

**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ BİLİMDALI**

**TÜRKİYE'DE SERVETİN
VERGİLENDİRİLMESİ
VE SOSYO EKONOMİK ETKİLERİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Aydın ABEŞ

DANIŞMAN: Prof.Dr.Nuri BURHAN

T 87348

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ
BURSA 1999**

İÇİNDEKİLER

Sayfa

KISALTMALAR..... VII

GİRİŞ..... 1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVET VERGİSİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ (KAVRAMSAL VE KURAMSAL BİLGİLER)

1- SERVET KAVRAMI	3
1.1- Servetin Tanımı ve Unsurları	3
1.2- Servetin Kaynağı	5
1.3- Servet – Gelir İlişkisi	5
1.4- Servet –Sermaye İlişkisi.....	6
2- SERVETİN SINIFLANDIRILMASI.....	6
2.1- Kişisel Servet – Milli Servet	7
2.2- Kullanım Serveti – Kazanç Serveti	7
2.3- Ayni Servet – Nakdi Servet	7
2.4- Taşınır Servet – Taşınmaz Servet	7
2.5- Maddi Servet – Gayri maddi Servet	7
2.6- İktisadi Servet – Mali Servet	8
3- SERVETİN BAŞLICA KAYNAKLARI	8
3.1- Elde Etme Yönünden	9
3.1.1- Kazanılan Servetler	9
3.1.2- İntikal Eden Servetler	9
3.2- Değer Artışı Yönünden	9

4. SERVET VE SERVET VERGİLERİNİN	
TARİHSEL GELİŞİMİ	10
4.1- Servet ile İlgili Düşüncelerin Doğuşu ve Gelişimi	10
4.1.1- Merkantilizm ve Milli Servet Anlayışı	10
4.1.2- Fیزیokratlar ve Quesnay.....	10
4.1.3- Sanayi Devrimi ve Liberalizmde Servet	11
4.1.4- Liberalizm ve Özel Mülkiyet Hakkına Karşı Tepkiler	12
4.1.5- Modern Görüşte Servet	14
4.2- Servet Vergilerinin Tarihsel Gelişimi	14
4.2.1- Batı Dünyasında Servet Vergileri	15
4.2.2- İslam Dünyasında Servet Vergileri	15
4.2.3- Merkezi Planlı Ülkelerde Servet Vergileri	17
5- SERVET VERGİLERİNİN KONULMA NEDENLERİ, TANIMLANMASI VE ÖZELLİKLERİ	17
5.1- Servet Vergilerinin Konulma Nedenleri	18
5.1.1- Ödeme Gücü Açısından	18
5.1.2- Gelir Vergisini Tamamlaması Açısından	19
5.1.3- Gelir Vergisini Denetlemesi Açısından	19
5.1.4- Gelir ve Servet Dağılımında Dengeyi Sağlamak Açısından	20
5.1.5- Mali Amaç Açısından	21
5.2- Servet Vergilerinin Tanımı ve Özellikleri	21
6- SERVET VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI	22
6.1- Genel ve Özel Servet Vergileri	22
6.2- Görünürde ve Gerçek Servet Vergileri	24
6.3- Devamlı Ve Geçici Servet Vergileri	25
6.4- Servetten Alınan, Servet Artışından Ve Transferi Üzerinden Alınan Vergiler	25

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1.TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVET VERGİLERİNİN

TARİHSEL GELİŞİMİ	29
1.1.Cumhuriyet Öncesi Dönemde Servet Vergileri	29
1.1.1.Ağnam Vergisi	29
1.1.2.1863 Tarihli Emlak Vergisi Kanunu	30
1.1.3.Ferağ ile İntikal Harçları	30
1.2.Cumhuriyetten Günümüze Servet Vergileri	30
1.2.1.Ağnam Vergisi	30
1.2.2.Varlık Vergisi	31
1.2.3.1931 Tarihli Bina Ve Arazi Vergileri	34
1.2.4.1970 Tarihli Emlak Vergisi Kanunu	35
1.2.5.Veraset ve İntikal Vergisi	35
1.2.6.Motorlu Taşıtlar Vergisi	35
2.TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİ	36
2.1.Emlak Vergisi	36
2.1.1.Arazi Vergisi	36
2.1.1.1.Arazi Vergisinin Konusu	38
2.1.1.2.Arazi Vergisinin Mükellefi	38
2.1.1.3.Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	39
2.1.1.4.Arazi Vergisinde Beyan Esası	40
2.1.1.5.Arazi Vergisinde Matrah ve Oran	41
2.1.1.6.Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk	41
2.1.2. Bina Vergisi	42
2.1.2.1.Bina Vergisinin Konusu	43
2.1.2.2.Bina Vergisinin Mükellefi	44
2.1.2.3.Bina Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	46

2.1.2.4. Bina Vergisinde Beyan Usulü	48
2.1.2.5. Bina Vergisinde Matrah ve Oran	49
2.1.2.6. Verginin Tarh ve Tahakkuku	50
2.1.3. Arazi ve Bina Vergisinde Ortak Hükümler	50
2.1.4. Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	53
2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	55
2.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu	56
2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mükellefi	56
2.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar	56
2.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vergileme Ölçü ve Hadleri	57
2.2.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarh, Tebliğ ve Ödemesi	61
2.2.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	62
2.3. Taşıtlar Alım Vergisi	63
2.3.1. Taşıtlar Alım Vergisinin Konusu	63
2.3.2. Taşıtlar Alım Vergisinin Mükellefi	63
2.3.3. Taşıtlar Alım Vergisinde İstisnalar	64
2.3.4. Taşıtlar Alım Vergisinde Vergileme Ölçü ve Hadleri	64
2.3.5. Taşıtlar Alım Vergisinde Beyan ve Ödeme	68
2.4. Veraset ve İntikal Vergisi	69
2.4.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu	70
2.4.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi	71
2.4.3. Veraset ve İntikal Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	71
2.4.4. Veraset ve İntikal Vergisinin Beyan Usulü	73
2.4.5. Veraset ve İntikal Vergisinde Servet Değerlemesi ve Vergi Matrahının Saptanması	74
2.4.6. Veraset ve İntikal Vergisinde Tarife Yapısı ve Oran	76
2.4.7. Veraset ve İntikal Vergisinin Ödeme Şekli	77
2.4.8. Veraset ve İntikal Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERVET VERGİLENMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE SERVETTEN ALINAN VERGİLERİN SOSYA-EKONOMİK ETKİLERİ.

1. SERVETİN VERGİLENMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR	79
1.1. Emlak Vergisinin Başlıca Sorunları	79
1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Sorunları	81
1.3. Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Temel Sorunlar	82
2. SERVET VERGİLERİNİN SOSYO-EKONOMİK ETKİLERİ	84
2.1. Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri	84
2.1.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi	84
2.1.2. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi	86
2.1.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi	87
2.2. Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	90
2.2.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	90
2.2.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	91
2.2.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	92
2.3. Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkileri	94
2.3.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi	94
2.3.2. Sürekli Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi	94
2.3.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi	95
2.4. Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	96

2.4.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Gelir Dağılımına	
Etkisi	96
2.4.2. Sürekli Servet Vergilerinin Gelir Dağılımına Etkisi	97
2.4.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin	
Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi	98
SONUÇ	99
KAYNAKÇA	101



KISALTMALAR

a.g.e	= Adı geçen eser
a.g.m	= Adı geçen makale
B	= Baskı
C	= Cilt
Çev,	= Çeviren
D.İ.E.	= Devlet İstatistik Enstitüsü
E.İ.T.İ.A.	= Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
E.V.K.	= Emlak Vergisi Kanunu
İ.İ.B.F.	= İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
M.T.V.K	= Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
T.A.V.K.	= Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu
V.İ.V.K.	= Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
V.U.K.	= Vergi Usul Kanunu

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 temel hedefi Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ulusal tasarrufları arttırmaya, gelişmiş ülkelerde ise ekonomik istikrarı sağlamaya yönelmektir. 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.

Gelir ve harcama dışında tezimizin ana konusunu oluşturan ve ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilen servet şu şekilde tanımlanabilir. Bir kişinin belirli bir anda tasarrufunda bulundurduğu, mal varlığına dahil menkul, gayrimenkul ve nakdi değerlerin toplamıdır.

Bugün ülkemizde uygulanan ve dolaysız vergiler grubu içine dahil edebileceğimiz veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, taşıt alım vergisi ve emlak vergisi servet vergisi çeşitleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde, uygulama imkanı bulan, bu vergilerin kapsamını genişletmek, toplumların gelir düzeyine, baskı gruplarının etkilerine bağlıdır denilebilir.

Vergi toplama, adil ve mantıklı şekilde olmalıdır. Konulan vergi, o ülkenin insanının hayat standardını düşürürse, enflasyonu körüklerse,

yatırım faaliyetlerini yavaşlatırsa o vergi ile istenilen amaç sağlanamamış olur. Vergilerin muhatabı insandır. İnsan unsuru göz önüne alınmadan gelir grupları arasındaki farklılıklar göz ardı edilerek konulacak servete dayalı vergiler kişileri kara para , atıl para sahibi yapmaya itecektir. Yatırımdan kaçan servetin, topluma fayda sağlamayacağı açıktır. Ekonominin itici gücü olabilecek bu vergilerin sosyal bünye üzerindeki etkilerinin incelenmesi ve olumsuz tesirlerinin giderilmesi için yapılacak çalışmaların neler olabileceği her zaman vergiciliğin önemli konusunu oluşturmaktadır. Mali literatürde yeterince incelenmeyen ve ihmal edilen servet vergileri tez konumu oluşturmaktadır.

Tez çalışmam üç bölümden oluşmaktadır; ilk bölümde, servet kavramı ele alınarak, servetle eşanlamlı kavramlar arasındaki ilişki üzerinde durulmuş, servet tanıtılmaya çalışılmıştır. Ayrıca servetin vergilendirilme nedenleri ele alınarak verginin meşruiyeti sağlanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye’de servet vergileri konusu işlenmiştir. Özel servet vergisi çeşitleri olan Emlak 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 yasal çerçeveleri itibariyle incelenmiş, sözkonusu vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payına ilişkin bir değerlendirme yapılmıştır.

Çalışmamın üçüncü bölümünde, servet vergilemesine ilişkin sorunlar ve servetten alınan vergilerin sosyo-ekonomik etkilerine değinilmiştir.

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

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVET VERGİSİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ (KAVRAMSAL VE KURAMSAL BİLGİLER)

1- SERVET KAVRAMI

Servet kavramı, Mülkiyet ve Sermaye ile kimi zaman eşanlamlı, kimi zaman ise farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Bu kavramların tam olarak anlamı ise açıklığa kavuşturulamamıştır¹. Bu kavramlar anlam bakımından yakın olmakla birlikte aralarında az da olsa farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, servet denilince bireylerle ilişkilendirilen ve gelecekteki tüketim için saklanan bir stok; sermaye denilince de teşebbüslerle ilişkilendirilen ve gelecekteki üretim için saklanan bir stok kavramı düşünülmektedir. Mülkiyet hakkı da dar ve geniş anlamlarda ele alınabilmektedir. Dar anlamda mülkiyet hakkı nesnelere; geniş anlamda mülkiyet hakkı ise servet değeri olan hakların tümünü içermektedir². Bu nedenle Türk Anayasasının Mülkiyet kavram ve güvencesine hem taşınabilir ve taşınamaz mallar üzerindeki mülkiyet, hem de maddi ve maddi olmayan mallar üzerindeki başka mutlak haklar (patent hakları, fikri haklar, marka üzerindeki haklar, alacak hakları) girmektedir.³

Bu açıklamalar göz önüne alındığında mülkiyet ve servet kavramları arasındaki farklılıklar göze çarpmaktadır. Ancak çalışmamızda mülkiyet ile servet eşanlamlarda da kullanılacaktır.

1.1- Servetin tanımı ve unsurları :

Türkçe’de kullanılan “Servet” kelimesinin kökü Arapça’ya dayanır. Fakat bu kelime Türkçe’ye o kadar iyi yerleşmiştir ki, son sadeleştirme akımında bunun yerine

¹ Sait Dilik, *servetleri geniş kitlelere yayılması*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:391, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1976. s.1

² Fethi Heper, *Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi*, Eskişehir İktisadi İdari İlimler Akademisi yayınlar No:246/166.Eskişehir-1982. s.5-6

³ Dilik, *age*. s.5

“Varlık” kelimesi getirilmek istenmişse de “Servet” kelimesi hem gündelik konuşma dilinde hem de İktisadi, Hukuki ve Mali olarak ilim dilinde rahatça kullanılmaktadır⁴.

Birçok çabalara karşın bugüne değin herkesçe kabul olunabilecek bir servet tanımı yapılamamıştır. Bir İngiliz ekonomi sözlüğüne göre “Bir kişinin serveti, piyasa değerine haiz maddi ve manevi varlıkların toplamıdır. ” Bu tanım, söz konusu varlıkların para ya da başka metalarla değiştirilebilmesi anlamını taşımaktadır. Yine aynı tanımdan, servetin yalnızca hisse senetleri, mevduat ve gayri menkulleri değil, aynı zamanda kişinin mesleki ilişkilerini ve özel yeteneklerini de içeren geniş bir anlam çıkarılabilir⁵.

Diğer bir tanıma göre; servet, bir gerçek ya da tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip bulunduğu mal varlığına dahil tüm iktisadi değerlerin para ile ifade olunan toplamıdır. Servet, her çeşit menkul ve gayrimenkul malları para ve alacakları kapsar. Tanımda yer alan “sahip bulunduğu” deyimini de mülkiyetinde bulundurmaya ifade eder.⁶ Bir başka tanımlamaya göre de servet, maddi ve gayri maddi varlıkların değerlerinin toplamıdır. Vergi hukuku, bu tanıma genişletmekte ya da daraltmaktadır. Örneğin; servet kavramının içeriği, hukuki anlamda mülkiyetin yanı sıra İktisadi tasarruf ve intifa hakkı gibi durumların söz konusu olduğu iktisadi varlıkların da servete dahil edilmesi açısından genişletilirken, özellikle amortisman karşılıkları, faizler ve çeşitli zarar ve giderlerin indirilmesi ve sosyal, kültürel veya vergi tekniğine ilişkin nedenlerle belirli iktisadi değerler vergileme dışı bırakılarak daraltılmaktadır⁷. Bir kişinin sahip olduğu servet unsurları genellikle üç bölümde düşünülebilir :

Ticari servet, bir kişinin sahip olduğu işletmelerdeki öz sermayesi anlamına gelir. Örneğin bir mükellefin bir kolektif şirket ya da adi ortaklıkta öz sermaye payı, o kişinin ticari servetidir.

⁴ Selahattin Tuncer, *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:32/9. İstanbul, 1966 ss 10-11

⁵ Şükrü Kızılot, *Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası*, Genişletilmiş 3. Baskı, Vergi Yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983 s. 29

⁶ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi II*, Genişletilmiş 2. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 1991, s. 213

⁷ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Genişletilmiş 5. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993, s.170.

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 şahsi servetidir. Bunlar; otomobil, ev eşyası, mücevherat gibi maddi olmayan malları ifade eder. Bu maddi olmayan servet unsurları, sermaye şirketleri ya da parada olduğu gibi sahip olduğu İktisadi değerler üzerindeki hakları ifade eder. Bu bakımdan servet denilince genellikle gerçek kişilerin 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 servettir⁸.

1.2- Servetin Kaynağı

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

Servetin doğuşunu ve oluşumunu iki olayla açıklayabiliriz. İlk olay iktisap, bir başka deyimle edinmedir. Bir malın satın alınması veya hibe edilmesi veyahut da miras yoluyla intikal 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 oluşturmaktadır⁹.

1.3- Servet - Gelir İlişkisi

Serveti; İktisadi 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

⁸ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Geliştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No: 442, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No: 388, 1990. S.169.

⁹ İlhan Özer, **Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, no.126-1966, Damga Matbaası, Ankara 1966 s.6-7

durumu gösterir¹⁰. Serveti bir stok, geliri ise akan bir şey yada serveti bir ağaca, geliri de bunun meyvesine benzetmek bu konuda başka bir ayırma kıstası olabilir¹¹.

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 yüksektir¹².

1.4-Servet – Sermaye İlişkisi

Genellikle servetten bahsedildiği zaman, İktisadi değerlerle bunlara sahip olan gerçek kişiler arasındaki ilişki akla gelmektedir. Buna karşılık, sermayeden bahsedildiğinde, iktisadi değerlerle bunları üretime sokan iktisadi suje, yani kurumlar, teşebbüsler ile ilişkilendirilen ve gelecekteki tüketim için saklanan bir stok kavramı anlaşılmaktadır¹³. 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 bir takım 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.

2-SERVETİN SINIFLANDIRILMASI

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

¹⁰ Binhan Elif Dinç, *Servetlerin Vergilendirilmesi*, (yüksek lisans tezi) İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 1994 s.10

¹¹ Kızılat, a.g.e., s.37.

¹² Dinç, a.g.e., s.11.

¹³ Heper, a.g.e., s.5.

2.1- 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 kapsar¹⁴.

2.2- Kullanım Serveti – Kazanç Serveti

Kullanım 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 vb.. faiz getirisiyle sahiplerine bir gelir sağladıklarından kazanç serveti sayılırlar¹⁵.

2.3- Aynı Servet –Nakdi Servet

Aynı servet, taşınır ve taşınmaz mal şeklindeki servet unsurlarıdır. Nakdi servet ise, para veya para yerine geçebilen çekler, senetler gibi değerleri ifade eden kavramdır.

2.4- Taşınır Servet – Taşınmaz Servet

Bu ayrım servetin hukuki sınıflandırma şeklidir. Taşınır servet, maddi bakımdan değeri bozulmadan yer değiştirilebilen 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.

2.5- Maddi Servet – Gayri maddi Servet

Maddi servet, tüm taşınır ve taşınmaz servetleri, yani ev, arazi, mobilya, mücevherat vb.. kapsar. Gayri maddi veya maddi olmayan servet ise fikirsellerle bir

¹⁴ Özer, servetlerin ivassız intikallerinin vergilendirilmesi... a.g.e. s.3

¹⁵ Selahattin Tuncer, Servet Vergileri, Basılmamış Doçent Tezi, İstanbul, 1959 s.18

takım haklar, markalar gibi maddi değerleri olan fakat taşınır servet unsurları kapsamına girmeyen servet unsurlarından oluşur.¹⁶

2.6-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 çıkarmıştır¹⁷.

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

Mali servet kavramı safi olarak kabul 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 tanımlanabilir¹⁸.

İktisadi servet ise, soyut ve teorik bir kavramdır. Buna karşılık, mali servet kavramının doğuşunun sebepleri ikiye ayrılabilir. Bunlardan biri hazineye gelir sağlamaktır. Vergi toplamak amacı ile devlet, servet unsurlarını saymak, bunları tayin ve tarif etmek zorunda kalmıştır. Bu gereksinimden dolayı iktisadi servet yanında mali servet kavramı doğup gelişmiştir¹⁹.

3-SERVETİN BAŞLICA KAYNAKLARI

Servetin kaynaklarını elde etme ve değer artışı yönünden ikiye ayırabiliriz.

¹⁶ Tuncer, Servet vergileri, a.g.e. s.19

¹⁷ Özer, servetlerin ivassız intikallerinin vergilendirilmesi... a.g.e s.4

¹⁸ Tuncer, Servet Vergileri, a.g.e., s.20

¹⁹ Selahattin Tuncer, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları, No:32/9, İstanbul, 1966, s.19.s

3.1-Elde Etme Yönünden

Elde etme yönünden servetin kaynaklarını, kazanılan servetler ve intikal eden servetler olarak ikiye ayırmak mümkündür.

3.1.1-Kazanılan Servetler

Elde edilen servetlerin tümünün tüketilmesi durumunda, tasarruf söz konusu olamayacağından bir servet kazanılması da mümkün değildir. Elde edilen gelirin bir kısmının tüketilmesi kalanının tasarruf edilmesi serveti oluşturur.

Tasarruf edilen kısım para olarak saklanabileceği gibi, menkul yada gayrimenkul bir mal yada bir hak haline de dönüştürülebilir. Gayrimenkul servet unsurlarının elde edilme biçimi değişik yollardan olmasına karşın, hüküm ifade edebilmesi tapuya tescil ile mümkündür.

3.1.2-İntikal Eden Servetler

Kaynağı gelir olmayan ve miras, bağış, bulma, işgal, yeni arazi oluşması v.b. yollarla iktisap edilen servetleri”intikal eden servetler” olarak tanımlayabiliriz. Hırsızlık yada kumarda kazanmak gibi yasal olmayan yollardan servet iktisabı da sözkonusu olabilir²⁰.

3.2- Değer Artışı Yönünden

Servet unsurlarından biri olmamasına karşın yalnızca değer yönünden artış olması durumunda, servet artışı söz konusu olabilmektedir. Örneğin, 1998 yılında on milyon lira değerinde olan bir apartman dairesi, 1999 yılında yüz milyon lira değerinde olabilmektedir. Bu durumda, servetin değerinde doksan milyon liralık bir artış olmaktadır. Enflasyon yada bölge rantı gibi nedenlerle bu tür artışlara sürekli olarak rastlamak mümkündür.

²⁰ Kızılot, a.g.e., s.32.

Ancak, bu tür değer artışlarının servet unsuru olarak göz önüne alınabilmesi için, bu artışın gerçekleşmesi gerekir. Bu da servet unsurunun satılması ya da yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutulmasıyla mümkün olabilir²¹.

4- SERVET VE SERVET VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

4.1- Servet ile ilgili düşüncelerin doğuşu ve gelişimi

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

4.1.1- 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. Servetin kaynağının değiştirme olayında bulunduğunu ileri süren merkantilistler, ticareti ulusal zenginliğin gerçekleştirilmesinde en verimli etken saymışlardır²².

Merkantilistlerin “Milli Servet” anlayışı, tüccarları çıkarlarını ön planda tutmaya yöneltmiştir. Onların kârlı deniz aşırı ticaretten yararlanabilmesi de devletin gücünü ve güçlü bir orduyu gerektirdiğinden, devletin çıkarları ile tüccarların çıkarları özdeş sayılmıştır²³.

4.1.2- Fizyokratlar ve Quesnay

Fizyokratlar, merkantilistlerden farklı olarak, servetin mübadeleden değil, üretimden doğduğunu ileri sürmüşlerdir. İncelemelerin servetin yaratılması ve birikim

²¹ Kızılot, a.g.e., s.32.

