, uygulanan verginin ülkenin belirli bir kesimine yönelik olmayıp geneli kapsamasıdır. Örneğin bir federal devlette, tüm ülkeye yönelik vergiler genel, federe devletlerin yetki alanlarına giren vergiler ise özel vergilerdir. Aynı şekilde üniter devletler açısından da; yerel yönetim kuruluşlarının yetki sınırları dahilinde uyguladıkları vergiler özel, merkezi yönetimin tüm topluma yönelik olarak uyguladığı vergiler ise genel vergilerdir.

Bu vergi ayrımının açıklanmasında üçüncü ölçü de; herhangi bir

(5) Eker ve Tügan, a.g.e., s. 173

(6) Bu konuda bkz. Akdoğan, a.g.e., s. 239

vergi içerisinde, vergi konusunu oluşturan iktisadi unsurların tabi tutulduğu işlemle ilgilidir. Eğer bu iktisadi unsurların herbiri ayrı işleme tabi tutularak vergilendiriliyorsa özel vergilerden bahsedilir. Ya da bu iktisadi unsurların toplamalarının alınması ve bu toplam üzerinden vergilendirme yapılması durumunda genel vergiler söz konusudur.

Son ölçü olarak da vergide güdülen amaç kabul edilmektedir. Tüm fiskal fonksiyonları gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulmuş vergiler genel, örneğin ithalatı veya ihracatı sınırlandırmak gibi bir takım amaçlarla vergi uygulaması söz konusu ise özel vergiden bahsedilir.

Genel vergiler, kaynakların vergilendirilmesinde ayırım yapılmadığı için, iktisadi anlamda tarafsız vergilerdir. Oysa özel vergilerde her kaynak, ayrı bir işlem ve orana göre şekillendirilebilir. Son olarak özel vergiler şahsiliği gerçekleştirmedikleri halde genel vergilerde şahsilik prensibi uygulanabilir.⁷

1.4. Sürekli - Geçici Vergi Ayrımı :

Vergilerin uygulama sürelerine göre yapılan sınıflandırmasında her yıl, periodik olarak uygulanan vergiler sürekli, devamlılık göstermeyen, bir defaya mahsus uygulanan vergiler de geçici vergiler olarak adlandırılmaktadırlar.⁸ Buna göre Gelir ya da Kurumlar

(7) Erginay, Kamu Maliyesi, s.g.e., s. 100

(8) Tuncer, Servet Vergileri, s.g.e., s. 29

Vergileri sürekli vergilere örnek olarak gösterilebilir.

1.5. Artan - Azalan - Sabit Oranlı Vergiler Ayrımı :

Vergilerin tarifelerine göre yapılan sınıflandırmasında, artan, azalan ve sabit oranlı vergilerden bahsedilir.

Eğer vergi oranı matrah arttıkça artıyorsa tarife, artan oranlıdır. Artan oranlı tarifeye sahip vergiler, ödeme gücü prensibine uygun düşmektedirler; gelir ve servetin yüksekliğine paralel olarak artan vergi oranlarına göre vergilendirme yapmaktadırlar. Gelir Vergisi, artan oranlı vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Eğer vergi oranı matrah arttıkça azalıyorsa tarife, azalan oranlıdır. Damga Vergisi ve limited şirketlerle anonim şirketlerin sözleşmesine uygulanan matrah ve vergi oranları, azalan oranlı vergilere örnektir.

Eğer vergi oranı matrah arttıkça değişmiyorsa tarife, sabit(eşit) oranlıdır. Kurumlar Vergisi ve KDV sabit oranlı vergilere örnek olarak gösterilebilir.

1.6. Dolaylı - Dolaysız Vergi Ayrımı :

Vergi yapısı analizlerinde önemli bir yere sahip olan dolaylı, dolaysız vergiler ayrımı, verginin gelir ve servet kaynaklarına ulaşması esasına dayanmaktadır. Bu kaynaklara ya doğrudan veya tüketim aracılığıyla ulaşılabilir. Dolaysız vergiler kaynağa doğ-

(9) Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan, a.g.e., s. 62-64

rudan ulaşırken, dolaylı vergilerde bu tüketim aracılığıyla mümkün¹⁰ olmaktadır.

Vergi tarihinde görülen en eski sınıflandırma yöntemlerinden biri olan bu ayrımın belirlenmesinde iki kriterden yararlanılmaktadır. Bunlardan ilki verginin yansıma kriteri, diğeri de verginin sürekliliği kriteridir.

1.6.1. Verginin Yansıma Kriteri :

Yansıma, bir kişinin ödediği vergiyi fiyat mekanizmasından yararlanarak başka kişilere devretmesidir. Buna göre yansıtılamayan, bir başka deyişle, vergiyi ödemekle yükümlü kanuni mükellefle vergiyi nihai olarak taşıyan kişinin aynı olduğu vergiler dolaysız¹¹ vergilerdir. Kurumlar Vergisi ile Gelir Vergisi dolaysız vergilere örnek olarak gösterilebilir.

Vergi mükellefi tarafından, piyasa süreci içinde başkalarına¹² devredilen vergiler, dolaylı vergiler olarak nitelendirilmektedir. Bu vergiler, kanuni mükelleften başkasına yansıtılabilirler. KDV, verginin nihai yüklenicisinin tüketici olması nedeniyle dolaylı vergilerdendir.

(10) Nevin Coşar. Türkiye'de Bütçe Açıklarının Nedenleri, (Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 1991, s.98

(11) Turhan, s.g.e., s. 105

(12) Turhan, s.g.e., s. 105

1.6.2. Verginin Sürekliliği Kriteri :

Bazı maliye yazarlarına göre, vergilerin tahakkuk yöntemleri bu sınıflandırma şeklinde bir ölçüdür.¹³ Vergilerin bir bölümü belirli devreler için ve her yıl tahakkuk ettirilir. Gelir ve Kurumlar Vergisi de periodik olarak alındıklarından dolaysız vergiler grubuna girmektedirler. Dolaysız vergiler, gelir ve servet unsurlarının doğrudan vergilendiren, vergi adaletine uygun ilkeleri kapsayan vergilerdir.

Vergilerin bir bölümü geçici olarak ve vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda tarh ve tahsil olunuyorsa, -ki burada tarh ve tahsil işlemleri birbirinden ayrı değildir- bu tür vergiler dolaylı vergilerdir. Tüketim Vergileri, giderin yapıldığı her an tahakkuk ve tahsil edilir. Keza Gümrük Vergilerinde de durum aynıdır. B vergiler, hukuki ve iktisadi işlemler nedeniyle belirsiz zamanlarda tahsil edilen dolaylı vergilerdir.¹⁴

Dolaylı Vergiler, gelir ve servet unsurlarına tüketim, değişim ilişkileri yoluyla ulaştığından pek adil kabul edilmezler. Tek oranlı oluşları nedeniyle vergi oranlarında, gelir düzeyine uygun olarak farklılaştırma yapmak mümkün olmadığından tersine artan oranlı etki gösterebilirler. Ancak bu vergiler, ekonomik gelişme düzeyine bağlı olarak daha geniş kapsamlı olurken, vergi ödeme gücü il

(13) Eker ve Tügan, s.g.s. s. 175

(14) Erginay, Kamu Maliyesi, s.g.s., s. 96

¹⁵
kesine de uyabilmektedirler.

Yukarıda belittığım iki kriter, dolaylı ve dolaysız vergileri kesin olarak birbirinden ayırmamakta ve bunların birbirine karışan tarafları bulunmasına rağmen bugün vergi sistemlerinde bu ayrıma ¹⁶ rastlanmaktadır.

1.7. Gelir - Servet - Tüketim Vergileri Ayrımı :

Vergilerin günümüzde en çok kullanılan sınıflandırma şekillerinden biri olan ve vergi konusunun niteliğine göre yapılan; gelir üzerinden alınan vergiler - servet üzerinden alınan vergiler - tüketim üzerinden alınan vergiler ayrımı, verginin kişilerin ödeme güçlerine göre alınması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. ¹⁷

Prensip olarak, asıl vergi kaynağı gelir olmakla birlikte, kısa dönemde, örneğin savaş veya ekonomik kriz gibi olağanüstü koşullar altında vergiyi ödeyebilmek için servete başvurulabilir. Daha önce belirtildiği üzere gelir, servet oluşumunun temel kaynağı olduğu gibi, servet de gelirin kaynağını oluşturabilir. Kişilerin bu iki vergi kaynağına veya bunlardan birine sahip olmaları ya da kısmen tüketime harcamaları, vergi ödeme gücünün ayrı ayrı göstergeleri olarak kabûl edilmektedir.

İşte gelirin doğduğu anda alınan vergilere "Gelir Vergileri",

(15) Coşar, s.g.e., s. 99

(16) Saffet R. İrtanık, Maliye, Gözden Geçirilmiş 4. Eski, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir 1971, s. 139

(17) Ulutaş, s.g.e., s. 206

bunların tüketim amacıyla kullanılması aşamasında alınan vergilere "Tüketim Vergileri" ve nihayet, tüketimden alıkonulması ve birikiminin yapılması halinde alınan vergilere de "Servet Vergileri" adı verilmektedir. Bu şekilde gelirin, elde edilmesi, kullanılması ve biriktirilmesi vergiye konu olmakla birlikte; vergi sistemleri gelir, tüketim, servet ve dış ticaretten alınan vergilerden oluşmaktadır.

2. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASINDA SERVET VERGİLERİNİN YERİ :

2.1. Objektif-Sübjektif Vergiler Ayırımında Servet Vergilerinin Yer:

Mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını gözönüne almadan vergilemeye tabi tutan ve düz oranlı vergi tarifesi uygulayan Emlâk Vergisi, objektif bir servet vergisi çeşitidir. Buna karşılık mükellefin mali, şahsi ve ailevi durumunu dikkate alarak, buna uygun olarak matrahtan indirimler yapan ve artan oranlı tarifeye göre vergilendiren Veraset ve Intikal Vergisi de sübjektif nitelikli bir servet vergisidir.

2.2. Advalorem-Spesifik Matrahlı Vergiler Ayırımında Servet Vergilerinin Yeri :

Bir servet vergisi olan Motorlu Taşıtlar Vergisi ile Muamele Vergisine daha çok yaklaşan Taşıt Alım Vergisinin matrahı, verginin konusu motorlu taşıtın yaşı, ağırlığı v.b. gözönüne alınarak hesaplandığından spesifik matrahlı vergilerdir. Buna karşılık bir

vergi sistemindeki diğer tüm vergi çeşitleri advalorem matrahlı vergilerdir. Örneğin bir özel nitelikli servet vergisi olan Emlâk Vergisinin matrahı, verginin konusunu oluşturan bina ve arazinin piyasa değeri üzerinden hesaplanmaktadır. Verginin konusuna tüm servet unsurlarının girdiği genel nitelikli servet vergisi olan Veraset ve Intikal Vergisinde de matrah, taşınmazlarda piyasa değeri, hisse senetlerinde borsa rayicine göre hesaplanmaktadır.

2.3. Genel-Özel Vergiler Ayırımında Servet Vergilerinin Yeri :

Emlâk Vergisi bina, arsa ve arazi gibi belirli servet unsurlarını kapsayan özel nitelikte bir servet vergisidir. Aynı şekilde Motorlu Taşıtlar Vergisi de servet unsurlarından yalnızca birini, motorlu taşıtları kapsadığından özel niteliklidir. Ancak Veraset ve Intikal Vergisi, vasiyet yoluyla ve yaşayanlar arası transfer olan tüm servet unsurlarını kapsadığından genel niteliklidir.

2.4. Sürekli-Geçici Vergiler Ayırımında Servet Vergilerinin Yeri :

Emlâk Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi, her yıl, periodik olarak alındıklarından sürekli vergilere örnek olarak gösterilebilir. Buradaki süreklilik; verginin uygulanmaya konulma sırasında, belirli bir süre geçtikten sonra, yürürlükten kaldırılmamasının açıklanması ile de ilgilidir.¹⁹

Geçici nitelikteki vergilere verilecek en önemli örnek, ülke-

(19) Akdoğan, a.g.e., s. 235

mizde 2. Dünya Savaşı yıllarında uygulanmış olan Varlık Vergisidir.²⁰ Olağanüstü dönemde (savaş yılları içinde ve sonrası dönemde) birçok ülkede uygulanmış, genellikle bu dönemden sonra uygulamadan kaldırılmıştır. Amaç, olağanüstü giderlerin finansmanının yanısıra, ortaya çıkan gelir ve servet artışlarını vergiye tabi tutabilmektir.

2.5. Artan-Azalan-Sabit Oranlı Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri :

Veraset ve intikal Vergisi, bünyesinde artan oranlılığı barındıran subjektif vergilerdir. Veraset ve intikal Vergisi'nde uygulanan artan oranlı vergi tarifeleri; terekelerin veya hisselerin miktarına göre düzenlenebileceği gibi, varislerle veya hibe yoluyla servet edinenlerle devreden arasındaki akrabalık derecesine göre de düzenlenebilir. "Çifte artan oranlı tarife" olarak adlandırılan bu tarifede vergi oranları hem matrah arttıkça artmakta, hem de matrah tutarında akrabalık ilişkileri zayıfladıkça artış olmaktadır.²¹ Emlâk Vergisi ise sabit oranlı bir vergidir. Bu vergi bina, arsa ve araziden alınmakta ve vergi oranları sabit olarak bu üç servet unsuruna uygulanmaktadır.

2.6. Dolaylı-Dolaysız Vergiler Ayrımında Servet Vergilerinin Yeri :

(20) Varlık Vergisi ile ilgili açıklama tezin 65-72 sayfaları arasında yer almaktadır.

(21) Fazıl Tekin, Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulanması, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:192/122, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir 1978, s. 44

En eski sınıflandırma yöntemlerin den olan bu ayrımın belirlenmesinde yansıma kriterinden yararlanıldığında Emlâk Vergisi ile Veraset ve intikal Vergisi yansımadıkları için dolaysız vergiler grubuna dahil olmaktadırlar. İleride değinileceği üzere bu vergilerin yansıtılması bir takım şartlara bağlıdır.

Eğer dolaylı-dolaysız vergi ayrımının belirlenmesinde süreklilik kriterinden yararlanılıyorsa, belirli devreler için ve her yıl tahakkuk ettirilen ve mükellefleri de önceden belli olan Emlâk Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi dolaysız vergilerdir.²²

(22) Erginay, Kamu Maliyesi, a.g.e., s. 95

BÖLÜM II

SERVET VERGİLERİNİN NİTELİKLERİ, ÇEŞİTLERİ VE İKTİSADİ ETKİLERİ

1. SERVET VERGİLERİNDE VERGİLEME TEKNİĞİ :

Servet Vergilerine ait birtakım teknik konuların açıklanması, bu vergileri yakından tanıma olanakı vermektedir.

1.1. Servet Vergilerinde Konu :

Servet Vergilerinin konusu, vergi kanunlarında belirlenen gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir dönemde sahip oldukları servettir toplamıdır. Ancak toplam servetten sözedilmekle beraber, uygulamada kolay kavranabilen taşınır mallar ile taşınmaz malların vergi konusu içine alındığı görülmekte mobilya, mücevherat gibi bazı varlıklar ise vergi konusu dışında tutulmaktadır¹. Vergi konusu olması bakımından taşınmazlar, taşınır mallara oranla bir üstünlüğe sahiptir. Dolayısıyla Servet Vergisi'nin konusunun büyük ölçüde taşınmazlardan oluştuğunu söyleyebiliriz.

1.2. Servet Vergilerinde Mükellef :

Servet Vergilerinin mükellefi, herhangi bir servet unsuruna sahip olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek kişi olarak bireyden, tüzel kişi olarak da teşebbüslerden ve kurumlardan bahsedilmektedir

(1) Fethi Hepar, Kamu Maliyesi, 4. Fasikül, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:41, A.O.F. Yayınları No:13, Ders Kitapları Yayın No:205, Meteksan Eseri. Ankara 1984, s. 217

Servet Vergisi kanunlarında tam ve dar mükelleflerden sözedilmektedir. Tam mükellefiyete tabi gerçek veya tüzel kişiler, ülkesi dışındaki tüm servetlerin vergisini ödemekle yükümlü olduğu gibi, dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişiler de ikametgâhlarının dışındaki bir ülkede edindikleri servetlerin vergisini ödemekle yükümlüdürler.² Dar mükellef, ülke içinde ikametgâhı olmayan veya yerleşmiş sayılamayan gerçek ve tüzel kişilerdir.

1.3. Servet Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar :

Servet Vergisi kanunlarında, esasen vergilendirilmesi gereken belirli birtakım vergi konuları, kısmen veya tamamen ya da daimi veyahut da geçici olarak vergi dışı bırakılmıştır. Bu şekilde oluşturulan vergi muafiyet ve istisnalarına servet vergilerinde geniş yer verilmiştir.

Muafiyetler, sübjektif vergi mükellefiyetinin uygulanmasını sağlayan hükümlerdir. Servet Vergisi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin sahip olduğu servetlerde belirli şartların oluşması halinde birtakım servet unsurları vergi dışı bırakılırlar. Örneğin, kazanç amacı gütmeyen Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılmış olan derneklere ait binalar daimi olarak Bina Vergisi'nden muaftır. Ancak EVK, bu binaların kâr amacıyla işletilmesi, yani derneklerin Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmelere ait olması veya tahsis edilmesi halinde muaflik söz konusu değildir.³

(3) E.V.K. mad 4/b

İstisnalar, objektif vergi mükellefiyetinin uygulanmasını sağlayan hükümlerdir. Servet Vergilerinde vergi mükellefiyetinin konusuna giren bazı servet unsurları, kanunda belirtilen şartlarla vergi konusunun dışında bırakılmıştır. Örneğin, sakatların bizzat kendileri tarafından kullanılmak üzere, özel tertibatlı olarak imâl edilmiş olan taşıtları, MTKV'dan istisna edilmişlerdir.⁴

Bir de Servet Vergilerinin uygulanmasında, Gelir Vergisi uygulamasında olduğu gibi belirli indirimler söz konusudur. Belirli bir haddi aşığı olan servet tutarları, "asgari servet haddi" olarak vergiden istisna edilmektedir.⁵

1.4. Servet Vergilerinde Matrah :

Servet Vergisi kanunlarında vergi matrahı, elde bulundurulan varlıkların gerçek ve safi tutarı olarak gösterilmektedir. Gayrisafi servet toplamından, bu servetlerin edinilmesindeki tüm borçlar, harcamalar ve amortismanlar düşüldüğünde safi servet kavramına ulaşılır.

1.5. Servet Vergilerinde Tarh :

Mükelleflere ait vergi borcunun, matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesinde hesaplanarak miktar itibariyle saptanması işlemi, o verginin tarhıdır. Bir verginin hesaplanma yöntemleri çeşitlidir

(4) M.T.V.K. mad.4/e

(5) Tuncer, Servet Vergileri, s. 36

1.5.1. Idarece Takdir Usûlü : Matrahların tesbiti konusunda idareye en geniş yetkiyi veren bu usûlde, her mükellefin vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin matrah ayrı ayrı belirlenir. Özellikle taşınmazlardan alınan vergilere ait matrahların saptanmasında kullanılan bu usûl günümüzde terk edilmiştir. Ülkemizde 1971 yılına dek yürürlükte kalan bina ve arazi vergilerinde verginin konusunu oluşturan bina ve arazi matrahları, idare tarafınan takdir olunmuştur. Ancak bu usûlün vergilemede eşitlik ve adaleti tam olarak sağlayamaması nedeniyle beyan usûlüne geçilmiştir.

1.5.2. Karine (Dış Belirtiler) Usûlü : Mükelleflerin gelirlerini ya da servetlerini az-çok temsil ettikleri varsayılan birtakım dış belirtilerin vergi matrahı olarak seçilerek vergi borcunun hesaplanması işlemidir. Örneğin bir binanın kapı veya pencere sayısı, o binanın sahibine getirdiği irat miktarlarına karine sayılarak bir vergi matrahı olabilir.

1.5.3. Götürü (Kesim) Usûlü : Bu usûl, idarece takdir usûlünün aksine, vergi matrahlarının genel bir şekilde objektif olarak belirlenmesinden ibarettir. Türk Vergi Sisteminde, kazançların götürü olarak belirlenmesi halen Gelir Vergisi için geçerlidir.

1.5.4. Beyan Usûlü : Verginin tarhına esas oluşturan tüm bilgilerin yazılı olarak idareye verilmesi ve idarenin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplaması usûlüdür. Bazı durumlarda mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına ilişkin bilgilerin de sunulmasını zo-

runlu kılan bu usûlde matrahın belirlenmesinde vergi idaresinin bir rolü yoktur, ancak idarenin beyanları denetleme olanagı sözkonudur.

Servet Vergileri, mükelleflerin verecekleri vergi beyannamele-
ri üzerinden, vergi daireleri tarafından tarh olunur.⁷ Emlâk Vergi-
sine getirilen "Asgari Beyan Esası" ile vergi degerinin en alt sı-
nırı çizilmiş ve rayiç degerin bu degerden aşağı beyan edilmesi ön-
lenmeye çalışılmıştır.⁸

1.6. Servet Vergilerinin Tahsili :

Vergi tarhı ile hazine lehine doğan vergi alacağı, mükellefe
teblig edildikten sonra (verginin çeşitli itiraza ya da temyiz aş-
malarından geçmesi veya bu aşamalar için konulan sürenin geçmesin-
den sonra) tahsi aşamasına gelir. Verginin tahsiline ilişkin usûl-
ler çeşitlidir.⁹

1.6.1. İltizam Usûlü : Vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil
hakkının, devlet tarafından anlaşma (açık arttırma ile), mültezim
adı verilen üçüncü şahıslara verilmesi ile yapılan tahsil usûlüdür.
Bu usûl, mültezimlerin, kârlarını arttırmak amacıyla görevlerini
kötüye kullanmaları sakıncasıyla terk edilmiş bir usûldür.

1.6.2. İhale Usûlü : Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuku ya-

(7) Hapur, Kamu Maliyesi, s. 217-218

(8) Asgari Beyan Esası ilgili açıklama tezin 135-136 sayfasında yer
almaktadır.

(9) Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan a.g.e.. s. 89-92

pılan vergileri toplamayı, devlet adına bir kişinin taahhüt etmesi usûlüdür. Bu kişi, toplanan vergilerden belirli bir yüzdeyi kendisine almaktadır.

1.6.3. Halk Temsilcileri Yoluyla Tahsil Usulü : Bu yöntemde vergiyi halkı temsil eden belirli şahıslar toplamaktadır. 19. yüzyılın sonuna dek uygulanan bu usûl, tahsil işiyle görevli kişilerin sorumsuz davranışları ve görevlerini yeteri derecede yapamamaları dolayısıyla kötü sonuç vermiş ve yüzyılımızın başında terkedilmiştir.

1.6.4. Emanet Usûlü : Zamanımızda uygulanmakta olan bu usûldé vergi tahsili, doğrudan devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin bu işle görevli örgütlerince gerçekleştirilir. Günümüzde vergi mükellefleri, vergilerini bizzat Maliye idaresine yatırmak suretiyle vergi borçlarından kurtulmaktadırlar. Emlâk Vergisi ve Veraset ve Intikal Vergisi'nde mükellefler vergi borçlarını, borcun doğduğu yerin vergi dairesine ödemekle vergi borçlarından kurtulmuş olurlar. Vergi tahsil şekillerinden biri de pul ve bondrol yapıştırılması usûlüdür. Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde tahsil işlemi bu yolla gerçekleştirilmektedir.

2. SERVET VERGİLERİNİN ESAS ALDIKLARI KONULAR İTİBARIYLA ÇEŞİTLERİ

Ülkeden ülkeye türleri ve uygulama şekilleri değişen servet vergileri, vergiyi doğuran olayın kapsamına göre çeşitlenmiştir.

Vergi konusunun servetin toplamı olduğu, bir başka deyişle, gerçek ve tüzel kişilerin malvarlığına dahil taşınır ve taşınmaz mallardan, mülkiyet vergisi olarak alınabilen vergiler "Servet Üzerinden Alınan Vergiler"dir. Servet üzerindeki mülkiyet hakkının da

veraset, bağış ya da satın alma işlemleri aracılığıyla başkalarına devredilmesi nedeniyle alınan vergiler "Servet Transferi Üzerinden Vergiler" olarak tanımlanmaktadırlar. Son olarak, servet mevcudunda veya serveti oluşturan belirli unsurlarda meydana gelen değer artışları nedeniyle alınan vergiler de "Servet Artışı Vergileri"¹⁰dir.

2.1. Servet Üzerinden Alınan Vergiler :

Servet Vergileri, gerçek veya tüzel kişilerin malvarlığına dahil taşınır ve taşınmaz mallardan mülkiyet vergisi şeklinde alınıyorsa, servet üzerinden alınan vergilerden bahsedilir. Burada vergiyi doğuran olay, kişilerin sözkonusu mallara sahip olmalarıdır. Servet üzerinden alınan vergiler, kişilerin tüm malvarlığından alındığı takdirde "Genel Servet Vergileri", malvarlığının belirli unsurlarından alındığı takdirde ise "Özel Servet Vergileri" sözkonusu olur.¹¹

2.1.1. Genel Servet Vergileri :

Verginin matrahını, kişilerin tüm servet unsurlarının oluştur-

" Mülkiyetin karşılıklı olarak devrini konu edinen bir vergi olan Taşınır Alım Vergisi, servet transferi üzerinden alınan bir vergiden çok, esas itibarıyla alım-satım işlemine dayandığından Muamele Vergisine yaklaşmakta ve bu çalışmada Servet Vergileri arasına alınmamaktadır.

(10) Nihat Edisöğen, Kamu Maliyesi Ders Notları, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F., Bursa 1983, s.140

(11) Öner, s.2.2., s. 113

duğu servet vergisi, Genel Servet Vergisi karakterindedir. Bu vergi gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan servet unsurlarının hepsini kavrar. Bununla birlikte toplam servetin safi veya gayrisafi olarak esas alınmasına, bir başka deyişle borçların tüm servetten indirilmiş olup-olmamasına göre iki çeşit Genel Servet Vergisi ortaya çıkar. Bunlar, Genel Mülkiyet Vergisi ile Net Servet Vergisi'dir.

- Genel Mülkiyet Vergisi :

Uygulama alanı Batı Avrupa ülkeleri ile ABD ve yerel yönetimler olan bu verginin konusu, genel karakterli bir servet vergisi olması dolayısıyla, gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu tüm servet unsurlarıdır. Bu servet unsurları taşınmaz mallar, tüccarların mal stokları, makine ve teçhizat gibi taşınabilir varlıklar ve hisse senedi, ipotek ve banka mevduatı gibi kişisel taşınabilir varlıklardır. Ancak uygulamada, bazı varlıkların tesbitinde güçlüklerle karşılaşılması dolayısıyla hisse senedi, tahvil ve banka mevduatı gibi bazı servet unsurları vergi dışı bırakılmıştır.¹² ABD'nin General Property Tax'ında, sadece taşınmaz mallar vergi kapsamına alınmaktadır.

Genel Mülkiyet Vergisi'ne günümüzde olağanüstü durumlar dışında pek rastlanmamaktadır. Bilindiği üzere, ülkelerin ekonomik gelişmelerinin ilk aşamalarında servet vergisi olarak Arazi Vergisi alınmaktadır. İleriki aşamalarda ortaya çıkan gelir ve servet fark-

(12) Öner, s. 2. 2. 2., s. 113

lılıkları nedeniyle, Genel Mülkiyet Vergisi'nin istendiği ve ekonomi olgunlaştıktan sonra da genel bir Arazi Vergisi gibi özel(kısmi) servet vergisi ile yetinildiği ileri sürülmektedir.

Bu verginin mükellefi, gerçek ve tüzel kişilerdir. Ancak uygulandığı ülkelere göre farklılıklar söz konusu olmaktadır. Örneğin Hollanda ve Danimarka'da gerçek, İsviçre ve İsveç'te ise gerçek kişilerin yanısıra sermaye şirketi niteliğinde olmayan tüzel kişiler, F.Almanya, Avusturya ve Norveç'te hem gerçek hem de sermaye şirketleri dahil tüzel kişilerdir.

Genel Mülkiyet Vergisi'nin matrahı, verginin konusunu oluşturan servetin gerçek ve safi tutarıdır. Matrahın tesbitinde, servet kavramının kapsamına dahil servet unsurlarının değerlendirilmesi güçlük yaratmaktadır. Çünkü matrahın kapsamlı olabilmesi için, sadece tüm servet unsurlarının gözönünde bulundurulması yeterli olmayıp, aksine, bunların gerçek değerlerinin de belirlenmesi gerekir. Taşınmaz servet unsurları için değerlendirme ölçüsü olarak piyasa değeri (satış ya da mübadele değeri) esas alındığı halde, değerlendirilecek emtia, borsada işlem gören bir mal ise, piyasa fiyatı yerine borsa rayici geçerli olmaktadır.

Genel Mülkiyet Vergisinin oranları ABD'de tek, İsviçre'de artan oranlı tarifeye dayanmakta olup, diğer Batı ülkelerinde değişiklik göstermektedir.¹³

Bu vergi, objektif bir vergi çeşiti sayılmasına rağmen, objek-

(13) Edizdoğan, s.s. 141-142

tif vergi mükellefiyetini sınırlayan istisnalarla sübjektifleşme eğilimindedir. Örnek olarak kamu hizmetinde kullanılan binaların, parkların ya da diğer tesislerin, ev eşyalarının, tarımsal işletmelerin belirli bir miktardaki sermayelerinin vergi dışı bırakılması, "asgari servet indirimi"¹⁴nin uygulanması gösterilebilir. Objektifliği kuvvetlendiren unsur ise, varlıklara ait borçların dikkate alınmamasıdır.

- Net Servet Vergisi :

Genel Servet Vergileri içerisinde yer alan ve çoklukla Avrupa olmak üzere Asya ve Güney Amerika ülkelerinin vergi sistemlerindeki Net Servet Vergisi kısaca, fert ve ailelerinin net serveti üzerine konan yıllık bir yükümlülük şeklindedir.¹⁵ Net Servet Vergisi, uygulandığı tüm ülkelerde merkezi idare tarafından ve yıllık olarak alınır.

Net Servet Vergisi'nin tarihi oldukça eskidir. İngiltere'de tüm arazileri ve mülkü gösteren bir defter olarak 11. yüzyıla dek geçmişti uzanmaktadır. Bugünkü anlamıyla Net Servet Vergisi'ne 20. yüzyılda rastlamaktayız. Bu vergiler, gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkelerde uygulama alanı bulmuştur. Gerçekten Net Servet Vergisi, Hindistan, Pakistan, Sri Lanka, Filipinler, Endonezya gibi

(14) Turhan, a.g.e., s. 202

(15) Arif Nemli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, 3.Bası, İ.U. Yayın No:2595, İktisat Fakültesi Yayın No:443, Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1979, s.109

Güney Amerika ve Güneydoğu Asya ülkelerinde; Gutemala, Arjantin, Kolombiya gibi Orta ve Latin Amerika ülkelerinde; bazı Orta ve Güney Afrika ülkelerinde uygulanmıştır.¹⁶

Net Servet Vergisi'nin mükellefi, başta Hindistan olmak üzere çoğu ülkede muvaazayı ve artan oranlılıktan kaçınmayı önlemek ve idari kolaylık sağlamak amacı ile gerçek kişilerdir. Oysa Almanya, Norveç, Finlandiya, İsviçre, Lüksemburg'da, kurumlar da vergiye tabi tutulmuştur. Kurumların Net Servet Vergisi'ne tabi olup-olmaması ile ilgili tartışmaya karşılık olarak da; Kurumlar Vergisi'nin varlığı halinde, Net Servet Vergisi'nin kurumları kapsamaması gerekir, denilebilir.

Net Servet Vergisi'nin konulma amacı, Gelir Vergisi'ne bir ek yapmak ise, düz oranlı bir vergileme uygun olacaktır. Eger amaç, servet konsantrasyonunu azaltmak ise artan oranlı bir tarifeye gerek¹⁷sinim duyulur.

Aşağıda, uygulandığı ülkelerde Net Servet Vergisi'nin oranları verilmiştir. Vergiye karşı tepkilerin düşük düzeyde tutulabilmesi için oranlar %0.5-%6 arasında değişmiştir.¹⁸

(16) Kadir Yeroi. "Net Servet Vergisi", Yeni İş Dünyası Dergisi,

sayı:62 (Aralık 1984), s.21

(17) Yeroi. s.g.m., s.14-15

(18) Haper, Kamu Maliyesi, s.g.e., s. 215

Ülkeler	Vergi oranları (%)
Seylan.....	0.5-0.2
Arjantin.....	1
Danimarka.....	2.3
Almanya.....	0.75-1
Guatemala.....	0.6
Hollanda.....	0.6
Hindistan.....	0.5-2.5
Endonezya.....	0.5
Japonya.....	0.5-3
Lüksemburg.....	0.5
Norveç.....	0.5-1.75
Pakistan.....	1-2.5
İsveç.....	0.8-1.8
İsviçre.....	0.15-0.5

Bu tabloya göre, vergiye karşı en az tepki gösterecek olan Hindistan, Pakistan ve İsveç'tir.

Net Servet Vergisi, herhangi bir servet unsurundan değil, tüm servet unsurlarından alındığından genel niteliklidir. Servet unsurlarının vergilendirilmesinde ayırım yapılmamasına karşılık, bazı istisna ve muafiyetler söz konusudur. Net Servet Vergisi, sübjektif nitelikte bir vergi olup, mükellefin ödeme gücüne uydurulmaya elverişlidir. Genellikle varlığı elden çıkartarak değil de, varlığın

(19) Nami, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, s. 2.2.,

gelirinden karşılandığından bazı muafliklar tanınır. Belirli bir seviyenin altında kalan servetler, eğer mükellefin geliri de, kanunun öngördüğü seviyeyi aşmazsa vergi dışı bırakılır. Bu şekilde mükellefin mali sıkıntıya düşmesi önlenmiş olur. Vergi, kaynak dağılımında etkinliği sağlamak için konmuşsa, başlangıç istisnası düşük tutularak, verim arayışını teşvik eder. Ayrıca yayın hakları, patentler, mobilya, hayat sigortaları, mücevherat, para ve banka mevduatları da bazı ülkelerde vergiden istisna edilmektedir.²¹

Net Servet Vergisi, yatay adaleti sağlama amacına yönelik bir vergi olduğundan benimsenmiştir. Bu vergi ile, Gelir Vergisi'nden kaçmış gelirler, "kara servet" haline dönüştüğünde gizlenemediğinden; bu unsurlardan alınan vergi, Gelir Vergisi'ni tamamlar.²² Net Servet Vergisi, Gelir Vergisi ile olan bu sıkı ilişkisi nedeniyle, servet eşitsizliklerini gidermede etkin bir araçtır. Bu şekilde işleyen mekenizma ayrıca, vergisi ödenmemiş bir servetin belirlenmesi halinde de, bunun getirme olasılığı yüksek gelir izlenebilecektir. Ayrıca emek gelirine göre süreklilik gösteren servet gelirlerinin daha ağır bir şekilde vergilendirilmesi, Net Servet Vergisi yoluyla olmaktadır.²³ Emek gelirleri lehine, emek gerektirmediği için de ser-

(20) Arif Nemli, Kamu Maliyesi'ne Giriş, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1990, s.211

(21) Yargı, s.g.m., s.15

(22) Kenan Bulutoglu, Kamu Ekonomisine Giriş, 4. Yayın, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s. 475

(23) Nemli, Kamu Maliyesi'ne Giriş, s.g.m., s. 211-212

vet gelirleri aleyhine ayırım yapan Net Servet Vergisi bu açıdan hakkaniyete uygundur.²⁴

Net Servet Vergisi'nin benimsenmesindeki görüşlerden diğeri, kaynakların etkin kullanımı ile ilgilidir. Bu vergi, mükellefi, varlıklarını para ve diğer düşük gelirli servet unsurlarından, verimli yatırımlara doğru kaydirmaya zorlar.²⁵ Örneğin bir işletme sahibi, etkin bir stok politikası izleyerek stoklarını, sermayenin etkin kullanımını sağlamak üzere minimum düzeye düşürmeye zorlanır ve kâr motifini güçlendirir. Yaygın bir Net Servet Vergisi, pul kolleksiyonları ve vmücevherat gibi gelir getirmeyen ancak vergilendirilen servet unsurlarına "yatırım" yapmayı önler. Kaynak kullanımındaki etkinliğin başarısı, düz oranlı ya da ılımlı bir artan oranlılığın uygulanmasına bağlıdır.