²² Hatice Enci, *Türkiye’de Servet Vergileri ve Etkinliği*, (Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1990, s.13

²³ Gülten Kazgan, *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, altıncı basım, Remzi Kitapevi, İstanbul 1993, s.38

için gerekli “Artık” ın, hangi üretim faaliyetinden doğduğunun araştırılmasına yönelmiştir. Quesnay, bu artışın 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 zanaatkarlar ile tüccarlardan oluşan kısır sınıftı.²⁴

Quesnay’a göre servet, bir ülkenin biriktirdiği para miktarından ibaret değildir. Servetteki artış, üretken sınıfın üretimde yarattığı net hasıladaki (artık) artışla mümkün olmuştur.²⁵

4.1.3. Sanayi Devrimi ve Liberalizmde Servet

18. yüzyılın ortalarında başlayan ve bu yüzyılın sonlarına doğru hızlanan teknik ve siyasal değişimler servet hakkındaki düşüncelere yeni boyutlar getirmiştir.

Kapitalizmin ilk doğmaya başladığı İngiltere’den öteki Avrupa ülkelerine de yayılan liberal ekonomi anlayışı, tüm ortaçağ boyunca sermaye-emek ilişkilerini düzenleye gelmiş bulunan eski karparasyon düzenine son veriyordu.

Sanayileşme sürecinden önce, örneğin çırak yada kalfa gerekli yetenekleri taşımak ve tasarrufu yaşamak kaydıyla, çalışma hayatının ikinci döneminde kendisinde, sosyal bakımdan yükselerek, ustalar yada sermaye sahipleri tabakasına katılacağını beklemekteydi. Yeni sanayi işletmelerinde çalışanlar ise kaderlerinin, tüm yaşamları boyunca bağımlı çalışan kişi olarak kalmak olduğunu görüyorlardı. Karparasyonlar döneminde kalfalar usta adayı sayılmakta ve çeşitli şehirleri dolaşarak bilgilerini artırıp, kendilerini işletmeciliğe hazırlamaktaydılar. Sanayileşmeden sonra bunlar, tüm yükselme şanslarını yitirerek hayat boyunca bir tür “Sanayi kölesi” olma durumuna düştüler. Böylece yeni bir sosyal alt tabaka işçiler, doğdu. Sanayileşme süreciyle

²⁴ Kazgan İktisadi Düşünce, a.g.e s.57

²⁵ Tuncer, Servet Vergileri, a.g.e s.11

birlikte, ustaların bir çoğu da iş yerlerini kapatarak bağımlı çalışanlar ordusuna katılmak zorunda kaldılar.

Emekçilerin yardımlaşma kurumu olan karparasyonların yıkılışı, sanayileşme ve liberal ekonomi anlayışı ile birlikte yeni doğan işçi sınıfı servet edinme imkanlarını kaybetmiştir. Servetsizler yani proleterler diyebileceğimiz kitle, servet ve teşebbüs düşmanlığı şeklinde tanımlana bilen kendi sınıf bilinçlerini oluşturmaya başlamışlardır. Bunların karşısında da serveti ellerinde bulunan kapitalist sınıf bilinci doğmuştur. Kısıtsız bir liberal ekonomi anlayışı, kısa sürede toplumu iki ayrı sınıfa bölmüştür. Bir yanda genellikle sanayileşme ile çok zenginleşmiş fabrika sahiplerinden oluşan küçük bir grup; bunun karşısında tümüyle bağımlı her türlü servetten yoksun, sayıları milyonları bir proleter işçi ordu vardı. Liberalizmle özel mülkiyet hakkı kapitalistlerin eline geçmiş ve serveti ellerinde bulundurmaya başlamışlardır.²⁶

4.1.4. Liberalizm ve Özel Mülkiyet Hakkına Karşı Tepkiler

Liberalizm ve özel mülkiyet hakkına ilk tepkiler kiliselerden gelmiştir. 1891 yılında Leo XIII'ün Rerum Movorum'u işçi sorunu konusundaki genelgesiyle, toplum ve servet öğretisinin temelini atmıştır. Bu genelgeyle, işçilerin büyük sıkıntı içinde bulunduğu servetin az sayıda ellerde topladığı ve toplumun çoğunluğunun yoksullaştığının belirtilmesiydi. Kilise bu genelgesinde çözüm yolu olarak işverenleri, işçilerin tasarruf yapmalarını da olanak verecek adil bir ücret ödemeğe; devleti ise sosyal politika izleme ve toplumun refahını sağlama, fakat aynı zamanda paylaştırıcı dengeleyici ve özel mülkiyeti korumaya çağırıyordu.²⁷

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

Fransız Devrimi sırasında Babeuf, üretim malları üzerindeki özel mülkiyet hakkını kaldırmak istemiş, yasal eşitliğin ekonomik eşitlikle tamamlanması gerektiğine

²⁶ Dilik a.g.e s.18-20

²⁷ Dilik a.g.e s.28-29

inanmıştır. Sismandi ise, kapitalist düzende gelir dağılımını eleştirmiş ve devletin ekonomiye müdahalesini kaçınılmaz görmüştür.²⁸ Saint Simon tarafından kurulan Saint Simon'cu akım da özel mülkiyetin kaldırılmasını istemiştir. Bu akıma göre özel mülkiyet hakkı ayrıcalıkların en kötüsüdür. Çünkü sermaye küçük bir azgınlığın elinde toplandıkça işçi, emeğin karşılığını onlarla paylaşmak zorunda kalmakta sömürülmektedir. Bundan dolayı Saint Simon'cular servetin miras yoluyla kuşaktan kuşağa geçişine karşı çıkararak devletin tüm servetlerin mirasçısı olması ve sonuç olarak toplumsal bir mülkiyet düzenine geçirilmesini önermişlerdir.

İlke olarak özel mülkiyetin kaldırılmasına karşı çıkan Fourier proleter kesimin giderek artan servetten pay almayışlarının eleştirerek "Pholonstere" adı altında geniş üretim ve tüketim toplulukları kurmaya tasarlamıştır. Bu topluluklar yoluyla işçiler üretim ve servete ortak kılınacaklardır. Topluluklar birbirleriyle alış veriş yapacaktır. Proudhon da "Servet hırsızlıktır" diyerek özel mülkiyet hakkına, özellikle çalışmaya dayanmayan emek dışı faktörlerden elde edilen servete karşı çıkmıştır.²⁹

Marx'çı doktrin ise, devrim yoluyla büyük sermaye üzerindeki özel mülkiyet hakkını kaldırarak, üretim mallarının mülkiyetinin proleterlerin egemen olacağı devlete geçirilmesini istemiştir. Marx'cı görüşe göre, toplumda var olan sınıf çatışması gerçekte servete (üretim mallarına) sahip olanlarla olmayanların çatışmasıdır. Sermaye üzerindeki mülkiyet hakkı yalnız sınıf düşmanlığına yol açmakla kalmamakta, aynı zamanda çok sayıda insanın az sayıda insanca sömürülmesi yoluyla üretimde bulunma ve servet elde olunmasının kaynağını oluşturmaktadır. Marksizme göre, serveti kişisel emeğe dayanan küçük zanaatkar ve çiftçinin mülkiyet hakkının kaldırılmasına gerek yoktur. Bu küçük servet, ekonominin evrimi içinde kendiliğinden yitcek ve ortadan kalkacaktır. Sermaye ortak servete dönüştürüldüğünde değişerek sınıfsal niteliğini yitirir; kapitalist sistemin mantığı olan emeğin sermaye sahiplerince sömürülmesi son bulur.³⁰ Marx'a göre, sosyalizm aşamasında üretim malları devlete geçecek, komünist

²⁸ Kazgan **İktisadi Düşünce** ... age s.273

²⁹ Dilik a.g.e. s.30-32

³⁰ Dilik a.g.e s.32-33

aşamaya ulaşınca da tüm servet toplumsallaşacaktır. Böylece Marks'çı düşünce, liberalizme tam bir karşı tez olarak ortaya çıkmıştır.

Karl Marx, servetin ne şekilde olduğu ve içeriğinin ne olduğunu ilgiyle araştırmamıştır. Ancak iktisadi anlamda servetin bir çeşit mal terakümünde ibaret olduğunu kabul etmiştir. Ona göre değer ifade eden şeyler, maddi mallardan ibaret değildir, maddi olmayan değerlerin yaratılması için gerekli araçlardır. Bundan dolayı toplum hayatının, maddi olmayan değerlerinden yararlanabilmesi için servetin devletin elinde bulunması gerekir.³¹ Kuşkusuz başlangıçta Marx'çı düşünce yalnız kendilerini yeni proleter sınıfın önderi sayan bir takım aydınlar üzerinde yankı uyandırmıştır. İşçiler ise özel mülkiyet hakkının kaldırılmasını yerine daha çok kendilerinin tekrar belirli ölçüde servet sahibi olmayı ve işletme kurabilmeyi istemişlerdir.³²

4.1.5. Modern Görüşte Servet

Modern görüş anlayışında, kişilere sınırsız servet edinme hakkı tanınmakla birlikte toplumsal çıkarların da ön planda düşünüldüğünü söyleyebiliriz.

Günümüzde servet ve servetle ilgili konular güncelliğini kaybetmiştir. Nitekim modern iktisatçılar içinde servet konusu ile uğraşanlara sık rastlanmamakta ve ortak 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 incelenerek geliştirilmiştir.³³

4.2. Servet Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Vergi ödemenin bir belirtisi olan servetin vergilendirilmesinin tarihi çok eski dönemlere kadar gider. Henüz servetin bulunmadığı toplumlarda, doğal olarak servet

³¹ Selehattin Tuncer, *Servet Vergileri*, a.g.e s.13

³² Dinç, a.g.e s.16

³³ Tuncer, *Servet Vergileri*, a.g.e.s.13.

vergisinden bahsedilemez. Herkesi sahip olduğu servete göre vergilendirme, servetin olduğu toplumlarda görülür.³⁴

4.2.1. Batı Dünyasında Servet Vergileri

Servet vergisi, doğanın ana parçalarından birini oluşturan toprağın vergilendirilmesi, milattan önce, Yunan ve Roma uygarlıklarında uygulanmıştır. Bu dönemde, daha çok gayrimenkuller üzerinden alınmasının yanında, sürü hayvanlar, köleler, madeni paralar üzerinden de vergi alınıyordu.³⁵

Ortaçağda ekonomik ve sosyal yapı Feodaliteye dayanıyordu. Derebey, toprağın sahibiydi. Toprak sahipleri artık kiracı durumuna düştüğünden, arazi vergisi resim şekline dönüştü. İlk önceleri, gayrimenkul vergi olarak yalnız arazi vergileri görülmesine rağmen toplumların gelişmesiyle birlikte arazinin verimliliği ve binalar da vergi kapsamına alınmaya başlandı. Bu dönemde servet vergileri, her yıl alınan bir vergi haline geldi. Ancak bu vergiler, gittikçe artan ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalıyordu.

Sonraları bir bütün olan servetin konuları tek tek ayrılarak vergilendirme yöntemlerinin geliştirilmesi yanında, servetin ürününün de vergilendirilmesi şeklinde gelişmeler meydana geldi. Kişinin şahsi özelliklerini dikkate alan ve ödeme gücüne dayalı gelir vergileri ortaya çıktıktan sonra, servet vergileri bu vergileri tamamlayıcı ve kontrol edici nitelikte bir fonksiyona büründü. Bazı uygulamalarda, özel servet vergileri, genel gelir vergileri içinde yer almaya başladı. Bunlarda mala ve servete dayalı, yüksek ödeme gücü gerektirmekteydi.³⁶

4.2.2. İslâm Dünyasında Servet Vergileri

İslam dininde vergiler onu tayin eden kaynağa göre isim alırlar. Bunları; Tekalif-i Şeriyye ve Tekalif-i Örfiye olmak üzere iki kısma ayırmak mümkündür.

Tekalif-i Şeriyye, zekat, aşar(öşür), haraç ve cizye olmak üzere dörde ayrılır.³⁷

³⁴ Selahattin Tuncer, *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, a.g.e s.36

³⁵ Enci, a.g.e., s.28.

³⁶ Enci, a.g.e., s.29.

³⁷ Edizdoğan, a.g.e., s.42.

Zekat, Őeri vergilerin en önemlisidir. Kendisine gerekli olandan fazla malı bulunan ve bu mallara bir yıldan fazla sahip olan kişiler, bu malların kırkta birini zekat olarak vermek zorundadırlar. Önceleri fakir ve muhtaçlara verilen zekat, sonraları “Beytülsadaka” denilen ve devlet elinde bulunan hazineye alınmaya başlanmıştır. Bu nedenle zora dayanan ve geliri belirli işlere ayrılan bir Őeriat vergisi niteliğini kazanmıştır. Zekat esas itibariyle beş çeŐittir:

- Zekatı sevaim : otlar beslenen ve eti yenen evcil hayvanlar üzerinden alınırđı.
- zekatı nûkud ve aruz : altın ve gümüşten alınırđı.
- zekatı aşır : ticari mallardan alınırđı.
- zekatı rikaz : maden ve definelere alınırđı.
- zekatı hariç : çeşitli Şekillerde sulanan arazinin ürünlerinden alınırđı.

Őer’i vergilerin ikincisi AŐardır. “Zekatı hariç” işlemlerinin artmasıyla meydana getirilen ve onda bir anlamına gelen bir vergi çeşididir. AŞar, fetholunan ülkelerde fatihlere dağıtılan ya da o ülkenin islam ahalisi elinde bırakılan arazinin ürünlerinden alınmaktaydı.

Haraç, fetholunan ülkelerde müslüman olmayan halktan; gerek bunların sahip oldukları araziden yüzölçümü itibariyle kesin (maktu) olarak, gerekse arazinin ürünlerinden alınan ve oranı onda birden başlayıp, yarısına kadar giden bir toprak vergisidir.

Cizye ise, müslüman olmayanlardan, askerlik hizmeti yapmamalarına karşılık, kesin yada yükümlünün mali gücüne göre dereceli olarak, gazaya yardım amacıyla alınan vergidir.

Őer’i vergiler nitelikleri yönünden zamanımızda uygulanan bazı vergilere benzemektedirler. Örneğin, zekat bir çeşit servet vergisi, aşar ve haraç bir çeşit gayrisafi irad vergileri cizye ise, dereceli bir baş vergisi niteliğindeydi.³⁸

Tekalifi Örfiye adı verilen örfi (geleneksel) vergiler, islamiyetin yayıldığı geniş ülkelerde daha önce uygulanan ve kaldırılmayıp devam ettirilen bölgesel ve geleneksel

³⁸ Edizdoğan a.g.e s.43-44

mükellefiyetlerdir. Çeşitli ülkelerde uygulanmış olan gümrük resimleri, oktruvalar, Pazar resimleri gibi vergiler bunlara örnek olarak gösterebiliriz.³⁹

4.2.3. Merkezi Planlı Ülkelerde Servet Vergileri

Bu ülkelerde servet vergisi elde mevcut özel servet üzerinden alınır. Özellikle veraset ve intikal vergisi şeklinde alınan servet vergisi, dik bir şekilde artan oranlı olup, özelliği itibariyle çoğunlukla müşadere halini almaktadır. Devletin yada ortak sahip alınan kuruluşların servetleri vergi dışındadır.

Merkezi planlı ülkelerde, servet üzerinden alınan genel bir servet vergisi yoktur. Bu ülkelerde servet vergileri, bina vergileri ve veraset ve intikal vergileri olarak ayrılabilir.

5. SERVET VERGİLERİNİN KONULMA NEDENLERİ, TANIMLANMASI VE ÖZELLİKLERİ

Servet vergileri, özel mülkiyet hakkının uygulanma alanı bulduğu kapitalist ve karma ekonomi düzenine dayalı toplumlara özgü bir vergi türüdür. Geçmiş dönemlerde, servet vergileri vergi sistemleri içerisinde gelir sağlayan önemli bir kaynak olmuştur. Bunun nedeni o dönemlerde toplum yapısı ile toprak arasında yakın bir ilişkinin olmasıdır. Sanayileşme öncesi toplumlarda servetin arazi ve bina biçiminde saklanması ve vergilenebilir kaynakların sınırlılığı sonucu, servet vergilerinin vergi gelirleri içindeki oransal payının yükselmesine yol açmıştır. Ancak zamanla sosyo-ekonomik yapı da meydana gelen değişimler özellikle sanayileşme, yeni vergi kaynaklarını ortaya çıkarmış, sermayenin parçalanmamasını sağlamak amacının da önem kazanması ile devlet gelirleri içinde bir alanı belirleyen gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı artarken, bir stok olarak kabul edilen servetler üzerinden alınan vergilerin payı giderek azalmıştır.

Günümüzde servet vergilerinin sağladığı vergi hasılatı düşük olmasına rağmen, bu vergiler vergi sistemlerinde yer almaktadır.⁴⁰

³⁹ Enci a.g.e s.31

⁴⁰ Edizdoğan, a.g.e., s.212.

Bugün servet vergileri diğer vergilerde olduğu gibi çeşitli haklı gerekçelere dayanır.

5.1. Servet Vergilerinin Konulma Nedenleri

Servetler üzerinden alınan vergilerin nedenleri; ödeme gücü, gelir vergisi tamamlaması, gelir vergisinin denetlemesi, gelir ve servet dağılımında dengeyi sağlamak ve mali amaç açısından beş başlık altında toplanabilir.

5.1.1. Ödeme Gücü Açısından:

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

İlk olarak servet, yaşanması olağan çeşitli tehlikelere, hastalık halinde gelir kaybı riskine, işsizlik olasılığına karşı sahibine güven verdiği gibi gelecek için bir harcama potansiyelini de temsil eder.⁴¹ Servet, sahibi açısından potansiyel bir kaynaktır ve gelecek için belirsizlikler karşısında bir devamlılık arz eder. Servet sahibinin yaşam düzeyini iyileştiren ve güç veren bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

İkinci olarak servet, faiz veya rant getirisiyle sahibine emeğini daha az arz etme ya da hiç arz etmeme fırsatı verir. Servetten yoksun kişilere oranla yüksek bir tüketim potansiyeli sağlar.

Bir başka açıdan da servet, sahibine sosyal mevki ve kudret, ekonomik bağımsızlık, seçimde ve karar vermede alternatiflere sahip olma gibi ek avantajlar sağlar.⁴²

Servetin sahibine sağladığı bu faydalar, özel bir ödeme gücünü temsil etmektedir. Vergilendirilen bu servet, ödeme gücü ilkesi bakımından adalete uygundur.⁴³ Çünkü

⁴¹ Turhan, a.g.e., s.173.

⁴² Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1989, s.201.

⁴³ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s.388.

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.

5.1.2. Gelir Vergisini Tamamlaması Açısından

Bazı servet unsurları gelir getirmediklerinden dolayı gelir vergisi ile vergilendirilemez. Kişiler, gelir getirmeyen bu servet unsurlarını tercih ettiklerinden gelir vergisi, kişilerin gerçek vergi ödeme güçlerini kavrayamaz. Örneğin, yıllık geliri aynı olan iki kişiden birisi hiç servete sahip değilken diğeri bankada önemli nakde, içinde oturduğu bir büyük eve, değerli mobilya ve tablolara, otomobile sahip ise bu iki kişinin aynı vergi ödeme gücünde olduğunu kimse iddia edemez. Bankada nakde, eve ve otomobile sahip ikinci kişi, yüksek bir vergileme kapasitesine sahiptir.⁴⁴ İşte servet vergileri, gelir vergisinin bu kapasiteyi vergilendirmedeki eksikliğini tamamlar.

Ayrıca, servet ve sermayenin belirlenmesi, gelirin saptanmasına nazaran daha kolaydır ve geliri olmayan, fakat ödeme gücü olan servet unsurlarını da vergilendirecekleri için iktisadi bakımdan uygun olacaktır. Örneğin, ziynet eşyası, sanat koleksiyonları vs. gibi. Aslında, bu tür malların üzerinden servet vergisi alınması, bunların değerlerinin üretime aktarılmasını sağlayabilir.⁴⁵ Böylece gelir vergisinde vergiden kaçınma olayı önlenirken, gelir getirmeyen servet unsurlarının servet vergisi ile vergilendirilmesi sonucu, bunların üretime aktarılması ve bu durağan iktisadi unsurların işler hale dönüşmesi sağlanır.

5.1.3. Gelir Vergisini Denetlemesi Açısından

Gelir vergisi mükellefleri, belirli bir döneme ait gelirlerini beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Ancak bu gelirlerin sözkonusu beyannamede tam olarak gösterilmemeleri sonucu gelir vergisi bir çok durumlarda vergiye tabi geliri tam ve güvenilir bir biçimde kavrayamaz. Eğer gelir vergisinden kaçırılmış olan bu matrahlar

⁴⁴ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.283.

⁴⁵ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, a.g.e., s.388.

servetin oluşturulmasında kullanılmış ise, yükümlülerin servet vergisi beyannamesinde gösterecekleri servetleri ile daha önce beyan ettikleri gelirleri arasında bir ilişki kurularak gelir vergisi beyanı dolaylı bir biçimde denetlenebilir. Böylece, beyan dışı bırakılan gelirler servet beyannamesi ile ortaya çıkarıldıktan sonra ayrıca gelir vergisine tabi tutulabilir.⁴⁶

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.

5.1.4. 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 sökonusudur. Bir yandan gelir, servet birikiminin temel kaynağıdır. Diğer yandan gelirin seviyesi, mevcut servetin kapsamı ile verimliliği tarafından belirlenir. Çünkü eldeki servet stokları gelirden 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. Başka bir deyişle, bu vergilerin oranlarının, servetlerin bir kısmını alacak şekilde yüksek tutulması halinde servetlerin aynı düzeye getirilmesi gibi sosyal bir gayenin gerçekleşmesine yardım edilmiş olur.⁴⁷ 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 vergileri devlet gelirleri içindeki payı düşük olmasına karşın sosyal açıdan önemli vergilerdir. Hasılatlarının düşüklüğü nedeniyle servet vergileri mali açıdan

⁴⁶ Turhan, a.g.e., s.175.

⁴⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Geliştirilmiş 14.baskı , Savaş Yayınları, Ankara 1990, s.97.

önemini büyük ölçüde yitirmiş bulunmaktadır. Bir başka deyişle günümüzde amaçları mali olmaktan çok sosyaldır.⁴⁸

5.1.5.Mali Amaç Açısından

Vergilerin uygulamaya konulmasının başlıca nedeni, devletin sunduğu mal ve hizmetlerin finansmanı için gerekli olan gelirin sağlanmasıdır.

Devlet bireylerin can ve mal güvenliğini sağlamak için çeşitli kamusal mal ve hizmetler üretir. O halde, devletin söz konusu mal ve hizmetler üretmek için yaptığı harcamaların finansmanına serveti olan kişilerin katılması son derece normaldir. Bu nedenle her vergide olduğu gibi servet üzerinden alınan vergilere vergi sistemlerinde yer verilmesinin nedenleri arasında devlete gelir sağlamak anlayışının yattığını vurgulamak gerekir.⁴⁹

5.2. Servet Vergilerinin Tanımı ve Özellikleri

Konusu servet olan vergilere, servet vergileri denir. Servet vergisini gerçek ve tüzel kişilere ait menkul ve gayri menkul malların, mülkiyet ve transferleri nedeniyle değerleri üzerinden alınan vergiler olarak tanımlayabiliriz. Yurtdışında bina ve arazi vergileri(Emlak Vergisi) ve motorlu taşıtlar vergisi, mülkiyet bakımından; veraset ve intikal vergisi ve taşıt alım vergisi de servet transferi bakımından alınan servet vergileridir.⁵⁰

Başka bir tanımda ise, servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip buldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını ya da bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergilerdir. Servet vergilerinin bazılarında şahsi ve ailevi durumlar gözönünde bulundurulmadığı için objektiftir. Örneğin memleketimizde uygulanan Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi objektif dolaysız vergilerdir. Bir kısım servet vergilerinde şahsi ve ailevi durumlar göz önünde

⁴⁸ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 1996, s.171.

⁴⁹ Edizdoğan, a.g.e., s.214.

⁵⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş yayınları Ankara 1990, s.238-239.

bulundurulduğu için subjektiftir. Örneğin akrabalık derecesi gibi unsurları göz önünde bulunduran veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi.⁵¹

Servet vergilerinin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz:

- 1) Servet vergileri dolaysız vergilerdir. Ayrıca tam bir ödeme gücü ifade eden mallar üzerine konulacağından, daha adildirler.
- 2) Servet vergilerinde oranın değiştirilmesi ile ülkede ekonomik ve sosyal politikaların gerçekleştirilmesine yardımcı olunabilir. Örneğin, vergi oranının yüksek tutulması ile kişilerin servetleri aynı düzeye getirilebilir, yada vergi oranı düşük tutularak kişilerin daha fazla çalışıp servet sahibi olmaları teşvik edilebilir.
- 3) Servet vergilerinde servetin saptanması kolay ve pratiktir.
- 4) Bazı servet unsurları üretimde kullanılmadıkları için verimsizdir. Servet vergisi ile bu malların üretim alanına geçmesi sağlanabilir.
- 5) Servet sahibi olan kişiler zengin kabul edildiğinde, vergi zengin olanı vergilendirecektir. Bu ise vergide adaleti sağlamak bakımından önemlidir. Bu nedenledir ki servet vergilerinin sosyal fonksiyonu, mali fonksiyonundan daha etkili kabul edilmektedir.⁵²

6.SERVET VERGİLERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Servet vergilerini değişik şekillerde sınıflandırmak mümkündür.

6.1- Genel ve Özel Servet Vergileri

Servet vergileri vergi konusunun kapsamına göre “genel” ve özel servet vergileri diye ikiye ayrılabilir.

Genel servet vergileri; ticari servet, taşınmaz servet ve şahsi servet içine giren tüm servet unsurları üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilere, günümüzde piyasa ekonomilerinde olağanüstü durumlar dışında pek rastlanmamaktadır. Ödeme gücünü hedef alan subjektif (şahsi) bir dolaysız vergi olan genel servet vergisinin yükümlüsü

⁵¹ Edizdoğan, a.g.e., s.213.

⁵² Emine Orhaner, *Kamu Maliyesi*, Ankara, 1992, s.174-175.

gerçek ve tüzel kişilerdir.⁵³ Bununla beraber toplam servetin safi ve gayri safi olarak esas alınmasına, yani borçların dikkate alınıp alınmamasına göre iki tür genel servet vergisi ortaya çıkar. Bunlar, genel mülkiyet vergisi ile net servet vergisidir.

Genel mülkiyet vergisinin konusunu, gerçek ve tüzel kişilerin sahip buldukları servetin tümü; matrahını ise toplam servetin gayrisafi tutarı teşkil eder. Genel mülkiyet vergisinde, kişilerin ticari işletmeye tahsis edilmiş olanlarda dahil, sahip olduğu toplam malvarlığı vergilendirmeye esas alınmakta, borçların indirilmesine izin verilmemektedir. Ancak uygulamada varlıkların tespitinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle para, hisse senedi ve tahviller gibi bazı servet unsurları vergi dışı bırakılmaktadır. Kişilerin aile durumu ve varlıklara ait borçlar dikkate alınmadığından, genel mülkiyet vergisi gayrişahsi (objektif) niteliklidir. Vergi her yıl alınır. Bu vergi ABD’de uygulanmaktadır.⁵⁴

Net servet vergisi ise, yükümlünün belli bir tarihte sahip olduğu servetin borçlardan arta kalan bölümü üzerindeki bir vergidir.⁵⁵ Net servet vergisinde, verginin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin tüm servetidir. Ancak, genel mülkiyet vergisinden farklı olarak, vergi matrahının tespitinde toplam servetten borçlar düşülür. Net servet vergisi günümüzde birçok ülkede uygulanmaktadır. Vergileme mükelleflerin kişisel ve ailevi durumu dikkate alınarak yapılır. Bu nedenle net servet vergisi şahsi (subjektif) bir yapıya sahiptir. Vergi oranları genellikle düşüktür. Uygulamada gerek tek oranlı gerek artan oranlı tarifelere rastlanmaktadır. Vergi her yıl alınır.⁵⁶ Genel servet vergileri ülkemizde uygulanmamaktadır.

Özel servet vergileri, tüm serveti değil, sadece servetin belirli bir kısmını, daha doğrusu servetin, belirli öğeleri üzerinden alınır.⁵⁷ Özel servet vergilerinin en eski ve hemen her ülkede uygulanan türünü emlak(bina ve arazi) vergileri teşkil eder. Özel

⁵³ Edizdoğan a.g.e 216-217

⁵⁴ Erdoğan Öner, **Kamu Maliyesi I**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No.1986/282, Ankara, 1986, s.112

⁵⁵ Kadir Yerci, **Net Servet Vergisi**, İstanbul Üniv. İktisat Fakültesi, İstanbul, 1980, s.8

⁵⁶ Öner, a.g.e., s.113.

⁵⁷ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s.98.

servet vergileri bina ve arazi dışında otomobil ve menkul kıymetler gibi diğer servet unsurlarından da alınabilir.

Özel servet vergileri, kişisel olmayan objektif nitelikli vergilerdir. Bu nedenle bireyin durumu, aile yapısı verginin belirlenmesinde söz konusu değildir. Özel servet vergileri genellikle yerel yönetimlerin tahsil ettikleri vergi türüdür. Bununla birlikte merkezi devlet gelirleri içinde yer aldığı da görülmektedir. Örneğin memleketimizde Emlak vergisini yerel idare (Belediyeler), motorlu taşıtlar vergisini Merkezi İdare tahsil etmektedir.⁵⁸

6.2. Görünürde ve gerçek servet vergileri

Vergilemede amacın farklılaştırılması sonucunda ortaya çıkan böyle bir ayırımda verginin konusu servet, matrahı servetin değeri olmakla beraber, ödenen vergi servete ait gelirden karşılanıyorsa görünürde servet vergisinden sözedilir. Burada asıl vergilendirilmek istenen unsur servetin gelirleri olmaktadır.⁵⁹

Vergi, servetin gelirinden değil de kendinden alınıyorsa gerçek servet vergisi meydana gelir. Süreklilik gösteren ve her yıl alınan görünürde servet vergilerinin aksine gerçek vergilerinin gerek matrahı, gerekse kaynağı servettir. Çünkü, genellikle bir defaya mahsus olmak üzere alınan bu vergilerin oranı, yükümlünün vergi borcunu normal gelirleriyle değil, aksine servetinin bir kısmını satışa çıkarmasıyla ödenebilecek kadar ağırdır.⁶⁰

Bir defaya mahsus olmak üzere alınan gerçek servet vergilerine genellikle olağanüstü dönemlerde başvurulmaktadır. Örneğin, savaş dönemlerinde devlet harcamalarında görülen artışları karşılamak ya da savaş sırasında meşru olmayan yollardan edinilen haksız servetleri ortadan kaldırmak için bu tür vergilere başvurulabilmektedir. İlk kez II.Dünya Savaşı yıllarında Türkiye’de uygulanan varlık vergisi, sözü geçen sebeplerin her ikisi de dikkate alınarak hazırlanmıştı. Ancak, matrahı

⁵⁸ Edizdoğan, a.g.e., s.218.

⁵⁹ Erdem, Şenyüz, ve Tatlıoğlu, a.g.e., s.172.

⁶⁰ Turhan, a.g.e., s.177.

ve nisbeti kanunla saptanmayan, itirazı olmayan ve tamamen idarenin takdirine bırakılan bu vergi, uygulamasının kötü oluşu nedeniyle amacına ulaşamamıştır.⁶¹

6.3. Devamlı ve Geçici Servet vergileri

Zaman kriterlerini esas almak suretiyle yapılan tasnifte servet vergileri devamlı ve geçici olmak üzere ikiye ayrılırlar. Birinci grupta olan devamlı (Periyodik) servet vergileri, belirli zaman aralıklarıyla yapılan, servet değerlendirmelerine göre alınır. Yani muntazam aralıklarla devamlı bir şekilde alınır. Örneğin, ülkemizdeki Emlak vergisi ile Motorlu taşıtlar vergisi, servet vergilerinin bir türünü oluşturmaktadır.⁶²

İkinci grupta olan geçici (arızı) servet vergileri ise belirsiz zamanlarda geçici bazı sebeplerden dolayı alınan vergilerdir.

Bu vergiler, vergilemeyi iktisadi, mali ve sosyal amaçlar için kullanmayı zorunlu kılan olağanüstü durumlar (örneğin savaş iktisadi ve mali buhranlar v.s.) ile mülkiyetin el değiştirmesi dolayısıyla alınır. Ölüm nedeniyle belirsiz zamanlarda alınan veraset vergileri ile savaş veya sonrası dönemlerinde devlet harcamalarında ve karşılarında görülen büyük artışları finanse etmek, servet eşitsizliklerinin azaltmak v.s. gibi çeşitli amaçlar ile bir defaya mahsus olmak üzere alınan “olağan üstü vergiler” (mesela 1942 tarihli Türk Varlık Vergisi) geçici servet vergilerinin somut örneklerini oluştururlar.⁶³

6.4. Servetten Alınan, Servet Artışından ve Transferi Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi konusunun servet toplamı olduğu ya da gerçek ve tüzel kişilerin mal varlığına dahil menkul ya da gayrimenkul mallardan mülkiyet vergisi olarak alınabilen servet vergilerine servetten alınan vergiler denir. Burada vergiyi doğuran olay, kişilerin söz konusu mallara sahip olmalarıdır.⁶⁴

Servet, artış vergileri, tüm servet tutarı yerine belirli bir dönem başı ile dönem

⁶¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Genişletilmiş 6. Baskı Sermet Matbaası, İstanbul, 1985 s.416

⁶² Aksoy, **Kamu Maliyesi**, a.g.e s.391

⁶³ Turhan, a.g.e s.176-177

sonu arasında meydana gelen servet farkını vergilendirmeyi amaç edinen servet vergileridir. Böylece servet mevcudunda veya serveti oluşturan unsurlarda, sahibinin hiçbir kişisel emeği olmaksızın meydana gelen değer artışları vergilendirilmiş olmaktadır. Bu vergiler genellikle ekonomik buhranlar ya da savaşlar gibi olağanüstü durumların sonunda uygulandığından “olağanüstü servet vergileri” olarak da nitelendirilir.⁶⁵ Servet artış vergileri genel ve özel servet artışı vergileri olarak iki sınıfa ayrılmaktadır.

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 belirli aralarla uygulanarak periyodik genel servet artışı vergisi yada bir defaya mahsus olarak alınarak Bir Defalık Genel Servet Artış Vergisi adını alırlar. Gerek periyodik gerekse bir defalık alınan genel servet artış vergileri yükümlünün kişisel kişisel ve ailevi durumu ile alacak ve borçlarını gözönünde bulundurmak, vergileme dışı bırakılan asgari indirim hadleri tanımak ve son olarak artan oranlı tarifenin uygulanmasına izin vererek kişisel vergi ödeme gücünü kavramaya çalışan subjektif nitelikte vergileridir.⁶⁶

Periyodik(devirli) nitelik genel servet artışı vergileri, en az iki ya da üç yıl olmak üzere belirli aralarla, belirli bir yıldaki toplam servetle bundan önceki yıla ya da birkaç yılın ortalamasına ait servet arasındaki olumlu fark üzerinden alınır. olumlu fark üzerinden alınır. Bir kez alınan genel servet artış vergileri, savaş içinde veya savaştan sonra elde edilen kazançların servetle meydana getirdiği artışı vergilendirmek amacıyla alınır. Oranları genellikle yüksektir.⁶⁷ Ancak, savaş kazançlarının tüketim yerine tasarrufa ayrılan kısımlarını vergilendirmeleri, tüketimi , daha doğrusu savurganlığı özendirmediğinden sakıncalı bir niteliğe sahiptir. Ülkemizde ilk kez II.Dünya Harbi sırasında alınan varlık vergisi bir defalık alınan genel servet artışı vergisidir.

Özel servet artışı vergileri, servet unsurlarından sadece birinin değerinde

⁶⁴ Öner, a.g.e s.112

⁶⁵ Edizdoğan a.g.e s.235

⁶⁶ Turhan a.g.e s.188

⁶⁷ Öner, a.g.e s.118

meydana gelen artışı yükümlü kılan vergilerdir. Bu artış esas itibariyle gerçekleştiğinde, yani gayrimenkul satılıp alış ve satış değerleri arasındaki olumlu fark fiilen elde edildikçe vergilendirilir. Gayrimenkul kıymet artış vergisi özel servet artışı vergilerinin en iyi örneğini teşkil eder. Esas olarak mali olmayan gayelerin gerçekleştirilmesi için başvuru bu tip vergiler, gayrimenkuller de şehirleşme, bölgesel kalkınma, genel ekonomik gelişme veya belirli sosyal olaylar sonucunda mülk sahibinin şahsi masraf ve emeği olmaksızın meydana gelen değer artışlarını kısmen veya tamamen dengeleştirmek amacıyla giderler.⁶⁸

Servet transferinden alınan vergileri şu şekilde açıklamak mümkündür. 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 ve tüzel kişiye geçebilir.⁶⁹

Servet transferi üzerinden alınan vergiler, servetin tümünün veya herhangi bir unsurunun mülkiyetinin karşılıklı ya da karşılıksız 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 el değiştirilmesinde mülkiyetin devri için gerekli olan hukuki muameleler sonucu ortaya çıkar.⁷⁰

Bu vergilerde vergilemenin konusu servetin tümü yerine, belirli menkul ve gayrimenkul malların, gerek bir bedel karşılığı olmaksızın(ivazsız) gerekse bir karşılığa dayanarak(ivazlı) bir kişiden diğerine devredilmesi(transfer edilmesi) işlemidir.⁷¹ El değiştirme (mülkiyetin nakli) satım, kamulaştırma, şirkete sermaye koyma gibi hukuki muameleler sonucu gerçekleşmişse ivazlıdır. Bu takdirde mülkiyeti nakleden kişi bu nakil karşılığında diğer taraftan bir ivaz almıştır. Mülkiyetin nakli ölüm gibi tabii bir olayla ya da bağışlama(hibe) sağlar arası bir işlemle gerçekleşmişse ortada ivaz yoktur.⁷²

⁶⁸ Turhan a.g.e s.188-189

⁶⁹ Öner a.g.e s.115

⁷⁰ Sami Kükrer, *Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi*, Anadolu Üniversitesi, Yayınları N.256, Eskişehir 1987 s.33

⁷¹ Edizdoğan a.g.e. s.224

⁷² Öner a.g.e s.115

bu bakımdan transfer işlemi yani ölüm nedeniyle ya da karşılıksız olarak yapılan intikaller vergiyi doğuran olay olmaktadır.

Servetlerin transferi nedeniyle eskiden beri alınmakta olan vergilerin en önemlisi, veraset ve intikal vergileridir. Veraset ve intikal vergisi, servet transferi üzerinden alınan vergi çeşidi olarak, adından da anlaşılacağı üzere iki tip vergiden oluşmaktadır. Bunlardan ilki; veraset sonucu ortaya çıkan mülkiyetin 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 varisin ölen ile akrabalık derecesine ya da mirasın miktarına bakılmaksızın vergilendirme yapılmaktadır. Eğer 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 uygulanması yoluna gidilmektedir. Miras payı vergisi bu bakımdan subjektif karakterlidir.

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, devirlerinde vergi kapsamına alınması yoluna gidilmiş karşılıksız devir dolayısıyla kazanılan vergi ödeme gücü intikal vergisi ile vergi kapsamına alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVET VERGİLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

1.1. Cumhuriyet Öncesi Döneminde Servet Vergileri

Ülkemizde bugün uygulanmakta olan servet vergilerine mali tarihimizde de rastlamak mümkündür. Emlak 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.

1.1.1- Ağnam Vergisi

Bu verginin konusunu, toprağın önemli bir bölümünün devletin sayıldığı ekonomide tek servet kaynağı sayılabilecek hayvanlar oluşturmuştur.⁷³ İmparatorluk döneminden cumhuriyet dönemine dek uygulanan ve ağnam 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 alınır. Bu miktar da koyunun satıldığı andaki değerinin ortalama olarak otuz ya da kırkta birine eşit sayılıyordu. Maliye, koyun ve diğer hayvanları zekat oranında vergilendirdiğinden bu oran çoğu kez %2,5'tan çok olmamaktaydı. Arıcılık faaliyeti içinde, kovan resmi ödemek yükümlülüğü söz konusuydu. Bu verginin oranı zamanla

⁷³ Doğan Şenyüz, İmparatorluk ve Cumhuriyet Devrinde Servet Vergileri, Uludağ .Üniversitesi. İ.İ.B.F Dergisi sayı 1 (Nisan 1985) s.61

hasılatın %10'u olarak belirlenmiş, bu şekilde vergi yükü hafiflemiştir. Ancak yüksek vergili bölgelerden düşük vergili bölgelere hayvan kaçırma olaylarına rastlanmıştır.

Ağnam vergisi, cumhuriyet döneminde “Hayvanlar Vergisi” adıyla uzun yıllar yaşamıştır.

1.1.2- 1863 tarihli emlak vergisi kanunu

Mali tarihimizin temel vergilerinden olan Emlak Vergisi 1863 yılından itibaren yarım asra yakın bir süre yürürlükte kalmıştır. Bu verginin özellikleri emlak vergisi'nin tarihsel gelişiminde ele alınacaktır.*

1.1.3- Ferağ ve İntikal Harçları

Servet vergilerinin çeşitli ülkelerde görülen en eski ve tipik önceliklerinden biri veraset ve intikal vergisidir. Taşınmazlar,imparatorluğun ilk zamanlarından itibaren ferağ ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. “Ferağ 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.⁷⁴

1.2- 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.

1.2.1.Ağnam Vergisi

Hayvanlar vergisi, cumhuriyetin ilk yıllarında 1924'te sayım vergisi kanunu ile yeniden düzenlenmiştir. 1926 yılında vergi konusu genişletilerek, o tarihe kadar küçük

* Bu vergi ile ilgili açıklama tezin 36- 37 sayfaları arasında yer almaktadır.

⁷⁴ Şenyüz, a.g.m. s.66

baş hayvanlardan alınan verginin kapsamına büyük baş hayvanlarda 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.⁷⁵

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 de %4,35’e düşmüş, 1937’de bu oran %6,56 ya kadar yükselmiş ancak 1940’dan sonra devamlı düşüş göstermiştir.⁷⁶

1.2.2. Varlık Vergisi

Varlık vergisi, yaklaşık 16 ay yürürlükte kalan, daha çok sosyal yönden aldığı tepkilerle mali tarihimizde yer almış, olağanüstü nitelikte bir servet vergisidir.

1940’lı yıllarda yaşanan mali bunalım, vurgunculuk, iâşe 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 olmasıdır.⁷⁷ Vergi tasarısı için yapılan görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı’nın azınlık hakkındaki görüşü, “*harp ve intikar dolayısıyla kazanılan olağanüstü kazançların, kanunlarımızla vergilendirilmemekte olduğu ve bu nedenle özellikle azınlıkların büyük servet kazandığı*” şeklindedir.⁷⁸

⁷⁵ Esfender Korkmaz, *Vergi yapısı ve Gelişimi*, İ.Ü yayın no. 2989, İktisat Fakültesi yayın no.489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s.124.

⁷⁶ Korkmaz a.g.e. s. 129

⁷⁷ Rıdvan Akar, *Varlık Vergisi*, Belge yayınları İstanbul, 1992 s.44

⁷⁸ Faik Ökte *Varlık Vergisi Faciası*, Nebioğlu yayınları İstanbul, 1951 s.49

Söz konusu azınlıkların saptanması ve tek tek mal varlıklarının tespiti için yapılan çalışmalarda, vergi daireleri tarafından, her bir kişinin isim, adres ve mal varlıkları listelenmiş; mükellefler fişlenmiş, ancak malvarlığı tahminlerinde ciddi yanlışlara düşülmüştür.⁷⁹ Vergi'yi uygulama açısından ele alalım :

Varlık Vergisinin Konusu: Varlık Vergisi kanununun (V.U.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.U.K'nun 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, tellal 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 Vergisinin Oranı:** Bu vergiyi, oran yönünden incelediğimizde, bu vergi takdiri bir meblağdan oluştuğundan matrah, oran ve artan oranlılık gibi müesseseler belirgin değildir.

-**Varlık Vergisinin Tahsili:** V.U.K'nun 12. Maddesinde verginin 15 gün süre içinde nakden ödenmesi kararlaştırılmış ve taksit kabul edilmemiştir.

Varlık vergisi tahsilatı sırasında, siyasal ilişkiler ve siyasal nüfuz kullanımı ile çeşitli kurum ve şahıslara indirim yapıldığı gözlenmiştir. Bu arada gazetecilerin vergileri

⁷⁹ Akar, a.g.e. s.48

asgari düzeyde tutulmuştur. Böylece hükümet, basında vergi aleyhine doğabilecek tepkileri kontrol altına almayı amaçlamıştır.⁸⁰ Bundan başka, vergi tahsilatını garanti edebilmek için, idareye bazı imtiyazlar da tanınmıştır :

1. Tahsilden önce, mal idaresine mükellefin mal varlığına ihtiyati haciz koyabilme yetkisi tanınmıştır.
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, ilan tarihinden itibaren 1 ay içinde borçlarını ödemeyen mükellefler, borçlarının tamamı ödeninceye kadar ülkenin herhangi bir yerinde yeteneklerine göre askeri olmayan genel hizmetlerden veya belediyelerde çalıştırılmıştır.⁸¹ Bunlara verilebilecek ücretin yarısı, vergi borcundan indirilmiştir. Ancak kadınlar ve 59 yaşından büyükler çalıştırılmamıştır.