Net Servet Vergisi'nin bu açık üstünlüklerine rağmen, bu vergide değerlendirme sorunu ile karşılaşılır. Bilindiği üzere, varlıkların her yıl yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer varlık, piyasada işlem gören cinsten ise, piyasa fiyatı ile değerlendirilir. Diğer yandan piyasada pek işlem görmeyen, değişik özelliklere sahip olan aile şirkerlerinin payları, kamu satışı da sözkonusu olmadığından değerlemede zorluk çıkarır. Net Servet Vergisi'nin adil ve vergi verimi bakımından olumlu etkiler yaratması, tüm varlıkların mükel-

(24) Bulutoglu, Kamu Ekonomisine Giriş, s.g.s., s. 475

(25) Nemli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, s.g.s.,

lef tarafından doğru beyan edilmesine bağlıdır. Mücevherat, hamili-
ne hisse senedi gibi gizlenmesi kolay mallar nedeniyle idaresi zor-
dur. Ayrıca verginin hasılatındaki düşüşün yanısıra, bu gibi giz-
lenmesi kolay mallara da talep artar.²⁶

Net Servet Vergisi, servetin bir kısmını alıp götürmekte ancak serveti kemirmemektedir. İlk olarak servetin kemirilmesi, mükellefin vergiye karşı göstereceği davranışla ilgili bir husustur. Vergi serveti kemirebileceği gibi, servet üzerinde bir budama işlemi etkisi de gösterebilir. Başka bir deyişle mükellefler, ödedikleri vergiyi, sarfettikleri olumlu gayretlerle telafi edebilirler. İkinci olarak devlet, servet üzerinden aldığı vergilerle milli ekonomide servet birikimine imkân hazırlayabilir. Verginin servet birikimini azalttığı ise, verginin hangi servet üzerinden alındığı ile ilgilidir. Gerçekten, küçük servetler üzerinden alınan vergiler servet birikimine engel olurlar. Fakat büyük servetler üzerinden alınan vergilerde durum tersidir.

Net Servet Vergisi, bir ürün ya da üretim faktörünün alış veya satışıyla ilgili bir işleme bağlı olarak alınmadığından, fiyat artırma yoluyla yansıtılamaz.²⁷

Enflasyon ortamındaki bir ekonomide, olağanüstü ve hak edilmiş olarak elde edilen kazançların vergilendirilmesi için, bir servet vergisi gereklidir. Ancak zaten enflasyon döneminde zarara uğ-

(26) Yercel, s.g.m., s. 17

(27) Yercel, s.g.m., s. 19

rayanların aktifleri üzerine bir vergi kendiliğinden gelmiş bulunmaktadır. Amaç enflasyondan doğan kazancı vergilemekse, servet değerlemelerinin, mümkün olan en kısa aralıklarla yapılması gerekir.²⁶

2.1.2. Özel Servet Vergileri :

Genel Servet Vergilerinin uygulama güçlüklerinin temel noktası, altın, mücevherat veya nakit para gibi servet unsurlarının mükelleflerce kolaylıkla gizlenebilmesidir. Bu şekilde tüm servetten değil de, servete dahil bazı mallardan vergi alınması ile Özel Servet Vergileri meydana gelir. Özel Servet Vergilerinin en eski ve hemen her ülkede uygulanan türünü Emlâk (Bina ve Arazi) Vergisi oluşturur. Bu vergiler, emlâk dışında otomobil ve menkul kıymetler gibi taşınır servet unsurlarından da alınabilir.

- Emlâk Vergisi :

Emlâk Vergisi, taşınmaz servet unsurlarından olan bina ve arazi²⁷yi vergilendirmeye yöneliktir. Vergilendirme, bu servet unsurlarının değeri ya da sağladığı irat veya dış göstergeler üzerinden yapılmaktadır. İster değer, ister irat, isterse dış karineler üzerinden uygulansın, bu verginin izlenmesinde ve verimli bir şekilde

(26) Yeroi, a.g.m., s. 20

(27) Bu konuda bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, a.g.e., s. 203 v.d., Öner, Kamu Maliyesi 1, a.g.e., s. 112 v.d., Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, a.g.e., s. 204 v.d., Erginay, Kamu Maliyesi, a.g.e., s. 122 v.d., Bulutoglu, Kamu Ekonomisine Giriş, a.g.e., s. 475 v.d.,

uygulanmasında önemli güçlükler vardır. Bu durum, genellikle beklenen hasılatın sağlanamamasının yanında, vergi uygulamasından kaynaklanan önemli boyuttaki maliyetlere katlanması sonucunu yaratabilmektedir.

Emlâk Vergisi'nde yapılan islah ve geliştirme çabalarına rağmen bu vergiden sağlanan hasılat mutlak olarak artmakla beraber, vergi gelirinin kamu gelirleri içindeki payı %0.1 ve %0.2 gibi ufak oranlarla ifade edilmektedir. Örneğin Emlâk Vergisi gelirleri Kanada, İngiltere, İrlanda ve ABD'de ulusal gelirin %4'ünü oluştururken; Avustralya, Danimarka ve Yeni Zelanda'da %2'sini; Belçika, Japonya, Güney Afrika ve Tayvan'da ise %1'den biraz fazlasını oluşturmaktadır.³⁰

Vergi konusu taşınmazların matrahının belirlenmesinde, hem idare hem de mükellef açısından güçlüklerle karşılaşılabilir. Özellikle değer esaslı dikkate alınarak yapılan uygulamalarda, genel olarak kabul edilen ölçü olan rayiç değer belirlenmesi sorun yaratmaktadır. Bu piyasa değerinin, tüm taşınmazlar için geçerli olacağı varsayımı bazen adil olmayan uygulamalarla karşılaşılması sonucunu doğurabilmektedir. (Örneğin, şehirleşme ya da göç gibi etkenlerle aynı bina veya arazi için farklılaşmış olan piyasa değerleri) Değerleme ile ancak servet unsurlarının yaklaşık değerleri bulunabilmektedir. Bazı ülkelerde, değerlemenin getireceği idari yükü azaltmak amacıyla bu servet unsurlarının her yıl yerine, birkaç yıl-

(30) Güneş, s. 2. 2. 2.

da bir değerdendirilmesi esası getirilmiştir.³¹

Vergi konusunun belirli bir mahalli idare bölgesinde yer alması nedeniyle, mahalli idarelere uygun bir vergi olarak tahsil edilen Emlâk Vergisi'nin matrahı, fiyat değişmelerini takip ettiği takdirde, mahalli idareler için sağlam bir gelir kaynağıdır. Ayrıca bu verginin idaresinin mahalli idarelerde bulunması nedeniyle, emlâkın bedelinin düşük gösterilme imkânı gittikçe azalır. Çünkü bu idareler bölge şartlarını merkeze göre daha iyi bilmektedirler.³²

Emlâk Vergisi, düz oranlı bir servet vergisi çeşitidir ve bu bakımdan da objektif karakterlidir. Mükelleflerin ailevi ve şahsi durumlarını gözönüne almamakta, matrahtan borçlar nedeniyle indirim de sözkonusu olmamaktadır. Bu vergiden beklenen hasılatın sağlanması amacıyla vergi oranlarının yüksek tutulması yoluna da gidilebilir. Ancak oran yüksekliğinin hangi boyutta olacağı ve ağır vergi uygulamasının ekonomik ve sosyal sorunlara yol açabileceğini de gözden uzak tutmamak gerekir. Eğer bir Emlâk Vergisi işletmeleri de kapsıyorsa, işletme kararlarının verilmesinde etkili olacaktır. Böyle bir vergi, bazı marjinal nitelikteki projelerin kârlılığını, mamûl fiyatlarını ve üretimi olumsuz yönde etkileyebilir. İnşaat sektörü üzerinde de daraltıcı yönde etki yapabilecek olan bu uygulama, mesken yapımını da sınırlandırabileceğinden, sosyal ve ekonomik yönlerden olumsuz etkiler yaratabilecektir.

(31) Hasan Şener, a.g.m. s. 49

(32) S. Yenal Onoel, Mahalli Idareler Maliyesi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991, s. 85

- Motorlu Taşıtlar Vergisi :

Servet unsuru olarak kabûl edilmeleri dolayısıyla, servet üze-
rinden alınan bir vergi olarak değerlendirilen Motorlu Taşıtlar
Vergisi, taşınmaz servet unsurlarının dışında önemli sayılabilecek
bir servet unsuru olan tüm motorlu taşıtları vergi kapsamına almış-
tır.³³

Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, vergi konularının seçimin-
deki bakış açılarına ve devletin fon ihtiyaçlarına bağlı olmak üze-
re motorlu taşıtların vergilendirilmesinde izlenen strateji, ülke-
den ülkeye farklılık göstermektedir. Azgelişmiş ya da gelişmekte o-
lan ülkeler için sahip olunan motorlu taşıtlar, gelişmiş ülkelerin
sahip olduklarına oranla, ödeme gücünün en önemli göstergelerinden-
dir. Bu haliyle motorlu taşıtlar, yeni bir vergi kolu olarak devle-
te mali destek oluştururlar.

Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlâk Vergisi gibi objektif bir ver-
gidir; vergileme, mükellefin ailevi ve şahsi durumu gözönüne alın-
madan yapılmaktadır. Ayrıca matrahtan borç indirimi gerçekleşmediği
için de gayrişahsi bir servet vergisi çeşitidir.

(33) Motorlu Taşıtlar Vergisi hakkında bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi,

s.g.e., s. 205, Öner, Kamu Maliyesi 1, s.g.e., s. 114, Erginay,

Kamu Maliyesi, s.g.e., s. 123, İlhan Özer, Devlet Maliyesi, Maliye

Bakanlığı, A.F.F.K.K. Kurulu Yayın No:1985/275, Başbakanlık Basıma-

vi, Ankara 1985, s. 283-284

Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni ödemekle yükümlü gerçek ve tüzel kişiler, verginin konusunu oluşturan motorlu taşıtların mülkiyetini ellerinde bulunduran kişilerdir. Zaten vergiyi doğurucu olay, söz konusu varlıklara sahip olmakla gerçekleşir. Motorlu taşıtların ağırlık, yaş ya da güç gibi maddi nitelikleri gözönüne alınarak tarifeleri düzenlenen bu vergilerde; vergi miktarı, aracın yaşı arttıkça azalmakta, azaldıkça yükselmektedir. Ancak bu vergide, değer esaslı dikkate alınarak, rayiç ya da emsal değer üzerinden, Emlâk Vergisi'ninkine benzer bir uygulamanın gerçekleştirilmesi olanagı vardır.

Vergi, otokontrollü bir mekanizma içerisinde uygulanır ve taşıt kimin adına tescil veya kayıtlı ise ondan alınır. Günümüzde motorlu taşıtların artması, öncelikle karayolları hizmetinin ve harcamalarının artmasını sağlamıştır. Bu nedenle, bu tür harcamaların karşılığı olarak, hizmetten faydalanan taşıtlardan vergi alınması, bu verginin meşruiyetini açıklar.

2.2. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler :

Servete dahil olan mallar, her zaman aynı kişinin mülkiyetinde kalmazlar. Zaman zaman, bağışlama gibi kişinin kendi rızası ile veya ölüm gibi kişinin kendi rızası dışındaki bir nedenle mülkiyet, bir başka gerçek veya tüzel kişiye geçebilir.

Servet transferi üzerinden alınan vergiler, servetin tümünün veya herhangi bir unsurunun mülkiyetinin karşılıklı ya da karşılık-

sız olarak devri sonucunda, genellikle serveti yeni edinen kimse tarafından ödenen vergilerdir. Bu nedenle bu tip vergilerde vergiyi doğuran olay, servetin mevcudiyeti ile değil, mülkiyetin karşılıklı ya da karşılıksız olarak eldegiştirmesinde mülkiyetin devri için gerekli olan hukuki muameleler sonucu ortaya çıkar. Dolayısıyla, servet transferi üzerinden alınan vergiler, konu itibariyle birbirinden farklıdır.³⁵ Eğer mülkiyetin devri, ölüm gibi kişinin kendi rızasıyla olmayan tabii bir olayla ya da bağışlama (hibe) gibi yaşayanlararası bir işlemle gerçekleşmişse, karşılık sözkonusu değildir. Ancak mülkiyetini devreden kişi, devri kendi rızasıyla ve karşılığında diğer taraftan bir karşılık (para v.b) alarak yapmışsa, karşılıklı mülkiyet devri sözkonusudur. Daha önce belirttiğim üzere bu tür karşılıklı servet transferi üzerinden alınan vergiler, alım-satım işlemine dayandığından Muamele Vergilerine yaklaşmaları nedeniyle çalışmamda yer almamıştır. Servet transferi üzerinden alınan vergilerin en önemlisi, yüzyıllardır uygulanagelmekte olan Veraset ve Intikal Vergisi'dir.³⁶

(35) Sami Kükrer, Türk Vergi Sisteminde Servet Intikallerinin Vergilendirilmesi, (Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi, Yayın No:255, Eskişehir 1987, s. 33-34

(36) Veraset ve Intikal Vergisi hakkında bkz. Özer, Servetlerin İvazsız Intikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tatbikatı, a.g.e., s. 15 v.d., Kükrer, Türk Vergi Sisteminde Servet Intikallerinin Vergilendirilmesi, a.g.e., s. 33, Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, a.g.e., s. 191-214

2.2.1. Veraset ve Intikal Vergisi :

Veraset ve Intikal Vergisi, servet transferi üzerinden alınan vergi çeşiti olarak, adından da anlaşılacağı üzere iki tip vergiden oluşmaktadır. Bunlardan ilki; veraset sonucu ortaya çıkan mülkiyeti karşılıksız intikalini, ikincisi ise; yaşayanlar arasında karşılıksız olarak gerçekleştirilen mülkiyetin devrini vergilendirmeye yöneliktir. İlk vergileme şekli Veraset Vergisi, diğeri de Intikal Vergisi adını almaktadır.

Veraset yoluyla ortaya çıkan devirlerin vergilendirilmesi çeşitli şekillerde gerçekleştirilmektedir. Vergi, Tereke Vergisi şeklinde ortaya çıkarsa, devreden servetin tamamı üzerinden ve varisir ölen ile akrabalık derecesine ya da mirasın miktarına bakılmaksızın vergilendirme yapılmaktadır. Eger vergi, varislere devredilen miras payları üzerinden alınırsa Miras Payı Vergisi sözkonusu olur. Miras paylarının vergilendirilmesi yöntemi, devredilen servetin miktarı yanında, mirasçının ölen kimseye akrabalık derecesine göre farklı vergi oranlarının uygulanmasına olanak sağlar. Böylece, akraba ilişkileri kuvvetlendikçe düşük vergi oranı uygulaması yoluna gidilmektedir. Miras Payı Vergisi bu bakımdan sübjektif karakterlidir diyebiliriz.

Veraset Vergisi mükellefi, kendisine karşılıksız olarak servet devredilen gerçek kişilerdir. Vergilemede farklılaştırmayı önlemek amacıyla, tüzel kişiler için de karşılıksız servet devirleri karşısında Veraset Vergisi konması gerekirdi. Veraset Vergisi'nin bırakmış olduğu bu boşluk, bazı ülkelerde şirketlerin Ölü El Vergisi adı

verilen bir vergiyle yükümlü kılınması suretiyle giderilmeye çalışılmıştır.

Veraset Vergileri yalnız başına uygulandığı, diğer karşılıksız mülkiyet devirlerini vergilendirmediği takdirde mülkiyetin devri yaşayanlar arası hediye verme veya bağışta bulunulma suretiyle vergiden kaçınılabılır. Bunun için günümüzde yaşayanlar arası hediye ya da bağış yoluyla gerçekleştirilen devirlerin de vergi kapsamına alınması yoluna gidilmiş, karşılıksız devir dolayısıyla kazanılan vergi ödeme gücü Intikal Vergisi ile vergi kapsamına alınmıştır. Bu nedenle birarada uygulanan bu iki vergi, "telâfi edici" veya "takip edici" olarak nitelendirilmektedir.

Veraset ve Intikal Vergisi, karşılıksız olarak servet edinenler tarafından hazırlanan beyan üzerine tarh olunur. Vergi, gerek matrahı ve gerekse akrabalık derecesi dikkate alınmak suretiyle düzenlenmiş bulunan artan oranlı tarifesi üzerinden hesaplanmaktadır.

2.3. Servet Artışı Vergileri :

Servet Artışı Vergileri, tüm servet tutarı yerine belirli bir dönem başı ile dönem sonu arasında meydana gelen servet farkını vergilendirmeyi amaç edinen vergilerdir. Böylece servet mevcudunda veya serveti oluşturan unsurlarda, sahibinin hiç bir kişisel desteği olmadan meydana gelen değer artışları vergilendirilmiş olmaktadır.³⁷

Servet Artışı Vergileri, genellikle ekonomik buhranlar veya savaşlar gibi olağanüstü durumların sonunda uygulandığından dolayı

(37) Turhan, a.g.e., s. 213

"Olaganüstü Servet Vergileri" olarak nitelendirilirler. Bu vergiyi yaratmak ihtiyacını doğuran sebepler ise şöyle belirtilebilir:

1) Savaş gibi olağanüstü dönemlerde devlet harcamalarında artış olmaktadır. Bu dönemde ve sonrasında yapılmak zorunda kalınan olağan üstü harcamaların, olağan devlet gelirleriyle karşılanma imkânı bu lunamayacağına göre, çoğunlukla yüksek oranlı bir servet vergisine başvurulması zorunlu olur. Insanlardan savaşmak ve ölmek gibi feda kârlıkların istendiği bu dönemler, böyle istisnai bir verginin alınabilmesi için en uygun psikolojik zemini de hazırlar.

2) Bu olağanüstü dönemlerde pek çok kişi servetlerinin tümünü ya da önemli bir kısmını kaybetmişlerdir. Buna karşılık toplumdaki diğer bazı insanlar bu dönemi zenginleşmiş olarak atlatabilirler. Bu durumda toplumsal adalet duyguları, zarar görenlerin zararlarının, hiç değilse kısmen diğer gruptaki kişilerce karşılanmasını haklı kılar. Devlet⁷⁵in alacağı Olaganüstü Servet Vergisi, bu tanzim yollarından birisi olur.

Servet Artışı Vergileri, Genel ve Özel servet artışı vergileri olarak iki sınıfa ayrılmaktadır.

2.3.1. Genel Servet Artışı Vergileri :

Genel Servet Artışı Vergileri, genellikle her türlü servet artışını, nitelik ve kaynağı ile ilgilenmeksizin genel bir şekilde vergilendirirler. Bu nedenle ya gelir artışı vergileri gibi belir-

li aralarla uygulanarak Periodik Genel Servet Artışı Vergisi ya da bir defaya mahsus olarak alınarak Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergisi adını alırlar. Gerek Periodik, gerekse Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergileri, genel olarak mükelleflerin ailevi ve şahsi durumları ile alacak ve borçlarını, bir başka deyişle bireysel vergi ödeme güçlerini geniş ölçüde gözönüne alabilmektedirler. Yükümlülük dışı bırakılan asgari bir sınır olmakla beraber, yükümlü tutulan kısımda da, artan oranlı bir tarifenin uygulanması mümkün olmaktadır. Bu nedenle her iki vergi de sübjektif nitelikli vergilerdir.³⁹

- Periodik Genel Servet Artışı Vergileri :

Bu vergi, mahiyeti itibariyle gelir fazlası vergilere benzer bir görünüm arz etmektedir. Belirli bir yıldaki servet ile bundan önceki yıla (veya birkaç yılın ortalamasına) ait servet arasındaki müspet fark üzerinden belirli aralarla (örneğin, iki veya üç yılda bir) alınan vergilerdir. Almanya'da 1913 yılında yürürlüğe konulan ve Birinci Dünya Savaşını izleyen 1922'de bazı değişikliklerle bir süre sonra daha uygulandıktan sonra 1925 yılında kabul edilen bir başka servet artışı vergisi, Periodik Genel Servet Artışı Vergisi'⁴⁰ nin en somut örneğini oluşturur.

- Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergileri :

Bu tür servet artışı vergileri, savaş içinde veya savaştan

(39) Edizdoğan, a.g.e., s. 150

(40) Turhan, a.g.e., s. 212

sonra elde edilen kazançların servette meydana getirdiği artışı vergilendirmek amacıyla alınan, yüksek oranlı olağanüstü vergilerdir. Ancak, savaş kazançlarının tüketim yerine tasarrufa ayrılan kısımlarını vergilendirmeleri, tüketimi, daha doğrusu savurganlığı⁴¹ özendirdiğinden sakıncalı bir niteliğe sahiptirler.

2. Dünya Savaşı yıllarında, birçok Avrupa ülkesinde "Olağanüstü Kazançların Vergilendirilmesi", "Savunma Vergisi" veya "Varlık Vergisi" adı altında toplanan vergiler, Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergilerinin uygulanmış örnekleridir.

Ülkemizde 2. Dünya Savaşı'nın olağanüstü koşulları gereği 1942 yılı sonunda başvurulmuş olan Varlık Vergisi de Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergisi'ne örnek oluşturmaktadır. Gerek vergi tekniği, gerekse adalet yönünden ağır eleştirilere uğrayarak Türk mali tarihinde iz bırakan bu vergiyi, önemi itibarıyla ele alalım:

- Varlık Vergisi :

1940'lı yıllarda yaşanan mali bunalım, vurgunculuk, işe sorunları ve yeni kaynak arayışları yanında savaşın ekonomi üzerindeki etkilerinden dolayı, haksız kazanç elde eden "vurguncular"ın vergilendirilmesinin çözümünde (!) Varlık Vergisi Kanunu, bir dönüm noktası olarak önem taşımaktadır. Aynı yıllarda diğer savaşan devletlerde uygulanan Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergisi'nden farkı, verginin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarındaki adaletsizlik ve daha önemlisi, ülkede yaşayan azınlıkların hedeflenmiş olma-

(41) Edizdoğan, s. 2. 2. 2. 2. 147

⁴² sıdır. Vergi tasarısı için yapılan görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı'nın azınlık hakkındaki görüşü, "harp ve intikâr dolayısıyla kazanılan olağanüstü kazançların, kanunlarımızla vergilendirilmemekte olduğu ve bu nedenle özellikle azınlıkların büyük servet kazandığı" şeklindedir. ⁴³

Savaş zamanı olağanüstü kazanç sağlayanlar müslüman (M), gayrimüslim (G), dönme (D) ve ecnebi (E) olmak üzere dört grupturlar. Bunlardan M grubu, yalnızca müslüman tüccarları kapsamaktadır. G grubu, ülkede yaşayan etnik dini karakterini koruyan ve Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Ermeni, Rum ve Musevi vatandaşları kapsamaktadır. D grubu, geçmişte azınlıklar ya da başka bir ülkenin vatandaşları arasında müslümanlığı kabûl etmiş vatandaşlardır. E grubu ise, Türkiye dışındaki başka bir ülkenin uyruğunda olan ve Türkiye'de ticari ve kültürel faaliyet gösteren kimselerdir.

Söz konusu azınlıkların saptanması ve tek tek malvarlıklarının tesbiti için yapılan çalışmalarda, vergi daireleri tarafından, her bir kişinin isim, adres ve malvarlıkları listelenmiş; mükellefler fişlenmiş, ancak malvarlığı tahminlerinde ciddi yanlışlara düşülmüştür. ⁴⁴ Vergiyi uygulama açısından ele alalım :

(42) Ridvan Akar, Varlık Vergisi, Belge Yayınları, İstanbul 1992,

s. 45

(43) Faik Okte, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınları, İstanbul 1951, s. 49

(44) Akar, s.g.s., s. 45

Varlık Vergisi'nin Konusu : Varlık Vergisi Kanununun (V.V.K.) 1. maddesi, verginin konusunu açıklar. Bu madde, servet ve kazanç sahiplerinin, servet ve kazançları üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere, mükellefiyeti bildirir. Varlık Vergisi'nin konusu, hem servet hem de olağanüstü kazançlar olarak gösterilmiştir.

Varlık Vergisi'nin hem konusu, hem de kaynağı servet olduğundan bu vergi, gerçek servet vergileri grubuna girmektedir.

Varlık Vergisi'nin Mükellefi : V.V.K. 'nın 2. maddesinde, Mükellefiyet tesis edilenler 5 grupta toplanmıştır :

- 1) Kazanç ve Buhran Vergileri mükellefleri,
- 2) Büyük çiftçiler,
- 3) Bina sahibi olup, vergi verebilecekleri komisyonlar tarafından kararlaştırılanlar,
- 4) 1939 yılından itibaren, ticari veya sınai bir işle meşgul olup, 1943'ten önce işini terk eden kimseler,
- 5) Meslekleri tacir, komisyoncu, tellâl ve simsar olmadığı halde, 1939 yılından bu yana, bir defa bile olsa ticaretle uğraşanlar ve para veya ayniyat almış olanlar, Varlık Vergisi mükellefleri kabul edilmişlerdir.

Varlık Vergisi'nde Muafiyet ve İstisnalar : Mükellefiyet ve matrah, vergi tekniğine uygun şekilde tayin ve tesbit edilmediğinden Varlık Vergisi'nin istisna ve muafiyetleri belirgin değildir. Bu konu, vergiyi takdir edecek komisyonların ölçüsüne bırakılmıştır. Yalnızca genel, özel bütçeler ile iktisadi Devlet Teşekküllerinden tahsisat, maaş ve ücret alanlarla, kadroya dahil yevmiye ile çalışanlar,

bu tahsisat, maaş ve yevmiyelerinden dolayı Varlık Vergisi mükellefiyetine tabi tutulmamışlardır.⁴⁵

Varlık Vergisinin Tarhı : V.V.K.'nın 5. maddesi, vergi miktarını açıklamıştır. Vergi miktarı, komisyonlar tarafından, mükelleflerin yükümlülük derecelerine ve kanaatlerine göre takdir edilmiştir.⁴⁶

Buna göre servet ve kazanç sahiplerinin mükellefiyet derecelerini tesbit etmek üzere, her il ve ilçe merkezinde, mahallin en büyük mülkiye memurunun başkanlığında kurullar oluşturulmuştur. Bunlar, şirketlerin vergi miktarlarını tesbit ettiklerinde, ortakların da derecelerini ve olağanüstü kazançlarını araştırarak bunların da yükümlülüklerini takdir etmişlerdir.⁴⁷ Takdire dayanan bu vergi, çok kötü şartlar altında ve ezbere hesaplanmıştır.

Varlık Vergisi'nde Tebliğ : Varlık Vergisi'nin tebliği ilân yoluyla yapılmıştır. V.V.K.'nın 11 maddesine göre, verginin gelir daireleri kapılarına ve köylerde uygun mahallere listeler asılmak suretiyle ilân ve tebliğ olunacağı, günlük gazete çıkan yerlerde bu gazetelerle, çıkmayan yerlerde belediye tellâlları yoluyla halka duyurulmuştur. Verginin ilânından sonra, vergi oranlarına tepkiler olmuştur. Mükelleflerin vergiyi ödemek için para arayışları sonucu gazeteler, gayrimenkul satış ilânları ile dolmuştur. Gazetelerde itirazlar oldukça az yer tutarken, satış ilânları o derece fazla yer

(45) Tuncer, Servet Vergileri, s. 72-73

(46) Akar, s. 51

(47) Akar, s. 52

⁴⁸
tutmuştur.

Varlık Vergisinin Oranı : Bu vergiyi, oranı yönünden incelediğimizde, bu vergi takdiri bir meblağdan oluştuğundan matrah, oran ve artan oranlılık gibi müesseseler belirgin değildir.

Varlık Vergisinin Tahsili : V.V.K.'nın 12. maddesinde verginin 15 gün süre içinde nakden ödenmesi kararlaştırılmış ve taksit kabul edilmemiştir.

Ecnebilerin vergilendirilmesinde, ikâmet adreslerinin olmaması nedeniyle ancak %10'una yakın bir kısmı saptanabilmiş, bu nedenle vergi tarhı sırasında müslümanlar ile eşit vergilendirme gerçekleştirilememiştir. Varlık Vergisi'nin Ecnebilere uygulanış biçimi, hükümetin kararlılığı ve eşitlik ilkelerini zedeler nitelikte olmuştur.

Varlık Vergisi tahsilatı sırasında, siyasal ilişkiler ve siyasal nüfuz kullanımı ile çeşitli kurum ve şahıslara indirim yapıldığı gözlenmiştir. Bu arada gazetecilerin vergileri asgari düzeyde tutulmuştur. Böylece hükümet, basında vergi aleyhine doğabilecek tepkileri kontrol altına almayı amaçlamıştır. ⁴⁹ Bundan başka, vergi tahsilatını garanti edebilmek için, idareye bazı imtiyazlar da tanınmıştır:

1) Tahsilden önce, mal idaresine mükellefin malvarlığına ihtiyati haciz koyabilme yetkisi tanınmıştır.

(48) Tuncer, Servet Vergileri, s. 74

(49) Aker, s. 65-66

- 2) 15 gün süre içinde yatırılmayan vergiler, cebri icra yoluyla alınmıştır.
- 3) Sürenin dolmasına rağmen ödenmeyen vergilerin birinci hafta içinde %1, ikinci hafta içinde %2 zamma tabi olacağı açıklanmıştır.
- 4) En ağır mahiyette bir müeyyide olarak, ilân tarihinden itibaren 1 ay içinde borçlarını ödemeyen mükellefler, borçlarının tamamı ödeninceye kadar ülkenin herhangi bir yerinde yeteneklerine göre askeri olmayan genel hizmetlerde veya belediyelerde çalıştırılmıştır. Bunlara verilecek ücretin yarısı, vergi borcundan indirilmiştir. Ancak kadınlar ve 55 yaşından büyükler çalıştırılmamıştır.

Istanbul'da vergisini ödemeyen 40.000 mükellef varken yalnızca 1.400 kişinin çalışma kamplarında çalışması, uygulamanın yeterince etkili olmadığını açıkça göstermiştir. O halde kanunun genelliği ilkesine karşın, bu sınırlı uygulama ile ne amaçlanmıştır? Öncelikle mükelleflere gözdağı verildiği düşünülebilir. Böylece 2. Dünya Savaşı yıllarında, "Yahudi Toplama Kampları" psikozundan yararlanılarak azınlıkların vergilerini ödemeleri sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak uygulamadaki mantık dışı ücret sistemi, zorunlu çalışmanın hiç de ekonomik kazanıma yönelik olmadığını göstermiştir. Zorunlu çalışma kampları, mükelleflerden yalnızca gayrimüslim grubundan olanlara uygulanmış; göstermelik olarak zorunlu çalışmaya tabi tutulması kararlaştırılan müslüman grubu mükellefler, çalışma merkezlerine sevk için toplanmış, ancak daha sonra çalışma kamplarına yollanmamışlardır.

V.V.K.'nın 15. maddesine göre, tahakkuk ettirilmiş vergiler, 1943 mali yılından itibaren 5 yıl süre içinde zamanaşımına uğramıştır. Ancak buna gerek kalmadan Varlık Vergisi, yaklaşık 16 ay yürürlükte kaldıktan sonra 15.3.1944 tarihinde tasfiye edilmiş, o güne dek tarh edilip te tahsil edilmeyen vergiler silinmiştir. Varlık Vergisi'nin tasfiyesinden hemen sonra, geniş meslek gruplarına Kazanç Vergisi tarh edilmiştir.

Vergiye katılım oranı toplam %74.11 olmuş, bunda gayrimüslimlerin payı %52, müslümanların payı %29, ecneblerinki ise %19 olmuştur. Kendilerine hoşgörü gösterilerek servetleri büyük miktarlara ulaşabilen gayrimüslimlere tarh edilen vergi ağır olmuştur. Bu durum, uzun süre yabancı basında keyfiyetin belirtisi olarak eleştirilene yol açmıştır. ⁵¹ Tüm ümitlere rağmen Varlık Vergisi, kendisinden beklenen geliri vermemiştir. Rakam için kesin birşey söylemek zorsa da tahsilatın 350-400 milyon TL'sı olduğu söylenebilir.

Varlık Vergisi'nin uygulanışı, belki 2. Dünya Savaşının en sıkıntılı günlerinde, büyük mali güçlükler içinde bulunan ülkemiz şartları bakımından uygun kabûl edilebilir. Ancak Varlık Vergisi gibi olağanüstü bir servet vergisinin konusu iyi belirlenememiş ve vergilemenin objektif ölçüleri bulunamamıştır. Buna ek olarak kötü ve kifayetsiz uygulama, verginin randımanını düşürmüştür. Nitekim, yapılan haksızlıkları sonradan bertaraf etmek için seri kanunlar çıkarılmış ve vergi borçları bir kalemde silinmiştir.

(51) Aker, a.g.e., ss v.d.

Ülkemizdeki bu Bir Defalık Genel Servet Artışı Vergisi uygulaması, diğer vergi gelirlerini de etkilemiş ve idare bu vergi ile uğraşırken, diğerlerinin tahsilatı azalmıştır. Sonuçta bu vergi ve uygulaması, Türk mali tarihinde başarılı sayılmamaktadır.⁵²

2.3.2. Özel Servet Artışı Vergileri :

Özel Servet Artışı Vergileri, servet unsurlarından sadece birinin değerinde meydana gelen artışı yükümlü kılan vergilerdir. Bu vergilerde gayrimenkullerin satılması sonucunda realize edilen değer fazlası, vergi ödeme gücünün objektif bir belirtisi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle mülkiyet süresi ve değer artışının tutarına göre değişen artan oranlı tarife uygulanabilmekle beraber, fazlayı elde eden kimsenin şahsi ve ailevi durumu dikkate alınmamaktadır.

Özel Servet Artışı Vergisi'nin en iyi örneği, 1985 yılına dek ülkemizde de uygulanan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'dir

- Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi :

1318 sayılı Finansman Kanunu ile 1970 yılında vergi sistemimize dahil edilen ve 1985 yılında kaldırılan Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nin konusu, taşınmazların elde bulundukları süre içinde kazandıkları değer artışıdır. Bu vergi esasen Gelir ve Kurumlar Vergisi'ne girmeyen taşınmaz değer artışlarını vergilendirmiştir.⁵³

(52) Tuncer, Servet Vergileri, s. 5. s. 70

(53) Edizdoğan, s. 5. s. 151

Bu verginin konusunu, Türkiye'deki arazi, arsa ve bunlar üzerindeki binaların karşılıklı ya da karşılıksız olarak devir ve temlik oluşturmuştur. Ancak kamulaştırma ve devletleştirmeler de karşılıklı olduğu için vergi kapsamına girmiştir. Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olay, taşınmazların sahip değiştirmesi hallerinde meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi vergileme için yeterli koşul olmamaktadır. Vergileme için bir matrahın, üzerinden vergi alınabilecek bir tutarın oluşması gerekmektedir.⁵⁴

Vergiye konu olan değer farkları, taşınmazların alış ve satış bedeli arasındaki olumlu farktı. Burada bir emek veya ticari bir faaliyet sözkonusu olmaksızın bu değer farklarından elde edilen gelir vergiye konu olmuştur.