İstanbul'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 gayri müslim 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.U.K.'nun 15.maddesine göre tahakkuk ettirilmiş vergiler, 1943 mali yılından itibaren 5 yıl süre içinde zaman aşımına uğramıştır. Ancak buna gerek kalmadan varlık vergisi, yaklaşık 16 ay yürürlükte kaldıktan sonra 15.3.1944 tarihinde tasfiye edilmiş, o

⁸⁰ Akar, a.g.e., s.65-66

⁸¹ Tuncer, Servet vergileri, a.g.e s.75-76

güne dek tarh edilip de 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 gayrimüslümlerin payı %52, müslüman'ların payı%29, ecnebilerin ise %19 olmuştur. Kendilerine hoşgörü gösterilerek servetleri büyük miktarlara ulaşabilen gayrimüslümlere tarh edilen vergi ağır olmuştur. Bu durum, uzun süre yabancı basında keyfiyetin belirtisi olarak eleştirilere yol açmıştır.⁸² Tüm ümitlere rağmen varlık vergisi, kendisinden beklenen geliri vermemiştir.

Varlık vergisinin uygulanışı, belki 2. Dünya savaşının en sıkıntılı günlerinde, büyük mali güçlükler içinde bulunan ülkemiz şartları bakımından uygun kabul 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.

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.

1.2.3- 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 emlak vergisi adı altında tanımladığımız bina ve arazi vergilerinin idaresi ve gelirleri 1936 yılına dek merkezi idarece yönetiliyordu. Bu verginin 1936 yılına gelinceye kadar verimi devamlı düşüş göstermiştir. 1936-1970 yılları arasında verginin idaresi ve gelirleri il özel dairelerine bırakılmıştır. 1941 yılında bina vergilerine zam niteliğini taşıyan bina savunma vergisi'nin genel bütçe gelirleri içindeki payı %0.30 civarında seyretmiştir.

⁸² Akar, a.g.e., s.77

Ancak bu verginin 1964 yılından, kaldırıldığı 1970 yılına dek genel bütçe gelirleri içindeki payı %0.70-%0.90 arasında seyretmiştir.⁸³

1.2.4- 1970 tarihli Emlak Vergisi Kanunu

1970 yılında lağvedilen bina ve arazi vergilerinin yerine geçen emlak vergisi'nin genel bütçe gelirleri içindeki payı, bina savunma vergisinin devamı niteliğinde olmuştur. 1971 yılında payı %0.73 iken 1980'e kadar %0,20'ye kadar düşmüştür. Ancak 1981'de bu oran %0.90'a çıkmıştır.

1.2.5- Veraset ve İntikal Vergisi

Cumhuriyet döneminde veraset ve intikal vergisi,* aşar'ın kaldırılmasından sonra vergi sistemimizin yeniden gözden geçirilmesi işlemin 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 %0.06 dan %0.32'ye çıkarmıştır. 1942 yılında varlık vergisinin 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 vergisinin temelini oluşturan düzenleme 8.6.1950 tarih 7338 sayılı kanunla yapılmış, ancak bu yıllarda vergi gelirlerinde artış olmamıştır. Bu yıldan sonra en yüksek orana %36 ile 1977 yılında ulaşılmıştır.

1.2.6- Motorlu Taşıtlar Vergisi :

Taşınmazlar gibi, servete dahil taşınır mallar, mülkiyetleri nedeni ile 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

⁸³ Korkmaz, a.g.e., s.129

* Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili açıklama tezin 69-70 sayfaları arasında yer almaktadır.

geniştirilmiş oranda %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.⁸⁴

2- 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.

2.1.)- Emlak Vergisi :

Özel Servet vergilerinin en eski ve hemen her ülkede uygulanan türünü oluşturan emlak(bina ve arazi) vergileri gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve arazilerden alınmaktadır.⁸⁵

Emlak Vergisi, M.Ö.2000 yıllarında Çin'de arazi vergisi şeklinde ilk uygulamalarına rastlanılan, tarihin en eski vergilerinden biridir. Uygulanmasının kolaylığı, vergi konusunun, matrahının ve mükellefinin fazla zorluk olmaksızın belirlenebilmesi, taşınmazın devletin vergilendirme alanının dışına çıkmaması, 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, emlak vergisinin bütçe gelirleri içindeki payının azalmasına neden olmuştur.⁸⁶

2.1.1- Arazi Vergisi

- İmparatorluk Dönemi

⁸⁴ Korkmaz, a.g.e., s.129

⁸⁵ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi yayın no.3434, Hukuk Fakültesi yayın no.695, özlem kardeşler Matbaası, İstanbul, 1987, s.321

⁸⁶ Mehmet Aydın Güneş, **Emlak Vergisi Teorisi ve Uygulaması**,(Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü), 1985, s.1-2

Osmanlı İmparatorluğunda vergilemede teokratik esaslar egemendi. 19. yüzyıla gelinceye dek Osmanlı İmparatorluğunda “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 Fethin’den sonra, İstanbul ve civarındaki binaları vergi dışı bırakan imtiyaznameye⁸⁷ dayanmaktadır.

Arazi vergisi, 1958 yılında “Arazi Kanunname-i Hümayun”un çıkarılmasıyla gerçek anlamda emlak vergisi olarak bütçe gelirleri içinde yer almıştır. Yapılan tahrirler üzerine, arazi vergisinin konusu, binayı da kapsayacak şekilde değerlendirilmiş ve bu vergi 1865 te “Tahrir-i Nüfus ve Emlake Dair Umumi Nizamname” ve 1886’da “Emlak Vergisi Nizamnamesi” uyarınca 1960 yılına dek bina ve arazi vergisi adı altında vergilendirilmiştir.⁸⁸

- Cumhuriyet Dönemi

Bu dönemde çağdaş vergileme politikasının bir sonucu olarak, 17.02.1925’te 552 sayılı kanunla köylüye ağır vergi yükü yükleyen ve uygulamada mültezimlerin zulmüne neden olan aşar kaldırılmıştır. Aşar’ın 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, verimlilik durumuna göre farklı oranlarda vergilendirilmeye başlanmıştır.⁸⁹

1931 yılında uygulanmaya başlayan arazi vergisi uygulamasında genel tahrir yöntemi uygulanmış, 1936 yılında ilk genel tahrire gidilmiştir. Aynı yıl bina ve arazi vergilerinin idaresi ve gelirleri mahalli idarelere bırakılmıştır. Bundan sonra, idari güçlükler nedeniyle 1970 yılına dek tahrir yapılamamıştır. Ancak 1960 yılında verginin

⁸⁷ Vural Arkan, *Birbirinin kurdu yedi vergi*, İstanbul Matbaası , İstanbul, 1983,s.77

⁸⁸ Kayhan Armağan, “Emlak Vergisi’nde Tarihsel Gelişim” *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:1,(ocak 1983), s.8

⁸⁹ Güneş, a.g.e., s.26-27

verimini arttırmak amacıyla matrahlar önce 10, sonra 3 kat arttırılmıştır. Arazi vergisi, 1970 yılında emlak vergisi kapsamına alınarak uygulamadan kaldırmıştır.⁹⁰

2.1.1.1- Arazi Vergisinin Konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan arsa ve araziler, bu verginin konusunu oluşturmaktadır.⁹¹

Arazi, sınırları dağ, çit, ağaç, direk gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrili yeryüzü parçasıdır. Arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve ağaçlarda arazi kapsamına girmektedir.⁹²

Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi, arsa sayılmaktadır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin arsa sayılacağı, Bakanlar Kurulu'nun bu konuda vereceği kararla belli olmaktadır. Bu hükme dayanılarak 1.3.1973 tarihinden itibaren yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararı'nda, arsa sayılacak araziler için başlıca nüfus miktarı, iskan sahası olarak ayrılmış veya imar planına girmiş olmak v.b. ölçüler kabul edilmiştir. Arazilerin, arsalardan ayrılmasının nedeni arsaların daha yüksek oranlarda vergilendirilmek istenmesidir. Kanunda aleyhine hüküm bulunmadıkça arazi deyimi arsaları da kapsamaktadır.⁹³

2.1.1.2- Arazi Vergisinin Mükellefi

Bu verginin mükellefi, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisinde yoksa araziye malik gibi tasarruf eden kişidir.(E.V.K.Mad.13) Bir araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanlar vergiden hisseleri oranında, iştirak halinde mülkiyette ise malik vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadır.

⁹⁰ Güneş, a.g.e., s.27

⁹¹ Abdurrahman Akdoğan, Şükrü Kızılot ve Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi Yayın No:104, İ.İ.B.F. Yayın No:45 Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1987 s.363

⁹² Akif Erginay, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi**, 13.baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara, 1988, s.261

⁹³ Akif Erginay, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara 1988, s.261

Mükellefiyet arazinin tapuya tescili ile değil malik olma, intifa hakkı sahipliği ya da araziye malik gibi tasarruf etme durumunun kazanılmasıyla başlamaktadır.

Bir arazinin malikinin toprağı üzerinde gecekondur yapılmış olması halinde de Danıştay, bu sürede araziye fiilen tasarruf etmiş sayılarak, arazi vergisini malikin ödemesi gerektiğini kararlaştırmıştır.⁹⁴

2.1.1.3- Arazi Vergisinde Muaflık ve İstisnalar

E.V.K.'nun arazi vergisi ile ilgili Muaflık istisna hükümleri, söz konusu kanunun 14., 15. ve 16. maddelerinde düzenlenmiştir. Arazi vergisinde muaflıklar, daimi ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır:

- Arazi vergisinde daimi muaflıklar :

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

- a) Kamu idare ve müesseselerine ait arazi
- b) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi
- c) Yabancı devletlere ve uluslararası kuruluşlara ait arazi
- d) Mezarlıklar
- e) Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakıflarına ait arazi
- f) Belediye ve Mücavir alan sınırları dışında kalan arazi

- Arazi vergisinde geçici muaflıklar:

E.V.K.nun 15.maddesine göre, aşağıda tanımlanan araziler geçici olarak vergiden muafır.

- a) Özel kanunlara göre devlet ormanları dışında insan emeğı ile yeniden orman haline getirmek için ağaçlandırılan arazi, 50 yıl boyunca vergiden muafır.
- b) Topografik özellikleri nedeniyle tarım yapılamayan sahaların ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde kırk yıl bu arazilerden vergi alınmamaktadır.
- c) Teknik, ekonomik ve arkeolojik şartlara sahip arazide, yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlandırma halinde, en az iki yıl, en çok 15 yıl vergiden muafiyet söz konusudur.

⁹⁴ Akdoğan Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s.365

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

- Arazi vergisinde istisna

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

2.1.1.4- Arazi Vergisinde Beyan Esası

Arazi vergisi mükelleflerinin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak mükelleflerin arsalar ve araziler ile ilgili olarak beyan edecekleri değerler 213 sayılı vergi usul kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmiş arazide her köy için, il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince birim değere göre hesaplanan miktara yükselti olarak tahakkuka esas alınır ve mükelleflere bildirilir.(E.V.K.mad.20)

Beyana dayalı bir vergi olan arazi vergisinin beyanında 3 durum söz konusudur.⁹⁵

Genel Beyan

Maliye Bakanlığı, kural olarak tüm mükellefleri dört yılda bir genel beyana davet eder; bu süre Bakanlar Kurulu Kararı ile 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. nun 33. Maddesinde belirtilen “vergi değerini tadil eden sebepler” den araziye ilişkin alanların ortaya çıkması halinde ara beyanda bulunulması gerekmektedir.

a) Arazinin hal ve durumunda değişiklik olması

⁹⁵ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi 2. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989, s.381

- b) Arazinin binanın mütemmim durumunun değişmesi
- c) Arazinin bölünmesi veya birleştirilmesi yada mükellefinin değişmesi

Bölgesel Beyan

Herhangi bir nedenle bir şehir, kasaba yada köyün tamamında, devamlılık niteliğinde olmak üzere araçların değerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde arazi vergisi mükellefleri beyanda bulunmaktadır.⁹⁶

2.1.1.5- Arazi Vergisinde Matrah ve Oran

Arazi vergisinin matrahı, arazinin vergi değeridir. Vergi değeri ile, arazinin rayiç değeri, bir başka deyişle beyan tarihindeki normal alım-satım bedelidir. (E.V.K.mad.17) Bu bedelin tayininde ise "Emlak Vergisi'nde Matrah Olacak Vergi Değerinin Takdire İlişkin Tüzük" teki normlar 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 mümkün değilse, arazinin yıllık üretim gücüne göre hesaplama yoluna gidilebilmektedir. Arsalarda da durum, hemen hemen arazinin vergi değerinin takdirindeki gibidir. Arsanın emsal değeri bilinmiyorsa emsal olabilecek arsa üzerine inşa edilmiş binanın vergi değeri yoluyla hesaplama yapılabilmektedir.

Arazi vergisinin oranı binde bir'dir. Arsalarda bu oran binde üç olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranları, yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar arttırmaya yetkilidir.⁹⁷

2.1.1.6- Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk

⁹⁶ Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s.373-374

⁹⁷ Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998, s.489

Arazi vergisi ilgili belediye tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye ilgili valiler tarafından belirlenir. (E.V.K.mad.21)

2.1.2. BİNA VERGİSİ

İmparatorluk Dönemi :

Bu dönemde bina vergisi, arazi vergisi ile birlikte yarım asra yakın “Emlak vergisi” adı altında uygulanmıştır. Çeşitli değişikliklere uğratılarak, uygulanan vergi matrahı, bina ve arazilerin alım-satım değeri olmuştur.

İkinci Meşrutiyetin ilanını izleyen yıllarda maliye alanında ıslahat çalışmaları olmuş ve bina vergisi 1913 yılında “Musakkafat (çatı) vergisi“ adı altında bir vergiye dönüştürülmüştür.⁹⁸ Bu kanun vergi sistemimizde ilk düzenli ve modern vergi kanunudur, denilebilir. Getirdiği en önemli değişiklik ise değer esasının bırakılarak vergi matrahı olarak gayri safi irad'ın alınmasıdır.⁹⁹

Cumhuriyet Dönemi

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

1931 yılında bina vergisi kanununda yapılan değişikliklerle, matrah tespitinde gayri safi irad'tan %20 götürü gider indirimi yapılmak şartıyla safi irad'a geçilmiştir. Safi iradın tespitinde de eğer kira değeri bilinmiyorsa, binanın alım-satım değerinin 1/10'u gayri safi irad olarak kabul edilmiştir.

1931 yılından itibaren başlayan genel tahrir, 1936 yılına dek devam etmiştir. 1932 de devlet gelirlerindeki eksikliği karşılamak amacıyla bina vergisine “iktisadi buhran

⁹⁸ Güneş, a.g.e., s.27

zammı”adı altında 1/3 oranında zam yapılmıştır. Bina vergisinin 1936 yılında vergi geliri ve idaresi mahalli idarelere bırakılmış ancak, 1941 yılında vergiye ”bina savunma vergisi adı verilen %3 oranındaki zammın geliri hükümete bırakılmıştır.1949 yılında, bina vergisinin tahrir, itiraz yolları ve usulleri ,hükümleri yeniden düzenlenerek V.U.K. kapsamına alınmıştır. 1960 yılında ise, genel tahrire gidilememiş ve bina vergisi, 1970 yılında yapılan değişiklikle, emlak vergisi kapsamına alınarak uygulamadan kaldırılmıştır.¹⁰⁰

20.7.1970 tarihinde konan ve 1.3.1971 tarihinde 1319 sayılı kanunla yürürlüğe giren emlak 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 değeri (rayiç değer) kabul etmiştir. Kanunun getirdiği ikinci yenilik de, mükellefin binasının yada 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 bir beyan edilemeyeceği belirtilmiştir.

E.V.K. na yenilikler getiren son değişiklik ve 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 emlak vergisinin geliri ve idaresi belediyelere devredilmiştir.¹⁰¹

2.1.2.1. Bina Vergisinin Konusu

Bina vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan binalar oluşturmaktadır. (E.V.K.mad.1) Verginin konusunu oluşturan bu binalar “yapıldığı madde ne olursa olsun (taş, tuğla, kerpiç, tahta yada

⁹⁹ Öztin Akgüç, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ciltüt Matbaacılık, İstanbul, 1970 s.165

¹⁰⁰ Dinç, a.g.e, s.108-109

¹⁰¹ Uluer Aral, “Emlak Vergisinde Yeni Uygulama” *İktisat ve Maliye Dergisi* Sayı:7 (Ekim 1982) s.283

sentetik madde) kara ve su üzerinde bulunan sabit inşaatlar” dır. Binaların tanımını bu şekilde yaparken, kullanım biçimlerine göre de üçe ayırabiliriz. Bunlar :

- Konutlar
- İşyeri ve
- Özellik gösteren diğer yapılardır.

Özellik gösteren diğer yapılara örnek ise; sinema, tiyatro salonu, galeri şeklindeki binalardır. Nitekim medeni kanunun 632. maddesinde taşınmaz mülkiyetinin konusunu “ yerinde sabit olan şeyler” olarak tanımlamaktadır.

2.1.2.2. Bina Vergisinin Mükellefi

Bina vergisinin mükellefleri “binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden kişilerdir.”¹⁰²

Binanın Maliki:

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

Müşterek mülkiyet halinde birden fazla kişi, söz konusu mülkiyetin bir payına sahiptirler ve malik olanlar, hisseleri oranında bina vergisi mükellefi olmaktadır. İştirak halinde mülkiyette ise, birden fazla kişinin binaya el birliği ortaklığı halinde malik olmaları söz konusudur. Bu ortaklık mülkiyetten önce mevcuttur ve mülkiyete bu niteliği ortaklık vermektedir. E.V.K. nun 3. maddesine göre iştirak halinde mülkiyeti malikler, vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadır.

¹⁰² Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, a.g.e., s.256

Binanın İntifa Hakkı Sahibi:

İntifa hakkı kavramı başkalarına ait bir eşya hak yada malvarlığından belli bir kişiye tam yararlanma olanağı sağlayan bir hak olarak tanımlanmıştır. (M.K.mad.721) Vergiyi doğuran olayın mülkiyet olması nedeniyle, bina vergisinin binanın maliki adına doğmuş olması gerekirse de kanun koyucu , üzerinde intifa hakkı sahibi bulunan bir bina vergisinin bu hakka sahip kişi tarafından ödeneceğini hükme bağlamaktadır.¹⁰³ Bina üzerinde intifa hakkı konulması için tescil gerektiğinden binanın vergi mükellefi belli olmaktadır. İntifa hakkı sahibi varken, binanın maliki vergi mükellefi sayılmamaktadır. ¹⁰⁴

Binaya Malik Gibi Tasarruf Edenler:

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

Başkasının yada devletin arsasına yapılan binaları (gecekonduları) yapmış olan, bir başka deyişle ona tasarruf eden kimse vergi mükellefi sayılmaktadır. Arsa sahibinin binaya sahip olduğu gerekçesiyle vergi mükellefi olması gerçekçi olmamaktadır.¹⁰⁵ Vergi ödeme gücü bakımından, bir binada faydalanan kimsenin yükümlülük altında bulunması, gerek hakkaniyet ve gerekse vergi alacağının tahsil olanağı yönünden doğrudur. Aynı nedenle, binanın maliki yada intifa hakkı sahibi yoksa, malik gibi kullanan binaya zilliyet eden kimsenin vergi mükellefi sayılması kabul edilmektedir.

Bina Vergisinde Yükümlülük Şu Zaman Ve Hallerde Başlamaktadır.

- a) Mükelleflerin maliyece beyana davet edildikleri tarihi izleyen bütçe yılından itibaren,
- b) Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi izleyen bütçe yılında,

¹⁰³ Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, a.g.e., s.257

¹⁰⁴ Akdoğan Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s.347

¹⁰⁵ Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Değişik ve genişletilmiş 6. Baskı, Ogün Kardeşler matbaacılık san., İstanbul, 1979, s.7

- c) Herhangi bir nedenle bina değerinde %25'i aşan oranda artma yada azalma sonucu, maliyece yeniden beyana davette bulunulmasını izleyen bütçe yılında,
- d) Muaflığın düştüğü, sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılında (E.V.K.mad.9)

Bina vergisinde 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. (E.V.K.mad.9)

2.1.2.3. Bina Vergisinde Muaflik ve İstisnalar

E.V.K.'nun Bina vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri söz konusu kanunun 4. ve 6.maddelerinde düzenlenmiştir. Muafliklar devamlı ve geçici olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bina Vergisinde Daimi Muafliklar:

E.V.K.'nun 4.maddesinde 18 bent halinde sıralanan bina vergisinden daimi muaf binalar şunlardır:

- a) Katma bütçeli idarelere, yerel yönetimlere, üniversitelere ve devlete ait binalar kiraya verilse 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 vergisinden muafır.

Görüldüğü üzere, E.V.K. belediye binaları bakımından daimi muaflığın kapsamını geniş tutmuş, kiraya verilsin-verilmesin tüm belediye binalarına muaflık tanınmıştır.¹⁰⁶

b) Kamu menfaatine yararlı derneklere vergiden muaf vakıflara ve kazanç amacı olmayan sağlık ve sosyal yardım kuruluşlarına ait binalar ve ibadethaneler, bina vergisinden muaftır.

c) Tarımsal üretimde kullanılan makine depoları, ambarlar, samanlıklar, 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 vergisinden daimi muaftır.

d) Kamunun yararlandığı Maliye Bakanlığı'nce kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıranlar, demiryolu, köprü, rampa, tünel ve geçitler ile peron, iskele, istasyon binaları, yolcu salonları ve malzeme depoları ve müteemmimleri de bina vergisi'nden muaftır.

e) Yabancı devletlere ait olup da elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine ayrılmış binalar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslar arası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar ile karşılıklı olmak şartıyla, uluslar arası anlaşma hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları da Bina vergisi'nden daimi muaftırlar.

f) Son olarak Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nce tescilli amatör spor klüplerine ait binalar, söz konusu muaflıktan yararlanabilmektedirler. Tarım kredi ve satış kooperatifleri, kooperatifler kanuna göre kurulan kooperatifler ve bunların kurdukları birlikler ve hizmet binaları da bina vergisi'nden daimi muaftırlar.

Bina Vergisinde Geçici Muaflıklar

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

a) Mesken Muaflığı = Buna göre, konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin vergi değerinin ¼'ü, inşaatlarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından

¹⁰⁶ Osman Meriç, "Belediyelerin Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde son durum", iller ve belediyeler

itibaren 5 yıl süreyle geçici muaflıktan faydalanmaktadır. Bu süre tamamlanmadan binayı satın alanlar, sürenin geri kalan kısmı için muaflıktan yararlanmaktadırlar.

b) Turizm 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 yararlanması söz konusu olmamaktadır.¹⁰⁷

c) Deprem, sel yangın gibi doğal afetler sonucu binaları yıkılan, yok olan 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 vergisinden 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 inşa edilen sınai tesis muaflığı = D.P.T. tarafından "geri kalmış bölge" olarak tespit edilen bölgelerde inşa edilen tesisler, inşaatlarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren başlayarak, 5 yıl geçici muaflıktan yararlanmaktadır.

2.1.2.4. Bina Vergisinde Beyan Usulü

Beyana dayalı bir vergi olan bina vergisi'nin beyanında 3 durum söz konusudur :

- Genel Beyan

Bina vergisi mükellefleri (geçici ve daimi muaflıktan yararlananlar da dahil olmak üzere) binaların değerinin her yıl değişmeyeceği 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.

dergisi, sayı : 450, (nisan 1983), s. 1164

¹⁰⁷ Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e., s.352

- Değişiklik Beyanı (Ara Beyanı)

Genel beyandan farklı olarak mükellefler, aşağıdaki “Vergi Değerini Tadil Eden Sebepler” in doğması halinde ara beyanında bulunmaktadırlar.

- a) Yeni bina inşa edilmesi
- b) Binanın yanarak, yıkılarak veya başka nedenlerle tamamen veya kısmen harap olması ya da binadaki bazı tesisatların tamam 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. (E.V.K.mad.33)

- Bölgesel Beyan

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.

2.1.2.5.Bina Vergisinde Matrah ve Oran

Bina vergisi'nin matrahı, binanın kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Mükelleflerin, tahmin edip bildirmekle yükümlü oldukları vergi değeri, verginin konusunu oluşturan rayiç değeridir. Rayiç değer de, binanın beyan tarihindeki normal alım satım değeridir. (E.V.K.mad.29)

Mükelleflerin tahmin ederek beyan edecekleri binaların vergi değerlerinin rayiç değere uygun olması gerekmektedir. E.V.K.da 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.¹⁰⁸

Bina vergisinin oranı binde 2'dir. Meskenler de bu oran binde 1 olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu bu oranları yarısına kadar indirmeye ve üç katına kadar arttırmaya yetkilidir.

2.1.2.6. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Bina vergisi ilgili belediye tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak, bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye ilgili valiler tarafından belirlenir.¹⁰⁹

Mahalli idarelerin en önemli gelir kaynaklarından olan emlak vergisi gelirleri, yıllık olarak tahsil edilmektedir. Birinci taksiti Mart, Nisan ve Mayıs aylarında alınan verginin ikinci taksiti Kasım ayı içerisinde alınmaktadır.

2.1.3 Arazi ve Bina Vergisinde Ortak Hükümler

Buraya kadar ele alınan emlak vergisinin yasal çerçevesi, bina ve arazilerin vergilendirilmesinde ortak düzenlenen hükümleri içererek genişlemektedir.

- Zamanaşımı

Mükellefler tarafından, herhangi bir nedenle vergi dairesine beyan edilmemiş olan taşınmazların vergi ve cezalarında zamanaşımı 5 yıldır. Beyan edilmemenin idarece öğrenildiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren 5 yıl içinde mükellefe tebliğ edilmeyen ve tarh olmayan emlak vergileri zamanaşımına uğramaktadırlar.¹¹⁰

Ancak bu süre zarfında ulaşılamayan vergi mükelleflerinin çokluğu nedeniyle vergiden beklenen verim alınamamaktadır.

-Gelirlerin Bölüşümü

¹⁰⁸ Dinç, a.g.e., s.134

¹⁰⁹ Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998, s.487

Emlak vergileri, 4.12.1985. tarih ve 3239 sayılı kanunla, genel bütçe gelirleri meyanından çıkararak, belediye gelirleri meyanına dahil olmuş bulunmaktadır.

Emlak 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

Emlak vergisi mükelleflerinin yazılı beyanlarının zamanında verilmemesi halinde, bu sürenin sonundan başlayarak 2 ay beklenir. Bu süre içerisinde beyan verildiğinde ceza kesilmez. (E.V.K.mad.217) Burada kanun koyucu, vergi zıyımının oluşmadığına karar vermiştir. Ancak bu süre geçildiğinde tarh işlemi idarece yapılır ve kesilen vergi cezası "Ağır Kusur Cezası" olur.(E.V.K.mad.32) Bilindiği üzere V.U.K.'nun 347.maddesinin ilk bendi, yıllık beyannamenin süresi içinde verilmemesi ile ilgilidir. Ancak ne olursa olsun emlak vergisinde kaçakçılık cezası uygulanmayacağı gibi beyannamelerde V.U.K.'un pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre verilmemektedir.

- Kısıtlama Halinde Verginin Ödenmesi

Medeni kanunun 618 maddesinde "bir şeye malik olan kimse, o şeye 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 sınırlandırılabilenekte, bu neden ise Emlak vergisi yönünden verginin alınmaması veya belli sürelerde büyük bir kısmının teciline sebep olmaktadır.¹¹¹

¹¹⁰ Aksoy, a.g.e., s.383

¹¹¹ Ekrem Işık, "Tasarrufu Yasak Edilen ve Kısıtlanan Gayrimenkullerin Emlak Vergileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, sayı.6, (Eylül 1990) s.58

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

Kısıtlama, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren yapılır ve ilgili alan, imar planına alınıncaya dek devam eder.¹¹²

Kısıtlama hali hakkında bina, arsa ve arazinin tahakkuk eden vergisinin 9/10’u kısıtlamanın devam ettiği sürece ertelenmekte, vergi 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.ve10. maddeleri)

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10’u bina, arsa ve arazinin satılması / istimlak / devre ve temlik halinde tahsili zaman aşımına uğramamış olanların ödenmesi gerekmemektedir. Bu şekliyle tasarrufu kısıtlanan emlakın, yine kamu tüzel kişilerince istimlaki durumun, daha önce alınmayan 9/10 oranındaki verginin istenmesini anlamak güçtür. Çünkü emlakın tasarrufunun kısıtlanması ve kamulaştırılması tek taraflı bir irade beyanıdır. Konu emlakın satılması, hibe yoluyla devir ile temlik durumunda biraz daha farklı olabilir. Çünkü bu durumda emlak sahibinin kendi rızası ile yapmış olduğu bir tasarruf söz konusudur. Kamulaştırmada ise emlak sahiplerinin irade-i beyanı kesinlikle mevcut değildir. Dolayısıyla tasarrufu

¹¹² Işık, a.g.m., s.60

kısıtlanan emlak ile kamulaştırmaya konu edilen tasarrufu kısıtlı emlakın aynı pota içinde yorumlanmasına dikkat çekilmelidir.¹¹³

-Kamulaştırma, Halinde Vergi Değeri Sınırlaması

6830 sayılı istimlak kanunu'na göre yapılacak kamulaştırmalarda, ödenecek kamulaştırma karşılıkları, kamulaştırma tarihinden önce emlak sahibi tarafından bildirilen ve emlak vergisi'ne esas olan son vergi beyan değerini geçmemelidir. Bu değerler de, daha önce değinildiği üzere, asgari vergi değerleridir. Ancak bu değer kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, aradaki fark vergiye tabi tutulmakta ve bu farka ait vergi, kusur cezalı olarak tarh olunmaktadır, fakat farkın beyan edilen bedelin %50'lik kısmı için ceza uygulanmamaktadır.

2.1.4- Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı :

TABLO I
Emlak Vergisi'nin
Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

YILLAR	Vergi Gelirleri TOPLAMI (1000 TL)	Emlak Vergisi (1000 TL)	Emlak 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.I.E. 1984 , 1986 , 1991

¹¹³ Hasan Karabacak, "Kamulaştırma İşlemlerinde Emlak Vergisi Ve Harç Uygulaması", Vergi Dünyası,

Emlak Vergisi, vergi gelirleri içinde ortalama %0.11'lik bir orana sahiptir. 1980-1985 yılları, verginin idaresi ve gelirlerinin merkezce yürütüldüğü yıllardır. 1.1.1986 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla Emlak Vergisi'nin idaresi ve gelirin 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, meskenlerde binde dörtten 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'lik tahsilat oranına sahiptir.¹¹⁴

OECD ülkelerinin bir çoğunda bu vergi çeşidi bulunmaktadır. Vergi matrahı, genellikle gayrimenkulun sermaye değeri olmakta fakat, az sayıda ülke (örneğin İngiltere) yıllık kira değerini temel almaktadır. Gayrimenkul üzerinden alınan vergiler, İngiltere dışında her zaman mahalli idarelerce tahsil edilmekte ve sadece bina ve arazileri kapsamaktadır, (Japonya ve A.B.D'nin bazı eyaletlerinde makineler ve bazı aletlerde bu kapsama girmektedir). Değişebilen vergi oranı, belirli sınırlar dahilinde mahalli idarelerce tespit edilmektedir. Gayrimenkul vergileri tutarı, kurumlar vergisinin hesaplanmasında her zaman indirilebilmektedir.¹¹⁵

A.B.D'de bir ciddi kuruluştan, bir bankadan gayrimenkul satın alınırken, alıcının kimliği, paranın kaynağını açıklamak sorumluluğu vardır. Gayrimenkulun alımında kullanılan para, kara para mı? Vergisi ödenmiş para mı? Banka hesabına giriş-çıkışı yapıp aklanan bir para ile mi gayrimenkul alınıyor? Bunlar araştırılıyor. Alıcının parasının kaynağı aklandıktan sonra alım satım işlemleri başlar. Alıcı ve satıcının alım-satım şartlarını gösteren bir belge düzenlenir. Bu belge dairenin bulunduğu apartman kapısında kırk gün asılı kalır. Bu daire sahibi olanların satışa çıkarılan daireyi satın alma "öncelikleri" vardır. Daire sahiplerinden böyle bir talep gelmezse, satış işlemlerinin devamı mümkün olabilir. Burada üzerinde durulan nokta şu; Gayrimenkul alım-satım

sayı.96,(Ağustos 1989), s.52

¹¹⁴ Akdoğan Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e s 341

¹¹⁵ Çev. Nevzat Saygılıoğlu, **OECD ülkelerinde vergileme**, yaklaşım yayıncılık A.Ş Ankara, Kasım 1993 s.96

sözleşmesine gerçek değerinden mi yazılmış, yoksa düşük değerinden mi gösteriliyor. Düşük değerden gösteriliyor ise satıcı yandı. Çünkü mukavelede yazılı fiyatı ödeyeceğini söyleyen çıktığında bu rakamdan satışı yapmak zorundadır. Türkiye’de ise, devlet 1.5 trilyon liralık Gayrimenkul satarken kimin satın aldığını, bu alım satımda kullanılacak paranın kaynağının ne olduğunu öğrenmek gereğini duymuyor.

2.2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

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

Motorlu Taşıtlar Vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan kara, hava ve deniz taşıtlarını servetin birer unsuru olarak almış özel servet vergisi çeşididir.¹¹⁶ İktisadi güç olarak önem kazanan bu taşınır mallardan alınmakta olan söz konusu verginin, vergi sistemimizdeki yeri oldukça yenidir.

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. 24.03.1981 tarih ve 2434 sayılı kanun ise verginin tarifelerinin günün koşullarına göre yeniden düzenlenmiştir.¹¹⁷

¹¹⁶ Erginay Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk vergi Sistemi, a.e.g.s S.260

¹¹⁷ Akdoğan Kızılot ve Eyüpgiller a.g.e. S.383

2.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu

Bu verginin konusunu Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube ve 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 veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu deniz taşıtları oluşturmaktadır.(M.T.V.K. Mad.1)

Bu verginin konusuna giren motorlu taşıtlar, “karada, havada, denizde, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden araçlar” şeklinde tanımlanmıştır.(M.T.V.K. Mad.2)

2.2.2. 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 borcu doğmamış olmaktadır. Diğer bir deyişle, taşıtını şu veya bu nedenle trafiğe kayıt ettirmemekle birlikte trafiğe de çıkarmamış olan bir kişi ile, taşıtının kayıt ve tescilinin taşıtın yanması, çalınması vb. nedenlerle sildirmiş olan kişi için de vergi borcu doğmadığı gibi, trafiğe çıkmamak şartıyla, taşıtın kayıtsız saklanması ile de sahibi için, vergi borcunu doğuran olay meydana gelmemiş sayılmaktadır.¹¹⁸

2.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde İstisnalar

Aşağıda belirtilen taşıtlar, Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.
(M.T.V.K. Mad.4)

¹¹⁸ Akdoğan Kızılat ve Eyüpgiller a.g.e. S.385

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

b) Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla elçi, maslahatgüzar ve konsolosluklarına, o devletin uyuğunda bulunan uluslararası kurallar ile bu kuralların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere üye yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar, vergiden istisna edilmişlerdir.

c) Son olarak, sakatların bizzat kendileri tarafından kullanılmak üzere, özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtlarda Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden istisna edilmişlerdir.

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

2.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vergileme Ölçü ve Hadleri

Motorlu Taşıtlar Vergisine 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, (M.T.V.K. Mad.5) bunlar dışında kalan tüm kara taşıtları da (minibüs, otobüs, kamyonet, kamyon, vb.) istiap hadleri ve yaşlarına göre II sayılı tarife uyarınca vergilendirilmektedirler. Yat, kotra ve her türlü özel tekneler de motor güçleri ve yaşlarına göre III sayılı tarife uyarınca vergilendirilirken, uçak ve helikopterlerde azami kalkış ağırlıkları ve yaşlarına göre IV sayılı tarife uyarınca vergilendirilmektedirler. (M.T.V.K. Mad.6)

Motorlu Taşıtlar Vergileri, vergilerine ölçü ve hadlerine göre, tarifeler uyarınca tahsil edilen bir servet vergisi çeşididir. Taşıtların cinsi, yaşı, istiap haddi gibi maddi ölçüleri göz önüne 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.

- Otomobil, kaptı-kaçtı, panel ve arazi taşıtları aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

I SAYILI TARİFE

Taşıtların yaşları ile ödeyecekleri vergiler:

Taşıtların net ağırlığı	1-6 yaş TL.	7-15 yaş TL.	16 ve yukarı yaş TL
950 kg. ve daha aşağı	13.510.000	6.740.000	1.460.000
951-1200 kg.'a kadar	20.560.000	10.240.000	2.320.000
1201-1600 kg.'a kadar	34.180.000	17.060.000	4.130.000
1601-1800 kg.'a kadar	68.640.000	34.180.000	8.490.000
1801 kg. ve daha yukarı	137.510.000	68.640.000	17.060.000

Kaynak: M.T.V.K Mad. 5

Bu hadler, I'inci derece lüks otomobiller için 3 kat, II'inci derece lüks otomobiller için 2 kat ve III'üncü derece lüks otomobiller için 1,5 kat olarak uygulanır.

(I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan motorlu kara taşıtları aşağıdaki gibi (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir. (I) sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan, motorlu kara taşıtları (II) sayılı tarifeye göre; özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler (III) sayılı tarifeye, uçak ve helikopterler (Türk kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olan hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

II SAYILI TARİFE

Taşıtların yaşları ile ödeyecekleri vergiler:

Taşıtların cinsleri ve istiap hadleri	1-6 yaş TL.	7-15 yaş TL.	16 ve daha yukarı yaş TL
A) Minibüs	15.330.000	11.360.000	5.010.000
B) Otobüs ve benzerleri (Oturma yeri):			
1- 25 kişiye kadar	38.580.000	23.000.000	10.240.000
2- 26-35 kişiye kadar	46.250.000	38.580.000	15.330.000
3- 36-45 kişiye kadar	51.520.000	46.250.000	20.560.000
4- 46 kişi ve daha yukarı	61.870.000	51.520.000	30.880.000
C) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (İstiap haddi):			
1- 1.500 kg.'a kadar	15.330.000	11.360.000	5.010.000
2- 1.501-3.500 kg.'a kadar	38.580.000	23.000.000	10.240.000
3- 3.501-5.000 kg.'a kadar	46.250.000	38.580.000	15.330.000
4- 5.001-10.000 kg.'a kadar	51.520.000	46.250.000	20.560.000
5- 10.0001-20.000 kg.'a kadar	61.870.000	51.520.000	30.880.000
6- 20.001 kg. ve daha yukarı	77.210.000	64.450.000	34.180.000

1998/1 Değişikliği

Kaynak : M.T.V.K. Mad. 6

Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler; aşağıdaki (III) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

III SAYILI TARİFE

Taşıtların yaşları ile her motor gücü birimi (BG) için ödenecek vergi miktarı:

Taşıtların cinsleri ve motor gücü(BG)	1-3 yaş TL	4-5 yaş TL	6-15 yaş TL	16 ve daha yukarı yaş TL
Yat, kotra ve her türlü özel tekneler:				
10-20 BG'ne kadar	763.000	588.000	319.000	146.000
21-50 BG'ne kadar	1.093.000	849.000	501.000	232.000
51-100 BG'ne kadar	1.351.000	1.024.000	674.000	319.000
101-150 BG'ne kadar	1.706.000	1.264.000	849.000	413.000
151 BG ve daha yukarı	2.475.000	1.881.000	1.179.000	588.000

Uçak ve helikopterler; (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

IV SAYILI TARİFE

Taşıtların yaşları ile ödeyecekleri yıllık vergiler:

Taşıtların azami kalkış ağırlığı	1-3 yaş TL	4-5 yaş TL	6-10 yaş TL	11 ve daha yukarı yaş TL
Uçak ve helikopterler:				
1.150.000 kg.'a kadar	84.240.000	70.190.000	56.140.000	42.060.000
1.151-1.800 kg.'a kadar	112.280.000	98.310.000	70.190.000	56.140.000
1.801-3.000 kg.'a kadar	140.380.000	126.330.000	112.280.000	98.310.000
3.001-5.000 kg.'a kadar	224.650.000	196.630.000	168.510.000	140.380.000
5.001-10.000 kg.'a kadar	280.900.000	252.770.000	224.650.000	196.630.000
10.001-20.000 kg.'a kadar	421.390.000	393.270.000	365.140.000	337.040.000
20.001 kg. ve daha yukarı	702.290.000	632.080.000	561.800.000	491.590.000

Kaynak: M.T.V.K. Mad.6

2.2.5. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Tarh, Tebliğ ve Ödenmesi

Bu vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından, her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilir.(M.T.V.K. Mad.9)

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.

Motorlu Taşıtlar Vergisi, tahakkuk ettirildiği günde tebliğ edilmiş sayıldığından, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaktadır. 1.1.1986 yılı öncesinde ilk kez tarih olunan vergi, ihbarname ile yükümlüye tebliğ olunmuş, mükellefiyet durum ettiği bir başka deyişle taşıtın aynı kişinin mülkiyetinde bulunması hali devam ettiği süre içinde ayrıca tebliğ olunmamıştır. Bütçe yılının ilk gününde tebliğ edilmiş sayılarak kendiliğinden tahakkuk ederdi.¹¹⁹

Motorlu Taşıtlar Vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin artırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

I, II, III ve IV sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir.¹²⁰

¹¹⁹ Arıkan a.g.e. s.35

¹²⁰ Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1998, s.517

2.2.6 Motorlu Taşıtlar Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Tablo II
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.I.E. 1984, 1986, 1991 ve 1993 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi

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.

2.3. TAŞIT ALIM VERGİSİ:

Taşıt alım vergisi servet transferi üzerinden alınmaktadır. 1970 yılında çıkarılan 1318 sayılı kanununda yer alan Taşıt Alım Vergisi de menkul bir mal olarak taşıtın bedel karşılığı veya başka bir şekilde intikali nedeniyle alınmaktadır. Bu kanunda başlıca 2433 sayılı ve 1981 yılındaki kanun ve 3089 sayılı 1984 yılındaki kanunla değişiklik yapılmıştır. Son değişiklik 24.03.1988 tarihinde kabul edilen 3418 nolu kanunla yapılmıştır. ¹²¹

2.3.1 Taşıt Alım Vergisinin Konusu:

Taşıt alım vergisinin konusu 28.11.1980 tarih ve 2346 sayılı kanunla değişiklik şekline göre, kanun tarife cetvellerine ilişkin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı taşıtların;

- a) Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi
- b) Yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi
- c) Vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması

Taşıt alım vergisine tabidir. (T.A.V.K. Mad.1). Kanunun 4. 5. ve 6.maddelerinde yazılı olan taşıtlar şunlardır: ¹²²

4.madde - I sayılı tarife: Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları,

5.madde - II sayılı tarife: I sayılı tarife kapsamı dışında kalan kara taşıtlarından minibüs, otobüs, trolleybüs, kamyon, kamyonet, çekici, vb.

6.madde - III sayılı tarife: Motosiklet(Motorlu bisiklet dahil), yük ve yolcu motosikletler ile triportörler. IV sayılı tarife: Traktörler ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler V sayılı tarife: Uçak ve helikopterler (Türk kuşu ve Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç)

2.3.2 . Taşıt Alınan Vergisinin Mükellefi

¹²¹ Enci, a.g.e S.73

¹²² Galip Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara 1995 s.166

Taşıt alım vergisinin mükellefi kanunun 1.maddesinde verginin konusuna alınan ve yine kanunun 4. 5. ve 6.maddelerinde yazılı olan taşıtları, her ne suretle olursa olsun iktisap eden, yurt dışında iktisap ederek Türkiye'ye ithal eden veya vekaletname ile bunların tasarruf hakkını devralan gerçek veya tüzel kişilerdir.¹²³

2.3.3. Taşıt Alım Vergisinde İstisnalar

Kanunda bazı istisnalara da yer verilmiştir. 3. maddeye göre genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelere kendi adlarına kayıt ve tecil edilen taşıtlar, Gümrük kanununa göre diplomatik muaflıktan yararlanan taşıtlar ve bizzat malûller tarafından iktisap edilip kullanılan ve özel tertibatlı olarak yapılmış bulunan taşıtlar, taşıt alım vergisi dışında bırakılmıştır.(T.A.V.K. Mad 3)

2.3.4. Taşıt Alım Vergisinde Vergileme Ölçü ve Hadleri

Taşıtlar ödenecek taşıt alım vergileri itibariyle beş ayrı tarifede düzenlenmiştir.

Kanunun 4. Maddesinde, otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarının I sayılı tarifeye göre vergilendirileceği hükme bağlanmış, I. Sayılı tarifede de söz konusu taşıtların net ağırlık ve yaşlarına göre ödeyecekleri vergiler tespit edilmiştir.

Kanunun 5.maddesinde ise I sayılı tarife kapsamı dışında kalan motorlu kara taşıtlarından minibüs ve otobüslerle trolleybüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerlerinin II sayılı tarifeye göre vergilendirileceği hükme bağlanmış II sayılı tarifede yer alan vergi miktarları da taşıtların istiap hadleri ve cinslerine göre tespit edilmiştir.