Verginin matrahı, devir ve temlik karşılığında edinilen değerlerle, taşınmazların iktisap maliyetleri arasındaki farktı. İktisap maliyeti de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte Bina ve Arazi Vergilerinin tarhına esas olan vergi değeri ile bundan yüksek bir iktisap değeri varsa bu değer esas alınarak saptanmıştır. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nin oranları ise, %15 ile %50 arasında değişen artan oranlar ve dilim usûlüne göre tesbit edilmiştir.⁵⁵

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi 1985 yılından sonra harçlar kapsamına alınmıştır.

(54) Mesut Çirak, "Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nde İktisap Maliyeti", Vergi Dünyası, sayı: 15, (Nisan 1982), s. 4

(55) Kâmil Mutluar, a.g.e., s. 93.

3. SERVET VERGİLERİNİN İKTİSADİ ETKİLERİ :

Vergiler, devletin sunduğu toplumsal ve yarı toplumsal mal ve hizmetlerin finansmanını karşılayan ve gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu olarak alınan paralardır. Bu nedenle vergiler, yeni konulduklarında ya da oranları yükseltildiğinde, mükellefler tarafından harcamaların veya tasarrufların ya da her ikisinin kısılması ile karşılanabilmektedirler. Dolayısıyla, mükelleflerin kararları ve davranışları, vergi nedeniyle etkilenmektedir.

Servetin vergilendirilmesi ile her vergide olduğu gibi, bireylerin ve kurumların şimdiki veya geleceğe yönelik kararları etkilendir. Servet, geçmiş dönemdeki ve şimdiki tasarrufları kapsadığından bu vergiler, herşeyden önce ekonomik süjelerin tasarruf ve tüketimlerini etkileyebilecektir. Bireyler tasarruflarını değişik biçimlerde değerlendirebileceklerinden, servet unsurları üzerine konan vergi, bireylerin yatırım kararları üzerinde de etkili olabilecektir. Bu arada servet vergileri, çalışma arzusunun artmasına ya da azalmasına da yol açabilecektir. Dolayısıyla servet vergilerinin ekonomik etkileri araştırılırken bu üç kriter üzerinde durulacaktır⁵⁵

Bilindiği üzere bireysel kararları, vergilerin yanı sıra bireylerin zevkleri, alışkanlıkları ya da aile yapısı etkileyebilmektedir. Analizimizde ise saptamaların kolaylaştırılması amacıyla tüm bireylerin aynı zevk ve alışkanlıklara sahip olduğu varsayılmıştır. Diğer bir varsayım da servet vergilerinin yansıtılamayacağıdır.

(55) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s. 75

3.1. Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri :

Tasarruflar, gelecekteki tüketimi karşılamak, miras bırakmak ya da üretim sürecine katılmak gibi amaçlarla yapılırlar. Konulan veya oranları arttırılan bir vergi de, ya harcamaların veya tasarrufların kısılması ya da yalnızca birinin azaltılması yoluyla karşılanabilir. Bireysel servetleri içeren vergi tiplerinin tasarruflar üzerindeki etkilerini ele alalım:

3.1.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Bir defaya mahsus olmak üzere alınan Olağanüstü Servet Vergileri, genellikle yüksek oranlıdır ve mükellefler bu vergiden önceden haberdar değildirler. Bu nedenle verginin konulmasından önce bireylerin davranışları üzerinde herhangi bir etki yaratması beklenemez. Olağanüstü Servet Vergilerinin matrahı, geçmiş dönemlerde yapılan tasarruflar olduğundan, bu verginin en önemli etkileri verginin ödenmesi sırasında ortaya çıkar. Vergi oranının yüksekliği, verginin servet gelirinden ödenmesini zorlaştırmakta, mükellef vergi borcunu geçmiş dönem tasarruflarını elden çıkararak karşılabilmektedir. Bu da o ülkede sermaye piyasasının işlek olmaması halinde gerçekleşir. Eger bankalar, kredi hacmini kolayca genişletebiliyorlarsa, mükellefler vergiyi, malvarlıklarını rehin veya ipotek altına sokmak suretiyle borçlanarak karşılayabilirler. Diğer yandan, mükelleflere vergi borcunu ödemek için vâdeler tanınmışsa

(57) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s. 82

kredi sisteminde böyle bir elâstikliğe gerek kalmadan, mükellefler vergiyi borçlanma yoluyla ödeyebilirler. Genel olarak verginin borçlanmayla ödenmesi, mükelleflerin gelecek devrelerde tüketimlerini azaltarak, borcunu ödeyebilmesine olanak verir. Bu etkinin yaygınlık derecesi de, yine verginin ileriki yıllara atılmış olan yükünün önemine bağlıdır.⁵⁸

Olagaüstü Servet Vergisi zorunlu olarak geçmiş dönemin tasarruflarının paraya çevrilmesine yol açtığı takdirde, gelecek dönem tasarrufları ve tüketimlerini kısıtlayacaktır. Eger birey daha sonraki yıllarda tüketimini arttırmak, miras bırakmak ve prestij sahibi olmak isterse, vergi, gelecek dönemde tasarruf arzusunu artırıcı yönde bir etki yaratabilir.⁵⁹

2.1.2. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi :

Sürekli Servet Vergileri, her yıl tekrarlanan ve düşük oranlı olmaları nedeniyle, mükellefin cari yıl gelirinden ödenen bir vergidir. Mükellef, bu tür vergileri tıpkı bir Gelir Vergisi'ni öder gibi gelirinden, yani cari tüketiminden ve tasarrufundan yapacağı kısıntılarla ödemeye çalışır. Bu bakımdan Sürekli Servet Vergileri ile Gelir Vergisi özdeşleşmektedir. İstisnai bir durum olarak, yüksek vergi oranı veya servetin gelir getirmeyen varlıklara yatırıl-

(58) Kanan Bulutoglu, Vergi Politikası, Sermat Matbaası, İstanbul 1952, s. 155

(59) Haper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s. 87

miş olması halinde; servetin kısmen paraya çevrilmesine ve verginin servetten ödenmesine yol açılabilir.⁵⁰

Mükellefler tarafından önceden bilinen ve vergi karşısında davranışlarını ayarlayabilme olanağı veren bu verginin gelir ya da ikâme etkisi bireysel tercihlere bağlı olmaktadır. Bilindiği üzere bireyler, yıllık gelirlerini belirli oranlarda tüketim ve tasarruf arasında dağıtırlar. Eğer tüketim düzeyi sabit tutulmak istenirse vergi, tasarrufun; eğer tasarruf düzeyi sabit tutulmak istenirse vergi, tüketimin kısılması sonucu ödenir.

Vergi, tasarruflar üzerinde ters yönde işleyen bir gelir ve ikâme etkisi yaratmaktadır. Vergi nedeniyle gelirleri azalan bireyler, gelirlerindeki bu azalmayı daha fazla çalışarak gidermek yolunu seçerler. Vergi gelir etkisi ile bireylerin tasarruflarının artmasına yol açabilecektir. Eğer bireyler, vergi karşısında gelir elde etmek yerine boş zaman taleplerini artırırlarsa ikâme etkisi nedeniyle tüketimin artmasına ve tasarrufun azalmasına neden olabilecektir.

3.1.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi :

Bu değerlendirmede, yaşayanlar arasında karşılıksız olarak yapılan transferlerin vasiyet yoluyla yapılan transferlere oranla düşük düzeyde kalması nedeni ile sadece Veraset Vergisi ele alınacaktır.

(50) Bulutoglu, Vergi Politikası, s. 162

Veraset Vergisinde tasarrufu yapan ve vergiyi ödeyen bireyle farklı olduklarından bu verginin tasarruflar üzerindeki etkisi, mirası bırakan ve mirası alan bireyler yönünden değerlendirilecektir.

Miras bırakan bireyler (muris) servetlerinin ileride vergilendirileceğini düşünerek, tüketimlerini arttırıp tasarruflarını azatabilirler. Ancak muris, malvarlıklarını bırakacakları varislerin hissi yakınlık duyuyorlarsa, tasarruflarını arttırmaları da mümkündür.⁶¹

Mirası alan bireyler (varis) ise tüketim güçlerini gelecekte arttıracak miras beklentisi içinde olacaklardır. Bu durumda miras üzerine konacak bir vergi veya varolan vergi oranlarındaki artış, varisin geleceğe yönelik beklentilerini değiştirecektir. Varisler vergiyi ödemek amacıyla ya tüketimlerini kısıacaklar ya da daha fazla gelir elde etmek yolunu seçeceklerdir. Bu ancak miras kalan varlıkların önemli boyutlarda olmadığı sürece geçerli olacaktır. Bu varlıkların değeri arttıkça vergi, varlıkların paraya dönüştürülmesi sonucu karşılanabilecek, bu da geçmiş dönemlerde yapılan tasarrufların azalmasına yol açabilecektir. Bununla birlikte durumun böyle olacağını önceden tahmin eden bireyler de kendi tasarruflarını arttırmaya çalışacaklardır.⁶²

(61) Sabri Sami Tan, Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü 1991, s. 48

(62) Haper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.s., s.1

Varisin edindiği servet, eğer bir iktisadi bütün ise, varis bu iktisadi bütünü korumak isteyebilir. Vergi borcunu daha fazla çalışarak ve tüketimini kısırarak (gelir etkisi) karşılayabilir. İstisnai bir durum olarak da, eğer varisin edindiği servet hakkında bölünmezlik hükmü (özellikle arazi intikallerinde) sözkonusu ise vergi, servetin paraya çevrilmesi yolu ile değil, kısmen varisin tasarruflarından, kısmen tüketiminden, kısmen de daha fazla çalışması sonucu elde ettiği gelirden ödenmiş olacaktır.⁵³

Sonuç olarak Servet Vergileri özel tasarrufları azaltıcı yönde etkilemektedirler. Ancak ekonomik büyüme için tasarrufların yatırımlara dönüşmesi gereklidir. Bu nedenle, özel tasarrufları azaltıcı yönde etki yapan Servet Vergilerinin yatırımlar üzerindeki etkilerini incelemek gerekir.

3.2. Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri :

Daha önceden belirtildiği üzere, bireylerin tasarruf oluşturma nedenlerinden biri üretim amacıdır. Fakat her zaman tasarrufları yapan birey ile yatırımları yapan bireyler aynı kişiler olmadığına göre, yatırımlar yatırımın kârlılığine ve faiz haddine bağlıdır. Bu görüşten hareket ederek, Servet Vergisi türlerinin, yatırımlar üzerindeki etkileri inceleyebilir.⁵⁴

(53) Bulutoglu, Vergi Politikası, s.g.e., s. 174

(54) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.e., s.105

3.2.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi:

Olaganüstü Servet Vergileri, sürekli olmamaları, mükelleflerin vergiden önceden haberdar olmamaları ve verginin gelecekteki tasarrufları değil, geçmiş dönemdeki tasarrufları hedef alması nedeniyle yatırım kararlarını önemli ölçüde etkilemez. Eğer bu yüksek oranlı vergiler devamlı bir şekilde alınsaydı, yatırımları baltalayıcı bir etki yapacağı söylenebilirdi.

Yatırım kararı, yatırımdan beklenen gelir ile faiz hadleri arasında kurulan ilişkiye göre verilir. Bu tür bir verginin konması yatırımdan beklenen geliri etkilemeyecektir. Ancak verginin ödenmesi için likit varlıklara olan talebin artması faiz oranlarının yükselmesine yol açabilecek, dolayısıyla yatırımlar üzerinde ters yönde bir etkinin doğmasına neden olabilecektir.⁶⁵

Olaganüstü Servet Vergisini karşılamak amacıyla birçok servet sahibi, servetlerini paraya çevirmek isterler. Bu nedenle servet unsurlarının hisse senetlerinin fiyatlarının düşmesi faiz haddini yükseltir. Böylece, birçok yatırım fırsatı çekici olmaktan çıkar ve sonuçta yatırımlar azalır.⁶⁶

3.2.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri :

Servet Vergilerinin yatırımların etkinliği üzerindeki etkile-

(65) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e.,

s. 105-107

(66) Bulutoğlu, Vergi Politikası, a.g.e., s. 100

rini araştıracak olursak; Sürekli Servet Vergileri, gelir getirmeyen veya düşük gelir getiren (rizikosuz yatırımlar) ve yüksek gelir getiren (rizikolu yatırımlar) varlıkları kapsamaktadır. Vergi yükü rizikosuz yatırımlar üzerinde daha ağırdır. Bu vergi, risk alma lehine etkide bulunmaktadır, risk alma üzerine olumsuz bir etki meydana gelmez.⁶⁷ Gelir getirmediikleri için vergi yükünün ağırlaşmasına neden olan varlıklar rizikosuz alanlardan, rizikolu alanlara kayacaklardır; bireyler varlıklarını daha akıllıca kullanacaklardır.örneğin ifti, ihtiyaını karşılayan üretimine ek olarak bir de vergi için toprağını boş bırakmak ve onu daha verimli kullanmak isteyecektir.⁶⁸ Görüldüğü gibi Sürekli Servet Vergileri, yatırımları daha verimli alanlara kaydırma özelliği taşımaktadır.

3.2.3. Servet Transferi zerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar zerindeki Etkisi :

Servet transferi üzerinden alınan vergilerde incelediğimiz Veraset Vergisinin ödeneceğinin önceden bilinmesi, murisin ve varisin davranışlarında değişikliklere yol açabilecektir. Bilindiği üzere ortalama olarak bir neslin, kendisinden sonraki nesle miras bırakma

(67) Hsn Kızılyallı, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 52E, Maliye Enstitüsü Yayınları No: 32, Sevinç Matbaası, Ankara 1969, s. 175-176

(68) Mehmet Aydın Güneş, Emlak Vergisi Teorisi ve Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 1985, s. 12

süresi 25 yıl olduğuna göre bireylerin vergiden haberdar olmaları oldukça doğaldır.

Konuyu muris açısından incelediğimizde, murisin ölümünden sonra mirasçıları tarafından ödenecek bir vergi nedeniyle yatırımlarını azaltması beklenemez. Ancak bu bireyin tek amacı miras bırakmaksa vergi yatırımların şekli üzerinde etkisini gösterebilir. Muris, kolaylıkla paraya dönüştürülebilecek varlıklara yatırım yaparken, aynı zamanda rizikosuz yatırımları rizikolu yatırımlara tercih edebilecektir. Böylece rizikolu alanlara yapılacak girişimlerde bir azalma olabilecektir. Bununla beraber muris, daha büyük bir servet bırakmak isteginde olursa, bu serveti edinmek için yatırımlarını rizikolu alanlara kaydırabilir.⁷⁰

Veraset Vergisi, varislere kalacak serveti azaltacağından murisler, daha büyük bir servete kavuşup bunu bırakabilmek için, hayatları boyunca rizikolu alanlara yatırım yapacaklardır.

Konuya varisler açısından baktığımızda ise Veraset Vergisi, iki tür etki yaratabilir. Birincisi, varisler ek bir satın alma gücü beklentisi içinde olacaklarından, emeklerini ve tasarruflarını kısımlabilirler ve kendi yatırımlarının düzeyini düşük tutabilirler. Veraset Vergisi ise bu durumdaki varislerin çok çalışıp, tasarrufta bulunmalarına ve yatırımlarını arttırmalarına yol açabilir. İkinci

(69) Cümlen - Haydar Kağan, Türkiye'de Maliye Politikası, İ.U. Yayın. No:1085, İktisat Fakültesi Yayın No:153, İstanbul 1964, s. 81

(70) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.e., s.115

olarak Veraset Vergisi, servetin miktarı büyüdükçe, genellikle bazı servet unsurlarının paraya dönüştürülmesi sonucu ödendiğinden, mirası azaltarak varislerin tasarruf kapasitesi ile yatırımlarını finanse edecek özkaynakları daraltacaktır. Ancak bu tasarrufları ve yatırımları yapan bireylerin aynı bireyler olduğu varsayımına dayanılarak çıkarılan bir sonuçtur. Farklı bireylerde, Veraset Vergisi'nin yatırımları azaltıcı etkisi, verginin yatırımın beklenen gelirini azaltması sonucu ortaya çıkacaktır.

Veraset Vergisi, net servette azalmaya neden olduğundan, varislerin yatırım olanaklarını daraltacağını belirtmiştik. Burada varislerin gelir düzeyi önem kazanmaktadır. Eğer miras düşük gelirli bireylere kalırsa vergi, tüketim harcamalarının; yüksek gelirli bireylere kalırsa vergi, yatırım harcamalarının azalmasına yol açacaktır. Büyük servetlerin yüksek gelirli bireylere kaldığı düşünülürse, sözkonusu verginin, varislerin yatırım harcamalarını daha fazla etkilemesi beklenir.⁷¹

3.3. Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkileri :

Bireylerin arzettikleri emek, üretimden payını alarak bireyin gelirini oluşturur. Konulan, varolan veya oranı arttırılan bir vergi, bireyin gelirinin azalmasına ve kullanım biçiminin değişmesine yol açacaktır. Bu değişim de, bireyin boş zaman talebinin artmasına ya da azalmasına yol açacaktır. Verginin boş zaman talebi üzerindeki etkisinin belirlenmesi konumuz açısından oldukça önemlidir.

(71) Haper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.2.2., s.116

Servetten alınan bir verginin, emek gelirinden alınan vergiden daha yüksek tutulması (ayırma prensibi), daha çok servetin geliri ile geçinenlerin aylıklığını azaltıcı bir etki yapar.⁷²

3.3.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi :

Bu tür vergilerin bir defaya mahsus olmaları ve tekrarlanacaklarının tahmin edilmemesi, bireylerin vergi nedeniyle davranışlarında ve verginin miktarında önemli değişiklikler yapabilmelerini engeller. Vergi, yaratacağı "gelir etkisi" ile, boş zaman talebini azaltacak ve dolayısıyla bireyler, vergiden önceki servet düzeylerine ulaşabilmek için daha fazla çalışıp, gelir ve tasarruf düzeyini arttırma çabası içine girebileceklerdir.

Olağanüstü Servet Vergisinin bir kere alınması sonucu "ikâme etkisi" sıfırdır. Bu nedenle verginin çalışma arzusunu azaltıcı bir etki yaratması beklenemez.⁷³

3.3.2. Sürekli Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi

Sürekli Servet Vergileri, geçmiş dönem tasarruflarını vergilendirdiklerinden, vergi, o yıl elde edilen gelirlerden ödense bile, emek gelirlerini direkt olarak etkilemediğinden, çalışma arzusu üzerinde yok denecek kadar az bir etki yaratmaktadır. Gelir Vergisi

(72) Bulutoglu, Vergi Politikası, a.g.e., s.235

(73) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.120

ya da Tüketim Vergisi, çalışmanın getirisini azaltmaktadır. Ancak getirinin azalması, çalışma arzusunun artacağını ya da azalacağını belirleyememektedir. Sürekli Servet Vergilerinin çalışma arzusu üzerindeki olumsuz etkisi, Gelir Vergisi'ne oranla daha azdır.⁷⁴

3.3.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi :

Servet transferi üzerinden alınan bir Veraset ve intikal Vergisinin, çalışma arzusu üzerindeki etkisi, miris ya da varisler açısından incelenebilir.

Servetin bireyler için ekonomik güç ve prestij kaynağı olduğu bilindiğine göre; mirası bırakacak olan birey, vergi nedeniyle servetinde meydana gelebilecek azalmayı gidermek amacıyla hayatta iken daha fazla çalışacaktır. Bu nedenle Veraset Vergisi, miras bırakacak olan bireyler üzerinde hayatta iken pozitif etki yaratacaktır. Varisler ise miras beklentisi içerisinde olacaklarından boş zaman taleplerini arttıracaklar ve daha az çalışmayı tercih edeceklerdir. Ancak miras üzerine konacak bir Veraset Vergisi, bu beklentileri azaltıp, varisleri daha fazla çalışmaya yöneltecektir.⁷⁵

Sonuçta Veraset Vergisi'nin ödenecek olması, miras bırakacak bireylerin ve varislerin çalışma arzularını arttırıcı etki yaratacaktır.

(74) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.5.e., s.121

(75) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.5.e., s.122

4. SERVET VERGİLERİNİN YANSIMASI :

Yansımada, vergi mükellefinin kanunen ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde değişme olmayacak şekilde, bir ya da birden fazla kişiye devretmesidir.⁷⁶ Vergilerin yansımada olanağı, karakterlerine veya piyasa durumlarına dayanmaktadır. Servet Vergilerinin yansımada olayını incelerken, arz ve talep mekanizmasına bağlı olan ve olmayan servet vergileri arasında bir ayırım yapmak gerekmektedir. Bu vergilerin bazı çeşitlerinin yansımada olanağı az olduğu halde, diğerlerinin oldukça fazladır.⁷⁷ Servet vergilerinin yansımada, iktisadi etkilerinin inceleniş sırasına göre alınacaktır.

4.1. Olaganüstü Servet Vergilerinin Yansımada :

Olaganüstü Servet Vergileri, yüksek oranlı ve mükelleflerin önceden haberdar olmadıkları bir servet vergisi çeşitidir. Bu tür vergiler, arz ve talep işleyişinden fazla etkilenmedikleri,⁷⁸ üretim ve fiyat mekanizmasıyla ilişki taşımadığından, mükellefin vergiyi yansıtması sözkonusu olmayacaktır. Bu verginin yansiyabilmesi, mükelleflerin böyle bir verginin gelecek dönemlerde de tekrarlanacağı konusundaki bekleyişlerine bağlı olmaktadır. Bu durumda da, ileride değineceğimiz sürekli servet vergilerinin yansımada olayıyla benzerlik sözkonusu olacaktır.⁷⁹

(76) Turhan, s.g.e., s. 277

(77) Şener, s.g.m., s. 44-45

(78) Şener, s.g.e., s. 45

(79) Uluatam, s.g.e., s. 268

4.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yansıması :

Sürekli Servet Vergileri, her yıl tekrarlanan, düşük oranlı vergilerdir. Bu vergiye en iyi örnek olarak Emlâk Vergisi'ni verebiliriz. Ancak analiz, vergiye konu olan bina ve arazi türlerine göre yapılabilir.

Bina üzerinden alınan bir vergi ilk etki olarak, kısa dönemde binanın gelirini, dolayısıyla da değerini düşürmekte ve vergi yansınamaktadır. Ancak uzun dönemde inşaat sektörünün daralma göstermesi ile bina fiyatlarında tekrar yükselme olabilir. Bu aşamada vergi, binayı kiralayanlara yansıtılabilir. Bina sahipleri, ödeyecekleri vergiyi kira ile ileriye yansıtmış olurlar.⁸⁰ Ancak bu, kiralık bina talebinin esnek olmadığı durumlar, şehirleşmenin yoğunlaştığı bölgeler için sözkonusu olabilir. Sahibi tarafından oturulan binalar da ise evsahibinin vergiyi yansıtmaması mümkün olmamaktadır.

Arazi üzerine konan bir vergi, arazinin net gelirini ve satış fiyatını düşürecek ve kısa dönemde Bina Vergisi'nde olduğu gibi, sahibi üzerinde kalacaktır. Verginin ileriye doğru yansıtılabilmesi yine Bina Vergisi'nde olduğu gibi, kiraya verilme halinde gerçekleşebilmekte, toprağa talebin fazla olduğu bölgelerde arazi sahipleri tarafından kiracılara yükletilebilmektedir. Tersî durumlarda ise arazi sahiplerinin üzerinde kalacaktır.⁸¹

(80) Batıral, s.g.s., s. 155

(81) Kamil Mutluer, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi,

Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No: 105/80, Sevinç Matbaası, Ankara

4.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Yansıması :

Servet vergileri için sözkonusu olan yansıtılma güçlüğü, Veraset Vergisi için daha da belirgin bir şekilde ortaya çıkar. Bu vergi, yansıtılabilme imkânı hemen hiç olmayan vergilere iyi bir örnektir. Çünkü vergi, birikmiş bir servetin devri sırasında alınmakta ve mükellef tarafından herhangi bir mal ya da üretim faktörünün fiyatına ekletilememektedir.⁸²

Dalton'a göre "vergi, mirasçılarının üzerindedir. Çünkü muris vergi konulmadan önce ölmüştür. Ölen bir kimse de hiç bir canlı gibi vergi ödeyemez". Ancak aşağıdaki koşulun gerçekleşmesi ile Veraset Vergisi yansıyabilir. Bu da miras bırakanın, vergiyi karşılaması amacıyla hayatta iken tüketimini kısarak tasarrufta bulunmasıdır

Muris, hayatta iken, bırakacağı serveti için ödenecek vergiyi önceden biriktirerek, mirasçılarının vergi yükünü azaltabilir.⁸³ Bazı ülkelerde, verginin karşılanması için bankada özel hesap açılması ya da hayat sigortası ödemesi uygulaması görülmüştür.⁸⁴

Veraset Vergisi'nde fiyat mekanizmasının veri olarak kabul edilmesiyle vergi yükü yansıtılarak azaltılabilmektedir. Devrolan varlığın paraya çevrilmesi sonucu, faiz geliri sağlamak amacıyla mali bir kuruma yatırılması ile verginin yansıtılması sağlanmaktadır. Ancak bu enflasyonist ortamlarda geçerli olmamaktadır.

(82) Uluatam, s.g.e., s. 293

(83) Kükrer, s.g.e., s. 192

(84) Özer, Servetlerin İvansız İntikallerinin Vergi..., s.g.e., s.51

Sonuçta Veraset Vergisinin genellikle yansıtılması mümkün değildir.

Intikal Vergisi'nde ise, devri yapan kişi hayatta olduğu için, vergiyi onun ödemesi gerekecektir. Ancak uygulamada buna riayet edilmemekte, vergiyi varlığın yeni sahibi ödemekte ve eski sahibi verginin yükünü hissetmemektedir.^{ss}

5. SERVET VERGİLERİNİN GELİR DAĞILIMINA ETKİLERİ :

Vergilerin, kişisel gelirin miktarında ve bu gelirler arası farklarda yarattığı değişimler, bir yandan kişilerin refah düzeylerine, diğer yandan toplumdaki dağılışımda etkili olmaktadır. Genelde toplumdaki bu dağılım, bir başka deyişle fırsat eşitsizlikleri nedeniyle, kişiler arasında gelir ve servet dağılımı farklı olmaktadır.^{ss}

Serveti vergilendirme gereklerinden biri olarak değinmiş olduğum, bu sosyal fonksiyonu yerine getirebilen servet vergileri ele alınacaktır.

5.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Gelir Dağılımına Etkisi :

Savaş, ekonomik kriz, seferberlik ya da savaş sonrası dönemlerde, devlet harcamalarının arttığı gözlemlenmiştir. Ancak bu harcamaların finansmanında vergi gelirleri yeterli olmamakta, olağan-

(ss) Özer, s. 2. 3., s. 53

(ss) Selâhattin Tuncer, Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No: 23, İstanbul 1970, s. 43

üstü vergiler devreye girmektedir. Buraya kadar sözü edilen, olayın mali yönünü oluşturmaktadır.

Bu olağanüstü zamanlarda, vatandaşların bir kısmının işleri bozulmakta ve gelirleri azalmakta ya da servetleri erimekte, -bir kısmı savaşın zorluğunu cephede yaşamakta- bir kısmı da servetine servet eklemektedir. Bu dönemde çok büyük servet dengesizlikleri meydana gelir ve devlet, vatandaşların sahip oldukları servetin bir kısmını doğrudan doğruya vergilendirir. Nitekim 1. ve 2. Dünya Savaşı'ndan sonra Fransa'da uygulanmış olan "Milli Dayanışma Vergisi", olağanüstü servet vergilerinin en belirgin örneğidir. Bu vergi sayesinde ekonomide servet ve gelir dağılımı eşitlenme yönünde değişmiştir.⁸⁷ Başka bir deyişle olağanüstü servet vergisi, olağanüstü şartların altüst etdiği ve adil sayılamayacak bir servet dağılımının da haklı sayılacak yolda değiştirilmesi için araç olarak kullanılır.⁸⁸

5.2. Sürekli Servet Vergilerinin Gelir Dağılımına Etkisi :

Sürekli servet vergileri, düzenli olarak her yıl tekrarlanan servet vergileridir. Bu vergilere örnek olarak Emlâk Vergisi'ni oluşturan Bina Ve Arazi Vergilerini alabiliriz.

Bina Vergisi'nin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, bu servet unsurlarının çeşitli gelir grupları arasındaki dağılımı ile ilgili

(87) İsmail Türk, Maliye Politikası, Amaçlar-Araçlar ve Çeşitli Bütçe Tasarımları. 3. Baskı, Sevinç Yayınevi, İstanbul 1989, s. 260

(88) Uluatam, a.g.e. s. 285

bir konudur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde binaların büyük bir bölümünün yüksek gelir gruplarına mensup kişilerin elinde oldukları kabûl edilmektedir.⁸⁹ Bu durumda Bina Vergisi, gelir dağılımını eşitleyici yönde etki yapar. Bina Vergisi'nin matrahının gerçek rayiçlere uygun olduğu, istisna ve muafiyetlerin yüksek ölçüde uygulanmadığı durumlarda bu vergi, kendisinden beklenen sosyal fonksiyona hizmet edebilir.⁹⁰

Arazi Vergisi'nin gelir dağılımı üzerindeki etkisi de matrahının arazinin rayiç değere ya da yüzölçümüne bağımlı olması ile ilişkilidir. Eğer verginin matrahını arazinin yüzölçümü oluşturuyor ise, vergi ile gelir eşitsizlikleri daha da artacaktır. Çünkü yüzölçümü, her türlü tarımsal faaliyette ve toprakta aynı geliri temsil etmemektedir. Diğer yandan vergi arazinin değeri üzerinden alınıyorsa, küçük işletmelerinin vergilendirilmesinin yanında, büyük işletmelerin artan oranlı şekilde vergilendirilmeleri sonucu gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı etkiler meydana gelecektir.⁹¹

4.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi :

Veraset ve Intikal Vergisi, ölüme bağlı (miras, vasiyet) ve

(89) Türk, s. 5. s. 300

(90) Leyla Özgören, Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü), 1991, s. 57

(91) Özgören, s. 5. s. 58-59

hayattaki (bağış, hibe) karşılıksız servet devirlerini vergilendiren bir vergidir. Bu birbirini telâfi edici iki vergi sayesinde, miras olarak bırakılacak servetin, vergiden kaçınma amacıyla hayatta iken devredilmesi önlenmiş olmaktadır. Bu sayede, servetin vergiden kaçırılması önlenmekte ve her 25-30 yılda bir vergilendirilmesi mümkün olmaktadır.

Vergilendirme yoluyla gelir dağılımının etkilenmesinde, Veraset ve Intikal Vergisi önemli bir rol oynamaktadır. Bu vergi, servet hasılatlarından elde edilen birikimin, belirli kişiler ve aileler elinde tek yönlü toplanmasının azalmasıyla, gelir dağılımı üzerinde tekrar denkleştirici bir etkiye sahip olmaktadır. Dolayısıyla, karşılıksız olarak belirli ellerde toplanan serveti törpüleyerek adil bir gelir dağılımının sağlanması mümkün olmaktadır.⁹²

Veraset ve Intikal Vergisi, murisin bıraktığı mirasın değeri ve mirasçılarının murise akrabalık derecesi gözönünde tutularak, artan oranlı olarak alınmaktadır. Verginin servet, dolayısıyla gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi verginin istisna hadlerinin az, vergi tarifesinin yüksek olmasına ve değerlemeye önem verilmesine bağlı olmaktadır.⁹³

(92) Özgören, a.g.e., s. 59

(93) Türk, a.g.e., s. 260

KISIM III

TURK VERGI SISTEMİNDE
SERVET VERGİLERİ

BÖLÜM I

SERVET VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEMDE SERVET VERGİLERİ :

Ülkemizde bugün uygulanmakta olan servet vergilerine mali tarihimize de rastlamak mümkündür. Emlâk Vergisi ile Veraset ve Intikal Vergisi, Osmanlı İmparatorluğu döneminden bu yana uygulanmış servet vergisi çeşitleridir. Ayrıca devlete sağladığı gelir bakımından öneme sahip olan Ağnam Vergisi Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanan ve Cumhuriyet döneminde kaldırılan, mali tarihimizde yer almış bir vergidir.

1.1. Ağnam Vergisi :

Bu verginin konusunu, toprağın önemli bir bölümünün devletin sayıldığı ekonomide tek servet kaynağı sayılabilecek hayvanlar oluşturmuştur.¹ Osmanlı İmparatorluğu'nda hayvanlar ve ticaret malları üzerinden alınan vergiler zekât temeline dayandırılmıştır. Bu vergiler (zekât-ı seyma); merkez hazine gelirlerinden olup, koyun ve keçi gibi küçük baş hayvanlar (ağnam) üzerinden alınmıştır. Başlıcaları, adet-i ağnam, toprak bastı parası, geçit resmi (selâmet akçesi), zebiha resmi, otlak resmi, ağıl resmi ve kovap resmi'dir.² İmparatorluk döneminden Cumhuriyet dönemine dek uygulanan ve Ağnam

(1) Doğan Sanyüz, "İmparatorluk ve Cumhuriyet Devrinde Servet Vergileri", Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, sayı: 1, (Nisan 1985), s. 51

(2) Nihat Falay, Maliye Tarihi. Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 83

Vergisi adıyla anılan Hayvanlar Vergisi başlangıçta tımarlılara ayrılan yerlerde tımar ve zeamet erbabı tarafından, hazineye ait yerlerde de devlet memurları eliyle toplanmıştır. Tımar sisteminin gerilemesi ile de bu vergi, mültezimler eliyle toplanmıştır. Ağnam Vergisi'nin tarh ve tahsili gibi oranı da toplandığı zamana ve bölgeye göre değişik olmuştur.

Ağnam Vergisi, imparatorluğun kuruluş döneminde koyun başına yarım akçe olarak alınırdı. Bu miktar da koyunun satıldığı andaki değerinin ortalama olarak otuz ya da kırkta birine eşit sayılıyordu. Maliye, koyun ve diğer hayvanları zekât oranının da vergilendirdiğinden bu oran çoğu kez %2.5'tan çok olmamaktaydı. Arıcılık faaliyeti için de, kovan resmi ödemek yükümlülüğü sözkonusuydu. Bu verginin oranı zamanla hasılatın %10'u olarak belirlenmiş, bu şekilde vergi yükü hafiflemiştir. Ancak yüksek vergili bölgelerden düşük vergili bölgelere hayvan kaçırma olaylarına rastlanmıştır.

1880 yıllarında, yeni gelir kaynakları arandığından develerden Suriye, Halep, Bağdat gibi vilayetlerde Vidi Resmi, Dicle nehri kenarlarında beslenen mandalardan da Camuş Resmi alınmıştır.

Ağnam Vergisi, Cumhuriyet döneminde "Hayvanlar Vergisi" adıyla uzun yıllar yaşamıştır.

1.2. 1863 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu :

Mali tarihimizin temel vergilerinden olan Emlâk Vergisi, bu

1863 yılından itibaren yarım asra yakın bir süre yürürlükte kalmıştır. Bu verginin özellikleri Emlâk Vergisi'nin tarihsel gelişiminde ele alınacaktır.