Motosikletler, (Motorlu bisikletler dahil) yük ve yolcu motosikletleri ile triportörler III sayılı tarifeye göre vergilendirilecek olup bu tarifede yer alan vergilerde taşıtların cinsi ve yaşı itibarıyla belirlenmiştir.

IV sayılı tarifede traktörler ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelere ait vergiler düzenlenmiş ve bu düzenlemede yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler için taşıtların motor gücü (BG) ve yaşı dikkate alınırken,

¹²³ Çelik, a.g.e S.170.

traktörlerin, fabrika, anabayi, bayi, bölge bayi, yetkili satıcı ve acentelerden fatura ve iktisabında veya yurtdışında ithalinde bir defaya mahsus olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Böylece traktörlerin ilk iktisaptan sonraki el değiştirmelerinde taşıt alım vergisi aranmayacaktır.

Uçak ve helikopterlerin (Türk kuşu ve Türk hava kurumuna ait olanlar hariç) ödeyecekleri vergiler V sayılı tarifede düzenlenmiş ve söz konusu tarife, taşıtların azami kalkış ağırlığı ve yaşlarına göre düzenlenmiştir.¹²⁴

Bu açıklamalardan sonra tarifeler aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları aşağıdaki (I) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(I) SAYILI TARİFE

Taşıtların Yaşları İle Bunlar İçin Ödenecek Vergiler

Taşıtların net ağırlığı	1 yaş TL	2-3 yaş TL	4-5 yaş TL	6-8 yaş TL	9-11 yaş TL
950 Kg. ve daha aşağı	123.370.000	82.310.000	61.670.000	41.020.000	30.700.000
951-1200 kg.'a kadar	206.010.000	144.010.000	102.950.000	61.670.000	51.340.000
1201-1600 Kg'a kadar	288.350.000	206.010.000	144.010.000	92.630.000	71.990.000
1601-1800 Kg'a Kadar	412.030.000	288.350.000	206.010.000	133.690.000	102.950.000
1801 Kg. ve daha yukarı	494.450.000	370.750.000	267.710.000	185.370.000	123.370.000

Bu hadler I'inci derece lüks otomobiller için 3 kat II'inci derece lüks otomobiller için 2 kat ve III' üncü derece lüks otomobiller için 1,5 kat olarak uygulanır.(T.A.V.K Mad 4)

(I) sayılı tarife kapsamı dışında kalan motorlu kara taşıtlarından minibüs ve otobüslerle trolleybüs, kamyon, kamyonet çekici ve benzerleri; aşağıdaki (II) sayılı tarifeye göre vergilendirilir. (T.A.V.K Mad 5)

¹²⁴ Çelik a.g.e S. 172-173

(II) SAYILI TARİFE

Taşıtların Yaşları İle Bunlar İçin Ödenecek Vergiler

Taşıtların cins ve istiap hadleri	1 yaş TL	2-3 yaş TL	4-5 yaş TL	6-8 yaş TL	9-11 yaş TL
A) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri					
1-1.500 Kg. a kadar	94.200.000	58.810.000	42.260.000	32.760.000	23.430.000
2- 1.501-3.500 Kg'a kadar	117.690.000	70.690.000	51.820.000	42.260.000	32.760.000
3- 3.501-5.000 Kg'a kadar	141.450.000	94.200.000	65.770.000	46.940.000	37.640.000
4- 5.001-10.000Kg'a kadar	188.710.000	113.020.000	103.760.000	84.930.000	56.500.000
5- 10.001-20.000 Kg'a kadar	216.820.000	150.700.000	122.610.000	94.200.000	65.770.000
6- 20.001 Kg ve daha yukarı	264.080.000	198.000.000	169.880.000	141.450.000	113.020.000
B) Minibüs, Otobüs, troleybüs ve benzerleri (Oturma yeri):					
1- 15 kişiye kadar	117.690.000	70.690.000	51.820.000	42.260.000	32.760.000
2- 16-25 kişiye kadar	141.450.000	94.200.000	65.770.000	46.940.000	37.640.000
3- 26-35 kişiye kadar	169.880.000	113.020.000	94.200.000	65.770.000	46.940.000
4- 36-45 kişiye kadar	216.820.000	150.700.000	131.890.000	94.200.000	65.770.000
5- 46 kişi ve daha yukarı	264.080.000	198.000.000	169.880.000	141.450.000	113.020.000

Motosikletler (motorlu bisikletler dahil), yük ve yolcu motosikletleri ile triportörler aşağıdaki (III) sayılı tarifeye, traktörler ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler (IV) sayılı tarifeye; uçak ve helikopterler (Türk Kuşu, Türk Hava kurumuna ait olanlar hariç) (V) sayılı tarifeye göre vergilendirilir. (T.A.V.K. Mad 6)

- Motosikletler (motorlu bisikletler dahil), yük ve yolcu motosikletleri ile triportörler, aşağıdaki (III) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(III) SAYILI TARİFE**Taşıtların Yaşları İle Bunlar İçin Ödenecek Vergiler**

Taşıtların cinsi	1 yaş TL	2-5 yaş TL	6-11 yaş TL
Motosiklet	3.570.000	2.270.000	1.760.000
Yük veya yolcu motosikleti	9.250.000	6.130.000	3.570.000
Triportörler	11.050.000	9.250.000	6.130.000
1998/1 Değişikliği			

- Traktörler ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler; aşağıdaki (IV) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(IV) SAYILI TARİFE**Taşıtların yaşları ile her motor gücü birimi (BG) için ödenecek vergi miktarı**

Taşıtların cins ve istiap hadleri	1 yaş TL	2-3 yaş TL	4-5 yaş TL	6-8 yaş TL	9-11 yaş TL
A) Yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler:					
10-20 BG'ne kadar	3.995.000	2.989.000	1.982.000	1.389.000	974.000
21-50 BG'ne kadar	7.019.000	3.194.000	2.399.000	1.594.000	1.389.000
51-100 BG'ne kadar	8.025.000	3.995.000	2.989.000	1.982.000	1.800.000
101-150 BG'ne kadar	9.032.000	4.823.000	3.611.000	2.807.000	2.601.000
151 BG' ve daha yukarı	10.039.000	6.012.000	4.407.000	3.995.000	2.989.000

Kaynak : T.A.V.K. Mad.6

Bu hadler, Türkiye Yelken Federasyonuna kayıtlı, Federasyondan yelken numarası almış, motorları olan yelkenli tekneler (kotralar) için %50 nispetinde uygulanır.

Traktörler: (Fabrika, anabayı, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerden fatura ile ilk iktisabında veya yurt dışından ithalinde bir defaya mahsus) her motor gücü birimi (BG) için 198.000 TL. esas alınarak vergilendirilir.

Uçak ve helikopterler (Türk Kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) aşağıdaki (V) sayılı tarifeye göre vergilendirilir.

(V) SAYILI TARİFE**Taşıtların Yaşları İle Bunlar İçin Ödenecek Vergiler**

Taşıtların azami kalkış ağırlığı	1 yaş TL	2 yaş TL	3-5 yaş TL	6-11 yaş TL
Uçak ve helikopterler				
1.150 Kg'a kadar	491.590.000	409.760.000	368.700.000	327.580.000
1.151-1.800 Kg'a kadar	614.470.000	512.220.000	409.760.000	348.280.000
1.801.-3000 Kg'a kadar	901.360.000	819.530.000	737.420.000	655.530.000
3.001-5000 Kg'a kadar	1.229.290.000	1.126.810.000	1.024.560.000	922.000.000
5.001-10.000 Kg'a kadar	2.049.160.000	1.844.100.000	1.639.070.000	1.434.320.000
10.001-20.000 Kg'a kadar	3.278.460.000	3.073.720.000	2.868.700.000	2.663.690.000
20.001 Kg ve daha yukarı	4.098.320.000	3.688.290.000	3.278.460.000	2.868.700.000

Yıl içinde tarifelerde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

2.3.5 Taşıtların Alım Vergisinde Beyan ve Ödeme

Taşıtların alım vergisi, mükellefin, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara göre ilgili trafik, belediye, liman, gümrük idareleri, anabayi, bayi, bölge bayi, yetkili satıcı, acentelerle Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü ile noterlerce onaylanmış beyannamesi üzerine tarih olunur.

Mükellefler vergiye ilişkin beyannamelerini iktisap, ithal ve devir işleminin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine vermek zorundadırlar. (T.A.V.K. Mad 7)

Taşıtların alım vergisi, iktisap, ithal ve devir işlemlerinin ikmalinden önce beyannamenin verildiği yer vergi dairesine ödenir.(T.A.V.K. Mad 8) Bu hüküm gereğince taşıtların alım vergisinin ödeme süresi taşıtların yurt dışından ithali, vekaletname ile tasarruf hakkının devri ve her ne şekilde olursa olsun iktisabı anında meydana gelmekte ve iktisap, ithal ve devir işleminden öncede verginin ödenmesi gerekmektedir.

2.4 VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

Servet transferinde alınan vergilerin en önemli uygulama şekli olan veraset ve intikal vergisi, kişilerin servete dahil tüm taşınır ve taşınmaz malların karşılıksız olarak, ölüm yada hibe yoluyla transferini vergilendiren bir servet vergisi çeşididir.

Veraset ve intikal 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 intikal vergisinin ikinci uygulama şekli, yaşayanlar arasında hibe (bağış) yoluyla gerçekleşen servet transferlerini vergiye tabi tutan intikal vergisi'dir.¹²⁵

Veraset ve intikal vergisi'nin bugün bilinen ve eski örneklerinden biri, ilkçağda Mısır'da uygulanmıştır. Verginin oranı %10 dur. Daha sonra Roma'da Augustus zamanında %5 oranında bir veraset vergisi uygulaması olmuştur. Ortaçağda ise devlet gelirleri, emlak gelirleri ile harçlardan ibaretti. Bu nedenle veraset vergisine rastlanmamıştır.¹²⁶

İmparatorluk döneminde taşınmazların satış yoluyla devrinden "Ferağ Harcı" veraset yoluyla devrinden "İntikal harcı" terekenin saptanması sırasında da "Ahır harcı" alınıyordu.¹²⁷ Ferağ Harçları intikal harcından daha yüksek oranda alınıyordu. Cumhuriyetten sonraki ilk yıllarda ise taşınmazların bağışında veya mirasçılara devrinde "tescil harcı" alınmaya başlandı. Geçen yüzyılda veraset vergisi, devlet gelir sistemi isme dahil olmuştur. 19. Yüzyılın sonunda, bugünkü uygulamasına benzer veraset vergisi uygulanmaya başlamıştır.¹²⁸

Cumhuriyet döneminde gerek veraset, gerekse bağış yoluyla taşınır ve taşınmaz mülkiyetin karşılıksız devri 1926 tarih ve 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır.¹²⁹ Kanuna göre gerek veraset yoluyla gerekse hibe veya bağışla yada herhangi bir bedel olmadan gerçek ve tüzel kişilere devrolan taşınır ve taşınmaz

¹²⁵ Öner a.g.e. s.115

¹²⁶ İlhan Özer **Servetlerin ikazsız intikallerinin vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı** M.B. Tetkik Kurulu Yayınları No:126/1996, Damga Matbaası, İstanbul, 1996 s.11

¹²⁷ Akdoğan, Kızılot ve Eyüpgiller, a.g.e.s.400

¹²⁸ Özer a.g.e s.12

¹²⁹ Şenyüz a.g.m.s. 66.

mallar vergiye tabi tutulmuş, şarta bağlı olarak yapılan bağışlar vergi dışı bırakılmıştır. Bu kanun 1931 ve 1949 yıllarında bazı değişikliklere uğramıştır.¹³⁰

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 vergiye 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. 21.1.1982 tarihli ve 2591 sayılı kanun, 18.4.1984 gün ve 2997 sayılı kanun, 6.6.1985 tarih ve 3219 sayılı kanun ile ve son olarak da 19.6.1987 tarih ve 3393 sayılı kanunla değişikliğe uğramıştır. Son değişiklik 26.11.1998 tarihinde ve 3482 sayılı kanunla yapılmıştır.¹³¹

2.4.1. Veraset Ve İntikal 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 alacakları bu verginin kapsamına girmektedir.¹³² Söz konusu bu malların aşağıdaki şekilde mülkiyetinin devri, veraset ve intikal vergisinin 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 ikametgahı bulunmayan bir yabancı edinmiş ise vergi mükellefiyeti söz konusu olmamaktadır. Bir başka deyişle Türkiye’de ikametgâhı bulunmayan yabancı bir kişiye Türkiye sınırları dışında devrolan mallar, veraset ve intikal vergisi’nin dışında kalmaktadır. Bu istisnanın nedeni, Türk vergi idaresinin bu

¹³⁰ Kükrer, a.g.e,s 123-124

¹³¹ Osman, Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergi Kanunları II**. B.3 Temel yayınları, İstanbul 1988. S 192-

194

¹³² Akdoğan, Kızılat ve Eyüpgiller a.g.e S: 433-434

tür intikallerle ilgilenip vergi alacağını aramak olanağından yoksun oluşudur. Bu da vergiden vazgeçilmesini öneren, idari uygunluk ilkesinin bir uygulamasıdır.

2.4.2. Veraset Ve İntikal Vergisinin Mükellefi

Veraset ve intikal vergisi'nin mükellefi, veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız olarak mal edinen gerçek ve tüzel kişilerdir. (V.İ.V.K Mad 5) Bir başka anlatımla:

-Türk vatandaşı kişilerin mallarını karşılıksız olarak edinen Türk vatandaşı kişiler yada yabancılar.

-Türkiye sınırları içinde bulunan malları edinen Türk vatandaşları ve yabancıları

-Yabancı ülkelerde mal edinen Türk vatandaşları ve

-Türkiye sınırları dışında Türk vatandaşlarının mallarını edinen ancak Türkiye'de ikamet eden yabancılar veraset ve intikal vergisinin mükellefi sayılmaktadırlar. Buna göre vergisinin kapsamı yerellik ve şahsilik ilkelerine dayandırılabilir.

2.4.3. Veraset Ve İntikal Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Yürürlükte bulunan 7338 sayılı V.İ.V.K'nun 3.maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir.

- a. Kamu idarelerine, emekli ve yardım sandıklarına, sosyal sigorta kurumlarına, kamu yararına çalışan derneklere, siyasi partilere ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kurumlardan kurumlar vergisi'ne tabi olmayanlara yapılacak her türlü devirler veraset ve intikal vergisi dışında tutulmuştur.
- 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 fahri konsolosluk dışındaki konsolosluklara üye ve o devletin vatandaşı memurlar ve Türkiye'de

resmi bir göreve memur edinenlerle bu kişilerin aile bireyleri karşılıklı olmak şartıyla veraset ve intikal vergisi'nden muaf tutulmuşlardır.

V.İ.V.K.'nın 4.maddesi ile düzenlenmiş olan istisna hükümleri, şu intikaller için geçerlidir.

- a. Veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ve aile hatırası olarak saklanan tablo, kılıç, madalya vb. eşyalar.
- b. Değerleri 10'nuncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklarda dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 5.157.000.000 TL.sı fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 10.320.000.000. TL.sı.
- c. Örf ve adetlere göre verilmesi mutad bulunan (taşınmazlar hariç) hediye, cihaz, yüz görümlüğü ve drahomalarda.
- d. Her türlü sadakalar.
- e. Karşılıksız edinimlerin 120.000.000. TL.sı
- f. Piyango ve kur'ada kazanılan ikramiyelerin 120.000.000 TL.sı
- g. Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasal partiler ve bunlara ait olan veya bunların oranlarında kurdukları kurumlardan kurumlar vergisine tabi olmayanlar ile bunlar dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamunun yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, spor gibi amaçlarla kurulan kurumlarında statüleri gereğince amaçları doğrultusunda yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisi dışında tutulmuştur.
- h. Kamu idare ve kurumları 3659 sayılı kanuna tabi kurumlar ve kamu yararına yönelik derneklerden veya emekli aylıklardan dul ve yetimlere bağlanan aylıklar ya da bunların dışındaki ikramiyeler emekli ikramiyeleri ile savaş malûlleri ve şehit yetimlerine ödenen paralarda veraset ve intikal vergisi'nde istisna edilmişlerdir.
- i. Savaşta veya eşkıya çatışmalarda, manevra ve talimler sırasında veyahut bunlarda aldığı yaralar sonucu ölen subay, astsubay ve erlerin, görev sırasında ölen görevlilerin eş ve çocukları ile anne ve babaları devrolan mallarının değerinin (b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli

- j. Mal bağışlananın bağışlayandan önce ölümü halinde malın geri verilmesi esnasında veraset ve intikal vergisi alınmamaktadır.
- k. Yaşayanlar arasında mülkiyetin karşılıksız devrinin dışında olmak üzere, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar.
- l. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.
- m. Plaka tahtidi uygulanan illerden Bakanlar kurulu ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticari plaka satışında elde edilen paralardan, taşıt sahiplerine dağıtılan miktarlar vergi dışıdır.

2.4.4. Veraset Ve İntikal Vergisinin Beyan Usulü

Veraset ve intikal vergisi mükelleflerin vereceği beyan üzerine tarih ve tahakkuk ettirilmektedir. Veraset yoluyla veya başka bir şekilde karşılıksız mal edinenler, bu malları bir beyannamede bildirmek zorundadırlar. (V.İ.V.K. Mad 7) Mükellefler beyannamelerinin veraset yoluyla devirde ölen kimsenin diğer şekillerde ortaya çıkan devirde tasarrufu yapan kişinin ikametgahının, tüzel kişilerde ve diğer kuruluşlarda ise merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Eğer mirasın ya da tasarrufu yapanın ikametgahı yabancı bir ülkede ise beyanname, Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Eğer miras ya da tasarrufu yapan kişi Türkiye'de hiç ikamet etmemiş ise; o zaman beyanname Maliye bakanlığına verilir. Yabancı ülkede bulunan mükelleflerde beyannamelerini, konsolosluklara vermelidirler. (V.İ.V.K. Mad 8)

Mükellefler beyannamelerini şu sürelerle göre vermek zorundadırlar.

- Eğer mükellef Türkiye'de ise ve ölüm olayı Türkiye'de gerçekleşmişse 4 ay
- Eğer mükellef Türkiye dışındaysa ve ölüm olayı Türkiye'de gerçekleşmişse 6 ay
- Eğer mükellef Türkiye'de ise ancak ölüm olayı Türkiye dışında gerçekleşmişse 6 ay
- Eğer mükellef mirasın bulunduğu ülkede ise 4 ay
- Eğer mükellef ve miras başka ülkelerde ise 8 ay içinde beyanname vermek

zorundadır. (V.İ.K.V. Mad 9)

Görüldüğü üzere kanun koyucu beyanname verme sürelerinin tespitinde kararını, mükelleflerin müteveffayla olan fiziki uzaklığıyla orantılı olarak vermiştir.

Gaiplik halinde ise beyanname verme süresi, gaiplik kararını ölüm siciline kayıt olduğu tarihi izleyen bir ay içinde vermektedir. Diğer şekildeki devirlerde ise malların hukuken edinildiği tarihi izleyen 1 ay içinde beyanname verilmelidir.

2.4.5. Veraset Ve İntikal Vergisinde Servet Değerlenmesi Ve Vergi Matrahının Saptanması

Veraset ve intikal vergisi'nin matrahı, karşılıksız olarak devredilen malların V.U.K'na göre bulunacak değeridir. (V.İ.V.K. Mad 10).

Vergi hukuku açısından değerlendirme, ekonomik varlıklara vergi matrahının belirlenmesi için, parasal bir değer verilmesini ifade eder. Veraset ve intikal vergisinde 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 asıldığı gün, bir başka deyişle ölüm tarihi itibarıyla, diğer şekilde gerçekleşen mülkiyet devirlerinde ise değerlendirme, söz konusu malların hukukun edinildiği gün olarak yapılmaktadır.¹³³

Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir. Bunda da değerlendirme binalar için "Maliyet Bedeli" ne, arsa ve araziler içinde "Askeri ölçüde birim değer'e göre yapılmaktadır.(V.U.K. Mad 295)

Ticari sermayeye dahil olup, taşınmaz mal hükmünde olan makine, demirbaş gibi eşyalar, emsal değerlerle değerlendirilmektedirler. (V.U.K. Mad 292) 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. (V.U.K Mad 293)

¹³³ Kükrer, a.g.e S.88

Borsa kayıtlı hisse senetleri ölüm tarihi izleyen 3 yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilmektedir. Borsa da kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerle değerlendirilir.

Yabancı paralar ve yabancı para ile tanzim edilmiş alacaklar ve borçlar borsa rayicine göre, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği kura göre belirlenmektedir.

Servet değerlemesinde bir önemli nokta da net servete ulaşmaktır. Çünkü, ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu servet değeri ile ölümü sonucu mirasçılara geçen servet değeri aynı değildir. Ölen kimsenin sağlığında sahip olduğu bir takım haklar (intifa hakkı gibi) ölümle sona erebileceği gibi, bir takım haklarda ölüm sonrası mirasçılara geçebilir. Ayrıca ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu borçlarda, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, özellikle veraset yoluyla devirlerde vergi matrahının saptanmasında vergiye tabi serveti, ölüm anında söz konusu olan servet değil de, mirasçılara geçen servet olarak ele almak gerekmektedir.¹³⁴ Bunun için veraset ve intikal vergisi'nde vergi matrahının saptanmasında, aşağıdaki borç ve masraflar beyannameye gösterilmek şartıyla, edinilen malların değerlerinden indirilebilmektedir.

- Veraset yoluyla ve yaşayanlar arasında gerçekleştirilen devirlerde, edinilen servete ilişkin borçlar,
- Veraset nedeniyle, yabancı ülkelerde edinilmiş servet için ödenmiş vergiler,
- Ölen kimsenin defni için yapılan cenaze masrafları ile noter ve avukatlık ücretleri¹³⁵

Mükelleflerin edindiği servete ilişkin olarak belirlenen değerlendirme ölçüleri dikkate alınarak yaptığı değerlendirme "İlk tarhiyat" olarak anılmaktadır. Bu değerler daha sonra vergi dairesi tarafından incelenerek tekrar değerlendirilmeye tabi tutulabilmektedir. Bu nedenle esas olan vergi dairesinin bulacağı değerdir. Bu usul, verginin mükellefin beyanı üzerinden hemen tarh ve tahsil edilmesini sağlamaktadır. Beyanların gerçeğe uygunluğunu denetlemek için, kanun bazı yaptırımlar koymuştur. Buna göre,

¹³⁴ Kükreler, a.g.e 95,99-100

¹³⁵ Akdoğan, kızılal ve Eyüpgiller a.g.e S.413

mükellefin beyanı ile vergi dairesinin tespit ettiği değerler arasındaki matraha farkına ilişkin verginin, vergi ziyayı cezasının yarısı ile birlikte alınacağını hükme bağlamıştır. Ancak bu hüküm taşınmazlar için geçerli değildir. Taşınır mallar ile gemilere ilişkin değerlemelerde %50'ye kadar bulunacak fark için ceza uygulanmamaktadır. (V.İ.V.K.Mad 10)

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 önleyebilmektedir. (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.

2.4.6 Veraset Ve İntikal Vergisinde Tarife Yapısı Ve Oran

Veraset ve intikal vergisi, artar orantılı 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.¹³⁶ Tarifenin yapısı, vergiye subjektif olma özelliği kazandırmaktadır. Çifte artan oranlı tarife adı verilen bu tarifede vergi oranları hem matrah arttıkça artmakta, hem de matrah tutarında üçüncü derece akrabalıklara doğru yükselme olmaktadır. Bu tarife vergi "sınıf usulü" ve "dilim usulü" olmak üzere 2 şekilde düzenlenir ki, veraset ve intikal vergisi'ne ilişkin vergi tarifeleri "dilim usulü"ne göre düzenlenmektedir.(V.İ.V.K Mad16) Vergi sınıfı 3 dereceye ayrılmaktadır. Birinci derece mirasçılarla eşlerin ve anne-babaların diğer mirasçılara göre daha az vergi ödemeleri hedef alınmaktadır.¹³⁷ Bu durum veraset ve intikal vergisine tabi servet unsurlarının oluşumunda, yakın akrabaların fedakarlık ve katkılarının diğer kişilere göre daha fazla olacağı düşüncesiyle açıklanabilir. Ayrıca kişilerin karşılıksız olarak edindikleri mal

¹³⁶ Öner a.g.e S.115

¹³⁷ Özer, Servetlerin ivazsız intikallerin vergilendirilmesi ve Türkiye'de veraset ve intikal vergisi tatbikatı a.g.e. S.105

karşısındaki duygu, davranış ve tepkileri de böyle bir oran farklılaştırmasını anlamlı hale getirebilir.¹³⁸

2.4.7. Veraset Ve İntikal Vergisinin Ödeme Şekli

Tahsil aşamasında veraset ve intikal vergisi, tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ile kasım aylarında olmak üzere iki çeşit taksitle ödenmektedir.

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 beklemenden yapılmaktadır.

2.4.8. Veraset Ve İntikal Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Tablo VII

Veraset ve İntikal Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (1000 TL)	Veraset ve İntikal V. (1000 TL)	V.İ.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.İ.E 1984, 1986, 1991 ve 1993 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi

*1992 Yılı tahsilat tahmini / **1993 yılı bütçe teklifi

¹³⁸ Abdurrahman Akdoğan "Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi" Gazi Üniversitesi

Veraset ve İntikal Vergisi'nin sosyal açıdan önemli olmakla beraber, devlete gelir sağlama açısından önemli bulunmamaktadır. Yukarıdaki tabloda 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 yayında vergi tarifesinin oluşturuluş biçimiyle de şahsileştirilmeye çalışılan veraset ve intikal vergisi, önemli düzenlemelere ihtiyaç göstermektedir. Vergilendirmenin; toplumun ekonomik ve sosyal yapısına bağlı olarak ağır bir şekilde dönüşmemesi, kişinin geleceği ve refahını düşünmesinin cezalandırılmaması önemli olmakla birlikte, bu verginin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı son derece yetersiz düzeydedir.¹³⁹

¹³⁹ Akdoğan a.g.m. S.187

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERVET VERGİLEMESİNE İLİŞKİN SORUNLAR VE SERVETTEN ALINAN VERGİLERİN SOSYO-EKONOMİK ETKİLERİ

1.Servetin Vergilemesine İlişkin Sorunlar

1.1.Emlak Vergisinin Başlıca Sorunları

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

Önceleri Bina Vergisi “irat”, Arazi Vergisi de “değer” esasına dayanılarak alınmakta iken, 1319 sayılı E.V.K. bu ikiliği kaldırmış ve vergi matrahı olarak “rayiç değer” esasını kabul etmiştir.¹⁴⁰ Bilindiği üzere bu değerın bildirimı, 4 yıllık uzun bir süre için geçerli olmaktadır. Bu süreler zarfında enflasyonun şiddetli oluşundan dolayı matrahlarda erime olacağı şüphesizdir.

Emlak Vergisi’ne genel fiyat artışından başka rant artışları da etki etmektedir. Şehirleşme ve nüfus artışı dolayısıyla oluşan mevki rantları ve buna uygun olarak emlak fiyatları genel fiyatlardan daha hızlı artmaktadır. Emlak Vergisi matrahı olan rayiç değer, hem şiddetli enflasyondan, hem de rant artışlarından etkilenmektedir. Sonuçta emlak fiyatları, söz konusu beyan sürelerinin değer artış haddine uymasına olanak tanımayacak derecede hızlı olmaktadır. Bu oluşumdan zararlı çıkan taraf da şüphesiz devlettir.¹⁴¹

Emlak Vergisi’nde beyanların tekrarlanacağı sürelerin tespitinde 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,

¹⁴⁰ Ahmet BAŞSOY, “Emlak Vergisi Üzerine Bir İnceleme”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı:379, (Haziran 1998), s.24.

¹⁴¹ Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü, İstanbul 1976,

emlakın değerlerine göre ters orantılı olarak tespit edilmesidir. Emlak değerlerinin yüksekliği karşısında, bu emlaktan beyan tekrarlama süresi azaltılarak, idari etkinliği azaltan nedenlerden biri olan “mükellef sayısının fazlalığı” olumsuzluğu giderilmeye çalışılacaktır. Ayrıca kısa sürelerden beyanname veren mükellefler, vergi ödeme gücü yüksek olan gruplara dahil olduklarından, bu kişiler için önemli bir külfet söz konusu olmayacaktır. Beyan tekrarını uzun sürelerde yapması öngörülen küçük emlak sahiplerinin, dolayısıyla düşük gelir gruplarına mensup mükelleflerin lehine bir durum söz konusu olacaktır.¹⁴²

Emlak Vergisi’nde önceleri kullanılan tahrir yöntemi terkedilmiş, beyan usulüne geçilmiştir. Ancak beyanların, mükellef sayısının çokluğu ve ülke çapında dağınıklığı gibi nedenlerle kontrol altına alma imkanı 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 Metrekare Bedelleri” in uygulanmasıyla mükellef bildirimlerinin kontrol sistemine geçilmiştir. Ancak bu bedellerde, zamanla gerçek piyasa değerlerinin çok altında kalmaktadır.¹⁴³

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 kişinin konutuna sahip olabilmek amacıyla, uzun süre borç ödemek zorunda kalmasını da göz önüne alırsak, o kişi hem binanın mülkiyetini alabilmek için harcamada bulunacak, hem de vergi ödeyecektir. Buna göre aynı değerde konuttan kira geliri olan mükellef lehine bir durum ortaya çıkmaktadır.¹⁴⁴

s.70

¹⁴² Eflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü, İstanbul 1976

s.71

¹⁴³ Ömer Faruk BETİREL, **Kamu Maliyesi Teorisi’ne Geçiş**, Met – Er Matbaası, İstanbul, 1976,s.153.

¹⁴⁴ Batirel a.g.e. S.152

1.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Sorunları

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 vergiden 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.¹⁴⁵

Enflasyonun önemli boyutlara ulaştığı günümüzde, taşıtların değerinde görülen artışlar karşısında uygulanan spesifik tarifenin artık önemini yitirdiği bir gerçektir. Bu nedenle, özel ve ticari taşıtlarda enflasyonun yol çattığı bu aşırı değer artışlarının da söz konusu verginin içine alınması gerekmektedir. Ancak görünürde 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 kaldıracaktır.¹⁴⁶

Özel servet vergisi olan Emlak Vergisi'nde binalar için vergi oranı binde 2, araziler için binde 1'dir. Yine bir servet unsuru olan Motorlu Taşıtların vergi oranı ise (taşıtların yaşları ve cinslerine göre vergi alınmasına karşılık, bugünkü değerler ve ödenecek vergi arasında bir oranlama yapacak olursak) binde veya on binde bir oranındadır.¹⁴⁷ 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'da Karayolları Genel Müdürlüğü'ne verilen ödenekler 196 milyar TL olduğu halde, verginin hasılatı 16.6 milyar TL' de kalmıştır.

¹⁴⁵ İtihan ÖZER, Devlet Maliyesi, Cilt1, M.B. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1986/276, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1986, s.284.

¹⁴⁶ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.150-151.

¹⁴⁷ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.94.

1.3. Veraset ve İntikal Vergisine İlişkin Temel Sorunlar

Veraset ve intikal vergisi, servetlerin yeniden dağılımında önemli bir araçtır. Aynı zamanda tasarruf, yatırım ve çalışma arzusunu 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, mükelleflerin gelir ve servet durumlarına bakılmaksızın vergileme yapılmaktadır. Vergi, doğrudan doğruya bireyleri değil, varlıkları hedef almaktadır.

Veraset ve intikal vergisinden güdülen amaç eğer, gelir sağlamanın 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. Eğer bireylerden biri yüksek gelirlili iken, diğeri düşük gelirlili ise, ikincinin vergi yükü daha ağır olacaktır. Bu nedenle, Veraset ve İntikal Vergisi’nde matraha ve akrabalık derecesine göre uygulanan artan oranlı tarifinin, bireylerin gelir ve servet durumları da göz önüne alacak biçimde düzenlenmesi yararlı olacaktır.¹⁴⁸

Veraset ve İntikal Vergisi’nde “değerleme güçlüğü” mevcuttur. Genellikle para, mücevherat, hamiline yazılı hisse senetleri vb. beyan dışı kalmaktadır. Taşınmazların değerlendirilmesinde kullanılan “rayiç değer” yöntemi, mükelleflerin keyfi beyanlarına yol açmakta ve vergi matrahının düşük bildirilmesi sonucunu vermektedir. İlk tarihyattaki bu değerler, vergi dairesi tarafından incelemeye alınmaktadır. Verginin verimliliği de, bu safhada önem kazanmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi’nin ödeme süresi 3 yıldır. Bu uzun sürede, mükellefleri takip güçlüğü oluşmakta ve verginin verimi düşmektedir. Ayrıca 3 yıllık zaman zarfında, vergiye faiz yürütülmemektedir. Verginin ödeme şekli üzerinde durulabilir.

¹⁴⁸ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e.,s.151-152.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin verimini arttırmak amacıyla, Miras Payı Vergisi uygulamasından önce, tüm varlığı hedef alan Tereke Vergisi uygulamasına geçilebilir.¹⁴⁹

Bilindiği üzere, Veraset ve İntikal 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 mirasta 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.¹⁵⁰ Bu da vergide gerek yapısal özelliği, gerekse günün ekonomik koşulları nedeniyle uygulanan vergi tarifesinin sonucu olarak, vergi yükünün artmasıyla meydana gelen, muvazaalı bir işlemdir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin tarifesi, özellikle matrah dilimleri itibari ile yıpranmıştır. Tarife, en üst matrah için artan oranlılık özelliğini 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 sonucunu ortaya koymaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin amaç ve fonksiyonları itibariyle yeniden gözden geçirilmesi, bunun gerçekleştirilebilmesi için sade, mükellef tarafından kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir, mükellefi ürkütmeyen ve idari açıdan uygulanmasını gerçekleştirebilecek bir yasak konum içinde ele alınmasına ihtiyaç vardır.¹⁵¹

¹⁴⁹ Özer, Devlet Maliyesi, a.g.e., s.285.

¹⁵⁰ Gülten ve Haydar KAZGAN, **Türkiye'de Maliye Politikası**, İ.Ü. Yayınları No:1085, İktisat Fakültesi Yayınları No:153, Ekin Basımevi, İstanbul 1964, s.81.

¹⁵¹ Akdoğan, a.g.m., s.192.

2.Servet Vergilerinin Sosyo Ekonomik Etkileri

Vergiler devletin sunduğu toplumsal veya yarı toplumsal mal ve hizmetlerin finansmanını karşılayan gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu olarak alınan paralardır. Bu nedenle vergiler, yeni konulduklarında veya onları yükselttiğinde, mükellefler tarafından harcamaların veya tasarrufların ya da her ikisinin kısılması ile karşılanabilmektedir.

Servetin vergilendirilmesi ile her vergide olduğu gibi, bireylerin ve kurumların şimdiki ve geleceğe yönelik kararları etkilenir. Servet, geçmiş dönemdeki ve şimdiki tasarrufları kapsadığından bu vergiler, her şeyden önce ekonomik süjelerin tasarruf ve tüketimlerini etkileyebilecektir. Bireyler tasarruflarını değişik biçimde 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 durulacaktır.¹⁵²

Bilindiği üzere bireyler 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 yansıtılmayacağıdır.

2.1. Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Tasarruflar, gelecekteki tüketimi karşılamak, miras bırakmak ya da üretim sürecine katılmak gibi amaçlarla yapılırlar. Konulan veya oranları arttırılan bir vergide, ya harcamaların veya tasarrufların kısılması ya da yalnızca birinin azaltılması yoluyla karşılanabilir.¹⁵³ Bireysel servetleri içeren vergi tiplerinin tasarruflar üzerindeki etkilerini ele alalım:

2.1.1. 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

¹⁵² Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.79.

¹⁵³ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.81.

verginin konulmasından önce bireylerin davranışları üzerinde herhangi bir etki yaratması beklenemez. Olağanüstü servet vergilerinin matrahı, geçmiş dönemde 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 karşılayabilmektedir.¹⁵⁴ Bu da o ülkede sermaye piyasasının işlek olmaması halinde gerçekleşir. Eğer bankalar, kredi hacmini kolayca genişletebiliyorlarsa, mükellefler vergiyi, mal varlıklarını rehin veya ipotek altına sokmak suretiyle borçlanarak karşılayabilirler. Diğer yandan, mükelleflere vergi borcunu ödemek için vadeler tanınmışsa kredi sisteminde böyle bir elastikliğe gerek kalmadan, mükellefler vergiyi borçlanma yoluyla ödeyebilirler. Genel olarak verginin borçlanma ile ödenmesi, mükelleflerin gelecek devrelerde tüketimlerini azaltarak borcunu ödeyebilmesine olanak verir. Bu etkinin yaygınlık devresi de, yine verginin ileriki yıllara atılmış olan yükünün önemine bağlıdır.¹⁵⁵

Olağanüstü servet vergisi zorunlu olarak geçmiş dönemin tasarruflarının paraya çevrilmesine yol açtığı takdirde, gelecek dönemin tasarrufları ve tüketimlerini kısıtlayacaktır. Eğer birey daha sonraki yıllarda tüketimi arttırmak, miras bırakmak ve prestij sahibi olmak isterse, vergi, gelecek dönemde tasarruf arzusunu arttırıcı yönde bir etki yaratabilir.¹⁵⁶

Türkiye’de olağanüstü servet vergisi 1942 yılında Varlık Vergisi adı altında uygulanmıştır. Verginin uygulanmasında önemli aksaklıklar olmasına ve Türk vergi sistemine sürülen kara bir leke olarak kabul edilmesine karşın savaş yıllarında elde edilen olağanüstü servet ve kazançları vergilendirmesi bakımından ilginç bir vergidir. Bu verginin tasarruf miktarı ve özendiricileri üzerindeki etkileri, büyük bir yükümlü grubu mal varlıklarını paraya dönüştürerek vergiyi göz önünde bulundurlarsa, kurumda belirlenen yönde oluştuğu söylenebilir.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.82.

¹⁵⁵ Kenan BULUTOĞLU, Vergi Politikası, Servet Matbaası, İstanbul, 1982, s.166.

¹⁵⁶ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.87.

¹⁵⁷ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.87-88.

2.1.2. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Sürekli servet vergileri, her yıl tekrarlanan ve düşük oranlı olmaları nedeniyle, mükelleflerin cari yıl gelirlerinden 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 yatırılmış olması halinde: servetin kısmen paraya çevrilmesine ve verginin servetten ödenmesine yol açılabilir.¹⁵⁸

Mükellefler tarafından önceden bilinen ve vergi karşısında davranışlarını ayarlayabilme olanağı veren bu verginin gelir veya ikame 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 ikame 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 arttırsalarsa ikame etkisi nedeniyle tüketimin artmasına ve tasarrufun azalmasına neden olabilecektir.

Konuyu Türkiye'de uygulanan Sürekli Servet Vergileri açısından ele aldığımızda, Türkiye'de sürekli olarak uygulanan genel bir servet vergisi yoktur. Uygulamada olan Sürekli Servet Vergileri, Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi'nden oluşan kısmi servet vergileridir.¹⁵⁹

Emlak Vergisi'nin Tasarruflar Üzerindeki Etkisini Ele Aldığımızda:

Toplumumuzda her gelir düzeyinde yer alan bireyler, gelirlerinin belirli bölümlerini birleştirerek gelecek yılların gereksinimlerini karşılamak amacıyla, servet

¹⁵⁸ Bulutoğlu, Vergi Politikası, a.g.e., s.162.

unsurlarına dönüştürmektedirler. Bu durumda, her gelir grubunda yer alan bireyler gelirlerinde meydana gelen artışlardan gelecek dönemdeki tüketimlerini finanse etmek amacıyla tasarruf yapacaklardır. Türk halkının “Dünyada mekan ahrette iman” sözü ile tasarruflarını konuta dönüştüreceklerdir.

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

Ülkemizde bina ve araziye genellikle orta ve yüksek gelir düzeyli bireyler sahip olabilmektedir. Bu bireyler, vergiyi tüketimlerini kısarak ödeyecekler ve vergi, geçmiş ve gelecek tasarruflarında 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. Bireyler tasarruflarını enflasyonun yıpratıcı etkisinden kurtarmak amacıyla bu yolu seçmektedirler. Ayrıca, enflasyon nedeni ile vergi matrahının aşındığı ve dört yıllık beyanname döneminin mükellef lehine işlediği göz önünde tutulursa, vergiye karşılık tasarrufların taşınmaza dönüştürülmesinin özendirildiği yargısına varabiliriz.¹⁶⁰

Emlak Vergisi'nin mesken muaflığı yeni inşa edilen binalara 5 yıl muaflık tanımaktadır. Bu muaflık, tasarrufların bu alana yönelmesini bilakis teşvik etmiştir.

2.1.3. 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.

¹⁵⁹ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.92.

¹⁶⁰ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.95-96.

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

Miras bırakan bireyler (muris) servetlerinin ileride vergilendirileceğini düşünerek, tüketimlerini arttırıp tasarruflarını azaltabilirler. Ancak muris, mal varlıklarını bırakacakları varislerin hissi yakınlık duyuyorlarsa, tasarruflarını arttırmaları da mümkündür.¹⁶¹

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.¹⁶²

Varisin edindiği servet, eğer iktisadi bütün ise, varis bu iktisadi bütünü korumak isteyebilir. Vergi borcunu daha fazla çalışarak ve tüketimini kısıarak (gelir etkisi) karşılayabilir. İstisnai bir durum olarak da, eğer varisin edindiği servet hakkında bölünmezlik hükmü (özellikle arazi intikallerinde) söz konusu ise vergi, servetin paraya çevrilmesi yolu ile değil, kısmen varisin tasarruflarından, kısmen tüketiminden, kısmen de daha fazla çalışması sonucu elde ettiği gelirden ödemiş olacaktır.¹⁶³

Türkiye’de uygulanan bu tür vergilerin tasarruflar üzerinde yaratacağı etkileri şöyle inceleyebiliriz. Veraset ve İntikal Vergisi, taşınır ve taşınmaz servet unsurlarını kapsadığından, genel nitelikli bir servet vergisidir. Ülkemizde, bireyler daha önce belirtildiği üzere tasarruflarını taşınmaz mallara dönüştürmektedirler. Ancak taşınır

¹⁶¹ Sabri Sami TAN, **Vergilerin Tasarruflar Üzerindeki Etkisi**, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1991), s.46.

¹⁶² Heper, **Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi**, a.g.e., s.100.

¹⁶³ Bulutoğlu, **Vergi Politikası**, a.g.e., s.174.

servet unsurlarının vergi ile kavranması güç olduğundan, vergi daha çok taşınmazları hedef almaktadır.¹⁶⁴ Bu nedenle miras bırakacak kişiler, hayatta iken gelirlerini taşınır mallara dönüştürebilirler. Ancak bu uygulamada az görülen bir olaydır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nin mükellefleri 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 etkilenmez iken, cari dönem tüketim ve tasarruf düzeyi azalacaktır.¹⁶⁵

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.

Ancak enflasyonun diğer etkisi de vergi üzerinde kendini gösterecektir. Veraset ve İntikal Vergisi, 3 yıllık süre içinde 10 eşit taksitle 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 kalmamışsa, bu kez mükellefler varlıkları paraya dönüştürmeye başlayacaklardır. Bu da cari harcama ve tasarrufları kısıtıcı etki yaratabilecektir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Özer, Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, a.g.e., s.38.

¹⁶⁵ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.103.

¹⁶⁶ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.104 -105.

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

2.2. 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 karlılığına ve faiz haddine bağlıdır. Bu görüşten hareket ederek, Servet Vergisi türlerinin, yatırımlar üzerindeki etkileri incelenebilir.¹⁶⁷

2.2.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Olağanüstü Servet Vergileri, sürekli olmamaları, mükelleflerin vergiden önce 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 baltalayacağı 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.¹⁶⁸

Olağanüstü Servet Vergisini karşılamak amacıyla birçok servet sahibi, servetlerini paraya çevirmek isterler. Bu nedenle servet unsurlarının hisse senetlerinin fiyatlarının

¹⁶⁷ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.106.

¹⁶⁸ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.106-107.

düşmesi faiz haddini yükseltir. Böylece birçok yatırım fırsatı çekici olmaktan çıkar ve sonuçta yatırımlar azalır.¹⁶⁹

Türkiye’de 1990’lı yıllarda uygulanan varlık vergisinin yatırım düzeyi ve yatırım özendiricileri üzerinde ne yönde bir etki yarattığı konusunda kesin bir sonuca varma olanağı bile, bu verginin yatırımları azaltıcı yönde etkilediği, sonraki yıllardaki yatırım düzeyleri dikkate alınır, söylenemez.¹⁷⁰

2.2.2. Sürekli Servet Vergilerinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Servet vergilerinin yatırımların etkinliği üzerindeki etkilerini araştırarak olursak; Sürekli Servet Vergileri, gelir getirmeyen ve 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.¹⁷¹ Gelir getirmediği için vergi yükünün ağırlaşmasına neden olan varlıklar rizikosuz alanlardan, rizikolu alanlara kayacaklardır; bireyler varlıklarını daha akıllıca kullanacaklardır. Örneğin çiftçi, ihtiyacını karşılayan üretimine ek olarak bir de vergi için toprağını boş bırakmamak ve onu daha verimli kullanmak isteyecektir.¹⁷² Görüldüğü gibi sürekli servet vergileri, yatırımları daha verimli alanlara kaydırma özelliği taşımaktadır.