1.3. Ferag ve Intikal Harçları:

Servet vergilerinin çeşitli ülkelerde görülen en eski ve tipik örneklerinden biri Veraset ve Intikal Vergisi'dir. Taşınmazlar, imparatorlugun ilk zamanlarından itibaren ferag ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. "Ferag Harcı", taşınmazların satış suretiyle, "Intikal Harcı" da veraset yoluyla alınan vergilerdi. Mülkiyetin devri için tapu siciline kayıt gerekli olduğundan bu harçlar, görülen hizmetin bedeli sayılmış ve tanzimattan önce tımar ve zeamet sahibinin gelirine dahil edilmiştir.

2. Cumhuriyetten Günümüze Servet Vergileri :

Vergi sistemimizdeki servet vergilerinin tarihsel gelişimlerine, bu vergilerin ele alındığı bölümde değinileceğinden, toplam vergi gelirleri içindeki payları ile birlikte kısaca ele alınacaktır.

2.1. Agham Vergisi :

Hayvanlar Vergisi, Cumhuriyetin ilk yıllarında, 1924'te Sayım Vergisi Kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. 1926 yılında vergi konu-

* Bu vergi ile ilgili açıklama tezin 104-109 sayfaları arasında yer almaktadır.

su genişletilerek, o tarihe kadar küçük baş hayvanlardan alınan verginin kapsamına büyük baş hayvanlar da dahil edilmiştir. Vergi sırasıyla 1931, 1934 ve 1941 yıllarında değişikliğe uğramıştır. Bu vergiye, Baş Vergisi niteliğinde oluşu, vergi oranının yüksekliği ve hayvancılığı sanayi haline getirmeyi engellemesi gerekçeleriyle itiraz edilmiş, aşar gibi bu verginin de mali boşluk yaratabileceği endişesiyle, kaldırılışı 1951'de gerçekleşmiştir.⁵

Bu verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı, onun mali önemi fazla bir vergi olduğunu göstermektedir. Bu verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı %5 ile %8 arasında değişmektedir. Verginin hasılatındaki en yüksek artışın olduğu yıl, verginin kapsamının genişletildiği 1925-1926 yıllarıdır. Verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1932'de %5.23'e, 1935'te %4.35'e düşmüş, 1937'de bu oran %6.56'ya kadar yükselmiş ancak 1940'dan sonra devamlı düşüş göstermiştir⁶ (Tablo I).

2.2. Varlık Vergisi :

Varlık Vergisi, yaklaşık 16 ay yürürlükte kalan, daha çok sosyal yönden aldığı tepkilerle mali tarihimizde yer almış, olağan-

(5) Esfender Korkmaz, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İ.U. Yayın No: 298,

İktisat Fakültesi Yayın No: 489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1982,

s. 124.

(6) Korkmaz, a.g.e., s. 129

* Varlık Vergisi ile ilgili açıklama tezin 65-72 sayfaları arasında yer almaktadır.

üstü nitelikte bir servet vergisidir. Bu vergi hakkında bilgi verilmiş olduğu için sadece genel bütçe gelirleri içindeki payının üzerinde durulacaktır. Varlık Vergisi, 1942 yılında genel bütçe gelirleri içinde %27'lik bir paya sahipken ertesi yıl, genel bütçe gelirlerinin %6'sını oluşturabilmiştir. 1942 yılında beklenen verimi sağlayan vergi, 16 ay sonra, uygulanışındaki ve tahsilindeki önemli adaletsizlikler nedeniyle uygulamadan kaldırılmıştır (Tablo I)

2.3. 1931 tarihli Bina ve Arazi Vergileri :

1886 tarihli Arazi Vergisi 1931 yılında çıkarılan bir kanun ile, Musakkafat Vergisi de 1931 yılında çıkarılan ikinci bir kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Bugün Emlâk Vergisi adı altında tanıdığımız Bina ve Arazi Vergilerinin idaresi ve gelirleri, 1936 yılına dek merkezi idarece yö-

* 1931 tarihli Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili açıklama tezin 104-109 sayfaları arasında yer almaktadır.

Tablo I⁷

Servet Vergilerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Yeri (%)

	Arazi Verg.	Bina Verg.	Bina Savunma Vergisi	Ağnam Verg.	Veraset Intikal Vergisi	Varlık Vergisi
1925	3.29	2.46	-	3.76	-	
1926	3.55	2.33	-	7.78	0.06	
1927	2.87	2.47	-	6.23	0.10	
1928	2.54	2.68	-	5.40	0.23	
1929	2.77	3.35	-	6.16	0.27	

1930	2.62	3.59	-	6.35	0.32
1931	2.69	2.37	-	7.04	0.32
1932	2.33	1.96	-	5.23	0.28
1933	2.43	5.30	-	5.65	0.25
1934	2.20	1.87	-	4.35	0.17
1935	1.95	1.72	-	4.35	0.15
1936	-	-	-	5.42	0.14
1937	-	-	-	6.31	0.19
1938	-	-	-	4.68	0.19
1939	-	-	-	3.98	0.15
1940	-	-	-	2.91	0.11
1941	-	-	0.34	3.44	0.13
1942	-	-	0.30	2.89	0.08
1943	-	-	0.30	2.58	0.15
1944	-	-	0.33	2.77	0.13
1945	-	-	0.30	4.24	0.12
1946	-	-	0.35	2.77	0.15
1947	-	-	0.25	2.63	0.14
1948	-	-	0.29	2.18	0.16
1949	-	-	0.29	1.92	0.20
1950	-	-	0.34	2.12	0.20
1951	-	-	0.30	1.63	0.07
1952	-	-	0.25	1.26	0.15
1953	-	-	0.27	1.25	0.18
1954	-	-	0.33	1.25	0.26
1955	-	-	0.30	0.90	0.25
1956	-	-	0.32	0.91	0.31

27.6

4.6

	1971 Emlâk Vergisi	Bina Savunma Vergisi	Hayvanlar Vergisi	Veraset intikal Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi
1957	-	0.32	0.77	0.32	0.21
1958	-	0.31	0.67	0.28	0.19
1959	-	0.27	0.54	0.12	0.15
1960	-	0.36	0.51	0.15	0.19
1961	-	0.35	0.31	0.10	0.13
1962	-	0.34	-	0.15	0.18
1963	-	0.31	-	0.12	0.34
1964	-	0.72	-	0.13	0.40
1965	-	0.86	-	0.14	0.42
1966	-	0.80	-	0.16	0.42
1967	-	0.78	-	0.15	0.35
1968	-	0.92	-	0.19	0.40
1969	-	0.90	-	0.22	0.38
1970	-	0.78	-	0.17	0.47
1971	0.73	-	-	0.23	0.26
1972	0.48	-	-	0.30	0.22
1973	0.41	-	-	0.31	0.21
1974	0.38	-	-	0.35	0.25
1975	0.30	-	-	0.29	0.17
1976	0.24	-	-	0.33	0.17
1977	0.43	-	-	0.36	0.18
1978	0.30	-	-	0.30	0.10
1979	0.20	-	-	0.30	0.10
1980	0.20	-	-	0.20	0.30
1981	0.90	-	-	0.20	0.50

netiliyordu. Bu verginin 1936 yılına gelinceye kadar verimi devamlı düşüş göstermiştir. 1936 - 1970 yılları arasında verginin idaresi ve gelirleri il özel idarelerine bırakılmıştır. 1941 yılında Bina Vergisi'ne zam niteliğini taşıyan Bina Savunma Vergisi'nin genel bütçe gelirleri içindeki payı %0.30 civarında seyretmiştir. Ancak bu verginin 1964 yılından, kaldırıldığı 1970 yılına dek genel bütçe gelirleri içindeki payı %0.70 - %0.90 arasında seyretmiştir. Bina ve Arazi Vergilerinin idaresinin ve gelirlerinin il özel idaresine verilmesine karşılık, Bina Savunma Vergisi'nin gelirleri ve idaresi merkezi idareye bırakılmıştır.

2.4. 1970 Tarihli Emlâk Vergisi Kanunu

1970 yılında lagvedilen Bina ve Arazi Vergilerinin yerine geçen Emlâk Vergisi'nin genel bütçe gelirleri içindeki payı, Bina Savunma Vergisi'nin devamı niteliğinde olmuştur. 1971 yılında payı %0.73 iken 1980'e kadar %20'ye kadar düşmüştür. Ancak 1981'de bu oran %0.90'a çıkmıştır.

2.5. Veraset ve Intikal Vergisi :

Cumhuriyet döneminde Veraset ve Intikal Vergisi, aşarın kaldırılmasından sonra vergi sistemimizin yeniden gözden geçirilmesi

* Veraset ve Intikal Vergisi ile ilgili açıklama tezin 168-170 sayfaları arasında yer almaktadır.

(7) Kaynak : Korkmaz, s.g.e., s. 125-126

(8) Korkmaz, s.g.e., s. 129

işleminin bir parçası olarak 1926 yılında uygulamaya konulmuştur. Bu vergi, vergi sistemimize katıldığı 1926 yılından 1931 yılına dek olan 5 yıllık sürede genel bütçe gelirleri içindeki payını %06'dan %0.32'ye çıkarmıştır. 1942 yılında Varlık Vergisi'nin yürürlükte olduğu yıl vergi gelirinin genel bütçe gelirleri içindeki yüzdesi %0.08'e dek düşmüştür. Vergi geliri 1954 yılına dek ortalama %18 civarında seyretmiştir. Günümüzdeki Veraset ve intikal Vergisi'nin temelini oluşturan düzenleme 8.6.1959 tarih 7338 sayılı kanunla yapılmış, ancak bu yıllarda vergi gelirlerinde artış olmamıştır. Bu yıldan sonra en yüksek orana %36 ile 1977 yılında ulaşılmıştır.

2.6. Motorlu Taşıtlar Vergisi :

Taşınmazlar gibi, servete dahil taşınır malları, mülkiyetleri nedeniyle vergi konusu yapan Hususi Otomobil Vergisi, 1957 yılında vergi sistemimize girmiştir. Bu vergi, yalnızca özel otomobilleri vergi kapsamına aldığından, 1957-1958 'de ilk uygulandığı yıllarda, verginin geliri genel bütçe gelirlerinin ortalama %20'sini oluşturmuştur. Verginin kapsamı, tüm motorlu kara taşıtlarını kapsayacak şekilde 1964 yılında genişletilmiş ve oran da %40'a çıkmıştır. Bu yıllardan sonra verginin geliri, 1980 yılına dek en fazla 1970 yılında %47'e ulaşmıştır. 1980 yılında vergi kapsamına motorlu kara taşıtlarının yanında tüm motorlu deniz ve hava araçları da dahil edilmiş ve vergi ertesi yıl, genel bütçe gelirlerinin %0.50'sini oluşturmuştur.

BÖLÜM II

TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİ

Servet Vergilerinin çeşitleri ve uygulama şekilleri ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ülkemizdeki çeşitleri açısından Türk Vergi Sisteminde yer alan Servet Vergilerini ele alalım :

1. EMLAK VERGİSİ :

Özel servet vergilerinin en eski ve hemen her ülkede uygulanan türünü oluşturan Emlâk (bina ve arazi) Vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve arazilerden alınmaktadır.¹

Emlâk Vergisi, M.Ö. 2000 yıllarında Çin'de Arazi Vergisi şeklinde ilk uygulamalarına rastlanılan, tarihin en eski vergilerinden biridir. Uygulanışının kolaylığı, vergi konusunun, matrahının ve mükellefinin fazla zorluk olmaksızın belirlenebilmesi, taşınmazın devletin vergilendirme alanının dışına çıkamaması, ayrıca ilkel ekonomilerde, tarımsal faaliyetlerin ekonomide önemli bir yer işgal etmeleri, asırlardır devletleri bu verimli ve güvenilir gelir kaynağından geniş ölçüde yararlanmaya yöneltmiştir. Sanayi devrimi ile birlikte ticaretin ve sanayinin gelişmesi ve vergileme ilkelerinde ortaya çıkan değişiklikler, Emlâk Vergisi'nin bütçe gelirleri için-

(1) Salim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3434
Hukuku Fakültesi Yayın No:898, Özlem Kardeşler Matbaası, İstanbul
1987, s. 321

deki payının azalmasına neden olmuştur². Birtakım sorunlarına rağmen birçok ülkenin vergi sistemlerinde yer alan bu verginin ülkemizdeki uygulaması ele alınacaktır.

1.1. Emlâk Vergisinin Tarihsel Gelişimi :

1.1.1. Arazi Vergisi :

- İmparatorluk Dönemi :

Osmanlı İmparatorluğu'nda vergilemede teokratik esaslar egemendi. 19. yüzyıla gelininceye dek, Osmanlı İmparatorluğu'nda biri "Aşar", diğeri "Arazi Vergisi (Harac-ı Arazi)", bir diğeri de "Baş Vergisi" olmak üzere üç önemli vergi uygulanmış, binalardan ise vergi alınmamıştır. Binaların vergiden istisna edilmeleri;

1) Halife Ömer'in çıkardığı yasaya,

2) İstanbul'un fethinden sonra, İstanbul ve civarındaki binaları vergi dışı bırakan imtiyaznâme³ye dayanmaktadır.

Arazi Vergisi, 1858 yılında, "Arazi Kanunnâme-i Hûmayûn"un çıkarılmasıyla gerçek anlamda Emlâk Vergisi olarak bütçe gelirleri içinde yer almıştır. Yapılan tahrirler üzerine, Arazi Vergisi'nin konusu, binayı da kapsayacak şekilde değerlendirilmiş ve bu vergi, 1865'te "Tahrir-i Nüfus ve Emlâke Dair Umumi Nizannâme" ve 1886'da

(2) Güneş, s.g.s.. s. 1-2

(3) Vural Arıkan, Birbirinin Kurdu Yedi Vergi, İstanbul Matbaası, İstanbul 1983, s. 77

"Emlâk Vergisi Nizannâmesi" uyarınca 1910 yılına dek bina ve arazi, Arazi Vergisi adı altında vergilendirilmiştir⁴. Bu vergide tahrir usûlû kullanılmış, ancak çok ilkel şekilde yapılan tahrir ve objektif esaslardan yoksun, keyfi takdirler de mükellefler arasında adaletsiz sonuçlar doğurmuştur. Kanuna göre 5 yılda bir değişiklik yapılması öngörülmüşse de, buna uyulmamış ve zamanla daha da bozulmuş olan verginin, mükelleflerin vergi ödeme güçleri ile hiçbir ilişkisi kalmamıştır. Verginin oranı, ilk önce arazi ve binalarda binde 4 iken, sonra binde 8'e çıkarılmış⁵ ve bina ile arazinin vergilendirilmesi, 1910 yılına dek bu şekilde olmuştur. 1910 yılında Bina Vergisi "Musakkafat (Çatı) Vergisi" olarak Arazi Vergisi'nden ayrılmıştır.

- Cumhuriyet Dönemi :

Bu dönemde çağdaş vergileme politikasının bir sonucu olarak, 17.2.1925'te 552 sayılı kanunla köylüye ağır vergi yükü yükleyen ve uygulamada mültezimlerin zulmüne neden olan Aşar kaldırılmıştır. Aşarın kaldırılmasıyla oluşan gelir boşluğunu kapatmak üzere, Arazi Vergisi öşüre tabi olanlardan sekiz kat arttırılmak suretiyle, değer üzerinden %48'e çıkarılmıştır. Öşür vermeyen arazide ise, eskiden olduğu gibi %10 olarak kalmıştır. Daha sonra 1929'da arsalar,

(4) Kayhan Armağan, "Emlâk Vergisi'nde Tarihsel Gelişim", Vergi Sorunları Dergisi, sayı:11 (Ocak 1983), s. 8

(5) Öztin Akgöç, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Caltüt Matbaacılık, İstanbul 1970, s. 163

verimlilik durumlarına göre farklı oranlarda vergilendirilmeye başlanmıştır.⁶

Görüldüğü gibi Cumhuriyetin ilânından sonra da ihtiyaç duyulan gelirler için kaynak olarak, yine Bina ve Arazi Vergileri gözönünde bulundurulmuş ve Osmanlı İmparatorluğu döneminde tesbit edilen tahrirlere göre Arazi Vergisi, tahrir değeri yükseltilerek ihtiyaçların karşılanmasına çalışılmıştır.⁷

1931 yılında Arazi Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu zamanda temel yaklaşım, arazinin getirebileceği net ürün değerinin vergilendirilmesiydi. Ancak toprağın alım-satım değeri, toprağın verim gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiş ve arazinin değeri, vergi matrahı olarak esas alınmıştır. Ancak arazi kiraya verildiği takdirde matrah, arazinin getireceği iradın on katı arazi değeri olarak kabul edilmiştir.⁸ Bu şekilde vergi salınmasında toprağın sermaye değeri esas değer, kira değeri ise yardımcı değer olarak ölçü alınmıştır.⁹

1931 yılında uygulanmaya başlayan Arazi Vergisi uygulanmasında genel tahrir yöntemi uygulanılmış, 1936 yılında ilk genel tahrir gidilmiştir. Aynı yıl Bina ve Arazi Vergilerinin idaresi ve gelir-

(6) Güneş, s.g.m., s. 26-27

(7) Armagan, s.g.m., s. 9

(8) Güneş, s.g.m., s. 27

(9) Kenan Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş

leri mahalli idarelere bırakılmıştır. Bundan sonra, idari güçlükler nedeniyle 1970 yılına dek tahrir yapılamamıştır. Ancak 1960 yılında verginin verimini arttırmak amacıyla matrahlar önce 10, sonra 3 kat arttırılmıştır. Arazi Vergisi, 1970 yılında Emlâk Vergisi kapsamına alınarak uygulamadan kaldırılmıştır.¹⁰

1.1.2. Bina Vergisi :

- İmparatorluk Dönemi :

Bu dönemde Bina Vergisi, Arazi Vergisi ile birlikte yarım asra yakın "Emlâk Vergisi" adı altında uygulanmıştır. Çeşitli değişikliklere uğratılarak uygulanan vergi matrahı, bina ve arazilerin alım-satım değeri olmuştur. İlk genel tahrir 1858 yılında tahrir işiyle görevli memurlar tarafından yapılmıştır. Fakat bu usûl ilkel, tarh ve tahsil de düzensiz olmuştur.

İkinci Meşrutiyetin ilânını izleyen yıllarda maliye alanında ıslahat çalışmaları olmuş ve Bina Vergisi 1910 yılında "Musakkafat (Çatı) Vergisi" adı altında bir vergiye dönüştürülmüştür.¹¹ Bu kanun, vergi sistemimizde ilk düzenli ve modern vergi kanunudur, denilebilir. Getirdiği en önemli değişiklik ise değer esasının bırakılarak, vergi matrahı olarak gayrisafi irâdın alınmasıdır. Musakkafat Vergisi Kanunu'na göre, bina değerinin devamlı olarak 1/3 oranında düşmesi halinde, 10 yılda bir genel değişiklik yapılma imkânı var-

(10) Güneş, s. 8. 27

(11) Güneş, s. 8. 28

ken bu, 1887 sayılı Bina Vergisi Kanunu'na dek olduğu gibi kalmış-
 12
 tır.

- Cumhuriyet Dönemi :

Bu dönemde Bina Vergisi, artan kamu giderlerini karşılamak amacıyla, 1923'te meskenlerde 3 kat arttırılmıştır. 1929 da ekonomik kriz nedeniyle de artan giderleri karşılamak üzere vergi oranı 6 kat arttırılmış; değirmen, fabrika ve ahşap binalarda %18, diğer meskenlerde %17 olmuştur.

1931 yılında Bina Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle, matrah tesbitinde gayrisafi irattan %20 götürü gider indirimi yapılmak şartıyla safi irada geçilmiştir. Safi iradın tesbitinde de eğer kira değeri bilinmiyorsa, binanın alım-satım değerinin 1/10'u gayrisafi irat olarak kabul edilmiştir.

1931 yılından itibaren başlayan genel tahrir, 1936 yılına dek devam etmiştir. 1932'de devlet gelirlerindeki eksiklikliği karşılamak amacıyla Bina Vergisi'ne "İktisadi Buhran Zammı" adı altında 1/3 oranında zam yapılmıştır. Bina Vergisi'nin 1936 yılında vergi geliri ve idaresi mahalli idarelere bırakılmış, ancak, 1941 yılında vergiye "Bina Savunma Vergisi" adı verilen 1/3 oranındaki zammın geliri hükümete bırakılmıştır. 1949 yılında, Bina Vergisi'nin tahrir, itiraz yolları ve usûlleri hükümleri yeniden düzenlenerek V.U.K. kapsamına alınmıştır. 1960 yılında ise, genel tahrire gidi-

lememiş ve Bina Vergisi, 1970 yılında yapılan değişiklikle, Emlâk Vergisi kapsamına alınarak uygulamadan kaldırılmıştır.¹³

1887 sayılı Bina ve 1888 sayılı Arazi Vergisi kanunlarına göre vergilerin bina, arsa veya arazinin gayrisafi iradı üzerinden alınması ve bu iratların tahrirlerinin yenilenmemesi sonucu bu vergiler adil olma niteliğini kaybetmiş, keyfi bir nitelik kazanmıştır. Buna göre ödeme gücü prensibi içinde, Emlâk Vergisi'nin gerçek ölçülere dayanarak bina, arsa ve arazinin satış bedeli üzerinden saptanması istenmiş, vergi konusu olarak taşınmazın rayiç bedelini gözönüne alan 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, bu amacı gerçekleştirmek amacıyla yasalaşmıştır.¹⁴

29.7.1970 tarihinde konan ve 1.3.1971 tarihinde 1319 sayılı kanunla yürürlüğe giren Emlâk Vergisi Kanunu (E.V.K.), 20.7.1970 yılında 1446 ve 17.7.1972 yılında 1610 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramıştır. Bu kanun iki önemli yenilik getirmiştir. Önce arazi ve binada vergi matrahı olarak piyasa alım-satım değerini (rayiç değer) kabûl etmiştir. Kanunun getirdiği ikinci yenilik de, mükellefin binasının ya da arazisinin değerini kendisinin bildirmesi olarak tanımlanan beyan ilkesidir. Beyan edilen bu değer, idare tarafından denetimi de sağlanmıştır. Taşınmazın rayiç değerinin mükellefler tarafından beyanına "asgari beyan esası" yoluyla bir alt sınır çizilmiş ve rayiç değer, bu değerden aşağı beyan edilemeyece-

(13) Günış. s. 27.

(14) Akşüç. s. 13.

gi belirtilmiştir. Bu kanundaki diğer bir yenilikle de, idaresi ve geliri mahalli idarelere bırakılmış olan Bina ve Arazi Vergilerinin idaresi ve gelirinin (1972 yılında) merkezi idareye (Maliye Bakanlığı'na) geçmiştir.

1972-1985 yılları arasında uygulanan 1319 sayılı kanunun kabûlünden sonra, bu kanuna birtakım eleştiriler getirilmiştir.

1) Bu kanun ile rayiç değer, kişiye göre değişen sübjektif bir nitelik kazanmıştır. Bu da 1910 yılına dek, Osmanlı İmparatorluğu'ndaki uygulamasında görüldüğü gibi, toplumda huzursuzluklar yaratabilecektir.

2) Türk toplumunun geleneginde, bina ya da arazi edinme isteği vardır. Bu nedenle Emlâk Vergisi beyannamesi verecek mükelleflerin sayıları çok olacaktır. Oysa mükelleflerin eğitim düzeyi, beyan ilkesinin gerektirdiği özene çoğu kez uygun olmayacaktır.

3) Tüm beyannamelerin değer açısından incelenmesi ile sistem başarıya ulaşır. Ancak vergi sonuçta, beyanname veren mükelleflerin ¹⁵üzerinde kalmaktadır.

Bu gibi eleştirilere hedef olan 1319 sayılı E.V.K., 8.12.1980 tarih ve 2350 sayılı kanun ile 21.1.1982 tarih ve 2587 sayılı kanunla değişikliğe uğramıştır. Buna göre köy binaları için istisna miktarları arttırılmış, Bina Vergisi oranı binde 6'dan binde 3'e,

meskenlerde binde 4'den binde 2'ye indirilmiştir.¹⁶

E.V.K.'na yenilikler getiren en son değişiklik ise 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla yapılmıştır. 1319 sayılı kanunun 6. maddesi ile 30.maddelerini yürürlükten kaldıran bu kanun, 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe konmuştur. Buna göre Emlâk Vergisi'nin geliri ve idaresi belediyelere devredilmiş, Bina Vergisi oranı binde 5'e, meskenlerde binde 4'e, arsalarda Arazi Vergisi oranı binde 6'ya yükseltilmiş, mükellefiyet, muafiyet ve oranlarla ilgili değişiklikler yapılmış; bugünkü uygulama şeklini almıştır.¹⁷

1.2. Emlâk Vergisinin Özellikleri :

- Emlâk Vergisi, bina, arsa ve arazi gibi belirli tip servet unsurları üzerinden alındığından özel nitelikte bir servet vergisidir.
- Emlâk Vergisi, bina, arsa veya araziye sahip olmanın kanuni bir yükümlülüğüdür. Servetlerini taşınabilir mallara yatırmış olanlar lehine bir ayırım sağlamakta, taşınmaz mal sahiplerinin nisbeten daha ağır bir vergi yükü altına girmelerine yol açmaktadır.¹⁸
- Bu vergi, gayrisafi bir servet vergisidir. Bina ve arazi sahip-

(16) Nuri Tortop, "E.V.K.'nda Yapılan Değişiklikle Emlâk Vergisi Belediyelere Devredildi", İller ve Belediyeler Dergisi, sayı: 485, (Mart 1986), s. 74

(17) Uluer Aral, "Emlâk Vergisi'nde Yeni Uygulama", İktisat ve Maliye, sayı: 7, (Ekim 1982), s. 283

(18) Akgöç, a.g.e., ss. 182

rinin borçları için, vergi matrahından herhangi bir indirim yapılmamaktadır.

- Emlâk Vergisi, reel bir vergidir. Bu vergiye, objektif ya da randıman vergisi de denilebilir. Vergi bu karakteri dolayısıyla, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almamakta, vergi doğrudan emläke bağlı bulunduğundan; mükellef, emläke ait vergiyi ödeyen aracı durumunda kalmaktadır.¹⁹

- Emlâk Vergisi, eğer taşınmazın geirinden ödenebiliyorsa, itibari servet vergisidir. Eger taşınmaz gelir getirmiyor ya da getirdiği gelir vergiyi ödemeye yetmiyorsa, o takdirde gerçek servet vergisi sözkonusu olur.²⁰

- Emlâk Vergisi, mahalli (lokal) bir vergidir. Bu verginin idaresi ve gelirleri, 1986 yılından bu yana merkezi yönetimden çıkarak mahalli idarelere verilmiştir.

- Bu verginin gelir esnekliği zayıftır. Hızlı kentleşme, toprak reformu uygulaması ve enflasyon gibi ekonomik ve sosyal birtakım nedenlerle taşınmazların vergi değeri, 4 yılda bir yapılan değerlemeden hemen sonra piyasa değerinin altına düşmektedir. Değerlemenin uzun aralıklarla yapılması halinde veya yüksek enflasyon dönemlerinde piyasa değeri, vergi matrahının birkaç katına çıkabilmektedir. Bu gibi durumlarda Emlâk Vergisi, milli gelirdeki gelişmeleri izle-

(19) Akgüç, s. 2. s. 162

(20) Güneş, s. 2. s. 3

yemediği gibi, genel bütçe gelirleri içindeki payı da azalır.

- Emlâk Vergisi, malî amaçlı bir vergidir. Artan oranlı bir tarife yapısına sahip olmayıp, objektif karakterli olduğundan, sosyal politikanın bir aracı olması etkisi sınırlıdır.

- Emlâk Vergisi'nin konusunu oluşturan taşınmazların hem değerleri yüksek, hem de ömürleri uzundur (Arazide sonsuzdur).²¹

1.3. Emlâk Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler :

Daha önce belirtildiği üzere servet, ödeme gücünün bir göstergesi sayılmaktadır. Emlâk Vergisi'nin konusunu oluşturan bina, arsa ve arazi de birer servet unsuru olarak, ödeme gücünün göstergeleri olarak kabul edilmektedirler.²²

Belirli bir mahalli alan içerisinde yaşayan kişiler, faydası sadece o alan içinde kalan ve topluca yaşamdan kaynaklanan ihtiyaçları için tercihlerini yansıtabilirler. Mahalli idare çapında, kişilerin kendi tercihlerine uygun olarak sunulan mal ve hizmetler, büyük ölçüde o bölgedeki bina ve arazilere gitmektedir.²³ Eğer bu mal ve hizmetler (çöp toplama, kanalizasyon, aydınlatma v.b.), mahalli idareler tarafından yapılmazsa, ya emlâk sahipleri bu işleri şahser

(21) Güneş, s.g.s., s. 4

(22) Turhan, s.g.s., s. 208

(23) Çoşal, s.g.s., s. 20

yapacaklar ya da büyük sıkıntı çekeceklerdir. Emlâk sahipleri, mahalli idarelerin sunduğu bu hizmetlerden direkt olarak faydalandıklarına göre, faydalanma prensibine dayanarak, bu vergilendirme için haklı bir gerekçe doğmaktadır. Ancak sağlanan bu fayda, her zaman emlâkın değeri ile doğrudan doğruya orantılı değildir. Sağlanan fayda ile emlâk değeri arasında az da olsa bir ilişki olduğu kabûl edilebilir.²⁴

Günümüzde Emlâk Vergileri, ödeme gücü ve faydalanma teorilerine göre savunulmaktadır. Bu vergilerin çok uzun süredir uygulanmış olmaları ve mükelleflerin vergiye alışık olmaları nedeniyle vergiye teorik bir gerekçe dahi aranmamaktadır.²⁵

1.4. Emlâk Vergisinin Yasal Çerçevesi :

Emlâk Vergisi, Bina ve Arazi Vergilerini kavrayan bir üst kavramdır. Bu nedenle, verginin yasal çerçevesi iki vergi türünü içine almaktadır.

1.4.1. Emlâk Vergisinin Konusu :

- Bina Vergisinin Konusu :

Bina Vergisi'nin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan ve gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa veya araziler oluşturmaktadır. Verginin konusunu oluşturan bu binalar²⁶

(24) Mutluoğlu, s. 5. m. 18

(25) Güneş, s. 5. m. 2

(26) E.V.K. mad. 1

"Yapıldığı madde ne olursa olsun (taş, tuğla, kerpiç, tahta ya da sentetik madde), kara ve su üzerinde bulunan sabit inşaatlar"²⁷dır.

Binaların tanımını bu şekilde yaparken, kullanılış biçimlerine göre de üçe ayırabiliriz. Bunlar;

- konutlar,
- işyerleri ve
- özellik gösteren diğer yapılardır.

Özellik gösteren diğer yapılara örnek ise sinema, tiyatro salonu, galeri şeklindeki binalardır. Nitekim Medeni Kanunun 632.maddesi de taşınmaz mülkiyetinin konusunu "yerinde sabit olan şeyler" olarak tanımlamaktadır.

E.V.K.'nın uygulanmasında, V.U.K.'nın 305. maddesinde yazılı mütemmimleri de bina ile birlikte gözönüne alınmaktadır. Bu maddeye göre, "bina ile sınırlanmış olup, kullanış tarzı ile birlikte bina ile birlik oluşturan avlu, bahçe ve diğer arazi binanın mütemmimattındandır".

Bina Vergisi'nin konusunu oluşturan bina kavramı oldukça geniştir. Apartman, ev, gecekondü, baraka, kat mülkiyeti kurulmuş ya da kurulmamış kat ya da daireler, mutfak, banyo, garaj v.b. binanın kullanım amacını tamamlayan bölümler de bina kapsamına girmektedir. Kat Mülkiyeti Kanunu gereğince, ortak kullanılan çamaşırhane, sığınak, kalorifer ve kapıcı dairesi, garaj gibi yerler için

(27) E.V.K. mad. 2

binalar, bağımsız bölümlerin değerini belirlediklerinden ayrıca vergi değeri saptanmamaktadır.²⁸

- Arazi Vergisinin Konusu :

Türkiye sınırları içinde bulunan arsa ve araziler, bu verginin konusunu oluşturmaktadır.²⁹ Arazi, sınırları dağ, çit, ağaç, yol, direk gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrili yeryüzü parçasıdır. Arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve ağaçlar da arazi kapsamına girmektedir.³⁰

Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi, arsa sayılmaktadır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin arsa sayılacağı, Bakanlar Kurulunun bu konuda vereceği kararla belli olmaktadır. Bu hükme dayanılarak, 1.3.1973 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu kararında, arsa sayılacak araziler için başlıca nüfus miktarı, iskan sahası olarak ayrılmış veya imar planına girmiş olmak v.b. ölçüler kabûl edilmiştir. Arazilerin, arsalardan ayrılmasının nedeni, arsaların daha yüksek oranlarda vergilendirilmek istenmesidir.³¹

(28) Abdurrahman Akdoğan, Sükrü Kızılot ve Seygin Eyüpgiller, Türk Vergi Sistemi, Gazi Üniversitesi Yayın No:104, I.I.B.F. Yayın No:45

Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1987, s. 344

(29) E.V.K. mad. 12

(30) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 364

(31) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 245

Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça arazi deyimi arsaları da kapsamaktadır.

1.4.2. Emlâk Vergisinin Mükellefi :

- Bina Vergisinin Mükellefi :

Bina Vergisi'nin mükellefi, "binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden kişilerdir"³².

- Binanın Maliki

Malik kavramı, kısaca "o şeyde kanunlar çerçevesinde dilediği gibi tasarruf etme hakkına sahip olma"³³ olarak tanımlanmaktadır. Bir bina üzerinde bu hakka sahip kimse, o binanın maliki sayılmaktadır. Bu maliklik ise müşterek mülkiyette ya da iştirak halinde mülkiyette olabilmektedir.

Müşterek mülkiyet halinde birden fazla kişi, sözkonusu mülkiyetin bir payına sahiptirler ve malik olanlar, hisseleri oranında Bina Vergisi mükellefi olmaktadır³⁴. İştirak halinde mülkiyette ise, birden fazla kişinin binaya elbirliği ortaklığı halinde malik olmaları sözkonusudur. Bu ortaklık mülkiyetten önce mevcuttur ve mülkiyete bu niteliği ortaklık vermektedir³⁵. E.V.K. nun 3. maddesine

(32) E.V.K. mad. 3

(33) M.K. mad. 512

(34) M.K. mad. 525

(35) M.K. mad. 529

göre iştirak halinde mülkiyette malikler, vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

- Binanın Intifa Hakkı Sahibi

Intifa Hakkı kavramı, başkalarına ait bir eşya, hak ya da malvarlığından belli bir kişiye tam yararlanma olanağı sağlayan bir hak³⁶ olarak tanımlanmıştır.

Vergiye doğuran olayın mülkiyet olması nedeniyle, Bina Vergisi'nin binanın maliki adına doğmuş olması gerekirse de kanun koyucu, üzerinde intifa hakkı sahibi bulunan bir Bina Vergisi'nin, bu hakka sahip kişi tarafından ödeneceğini hükme bağlamaktadır. Bina üzerin-³⁷de intifa hakkı kurulması için tescil gerektiğinden, binanın vergi mükellefi belli olmaktadır. Intifa hakkı sahibi varken, binanın ma-³⁸lik vergi mükellefi sayılmamaktadır.

- Binaya Malik Gibi Tasarruf Edenler

Tapu sicilinden binanın malikinin kim olduğunun anlaşılamadığı ya da ölü veya gaipliğine hükmedilmiş bir kişiye ait olduğunun anlaşıldığı hallerde Bina Vergisi mükellefi, binaya malik gibi tasarruf eden kişi olmaktadır.

Başkasının ya da devletin arsasına yapılan binaları (gecekon-

(36) M.K. mad. 721

(37) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 240

(38) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 347

duları) yapmış olan, bir başka deyişle ona tasarruf eden kimse vergi mükellefi sayılmaktadır. Arsa sahibinin, binaya sahip olduğu gerekçesiyle vergi mükellefi olması gerçekçi olmamaktadır.³⁹ Vergi ödeme gücü bakımından, bir binadan faydalanan kimsenin yükümlülük altında bulunması, gerek hakkaniyet ve gerekse vergi alacağının tahsil olanagı yönünden doğrudur. Aynı nedenle, binanın maliki ya da intifa hakkı sahibi yoksa, malik gibi kullanan, binaya zilyed eden kimsenin vergi mükellefi sayılması kabul edilmektedir.⁴⁰ Bu çeşit binaların değerlemesine ilişkin kurallar uygulanıp, beyanname binaya tasarruf edenler tarafından verilmektedir.

Bina Vergisi'nde yükümlülük şu zaman ve hallerde başlamaktadır

- a) Mükelleflerin Maliye'ce beyana davet edildikleri tarihi izleyen bütçe yılından itibaren,
- b) Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde, bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi izleyen bütçe yılında,
- c) Herhangi bir nedenle, bina değerlerinde %25'i aşan oranda artma ya da azalma sonucu, Maliye'ce yeniden beyana davette bulunulmasını izleyen bütçe yılında,
- d) Muaflığın düştüğü, sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılında.⁴¹

(39) Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 7

(40) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 240

(41) E.V.K. mad. 3

Bina Vergisi'nde yükümlülük, şu zamanlarda ve hallerde sona ermektedir :

- a) Yanan, yıkılan, kullanılamaz hale gelen binaların yükümlülüğü, bu olayların meydana geldiği tarihi izleyen taksitten itibaren,
- b) Vergiye tabi bir bina, muaflik şartlarını kazanmışsa, bu durumun meydana geldiği tarihi izleyen taksitten itibaren,
- c) Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanarak yasaklanan binaların vergilerinin mükelleflerce vergi dairesine bildirilmesi üzerine, bu olayların meydana geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden başlayarak ve bu haller devam ettiği sürece alınmamaktadır.⁴²

- Arazi Vergisinin Mükellefi :

Arazi Vergisi'nin mükellefi, Bina Vergisi'nin mükellefi ile farklılık göstermemektedir. Bu verginin mükellefi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf eden kişidir.⁴³

Bir araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanlar vergiden hisseleri oranında, iştirak halinde mülkiyette ise malikler vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadırlar.

Arazi ve Arsa Vergilerinde yükümlülüğün başladığı ve sona er-

(42) E.V.K. mad. 9

(43) E.V.K. mad. 13

diği zamanlar ve haller, Bina Vergisi'nin yükümlülüğünü başlatan ve sona erdiren zamanlar ve haller ile farklılık göstermemektedir.

1.4.3. Emlâk Vergisinde Muaflık ve İstisnalar :

- Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar :

E.V.K.'nun Bina Vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, sözkonusu kanunun 4. ve 6. maddelerinde düzenlenmiştir. Muaflıklar, devamlı ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır.

- Bina Vergisinde Daimi Muaflıklar

E.V.K.'nun 4. maddesinde 18 bent halinde sıralan Bina Vergisi'nden daimi muaf binalar şunlardır :

a) Katma Bütçeli İdarelere, yerel yönetimlere, üniversitelere ve devlete ait binalar kiraya verilseler dahi muaftan yararlanırlar. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunlara bağlı müesseselere ait su, havagazı, mezbaha ve soğuk hava depoları, belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri, Bina Vergisi'nden muaftır.

Görüldüğü üzere E.V.K., belediye binaları bakımından daimi muaflığın kapsamını geniş tutmuş, kiraya verilsin-verilmesin tüm belediye binalarına muaflık tanımıştır. Yine kiraya verilme şartı a-

(44) Osman Meriç, "Belediyelerin Gayrimenkullerinin Vergilendirilmesinde Son Durum", İller ve Belediyeler Dergisi, sayı: 450, (Nisan 1983), s. 1164

ranmaksızın belediyelere ve belediyelerle diğer mahallî müesseselere ait işletme binalarını da daimi muaflık statüsüne almaktadır. Ancak Gelir Vergisi'nden muaf esnaf ile götürü usûlde Gelir Vergisi'ne tabi mükelleflerin işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere ticari, sınai ve turistik amaç için kullanılan ve belirli zamanlarda dinlenmek amacıyla kullanılan binalara, mücavir ⁴⁵ alanda bile olsa muafiyet uygulanmamaktadır. Bu şekilde, mükellefler için muaflık şartının bozulmadığı kabul edilmektedir. Bu suretle ⁴⁶ kanun koyucu sosyal amaç doğrultusunda muaflığı genişletmiştir.

b) Kazanç amacı gütmeyen Bakanlar Kurulu'na kararlaştırılmış olan derneklere ait binalar daimi olarak Bina Vergisi'nden muaftır. Ancak E.V.K., bu binaların kâr amacıyla işletilmeleri, bir başka deyişle derneklerin Kurumlar Vergisi'ne ait olması veya tahsis edilmesi halinde muaflık söz konusu olmamaktadır.

Bakanlar Kurulu'na vergi muaflığı tanınmış vakıflara ait binalar da, vakıf senedi tahsis edilmek olmak koşuluyla Bina Vergisi'nden ⁴⁷ daimi olarak muaftır.

Vakıflar, Türk-İslâm Hukukunda çok geniş yer tutmuş kuruluşlardır. Gerek dîni ve gerekse de sosyal ve hayri konularda, toplum

(45) Tortop, a.g.m. s. 74.

(46) Şahin Uçar, "Emlak Vergisi Beyanı ile İlgili Olarak Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", Vergi Dünyası, sayı: 55 (Nisan 1985), s. 78

(47) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s. 349

için çok yararlı hizmetler vermiş ve vermektedirler. Vakıf, başlıbaşına mevcudiyeti haiz olmak üzere bir malın belli bir amaca tahsis⁴⁸dir.

Bu tarif, 13.7.1967 tarih ve 903 sayılı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkındaki Kanun'da yapılmış olan değişiklikle getirilmiştir. Bu kanunun 4. maddesi, mali kanunlara atıflar yaparak muafiyet hükümleri getirmektedir. Nitekim 1319 sayılı E.V.K.'nda yer alan binalar ile ilgili mükellefiyetlerde de vakıf muafiyeti kabûl edilmiştir.⁴⁹

Kazanç amacı olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, yurtlar, düşkünler evi, kreşler ve kütüphaneler v.b. binalar ile, din hizmetlerinin ifasına mahsus ve kamuya açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilâtı da Bina Vergisi'nden daimi olarak muaf-tırlar.

c) Tarımsal üretimde kullanılan makina depoları, ambarlar, samanlık, ahırlar, ağıllar, kümesler, böcekhaneler, seralar v.b. binalar, işçi ve bekçi bina ve kulübeleri ile su ürünleri üreticilerinin üretimde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler Bina Vergisi'nden daimi muaftır.

(48) M.K. mad. 73

(49) Hasan Kurt, "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması", Vergi Dün-yası, sayı: 100, (Aralık 1969), s.33

d) Kamunun yararlandığı Maliye Bakanlığı'nca kabûl edilen rıtım, iskele, dalgakıranlar, demiryolu, köprü, rampa, tûnel ve geçitler ile peron, iskele, istasyon binaları, yolcu salonları ve malzeme depoları ve mütemmimleri de Bina Vergisi'nden daimi muaftır.

Bu fıkroda adı geçenlerin muaflıktan yararlanması için Maliye Bakanlığı'nca kamunun yararlanmasına ait olduklarının kabûl edilmeleri şartı aranmaktadır.

e) Yabancı devletlere ait olup da, elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikâmetine ayrılmış binalar ve bunların müstemilâtı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar ile karşılıklı olmak şartıyla, Uluslararası Anlaşma hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları da Bina Vergisi'nden daimi muaftırlar.

Bu fıkranın geçerliliği, uluslararası sahada ülke menfaatlerinin korunması amacına yönelik, karşılıklı olma şartına bağlıdır. —

f) Son olarak Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce tescilli amatör spor klüplerine ait binalar, sözkonusu muaflıktan yararlanabilmektedirler. Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri, Kooperatifler Kanunu na göre kurulan kooperatifler ve bunların kurdukları birlikler ve hizmet binaları da Bina Vergisi'nden daimi muaftırlar.

Bu fıkraya göre, amatör spor klüp binalarının muaflıktan yararlanabilmeleri için Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce amatörlüklerinin tescil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca kooperatifler ve

birlikleri de, Kooperatifler Kanunu'na göre kurulmak şartıyla vergiden muaf tutulmaktadırlar.

- Bina Vergisinde Geçici Muaflıklar

Bina Vergisi'nden, belirli bir süreye bağlı olarak muaf tutulan binalar, E.V.K.'nun 5. maddesinde 5 bent halinde sayılmaktadır.

a) Mesken Muaflığı : Buna göre, konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin vergi değerinin $1/4$ 'ü, inşaatlarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süreyle geçici muaflıktan faydalananmaktadır. Bu süre tamamlanmadan sözkonusu binayı satın alanlar, sürenin geri kalan kısmı için muaflıktan yararlanmaktadırlar.

Mesken muaflığı, mülk sahibine değil konut birimine tanındığından veya iştirak halinde mülkiyette muaflık miktarı, paylar oranında maliklere dağıtılmaktadır. Binanın ya da apartman dairesinin kısmen veya tamamının konut olarak kullanılmaması halinde, muaflıktan yararlanılamamaktadır.⁵⁰

b) Turizmi Teşvik Muaflığı : 6080 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre "Turizm Teşvik Belgesi" almış olan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sahip oldukları ve turizm amacıyla kullanılacak işletme binaları, inşaatın bitiminden itibaren, 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılmaktadırlar.

Turizm müesseselerinin kiraladıkları binaların, bu muaflıktan

(50) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s. 351

yararlanması sözkonusu olmamaktadır.⁵¹

c) Deprem, sel, yangın gibi doğal afetler sonucu binaları yıkılan, yokolan ya da sel basması, çığ düşmesi gibi afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binalar "doğal afet bölgesi" muaflığından yararlanmaktadırlar.

Bu fıkraya göre, bu bölgede bulunup da doğal afetten hem zarar görenler, hem de zarar görme ihtimali bulunan binalar Bina Vergisi'nden muaf tutulmaktadır.

d) Fuar, Sergi, Panayır Binaları Muaflığı : Fuar, sergi ve panayır binalarında inşa edilen binaların muaflığı, bu amaca tahsis edildikleri zamanla sınırlıdır.

e) Geri Kalmış Yörelerde İnşa Edilen Sınai Tesis Muaflığı : D.P.T. tarafından "geri kalmış bölge" olarak tesbit edilen bölgelerde inşa edilen tesisler, inşaatlarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren başlayarak, 5 yıl geçici muaflıktan yararlanmaktadır.

Geri kalmış yörelerde inşa edilen tesislerin geçici muafiyetten yararlanabilmesi için başvuruda bulunma ve gerekli belgeleri toplama gibi işlemlerin yapılmasına gerek duyulmamakla beraber, Bina Vergisi'nin diğer geçici muaflıklarından yararlanabilmek bu işlemlerin yapılmasına bağlı olmaktadır.⁵²

E.V.K.'nın 6. maddesinde yer alan "Köy Binaları İstisnası",

(51) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpsuller, s. 352

(52) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpsuller, s. 353

3239 sayılı kanunun 141. madesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. ⁵³

Kanunlarla oturulması ve kullanılması (tasarrufu) kısıtlanan binaların vergileri de, mükelleflerce vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince tesbit edilmesi üzerine, bu olayların meydana geldiği tarihten sonraki taksitten itibaren alınmamaktadır. ⁵⁴

- Arazi Vergisinde Muaflık Ve İstisnalar :

E.V.K.'nun Arazi Vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, sözkonusu kanunun 14.,15. ve 16. maddelerinde düzenlenmiştir. Arazi Vergisi'nde muaflıklar, Bina Vergisi'nde olduğu gibi daimi ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır.

- Arazi Vergisinde Daimi Muaflıklar

E.V.K.'nun 14. maddesinde bu verginin daimi muaflıkları tanımlanmaktadır :

a) Kamu İdare ve Müesseselerine Ait Arazi : Bina Vergisi'nde olduğu gibi Arazi Vergisi'nde de ilk bentte adı geçen kamu idare ve müesseselerine ait araziler, kiraya verilme şartı aranmaksızın vergiden daimi muaf tutulmuşlardır. Yine Bina Vergisi'nden muaf tutulan vakıf binaları gibi vakıf arazileri de bu muafliktan yararlanmaktadır

(53) Serafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 373

(54) Ekrem Işık, "Tasarrufu Yasak Edilen ve Kısıtlanan Gayrimenkullerin Emlak Vergileri", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 5, (Eylül 1990), s. 59

b) Kamu Menfaatlerine Yararlı Derneklere Ait Arazi : Bina Vergisi nin daimi muaflığından yararlanabilen sözkonusu derneklerin Kurum lar Vergisi'ne tabi işletmelere ait ya da tahsis edilmemiş olmama ları şartıyla arazileri de daimi olarak Arazi Vergisi'nden muaf t tulmaktadırlar.

c) Yabancı Devletlere Ve Uluslararası Kuruluşlara ait arazi : Söz konusu arazinin muaflığı, Bina Vergisi'ninki gibidir. Yabancı dev letlere ait olup da, gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerek elçilerin ikâmetlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar, bu tür binalardan yanan - yıkılanların arsaları merkezi ülkemizde bulunan kuruluşların Türkiye'deki temsilcilikle rine ait arazi ve arsalar (karşılıklı olmak şartıyla) Arazi Vergi 'nden daimi olarak muaftırlar.

d) Mezarlıklar : Kamu idare ve müesseselerinin mülkiyetinde olmay mezarlıklarda Arazi Vergisi'nden daimi olarak muaftır.

e) Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakıflarına Ait Arazi : vakıflara ait arsa ve araziler de vergiden daimi olarak muaftır.

f) Belediye Ve Mücavir Alan Sınırları Dışında Kalan Arazi : Sözkonusu arazinin muaflığı, Bina Vergisi'ndeki gibidir. Ancak Gelir Vergisi'nden muaf esnaf ile götürü usulde Gelir Vergisi'ne tabi r kellefler tarafından, bizzat işyeri olarak kullanılan arazi hariç olmak üzere ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan a: ve araziler için bu muafiyet uygulanmamaktadır.

- Arazi Vergisinde Geçici Muafiyetler

E.V.K.'nın 15.maddesine göre, aşağıda tanımlanan araziler geçici olarak vergiden muaftır.

a) Özel kanunlara göre, devlet ormanları dışında insan emeği ile yeniden orman haline getirilmek için ağaçlandırılan arazi, 50 yıl boyunca vergiden muaftır.

Çeşitli nedenlerle azalan ormanların yeniden oluşturulmasına bir teşvik amacıyla, mahalli idareler, gelirlerinden 50 yıl boyunca feragat etmektedirler.

b) Topografik özellikleri nedeniyle tarım yapılamayan sahaların ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 40 yıl bu araziden vergi alınmamaktadır.

Özel ve tüzel kişilerin, genellikle verimsiz bu sahaları ıslah çalışmalarıyla verimli hale dönüştürme çabalarını devlet, bu gibi arazileri 40 yıl boyunca vergiden muaf tutarak karşılıksız bırakmış olmaktadır.

c) Teknik, ekonomik ve ekolojik şartlara sahip arazide, yeniden ıslah ve tohumlama suretiyle ağaçlandırma halinde, en az 2 yıl, en çok 15 yıl boyunca vergiden muafiyet söz konusudur.

d) Sanayi Bakanlığı'na, organize sanayi bölgeleri için iktisap edilen veya bu bölgelere tahsis edilen arazi, geçici olarak muaflikten yararlanmaktadır.

Ancak bu arazilerin geçici olarak muaflikten yararlanmaları için, Sanayi Bakanlığı'na, arazinin söz konusu bölge için iktisap

olundugu ya da tahsis edildiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, arazinin kanunda yazılı cihetlere tahsis edilmiş olduğunun bütçe yılı içinde vergi dairesine bildirilmesiyle muaflik tahsisi, izleyen bütçe yılından itibaren başlamaktadır.

- Arazi Vergisinde İstisna

E.V.K.'nın 16.maddesinde, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan toplam arazisinin vergi değerinin bir miktarı istisna konusudur. Bu miktarı, 3 katına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

1.4.4. Emlâk Vergisinde Beyan Usûlü :

3239 sayılı E.V.K.'nın getirmiş olduğu en önemli yeniliklerden biri, verginin mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Bina ve Arazi Vergilerinin beyan usûlleri de büyük benzerlik göstermektedir.

- Bina Vergisinde Beyan Usûlü :

Beyana dayalı bir vergi olan Bina Vergisi'nin beyanında 3 durum söz konusudur :

- Genel Beyan

Bina Vergisi mükellefleri (geçici ve daimi muaflikten yararlananlarda dahil olmak üzere) binaların değerinin her yıl değişmeye-

ceği varsayımına dayanarak ve idari yönden her yıl beyanname verilmesinin ekonomik olmaması nedeniyle, Gelir Vergisi'nde olduğu gibi, her yıl beyanname vermeyip, Maliye Bakanlığı tarafından genel beyana davet edildikleri tarihi izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında beyanname vermektedirler.

Maliye Bakanlığı, mükellefleri 4 yılda bir genel beyana davet etmektedir. Bu süre, Bakanlar Kurulu kararınca 1 yıla kadar indirilebilmektedir.⁵⁵

- Değişiklik Beyanı (Ara Beyanı)

Genel Beyandan farklı olarak mükellefler, aşağıdaki "Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler" in doğması halinde Ara Beyanında bulunmaktadır :

- a) Yeni bina inşa edilmesi,
- b) Binanın yanarak, yıkılarak veya başka nedenlerle tamamen veya kısmen harap olması ya da binadaki bazı tesisatların tamamen kaldırılması,
- c) Binanın kullanılış tarzının değiştirilmesi,
- d) Arazinin, binanın mütemmimi durumundan çıkması hallerinde mükellefler, değişikliğin olduğu bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine, ara beyanda bulunmak zorundadırlar.⁵⁷

- Bölgesel Beyan

(55) E.V.K. mad. 23

(57) E.V.K. mad. 33

Belirli bir yörede, binanın hepsinin değerinde, belli oranda (bu % 25 olarak saptanmıştır) artış veya azalış olduğu anda Maliye Bakanlığı, mükellefleri bu bölgede yeniden beyana davet edebilmektedir. İşte bu beyana "Bölgesel Beyan" adı verilmektedir. Genel beyan gibi, Bakanlığın beyana davet tarihini izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında yapılmaktadır.⁵⁸

- Arazi Vergisinde Beyan Usûlü :

Arazi Vergisi de, Bina Vergisi'nde olduğu gibi mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Burada da Bina Vergisi gibi 3 beyan durumu sözkonusudur.⁵⁹

- Genel Beyan :

Maliye Bakanlığı, kural olarak tüm mükellefleri 4 yılda bir genel beyana davet eder; bu süre Bakanlar Kurulu kararıyla 1 yıla kadar indirilebilmektedir. Beyana daveti izleyen bütçe yılının Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, arsa veya arazinin bulunduğu yerdeki ilgili vergi dairesine beyanda bulunulmaktadır.

- Değişiklik Beyanı (Ara Beyanı)

E.V.K.'nın 33.maddesinde belirtilen "Vergi Değerini Tadil Ed Sebepler" den araziye ilişkin olanların ortaya çıkması halinde ar beyanda bulunulması gerekmektedir.

(58) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 352

(59) Aksoy, s.g.e., s. 351

- a) Arazinin hâl ve durumunda değişiklik olması,
- b) Arazinin binanın mütemmim durumunun değişmesi,
- c) Arazinin bölünmesi veya birleştirilmesi ya da mükellefinin değişmesi.

- Bölgesel Beyan :

Herhangi bir nedenle bir şehir, kaşaba ya da köyün tamamında, devamlılık niteliğinde olmak üzere arazilerin değerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde Arazi Vergisi mükellefleri beyanda bulunmaktadırlar.⁶⁰

1.4.5. Emlâk Vergisinde Matrah Tespiti Ve Oran :

- Bina Vergisinde Matrah ve Oran :

Bina Vergisi'nin matrahı, binanın kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.⁶¹ Mükelleflerin, tahmin edip bildirmekle yükümlü oldukları vergi değeri, verginin konusunu oluşturan rayiç değeridir. Rayiç değer de, binanın beyan tarihindeki normal alım-satım değeridir.⁶² Bu bedelin tayininde, Emlak Vergisi'ne matrah olacak vergi değerinin takdirine ilişkin tüzükteki normlar dikkate alınmaktadır.

Mükelleflerin tahmin ederek beyan edecekleri binaların vergi değerlerinin rayiç değere uygun olması gerekmektedir. E.V.K.'da

(60) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s. 373-374

(61) E.V.K. mad. 7

(62) E.V.K. mad. 29

2587 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, bir vergi güvenlik önlemi olan "Asgari Beyan Ölçüsü" getirilmiştir. Mükellefler, asgari ölçülere göre bulunan değerden aşağı olmamak üzere, binalarının rayiç değerlerini beyan edebilirler. Asgari ölçülere göre beyan değeri, aşağıda gösterilen şekilde hesaplanmaktadır :

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü (m²) ile, normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılıp
- Bulunan rakama varsa asansör, kalorifer ya da klima farkı eklenir,
- Bu şekilde bulunan değerden yıpranma payı düşülür,
- Kalan değere, arsanın asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilâve edilir.

Bu hesaplamalar sonucu bulunan değer, binanın asgari ölçülere göre bulunan değeri olacak, mükelleflerin beyan edecekleri bina maliyeti normal inşaat maliyet bedeli ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olmayacaktır. Asgari ölçülere göre bulunan değerden aşağı olmamak üzere mükellefler, binalarının gerçek değerlerini, bir başka deyişle rayiç değerlerini beyan edebilmektedirler.⁶³

Bina Vergisi'nin oranı binde 5 tir. Ancak meskenlerde bu oran binde 4 olarak uygulanmaktadır.

(63) M. Tunçay Temel, "1985 Yılı Bina Vergilerinde Asgari Beyan Esası", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, sayı: 11, (Kasım 1985), s. 11.

14 Mayıs 1987 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan Bakanlar Kurulu kararı ile,

- Tek meskeni olan,

- Bu meskende bizzat oturan,

- Geliri sadece emeklilik maaşından ibaret olan emeklilerin Bina Vergisi oranı binde 2'ye indirilmiştir. Bu uygulama 1986 yıl için yüzde 25, 1987 yılı için yüzde 50 oranında indirim getirmiştir.

Mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan, objektif nitelikte bir servet vergisi çeşidi olan Bina Vergisi'nin, bu uygulama ile sübjektif bir karakter kazanmaya başladığı gözlemlenmektedir.

- Arazi Vergisinde Matrah Ve Oran :

Arazi vergisinin matrahı, arazinin vergi değeridir. Vergi değeri ise Bina Vergisi'nde olduğu gibi arazinin rayiç değeri, bir başka deyişle beyan tarihindeki normal alım-satım bedelidir. Bu bedelin tayininde ise Bina Vergisi'nde olduğu gibi "Emlak Vergisi'nin Matrah Olacak Vergi Değerinin Takdirine İlişkin Tüzük" teki normla dikkate alınmaktadır. burada geçerli normlar, arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak), sınıfı (iyi, orta, zayıf, kültür bitkisi yetiştirilemeyecek arazi) ve kullanma durumlarıdır.

Arazinin normal alım-satım bedelinin hesaplanmasında en çok uygulanan yöntem, emsal arazinin alım-satım bedelidir. Ancak bu

(54) Muhasebe Dairesi, sayı: 14-15, (Mayıs-Haziran 1987), s. 22

(55) E.V.K. mad.17

mümkün değilse, arazinin yıllık üretim gücüne göre hesaplama yolu gidilebilmektedir. Arsalarda da durum, hemen hemen arazinin vergi değerinin takdirindeki gibidir. Arsanın emsal değeri bilinmiyorsa, emsal olabilecek arsa üzerine inşa edilmiş binanın vergi değeri y luyla hesaplama yapılabilir.

Arazi Vergisi de, Bina Vergisi gibi mükellefin yazılı beyanı üzerine tarh edilir. Ancak, mükelleflerin yazılı beyanlarındaki değerler için "Asgari Beyan Ölçüsü" burada da sözkonusudur. Mükelleflerin beyan ettikleri değerler, 213 sayılı V.U.K.'nın hükümlerine göre, takdir komisyonları tarafından takdir edilen birim değerlerden düşük olmamaları gerekmektedir. Düşük beyanda bulunulduğu takdirde mükellefin beyanı, belediyece birim değere göre hesaplanan değere yükseltilir ve vergi bunun üzerinden tahakkuk ettirilir. Aradaki farka da E.V.K.'nın 20.maddesine göre kusur cezası uygulanmaktadır. Arsalar da, mahalleler itibarıyla komisyonlar tarafından belirlenen asgari m² değerine göre tespit edilen değerlerden aşağı beyan edilememektedir.

1.4.6. Emlâk Vergisinde Tarh Ve Tahakkuk :

Bina ve Arazi Vergileri, mükellefin beyanı üzerine, ilgili belediye tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Ancak bir il ya da ilçe sınırı içerisinde birden fazla belediye olması halinde belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara, ara:

(66) Sabri Arpacı, "Emlâk Vergisi Uygulamasında Asgari Beyan Esas

lere ve arsalara ait vergiyi tarha yetkili olacak belediye, ilgilil valiler tarafından saptanmaktadır.⁵⁷

Mahalli idarelerin en önemli gelir kaynaklarından olan Emlâk Vergisi gelirleri, yıllık olarak tahsil edilmektedir. Birinci tak sidi Mart, Nisan ve Mayıs aylarında alınan verginin ikinci taksid Kasım ayı içerisinde alınmaktadır.

1.4.7. Emlâk Vergisi Kanununun Ortak Hükümleri :

Buraya kadar ele alınan Emlâk Vergisinin yasal çerçevesi, bi na ve arazilerin vergilendirilmesinde ortak düzenlenen hükümleri içererek genişlemektedir.

- Zamanaşımı :

Mükellefler tarafından, herhangi bir nedenle vergi dairesine beyan edilmemiş olan taşınmazların vergi ve cezalarında zamanaşım 5 yıldır. Beyan edilmemenin idarece öğrenildiği tarihi izleyen ta vim yılının başından itibaren 5 yıl içinde mükellefe teblig edilm yen ve tarh olmayan Emlâk Vergileri zamanaşımına uğramaktadırlar.⁵⁸ Ancak bu süre zarfında ulaşılamayan vergi mükelleflerinin çokluğu nedeniyle vergiden beklenen verim alınamamaktadır.

- Gelirlerin Bölüşümü :

Emlâk Vergileri, 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla, gel

(57) E.V.K. mad. 11 ve mad. 21

(58) Aksoy, s.f.s., s. 383

bütçe gelirleri meyanından çıkarak, belediye gelirleri meyanına dahil olmuş bulunmaktadır.

Emlâk Vergileri, 1986 yılından bu yana belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Bu verginin % 15'i il özel idareleri payı olarak alınmaktadır. 3030 sayılı kanunun uygulandığı büyükşehir belediyelerinde, özel idareler payı ayrıldıktan sonra kalan miktarın % 20'si büyükşehir belediyesi payı olmaktadır. Söz konusu miktarlar tahsil edildiği ayı izleyen ayın son günü akşamına dek yerlerine ödenmektedir. (E.V.K.mük.mad.38)

- Tarhiyat ve Ceza Hükümleri :

Emlâk Vergisi mükelleflerinin yazılı beyanlarının zamanında verilmemesi halinde, bu sürenin sonundan başlayarak 2 ay beklenir bu süre içerisinde beyan verildiğinde ceza kesilmez. Burada kanun koyucu, vergi ziyaının oluşmadığına karar vermiştir. Ancak bu süre geçildiğinde tarh işlemi idarece yapılır ve kesilen vergi cezası "Ağır Kusur Cezası" olur. Bilindiği üzere V.U.K.'nın 347.maddesinin ilk bendi, yıllık beyannamenin süresi içinde verilmemesi ile ilgilidir. Ancak ne olursa olsun Emlâk Vergisi'nde kaçakçılık cezası uygulanmayacağı gibi beyannamelerde V.U.K.'un pişmanlık ve islah hükümlerine göre verilememektedir.

(69) E.V.K. mad. 27

(70) E.V.K. mad. 32

(71) E.V.K. mad. 35

- Kısıtlama Halinde Verginin Ödenmesi :

Medeni kanunun 618.maddesinde, "birşeye malik olan kimse, o şeyde kanunlar çerçevesinde dilediği gibi tasarruf etme hakkına sahiptir" denilerek, malikin mülkiyet hakkını kanunlar çerçevesinde dilediği gibi kullanacağını belirtmektedir. Ancak yasal sınırlama ile, mülkiyet hakkının bir bölümü olan kullanma yetkisi daraltılabilmektedir. Görüldüğü gibi, kanunlar veya kamu düzeni yararına ilgili mevzuatla, bina, arsa ve arazi üzerinde kişinin mülkiyet hakkı, yasaklama/kısıtlama/kamulaştırma suretiyle sınırlandırılabilir. Bu nedenle Emlâk Vergisi yönünden verginin alınmaması veya belli sürelerde büyük bir kısmının teciline sebep olmaktadır.

Kanunlar ve kamu yararına düzenlenen mevzuat ile malikin mülkiyet hakkının bir bölümü olan kullanma yetkisinin fiilen daraltılmasına "kısıtlama" denilmektedir.

17.11.1986 gün ve 19284 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik"te, tasarrufu kısıtlanan bu taşınmazların neler olduğu, kısıtın süresi, kısıtlamayı koyan kamu organlarının görev ve sorumlulukları belirtilmektedir. Bu yönetmelik hükümlerine göre, tasarrufu kısıtlanmamış sayılan haller şunlardır : "İmar ve yol istikâmet planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, elektrik santrali, trafo, çocuk bahçesi, pazar yeri, hâl,

mezbaha" v.b. umumi hizmetlere ayrılmış olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile ek ve değişiklikle yapılmasına izin verilmeyen binaların ve eski eser olarak belirlenen bina, arsa ve arazilerin tasarrufu kısıtlanmış sayılmaktadır.

Kısıtlama, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşı dan itibaren yapılır ve ilgili alan, imar planına alınincaya dek devam eder.⁷³

Kısıtlama hali hakkında bu genel bilgileri verdikten sonra E lâk Vergisi'nin ödenmesi hakkındaki hüküm de şöyledir :

Tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin tahakkuk eden vergisinin 9/10'u kısıtlanmanın devam ettiği sürece ertelenmekte, ver 1/10'u oranında tahsil olunmaktadır. Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini izleyen bütçe yılından başlayarak vergi tüm vergi değeri üzerinden ödenmektedir (1319 sayılı E.V.K.'nun 9 ve 10. maddeleri).

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10' bina, arsa ve arazinin satılması/istimlâki/devir ve temlik halinde tahsili zamanaşımına uğramamış olanların ödenmesi gerekmemektedir. Bu şekliyle, tasarrufu kısıtlanan emlâkin, yine kamu tüzel kişilerince istimlâki durumunda, daha önce alınmayan 9/10 oranındaki verginin istenmesini anlamak güçtür. Çünkü emlâkin tasarrufunun kıs.

(73) İsk. s.g.m. s. 50

(74) E.V.K. mad. 30

lanması ve kamulaştırılması tek taraflı bir irade beyanıdır. Konu emlâkın satılması, hibe yoluyla devir ile temlikî durumunda biraz daha farklı olabilir. Çünkü bu durumda emlâk sahibinin kendi rızası ile yapmış olduğu bir tasarruf sözkonusudur. Kamulaştırmada ise, emlâk sahiplerinin irade beyanı kesinlikle mevcut değildir. Dolayısıyla tasarrufu kısıtlanan emlâk ile kamulaştırmaya konu edilen tasarrufu kısıtlı emlâkın aynı pota içinde yorumlanmasına dikkat çekilmelidir.⁷⁵

Tasarrufu kısıtlanan 500.000.000. TL'si rayiç değerli emlâkî tahsil ve tecil edilecek vergileri şöyle hesaplanacaktır :

- Binanın tahakkuk ettirilecek vergisi :

$$(500.000.000 * 0.04) = 2.000.000.-$$

- Binanın tahsil edilecek vergisi :

$$(2.000.000 * 1/10) = 200.000.-$$

- Binanın tecil edilecek vergisi :

$$(2.000.000 * 9/10) = 1.800.000.-$$

- Kamulaştırma Halinde Vergi Değeri Sınırlaması :

6830 sayılı İstimlâk Kanunu'na göre yapılacak kamulaştırmalarda, ödenecek kamulaştırma karşılıkları, kamulaştırma tarihinden önce emlâk sahibi tarafından bildirilen ve Emlâk Vergisi'ne esas olan son vergi beyan değerini geçmemelidir. Bu değerler de, daha önce

(75) Hasan Karabacak. "Kamulaştırma İşlemlerinde Emlâk Vergisi ve Harç Uygulaması", Vergi Dünyası, sayı: 95, (Ağustos 1989), s. 52

deginildiği üzere, asgari vergi değerleridir. Ancak bu değer, kam
laştırma bedelinden az olduğu takdirde, aradaki fark vergiye tabi
tutulmakta ve bu farka ait vergi, kusur cezalı olarak tarh olunma
tadır. Fakat farkın, beyan edilen bedelin %50'lik kısmı için ceza
uygulanmamaktadır.⁷⁵

1.5. Emlâk Vergisinin İktisadi Etkileri :

1.5.1. Emlâk Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi :

Toplumumuzda her gelir düzeyinde yer alan bireyler, gelirler
nin belirli bölümlerini biriktirerek gelecek yılların gereksinim
lerini karşılamak amacıyla, servet unsurlarına dönüştürmektedir-
ler. Bu durumda, her gelir grubunda yer alan bireyler, gelirlerini
meydana gelen artışlardan gelecek dönemdeki tüketimlerini finanse
etmek amacıyla tasarruf yapacaklardır. Türk halkının "Dünyada mekâ
ahirette iman" sözü ile tasarruflarını konuta dönüştüreceklerdir.

Bireylerin bu şekilde tasarrufa yönelmelerine karşılık, vergi
den etkilenenlerin bina, arazi sahipleri olacağı ortadadır. Vergi
servet unsurlarını ellerinde bulunduran bireylerin gelirlerinde a-
zalmaya yol açacaktır. Acaba bireyler vergiyi tüketimlerinin mi,
yoksa tasarruflarının mı kısılması sonucu karşılayabileceklerdir?

Ülkemizde bina ve araziye genellikle orta ve yüksek gelir dı
dahil bireyler sahip olabilmektedir. Bu bireyler, vergiyi tüketim
lerini kısarak ödeyecekler ve vergi, geçmiş ve gelecek tasarrufla

(75) Karabacak, a.g.m. s. 49-50

rında etkili olmayacaktır. Ancak günümüzün enflasyonist ortamında, aşırı fiyat artışları karşısında, bina ve arazi gibi servet unsurlarının değerleri artmaktadır. Tasarruflar, vergi nedeni ile fiyatlarının artmasına rağmen, taşınmazlara dönüştürülmektedir. Birreylar, tasarruflarını enflasyonun yıpratıcı etkisinden kurtarmak amacı ile bu yolu seçmektedirler. Ayrıca, enflasyon nedeni ile vergi matrahının aşıldığı ve dört yıllık beyanname döneminin mükellef lehine işlediği gözönünde tutulursa, vergiye karşılık tasarrufların taşınmaza dönüştürülmesinin özendirildiği yargısına varabiliriz.⁷⁷ Emlâk Vergisi'nin mesken muaflığı, yeni inşa edilen binalara beş yıl muaflık tanımaktadır. Bu muaflık, tasarrufların bu alana yönelmesini bilakis teşvik etmektedir.

1.5.2. Emlâk Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri :

Bina Vergisi, yeni binalara yatırım yapma isteğini azaltabilir. Zamanla vergisiz duruma göre daha küçük odalar ve binaların yapımı gündeme gelebilir. Mevki rantından dolayı binaların değerlerinde meydana gelen artış sonucunda, bu şekilde rağbet edilen şehir merkezlerinin yakınlarında, yerleşim adacıkları oluşabilir.⁷⁸ Ülkemizden bir örnek olarak İstanbul çevresinde ve merkeze oldukça uzak kurulan yerleşim bölgeleri gösterilebilir.

(77) Hepar, Türkiye'de Servatların Vergilendirilmesi, s.g.s.,

s. 95-96

(78) Güneş, s.g.s., s. 11

1.5.3. Emlâk Vergisinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi :

Emlâk Vergisi, bina ya da arazinin gelirinden ödeniyorsa, vergi nedeniyle elde edilen gelirde azalma olacaktır. Ancak bina ya da araziden sağlanan gelirle ödenen Emlâk Vergisi, ödenecek Gelir Vergisi'nden indirilebilmektedir. Gelirdeki bu azalmanın, çalışma arzusu üzerinde etkili olduğu söylenemez.

Emlâk Vergisi gelir getirmeyen varlıklar üzerinden alındığından da vergi, geçmiş dönem tasarruflarını vergilendirdiği için bugünkü çalışma arzusunu kısıtlamayacaktır.

1.6. Emlâk Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı :

Tablo II

Emlâk Vergisi'nin
Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı (1000 TL)	Emlâk Vergisi (1000 TL)	Emlâk Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)
1980	749.849.431	1.821.852	0.2
1981	1.190.203.802	12.128.725	0.1
1982	1.304.865.756	11.752.635	0.1
1983	1.934.491.872	25.993.784	0.1
1984	2.372.211.072	26.139.279	0.1
1985	3.178.137.030	29.856.223	0.09

Kaynak : D.İ.E. 1984, 1986, 1991

Emlâk Vergisi, vergi gelirleri içinde ortalama %0.11'lik bir orana sahiptir. 1980-1985 yılları, verginin idaresi ve gelirlerini merkezce yürütüldüğü yıllardır. 1.1.1986 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla Emlâk Vergisi'nin idaresi ve geliri belediyelere devredildiğinden, bu tarihten itibaren toplam vergi gelirleri arasında yer almamaktadır. Bu vergide, 21.1.1982 tarih ve 2587 sayılı kanunla, Bina Vergisi oranı binde 6'dan binde 3'e, meskenlerde binde 4'ten binde 2'ye indirilmiş olduğundan o yıl vergi gelirinde bir artış sağlanamamıştır. Vergi, 1985 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin %0.09'unu oluşturmaktadır. Bu verginin içinde Bina Vergisi'nin payı büyük ölçüde %65, Arazi Vergisi de %12,5'luk tahsilat oranına sahiptir.⁸⁰

1.7. Emlâk Vergisinin Sorunları Ve Reform Gereği :

Emlâk, çok eski devirlerden bu yana sahipleri açısından ekonomik güç sayıldığından çeşitli şekillerde vergi konusu yapılagelmiş halen ülkemizde ve pek çok ülkede uygulanmaktadır.

Önceleri Bina Vergisi "irat", Arazi Vergisi de "değer" esasın dayanılarak alınmakta iken, 1319 sayılı E.V.K. bu ikiliği kaldırmış ve vergi matrahı olarak "rayiç değer" esasını kabul etmiştir.⁸¹ Bilindiği üzere bu değerın bildirimi, 4 yıllık uzun bir süre için ge

(80) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpsilller, s.g.a., s. 341

(81) Ahmet Başsoy, "Emlâk Vergisi Üzerine Bir İnceleme, Türk İdare Dergisi, sayı: 379, (Haziran 1988), s. 24

çerli olmaktadır. Bu süreler zarfında enflasyonun şiddetli oluşundan dolayı matrahlarda erime olacağı şüphesizdir.

Emlâk Vergisi'ne genel fiyat artışından başka rant artışları da etki etmektedir. Şehirleşme ve nüfus artışı dolayısıyla oluşan mevki rantları ve buna uygun olarak emlâk fiyatları genel fiyatlardan daha hızlı artmaktadır. Emlâk Vergisi matrahı olan rayiç değer, hem şiddetli enflasyondan, hem de rant artışlarından etkilenmektedir. Sonuçta emlâk fiyatları, sözkonusu beyan sürelerinin değer artış haddine uymasına olanak tanımayacak derecede hızlı artmaktadır. Bu oluşumdan zararlı çıkan taraf da şüphesiz devlettir.⁸²

Emlâk Vergisi'nde beyanların tekrarlanacağı sürelerin tesbitinde idari etkinlik faktörü önemli rol oynamaktadır. Bu süreler azaltıldığı zaman, sık sık beyanname vermenin mükellef ve idare üzerindeki külfetleri fazlalaşacaktır. Hem idari külfeti ve maliyeti fazla arttırmayacak, hem de matrahın enflasyon nedeniyle erimesine engel olacak bir tedbirin araştırılması gerekmektedir. Bu da beyan tekrarlama sürelerinin, emlâkın değerlerine göre ters orantılı olarak tesbit edilmesidir. Emlâk değerlerinin yüksekliği karşısında, bu emlâkın beyanı tekrarlama süresi azaltılarak, idari etkinliği azaltan nedenlerden biri olan "mükellef sayısının fazlalığı" olumsuzluğu giderilmeye çalışılacaktır. Ayrıca kısa sürelerde beyanname veren mükellefler, vergi ödeme gücü yüksek olan gruplara dahil olduklarından, bu kişiler için önemli bir külfet sözkonusu olmayacaktır.

(82) Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Üniversitesi, Maliye Enstitüsü, İstanbul 1978, s. 70

Beyan tekrarını uzun sürelerde yapması öngörülen küçük emlak sahiplerinin, dolayısıyla düşük gelir gruplarına mensup mükelleflerin lehine bir durum söz konusu olacaktır.⁸³

Emlak Vergisi'nde önceleri kullanılan tahrir yöntemi terk edilmiş, beyan usûlüne geçilmiştir. Ancak beyanların, mükellef sayısının çokluğu ve ülke çapında dağınıklığı gibi nedenlerle kontrol imkânı azalmıştır. Bunun için de "asgari beyan ölçüsü"nün binalar için getirmiş olduğu "Asgari Maliyet Bedeli" ve arsa ile araziler için getirmiş olduğu "Asgari Arsa/Arazi m2 Bedelleri"nin uygulanmasıyla mükellef bildirimlerinin kontrol sistemine geçilmiştir. Ancak bu bedeller de, zamanla gerçek piyasa değerlerinin çok altında kalmaktadır.⁸⁴

Bilindiği üzere Gelir Vergisi'nde bireylerin geçimlerini sağlayabilecekleri bir gelir düzeyi vergi dışı tutulmaktadır. Bu düşüncenin uygulanabilirliği, kişilerin temel gereksinimlerinden olan barınma ihtiyacını karşılayan konutların vergilendirilmesine de uygulanabilir.

Bir verginin sosyal amacı vergi yükünün adil dağılımını sağlamaktır. Bu hüküm karşısında borç ile sıkıntıya katlanılarak temin edilen ve sahibinin oturduğu bir konut ile kira geliri getiren bir binadan aynı oranda ve sübjektif esaslardan mahrum olarak vergi alınması, sosyal adalet ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Bir de o kişini

(83) Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, a.g.e., s. 71

(84) Batıralı, a.g.e., s. 153

konutuna sahip olabilmek amacıyla, uzun süre borç ödemek zorunda kalmasını da gözönüne alırsak, o kişi hem binanın mülkiyetini alabilmek için harcamada bulunacak. hem de vergi ödeyecektir. Buna göre aynı degerde konuttan kira geliri alan mükellef lehine bir durum ortaya çıkmaktadır.⁸⁸ Nitekim, 1986 yılında 3239 sayılı kanuna eklenen mükerrer 8.madde ile tek meskene sahip olan, bu meskende bizzat kendisi oturan emeklilerin Bina Vergisi oranı %50 indirimine tabi tutulmuştur. Bu sınırlı indirimin tüm konutları kapsamına almasını dileriz.

(88) Batirel, a.g.e., s. 152

2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ :

Motorlu Taşıtlar Vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin servetine dahil olup, kanunda gösterilen şekilde ve sahipleri adına tescil ve kayıt edilen tüm motorlu taşıtlardan alınan, özel nitelikte bir servet vergisi çeşitidir.

Emlâk Vergisi'nin konusunu oluşturan taşınmaz mallar gibi, servete dahil olan taşınır mal ve eşyanın mülkiyeti nedeniyle sahiplerinden alınan vergiler de, servet üzerinden alınan vergiler grubuna girmektedir. Bu tür vergilerde, servete dahil taşınır ve taşınmaz malların kullanılmakta olup-olmaması, kirada bulunup-bulunmaması ya da karşılıksız olarak başkalarının yararına bırakılıp-bırakılmaması yükümlülüğü etkilememektedir. Öte yandan motorlu taşıtlar gibi servetin yalnızca belirli bir kısmında ağırlığın, modelin v.b. matraha esas teşkil etmesi, bunların servet vergisi konusu olabilme niteliğini değiştirmemektedir. Vergi borcunun doğması için, vergi konusuna giren mal ve eşyanın, bir gerçek veya tüzel kişinin mülkiyetinde bulunması gerekmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi de, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan kara, hava ve deniz taşıtlarını servetin birer unsuru olarak almış özel servet vergisi çeşitidir.⁸⁸ İktisadi güç olarak önem kazanan bu taşınır mallardan alınmakta olan söz konusu verginin, vergi sistemimizdeki yeri oldukça yenidir.

(88) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, s.g.e. s. 248-249

2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarihsel Gelişimi :

Bilindiği üzere, Emlâk Vergisi'nin tarihin en eski devirlerden bu yana uygulanan bir vergi çeşidi olma nedenlerinden biri, insanların, verginin konusunu oluşturan bina ve araziden, en temel ihtiyaçları olan barınma ve tarım amacıyla yararlanıyor olmalarıdır. Oysa Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin konusunu oluşturan taşınır malların kullanımı yakınçağımıza rastladığından, bu verginin tarihsel gelişimi hakkında bahsedilecek bir-iki madde bulunmaktadır.

Ülkemizde ilk kez 1957 yılında 6906 sayılı kanunla, yalnızca kara taşıtlarına ilişkin "Hususi Otomobil Vergisi Kanunu" ile böyle bir servet vergisi konulmuştur. 1963 yılında 197 sayılı kanunla bu verginin kapsamı genişletilerek, "Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Sadece özel otomobilleri kapsamına alan Hususi Otomobil Vergisi yerine, ücretli yolcu taşıyan taşıtlar, traktör, kamyon ve motosikletleri de vergilendirilen bu vergi getirilirken gerekçe olarak, karayollarının giderek artan masraflarının karşılanması gösterilmiştir. Aynı kanunla, Karayolları Kanununda yer almakta olan Trafik Harçları da kaldırılarak, bu vergiye eklenmiştir. Bu tarihten sonra, 26.11.1980 tarih ve 2349 sayılı kanunla Motorlu Kara Taşıtları Vergisi'nin kapsamı, kara taşıtlarının kapsamı dışında kalan diğer taşıtları da içerecek biçimde genişletilerek adı "Motorlu Taşıtlar Vergisi" olarak değiştirilmiştir. 24.3.81 tarih ve 2434 sayılı kanun ise verginin tarifelerini günün koşullarına göre yeniden düzenlemiştir.⁸⁷

(87) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpefiller, a.g.e., s. 363

2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Özellikleri :

- Motorlu Taşıtlar Vergisi, özel nitelikte bir servet vergisidir. Otomobil, yat, kotra, uçak gibi belirli tip servet unsurları üzerinden alınmaktadır.
- Bu vergi, Emlâk Vergisi gibi, gayrişahsi bir vergidir. Mükelleflerin borçları için vergi matrahından herhangi bir indirim yapılmamaktadır.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan objektif bir vergidir. Vergi, doğrudan doğruya motorlu taşıta bağlı bulunduğu mükellef, vergiyi ödeyen bir aracı durumunda kalmaktadır.
- Bu vergi, servet unsurunun gelirinden ödenmediğinden gerçek servet vergisi niteliğindedir.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde taşıtların cinsine, yaşına, gücüne v.b. ölçülerine dayanan ve toplumsal adalet kaygılarına cevap verebilen artan oranlı tarife uygulaması sözkonusudur. Kullanıldıkça değer kaybına uğrayan malların sahiplerini, nisbi olarak daha ağır vergi yükü altında bırakmamak için tarife, genellikle sözkonusu taşıtın yaşını dikkate alacak şekilde düzenlenmekte, yıllar geçtikçe aynı mal için ödenecek vergi azalmaktadır.^{ss}
- Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin matrahı, vergiye konu taşıtların hacmi, yaşı gibi maddi ölçüleri gözönüne alınarak hesaplanmakta ve

bu vergi, spesifik matrahlı vergiler grubuna girmektedir.

- Motorlu Taşıtlar Vergisi, otokontrollü bir mekanizma içerisinde uygulanmak istendiğinden, genel olarak, taşıt kimin adına tescilli ise ondan tahsil edilmektedir. Bu uygulama, zaman zaman taşıtın üzerinde tasarruf edenin değil de, adına taşıt tescil edilmiş kişinin vergilendirilmesi sonucunu yaratmaktadır.⁸⁹

- Sözkonusu vergi, sürekli servet vergisi çeşitidir. Her yıl Ocak ve Temmuz aylarında ve taşıt pulu esasına göre ödenmektedir.

2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler :

Özel servet vergilerinin ülkemizde uygulanan ikinci örneği olan Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin alınma nedeni, Emlâk Vergisi'ninki ile benzerlik göstermektedir. Otomobil, yat, kotra gibi iktisadi güç belirtisi olan taşınır mallara sahip olmanın yarattığı ödeme gücü, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin başlıca alınma nedenidir ve vergi sistemimiz, bir gelir kaynağı olarak bu varlıklara yönelmektedir.

Günümüzde motorlu taşıtların kullanımının artması, ulaştırma hizmetlerinin de devamlı şekilde artmasına ve kamu giderlerinin de çoğalmasına neden olmaktadır. Bu giderler karşılığı hizmetlerden yararlanan taşıtlardan vergi alınması, vergileme ilkelerinden "faydalanma ilkesi"⁹⁰ne uygun düşmektedir.

(89) Akdoğan, s.g.e., s. 205

(90) Erginay, Kamu Maliyesi, s.g.e., s. 124

2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yasal Çerçevesi :

2.4.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu :

Bu verginin konusunu, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş bulunan uçak ve helikopterler ile Liman ve ya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu deniz taşıtları oluşturmaktadır.⁹¹

Bu verginin konusuna giren motorlu taşıtlar, "karada, havada, denizde, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makina kuvvetiyle hareket eden araçlar" şeklinde tanımlanmıştır.⁹²

2.4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mükellefi :

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde mükellefiyet, taşıtların "sicile" kayıt ve tescil ettirilmesiyle doğmaktadır. Bir motorlu taşıta sahip gerçek veya tüzel kişiler verginin mükellefi olmaktadır.

Taşıtların kayıt ve tescilleri yapılmadıkça, motorlu taşıt vergi borcu doğmamış olmaktadır. Diğer bir deyişle, taşıtını şu veya bu nedenle trafiğe kayıt ettirmemekle birlikte trafiğe de çıkar-
mamış olan bir kişi ile, taşıtının kayıt ve tescilini taşıtın yan-
ması, çalınması v.b. nedenlerle sildirmiş olan kişi için de vergi

(91) M.T.V.K. mad.1

(92) M.T.V.K. mad.2

borcu doğmadığı gibi, trafige çıkmamak şartıyla, taşıtın kayıtsız saklanması ile de sahibi için, vergi borcunu doğuran olay meydana gelmemiş sayılmaktadır.⁹³

2.4.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar :

Aşağıda belirtilen taşıtlar, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna edilmişlerdir:⁹⁴

a) Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle köy tüzel kişiliklerince iktisap edildikten sonra, bu daire ve idareler adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.

Bu fıkra da belirtildiği üzere, söz konusu daire ve idarelere ait taşıtların vergiden istisna edilmeleri için, bu idare ve daireler adına tescil edilmeleri gerekmektedir.

Bu idare ve dairelere ait bina ve arazilerin de vergiden istisna edildiklerini belirtmiştik. Buna göre, devlet hizmetine yönelik bu taşıtların da vergiden istisna edilmeleri doğal görünmektedir.

b) Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla elçi, maslahatgüzâr ve konsoloslarına, o devletin uyrugunda bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmî bir görev için yur-

(93) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e. s. 385

(94) M.T.V.K. mad. 4

da gelen delege ve heyetlere üye yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar, vergiden istisna edilmişlerdir.

Bu fıkroda yer alan taşıtların çifte vergilendirmeyi önleme amacına yönelik olarak vergiden istisna edildikleri düşünülebilir.

c) Son olarak, sakatların bizzat kendileri tarafından kullanılmak üzere, özel tertibatlı olarak imâl edilmiş olan taşıtlar da Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.

Bu fıkranın geçerliliği için, taşıtın, sakat kişi adına tescil edilme şartı sözkonusu iken, ayrıca bizzat kendisinin kullanıyor olması gerekmektedir. Aksi takdirde taşıt istisna kapsamından çıkarılır. Fakat taşıtın özel tertibatlı olarak imâlî sonucu, diğer şahıslarca kullanılamaması sözkonusu olabilir.

2.4.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vergileme Ölçü ve Hadleri :

Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabi taşıtlar, dört tarife uyarınca vergilendirilmektedirler. Motorlu taşıtların özel hizmetlerde ya da ticari veya zirai faaliyette kullanımlarına göre I ve II sayılı tarifeler uyarınca vergilendirilmeleri gerekmektedir. Buna göre otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları, net ağırlıkları ve yaşlarına göre I, bunlar dışında kalan tüm kara taşıtları da (minibüs, otobüs, kamyonet, kamyon v.b.) istiap hadleri ve yaşlarına göre II sayılı tarife uyarınca vergilendirilmektedirler. Yat, kotra ve her

(95) M.T.V.K. mad. 5

(96) M.T.VK. mad. 5

türlü özel tekneler de motor güçleri ve yaşlarına göre III sayılı tarife uyarınca vergilendirilirken, uçak ve helikopterler de azami kalkış ağırlıkları ve yaşlarına göre IV sayılı tarife uyarınca vergilendirilmektedirler.

Motorlu Taşıtlar Vergisi, vergileme ölçü ve hadlerine göre, tarifeler uyarınca tahsil edilen bir servet vergisi çeşitidir. Taşıtların cinsi, yaşı, istiap haddi gibi maddi ölçüleri gözönüne alınarak vergi miktarını hesaplaması ile spesifik matrahlı vergiler grubuna girmekte, ayrıca artan oranlı tarifenin etkisi ile, yaşı büyüyen ve eskiyen taşıtlar için vergi miktarını azalttığından, adil bir vergileme düzenine sahip bulunmaktadır.

2.4.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarh ve Tebliği :

Bu vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilir.⁹⁷

Yıl içinde vergi miktarlarında değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik eğer takvim yılının ilk 6 ayında yapılmışsa izleyen son 6 aylık dönemin başında, değişiklik eğer takvim yılının son 6 ayında yapılmışsa izleyen takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Buna göre vergi miktarlarında Mart ayında bir değişiklik olması halinde vergi, Temmuz ayında tahakkuk ettirilmiş sayılır. Ancak 88/13088 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe giren yasaya göre 1988 yılbaşında (Ocak

ayında) tahakkuk eden ve ilk taksidi de ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi yeniden tarha tabi tutulmuştur. Ayrıca bu karar 213 sayılı V.U.K. ile de çelişmektedir. Bir vergiyi doğurucu olay, maddi veya şekli olmak üzere iki olayın gerçekleşmesine bağlıdır. İlk olay, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve diğeri de tarh ve teblig safhalarını gerektiren işlemlerin tamamlanmış olmasıdır. Açıktır ki; vergi borcunun doğumundan itibaren, onun üzerinde herhangi bir değişikliğin yapılması yasayla konulmuş sübjektif hakların ihlâliyle ilgilidir. Ayrıca, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin o yıl ikinci taksidinin %100 oranında arttırılması, verginin kesinlik ilkesi ile de çelişmektedir.⁹⁸

Motorlu Taşıtlar Vergisi, tahakkuk ettirildiği günde teblig edilmiş sayıldığından, ayrıca mükellefe teblig olunmamaktadır. 1.1.86 yılı öncesinde ilk kez tarh olunan vergi, ihbarname ile yükümlüye teblig olunmuş, mükellefiyet devam ettiği bir başka deyişle taşıtır aynı kişinin mülkiyetinde bulunması hali devam ettiği süre içinde ayrıca teblig olunmamıştır. Bütçe yılının ilk gününde teblig edilmiş sayılarak kendiginden tahakkuk ederdi.⁹⁹

2.4.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödeme Şekli :

Motorlu Taşıtlar Vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında ik eşit taksitte ödenir. I ve II sayılı tarifelerde yazılı motorlu ka

(98) Mehmet E. Palamut, "Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk", Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, sayı: 11, (Kasım 1988), s. 49 v.d.

(99) Arıkan, a.g.e., s. 35

ra taşıtları için vergi, "taşıt pulu" alınması suretiyle ödenmektedir. III ve IV sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi, taşıtların kayıt ve tescillerinin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenmektedir.¹⁰⁰

2.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yansıması ve Yerleşmesi :

Motorlu taşıtların mülkiyetinden alınan vergilerin yansıma olanağı, taşıtların kimin mülkiyetinde bulunduğu ile ilgilidir. Buna göre, sahibinin ihtiyacında kullanılan taşıtlardan alınan vergilerin yansıması ve yerleşmesi, ticaret amacıyla mülkiyette bulunan ve kullanılan taşıtlardan alınan verginin yansımasından farklı olmaktadır.

Tarife, taşıt sahiplerini yıllar geçtikçe daha ağır bir vergi yükü altında ve eski bir taşıtla bırakmamak üzere düzenlenmiştir. Vergi yükü, taşıtın yaşı küçüldükçe artmakta ve yüksek miktardaki vergi de taşıt sahibinin üzerinde kalmaktadır. Ülkemizde genellikle vergi yükünün hafifliği nedeniyle, yaşı büyük taşıtları tercih eden halk kesimi küçümsenemeyecek kadar çoktur.

Taşıtın sahibi taşıtını ticaret amacıyla (örneğin kamyonlarını taşımacılıkta) kullanacaksa, vergi dolayısıyla bu taşıtların kullanımı azalır. Bu bakımdan etkileri ve yansıması, eşdeğerli bir satış vergisinininkine benzer. Eger ikâme olanağı varsa başka üretim etkenleri kullanılır. Örneğin taşımada daha az kamyon kullanılması.

na neden olur ya da ikâme olanagı yoksa veya pahalıysa, ikâme edilen etkenin fiyat farkına bağlı olarak üretim maliyetleri yükselir¹⁰¹

2.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki

Payı :

Tablo V

Motorlu Taşıtlar Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı (1000 TL)	Motorlu Taşıtlar Vergisi (1000 TL)	MTV'nin, Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1980	749.849.431	3.080.905	0.4
1981	1.190.203.802	6.349.417	0.5
1982	1.304.865.756	6.436.521	0.5
1983	1.934.491.872	8.353.660	0.4
1984	2.372.211.072	9.513.163	0.4
1985	3.178.137.030	16.619.843	0.4
1986	5.972.033.929	43.277.103	0.7
1987	9.051.003.120	50.652.335	0.5
1988	14.231.761.221	120.731.597	0.8
1989	25.550.319.857	133.712.284	0.5
1990	45.399.534.297	328.515.736	0.7
1991	78.642.770.000 *	538.529.000 *	0.6
1992	141.041.000.000 **	1.000.000.000 **	0.7
1993	243.600.000.000	1.700.000.000	0.7

Kaynak : D.İ.E. 1984, 1986, 1991 ve 1993 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi.

(101) Bulutoglu, Kamu Ekonomisine Giriş, s. 484-485

* 1992 yılı tahsilat tahmini / 1993 yılı bütçe teklifi

Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin vergi sistemimizdeki işlevini ne ölçüde yerine getirebildiğini gözlemleyebilmek amacıyla, bu verginin 1980-1993 yılları arasındaki gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki görünümüne göz atmak gerekmektedir. Tabloda görüldüğü gibi, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı binde 4-8'lik bir oran oluşturmaktadır. Tahsilatın en fazla gerçekleştiği yıl, 1988 yılıdır. Bunda Otomotiv Sanayinin gelişme göstermesi büyük rol oynamaktadır.

2.7. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Sorunları ve Reform Gereği :

Ülkemizde, özel servet vergileri içerisinde arsa, arazi ve binaların dışında vergilendirilen diğer bir servet unsuru da motorlu taşıtlardır. Yaklaşık 35 yıldır uygulama alanı bulan bu vergi beklenen mali amaçların gerçekleşmediği görülmektedir.

Kanunun yürürlüğünden bu yana geçen 35 yılda, Türk Otomotiv Sanayi büyük bir aşama kaydetmiştir. Fakat vergi, bu ekonomik gelişmenin dışında kalmış, verginin verimi, Türk vergi gelirleri içinde binde 4-8 arasında kalmıştır.¹⁰²

Enflasyonun önemli boyutlara ulaştığı günümüzde, taşıtların değerinde görülen artışlar karşısında uygulanan spesifik tarifenin artık önemini yitirdiği bir gerçektir. Bu nedenle, azel ve ticari taşıtlarda enflasyonun yol açtığı bu aşırı değer artışlarının da sözkonusu verginin içine alınması gerekmektedir. Ancak görünürde

(102) Özer, Devlet Maliyesi, s. 284

artışların vergilendirilmesi sonucu yükümlülerin karşılaştıkları güçlükleri önlemek için, bu vergide endeksleme yönteminin uygulanması yararlı olacaktır. Aynı zamanda her yıl için belirli bir aşınma ve yıpranma payı düşüldükten sonra advalorem bir tarifenin uygulanması da spesifik tarifenin yaratacağı dezavantajı ortadan kaldı¹⁰³rabilecektir.

Özel servet vergisi olan Emlâk Vergisi'nde binalar için vergi oranı binde 4, araziler için binde 3'dir. Yine bir servet unsuru olan motorlu taşıtların vergi oranı ise, (taşıtların yaşları ve cinsine göre vergi alınmasına karşılık, bugünkü değerler ve ödenecek vergi arasında bir oranlama yapacak olursak) binde veya onbinde bir oranındadır.¹⁰⁴ Lüks harcamaların ve servetin vergilendirilmesi konusunda verilmek istenen hizmeti bu verginin yapamadığı sonucuna varılabilmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi eğer bir hizmet karşılığı olarak alınıyorsa, karayolları için yapılan giderlerin bir kısmını karşılaması gerekmektedir. Oysa, 1986'te Karayolları Genel Müdürlüğü'ne verilen ödenekler 196 milyar TL olduğu halde, verginin hasılatı 16.6 milyar'da kalmıştır.

Bilindiği üzere Motorlu Taşıtlar Vergisi, 1986 mali yılından

(103) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.e., s. 150-151

(104) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.e., s. 94

itibaren "pul yapıştırılması" yöntemiyle uygulanmaya başlanmış ve tahsilat oranları da buna paralel olarak artmıştır. Bu şekilde verginin il merkezlerindeki tahsili ve mükelleflerin ihmali gibi olumsuz yönleri giderilebilmiştir.¹⁰⁵



3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ :

Servet transferinden alınan vergilerin en önemli uygulama şekli olan Veraset ve İntikal Vergisi, kişilerin servetine dahil tüm taşınır ve taşınmaz malların karşılıksız olarak, ölüm ya da hibe yoluyla transferini vergilendiren bir servet vergisi çeşitidir.

Veraset ve İntikal Vergisi, iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Söz konusu verginin ilk uygulaması, ölen bir şahıstan (muris) diğer şahıslara (varislere) karşılıksız olarak gerçekleşen servet transferlerini vergiye tabi tutan Veraset Vergisi'dir. Veraset ve İntikal Vergisi'nin ikinci uygulama şekli, yaşayanlar arasında hibe (bağış) yoluyla gerçekleşen servet transferlerini vergiye tabi tutan İntikal Vergisi'dir.¹⁰⁶

Doğum gibi ölüm de hukuki bakımdan önemli sonuçlar meydana getirmektedir. Medeni Kanunun 27. maddesi şahsiyetin, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu andan itibaren başlayacağını ve ölüm ile son bulacağını belirtmektedir. Ölüm ile şahsiyet sona ermekte ve şahsın malvarlığı da Miras Hukukundaki esaslara göre kanuni ve/veya mansup mirasçılara devredilmektedir. Devrin (intikalin) gerçekleşmesi için, kişinin ölmüş ya da gaipligine karar verilmiş olması gerekmektedir. Gaipligine karar verilmesi ile birlikte, ölüme bağlı haklar, gaip kişi ölmüş gibi işlemeye başlamaktadır.¹⁰⁷

(106) Onar, a.g.e., s. 115

(107) Uğur Gökalp, "Ölüm Olayı Üzerine Mirasçıların Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 4 (Nisan 1984), s. 90

Veraset Vergisi'nin de iki uygulaması görülmektedir. Bunlardan ilki, ölen bir kimsenin sahibi olduğu tüm servetini bir bütün olarak vergiye tabi tutan "Tereke Vergisi"dir. Tereke Vergisi, mirasın mirasçılar tarafından henüz hisselerle bölünmeden, ölen kimsenin servetinin tümü üzerinden alınan Veraset Vergisi uygulamasıdır. Mirasçıların ölen kimse ile olan akrabalık dereceleri ve sayıları dikkate alınmadığından dolayı objektif nitelikli olan Tereke Vergisi, ülkemizde bugüne dek uygulanmamıştır. Veraset Vergisi'nin ikinci uygulama şekli Tereke Vergisi'nin aksine, ölen kimsenin tüm serveti üzerinden değil de, mirasçılara devredilen servet paylarını vergilendiren "Miras Payı Vergisi"dir. Miras Payı Vergisi'nin matrahı, her mirasçı payına düşen servet kısmıdır. Bu vergi, mirasçılarının ölen kimse ile olan akrabalık derecelerini, sayılarını ve miras miktarını gözönünde bulundurup, artan oranlı bir tarife yapısına sahip olduğundan dolayı sübjektif nitelikli bir Veraset Vergisi uygulamasıdır. Veraset Vergisi alanında çok yaygın bir vergilendirme türü olan Miras Payı Vergisi, 1926 yılından bu yana Türk Vergi Sistemi'nde yer almaktadır.¹⁰⁸

Veraset Vergisi'nin yükümlüleri, sadece gerçek kişiler ile şahıs şirketleridir ve sermaye şirketleri vergileme dışı klmaktadır. Vergilendirmede farklılaştırmayı önlemek amacıyla, tüzel kişiler için ek bir Veraset Vergisi konması gereği duyulmaktadır. Veraset Vergisi'nin bırakmış olduğu bu boşluk bazı ülkelerde (Fransa'da) şirketlerin, "Ölü El Vergisi" ile yükümlü kılınması suretiyle gide-

(108) Kükrer, a.g.e., s. 35 v.d.

¹⁰⁹
rilmeye çalışılmaktadır. Ölü El Vergisi, ülkemizde bugüne dek uygulanmamıştır.

Veraset Vergileri yalnız başına uygulandığı, diğer karşılıksız intikalleri vergilendirmediği takdirde; taraflar hayatta iken hediye verme ya da bağışta bulunma suretiyle vergiden kaçınabilmektedirler. Bunun için günümüzde, hediye ya da bağış yoluyla gerçekleştirilecek mülkiyet devirlerinin de vergi kapsamına alınması gerektiği düşünülmüştür. Intikal Vergisi, bu şekilde Veraset Vergisi'nin boşluğunu doldurmaya ve devir dolayısıyla kazanılmış olan vergi ödeme gücünün vergilendirme bakımından dikkate alınmasına yöneliktir ¹¹⁰

Kanun, veraset yoluyla kanuni mirasçılara ya da vasiyet yoluyla mansup mirasçılara mülkiyetin devrini, ölenden yaşıyana transfer olarak mutlak surette vergiye tabi tutmaktadır. Böyle bir transferi vergilendirmek için karşılıksız olmasını şart koşmamıştır. Ancak yaşayanlar arasındaki devirlerin intikal Vergisi'ne tabi tutulabilmesi için, iktisabın mutlaka karşılıksız olması şart koşulmuştur. "Herhangi bir suretle olursa olsun, karşılıksız bir şekilde bir kişiden diğer bir kişiye mülkiyetin devri" vergi kapsamına alınmıştır. Bir başka deyişle, bir varlığın bir kimseye devri sırasında bir başka varlık ya da hizmet sağlanmamışsa, devir karşılıksız olmaktadır.

"Ölünceye kadar bakma sözleşmesi" ile verilen değerlerin karşılıksız olmadığı açıktır. Medeni Kanun, yardım edilmediği, göze-

(109) Turhan, s.g.s., s. 210

(110) Akdoğan, s.g.s., s. 209-210

tilmediği takdirde zor duruma düşecek olan ataların ve torunların (usûl ve fûrug) birbirine yardım etmesini yasal bir edim olarak öngörmektedir. Buna dayanarak bir görüş, ölünceye kadar bakma hizmeti karşılığı gösterilerek hayatta iken verilen değerlerin bağış sayılması gerektiğini savunmaktadır. Ancak, Danıştay, dede ile torun arasında yapılan "ölünceye kadar bakma sözleşmesi"ni karşılıklı bir sözleşme olarak kabûl edeceğini hükme bağlamıştır.¹¹¹

"Talih ve rastlantı oyunları sonucu elde edilen değerler" de Veraset ve Intikal Vergisi açısından karşılıksız devir, sayılmalıdır. Kumarda ve bahisde kazanılan değerler herhangi bir edimin karşılığı değildir; bu nedenle iktisadi anlamda gelir sayılmayıp Gelir Vergisine tabi tutulamamaktadır. Kumar ve talih oyunlarında kazanılan değerler, Veraset ve Intikal Vergisi açısından veren için bağış, alan için ise karşılıksız bir iktisaptır ve karşılıksız devir olarak Veraset ve Intikal Vergisi uyarınca vergilendirmek gerekir.¹¹²

Kumar ve talih oyunlarına katılmak karşılığında ödenen bedeller ile ikramiye arasında büyük bir oransızlık bulunabilmektedir. Bu nedenlerle oyuna katılma karşılığında ödenen bedellerin sözleşme işlemlerindeki karşılık ile hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Aynı şekilde Danıştayın 4.2.1966 tarih ve 1966/171 sayılı kararıyla spor-toto oyununda iştirakçinin ödediği kolon bedelinin karşılık olarak kabûl edilemeyeceği belirlenmiştir. Bu nedenle de sözkonusu

(111) Danıştay 11. Daire, 1967/1594 sayılı karar

(112) Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, s.g.s., s. 57 v.d.

ikramiyeler karşılıksız iktisap niteliğinde olduklarından Veraset ve Intikal Vergisine tabidirler.¹¹³

"Sigorta şirketleri, spor kurumları, mesleki dernekler, gazeteler v.b. kişi ve kuruluşlar tarafından düzenlenen ve çekilen piyangolarda kazanılan ikramiyeler" de karşılıksız devir niteliğinde olması nedeniyle Veraset ve Intikal Vergisi kapsamına girmektedir.¹¹⁴ Ancak 3670 sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanun'un 9. maddesi ile, Milli Piyango ikramiyeleri her türlü vergi ve resmin, dolayısıyla Veraset ve Intikal Vergisi'nin dışında bırakılmıştır.

"Sigorta, emeklilik, kıdem tazminatı, doğum yardımı" gibi hizmet sözleşmesinin önceden belli kurallarına göre gerçekleşen iktisadi menfaatler, işgörenin sunduğu hizmetin belli şartlara göre bir kısmı olduğundan hizmet sözleşmesi ile belirlenmiş bulunan karşılıklar işgörenin ölümü halinde mirasçılara ödenirse, Veraset ve Intikal Vergisi'nin alınması gerekmektedir.

Son olarak yaşayanlar arası mülkiyet devirlerinin karşılıksız sayılıp-sayılamayacağı, ticari işletmelerin bazı işlemlerinde tereddüt konusu olabilmektedir. Bir işletmenin ticari gelenekler içinde yorumlanamayacak kadar bir alacaktan vazgeçmesi hali bağış

(113) Baran Demir, "Talih Oyunlarından Kazanılan İkramiyelerin Veraset ve Intikal Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, sayı: 74, (Ekim 1987), s. 37

(114) Muammer Özsoybek, Veraset ve Intikal Vergisi Uygulama, Yorum ve Açıklamaları, Eko Matbaası, İstanbul 1976, s. 84-85

sayılmaktadır. Bu takdirde vazgeçen taraf bu meblağı zarar yazmamakta ve bağışın lehtarını iktisabı üzerinden Veraset ve Intikal Vergisi ödemektedir.¹¹⁵

3.1. Veraset ve Intikal Vergisinin Tarihsel Gelişimi :

Veraset ve Intikal Vergisi'nin bugün bilinen en eski örneklerinden biri, ilköğde Mısır'da uygulanmıştır. Verginin oranı %10'du. Daha sonra Roma'da Augustus zamanında % 5 oranında bir Veraset Vergisi uygulaması olmuştur. Bu vergiden murisin usûl ve fûruğu muaf tutulmuştur. Ortaçağda ise devlet gelirleri, emlak gelirleri ile harçlardan ibaretti. Bu nedenle Veraset Vergisi'ne rastlanmamıştır. Ancak bu devirde ölen bir şahsın servetinin varislerine devrinde bazı harçlar alınmıştır. Feodal sistemde ise mülklerin asıl sahibi kral ya da prensti ve mülkler babadan oğula geçerdi. Intikal harçları da, bir hizmet karşılığı olarak hükümdarın mülkiyet hakkını koruması amacıyla gerekli kayıtları tutturması karşılığında alınmıştır.¹¹⁶

İmparatorluk döneminde taşınmazların satış yoluyla devrinden "Ferag Harcı", veraset yoluyla devrinden "Intikal Harcı", terekenin saptanması sırasında da "Ahir Harcı" alınıyordu.¹¹⁷ Ferag Harçları, Intikal Harcından daha yüksek oranda alınıyordu. Cumhuriyetten son-

(115) Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 51

(116) Özer, Servetin İvazsız Intikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tatbikatı, s.g.e., s. 11

(117) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 400

raki ilk yıllarda ise taşınmazların bağışında veya mirasçılara devrinde "tescil harcı" alınmaya başlanıldı. Geçen yüzyılda Veraset Vergisi, devlet gelir sistemi içine dahil olmuştur. 19. yüzyılın sonunda, bugünkü uygulamasına benzer bir Veraset Vergisi uygulanmaya başlanmıştır.¹¹⁸

Cumhuriyet döneminde gerek veraset, gerekse bağış yoluyla taşınır ve taşınmaz mülkiyetin karşılıksız devri 1926 tarih ve 797 sayılı Veraset ve Intikal Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır.¹¹⁹ Kanuna göre gerek veraset yoluyla gerekse hibe veya bağışla ya da herhangi bir bedel almadan gerçek ve tüzel kişilere devrolan taşınır ve taşınmaz mallar vergiye tabi tutulmuş, şarta bağlı olarak yapılan bağışlar vergi dışı bırakılmıştır. Ayrıca yasada kapsam itibariyle muafiyetler savaş sonrası haksız servet edinenlerin mülkiyetlerini devretmelerini önleyebilmek ve ağır vergilendirmek amacıyla daraltılmıştır.

1928 yılında çıkarılan 1357 sayılı kanunla, 797 sayılı kanunda bazı düzenlemeler yapılmıştır. Muafiyet ve istisnalar yeniden düzenlenmiş, muhtarlıklara ve yabancı konsolosluklara ölümlerle ilgili en yüksek mülki amire bildirim görevi yüklenmiştir.

1931 yılında, Medeni Kanuna paralel olarak 1836 sayılı kanunla verginin konusu içerisine karşılıksız olarak intikal eden intifa

(118) Özar, Servetin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, s.g.m. s. 12

(119) Senyüz, s.g.m. s. 88

hakları, medeni kanuna göre tescile tabi tüm hukuki menfaatler alınmıştır. Muafiyet ve istisnalar, beyannamenin verileceği yer ve süreler yeniden düzenlenmiştir. Aynı kanunla zaman aşımı süreleri ve bazı cezai yaptırımlar da değişikliğe uğramıştır. 1949 yılında çıkarılan 5831 sayılı kanunla da muafiyet ve istisnalara ilaveler yapılmıştır.¹²⁰

Günümüzdeki Veraset ve Intikal Vergisi uygulamasının temelini oluşturan düzenleme 1959 yılında gerçekleştirilmiştir. 8.6.1959 tarih ve 7338 sayılı kanunla Veraset ve Intikal Vergisi yeni bir hüviyet kazanmıştır. Bu vergiyle ilgili olarak 1963 ve 1970 yıllarında değişiklik yapılmıştır. 8.12.1980 tarih ve 2353 sayılı kanun ile yapılan değişiklikler ise; özellikle istisnalar ile ilgili olarak yeni bazı düzenlemelere yer vermiştir.

Veraset ve Intikal Vergisi ile ilgili olarak yapılan diğer düzenlemeler 21.1.1982 tarih ve 2591 sayılı ve 18.4.1984 tarih ve 2997 sayılı kanunlarla gerçekleştirilmiştir. Veraset ve Intikal Vergisi tarifesinde, gerek matrah dilimlerinde ve gerekse oranlarda değişiklikler yapılmış, verginin ödeme zamanı, taşınmazların değerlemesi ve istisnalar gibi konularda birtakım düzenlemelere gidilmiştir. Veraset ve Intikal Vergisi ile ilgili son düzenleme, 6.6.85 tarih ve 3219 sayılı kanunla yapılmış ve istisna miktarları yükseltilmiştir.¹²¹

(120) Kökrer, a.g.e., s. 123-124

(121) Akdoğan, Kızılot ve Büyüğüller, a.g.e., s. 400

3.2. Veraset ve Intikal Vergisinin Özellikleri :

- Veraset ve Intikal Vergisi, geçici nitelikte, sürekli olmayan bir servet vergisi çeşitidir. Bu vergide vergiyi doğuran olay murisin ölümüne bağlı olduğundan tarh ve tahsil zamanı belirsizdir. Aynı şekilde mülkiyetin karşılıksız olarak hibe veya herhangi bir nedenle devri de, periodik olmayan şekilde, tarafların isteğine bağlı olarak gerçekleşmektedir.

- Bu vergi, ölümle veya isteğe bağlı olarak bir tarafın diğer şahıslara devrettiği malvarlığının tümünü kapsadığından genel nitelikli bir servet vergisi çeşitidir.¹²²

- Doğal olarak gelir elde etme şansı toplumu oluşturan tüm bireyler için eşit olması gerekirken bazı kimselerin miras veya hibe yoluyla karşılıksız olarak bir servete kavuşmaları, onların bu serveti elde edemeyenler karşısında daha fazla kazanç sağlamalarına neden olmaktadır. Toplumu oluşturan fertler arasındaki bu eşitsizliği, Veraset ve Intikal Vergisi ile gidermek ve düzeltmek vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri açısından uygun bulunmaktadır.¹²³

- Veraset ve Intikal Vergisi, iki ayrı vergiden oluşmaktadır. Veraset Vergisi, muristen varislerine karşılıksız olarak devredilen mirası vergilendirirken; Intikal Vergisi de, hayatta olan kişilerin

(122) Harekman, s.g.e., s. 228

(123) Akdoğan, s.g.e., s. 128

karşılıksız olarak gerçekleştirilen mülkiyet devirlerini vergi kapsamına almaktadır. Bu şekilde ölüme bağlı tasarrufların, hayatta olan kişiler arasında yapılmış hukukî işlemler gibi gösterilmesi önlenmiş olmaktadır. Bu nedenle iki vergi "telâfi edici vergiler" olarak nitelendirilmektedirler.¹²⁴

- Veraset ve Intikal Vergisi, özellikle kullanılabilmesi için tes-
cili gereken servet unsurlarının kolaylıkla kavranabilmesini sağlar¹²⁵

3.3. Veraset ve Intikal Vergisinin Varlığını Haklı Kılan Nedenler :

Veraset ve Intikal Vergisi'nin alınma nedenleri, mali, hukuki, iktisadi, sosyal ve vergi tekniği bakımından ele alınmıştır.¹²⁶

Hukuki açıdan devletin miras hakkı bulunmaktadır. Tüm gelir ve servet sahibi kişiler, devletin himayesi ile gelir ve servetlerine kavuşmada kolaylıklarla karşılaşabilmektedirler. Ölümle mülkiyetin sona ermesi halinde de servet paylaşımının tesbitini devlet üstlenmektedir. Ayrıca devlet, bu tesbit çalışmaları ile ilgili hukuki muamelelerin yapılmasında, birtakım hizmetleri yerine getirmekte ve harcamalar yapmaktadır. İşte devletin bu harcamalardan bir kısmını vergi şeklinde, hizmetten yararlananlardan bir karşılık olarak alması doğaldır.

(124) Turhan, s.g.e., s. 208

(125) Akdoğan, s.g.e., s. 207

(126) Bu konuda bkz. Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.g.e., s. 207, İsmail

Türk, Maliye Politikası, s.g.e., s. 260

Veraset ve Intikal Vergisi'nin varlığını, hukuki temele dayandırmayan karşıt görüşe göre ise; ölen kimsenin servetinden devletin pay alması mülkiyet hakkına tecavüz gibi görülmektedir. Ayrıca aynı servetin, devirden önce servetin mülkiyeti nedeniyle devirden sonra da servet transferi nedeniyle adeta çifte vergilendirmeye tabi tutulduğu düşünülmektedir. Oysa vergi mükellefiyetinin bireysel yani kişiye bağlı olduğu dikkate alınırsa, servetin yeni sahibinin vergilendirilmesi gereği ortaya çıkar.

Veraset ve Intikal Vergisi gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmaktadır. Genellikle fırsat eşitsizlikleri dolayısıyla, gelir ve servet kişiler arasında dengesiz dağılmıştır. Bir kimsenin, kendi emeği olmaksızın yaratılan ekonomik üstünlükten yararlanarak hayata atılması, aynı şartlara sahip olmayan kimseler üzerinde üstünlük kurmasına neden olmaktadır. Bu nedenle Veraset ve Intikal Vergileri, murisin ya da karşılıksız bağış yapan kimsenin varis ile olan akrabalık derecelerini, kendi servetlerinin durumunu ve devredilen servetin tutarını gözönüne alarak, artan oranlı tarife göre alındığı için, toplumsal adaletsizlikleri ortadan kaldırmaktadır.

Vergi sistemimizde yer alan tüm vergilerin ekonomik nedenlerle tahsilleri sözkonusudur. Günümüzde Veraset ve Intikal Vergisi'nin toplam vergi gelirlerinin %0.21'ini oluşturmasına karşılık vergi mükellefleri açısından itirazlara maruz kalınmadan devlete gelir sağlanmaktadır. Yeni servet edinmenin yarattığı psikolojik etki ile vergi tutarına yapılacak itiraz asgariye inmektedir. Ancak mülkiyetin bu şekilde karşılıksız devri, süre açısından (örneğin veraset

yoluyla intikal ortalama 30 yılda bir gerçekleşmektedir) diğer vergi kounlarına göre daha uzun bir devreyi kapsadığından, verginin devlete gelir sağlama önemi azalmaktadır.

Veraset yoluyla veya başka bir nedenle karşılıksız olarak devrolan tüm servet unsurlarının vergilendirilmesinde, teknik bakımdan zorluklarla karşılaşılmamaktadır. Örneğin taşınmazların değerlemesi, aynı taşınmazın Emlâk Vergisi'nin konusunu teşkil edip değerlemesinin yapılmış olması nedeniyle yapılarak, taşınmaz kolaylıkla vergilendirilebilmektedir. Üstelik murisin sağlığında bildirmemiş olduğu bazı servet unsurları da bu arada vergilendirilmiş olmaktadır.¹²⁷

Günümüzde Veraset ve Intikal Vergisi'nin meşru olduğunu ve meşruiyetini devletten aldığını herkes kabûl etmektedir. Varislerin mülkiyetin karşılıksız olarak devri ile mali güçleri artmaktadır. Kamusal ihtiyaçların karşılanabilmesi için kişilerin de mali güçlerine göre devlet masraflarına katılmaları gerektiğinden, hiç bir emek harcanmaksızın karşılıksız olarak devredilen ve mali gücü arttıran bu servetten vergi alınması zorunlu olmaktadır.¹²⁸

(127) Erginay, Kamu Maliyesi, a.g.e., s. 126

(128) Saffet R. İrtank, Maliye, a.g.e., s. 253

3.4. Veraset ve Intikal Vergisinin Yasal Çerçevesi :

3.4.1. Veraset ve Intikal Vergisinin Konusu :

Bu verginin konusunu "mal"lar oluşturmaktadır. Buna göre mülkiyete konu olabilen taşınır ve taşınmaz iktisadi unsurlar ile, malvarlığına girebilen diğer tüm haklar ve alacaklar bu verginin kapsamına girmektedir. ¹²⁹ Söz konusu bu malların aşağıdaki şekilde mülkiyetinin devri, Veraset ve Intikal Vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır:

Türk vatandaşı gerçek ve tüzel kişilere ait mallar ile, Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak bir kişiden diğer bir kişiye devri Veraset ve Intikal Vergisi'ne tabidir. Ayrıca bu vergi, Türk vatandaşı kişilerin yabancı ülkelerde aynı yollarla edinecekleri malları da kapsamaktadır. Ancak Türk vatandaşı bir kişinin Türkiye sınırları dışında bulunan bir malını, veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak Türkiye'de ikâmetgahı bulunmayan bir yabancı edinmiş ise vergi mükellefliği söz konusu olmamaktadır. Bir başka deyişle Türkiye'de ikâmetgahı bulunmayan yabancı bir kişiye Türkiye sınırları dışında devrolan mallar, Veraset ve Intikal Vergisi'nin dışında kalmaktadır. Bu istisnanın nedeni, Türk vergi idaresinin bu tür intikallerle ilgilenip vergi alacağını aramaktan yoksun oluşudur. Bu da vergiden vazgeçilmesini öneren, idari uygunluk ilkesinin bir uygulamasıdır.

(129) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.m... s. 403-404

Hangi malların Veraset ve Intikal Vergisi'nin konusunu oluşturdugu, kanunda üç ölçüye göre belirlenmiştir. İlki, mülkiyeti devreden sahibinin uyruklugu, yani Türkiye'de bulunması; ikincisi mülkiyeti devrolan malın konumu, yani Türkiye'de bulunması; üçüncüsü ise veraset yoluyla veya başka bir şekilde mal edinen kimsenin uyruklugu yani Türk vatandaşı olması. İlk ve üçüncü kıstaslarda şahsılık ilkesi uygulanmaktadır. Böylece Türk vatandaşı bir kişi, hem yurt içinde hem de yurt dışında veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak mal edinimlerinden dolayı Veraset ve Intikal Vergisi'ne tabi tutulmaktadır. İkinci kıstasta da mülkilik (yerellik) ilkesi uygulanmaktadır. Yani Türkiye'de bulunan tüm malların veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak devri mal bırakanın ve kazananın uyrukluguna bakılmaksızın Veraset ve Intikal Vergisi'ne tabi olmaktadır.¹³⁰

3.4.2. Veraset ve Intikal Vergisinin Mükellefi :

Veraset ve Intikal Vergisi'nin mükellefi, veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak mal edinen gerçek ve tüzel kişilerdir.¹³¹ Bir başka anlatımla;

- Türk vatandaşı kişilerin mallarını karşılıksız olarak edinen Türk vatandaşı kişiler ya da yabancılar,
- Türkiye sınırları içinde bulunan malları edinen Türk vatandaşları ve yabancılar,

(130) Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, s.g.e., s. 52-53

(131) V.I.V.K. mad. 5

Yabancı ÷lkelerde mal edinen Türk vatandaşları ve Türkiye sınırları dışında Türk vatandaşlarının mallarını edinen ancak Türkiye'de ikâmet eden yabancılar Veraset ve Intikal Vergisi' nin mükellefi sayılmaktadırlar. Buna göre verginin kapsamı yerellik ve şahsılık ilkelerine dayandırılabilir.

4.4.3. Veraset ve Intikal Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar :

Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi Veraset ve Intikal Vergisi'nde de nelerin vergiden muaf tutulduğu/istisna edildiği tesbit edilerek kanunlarda açıkça belirtilmiştir. Veraset ve Intikal Vergisi'nde muafiyet ve istisnaların saptanmasında gözönünde bulundurulacak kıstaslar kesin ve belirgin olmadığından, genel olarak ülkenin sosyo-ekonomik yapısına bağlı olarak örf ve adetler ile verginin konusu ayrı bir önem taşımaktadır.

Veraset yoluyla veya başka bir şekilde gerçekleşen mülkiyetin karşılıksız intikallerinde, devrolan servetin vergi dışı bırakılan belirli bir miktarı, bir yandan mal sahibine ve devirden sonra mal edinen kimselere göre belirlenebileceği gibi, diğer yandan vergi ilimlerine veya kişisel eşyaya yönelik miktar olarak, ayrı ayrı sınıflandırılarak tesbit edilebilmektedir.¹³²

Yürürlükte bulunan 7338 sayılı V.I.V.K.'nun 3. maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir:

a) Kamu idarelerine, emekli ve yardım sandıklarına, sosyal sigorta

132) Kükrer, a.g.e., s. 53-54

urumlarına, kamu yararına çalışan derneklere, siyasi partilere ve unlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kurumlardan kurumlar Vergisi'ne tabi olmayanlara yapılacak her türlü devirler Veraset ve Intikal Vergisi dışında tutulmuştur.

Bu fıkraya göre, sözkonusu kurumların Kurumlar Vergisi'ne tabi olunması halinde muafiyet uygulanmamaktadır.

b) Yukarıda belirtilen kurumlar dışında kalan tüzel kişilere ait, genel yarar için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, spor gibi amaçlarla kurulan kurumların karşılıksız mal edinimleri de Veraset ve Intikal Vergisi'nden muaf tutulmuştur.

c) Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve ahri konsolosluk dışındaki konsolosluklara üye ve o devletin vatan- aşısı memurlar ve Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenlerle bu işilerin aile bireyleri karşılıklı olmak şartıyla Veraset ve Intikal Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır. Ancak Türk vatandaşlarından Veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak mal edenler ile yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikâmet eden kişilerin Türkiye'deki mallarını Veraset yoluyla veya başka bir şekilde edinenler bu muafiyetin dışındadırlar. Bu durumda; muafiyetten yararlanan kişiler, Türk vatandaşlarından karşılıksız mal edinmeleri halinde Veraset ve Intikal Vergisi mükellefi olmaktadır.

V.I.V.K.'nın 4. maddesi ile düzenlenmiş olan istisna hükümleri, şu intikaller için geçerlidir.

d) Veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası

ve aile hatırası olarak saklanan tablo, kılıç, madalya v.b. eşyalar Veraset ve Intikal Vergisi kapsamı dışında tutulmuştur.

Ev eşyası, ölen kişinin meskeninde mevcut ve özellikle evin ihtiyacına ayrılmış eşyalar ile otel, pansiyon veya lokantalarda ya da benzeri ticarete, sanata ayrılmış yerlerde bulunan ve nitelikleri bakımından ev eşyası sayılan eşyaları kapsamaktadır. Kişisel eşya da ölen kimsenin elbiseleri, palto, saat gibi şahsa ait eşyaları kapsamaktadır. ¹³³ Fıkra da geçen eşyaların veraset yoluyla devri sözkonusu ise, Veraset ve Intikal Vergisi'nden istisna edilmektedir. Ancak veraset dışındaki devirlerde vergi ortaya çıkmaktadır. ¹³⁴

b) Degerleri, V.İ.V.K.'nın 10. maddesi hükmünün taşıdığı esaslara göre belirlenen taşınır ve tasınmaz mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûrug ve eşten herbirine düşen miras paylarının 400.000.000.-TL'si ile fûrug bulunmaması halinde de eşe isabet eden miras payının 800.000.000.-TL'si vergiden istisna edilmiştir.

Veraset ve Intikal Vergisi'nin sosyal yönünü açığa çıkaran bu hüküm gereği, murisin 1. derece yakınlarının vergi yükleri, 2. ve 3. derece yakınlarına göre daha hafiftir.

c) Örf ve âdetlere göre verilmesi mutad bulunan (taşınmazlar hariç) hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar da Veraset ve Intikal Vergisi'nden istisna edilmiştir.

(133) V.İ.V.K. ile ilgili 1. no.lu Genel Tebliği

(134) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 407

"Dotta", gelinin taşınır mallarından oluşan çeyizidir. "Drahoma" da gelinin damada evlenme nedeniyle verdiği hediye olup vergiden istisna edilmektedir. Evlenme tarihinden çok önce baba tarafından kızına verilen meblağ olan "dotta" bu nitelikte olmadığından vergiden istisna edilememektedir.¹³⁵

d) Her türlü sadakalar,

e) Karşılıksız edinimlerin 10.000.000.-TL'sı,

f) Piyango ve kur'ada kazanılan ikramiyelerin 10.000.000.-TL'sı,

g) Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kurumlardan Kurumlar Vergisi'ne tabi olmayanlar ile bunlar dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamunun yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, spor gibi amaçlarla kurulan kurumları da statüleri gereğince amaçları doğrultusunda yaptıkları yardımla Veraset ve Intikal Vergisi dışında tutulmuştur. Bu yardımlar, yerlerine ulaştığı ve usûlüne göre yapıldığında, toplumsal amaçlara hizmet etmiş olmaktadır.

h) Kamu idare ve kurumları, 3659 sayılı kanuna tabi kurumlar ve kamu yararına yönelik derneklerden veya emekli aylıklarından dul ve yetimlere bağlanan aylıklar ya da bunların dışındaki ikramiyeler emekli ikramiyeleri ile savaş malûlleri ve şehit yetimlerine öde-

(135) Danıştay 11. Daire, 24.2.1976 tarih ve 1976/710 sayılı karar

paralar da Veraset ve Intikal Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.

1) Savaşta veya eşkiya çatışmalarında, manevra ve talimler sırasında veyahut bunlarda aldığı yaralar sonucu ölen subay, astsubay ve erlerin, görev sırasında ölen görevlilerin eş ve çocukları ile an ve babalarına devrolan mallarının değerinin, (b) fıkrasındaki değerlerin iki katı vergiden istisna edilmiştir.

i) Mal bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde malın geri verilmesi esnasında Veraset ve Intikal Vergisi alınmamaktadır.

j) Yaşayanlar arasında mülkiyetin karşılıksız devrinin dışında olmak üzere, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar Veraset ve Intikal Vergisi dışıdır.

Intifa hakkı ile tam mülkiyet şeklindeki taşınır ve taşınmaz malların mülkiyetinin devri, veraset yoluyla veya başka bir şekil gerçekleşmiş olma şartıyla Veraset ve Intikal Vergisi'nin konusun girmektedir. Kuru mülkiyetin devri ise bu halin devamı süresince vergilendirilmemekte; kuru mülkiyetin tam mülkiyete dönüşmesi ile kuru mülkiyete isabet eden devir değerinin de vergisi aranmaktadır.

Intifa hakkı sahibinin ölümü veya kuru mülkiyet sahipleri ile intifa hakkı sahiplerinin, birbirleri lehine karşılıksız olarak haklarından feragat etmeleri üzerine; kuru mülkiyet hakkı, tam mülkiyet haline dönüşmekte ve dolayısıyla bu fıkra göre daha önce ertelenmiş bulunan kuru mülkiyetin vergilendirme işleminin ikmal gerekmektedir.

Vergi hukuku prensipleri açısından, kişinin ekonomik gücünde ekonomik bir değişiklik yaratmayan kuru mülkiyet hakkının tam mülkiyete dönüşünceye kadar vergiden istisna edilmesi, tam mülkiyete dönüştüğü anda ise vergilendirilmesi gerçekçi bir uygulama olmaktadır.¹³⁶

k) Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar Veraset ve Intikal Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.

Veraset ve Intikal Vergisi'nden kurtulmak için, bazı servet sahipleri servetlerini vakıf haline getirip, mirasçılarını müteveli olarak atayabilirler. Türkiye'de kamuya yararlı vakıflara yapılan bağışlara tanınan vergi muafılığı, bu formülün işlemesi yolunu açmıştır. Toprak üzerinde mülkiyet hakkı tanımayan Osmanlı toprak düzeni karşısında da arazi vakıf haline getirilip, ailenin arazi zerinde zilyedliğini, mütevellilik ile sürekli hale getirmek amaç güdülmüştür.¹³⁷

1) Plaka tahsidi uygulanan illerde, Bakanlar Kurulu kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışından elde edilen paralardan, taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar vergi dışıdır.

(136) M.Nadir Arıca, "Intifa Hakkı, Kuru Mülkiyet ve Tam Mülkiyet Bakımlarındaki Miras Intikallerinin Vergilendirilmesi", Mali Sorunlar Çözüm Dergisi, sayı: 8, (Ağustos 1985), s. 22-23

(137) Bulutoglu, Kamu Ekonomisine Giriş, s.g.e., s. 502

Ayrıca, 3670 sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanun'un 9. maddesi ile, Milli Piyango ikramiyeleri her türlü vergi ve resmin dolayısıyla Veraset ve Intikal Vergisi'nin dışında tutulmaktadır.

3.4.4. Veraset ve Intikal Vergisinde Beyan Usûlü :

Veraset ve Intikal Vergisi, mükellefin vereceği beyan üzeri tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Veraset yolu ile veya başka bir şekilde karşılıksız mal edinenler, bu malları bir beyannamede bildirmek zorundadırlar. ¹³⁸ Mükellefler beyannamelerini, veraset yoluyla devirde ölen kimsenin, diğer şekillerde ortaya çıkan devirde tasarrufu yapan kişinin ikâmetgahının, tüzel kişilerde ve diğer kurullarda ise merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Eger murisin ya da tasarrufu yapanın ikâmetgahı yabancı bir ülkede ise beyanname, Türkiye'deki son ikâmetgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Eger muris ya da tasarrufu yapan kişi Türkiye'de hiç ikâmet etmemiş ise; o zaman beyanname Maliye Bakanlığı'na verilir. Yabancı ülkede bulunan mükellefler de ¹³⁹ beyannamelerini, konsolosluklarına vermelidirler.

Veraset ve Intikal Vergisi'nden muaf olanlar ile futbol karşılaşmalarına ait müşterek bahislerde ikramiye kazananlar, beyanname verme yükümlülüğünde degillerdir. Ayrıca Veraset ve Intikal Vergisi'nden istisna edilen malları edinenler, bu malın değeri ne olursa olsun beyanname vermektedirler. Aksi halde 2. derece usûlsüzlük

(138) V.İ.V.K. mad. 7

(139) V.İ.V.K. mad. 8

zası ile cezalandırılırlar. Ancak istisnalar arasında sayılan, ör ve âdete göre verilmesi mutad olunan hediyeleri alanlar da beyann me vermelidirler. Bu da günlük yaşamda herkes hediye aldığı¹⁴⁰nda, k nunda sözü geçen hükme karşı geliyor, demektir. Bayramlarda, yıl- başlarında verilmesi mutad hediye alan herkes usûlsüzlük cezası i liyor, demektir.

Mükellefler beyannamelerini şu sürelerle göre vermek zorunda- dırlar :

- Eger mükellef Türkiye'de ise ve ölüm olayı Türkiye'de gerçekleş mişse 4 ay,
- Eger mükellef Türkiye dışındaysa ve ölüm olayı Türkiye'de gerçeleşmişse 6 ay
- Eger mükellef Türkiye'de ise ancak ölüm olayı Türkiye dışında gerçekleşmişse 6 ay,
- Eger mükellef murisin bulunduğu ülkede ise 4 ay,
- Eger mükellef ve muris başka ülkelerde ise 8 ay içinde beyannan vermek zorundadırlar.¹⁴¹

Görüldüğü üzere kanun koyucu beyanname verme sürelerinin tes bitinde kararını, mükelleflerin müteveffayla olan fizikî uzaklığı la orantılı olarak vermiştir. Mükelleflerin beyannamelerini, muris ikâmetgahının bulunduğu yer vergi dairesine verme zorunluluğunda

(140) Numan Özsoy, "Veraset ve Intikal Vergisinde Bir Konu, Bir run", Maliye Yazıları, sayı:5, (Subat-Mart 1987), s. 87

(141) V.İ.V.K. mad. 2

olduklarını daha önce belirtmiştik. Yabancı ülkede bulunan bir mükellefin, müteveffa ile aynı ülkede bulunan mükellefe oranla beyanname verme süresi uzamakta, bu da vize işlemleri ve yolculuk gibi zaman alıcı işlemlerin halledilebilmesi için gerekli olmaktadır.

Gaiplik halinde ise beyanname verme süresi, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolduğu tarihi izleyen bir ay içinde verilmektedir. Diğer şekildeki devirlerde ise malların hukuken edinildiği tarihi izleyen 1 ay içinde beyanname verilmelidir.

Veraset ve Intikal Vergisi mükelleflerinin beyannamelerini süresinde vermemeleri halinde, V.U.K.'nun ceza hükümleri uygulanmaktadır. Kanuni süreyi izleyen ilk 15 gün içinde beyanname vermeyen mükellefe, vergi kaybı doğmadığından dolayı 2. derece usûlsüzlük cezası kesilmektedir. Bu sürenin sonunda mükellefe vergi dairesi tarafından tebligat yapılarak, ikinci defa 15 günlük süre verilir ve kendisinden beyanname vermesi talep edilir. Beyannamesini bu süre zarfında veren mükellefe, yine vergi kaybı doğmadığından 1. derece usûlsüzlük cezası kesilip; kaçakçılık, kusur, ağır kusur gibi vergi kaybı sonucu kesilen cezalar söz konusu olmamaktadır.

Uygulamada vergi daireleri, beyannamenin verilmediği tarihten sonraki ilk 15 günlük sürenin bitiminde mükelleflere hemen tebligat yapmamakta, tebligat çok uzun süre (hatta aylar) sonra yapılmaktadır. Bu durumda mükellefe ne 1., ne de 2. derece usûlsüzlük cezası kesilebilir. Çünkü 2. derece usûlsüzlük cezası, beyannamenin ilk 15 gün içinde verilmemesi halinde, 1. derece usûlsüzlük cezası da ikinci 15 günlük sürede uygulanabilmektedir. Ancak vergi dairesinde

mükelleflere yalnızca 1. derece usûlsüzlük cezası kesilmek suretiyle, tutumun hukukiligi şüphe çekmektedir.¹⁴²

3.4.5. Veraset ve Intikal Vergisinde Servet Değerlemesi ve Vergi Matrahının Saptanması :

Veraset ve Intikal Vergisi 'nin matrahı, karşılıksız olarak devredilen malların V.U.K.'na göre bulunacak değeridir.¹⁴³

Vergi hukuku açısından değerlendirme, ekonomik varlıklara vergi matrahının belirlenmesi için, parasal bir değer verilmesini ifade eder. Veraset ve Intikal vergisi'nde ödenecek vergi miktarı, transfer olan servetin değerlendirilmesi için ayrı bir önem taşımaktadır. Ülkemizde ve birçok ülkede değerlendirme, vergi borcunun doğduğu anda yapılmaktadır. Veraset yoluyla mülkiyetin devrinde değerlendirme, mirasın açıldığı gün, bir başka deyişle ölüm tarihi itibarıyla, diğer şekilde gerçekleşen mülkiyet devirlerinde ise değerlendirme, sözkonusu malların hukuken edinildiği gün olarak yapılmaktadır.¹⁴⁴

Taşınmaz mallara ilişkin değerlemede, Emlâk Vergisi'ne esas olan değerler geçerlidir. Bu da daha önce belirtildiği üzere, "Emlâk Vergisi'ne Esas Olan Vergi Değerinin Tesbitine İlişkin Tüzük" hükümlerine göre belirlenmektedir. Bunda da değerlendirme binalar için "Maliyet Bedeli"ne, arsa ve araziler için de "Asgari Ölçüde Birim

(142) Maliye Yazıları, sayı:24, (Mayıs-Haziran 1990), s. 70

(143) V.U.K. mad. 10

(144) Kükrer, s.g.e., s. 88

Deger"e göre yapılmaktadır.¹⁴⁵

Ticari sermayeye dahil olup, taşınmaz mal hükmünde olan maki-¹⁴⁶na, demirbaş gibi eşyalar, emsal değerle değerlendirilmektedirler. Ticari sermayeye dahil olmayan mallar ile mücevherat, ev eşyası ya da sanat eserleri ile ticari sermayeye dahil olsun olmasın gemiler ile taşınır mallar, emsal değer ile değerlendirilmektedirler.¹⁴⁷

Ticari sermayenin değerlendirilmesinde ise, bilanço esasına göre defter tutanlarda, ölümün meydana geldiği yılın takvim yılı bilançosuna göre bulunacak "özsermaye", ticari sermaye olarak alınmaktadır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler ile götürü usûlde vergilendirilenlerde ise ölüm tarihindeki ticari varlık esas alınmaktadır.¹⁴⁸

Borsa kayıtlı hisse senetleri ölüm tarihini izleyen 3 yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilmektedir. Borsa kayıtlı olmayan hisse senetleri de, emsal değerinin takdir komisyonlarınca takdir edilmesiyle değerlendirilmektedirler.¹⁴⁹

Yabancı paralar ve yabancı para ile tanzim edilmiş alacaklar ve borçlar borsa rayicine göre, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığının tesbit ettiği kura göre belirlenmektedir.

(145) V.U.K. mad. 295

(146) V.U.K. mad. 292

(147) V.U.K. mad. 293

(148) Kükrek, a.g.e., s. 92

(149) V.U.K. mad. 294

Servet değerlemesinde bir önemli nokta da net servete ulaşmak-
 tır. Çünkü, ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu servet değeri i-
 le ölümü sonucu mirasçılara geçen servet değeri aynı değildir. Ölen
 kimsenin sağlığında sahip olduğu birtakım haklar (intifa hakkı gi-
 bi) ölümle sona erebileceği gibi, birtakım haklar da ölüm sonrası
 mirasçılara geçebilir. Ayrıca ölen kimsenin sağlığında yapmış oldu-
 ęu borçlar da, vergi matrahının tesbitinde dikkate alınmaktadır. Bu
 nedenle, özellikle veraset yoluyla devirlerde vergi matrahının sap-
 tanmasında vergiye tabi serveti, ölüm anında sözkonusu olan servet
 değil de, mirasçılara geçen servet olarak ele almak gerekmektedir.¹⁵⁰
 Bunun için Veraset ve Intikal Vergisi'nde vergi matrahının saptan-
 tanmasında, aşağıdaki borç ve masraflar beyannamede gösterilmek
 şartıyla, edinilen malların değerlerinden indirilebilmektedir.

- Veraset yoluyla ve yaşayanlar arasında geręekleřtirilen devirler-
 de, edinilen servete ilişkin borçlar,
- Veraset nedeniyle, yabancı ölkelerde edinilmiş servet için öden-
 miş vergiler,
- Ölen kimsenin defni için yapılan cenaze masrafları ile noter ve
 avukatlık ücretleri.¹⁵¹

Mükellefin edindiği servete ilişkin olarak belirlenen değerle-
 me ölçülerini dikkate alarak yaptığı değerleme, "ilk tarhiyat" ola-
 rak anılmaktadır. Bu değerler daha sonra vergi dairesi tarafından
 incelenerek tekrar değerlemeye tabi tutulabilmektedir. Bu nedenle

(150) Kükreç, s.g.e., s. 99-100

(151) Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, s.g.e., s. 413

esas olan vergi dairesinin bulacağı değerdir. Bu usûl, verginin mükellefin beyanı üzerinden hemen tarh ve tahsil edilmesini sağlamaktadır. Beyanların gerçeğe uygunluğunu denetlemek için, kanun bazı yaptırımlar koymuştur. Buna göre, mükellefin beyanı ile vergi dairesinin tesbit ettiği değerler arasındaki matrah farkına ilişkin verginin kusur cezalı olarak alınacağını hükme bağlamıştır. Ancak bu hüküm, taşınmazlar için geçerli değildir. Taşınır mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmamaktadır.

Veraset ve Intikal Vergisi'ndeki bu uygulamanın, gerek edinilmiş olan malların değerlerinin düşük gösterilmesini, gerekse tahsilatın gecikmesini önleyecek nitelikte olduğu söylenebilir. Ancak önemli olan nokta, özellikle taşınır mal ve değerlerin beyan dışı kalmasını önleyebilmektir (hamiline yazılı hisse senetleri murisin ölümünden sonra kolayca pay edildiğinden gizlenmesi kolaydır ve vergi açısından güç kavranır). İşte Veraset ve Intikal Vergisi'nin vergi tekniği bakımından en büyük sakatlığı da budur.¹⁵²

3.4.6. Veraset ve Intikal Vergisinde Tarife Yapısı ve Oran :

Kişilerin doğal olarak, servetinin en düşük vergi miktarı ile mirasçılara geçmesini sağlayacak devir şeklini seçmek isteyeceği kabul olunmaktadır. Buna göre muris servetini varislerine ölümünden önce hediye etmekle, ölümünden sonra geçirmenin yararlarını ve sa-

(152) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, s.g.s., s. 257

kıncalarını karşılaştırmak durumundadır. Ancak böyle bir karşılaştırmada, her iki durumda edinilen servetin büyüklüğü yanında başka bazı unsurlar da rol oynamaktadır. Edinilen mirasın büyüklüğünü tayin eden temel unsur, Veraset ve Intikal Vergisi'nin oranlarıdır. Kişiler açısından, bu iki oranın eşitliği halinde hayatta iken hediye etmekle, miras bırakmak arasında fark olmamalıdır. ¹⁵³ 797 sayılı V.I.V.K.'nda vergi oranı, biri veraset yoluyla, diğeri başka şekilde karşılıksız olarak gerçekleştirilen devirlerde uygulanmak üzere iki ayrı tarife sözkonusuydu. Yeni kanunla bu tarifeler birleştirilmiştir. Her ne şekilde olursa mülkiyetin karşılıksız devri nedeniyle tarholunacak Veraset ve Intikal Vergisi için, artan oranlı tarife kabul edilmiş ve matrah basamakları çoğaltılarak tek bir tarife düzenleme yoluna gidilmiştir. ¹⁵⁴

Veraset ve Intikal Vergisi, artan oranlı bir tarife üzerinden hesaplanmaktadır. Vergi tarifesi hem matrahın miktarına, hem de mükellefin murisle veya tasarrufu yapan kişi ile olan akrabalık dereceleri dikkate alınmak suretiyle artan oranlı olarak düzenlenmiştir. ¹⁵⁵ Tarifenin bu yapısı, vergiye subjektif olma özelliği kazandırmaktadır. Çifte artan oranlı tarife adı verilen bu tarifiede vergi oranları, hem matrah arttıkça artmakta, hem de matrah tutarında üçüncü derece akrabalıklara doğru yükselme olmaktadır. Bu tarife,

(153) Uluatam, a.g.e., s. 295

(154) Özer, Servetlerin İvâzeiz Intikallerinin Vergilendirilmesi v Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tatbikatı, a.g.e., s. 105

(155) Öner, a.g.e., s. 115

"sınıf usûlü" ve "dilim usûlü" olmak üzere iki şekilde düzenlenir ki, Veraset ve Intikal Vergisi'ne ilişkin vergi tarifeleri "dilim usûlü"ne göre düzenlenmektedir.¹⁵⁶

Vergi sınıfı 3 dereceye ayrılmaktadır. Birinci derece mirasçılarla eşlerin ve ana-babaların diğer mirasçılara göre daha az vergi ödemeleri hedef alınmaktadır.¹⁵⁷ Bu durum, Veraset ve Intikal Vergisi'ne tabi servet unsurlarının oluşumunda, yakın akrabaların fedakârlık ve katkılarının diğer kişilere göre daha fazla olacağı düşüncesiyle açıklanabilir. Ayrıca kişilerin karşılıksız olarak edindikleri mal karşısındaki duygu, davranış ve tepkileri de böyle bir oran farklılaştırmasını anlamlı hale getirebilir.¹⁵⁸ Ayrıca V.İ.V.K.'nın 4. maddesinin (b) fıkrasında belirlenen istisna miktarları da gözönüne alınacak olunursa; eş ve füryglerin ödyeyecekleri vergi düşük miktarlarda olacaktır.

3.4.7. Veraset ve Intikal Vergisinin Ödeme Şekli :

Tahsil aşamasında Veraset ve Intikal Vergisi, tahakkukunudan itibaren 5 yılda ve her yıl Mayıs ile Kasım aylarında olmak üzere

(156) V.İ.V.K. mad. 16

(157) Özer, Servetlerin İvazsız Intikallerin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tatbikatı, s.g.e., s. 105

(158) Abdurrahman Akdoğan, "Veraset ve Intikal Vergisi Tarifasının Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, sayı:1-2,

(1989), s. 190

iki eşit taksitte ödenmektedir.¹⁵⁹

Futbol karşılaşmalarına ait müşterek bahisler dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler, beyanname verme süresi içinde ödenmektedirler. Yine aynı kanun hükmüne göre tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonuç ilgili vergi dairesine bildirilerek, taşınmazların tescil işlemi Veraset ve Intikal Vergisi'nin tahakkuku beklenmeden yapılmaktadır.

Devredilen taşınmaza ilişkin vergi tamamen ödenmedikçe devir ve feragı yapılamamakta ve üzerinde aynı hak kurulamamaktadır. Tapu memurları da, vergi dairesi tarafından verilmiş olan "ilişik kesme belgesi" olmadan devir ve feragı yapamamakta, yaptıkları takdirde ise verginin ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumlu ol-¹⁶⁰maktadırlar. Ancak mükelleflerce tahakkuk eden vergiye 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usûlündeki Kanun'un 10. maddesinde adı geçen para, banka teminat mektupları, hazine ve teminat bonoları ile esham ve tahviller teminat gösterilebildiği takdirde, sözkonusu taşınmazlarda devir ve feraga izin verilebilmektedir.

3.5. Veraset ve Intikal Vergisinin İktisadi Etkileri ;

3.5.1. Veraset ve Intikal Vergisinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Veraset ve Intikal Vergisi, taşınır ve taşınmaz servet unsur-

(159) V.İ.V.K. mad. 19

(160) Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi

Sistemi, s. 265

larını kapsadığından, genel nitelikli bir servet vergisidir. Ülkemizde, bireyler daha önce belirtildiği üzere tasarruflarını taşınmaz varlıklara dönüştürmektedirler. Ancak taşınır servet unsurlarının vergi ile kavranması güç olduğundan, vergi daha çok taşınmazları hedef almaktadır. Bu nedenle miras bırakacak kişiler, hayatta iken gelirlerini taşınır mallara dönüştürebilirler. Ancak bu uygulamada az görülen bir olaydır.

Veraset ve Intikal Vergisi'nin mükellefi olan varisler, miras kalan taşınır ya da taşınmaz varlıkların paraya dönüştürülmesi ile ödeyecekleri vergiyi, elde edilen yıllık gelirden de karşılayabilirler. Ancak ülkemizde genelde, taşınır varlıklar paraya dönüştürüldükten sonra, faiz geliri sağlamak amacıyla bir mali kuruma yatırılmaktadır. Servetin parasal değeri değişmediğinden vergi, faiz geliri ile ödenebilmektedir. Bu şekilde, geçmiş dönem tasarrufları vergiden etkilenmeden, cari harcama ve tasarruf düzeyi sabit kalabilmektedir. Eğer vergi, şimdiki dönem gelirinden ödenirse, geçmiş dönem tasarrufları etkilenmezken, cari dönemin tüketim ve tasarruf düzeyi azalacaktır.

Türkiye'nin enflasyonist ortamı dikkate alınarak bir analiz yapılırsa; paraya dönüştürülen varlıkların değeri, yıllık faizi beklerken kayba uğrayacaktır. Dolayısıyla enflasyonun anapara üzerindeki yıpratıcı etkisi söz konusudur.

(181) Özer, Servetlerin İvazsız Intikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve Intikal Vergisi Tetbikati, s.g.s., s. 38

Ancak enflasyonun diğer etkisi de vergi üzerinde kendini gösterecektir. Veraset ve Intikal Vergisi, 5 yıllık süre içinde 10 eşit taksitte ödenen ve faizin yürütülmediği bir vergidir. Bu durumda, her geçen yıl enflasyon nedeniyle vergi borcu değerini kaybedecektir.

Daha önce değinildiği üzere değerlendirme, taşınmazların rayiç değerleri üzerinden yapılmaktadır. Taşınmazların değerlerinde gerçek bir artış olmamasına karşılık, enflasyon nedeniyle vergi matrahlarında artış olacak ve mükellefler, olması gerekenin üzerinde vergi ödemek zorunda kalabileceklerdir. Bu durumda eğer likit varlık miras olarak kalmışsa, bu kez mükellefler varlıkları paraya dönüştürmeye başlayacaklardır. Bu da cari harcama ve tasarrufları kısıtıcı etki yaratabilecektir.

3.5.2. Veraset ve Intikal Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi :

Veraset ve Intikal Vergisi'nden taşınır varlıkların kolayca kaçırılması sözkonusu olduğundan, vergi yükü taşınmazlar üzerinde kalmaktadır. Ülkemizde yapılan bir araştırmaya göre, hane halkı tasarruflarının önemli bir bölümü (1968'te %59.6, 1969'ta %53.5, 1970'de %33.7)'nün konut yatırımlarına ayrıldığı gözlemlenmiştir. Ancak bu yatırımların her yıl azaldığı görülmektedir. 1970 sonrası bu azalışa, Veraset ve Intikal Vergisi değil, fiyat artışları ve bina üzerine getirilen yeni vergiler neden olmuştur. 1970 yılından

(162) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.s.,

önce de Veraset Vergisi'nin olmasına karşılık, hane halkı tasarruflarının %60'a yakın bir payının konut yatırımlarına ayrılması, bu verginin konut yatırımları üzerinde azaltıcı bir etki yaratmadığı görüşümüzü doğrular niteliktedir. Bu nedenle, yapılan bireysel yatırımların, Veraset Vergisi'nden etkilenmediğini söyleyebiliriz.¹⁵³

3.5.3. Veraset ve Intikal Vergisinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi:

Türkiye'de uygulanan Veraset ve Intikal Vergisi'nin çalışma arzusu üzerindeki etkilerini analiz etmek çok zordur. Bununla beraber miras bırakacak kişiler açısından, bireylerin ekonomik güç sağlamanın yanında, miras bırakma isteği ile servet oluşturma çabası içerisine girmiş olmaları, bu verginin miraslıların çalışma arzusunu azaltmadığını vurgular.

Varisler ise, vergi nedeniyle ya elde edecekleri servetin azalmasını kabûllenecek ve vergiyi karşılayabilecek kadar çalışmayacak, ya da bu azalmayı gidermenin yollarını arayacaktır. Bu durumlarda vergi, varisin çalışma arzusunu ya etkilemeyecek, ya da arttıracaktır. İkinci durumda verginin gelir etkisi ortaya çıkacaktır. Ancak yine de Türkiye'de uygulanan Veraset ve Intikal Vergisi'nin, bireyin çalışma arzusu üzerinde önemli etkiler yapacağı söylenemez¹⁵⁴

(153) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.8.8., s. 118-119

(154) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.8.8., s. 123

3.6. Veraset ve Intikal Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı :

Tablo VIII

Veraset ve Intikal Vergisinin
Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (1000 TL)	Veraset ve Intikal V. (1000 TL)	V.i.V.nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)
1980	749.849.431	2.896.095	0.27
1981	1.190.203.802	3.431.693	0.29
1982	1.304.865.756	3.438.288	0.26
1983	1.934.491.872	4.978.130	0.25
1984	2.372.211.072	5.725.321	0.24
1985	3.178.137.030	7.374.370	0.23
1986	5.972.033.929	9.864.576	0.16
1987	9.051.003.120	17.160.189	0.18
1988	14.231.761.221	26.635.537	0.18
1989	25.550.319.857	42.739.259	0.16
1990	45.399.534.297	82.332.086	0.18
1991	78.642.770.000 *	136.631.000 *	0.17
1992	141.041.000.000. **	230.000.000 **	0.16
1993	243.600.000.000	300.000.000	0.12

Kaynak : D.I.E. 1884, 1986, 1991 ve 1993 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi

* 1992 yılı tahsilat tahmini / ** 1993 yılı bütçe teklifi

Veraset ve Intikal Vergisi'nin sosyal açıdan önemli olmakla beraber, devlete gelir sağlama açısından önemi bulunmamaktadır. Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, bu verginin toplam vergi

gelirleri içindeki payı, bindelerle ifade edilebilir ve bu oran gittikçe azalma göstermektedir. 1981 yılında %0.29 olan verginin toplam hasılat içindeki payı 1982'de %0.26'ya, 1983'de %0.25'e, ve nihayet 1989'da %0.16'ya dek düşmüştür. Muafiyet ve istisna düzenlemeleri yanında, vergi tarifesinin oluşturuluş biçimiyle de şahsileştirilmeye çalışılan Veraset ve Intikal Vergisi, önemli düzenlemelere ihtiyaç göstermektedir. Vergilemendirmenin; toplumun ekonomik ve sosyal yapısına bağlı olarak ağır bir şekle dönüşmemesi, kişinin geleceği ve refahını düşünmesinin cezalandırılmaması önemli olmakla birlikte, bu verginin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı son derece yetersiz düzeydedir.¹⁵⁵

3.7. Veraset ve Intikal Vergisinin Sorunları ve Reform Gereği :

Veraset ve Intikal Vergisi, servetlerin yeniden dağılımında önemli bir araçtır. Aynı zamanda tasarruf, yatırım ve çalışma arzusunun en düşük düzeyde etkileyen bir vergi türüdür.

Ancak Türkiye'de uygulanan Veraset ve Intikal Vergisi'nin sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde yeterli olmadığını görmekteyiz çünkü bugünkü uygulamada mirasçılara kalan varlıklar, mükellefleri gelir ve servet durumlarına bakılmaksızın vergileme yapılmaktadır. Vergi, doğrudan doğruya bireyleri değil, varlıkları hedef almaktadır.

Veraset ve Intikal Vergisi'nden güdülen amaç eğer, gelir sağ-

lamanın yanında, toplumda bozuk olan gelir ve servet dağılımını düzenlemek ise, önce, verginin bireylerin vergi ödeme güçleri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Miras bırakana yakınlık dereceleri aynı olan iki birey, eşit miktarda miras aldıklarında ödeyecekleri vergi eşit olacaktır. Eger bireylerden biri yüksek gelirli iken, diğeri düşük gelirli ise, ikincinin vergi yükü daha ağır olacaktır. Bu nedenle, Veraset ve Intikal Vergisi'nde matraha ve akrabalık derecesine göre uygulanan artan oranlı tarifenin, bireylerin gelir ve servet durumlarını da gözönüne alacak biçimde düzenlenmesi yararlı olacaktır.¹⁵⁵

Veraset ve Intikal Vergisi'nde "değerleme güclüğü" mevcuttur. Genellikle para, mücevherat, hamiline yazılı hisse senetleri v.b. beyan dışı kalmaktadır. Taşınmazların değerlendirilmesinde kullanılan "rayiç değer" yöntemi, mükelleflerin keyfi beyanlarına yol açmakta ve vergi matrahının düşük bildirilmesi sonucunu vermektedir. İlk tarhiyattaki bu değerler, vergi dairesi tarafından incelemeye alınmaktadır. Verginin verimliliği de, bu safhada önem kazanmaktadır.

Veraset ve Intikal Vergisi'nin ödeme süresi 5 yıldır. Bu uzun sürede, mükellefi takip güclüğü oluşmakta ve verginin verimi düşmektedir. Ayrıca 5 yıllık zaman zarfında, vergiye faiz yürütülmektedir. Verginin ödeme şekli üzerinde durulabilir.

Veraset ve Intikal Vergisi'nin verimini arttırmak amacıyla,

(155) Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, s.g.a.,

Miras Payı Vergisi uygulamasından önce, tüm varlığı hedef alan Tereke Vergisi ¹⁵⁷ uygulamasına geçilebilir.

Bilindiği üzere, Veraset ve Intikal Vergisi'nde amaçlardan biri, Gelir Vergisi'nden kaçmış vergileri, servet haline geldikleri aşamada yakalayıp vergilendirmektedir. Ortalama olarak bir neslin kendisinden sonraki nesle miras bırakma süresinin, 25-30 yıl olduğu kabul edilirse, bu vergi ile servetler her 25-30 yılda bir vergilendirilmiş olmaktadır. Fakat ülkemizde yürürlükte olan sistem, bu ilkenin gerçekleşmesine pek uygun değildir. Zira Veraset ve Intikal Vergisi, yalnızca mülkiyetin karşılıksız devrini konu edindiğinden, karşılıklı intikaller vergiden kaçabilmekte; miras bırakacak olanlar, ölmeden önce servetlerini mirasçılara geçirebilmektedir. Özellikle uzak akrabalara (3. derece) geçen mirasda vergi yükü çok ağırlaştığı için, miras bırakacak şahsın veya hibe edenin, mirasçılarla veya hibeyi alacak olanlarla anlaşması ve daha hafif vergi yüküne sahip karşılıklı devir işlemini tercih ederek, vergi kaybına neden olunması mümkündür. ¹⁵⁸ Bu da vergide gerek yapısal özelliği, gerekse günün ekonomik koşulları nedeniyle uygulanan vergi tarifesi- nin sonucu olarak, vergi yükünün artmasıyla meydana gelen, muvazaalı bir işlemdir.

Karşılıksız devir ile veraset yoluyla devir sonucu ortaya çıkacak vergi ödeme gücünün, aynı nitelikte olduğu da tartışılabilir.

(157) Özer, Devlet Maliyesi, a.g.e., s. 285

(158) Kazgan, Türkiye'de Maliye Politikası, a.g.e., s. 81

Genel bir uygulama yerine, her iki vergi tipi için ayrı bir tarife uygulaması ile ortaya çıkacak vergi yükü ile satış halinde ortaya çıkacak vergi yükünün aynı olması, yapılan işlemlerin sağlığını artıracı, idare ve mükellefi rahatlatıcı sonuçlar yaratabilecektir.¹⁶⁹

Veraset ve Intikal Vergisi'nin tarifesi, özellikle matrah dilimleri itibariyle yıpranmıştır. Tarife, en üst matrah için artan oranlılık özelliği taşımakta, bu matraha ulaşabilmek için yer verilmiş olan diğer dilimler içerisinde uygulanan oranlar, ağır vergi baskısı oluşmasına neden olmaktadır. Tarife, ilk matrah dilimleri için daha dik bir artış göstermekte, son dilimlere doğru gidildikçe azalmaktadır. Bu durum, tarifenin matrah ve oran itibariyle güncelleştirilmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır.

Veraset ve Intikal Vergisi'nin amaç ve fonksiyonları itibariyle yeniden gözden geçirilmesi, bunun gerçekleştirilebilmesi için de sade, mükellef tarafından kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir, mükellefi ürkütmeyen ve idari açıdan uygulanmasını gerçekleştirebilecek bir yasak konum içerisinde ele alınmasına ihtiyaç vardır.¹⁷⁰

(169) Akdoğan, s.g.m., s. 190

(170) Akdoğan, s.g.m., s. 192

NUÇ

Servet, bireylerle ilişkilendirilen ve gelecekte tüketim için klanan stoklar olarak tanımlanabilir. Bir malın satın alınması, be edilmesi ya da veraset yoluyla elde edilmesi ile meydana gelen rvet, servet rantının birikiminden de doğmaktadır. Sonuçta gelir r yandan servetin sonucu, diğer yandan da kaynağını oluşturmaktadır.

Gelir getirirse de getirmese de sahibine, gelecekteki işsizlik da hastalıklara karşı güven veren servet, ayrıca sosyal mevki, dret ve ekonomik bağımsızlık sağlayarak özel bir ödeme gücünü msil etmekte, ödeme gücü ilkesine göre de vergilendirilmesi doğal maktadır.

Servet vergilerinin türleri oldukça çoktur. Olağanüstü servet rgileri, sürekli servet vergileri ve servet transferi üzerinden anan servet vergileri, uygulamadaki servet vergilerinin birçok elligini taşımaktadır. Buna göre olağanüstü servet vergileri, vaş, ekonomik kriz gibi dönemlerde uygulamaya konulan, bir defa- mahsus ve yüksek oranlı vergiler olarak tanımlanabilir. Bu ver- , varlıkların paraya dönüştürülmesi ile karşılanabilmektedir. tekim ülkemizde 2. Dünya Savaşı yıllarında uygulanmış olan Var- k Vergisi nedeniyle mükellefler, taşınmazlarını, gazete ilânıyla tışa çıkarmışlardır. Sürekli servet vergileri ise periodik, ge- lde düşük oranlı vergiler olduklarından cari yıl gelirleri ile enebilen vergilerdir. Vergi sistemimizde yer alan Emlâk Vergisi e Motorlu Taşıtlar Vergisi, mükelleflerin cari yıl gelirinden ö-

enebilmektedir. Servet transferi üzerinden alınan vergiler, veri-
li sistemi içinde sürekli ver alan, bu sebeple önceden haberdar o-
lan, ancak belli kişileri ne zaman hedef alacağı belli olmayan
vergilerdir. Bu grubun en yaygın örneği olan Veraset ve Intikal
vergisi, mükellefin cari yıl gelirinden ödenebildiği gibi, devro-
an varlıkların paraya çevrilerek bir mali kuruma yatırılması su-
retiyle elde edilen servetin geliri ile de karşılanabilmektedir.

Tüm servet vergileri, tasarruf stoklarını hedef almakta ve
vergi, ya servetin gelirinden ya da bireysel gelirden ödenmekte,
lağüstü durumlarda da servetin paraya dönüştürülmesi ile karşı-
lanabilmektedir. Böylece devlete gelir sağlamanın yanında kaynak-
lar etkin kullanılmakta ve toplumda bozuk olan gelir ve servet da-
lımı dengelenme yolunda değişmektedir.

Bugün servet vergileri, asıl vergi olma niteliğini kaybederek
amamlayıcı vergi özelliği taşımaktadır. Bu vergiler, Gelir Vergi-
si ile gelir getirmeyen ve vergilendirilemeyen ancak vergilendi-
lmesi gerekli servet unsurlarını vergilendirir. Bu nedenle, Ge-
lir Vergisi'nden ayrı devamlı nitelikte bir servet vergisi, vergi
daleti ve tekniği bakımından vazgeçilemeyecek bir husus olarak
ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan servet vergileri, Gelir Vergisi'ni denetleme
fonksiyonu ile bu vergiden kaçırılan meblağların servete dönüştü-
lmesine olanak sağlamamaktadır.

Günümüzde servet vergileri tersine artan ortan oranlı muamele
e gider vergilerine karşı bir denge olarak nitelenmektedir. Geniş

ölçüde tüketiciye yansıyan muamele ve tüketim vergileri karşısında servet vergileri bir denge unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Servet vergileri ayırma kuramının uygulanmasına olanak veren bir araçtır. Ayırma kuramı, vergicilikte çeşitli yöntemlerle uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi Gelir Vergisi sistemi içinde emek gelirlerine özel bir genel indirim sağlanması şeklinde yürütülmekte olup, ülkemizde de uygulanan sistem budur. Ancak Gelir Vergisi yanında uygulanan bir servet vergisi ile bu kuram uygulanmaktadır. Böylece kazanılmamış sermaye gelirinin, kazanılmış servet gelirine oranla daha ağır bir vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır.

Vergicilikte mali olmayan amaçların tahakkuku için servet vergileri en elverişli araç sayılmaktadır. Bu amaçların başında sosyal kaygılar gelmektedir. Servet vergilerine, toplumda gelir ve servet dengesizliklerini düzeltmek için uygun bir araç olarak başvurulmaktadır. Bu bakımdan servet vergileri sosyal bir işlev görmektedirler.

Ancak, ülkemizde bu vergiler yeterince başarılı olamamaktadırlar. Bu verginin matrahını saptamakta zorluklarla karşılaşılmalıdır. Ayrıca borçların indirilmesi kabul edildiği takdirde matrahı tesbit etmek daha da güçleşmektedir. Değerlemenin kısa aralıklarla yapılması ise büyük ve teknik güçlükleri de beraberinde getirmektedir. Ayrıca denetim yetersizliği nedeniyle de varlıkların gerçek değerleri vergilendirilememekte ve servet vergileri, çok az sayıda servet unsurunu içermektedir. Bu nedenlerle servet vergileri, mo-

dern vergicilikte mali önemlerini geniş ölçüde kaybetmişlerdir. Özellikle gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye'de servetlerin etkin bir biçimde vergilendirilmesinin ekonomik kalkınma çabasına önemli katkılarda bulunacağını ve verimsiz alanlara kaymış bulunan servet unsurlarının ülke ekonomisi için çok daha yararlı alanlara yönelmesini sağlayabileceğini öne sürebiliriz.



K A Y N A K Ç A

-Kitaplar-

- AKAR, Rıdvan. Varlık Vergisi, Belge Yayınları, İstanbul, 1992.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1989.
- AKDOĞAN, Abdurrahman Şükrü KIZILOĞLU ve Saygın EYÜPGİLLER. Türk Vergi Sistemi, Gazi Üniversitesi Yayın No:104, İ.T.B.F. Yayın No:45, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.
- AKGÜÇ, Öztin. Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, Celtüt Matbaacılık, İstanbul, 1970.
- AKSOY, Şerafettin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- ARIKAN, Vural. Birbirinin Kurdu 7 Vergi, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1983.
- BATIREL, Ö. Faruk. Kamu Maliyesi Teorisi'ne Giriş, Met-er Matbaası, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU, Kenan. Kamu Ekonomisi'ne Giriş, 4. Yayın, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

- BULUTOĞLU, Kenan. Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş 6. Baskı, Ogun Kardeşler Matbaacılık San. İstanbul, 1979.
- BULUTOĞLU, Kenan. Vergi Politikası, Sermet Matbaası, İstanbul, 1982.
- DİLİK, Sait. Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:391, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1976.
- EDİZDOĞAN, Nihat. "Kamu Maliyesi Ders Notları", (Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., Bursa, 1983.)
- EKER, Aytaç ve Kâmil TUĞEN. Kamu Maliyesi'ne Giriş, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1987.
- ERĞİNAY, Akif. Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- ERĞİNAY, Akif. Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 11. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.
- FALAY, Nihat. Maliye Tarihi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- HEPER, Fethi. Kamu Maliyesi, 4. Fasikül, T.C. Anadolu

Universitesi Yayınları No:41, A.Ö.F. Yayınları No:13, Meteksan Baskı, Ankara, 1984.

HEPER, Fethi.

Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No:246/166, Eskişehir, 1982.

İRTENK, Saffet R.

Maliye, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1971.

KANETİ, Selim.

Vergi Hukuku, İ.Ü. Yayın No:3434, Hukuk Fakültesi Yayın No:698, Özlem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul, 1987.

KARAHASAN, Mustafa R.

Mülkiyet Hukuku, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1975.

KAZGAN, Gülten.

İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, 6. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul 1993.

KAZGAN, Gülten ve Haydar KAZGAN.

Türkiye'de Maliye Politikası, İ.Ü. Yayınları No:1085, İktisat Fakültesi Yayınları No:153, Ekin Basımevi, İstanbul, 1964.

KIZILYALLI, Hüsnü.

Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:286, Maliye Enstitüsü Yayınları No:33,

Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.

KORKMAZ, Esfender.

Vergi Yapısı ve Gelisimi, i.U. Yayın No: 2989, İktisat Fakültesi Yayın No: 489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.

KUKRER, Sami.

Türk Vergi Sisteminde Servet Intikalleri-nin Vergilendirilmesi, Anadolu Üniversite-si Yayın No:256, Afyon, 1987.

MUTLUER, Kâmil.

Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendiril-mesi, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No:105/ 60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.

NEMLİ, Arif.

Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası 3. Bası, i.U. Yayın No:2595, İktisat Fa-kültesi Yayın No:443, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1979.

NEMLİ, Arif.

Kamu Maliyesi'ne Giriş, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

ÖKTE, Faik.

Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınları İstanbul, 1951.

ÖNCEL, S. Yenal.

Mahalli İdareler Maliyesi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

ÖNER, Erdoğan.

Kamu Maliyesi 1, M.B. Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/282, Ankara, 1986.

ÖZER, İlhan.

Devlet Maliyesi, Cilt:1, M.B. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/276, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1986.

ÖZER, İlhan.

Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, M.B. Tetkik Kurulu Yayınları No:126/1966, Damga Matbaası, İstanbul, 1966.

ÖZZEYBEK, Muammer.

Veraset ve İntikal Vergisi Uygulama, Yorum ve Açıklamaları, Eko Matbaası, İstanbul, 1976.

TEKİN, Fazıl.

Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No:192/122, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir 1978.

TUNCER, Selâhattin.

Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No:23, İstanbul, 1970.

TURHAN, Salih.

Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları İstanbul, 1987.

TÜRK, İsmail.

Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, 8. Bası, Sevinç Yayınevi, İstanbul, 1989.

ULUATAM, Özhan.

Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş 4. Bas-
kısı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991.

- Sürekli Yayınlar -

AKDOĞAN, Abdurrahman.

"Veraset ve intikal Vergisi Tarifelerinin
Değerlendirilmesi", Gazi Üniversitesi İ.İ.
B.F. Dergisi, sayı: 1-2, (1989)

ARAL, Uluer.

"Emlâk Vergisi'nde Yeni Uygulama", İktisat
ve Maliye, sayı: 7, (Ekim 1982)

ARICA, M. Nadir.

"İntifa Hakkı, Kuru Mülkiyet ve Tam Mülki-
yet Şeklindeki Miras İntikallerinin Vergi-
lendirilmesi", Mali Sorunlara Çözüm Dergi-
si, sayı: 8, (Ağustos 1985)

ARMAĞAN, Kayhan.

"Emlâk Vergisi'nde Tarihîsel Gelişim", Vergi
Sorunları Dergisi, sayı: 1, (Ocak 1983)

ARPAÇ, Sabri.

"Emlâk Vergisi Uygulamasında Asgari Beyan
Esası", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, sa-
yı: 1, (Ocak 1985)

BASÖY, Ahmet.

"Emlâk Vergisi Üzerine Bir İnceleme", Türk
İdare Dergisi, sayı: 379, (Haziran 1988)

ÇIRAK, Mesut.

"Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi'nde İk-
tisap Maliyeti", Vergi Dünyası, sayı: 15,
(Nisan 1982)

DEMİR, Baran.

"Talih Oyunlarından Kazanılan İkramiyelerin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, sayı: 74, (Ekim 1987)

GÖKALP, Uğur.

"Ölüm Olayı Üzerine Mirasçılarının Vergi Kanunları Karşısındaki Ödev ve Sorumlulukları", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 4, (Nisan 1984)

İŞİK, Ekrem.

"Tasarrufu Yasak Edilen ve Kısıtlanan Gayrimenkullerin Emlâk Vergileri", Vergi Sorunları Dergisi, sayı: 6, (Eylül 1990)

KARABACAK, Hasan.

"Kamulaştırma işlemlerinde Emlâk Vergisi ve Harç Uygulaması", Vergi Dünyası, sayı: 96, (Ağustos 1989)

KURT, Hasan.

"Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması", Vergi Dünyası, sayı: 100, (Aralık 1989)

MERİÇ, Osman.

"Belediyelerin Gayrimenkullerinin Vergilendirilmesinde Son Durum", İller ve Belediyeler Dergisi, sayı: 450, (Nisan 1983)

ÖZSOY, Numan.

"Veraset ve İntikal Vergisi'nde Bir Konu, Bir Sorun", Maliye Yazıları, sayı: 5, (Şubat-Mart 1987)

PALAMUT, Mehmet E.

"Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Hukuk", Banka

ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, sayı: 11,
(Kasım 1988)

ŞENYÜZ, Dogan.

"İmparatorluk ve Cumhuriyet Devrinde Servet Vergileri", Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, sayı: 1, (Nisan 1985)

TEMEL, M. Tuncay.

"1986 Yılı Bina Vergilerinde Asgari Beyan Esası", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, sayı: 11, (Kasım 1985)

TORTOP, Nuri.

"E.V.K.'nda Yapılan Değişiklikle Emlâk Vergisi Belediyelere Devredildi", İller ve Belediyeler Dergisi, sayı: 485, (Mart 1986)

UÇAR, Şahin.

"Emlâk Vergisi Beyanı ile İlgili Olarak Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", Vergi Dünyası, sayı: 56, (Nisan 1986)

YERÇİ, Kadir.

"Net Servet Vergisi", Yeni İş Dünyası, sayı: 62, (Aralık 1984)

Muhasebe Bülteni, sayı: 14-15, (Mayıs-Haziran 1987)

Maliye Yazıları, sayı: 24, (Mayıs-Haziran 1990)

- Tezler -

- COŞAR, Nevin. "Türkiye'de Bütçe Açıklarının Nedenleri", (Doktora Tezi, i.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.)
- ERBEK, Gülsen. "Türkiye'de Vergi Yapısının ihtiyacı ve Reform ihtiyacı", (Yüksek Lisans Tezi, i.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.)
- GÜNEŞ, M. Aydın. "Emlâk Vergisi Teorisi ve Uygulaması", (Yüksek Lisans Tezi, i.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1985.)
- ÖZGÖREN, Leyla. "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri", (Yüksek Lisans Tezi, i.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.)
- TAN, S. Sami. "Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri", (Yüksek Lisans Tezi, i.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991.)
- TUNCER, Selâhattin. "Servet Vergileri", (Basılmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1959.)