Kurumsal olarak sürekli servet vergilerinin yatırımları ne yönde etkileyeceğini inceledikten sonra şimdi de Türkiye’de uygulanan sürekli olmakla birlikte kısmi bir servet vergisi özelliği olan Emlak vergisinin yatırımlar üzerindeki etkilerini araştırabiliriz.

Bina Vergisi, yeni binalara yatırım yapma isteğini azaltabilir. Zamanla vergisiz duruma göre daha küçük odalar ve binaların yapımı gündeme gelebilir. Mevki rantından

¹⁶⁹ Bulutoğlu, Vergi Politikası, a.g.e., s.186.

¹⁷⁰ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.107.

¹⁷¹ Hüsnü KIZILYALI, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:286, Maliye Enstitüsü Yayınları No:33, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, s.175-176.

¹⁷² Güneş, a.g.e., s.12.

dolayı binaların değerinde meydana gelen artış sonucunda, bu şekilde rağbet edilen şehir merkezlerinin yakınlarında yerleşim adacıkları oluşabilir.¹⁷³

Ülkemizden bir örnek olarak İstanbul çevresinde ve merkeze oldukça uzak kurulan yerleşim bölgeleri gösterilebilir.

2.2.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Servet transferi üzerinden alınan vergilerde incelediğimiz Veraset Vergisi'nin ödeneceğinin önceden bilinmesi, murisin ve varisin davranışlarında değişikliklere yol açabilecektir. Bilindiği üzere ortalama olarak bir neslin, kendisinden sonraki nesle miras bırakma süresi 25 yıl olduğuna göre bireylerin vergiden haberdar olmaları oldukça doğaldır.¹⁷⁴

Konuyu miras 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 dönüştürülebiyecek 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 isteğinde olursa, bu serveti edinmek için yatırımlarını rizikolu alanlara kaydırabilir.¹⁷⁵

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

¹⁷³ Güneş, a.g.e., s.11.

¹⁷⁴ Kazgan, *Türkiye'de Maliye Politikası*, a.g.e., s.81.

¹⁷⁵ Heper, *Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi*, a.g.e., s.115.

tasarruflarını kısıbabilirler ve kendi yatırımlarının düzeyini düşük tutabilirler. Veraset Vergisi ise bu durumdaki varislerin çok çalışıp, tasarrufta bulunmalarına ve yatırımlarını arttırmalarına yol açabilir. İkinci olarak Veraset Vergisi, servetin miktarı büyüdükçe genellikle bazı servet unsurlarının paraya dönüştürülmesi sonucu ödendiğinden, mirası azaltarak varislerin tasarruf kapasitesi ile yatırımlarını finanse edecek öz kaynakları 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 gelirlilere kaldığı düşünülürse, söz konusu verginin, varislerin yatırım harcamalarını daha fazla etkilemesi beklenir.¹⁷⁶

Veraset Vergisi'nin yatırımlar üzerindeki etkilerini inceledikten sonra şimdi de Türkiye'de uygulanan Veraset Vergisi'nin yatırımları ne yönde etkilediğini araştırabiliriz. Veraset ve İntikal Vergisi'nde taşınır varlıkların kolayca kaçırılması söz konusu olduğundan, vergi yükü taşınmazlar üzerinde kalmaktadır. Ülkemizde yapılan bir araştırmaya göre, hane halkı tasarruflarının önemli bir bölümü (1968'de %59.6, 1969'da %53.5, 1970'de %33.7)'nün konut yatırımlarına ayrıldığı gözlenmiştir. Ancak bu yatırımların her yıl azaldığı görülmektedir. 1970 sonrası bu azalışa, Veraset ve İntikal Vergisi dahil, fiyat artışları ve bina üzerine getirilen yeni vergiler neden olmuştur. 1970 yılından önce de Veraset Vergisi'nin olmasına karşılık, hane halkı tasarruflarının konut yatırımları üzerinde azaltıcı bir etki yaratmadığı görüşümüzü doğrular niteliktedir. Bu nedenle, yapılan bireysel yatırımların, Veraset Vergisi'nden etkilenmediğini söyleyebiliriz.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.116.

2.3. Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkileri

Bireylerin arz ettikleri 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.

Servetten alınan bir verginin, emek gelirinden alınan vergiden daha yüksek tutulması (ayırma prensibi), daha çok servetin geliri ile geçinenlerin aylıklığını azaltıcı bir etki yapar.¹⁷⁸

2.3.1. Olağanüstü Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi

Bu tür vergilerin bir defaya mahsus olmaları ve tekrarlanacaklarının tahmin edilmemesi, bireylerin vergi nedeni ile 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 Vergisi'nin bir kere alınması sonucu “ikame etkisi” sıfırdır. Bu nedenle verginin çalışma arzusunu azaltıcı bir etki yaratması beklenemez.¹⁷⁹

2.3.2. Sürekli Servet Vergilerinin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi

Sürekli Servet Vergileri, geçmiş dönem tasarruflarını vergilendirdiklerinden, vergi, o yıl elde edilen gelirlere ödense bile, emek gelirlerini direkt olarak etkilemediğinden, çalışma arzusu üzerinde yok denecek kadar az bir etki yaratmaktadır. Gelir ya da Tüketim Vergisi, çalışmanın getirisini azaltmaktadır. Ancak getirinin

¹⁷⁷ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.118-119.

¹⁷⁸ Bulutoğlu, Vergi Politikası, a.g.e., s.235.

¹⁷⁹ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.120.

azalması, çalışma arzusunun artacağını ya da azalacağını belirleyememektedir. Sürekli Servet Vergilerinin çalışma arzusu üzerindeki olumsuz etkisi, Gelir Vergisi'ne oranla daha azdır.¹⁸⁰

Türkiye'de uygulanan kısmi Servet Vergilerinin bireylerin çalışma arzusu üzerinde önemli etkiler yapması beklenemez. Emlak Vergisi, bina ya da arazinin gelirinden ödeniyorsa, vergi nedeniyle elde edilen gelirden azalma olacaktır. Ancak bina ya da araziden sağlanan gelirle ödenen Emlak Vergisi, ödenecek Gelir Vergisi'nden indirilebilmektedir. Gelirdeki bu azalmanın, çalışma arzusu üzerinde etkili olduğu söylenemez.

Emlak Vergisi gelir getirmeyen varlıklar üzerinden alındığında da vergi, geçmiş dönem tasarruflarını vergilendirdiği için bugünkü çalışma arzusunu kısıtlamayacaktır.¹⁸¹

2.3.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Çalışma Arzusu Üzerindeki Etkisi

Servet transferi üzerinden alınan bir Veraset ve İntikal Vergisi'nin, çalışma arzusu üzerindeki etkisi, muris 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 içinde 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.¹⁸²

Türkiye'de uygulanan Veraset ve İntikal 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

¹⁸⁰ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.121.

¹⁸¹ Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.121.

¹⁸² Heper, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.122.

çabası içine girmiş olmaları, bu verginin murislerin çalışma arzusunu azaltmadığını vurgular.

Varisler ise, vergi nedeni ile ya elde edecekleri servetin azalmasını kabullenecek, 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 İntikal Vergisi’nin bireyin çalışma arzusu üzerinde önemli etkiler yapacağı söylenemez.¹⁸³

2.4. Servet Vergilerinin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Vergilerin, kişisel gelirin miktarında ve bu gelirler arası farklarda yarattığı değişimler, bir yandan kişilerin refah düzeylerine, diğer yandan toplumdaki dağılımında etkili olmaktadır. Genelde toplumdaki bu dağılım, bir başka deyişle fırsat eşitsizlikleri nedeniyle, kişiler arasında gelir ve servet dağılımı farklı olmaktadır.¹⁸⁴

Serveti vergilendirme gereklerinden biri olarak değinmiş olduğumuz bu sosyal fonksiyonu yerine getirebilen Servet Vergileri ele alınacaktır.

2.4.1. 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, olağanüstü vergiler devreye girmektedir. Sözü edilen, olayın mali yönünü oluşturmaktadır.

¹⁸³ Heper, Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, a.g.e., s.123.

¹⁸⁴ Selahattin TUNCER, *Gelirin Yeniden Dağılımı*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No:23, İstanbul 1970. S.43.

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 birinci ve ikinci 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 eşitleme yönünde değişmiştir.¹⁸⁵ Başka bir deyişle Olağanüstü Servet Vergisi, olağanüstü şartların altüst ettiği ve adil sayılamayacak bir servet dağılımının da haklı sayılacak yolda değiştirilmesi için araç olarak kullanılır.¹⁸⁶

2.4.2. Sürekli Servet Vergilerinin Gelir Dağılımına Etkisi

Sürekli Servet Vergileri, düzenli olarak her yıl tekrarlanan servet vergileridir. Bu vergilere örnek olarak Emlak 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 bir konudur. Özellikle az gelişmiş ülkelerde binaların büyük bir bölümünün yüksek gelir gruplarına mensup kişilerin elinde oldukları kabul edilmektedir.¹⁸⁷ 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.¹⁸⁸

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 etmektedir.

¹⁸⁵ İsmail TÜRK, *Maliye Politikaları, Amaçlar-Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, 8.baskı, Sevinç Yayınevi, İstanbul 1989, s.260.

¹⁸⁶ Uluatam, a.g.e., s.285.

¹⁸⁷ Türk, a.g.e., s.300.

¹⁸⁸ Leyla ÖZGÖREN, *Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü) 1991, s.57.

Diğer yandan vergi arazinin değeri üzerinden alınıyor ise, küçük işletmelerin vergilendirilmesinin yanında, büyük işletmelerin artan oranlı şekilde vergilendirilmeleri sonucu gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı etkiler meydana gelecektir.¹⁸⁹

2.4.3. Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi

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

Vergilendirme yoluyla gelir dağılımının etkilenmesinde, Veraset ve İntikal Vergisi önemli bir rol oynamaktadır. Bu vergi, servet hasıllarından 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.¹⁹⁰

Veraset ve İntikal Vergisi, murisin bıraktığı mirasın değeri ve mirasçılarının murise akrabalık derecesi göz önünde tutularak, artan oranlı olarak alınmaktadır. Verginin servet, dolayısıyla gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi verginin İstisna hadlerinin az, vergi tarifesinin yüksek olmasına ve değerlemeye önem verilmesine bağlı olmaktadır.¹⁹¹

¹⁸⁹ Özgören, a.g.e., s.58-59.

¹⁹⁰ Özgören, a.g.e., s.59.

¹⁹¹ Türk, a.g.e., s.260.

SONUÇ

Servet, bireylerle ilişkilendirilen ve gelecekte tüketim için saklanan stoklar olarak tanımlanabilir. 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.

Gelir getirirse de getirmese de sahibine, gelecekteki işsizlik ya da hastalıklara karşı güven veren servet, ayrıca sosyal mevki, kudret ve ekonomik bağımsızlık sağlayarak özel bir ödeme gücünü temsil etmekte, ödeme gücü ilkesine göre de vergilendirilmesi doğal olmaktadır.

Servet Vergilerinin türleri oldukça çoktur. Olağanüstü Servet Vergileri, Sürekli Servet Vergileri ve servet transferi üzerinden alınan Servet Vergileri, uygulamadaki servet vergilerinin birçok özelliğini taşımaktadır. Buna göre Olağanüstü Servet Vergileri, savaş, ekonomik kriz gibi dönemlerde uygulamaya konulan, bir defaya mahsus ve yüksek oranlı vergiler olarak tanımlanabilir. Bu vergi, varlıkların paraya dönüştürülmesi ile karşılanabilmektedir. Nitekim ülkemizde ikinci Dünya Savaşı yıllarında uygulanmış olan Varlık Vergisi nedeniyle mükellefler, taşınmazlarını, gazete ilanları ile satışa çıkarmışlardır. Sürekli Servet Vergileri ise periyodik, genelde düşük oranlı vergiler olduklarından cari yıl gelirleri ile ödenebilen vergilerdir. Vergi sistemimizde yer alan Emlak Vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi, mükelleflerin cari yıl gelirlerinden ödenebilmektedir. Servet transferi üzerinden alınan vergiler, vergi sistemi içinde sürekli yer alan, bu sebeple önceden haberdar olunan, ancak belirli kişileri ne zaman hedef alacağı belli olmayan vergilerdir. Bu grubun en yaygın örneği olan Veraset ve İntikal Vergisi, mükellefin cari yıl gelirinden ödenebildiği gibi, devrolunan varlıkların paraya çevrilerek bir mali kuruma yatırılması suretiyle elde edilen servetin geliri ile de karşılanabilmektedir.

Tüm servet vergileri, tasarruf stoklarını hedef almakta ve vergi, ya servetin gelirinden ya da bireysel gelirden ödenmekte olağanüstü durumlarda da servetin paraya dönüştürülmesi ile karşılanabilmektedir. Böylece devlete gelir sağlamanın yanında

kaynaklar etkin kullanılmakta ve toplumda bozuk olan gelir ve servet dağılımı dengeleme yolunda değişmektedir.

Bugün servet vergileri, asıl vergi olma niteliğini kaybederek tamamlayıcı vergi özelliği taşımaktadır. Bu vergiler, Gelir Vergisi ile gelir getirmeyen ve vergilendirilemeyen ancak vergilendirilmesi gerekli servet unsurlarını vergilendirir. Bu nedenle, Gelir Vergisi'nden ayrı devamlı nitelikte bir servet vergisi, vergi adaleti ve tekniği bakımından vazgeçilemeyecek bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Diğer yandan Servet Vergileri, Gelir Vergisi'ni denetleme fonksiyonu ile bu vergiden kaçırılan meblağların servete dönüştürülmesine olanak sağlamamaktadır.

Günümüzde Servet Vergileri tersine artan oranlı muamele ve gider vergilerine karşı bir denge olarak nitelenmektedir. Geniş ölçüde tüketiciye yansıyan muamele ve tüketim vergileri karşısında servet vergileri bir denge unsuru olarak değerlendirilmektedir.

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 bakılmaktadır. Bu bakımdan Servet Vergileri sosyal bir işlem görmektedir.

Ancak ülkemizde bu vergiler yeterince başarılı olmamaktadırlar. Bu verginin matrahını saptanmakta zorluklarla karşılaşmaktadır. Ayrıca borçların indirilmesi kabul edildiği takdirde matrahı tespit etmek daha da güçleşmektedir. Değerlemenin kısa aralıklarla yapılması ise büyük ve teknik güçlükleri de beraberinde getirmektedir. Ayrıca denetim yetersizliği nedeniyle de varlıkların gerçek değerleri vergilendirilmemekte ve Servet Vergileri, çok az sayıda servet unsurunu içermektedir. Bu nedenlerle Servet Vergileri, modern vergicilikte mali önemlerini geniş ölçüde kaybetmişlerdir. Özellikle gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye'de servetlerin etkin bir biçimde vergilendirilmesinin ekonomik kalkınma çabasına önemli katkıda bulunacağını ve verimsiz alanlara kaymış bulunan servet unsurlarının ülke ekonomisi için çok daha yararlı alanlara yönelmesini sağlayabileceğini öne sürebiliriz.

KAYNAKÇA

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 EYÜBGİLLER**
Türk Vergi Sistemi Gazi Üniversitesi, yayın No:104 İ.İ.B.F yayın No:45 Ankara 1987
- AKGÜÇ, Öztin** **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri**, catüt Matbaacılık, İstanbul 1970,
- AKSOY, Şerafettin** **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1991
- AKSOY, Şerafettin** **Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi** 2.baskı Filiz Kitapevi, İstanbul, 1989,
- ARIKAN, Vural** **Birbirinin kurdu yedi vergi**, İstanbul Matbaası İstanbul 1983
- BATIREL Ömer Faruk** **Kamu Maliyesi Teorisine giriş**, Mat-er Matbaası, İstanbul 1976,
- BATIREL Ömer Faruk** **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, Genişletilmiş 3.baskı, Marmara Üniversitesi yayın No:492 İktisadi İdari Bilimler Fakültesi yayın No:388 İstanbul 1990

- BULUTOĞLU, Kenan** **Türk Vergi Sistemi, Değişik ve Genişletilmiş 6.Baskı, Ongun kardeşler Matbaacılık San. İstanbul 1979**
- BULUTOĞLU, Kenan** **Vergi politikası, Sermet Matbaası, İstanbul 1982,**
- ÇELİK, Galip** **Servet ve Harcama Vergileri, Seçkin Yayınevi Ankara 1999**
- DİLİK, Sait** **Servetlerin Geniş Kitlelere Yayılması, Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi yayınları No:392 Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1976**
- EDİZDOĞAN, Nihat** **Kamu Maliyesi II, Genişletilmiş 2.baskı Ekin Kitapevi Bursa1991,**
- ERGİNAY, Akif** **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi 13.baskı, Turhan Kitapevi yayınları Ankara 1988**
- ERGİNAY, Akif** **Vergi Hukuku, 14.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990**
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ ve İsmail TATLIOĞLU** **Kamu Maliyesi, Bursa, Ekin Kitapevi yayınları, 1996**
- HEPER, Fethi** **Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi Eskişehir, İktisadi İdari Bilimler Akademisi yayınları No:246/166 Eskişehir 1982**
- HEREKMAN, Aykut** **Kamu Maliyesi, Ankara Sevinç Matbaası 1996**

- KANETİ, Selim** **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi, yayın No:3434 Hukuk Fakültesi yayın No:695, Özlem kardeşler Matbaası, İstanbul 1987
- KAZGAN, Gülten** **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, Altıncı Basım, Remzi Kitapevi, İstanbul, 1993,
- KAZGAN, Gülten ve Haydar** **Türkiye’de Maliye politikası**, İ.Ü yayınları No:10885, İktisat Fakültesi yayınları No:153, Ekin Basımevi, İstanbul 1964,
- KIZILOT, Şükrü** **Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası**, Geliştirilmiş 3.baskı Vergi yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara 1983
- KIZILYALI, Hüsnü** **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, Ankara Üniversitesi, siyasal Bilgiler Fakültesi yayınları No:286 Maliye Enstitüsü yayınları No:33, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim** **Türk Vergi Kanunları II**, 3.baskı, Temel yayınları, İstanbul, 1988
- KORKMAZ, Esfender** **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İ.U Yayın No:1989 İktisat Fakültesi yayın No:489 Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1982
- KÜKRER, Sami** **Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi yayınları No:256, Eskişehir 1987

- NADAROĞLU, Halil** **Kamu Maliyesi Teorisi, Genişletilmiş 6.baskı İstanbul Sermet Matbaası. 1985**
- Maliye Bakanlığı Yayını **Bir Reformun Anatomisi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Ankara 1999**
- ORHANER, Emine** **Kamu Maliyesi, Ankara, 1992**
- ÖKTE, Faik** **Varlık Vergisi Faciası, Vebioğlu yayınları, İstanbul 1951**
- ÖNER Erdoğan** **Kamu Maliyesi I, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu yayın No:1986/282 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**
- ÖZER, İlhan** **Devlet Maliyesi, Cilt 1, M.B Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın no:1986/276, Başbakanlık basımevi, Ankara, 1986,**
- ÖZER, İlhan** **Devlet Maliyesi, Cilt 1, M.B.Araştırma Planlama ve Koordinasyon kurulu yayın no: 1986/276, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1986,**

SAYGILIOĞLU Nevzat (Çeviren) OECD Ülkelerinde Vergileme, Yaklaşım
Yayıncılık A.Ş Ankara Kasım 1993

TUNCER, Selahattin Teoride ve Pratikte Servet Vergileri
E.İ.T.İ.A. Yayınları, no:32/9 İstanbul,
1966

TUNCER, Selahattin Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi
Araştırmalar, vaka yayınları No:23,
İstanbul 1970

TURHAN, Salih Vergi Teorisi ve Politikası, Geliştirilmiş
5.baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi 1993

TÜRK, İsmail Maliye Politikası Amaçlar-Araçlar ve
Çağdaş Bütçe Teorileri, 8.baskı, Sevinç
Yayınevi, İstanbul 1929

ULUATAM, Özhan Kamu Maliyesi, Genişletilmiş, 4.baskı
Savaş Yayınları, Ankara 1991

YERCI, Kadir Net Servet Vergisi, İstanbul Üniversitesi,
İktisat Fakültesi, İstanbul 1980,

Sürelî Yayınlar

AKDOĞAN, Abdurahman “Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesinin
Değerlendirilmesi” **Gazi Üniversitesi**
İ.İ.B.F Dergisi, Sayı:1-2 (1989)

ARAL, Uluer “Emlak Vergisinde Yeni Uygulama”,
İktisat ve Maliye, Sayı:7 (Ekim 1982)

ARMAĞAN, Kayhan “Emlak Vergisi’nde Tarihsel Gelişim”
Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:1 (Ocak
1983)

- BAŞSOY, Ahmet** “Emlak Vergisi Üzerine Bir İnceleme”
Türk İdare Dergisi, Sayı:379 (Haziran 1988)
- İŞİK, Ekrem** “Tasarrufu Yasak Edilen ve Kısıtlanan Gayrimenkullerin Emlak Vergileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:6 (Eylül 1990),
- KARABACAK, Hasan** “Kamulaştırma İşlemlerinde Emlak Vergisi ve Harç Uygulaması” **Vergi Dünyası**, Sayı:96 (Ağustos 1989)
- MERİÇ, Osman** “Belediyelerin Gayrimenkullerin Vergilendirilmesinde Son Durum”, **İller ve Belediyeler Dergisi**, Sayı:450 (Nisan 1983),
- ŞENYÜZ, Doğan** “İmparatorluk ve Cumhuriyet Devrinde Servet Vergileri” **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Sayı:1 (Nisan 1985)
- Tezler**
- DİNÇ Binhan Elif** Servetlerin Vergilendirilmesi (yüksek lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi İstanbul, 1994
- ENCİ, Hatice** Türkiye’de Servet Vergileri ve Etkinliği (Yüksek Lisans Tezi) Uludağ Üniversitesi, Bursa, 1990

- GÜNEŞ, M. Aydın** Emlak Vergisi Teorisi ve Uygulaması, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü) 1985
- ÖZGÖREN, Leyla** Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri, (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü) 1991
- TAN, Sabri Sami** Vergilerin Tasarruf Üzerindeki Etkisi, (Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü 1991,
- TUNCER Selahattin** Servet Vergileri, Basılmış Doçentlik Tezi, İstanbul 1959

Kanunlar

- 8.6.1959 Tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 4.1.1961 Tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 18.2.1963 Tarih ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 29.7.1970 Tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 29.7.1970 Tarih ve 1318 sayılı Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu