

T.C
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
DOKTORA TEZİ

**SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE
UYGULAMASI**

Onur EROĞLU

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

2010

Yemin Metni

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

08.01.2010

Onur EROĞLU

İmza

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Onur EROĞLU
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Maliye
Tez Konusu : Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması
Sınav Tarihi ve Saati :

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

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

BAŞARILI OLDUĞUNA OY BİRLİĞİ O
DÜZELTİLMESİNE O* OY ÇOKLUĞU O
REDDİNE O**

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. O***
Öğrenci sınava gelmemiştir. O**

- * Bu halde adaya 6 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir. Evet
Tez, mevcut hali ile basılabilir. O
Tez, gözden geçirildikten sonra basılabilir. O
Tezin, basımı gerekliliği yoktur. O

JÜRİ ÜYELERİ

				İMZA
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red
.....	<input type="checkbox"/> Başarılı	<input type="checkbox"/> Düzeltme	<input type="checkbox"/> Red

ÖZET

Doktora Tezi

(Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması)

(Onur EROĞLU)

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Vergilendirmede en önemli ilke verginin kişilerin mali güçlerine göre alınması ilkesidir. Mali gücün göstergeleri ise, gelir, servet ve harcamadır. Tarihi seyir içinde bakıldığında en eski vergilerin servet üzerinden alınan vergiler olduğu görülmektedir. Günümüze gelindiğinde bu vergilerin vergi gelirleri içindeki payı oldukça değişmiş ve neredeyse servet üzerinden alınan vergilerin payı yok denecek düzeye inmiştir. Servet üzerinden alınan vergilerin payının giderek azalmasına, özellikle de küreselleşme ve vergilendirme açısından uluslararası rekabet neden olmuştur.

Servet üzerinden alınan vergiler üç şekilde ve çeşitli isimler altında karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri servetin tamamının yıllık olarak vergilendirilmesi; ikincisi servet artışlarının vergilendirilmesi ve üçüncü şekli de servet transferlerinin vergilendirilmesidir.

Ülkemizde servetin vergilendirilmesini haklı kılan gerekçelerden birisi Anayasa'nın 2'nci maddesindeki ve Cumhuriyet'in temel niteliklerinden biri olan sosyal devlet anlayışı olmaktadır. Servet vergileri, mali amaçtan ziyade sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere başvurulan vergilerdir. Servet vergilerinin gelir ve harcama vergilerini tamamlama ve kontrol işlevleri bulunmaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisindeki servet vergilerinin özellikleri böyle bir denetim ve tamamlama işlevini yerine getirememektedir. Zaten uygulanan servet vergilerine, sadece bütçeye gelir sağlamak açısından

bakılmakta, onların diğer işlevleri ve amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri önemsiz kalmaktadır. Mevcut vergi sistemi tüm bu hususlar göz önünde bulundurularak yeniden gözden geçirilmeli ya da sisteme tüm servet unsurlarını kapsamına alan sürekli nitelikte bir genel servet vergisi kazandırılmalıdır.

Türk Vergi Sistemi'nde sürekli olarak alınan servet vergileri özel niteliklidir; genel servet vergisi niteliğindeki vergiler ise, sürekli değildir. Genel ve sürekli nitelikte bir servet vergisi uygulamasının olmaması ise, Türk Vergi Sistemi içerisindeki servet vergilerini kendilerinden beklenen bir takım işlevlerin yerine getirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ödeme Gücü, Servet Dağılımı, Sosyal Devlet, Servet Üzerinden Alınan Vergiler, Genel Servet Vergisi.

ABSTRACT
Doctoral Thesis
(Taxation of Wealth and Its Application in Turkey)
(Onur EROĞLU)

Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Program

The basic principle of taxation is acquisition of taxes in proportion with the financial state of the persons. The indications of financial state are revenue, wealth and expenditures. From the historical perspective, it is seen that the most ancient taxes are those depending on wealth. Today, the share of these taxes within the tax revenues has changed and the share of the taxes depending on wealth decreased so that it has almost been abolished. The globalization and international competition on taxation in particular resulted the decrease of the share of the taxes depending on wealth.

The taxes depending on wealth are of three types under various names. One of those is the annual taxation of whole of the wealth, second one is taxation of wealth increase, and the third type is taxation of wealth transfers.

One of the reasons which would justify the taxation of wealth in country is the social state, one of the basic principles of the Republic, prescribed in Article 2 of the Constitution. The wealth taxes are not used for financial purposes but used more for social purposes. The wealth taxes have the function of supplementing revenue and expenditure taxes and control. The characters of the wealth taxes in Turkish Tax System can not satisfy these control and supplementing functions. The applicable wealth taxes are only considered as revenue and the fact that they do not achieve the other functions and purposes remain unimportant. Current Turkish Tax System shall be revised in order to

achieve all these functions and purposes or a new general permanent wealth tax including all wealth factors shall be introduced.

The permanent wealth taxes are of private nature and those in general wealth tax character are not permanent in Turkish Tax System. The fact that there is no general and permanent wealth tax application renders the wealth taxes in Turkish Tax System insufficient to satisfy some of the functions expected from them.

Key Words: Ability-to-Pay, Distribution of Wealth, Social State, Taxes on Wealth, General Wealth Tax.

İÇİNDEKİLER

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR.....	xv
TABLolar LİSTESİ.....	xvi
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GENEL ÇERÇEVE.....	4
II. SERVET KAVRAMI.....	4
A. Genel Açıklama.....	4
B. Servetin Anlamı.....	6
1. Genel Olarak	6
2. İktisadî Açıdan Anlamı	6
3. Mali Açıdan Anlamı	9
C. Servetin Diğer Kavramlarla İlişkisi.....	11
1. Genel Olarak	11
2. Servet Sermaye İlişkisi.....	11
3. Servet Gelir İlişkisi.....	12
4. Servet Mülkiyet İlişkisi	12
5. Servet Mamelek İlişkisi.....	14
III. SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ	14
A. Genel Açıklama.....	14
B. Servetin Vergilendirilmesinin Tarihî Gelişimi.....	15
1. Genel Olarak	15
2. Eski Mısır Dönemi	15
3. Eski Yunan Dönemi	16
4. Roma Dönemi	17
5. Ortaçağ Dönemi	19

6. Sanayi Devrimi Sonrası Dönem.....	21
7. İslam Hukuku Dönemi	22
8. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	24
C. Servetin Vergilendirilmesini Haklı Kılan Sebepler	28
1. Genel Olarak	28
2. Demokrasinin ve Piyasa Ekonomisinin Korunması.....	29
3. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Sağlanması.....	30
a. Genel Olarak	30
b. Mali Güç İlkesi.....	31
c. Faydalanma İlkesi	34
4. Vergilemede Denetim ve Tamamlama İşlevinin Sağlanması	36
5. Gelir ve Servet Dağılımının Âdil Bir Şekilde Sağlanması.....	37
6. Ekonomik Canlılığın Sağlanması.....	40
Ç. Servetin Vergilendirilmesini Zorlaştıran Nedenler	42
1. Genel Olarak	42
2. Küreselleşme ile Birlikte Sermayenin Dışarı Kaçması.....	43
a. Genel Olarak.....	43
b. Küreselleşmenin Servetin Vergilendirilmesine Etkisi	44
3. Tasarruf Hacminin Olumsuz Etkilenmesi.....	46
4. Bazı Servet Unsurlarını Değerleme Sorunu.....	47
a. Genel Olarak	47
b. Menkul ve Gayrimenkul Servetlerin Değerlemesi.....	48
c. Şirket Varlıklarının Değerlemesi	49
ç. Beşerî Sermayenin Değerlemesi	49
5. Özel Mülkiyet Haklarına Karşı Bir Saldırı Niteliği Taşınması.....	50
6. Çifte Vergilendirme Sorunu.....	51
D. Servetin Vergilendirilme Şekilleri	52
1. Genel Olarak	52
2. Net Servetin Vergilendirilmesi	53
3. Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi	55
a. Genel Olarak	55
b. Karşılıksız Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi.....	56
aa. İntikal Vergileri	56
bb. Veraset Vergileri.....	57
aaa. Tereke Vergisi.....	57
bbb. Miras Payı Vergisi.....	58
c. Karşılıklı Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi	59
ç. Ölü El Vergisi.....	60
4. Servet Artışlarının Vergilendirilmesi	60
a. Genel Olarak.....	60
b. Genel Servet Artışı Vergileri	61
c. Özel Servet Artışı Vergileri.....	62
aa. Gerçekleşen Servet Artışlarının Vergilendirilmesi.....	63
bb. Gerçekleşmemiş Servet Artışlarının Vergilendirilmesi	65
E. Servet Vergisi Türleri.....	66
1. Genel Olarak	66
2. Vergi Konusunun Kapsamına Göre	66
a. Genel Servet Vergisi	66

b. Özel Servet Vergisi	67
3. Vergi Tahsilâtının Sürekliliğine Göre	67
a. Devamlı Servet Vergisi	67
b. Geçici veya Bir Defaya Mahsus Servet Vergisi	68
c. Devrî Servet Vergisi	69
4. Vergi Kaynağının Niteliğine Göre	70
a. Nominal (İtibarî) Servet Vergisi	70
b. Gerçek Servet Vergisi	70
IV. SERVET VERGİLERİNİN DİĞER VERGİLERLE	
KARŞILAŞTIRILMASI.....	71
A. Genel Açıklama.....	71
B. Servet Vergileri ile Harcama Vergilerinin Karşılaştırılması.....	71
C. Servet Vergileri ile Gelir Vergilerinin Karşılaştırılması.....	72
Ç. Genel Servet Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması	74
V. SERVET VERGİLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ.....	75
A. Genel Açıklama.....	75
B. Servet Vergisinin Çalışma Gayreti Üzerindeki Etkileri.....	76
C. Servet Vergisinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri.....	77
1. Genel Olarak	77
2. Bir Defaya Mahsus Alınan Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim	
Üzerindeki Etkileri	77
3. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri.....	78
4. Servet Transferlerinden Alınan Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim	
Üzerindeki Etkileri	79
Ç. Servet Vergisinin Sermaye Birikimi Üzerindeki Etkileri.....	80
D. Servet Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri	81
E. Servet Vergilerinde Yansıma Mekanizması.....	83
VI. BAZI AVRUPA ÜLKELERİNDE SERVET VERGİSİ	
UYGULAMALARI.....	84
A. Genel Açıklama.....	84
B. Sosyal Devlet Anlayışına Sahip Ülkelerde Vergi Politikası.....	86
C. Finlandiya.....	88
1. Genel Olarak	88
2. Konu ve Mükellef	90
3. Matrah ve Oran	90
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	91
Ç. Almanya	92
1. Genel Olarak	92
2. Konu ve Mükellef	94
3. Matrah ve Oran	95
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	96
D. Fransa.....	96

1. Genel Olarak	96
2. Konu ve Mükellef	97
3. Matrah ve Oran	98
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	99
E. İspanya	99
1. Genel Olarak	99
2. Konu ve Mükellef	100
3. Matrah ve Oran	100
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	100
F. İsveç	101
1. Genel Olarak	101
2. Konu ve Mükellef	104
3. Matrah ve Oran	104
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	105
G. İsviçre.....	106
1. Genel Olarak	106
2. Konu ve Mükellef	107
3. Matrah ve Oran	108
4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler.....	108

İKİNCİ BÖLÜM

SERVET VERGİLERİNİN TÜRKİYE'DEKİ DURUMU

I. TÜRKİYE'DE GÜNÜMÜZE KADAR GÖRÜLEN SERVET VERGİSİ UYGULAMARI	109
A. Emlâk Vergisi.....	109
1. Genel Olarak	109
2. Verginin Konusu	112
3. Verginin Mükellefi.....	114
4. Verginin Matrahı.....	116
5. Verginin Oranı	118
6. İstisna ve Muafiyetler.....	120
a. Genel Olarak	120
b. İstisna	121
c. Muafiyetler.....	121
7. Vergilendirme Süreci	125
8. Verginin Ödenmesi ve Zamanlaşımı.....	129
B. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	130
1. Genel Olarak	130
2. Verginin Konusu	132
3. Verginin Mükellefi.....	133
4. Verginin Tarife ve Ölçüleri.....	134
a. Genel Olarak	134
b. Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Esas Alınacak Tarifeler.....	134
aa. I Sayılı Tarife.....	136
bb. II Sayılı Tarife.....	137

cc. IV Sayılı Tarife.....	138
c. Kasko Sigorta Değeri Uygulaması.....	139
5. İstisnalar.....	141
6. Vergilendirme Süreci.....	142
7. Verginin Ödenmesi.....	144
8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk.....	144
C. Veraset ve İntikal Vergisi.....	145
1. Genel Olarak.....	145
2. Verginin Konusu.....	146
3. Verginin Mükellefi.....	150
4. Vergiyi Doğuran Olay.....	151
5. Matrah.....	152
6. Verginin Oranı.....	153
7. İstisna ve Muafiyetler.....	155
8. Vergilendirme Süreci.....	157
9. Verginin Ödenmesi.....	159
10. Vergi Sorumluluğu.....	160
Ç. Varlık Vergisi.....	162
1. Genel Olarak.....	162
2. Konu ve Mükellef.....	163
3. Matrah ve Oran.....	164
4. Vergilendirme Süreci.....	165
5. Verginin Etkileri.....	166
D. Net Aktif Vergisi.....	168
1. Genel Olarak.....	168
2. Konu ve Mükellef.....	170
3. Matrah ve Oran.....	172
4. Vergilendirme Süreci.....	176
E. Emlâk Alım Vergisi.....	178
F. Taşıt Alım Vergisi.....	179

II. TÜRKİYE'DE UYGULANAN SERVET VERGİLERİNİN MALİ VE MALİ OLMAYAN AMAÇLARI GERÇEKLEŞTİRMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	180
A. Genel Açıklama.....	180
B. Mali Amacın Gerçekleştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi.....	180
C. Tamamlama ve Kontrol İşlevi Açısından Değerlendirilmesi.....	181
Ç. Gelir ve Servet Dağılımının Sağlanamsı Açısından Değerlendirilmesi.....	182
D. Ekonomik Amaçları Gerçekleştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi.....	183

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

I. GENEL EKONOMİK VE MALİ DURUM	186
II. TÜRKİYE'DE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER	190
A. Genel Açıklama.....	190
B. Vergi Gelirlerinin Kontrolünün Sağlanması	192
C. Gelir ve Harcama Vergilerinin Tamamlanmasının Sağlanması.....	193
Ç. Gelir ve Servet Dağılımı Dengesinin Sağlanması	196
1. Genel Olarak	196
2. Ülkemizde Gelir Dağılımı Dengesini Bozan Etkenler.....	198
a. Genel Olarak	198
b. İstihdam Seviyesinin Düşmesi	199
c. Sermaye Gelirlerinin Teşvik Edilmesi	200
ç. Liberal Devlet Anlayışı	200
3. Gelir ve Servet Dağılımının Sağlanmasında Servet Vergilerinin Rolü ...	201
D. Sosyal Devlet Anlayışının Bir Aracı Olması	206
E. Vergilendirmede Adalet İlkesinin Sağlanması.....	208
F. Mülkiyet Hakkının Bir Baskı Aracına Dönüşmesine Engel Olmayı Sağlaması	210
G. Ekonomik Canlılığı Sağlaması.....	211
III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN TESPİT EDİLMESİNİ SAĞLAYAN DÜZENLEMELER.....	214
A. Genel Açıklama.....	214
B. Servet Beyanı Uygulaması.....	216
C. 4369 Sayılı Kanun'un Kabul Edilmesi	219
1. Genel Olarak	219
2. Gelirin Tanımının Değişmesi.....	221
3. Kaynak Teorisinden Safi Artış Teorisine Geçiş Sağlayan Düzenlemeler	222
4. Mali Milat Uygulaması	223
Ç. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un Yürürlüğe Girmesi	225
IV. TÜRKİYE'DE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA BİRTAKIM ÖNERİLER	229
A. Genel Açıklama.....	229
B. Mevcut Sistemin İyileştirilmesine Yönelik Öneriler	230
1. Genel Olarak	230
2. Gelirin Yeniden Tanımlanmasının Sağlanması	230
3. Emlâk Vergisi Kanunu.....	231

a. Genel Olarak	231
b. Vergi Değeri Uygulaması Yerine Rayiç Değerin Esas Alınması	232
c. Takdir Komisyonu Kararlarına Kişilerin İtiraz Etmelerinin Sağlanması	234
ç. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışındaki Muafiyetlerin Kaldırılması	235
d. İndirimli Oran Uygulamasının Yeniden Düzenlenmesi.....	237
4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	238
5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.....	241
a. Genel Olarak	241
b. Mevcut Sistem Açısından Yapılan Tespitler.....	241
c. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısına Yönelik Değerlendirmeler	244
aa. Genel Olarak.....	244
bb. Verasetin Kaldırılması, Karşılıksız İntikallerin Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	245
cc. Vergi Yükü Düzenlemesi	247
dd. Geçiş Düzenlemesi.....	248
C. Mevcut Servet Vergisi Sistemine Genel Servet Vergisi Önerisi	249
1. Genel Olarak	249
2. Genel Servet Vergisinin Yapısı.....	253
a. Genel Olarak	253
b. Konusu	254
c. Mükellefi	254
ç. Matrahı	256
d. Matraha Dahil Servet Unsurlarını Değerleme.....	258
aa. Genel Olarak.....	258
bb. Menkul ve Gayrimenkul Servetlerin Değerlemesi.....	260
cc. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	260
dd. Yabancı Paraların Değerlemesi.....	261
ee. Hakların Değerlemesi	262
e. Oranı.....	262
f. İstisna ve Muafiyetler.....	263
Ç. Servet Unsurlarını Kapsayan Diğer Vergilere Yönelik Öneriler	265
1. Genel Olarak	265
2. Gelir Vergisi.....	265
3. Emlâk Vergisi.....	267
4. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	268
5. Veraset ve İntikal Vergisi.....	269
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	270
KAYNAKLAR	275

a. Genel Olarak	231
b. Vergi Değeri Uygulaması Yerine Rayiç Değerin Esas Alınması	232
c. Takdir Komisyonu Kararlarına Kişilerin İtiraz Etmelerinin Sağlanması	234
. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışındaki Muafiyetlerin Kaldırılması	235
d. İndirimli Oran Uygulamasının Yeniden Düzenlenmesi.....	237
4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu	238
5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.....	241
a. Genel Olarak	241
b. Mevcut Sistem Açısından Yapılan Tespitler.....	241
c. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısına Yönelik Değerlendirmeler	244
aa. Genel Olarak.....	244
bb. Verasetin Kaldırılması, Karşılıksız İntikallerin Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi	245
cc. Vergi Yükü Düzenlemesi	247
dd. Geçiş Düzenlemesi.....	248
C. Mevcut Servet Vergisi Sistemine Genel Servet Vergisi nerisi	249
1. Genel Olarak	249
2. Genel Servet Vergisinin Yapısı.....	253
a. Genel Olarak	253
b. Konusu	254
c. Mükellefi	254
. Matrahı	256
d. Matraha Dahil Servet Unsurlarını Değerleme.....	258
aa. Genel Olarak.....	258
bb. Menkul ve Gayrimenkul Servetlerin Değerlemesi.....	260
cc. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	260
dd. Yabancı Paraların Değerlemesi.....	261
ee. Hakların Değerlemesi	262
e. Oranı.....	262
f. İstisna ve Muafiyetler.....	263
. Servet Unsurlarını Kapsayan Diğer Vergilere Yönelik neriler	265
1. Genel Olarak	265
2. Gelir Vergisi.....	265
3. Emlâk Vergisi.....	267
4. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	268
5. Veraset ve İntikal Vergisi.....	269
SONUÇ VE DEğERLENDİRME	270
KAYNAKLAR	275

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 2009 yılı Fransa Servet Vergisi Oranları.....	99
Tablo 2: İspanya Servet Vergisi Oranları.....	100
Tablo 3: I Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi.....	137
Tablo 4: II Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi.....	138
Tablo 5: IV Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi.....	139
Tablo 6: Veraset ve İntikal Vergisi 2010 Yılı Tarifesi.....	154
Tablo 7: Vergi, Harcama ve Borçların Gayrisafi Milli Hâsıla İçerisindeki Payı.....	188
Tablo 8: Tüketim ve Tasarruf Tercihlerinin Mükelleflerin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkisi.....	195
Tablo 9: %20'lik Grupların Gelirden Aldığı Paylar, 2004–2005.....	197
Tablo 10: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Dağılımı, 1980–2003.....	202
Tablo 11: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Dağılımı, 2004–2008.....	203

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Toplam Vergi Gelirleri, Personel, Yatırım ve Faiz Ödemelerinin GSMH İçindeki Payı.....	189
Grafik 2: Kullanılabilir Hanehalkı Gelirine Göre Lorenz Eğrisi.....	198
Grafik 3: Türkiye’de 2008 Yılı Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı.....	201

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
An	Anayasa
Any. Mah	Anayasa Mahkemesi
BG	Beygir Gücü
cm³	Santimetreküp
Dnş	Danıştay
E	Esas
EVK	Emlâk Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
IMF	International Monetary Fund
K	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
m	Madde
m²	metre kare
M.Ö.	Milattan Önce
Mük	Mükerrer
Nolu	Numaralı
OECD	Organisation For Economic Co-Operation and Development
s.	Sayfa No
S	Sayı
vb	Ve benzeri
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

I. KONUNUN TANITILMASI

Vergilendirme yetkisi, geçmişten günümüze, monarşik devlet anlayışından demokratik devlet anlayışına devletlerin egemenlik gücünün önemli bir göstergesi olmuştur. Vergiler ilk başlarda krala veya hükmedenlere yardım niteliğinde alınırken zamanla vergilerin alınma amacı ve şekli değişmiştir. Zamanla ülkelerin nüfuslarının artması, devletlerin harcamalarını ve harcama çeşitlerini artırmıştır. Başlangıç yıllarında millî savunma harcamalarından ibaret olan devlet harcamaları eğitim, sağlık, sosyal alanlar başta olmak üzere çeşitlenmiştir. Artan kamu ihtiyaçlarının olağan finansman kaynağını ise, vergiler oluşturmaktadır. Diğer finansman kaynakları borçlanma ve para basmadır. Devletlerin tercih ettiği her finansman kaynağının kendine göre riski bulunmakla birlikte, vergiler en güvenilir finansman kaynağı olarak görülmektedir.

Âdil vergilendirme anlayışında verginin kişilerin mali güçlerine göre alınması uygundur. Mali gücün göstergeleri ise, gelir, servet ve harcamadır. Sanayi devriminden önce emek piyasasının henüz oluşmamış olması, ülkelerde mal ve hizmet çeşitliliğinin olmaması, tüketim ve gelir üzerinden vergi alınmasına imkân tanımamaktaydı. Sanayi devrimine kadar servet vergileri en önemli finansman kaynağı olarak görülüyorken sanayi devriminden sonra kişilerin sahip oldukları gelir çeşitlerinin artması ile gelir üzerinden alınan vergiler önem kazanmaya başlamıştır. Batının gelişmiş devletleri ve özellikle de sosyal devlet olarak nitelendirilen devletler vergi sistemlerini özellikle mali güç ilkesini temel alarak şekillendirmişler ve böylece âdil bir vergi sistemine ulaşılacağını belirtmişlerdir. Bu açıdan ideal bir vergi sisteminin gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilere yer vermesi gerekmektedir. Bir bakıma gelir, servet ve harcama birbirlerinin tamamlayıcısı unsurlardır. Bunlara ayrı ayrı yer veren bir vergi sistemi, gerçek anlamda kişilerin mali güçlerine ulaşmış olur, âdil bir vergilendirme ve etkin bir denetim mekanizması sağlar.

Âdil bir vergilendirme anlayışında gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilere yer verilmesinin yanı sıra, bu vergilerin vergi gelirleri içerisindeki nisbî payları da önemlidir. Genel olarak âdil bir vergi sisteminde dolaysız vergilerin vergi yükünün dolaylı vergilere göre daha düşük olması gerektiği şeklinde bir tespit söz konusu olmaktadır. Gerçektende gelişmiş ülke sistemlerinde hem vergi gelirlerinin büyük bir payı vardır, hem de vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payı daha fazladır. Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde, dolaylı vergilerin ağırlıkta olması sistem içerisinde vergi adaletini özellikle düşük gelirli kişiler aleyhine bozmaktadır. Düşük gelirli kişilerin tüketim eğilimleri yüksek olduğu için dolaylı vergilerin artırılması, düşük gelirli kesimler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durum toplumun gelir dağılımı dengesini de bozmaktadır. Kısacası gelir dağılımında adaletin sağlanmasında, vergi sisteminin ve uygulanacak vergi politikalarının çok önemli rolü vardır.

Gelir dağılımında adaletin sağlanmasında kullanılan en etkili vergi politikası aracı, gelir vergisi uygulamasıdır. Bununla birlikte, servet dağılımında adaleti sağlamada gelir vergisi yetersiz kalmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin genelinde olduğu gibi ülkemizde de servetlerin vergilendirilmesindeki etkinsizlik, toplum kesimleri arasında geniş uçurumların oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum ise, başta ekonomik olmak üzere birçok toplumsal dinamiği olumsuz etkilemektedir ve bir servet dağılımı aracına gereksinimi ortaya çıkarmaktadır. Servetin vergilendirilmesi, bu gereksinimden yola çıkılarak Türk Vergi Sistemi açısından ele alınmaya değer görülmüştür. Özellikle Anayasal olarak kabul edilen Sosyal Devlet anlayışı çerçevesinde, bir mali araç olarak değil de sosyal araç olarak servet vergisi önerilmektedir.

II. İNCELEME PLANI

Tüm bu açıklamaların paralelinde, bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde öncelikle teoriye yer verilmiştir. Teori içerisinde servet kavramı üzerinde durulmuş, servet ve servet yerine kullanılan diğer kavramlar ele alınıp servet kavramının iktisadî ve mali açıdan sınırları belirlenmiştir. Servetin

vergilendirilmesi ilkçağdan günümüze kadar nasıl şekil almış ve servetin vergilendirilmesini gerekli kılan ve zorlaştıran nedenlere yer verilmiş, bu nedenler günümüzün küreselleşme olgusu da dikkate alınarak tartışılmaya çalışılmıştır. Daha sonra servetin vergilendirilme şekilleri ve bu şekiller içerisinde oluşan servet vergisi türleri ele alınıp servet vergileri diğer vergilerle karşılaştırılmıştır. Birinci bölümde ayrıca servetin vergilendirilmesinin ekonomik etkilerine yer verilmiştir. Ekonomik etkiler kapsamında servet vergilerinin işgücü, tasarruf ve tüketim, sermaye birikimi üzerindeki etkileri ele alınmıştır. Bu bölüm, tezin tamamında bize yol göstermesi ve daha somut karşılaştırmalar yapabilmemiz açısından genel servet vergisinin ülke uygulamalarına yer verilerek bitirilmiştir.

İkinci bölümde servet üzerinden alınan vergilerin Türkiye uygulamalarına yer verilmiştir. Bu uygulamaların günümüz vergi sisteminde nasıl bir hale geldiği ele alınmış, yaşanan sorunlar ortaya konulmuş ve bu değerlendirmeler günümüzdeki mevcut sistem tartışmaları dikkate alınarak çözüm önerileriyle sunulmuştur.

Üçüncü ve son bölümde Türkiye’de servet üzerinden alınan vergilerin, bir verginin taşınması gereken mali ve mali olmayan amaçları ne ölçüde gerçekleştirdiği üzerinde durulacaktır. Vergilendirmenin mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmesi ve Türk Vergi Sistemi’nin daha âdil bir yapıya kavuşturulması için mevcut sistemde ne gibi değişiklikler yapılabilir ya da mevcut sistemin dışında sistemimiz için bir servet vergisinin önerilip önerilemeyeceği ve önerilebilecekse verginin yapısının nasıl olması gerektiği konusu ele alınacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

I. GENEL ÇERÇEVE

Gelir, servet ve harcama vergilendirme açısından mali gücün göstergeleri olarak ifade edilmektedirler. Gelir ile harcama akışkan özelliği olan değerler iken, servet stok özelliği olan bir ekonomik değerdir. Stok değer olma özelliği, vergilendirme açısından özellikle hareket ettirilemeyen servet unsurları için kolaylık sağlarken; kolay hareket edebilen servet unsurları açısından daha zor olmaktadır¹.

Servetin vergilendirilmesine ilişkin genel esaslar açıklanırken, servet kavramı, servetin vergilendirilmesi, servet vergilerinin diğer vergilerle karşılaştırılması, servet vergilerinin ekonomik etkileri ve seçilmiş ülke uygulamaları incelenecektir.

II. SERVET KAVRAMI

A. Genel Açıklama

Servet genel olarak, gerçek ve tüzel kişilerin belli bir dönemde sahip olduğu menkul ve gayrimenkul iktisadî değerlerin tümünü kapsayan stok değer şeklinde tanımlanmaktadır². Tanımdan servetin bir üst kavram olduğunu anlamaktayız. Bu kavramın kapsamına, birçok servet türü girmektedir. Bunlardan biri, ticarî servettir ve ticarî servet bir kişinin sahip olduğu işletmelerdeki öz sermayesi anlamına gelir. Örneğin, bir kişinin bir kollektif şirketteki ya da adi ortaklıktaki öz sermaye payı, o kişinin ticarî serveti sayılır. Bir diğer servet unsuru, gayrimenkul servettir.

¹ Schmölders, s.16; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.249; Korkmaz, s.76.

² Tuncer, Servet Vergileri, s. 10; Herakmen, s.114; Kızılot, Servet Beyanı, s.37; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.10; Kükrer, s.7; Batırel, Kamu Maliyesi, s.144.

Gayrimenkul servet, kişinin sahip olduğu bina ve arazileri ifade eder. Bunların dışında ticarî servet ve gayrimenkul servetten başka bir kişinin sahip olabileceği servet unsurlarına şahsî servet denilir. Şahsî servet unsurları içine otomobil, ev eşyası, mücevherat gibi maddî mallar, hisse senetleri, tahviller, nakit ve diğer haklar gibi maddî olmayan servet unsurları girmektedir³.

Servet kavramının batı dillerindeki karşılığına baktığımızda özellikle İngilizce’de kavramların birbirlerinin yerine kullanıldığı dikkati çekmektedir. Genel olarak servet kavramını “wealth” kelimesi vermektedir. Ancak “wealth” kelimesi, hem bir bütün olarak tüm insanları hem de bireyleri ya da grupları kapsayan insanoğlunun refahını sağlayan materyalleri ifade etmektedir. “Wealth” kavramının kapsamını belirlemek oldukça zordur. Serveti ifade etmek üzere “Wealth” kelimesine alternatif olarak kullanılan bir diğer terim “capital”dir. “Capital”, real anlamda stokta bulundurulmuş mal olarak; parasal anlamda elde tutulan nakit para veya sigorta tazminatları olarak düşünülebilir. “Capital” kavramı, geniş anlamda ele alındığında kapsamına bir kişinin fizikî ve zihinsel yetenekleriyle sahip olduğu değerlerde girmektedir. Serveti ifade etmek üzere kullanılan bir diğer kavram “asset” tir. Bu kavram, sermayenin mülkiyetini ya da pasif sermayeye karşı olarak bir kredi şeklinde değer gören gelir üzerindeki bir payı ifade etmektedir. “Asset” kavramı, “property” teriminin kullanımına sebep olmuştur. ABD sisteminde serveti ifade etmek üzere “property” terimi kullanılmaktadır⁴.

Servet kelimesinin Fransızca ve Almanca’daki karşılıkları ise, vergilendirme konusunda kullanıldıkları anlamları itibariyle, Fransızca’da “fortune” ve Almanca’da ise, “vermögen” şeklinde karşılık bulmaktadır⁵.

³ Tuncer, Servet Vergileri, s. 10; Herekmen, s.114; Kızılot, Servet Beyanı, s.30; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.10; Türk, Kamu Maliyesi, s.146; Batırel, Kamu Maliyesi, s.144.

⁴ Tait, s. 2; Tuncer, Servet Vergileri, s.17.

⁵ Servet kelimesi daha çok iktisadî anlamda serveti ifade etmek üzere İngilizce’de “property”, Fransızca’da “richesse” ve Almanca’da “reichtum” kelimelerine karşılık gelmektedir. Bkz. Tait, s.2; Tuncer, Servet Vergileri, s.1.

B. Servetin Anlamı

1. Genel Olarak

Servet genel olarak kişi ve kurumlara ait tüm mal varlıklarını ifade etmektedir. Konumuz açısından servetin iktisadî ve mali anlamlarının açıklanması gerekli olmaktadır. İki kavramın da kapsamı birbirinden farklıdır. İktisaden servet unsuru sayılan bazı malvarlıklarımız mali açıdan servet özelliği taşımayabilmektedir.

2. İktisadî Açıdan Anlamı

Servet, Eski Yunan döneminden itibaren ele alınan iktisadî bir kavramdır. Eski Yunan Filozoflarının servet ve servet birikimi ile ilgili geliştirmiş oldukları fikirler ortaçağdaki incelemelere temel olmuştur. Servetin kapsamı iktisadî olarak iktisadî düşünce akımlarının gelişimiyle değişime uğramıştır. Genel olarak iktisadî olarak servetin kapsamı bellidir.

Eski Yunan Felsefesi'ne ve iktisadî düşüncesine önemli katkıları olan Eflatun'a (Platon'a) göre, servet sahibi olmanın aşırısı insanın erdemine sınırlamalar getirmektedir. Bu yüzden Eflatun kişilerin altın, gümüş gibi servet unsurlarını bulundurmalarına izin verilmemesini istemiştir⁶. Eflatun'un bu servet karşıtı düşüncesine rağmen onun öğrencisi Aristo ise, Eflatun'un fikirlerinin aksine servet ve servet edinmenin yöntemleri üzerinde durmuş, serveti, para ile ölçülebilen her şey olarak kabul etmiştir⁷. Aristo döneminde servet birikimi için yapılan çabalar "Krematistik" olarak adlandırılmaktadır. Aristo'ya göre, normal ve âdil olarak yürütülen ticarî faaliyet sadece gıda maddelerinin üretilip mübadele edilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bunun dışında gerçekleştirilen her türlü ticarî faaliyetten elde edilen kazançlar Krematistik'in konusuna girmektedir. Örneğin, Aristo'ya göre yaşamak ve geçinmek amacıyla ev ekonomisi faaliyetleri çerçevesinde kalınarak

⁶ Ersoy, s.31.

⁷ Ersoy, s. 35.

yapılan mübadele normaldir; ancak para ile yapıldığında ve ana amacı kâr elde etmek olduğunda, bu mübadele artık krematistiğin konusuna girmektedir⁸.

Ortaçağ, feodal sistemin hâkimiyeti altındadır. Günümüzde servetin göstergesi evler, arabalar, fabrikalar, yatlar, mücevherler vs. olmasına rağmen, feodal çağda servetin ölçüsünü belirleyen tek şey topraktır. Feodal çağda gerekli bütün malları hemen hemen sadece toprak ürettiyordu. Sahip olduğu toprak miktarı, kişinin servetini belirlemek için yeterli bir ölçüt idi. Feodal çağda servetin asıl sahibi, kilise ve soylu sınıfı idi. O dönemde servet atıl bir özelliğe sahip olup, günümüzdeki gibi ticarî amaçlı ya da yatırım amaçlı kullanılmamakta, ticarî ilişkiler daha çok mübadele yoluyla gerçekleştirilmekteydi. Mübadele yoluyla gerçekleştirilen bu ticarî faaliyetler ise, haftalık pazarlarda yapılan mahallî düzeydeki alışverişlerden ibaret olmaktaydı⁹. Ticarî hayattaki bu durgunluk Haçlı seferleriyle canlılığa dönüşmeye başlamıştır. Doğu'ya yolculuktan geri dönen Haçlıların, Doğu topraklarında gördükleri mallara karşı oldukça hevesli bir şekilde geri dönmeleri ve Avrupa topraklarında bu ürünlere bir talep oluşturma çabaları ticarî hayatın canlanmasında rol oynamıştır¹⁰.

Haçlı seferlerinin dini açıdan başarısının olmamasına rağmen, bu seferler ticarî açıdan Avrupa'yı önemli derecede geliştirmiştir. Dua edenleri, savaşanları, çalışanları ve giderek artan bir tüccar sınıfını bütün kıtaya yayarak Batı Avrupa'nın Feodal uykusundan uyanmasına katkıda bulunmuş, yabancı mallara karşı talebi artırmışlardır. Akdeniz ticaret yolunu Müslümanların elinden alarak bu denizi, bir kez daha, eskiden olduğu gibi Doğu ile Batı arasındaki büyük ticaret yolu haline getirmişlerdir. Seferlerden sonra 12'nci yüzyılın mahallî pazarlarının yerini, 15'inci yüzyıla doğru artık diğer ülkelerin tüccarlarının mallarını getirip sergilediği büyük panayırlar almaya başlamıştır¹¹.

⁸ Neumark, İktisadî Düşünce, s. 29.

⁹ Huberman, s.24

¹⁰ Huberman, s.30; Ateş, s.61.

¹¹ Huberman, s.32.

İktisadî açıdan servetin incelenmesi 15'inci yüzyıla kadar uzanmaktadır. Bilindiği gibi bu yüzyıl coğrafi keşiflerin ve büyük buluşların yüzyılıdır. İktisadî açıdan servetin ilk dile getirilip, kavramlaştırılması Merkantilistlere dayanmaktadır. Merkantilistlere göre, devletin kudretinin kaynağı servette bulunmakta, servetin de kaynağını kıymetli madenler oluşturmaktadır. Fakat Merkantilistler tüketicilerin veya işçilerin refah ve servetini tamamıyla ihmal etmiş, daha çok tüccarların ve üreticilerin serveti ile ilgilenmişlerdir. Özellikle özel imtiyazlarla donatılmış tüccar sınıfının ülkeye kıymetli maden getiren dış ticaret ve denizaşırı faaliyetleri fazlasıyla korunmuştur. Merkantilistler döneminde, vergilendirme yetkisinin burjuvaziyi destekleyici şekilde kullanılması, ülkenin zenginleşmesini sağlayıcı bir araç olarak görülmüştür. Burjuva sınıfının lehine işletilen ekonomik, sosyal ve siyasal sistem serf'ler ve zanaâtkarlar aleyhine ekonomik ve sosyal eşitsizlikler yaratmıştır¹².

Serveti milletlerin biriktirdiği kıymetli maden bolluğuna dayandıran görüşe nazaran, ekonomide bir doğal düzen işleyişini öne süren Fizyokratlar için ise, servet kişilerin sahip olduğu toprak ve taşınabilir mallardır. Merkantilistlerde servetin kaynağı dış ticaret faaliyetleri iken, diğer bir ifadeyle, bir mübadeleden ibaretken, Fizyokratlar servetin üretimden doğduğunu benimsemişlerdir. Özellikle toprak üzerinden yaratılan verimin bir ekonomik fazla oluşturduğuna inanmışlardır. Fizyokratlara göre tarım dışında yapılan faaliyetler üretim sayılmamakta sadece tarım üretici sektör kabul edilmektedir. Tarımın dışında yapılan faaliyetler, malların şekil ve yer değiştirmesine yardım etmektedir. Onlara göre sadece tarımın üretken alan olması dolayısıyla, toprak mülkiyetini üzerinde bulunduranlardan tek vergi alınması gerekir¹³. Fizyokratlar, kapitalizme hâkim olan özel mülkiyet unsurunun temelini atarak kapitalizmin ilk öncülerinden olmuşlardır.

Klasik iktisatçılar, bir malın değerini, kullanma değeri ve mübadele değeri olarak ikiye ayırmışlardır. Adam Smith, böyle bir ayırım yaptıktan sonra, kullanım

¹² Huberman, s.139; Kazgan, Kapital Birikimi ve Vergi Politikası s.45;Tuncer, Servet Vergileri, s.7.

¹³ Buchanan/Flowers, s.356; Kazgan, Kapital Birikimi ve Vergi Politikası, s.65; Tuncer, Servet Vergileri, s.7; Mutluer/Öner/Kesik, s.315.

(istimal) değeri üzerinde fazla durmamış, hatta bunun değişim değeri için gerekli dahi olmadığı görüşünü benimsemiştir. Örneğin, elmasın çok yüksek değişim değeri olmasına rağmen, kullanım değeri yoktur. Oysa, suyun kullanım değeri çok yüksektir, değişim değeri çok düşüktür. Adam Smith'e göre servet, kişilerin ve devletin sahip olduğu tüm değişim değerine sahip malların toplamından ibarettir. Klasiklerden Say ve J.S.Mill'e göre, insanın bilgisi, tecrübe ve yetenekleri de servet kapsamındadır. Onlara göre bu tür servetler birer zihni servet olarak değer oluşturur¹⁴.

Neo-Klasik akımın önemli iktisatçısı Alfred Marshall'a göre servet, talep edilen her şeydir. Kısaca, beşerî ihtiyaçları gerek doğrudan doğruya, gerekse dolayısıyla karşılayan her şey servettir. Bu tanımın ardından Marshall, talep edilen şeyleri özellikle iktisadî varlıkları ele alarak incelemelerini derinleştirmiş ve bunların ne şekilde servet unsuru olabileceğini göstererek, servet kavramını esaslı bir şekilde inceleyen iktisatçılardan biri olmuştur¹⁵.

3. Mali Açıdan Anlamı

Mali servet kavramı, iktisadî servet kavramından çok daha sonra ortaya çıkmıştır. İktisadî servet ilk toplumların çalışmalarında ele alınmışken, mali servet, kamu hizmetlerinin finansmanı ile ortaya çıkmıştır. Mali servet kavramını ortaya çıkartan en önemli sebep, devlet hazinesine gelir sağlamaktır. Vergi toplamak amacıyla devlet, servet unsurlarını sayarak bunları belirlemek zorunda kalmıştır. Bu ihtiyaç ve gereksinimlerin sonunda iktisadî servet yanında mali servet denilen bir kavram doğup gelişmiştir¹⁶.

¹⁴ Smith, s.30; Kazgan, Kapital Birikimi ve Vergi Politikası, s.73; Tuncer, Servet Vergileri, s.8; Ersoy, s.192-193.

¹⁵ Marshall, s.45

¹⁶ Tuncer, Servet Vergileri, s. 19; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s. 34.

İktisat biliminin verileri ele alınarak yapılan servet tanımları iktisadî serveti vermekteyken, vergi kanunlarının uygulanması açısından yapılan servet tanımı ve sınıflandırılması mali açıdan servet kavramını ortaya çıkarmıştır. Aslında iktisadî servet kavramı ile mali servet kavramı birbirlerinden bağımsız büyük farklılıklar göstermezler. Ancak, iktisadî servet kavramı genel olarak teorik bir anlam içermektedir. Kanun koyucular, ülke ekonomisinin içinde bulunduğu şartlara ve vergilendirilecek konulara göre mali serveti, daha açık bir ifadeyle vergilendirilecek servet unsurlarını tespit ve tayin edebilmektedir¹⁷.

İktisadî servet kavramı ile mali servet kavramı zaman zaman birbirine yaklaşırsa da bunların arasında tam bir uyum olması, kapsamlarının tamamen birbiriyle örtüşmesi gerekmemektedir. Bazen kanun koyucu, kamu harcamalarının finansmanı için gerekli geliri sağlamak ve bunu artırmak amacıyla, iktisadî açıdan servet kavramı içerisine girmeyen bazı mal ve eşyayı mali servet kavramı içerisine sokabilmektedir. Bu açıdan mali servet kavramının kapsamının, iktisadî servete göre daha geniş olmasının yanında; mali servetin kapsamı, amortisman karşılıkları, faizler ve birtakım zarar ve giderlerin indirilmesi ile sosyal, kültürel ya da vergi tekniğine ilişkin nedenlerle belirli iktisadî değerlerin vergilendirme dışı bırakılması yoluyla daralmaktadır¹⁸.

Mali servet kavramı, safi bir değeri ifade eder. Bir başka ifadeyle, gelir kaynağı olan servetin korunması amacıyla yapılan harcamalar, amortisman karşılıkları, faizler, çeşitli zarar, ziyan ve masrafların değeri servetin gayrisafi değerinden indirilir. Görülmektedir ki, iktisadî servet kavramı, daha soyut bir kavramdır. Mali servet kavramı ise, daha somut ve uygulamayla ilgili olan bir kavramdır.

¹⁷ Tuncer, Servet Vergileri, s. 18; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s. 34.

¹⁸ Tuncer, Servet Vergileri, s. 19; Kızılot, Servet Beyanı, s.30.

C. Servetin Diğer Kavramlarla İlişkisi

1. Genel Olarak

Servet kavramı günümüze kadar zenginlik, mamelek, sermaye, mülkiyet gibi değişik ifadelerin yerine kullanılmış, bunlardan birine sahip olmak servete işaret etmiştir. Bu kavramlar birbirleri yerine kullanılsa da aslında aralarında anlam farklılığı bulunmaktadır.

2. Servet Sermaye İlişkisi

Servet kavramı zaman zaman sermaye kavramı ile karıştırılmakta ve bu iki kavram birbirlerinin yerine kullanılabilir. Servet, belirli bir anda kişinin gelir getiren ve getirmeyen tüm mal varlıklarını; sermaye ise, sadece gelir getiren mal varlıklarını tanımlamaktadır. Örneğin, kişinin irat getiren dükkânı, kendi oturduğu ve sahip olduğu evi, mücevherleri servetini oluştururken; bunlardan sadece irat getiren dükkânı, sermayesini oluşturmaktadır¹⁹.

Servet kavramı daha çok bireylerle ilişkilendirilip ve kişilerin gelecekte kullanmak üzere ayırdıkları bir stok değeri ifade ederken; sermaye kavramı ise, şirketlerle ilişkilendirilen bir stok değeri ifade etmektedir²⁰. Genel olarak servetten bahsedildiği zaman, iktisadî kıymetlerle bu kıymetlere sahip olan kişiler arasındaki bağıllık akla gelmektedir. Sermaye de ise, iktisadî kıymetlerle, bunları üretim faaliyetlerinde kullanan kurum ve kuruluşlar arasındaki bağıllık anlaşılır. Bir arazi bir kişinin serveti sayılırken, bu arazi bir fabrika binasına tahsis olunursa bu durumda sermaye niteliği kazanır. İçerik açısından da servet ile sermaye kavramları farklıdır. Örneğin, bir iş adamını ele aldığımızda, bu iş adamının servet toplamı işletmesine yatırdığı sermayeden fazla olabilir. Kişinin bundan başka ayrıca bankada kendisine ait parası, hisse senetleri vs. olabilir. Bununla birlikte bazen bu iş adamının safi

¹⁹ Hepar, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.11-15; Hekmen, s.114.

²⁰ Hepar, Servetlerin Vergilendirilmesi, s. 5; Türk, Kamu Maliyesi, s.146.

serveti sermayesinden az olabilir. Bu durumda sermayenin bir kısmı borçlara karşılık olur. Kısaca sermaye her zaman, her toplumda üretime yönelik ve kişilerle bağlantısı olmayan bir kavramdır²¹. Mali açıdan bakıldığında da, servetin vergilendirilmesi ile sermayenin vergilendirilmesinde konular birbirinden oldukça farklıdır. Servet, sermaye birikimlerini de içine alan daha geniş bir kavramdır. Bütün sermaye unsurları aynı zamanda servettir. Fakat, her servet bir sermaye değildir. Bu nedenle, mali açıdan servetin vergilendirilmesi ile sermayenin vergilendirilmesi farklı olmalıdır²².

3. Servet Gelir İlişkisi

Ekonomistler serveti, belli bir zaman dönemine ilişkin olarak hesaplanması nedeniyle stok değer olarak ifade etmektedir. Bu noktada servet ile gelir arasında bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Gelir ile servet arasındaki en belirgin ayırım gelirin akışkan bir değer olmasına rağmen, servetin stok değer olmasıdır. Akış özelliği olan gelir bir haftalık, bir aylık ya da bir yıllık gibi periyodik bir süreçle ilişkilendirilmektedir. Örneğin “gelirim 1.000 TL” dediğinizde bu ifade günlük, aylık veya yıllık şeklinde bir zaman birimi ile belirtilmezse gelir olarak bir anlam taşımamaktadır. Diğer taraftan, servet belli bir zaman aralığına sahip değildir. Servet belli bir zamandan itibaren kişilerin biriktirdiği malvarlıklarını ifade ettiği için stok değerdir²³.

4. Servet Mülkiyet İlişkisi

Mülkiyet, eski çağlardan beri üzerinde kazanımlar elde etmek için, mücadele edilmiş bir haktır. Bu yüzden mülkiyetin sosyal, ekonomik ve ahlaki yönleri olmakla birlikte aslında mülkiyet hukukî bir kavramdır. Anlam olarak servet ile mülkiyet

²¹ Laufenburger, Mali İktisat, s.54; Tuncer, Servet Vergileri, s. 21; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.5.

²² Büyükerşen, s.131.

²³ Lewis, s.145; Bruce, s.617; Rosen, s. 458; Tuncer, Servet Vergileri, s.20; Kızılot, Servet Beyanı, s.37; Türk, Kamu Maliyesi, s.146.

farklı kavramlar olmasına rağmen, kapsamı aynıdır. Sadece servet iktisadî, mülkiyet ise, hukukî bir kavramdır. Kişilerin sahip oldukları tüm servet unsurları, hukukî olarak mülkiyetleri olarak kabul edilmektedir.

İlkel dönemlerde mülkiyet, beraber avaya giden toplulukların kendilerine kişisel kullanımları için ayırdıkları av ve bu avın bölüşümü ile başlamış olup, günümüzde mülkiyet kavramının kapsamı oldukça değişmiştir. Mülkiyet hukukî olarak nesnel bir hak niteliği taşır. Bu durumda mülkiyet hakkı, kişilere eşyalar üzerinde herkese karşı ileri sürülebilecek bazı yetenekler ve yetkiler veren bir haktır. Bu hak Anayasalarca güvence altına alınmaktadır²⁴. Ayrıca mülkiyet hakkı, vergilendirmeye karşı en duyarlı haklardan biridir²⁵.

1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde ve liberal devlet anlayışına sahip ülkelerde kişilerin sahip olması gereken doğal bir hak olarak kabul edilen mülkiyet hakkı, sosyal devlet sisteminde ekonomik sosyal hak niteliğini almıştır²⁶. Özellikle liberal devlet sistemi içinde, bireylere tanınan sınırsız hak ve özgürlüklerin kötüye kullanılabilmesi ortaya çıkmıştır. Bireylerin başkalarının hak ve özgürlüklerinin sınırlarına tecavüz etmese bile bazı koşulların gerçekleşmesi durumunda da, başkalarına ve tüm topluma zarar verebileceği ortaya çıkmıştır. Bu yüzden mülkiyet hakkının kullanılmasının bir amaçla sınırlandırılması gerekmektedir. Şöyle ki, bireysel mülkiyet hakkının kişilere tanınan sınırlanamaz, doğal bir hak olarak benimsenmeye devam edilmesi insanı bir diğerine muhtaç kılan aciz bir duruma getirecektir²⁷.

1982 Anayasamızın 35'inci maddesinde mülkiyet hakkı açıklanmıştır. Madde hükmüne göre, *"Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum*

²⁴ Rose, s.76; Dilik, s.3-7; Kükrer, s.10.

²⁵ Güneş, Verginin Yasallığı, s.51.

²⁶ Laufenburger, Mali İktisat, s.260; Göze, Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, s.118.

²⁷ Göze, Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, s.118.

yararına aykırı olamaz". 1982 Anayasası 35'inci maddesine göre, mülkiyet hakkının esasına ilişkin olabilecek kısıtlama ve sınırlamalar piyasada ekonomik düzeni sarsar. Mülkiyet hakkının esasına ilişkin sınırlamaların artması, mülkiyet hakkından yararlanma isteğini azaltır, bu durum da toplumdaki servet oluşumunu olumsuz etkiler.

5. Servet Mamelek İlişkisi

Servet anlamı taşıyan aslında servet ile içerik olarak çok farklılıkları olan bir diğer kavram da patrimuvan ya da mamelek kavramıdır. Servet, kişinin sahip olduğu artı değerler, diğer bir deyişle, malları, hakları ve alacakları olduğu halde, patrimuvan kişinin sahip olduğu artı ve eksi değerlerdir. Kısacası kişinin sahip olduğu mallar, haklar, alacaklar ve borçlar patrimuvan veya mamelek kavramları ile ifade edilir. Mamelek artı bir değer olabileceği gibi eksi bir değer de olabilir²⁸.

III. SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Servet vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu ekonomik değerlerin stok edilmesi sonucu oluşan stok değerden alınan bir vergidir. Bu vergide, mükelleflerin borçlarının servetten indirilmesi, yaş ve aile durumları, servetlerinin miktarıyla ekonomik özelliklerinin göz önünde tutulması suretiyle bir takım şahsî ve ailevî durumlarının dikkate alınma imkânı vardır²⁹.

²⁸ Herekmen, s.114.

²⁹ Neumark, Maliyeye Dair, s.78; Tuncer, Servet Vergileri, s.19; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.20; Tuncer, Vergi Hukuku, s.330.

B. Servetin Vergilendirilmesinin Tarihî Gelişimi

1. Genel Olarak

Akdeniz çevresindeki medeniyetlerin mali sistemlerinin ortak özelliklerine bakıldığında, alınan vergilerin servet vergisinden gelir vergisine doğru bir değişim gösterdikleri dikkati çekmektedir. Servetin vergilendirilmesi, gelir ve harcama vergilerinden daha eskilere dayanmaktadır. Özellikle devletin gelir kaynakları servet vergilerine dayanmakta olup, servet vergileri ilk çağ ve orta çağın sonlarına kadar gerçek vergiler olarak nitelendirilmişlerdir³⁰.

2. Eski Mısır Dönemi

Servet vergisine ilişkin tarihin ilk örnekleri eski çağın Asur ve Babil uygarlıklarında Çiptu denilen, hayvan sayısında doğumla meydana gelen artış üzerinden alınan bir vergi olarak karşımıza çıkmakta ve bir nevi servet artışı vergisi özelliği taşımaktadır³¹.

Bu vergi, Mısır gibi mutlakiyet rejimlerinde, özellikle savaş, saray ve muhteşem yapıtların ortaya çıkardığı yüksek mali ihtiyaçların kaynağı olarak belirmektedir. Firavunlar İmparatorluğunda, örneğin Cheops Piramidi'nin inşasında halk tarafından imparatora bedenî hizmet şeklinde yapılan ödemelerin yanı sıra köylülere ait davar ve hububattan, hükümdara ait esir, altın, gümüş, bakır, fildişi ve kaplama tahta gibi servet unsurlarından düzenli bir şekilde vergi tahsil edilmekteydi³².

³⁰ Schmölders, s.16; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.249; Korkmaz, s.76.

³¹ Neurisse, s.292.

³² Schmölders, s.5.

3. Eski Yunan Dönemi

Eski Yunan'da iktisadî ve mali olaylar başlıca beş döneme ayrılarak incelemeye tâbi tutulmuştur. Bunlardan birinci dönemde, sosyal sınıflar oluşturulmuş, para kullanılmaya başlanmış, koloniler, derebeylikler ve buna bağlı olarak Feodal Beylikler ortaya çıkmıştır. Birinci Reform Hareketlerinin kabul edildiği İkinci Dönem ya da Drakon Döneminde soyluların can ve mal güvenlikleri Drakon yasalarıyla derebeylere karşı korunmaya alınmıştır. Üçüncü Dönem ya da İkinci Reform Dönemi olarak bilinen Solon Dönemi, sosyal sınıflar arası ayrılığın azaldığı, daha çok ekonomik nitelikte reformların yapıldığı, ekonomik ve siyasal hakların Anayasa ile belirlendiği bir dönemdir. İç ve dış ticaretin geliştiği Üçüncü Reform hareketlerinin başladığı Dördüncü Dönem olan Peisistratos Dönemi ve son dönem olan ve yine Peisistratos'un uzantısı olan ancak demokrasiye geçişin yaşandığı, derebeyliğin ve aristokrasinin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı Beşinci Dönemdir³³.

Yunan kültür çevresi başlangıçta, vergi gelirleri konusunda güçlü değildi, hatta M.Ö. 4 ve 5'inci yüzyıla kadar antik devrin o demokratik devletinin vergi sistemi bile yoktu. M.Ö. 4 ve 5'inci yüzyılda kültür dönemlerinin doruğuna erişen Yunanlılar, bu dönemlerinde bir daha hiç olmayacağı kadar vergi ödeme eğilimi içerisine girmişlerdir. Özellikle Solon Dönemi'nde çok zengin olanlar, devlet dairelerinin ihtiyaçlarını karşılamak için servetlerinden vergi ödemişlerdir. Eski Atina'da savaş zamanlarında ortaya çıkan olağanüstü ihtiyaçların karşılanması amacıyla bir emlak vergisi ve ayrıca Korinth şehrinde dul ve yetimlerden bir servet vergisi alınıyordu. Ancak bu vergilerin sürekli ve düzenli tahsil edilmesi, sonraki yıllarda gelişen demokratik rejimde halkın tepkisine yol açmıştır³⁴.

Zamanla tam vatandaşlardan, diğer bir ifadeyle, köleler dışındaki kesimden, sahip oldukları servetleri üzerinden Esfora (Eisphora) denilen bir baş vergisi

³³ Aktan, Politik İktisat, s.8.

³⁴ Schmölders, s.8; Neurisse, s.294; Tekin, s.8.

alınmaya başlanmıştır. Esfora, toplumu dört sınıfa ayırıp aile reisinin ve aile bireylerinin sahip oldukları hayvan ve eşyalar üzerinden alınıyordu. En zengin sınıf gelirleri 500 ölçünün üzerinde olanlar; 300 ile 500 ölçü arasında gelir elde edenler Şövalyeler; 200 ile 300 ölçü arasındakiler ise, Zöjitler (Zeugites); 200 ölçünün altında kalanlar ise, en alt sınıfı oluşturan Tetler (Thetes) dir. Esfora'nın oranının %1 olduğu tahmin edilmektedir. Verginin oranı sadece olağanüstü durumlarda artmaktaydı ve ancak özel durumlarda tahsil edilebiliyordu. Bu yüzden, sadece zorunluluk gerektiren özel durumlarda tahsil edildiği için yeterli gelmiyordu. Yunan şehir devletlerindeki vergi vermeye karşı olan bu genel tepki zamanla Yunan mali sisteminin çöküşünü zorunlu kılmıştır³⁵.

4. Roma Dönemi

Yunan devletinin çöküşüyle hemen her alanda olduğu gibi mali alanda da Yunan Devleti'nin mirasını Roma İmparatorluğu devralmıştır. Roma imparatorluğu koloni vergileriyle devlet bütçesini finanse eden bir mali yapıya sahip olduğundan, İmparatorluğun oturmuş bir vergi sistemi bulunmamaktaydı. Roma Tarihi, dört büyük döneme ayrılmaktadır. Krallık dönemi, Cumhuriyet dönemi, monarşi rejiminin hakim olduğu İmparatorluk Dönemi şeklindedir. İmparatorluk Dönemi de kendi arasında ilk imparatorluk ve son imparatorluk olarak ikiye ayrılmaktadır. Roma Devletinin ilk imparatoru Augustus'la başlayıp Diokletian Dönemine kadar devam eden Cumhuriyetçi karakterlere sahip erken dönemlerine Principatus Dönemi; İmparator Diokletian'dan sonraki döneme monarşik karaktere sahip Dominate Dönemi denilmektedir³⁶. Principatus Dönemi'nin en önemli yeniliklerinden birisi de, vergilendirmeye esas oluşturmak üzere census denilen bir uygulamanın eyaletlere yayılması olmuştur. Beş yılda bir yapılan bu uygulamaya göre, Roma vatandaşları, İtalya'da sahip oldukları arazi ve arazinin işlenmesine ilişkin teçhizatları, nakit paralarını, her türlü borçlarını, giyeceklerini, mücevherlerini ve her amaçla kullandıkları kölelerini kapsayan bir mal bildiriminde bulunmaktaydılar.

³⁵ Schmölders, s.8; Neurisse, s.294; Tekin, s.8.

³⁶ Tanilli, s.481.

Vatandaşlar, censorlar tarafından konulmuş olan formüllere uygun olarak, sahip oldukları mal ve mülkün değerini yaklaşık olarak hesaplamakla yükümlüydüler³⁷. Görüldüğü gibi söz konusu uygulama günümüz servet beyanı uygulamasının benzeri bir uygulamadır.

Roma Devleti'nde Eski Yunan Devletleri'nin yanı sıra, Mısır'da uygulama alanı bulmuş olan arazi vergilerinin de etkileri görülmektedir. Sadece tam vatandaşlardan olağanüstü giderleri finanse etmek amacıyla alınan, Yunan Devleti'nin Eispheora'sına benzer bir servet vergisi olan "Tributum" denilen bir vergileri vardı³⁸. Tributum, tam vatandaşların servetleri üzerinden, arızî olarak alınan bir vergiydi. Bu vergiden elde edilen gelirler ordu masraflarını karşılamak üzere kullanılmaktaydı. Roma İmparatorluğu'nun zamanla büyümesi ile fethedilen yerlerden gelen gelirlerin artması, bu vergiyi zamanla çok seyrek alınan bir vergi haline getirmiştir. Belli bir dönemden sonra da, sadece eyaletlerden alınan verginin adı olarak kullanılmıştır. Principatus Dönemi'nde tributum, tüm eyalet arazileri üzerinden alınan "tributum soli" ve diğer mülklerden alınan "tributum capitis" olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tributum, "census" adı verilen servet bildirimine dayalı olarak yapılan bir vergilendirme idi. Servetin %1'i oranında alınmaktaydı³⁹.

Roma'da İmparator Diokletian Döneminde, Roma vatandaşlarının geleneksel imtiyazlarını ortadan kaldıran bir vergi reformu yapılmıştır. Böylece, artık Roma'da tam vatandaşları vergi ödemekle yükümlü kılan "İugum" denilen bir arazi vergisi ile "Capitatio" denilen baş vergisinden oluşan bir vergi sistemi oluşturulmuştu⁴⁰. Şehirlinin gayrimenkul ve menkul malları üzerinden servete dayalı olarak alınan bu verginin mükellefi, bütün "şehirli Romalılar" idi. Sadece altıncı sınıfı oluşturan çok

³⁷ Tanilli, s.390; Ertekin, s.20.

³⁸ Schmolders, s.9; Falay, s.11; Ertekin, s.22; Somer, s.701; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.8; Mutluer, Vergi Özel, s.316.

³⁹ Schmolders, s.9; Ertekin, s.22; Somer, s.701; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.8; Mutluer, Vergi Özel, s.316.

⁴⁰ Schmolders, s.10.

fakir Romalılar (Proletarii) bu vergiden muaf tutulmuştur⁴¹. Sistem daha çok servet vergilerine dayansa da, eski muamele ve tüketim vergilerinin alınmasına devam edilmiştir⁴². Roma'daki bu yeni düzenleme ile sadece geçici bir dönem başarı sağlanmıştır. İugum, arazi üzerinden elde edilen ürün miktarına bakılmaksızın, arazinin sabit potansiyel değerini esas alan sert bir vergilendirme tekniğine sahipti. Verginin sahip olduğu bu sert vergilendirme tekniği köylünün aşırı borç yükü altına girmesine sebep olmuş, bu durumda göçlere yol açmıştır. Aynı şekilde artırılan baş vergisi de benzer etkiler göstermiştir. Bu şekilde Batı Roma İmparatorluğu'nun son dönemlerinde mali sistem de, imparatorluk gibi, bir çöküntü içerisine girmiştir⁴³.

Batı Roma İmparatorluğu'na rağmen devlet ekonomisinin bu sistemi Doğu Roma İmparatorluğu'nda daha bir gelişme halindeydi. Roma orduları gittikleri yerlere, vergi sistemlerini de beraberlerinde götürdüklerinden Latin ve Germen Avrupası'ndaki vergilerin esası da Roma İmparatorluğu'na dayanmaktadır⁴⁴.

5. Ortaçağ Dönemi

Ortaçağ, mali tarih bakımından çeşitli dönemlere ayrılmaktadır ve her dönemin kendine özgü vergilendirme rejimi bulunmaktadır. Bunun nedeni aynı ekonomiden para ekonomisine geçişle birlikte ortaya çıkan gelişmelerdir. Ortaçağ vergilendirme ve mali yükümlülük bakımından üç döneme ayrılmıştır. Bunlardan birincisi, aynı ekonominin hâkim olduğu ortaçağın başındaki Feodalizm dönemidir. İkinci dönem, İtalya'nın istilası ile genişlemiş olan bir para ekonomisine sahip ortaçağın en parlak dönemidir⁴⁵. Son dönem de, feodal senyörlerle Krallar arasında başlayan ve uzun süre devam eden mücadeleyi kralların zaferi ile sona erdiren, siyasal feodaliteyi ortadan kaldıran mutlak hükümdarlar dönemidir. Mutlak

⁴¹ Neurisse, s.295.

⁴² Schmolders, s.10; Mutluer, Vergi Özel, s.316; Ateş, s.58.

⁴³ Schmolders, s.10; Mutluer, Vergi Özel, s.316.

⁴⁴ Mutluer, Vergi Özel, s.316.

⁴⁵ Schmolders, s.12.

Monarşiler dönemi olarak bilinen bu dönem, Kara Avrupası'nda, özellikle Fransa'da kuvvetlenmiştir⁴⁶.

Ortaçağın ilk döneminde, özellikle vergi sisteminde, Roma Devleti'nin etkileri görülmektedir. Ortaçağın Feodal Beylikleri döneminde temel vergi ödeyicisi olan "Reich" olarak bilinen vergi şehirlerinin yaptıkları olağanüstü yardımlardan, Alman Eyaletleri'nde "Bede" veya "Stiture", Fransa'da "Taille" diye adlandırılan ilk gerçek vergi olan arazi ve bina vergisi doğmuştur. Bu vergi adını Kralın feodal senyörlere ve şehirlere müracaat ederek vergi ödemelerini rica etmesinden almıştır⁴⁷. Bu dönemde toprak sahipleri bugünkü anlamda toprağın kiracısı konumunda olup, toprağın kuru mülkiyeti bütünüyle senyörlere ait idi. Feodal rejimin bir gereği olarak, üreticiler kuru mülkiyet karşılığı olarak üretimlerinden senyörlere pay veriyorlardı⁴⁸.

Görüldüğü gibi gerçek vergi olarak nitelendirilen servet vergileri önceleri düzenli olarak tahsil edilmiyordu ve yardım adı altında alınıyordu. Bede vergisi, 14'üncü ve 15'inci yüzyılda sık sık alınmaya başlamış ve nihayet 16'ncı yüzyılda sürekli alınan bir vergi haline dönüşmüştür. Ancak vergi kişilerden değil de şehirlerden talep ediliyordu. Feodal senyör, vergiyi şehirliden istiyor, şehir de vergiyi üyeleri arasında dağıtarak gelir sağlıyordu. Vergi bu şekilde alındığı için, servet vergisinin vergi gelirleri içindeki payı düşük kalmıştır⁴⁹.

Feodal dönemde feodal beylerden sonra en büyük toprak sahibi kiliseydi. Yaşadıkları hayattan kuşkuluları olan ve ölmeden önce tanrının gözüne girmek isteyen insanlar kiliseye toprak bağışlardı. Ayrıca bazı soylular ve krallar da, savaş kazanıp bir düşmanın ülkesini fethettiklerinde bu toprakların bir kısmını kiliseye bağışlamayı gelenek haline getirmişlerdi. Tüm bunlara benzer birçok yol ile kilisenin sonunda

⁴⁶ Kapani, s.54.

⁴⁷ Schmölders, s.15; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.24.

⁴⁸ Mutluer, Vergi Özel, s.316.

⁴⁹ Schmölders, s.17.

Batı Avrupa'daki bütün toprakların üçte biriyle yarısı arasındaki bir kısmının sahibi olduğu belirtilmektedir⁵⁰.

6. Sanayi Devrimi Sonrası Dönem

Servetin vergilendirilmesi özellikle 1891–1893 tarihli Miquel Vergi Reformu ile önem kazanmış, bu reform ile kaynağı servet olan geliri daha fazla vergilendirmek amacıyla 1893 yılında tamamlayıcı vergi olarak bir servet vergisi konulmuş ve bu tarihten itibaren servet vergisi gelirleri yerel idarelere bırakılmıştı⁵¹.

Ortaçağ ekonomisinde ve 19'uncu yüzyıl başlarında mülk sahibi olmak vergilendirme açısından mali gücün en önemli göstergesi olmaktaydı. Ortaçağ'ın bitimiyle gayrimenkullerin vergilendirilmesi yavaş bir seyir göstermiştir. Başlangıçta arazi vergileri toprağın genişliğine göre alınan bir vergi iken, toplumlar büyüdükçe vergilendirmede toprağın verimliliği de göz önünde bulundurulmuştur. Aynı zamanda gayrimenkul vergileri, ilk zamanlar arazi vergileri şeklinde görülmekteyken, sanayileşmenin ve büyük şehirlerin ortaya çıkması sonucu binaların değerlerinin artmasıyla binaları da kapsamına almaya başlamıştır. Örneğin, İngiltere'de ilk bilinen vergi, arazi vergisidir, daha sonra ülkede arazilerin yanı sıra binalarda yerel düzeyde servet üzerinden alınan vergiler sınıfına girmiştir. Özellikle 19'uncu yüzyılın yarısına kadar sanayileşme öncesinde, servetin arazi ve bina şeklinde saklanabilmesi ve vergilenebilir kaynakların sınırlı olması, menkul servetin az bir öneme sahip olması nedeniyle, servet vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı oldukça fazladır. Özellikle 19'uncu yüzyılın ikinci yarısından sonra gelişen sanayileşme nakdî ekonomiyi artırmış ve tüm bu gelişmelere paralel olarak da menkul servet de gelişmiştir. Bu dönüşüm, özellikle özel kesime ait hisse senetlerinin

⁵⁰ Huberman, s.22.

⁵¹ Schmölders, s.19; Tuncer, Yaşayan Servet Vergileri, s.59; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.10.

takibi bakımından devlet için sorun olmaya başlamıştır ve böylece yavaş yavaş verginin konusu servetten gelire kaymaya başlamıştır⁵².

7. İslam Hukuku Dönemi

İslâm Hukuku, göklerin ve yerin hükümdarı, her şeye gücü yeten, egemenliği kimseyle paylaşmayan Allah'ın elçisi ve Peygamberlerin sonuncusu Hazreti Muhammed'in temelini attığı ve onun ölümünden sonra gelişen İslâm Devletindeki hareket kurallarının tümüdür. Sadece bir dinden ibaret olmayan İslâm, aynı zamanda kendine özgü özellikleri olan bir devlet şeklidir. İslâm devletinin kurucusu Hazreti Muhammed, devletin yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarını bizzat yerine getirmekteydi⁵³.

İslamiyet'te vergi anlayışında esas alınan ölçü, kişilerin ihtiyaç fazlasıdır. Bu fazla kavramı, kişinin kendisinin, eşinin ve çocuklarının ihtiyaçlarından fazlası anlamına gelmektedir. İslam'da ihtiyaç fazlası gelir ve servet hoş karşılanmamaktadır⁵⁴. İslam Vergi Hukuku'nda vergiler, şer'i vergiler ve örfi vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Şer'i vergiler, İslam Hukukunun temel kaynaklarına göre alınan vergilerdir ve dört temel vergiden oluşmaktadır. Bunlar zekât, öşür, haraç ve cizye'dir. Genel olarak İslam Vergi Hukuku'nu kabul eden ülkelerde, zekât ve öşür Müslümanların mükellef olduğu vergiler iken; haraç ve cizye gayrimüslim halktan alınmaktadır. Zekât, kaynağını Kuran'dan alan, şeri hukuk kurallarına göre ödenen bir vergidir. Kuran esaslı olduğu için, zekât mali bir ibadet olarak kabul edilmektedir⁵⁵.

Kuran'da zekâtın şartları, zekâta tabi olacak kişiler ve zekâta tabi olacak mallar bakımından ikiye ayrılmaktadır. Öncelikle bir kişinin zekât mükellefi

⁵² Laufenburger, Maliyenin, s. 139; Tuncer, Servet Vergileri, s.37; Edizdoğan, s.282; Mutluer, Vergi Özel, s.316.

⁵³ Güneş, Verginin Yasallığı, s.67.

⁵⁴ Falay, s.31.

⁵⁵ Aktan, Anayasal İktisat, s.474; Kazıcı, s.39.

olabilmesi için tam ehliyetli, Müslüman, hür olması ve borçlu olmaması şarttır. Zekâta tabi mal açısından ise, bu malın belli bir miktarı aşması gerekir. Buna “nisap” adı verilmektedir. Zekâta tabi olan malların, kişinin temel ihtiyaçlarından daha fazla olması, kişinin en az bir yıl mülkiyetinde olması ve kâr gibi getirisi olan üretken bir mal olması, başka bir deyişle artan bir nitelik taşıması gerekmektedir⁵⁶.

Modern vergilendirme açısından, bir servet vergisi olarak adlandırılabilir olan zekâtın konusu, zorunlu ihtiyaçları karşılayacak mal ve mülk dışında kalan altın, gümüş, hayvanlar, madenler ve benzeri servet unsurlarıdır. Bununla birlikte, üretici ya da artırıcı özelliği olmayan aletler, oturlan evler, elbiseler, ev işleri, taşıma, kıymetli taşlar ve buna benzer diğer mallar üzerine zekât konulamaz. Zekât, genellikle servet üretimi için gerekli sermaye malları üzerine konulur⁵⁷. Örneğin, vergiye konu olan hayvanlar ve sürülerin sadece ticaret için beslenen hayvanlar olması gerekmektedir. Binek hayvanları ve ziraî işlerde kullanılan hayvanların üzerinden vergi alınmamaktaydı⁵⁸.

Kuran’da zekâtın oranı veya miktarı açıkça belirtilmemesine rağmen; zekâtın hangi vergileri kapsamına aldığı ve oranları gibi unsurlar, İslam Hukukunun kaynaklarından birini oluşturan hadisler yoluyla düzenlenmiştir. Bu şekilde, zekâtın oranı, zekâta tabi mallara göre değişmektedir. Hazreti Peygamber döneminde zekât geniş anlamda düşünüldüğünden, elde edilen mala göre zekâtın oranı da farklılaşmıştır⁵⁹.

Zekât miktarının servet unsurlarına göre farklılaşmasının sebebi, servetin oluşmasında kullanılan emek ve sermayenin miktarıdır. Servetin oluşmasında

⁵⁶ Falay, s.32; Aktan, Anayasal İktisat, s.476; Kazıcı, s.40.

⁵⁷ Tuğ, s.57; Aktan, Anayasal İktisat, s.478.

⁵⁸ Tuğ, s.79.

⁵⁹ Tuğ, s.77; Aktan, Anayasal İktisat, s.478.

kullanılan emek ve sermaye miktarı ne kadar az ise, zekât oranı o kadar yüksek olmakta; tersine emek ve sermaye miktarı arttıkça, zekât oranı düşmektedir⁶⁰.

Kuran'a göre (Tevbe Suresi, 60'ıncı ayet), toplanan zekâtlar tahsis ilkesi göz önünde bulundurularak kullanılmaktaydı. Başka bir deyişle, elde edilen zekât gelirinin harcanacağı yerler bellidir. Buna göre zekât sekiz ayrı grup için harcanabilmektedir⁶¹:

1. Fakirler,
2. Düşkünler,
3. Zekât memurları,
4. Kalpleri İslam dinine ısındırılmak istenenler,
5. Kölelikten ve esaretten kurtarılacak kişiler,
6. Borca batmışlar,
7. Allah yolunda olanlar,
8. Yolcular.

Zekâtın hesaplanması, oldukça basit, oranların anlaşılması ve uygulanması kolaydır. Uygulama kuralları basit olduğu için, çok fazla uzmanlık bilgisi gerektirmez ve tahsilât masrafları, günümüz vergilerine kıyasla oldukça düşüktür. Çünkü, mükellefle devlet arasında, zekâttan yararlanabilecek üçüncü kişilerin varlığına gerek kalmamaktadır. Bu şekilde tahsilâtın doğrudan doğruya olması, zekâtın vergilemede etkinlik ilkesine uygunluğunu göstermektedir⁶².

8. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı Devleti, her alanda olduğu gibi vergilendirme alanında da, şer'i hukuk kurallarını kabul eden ve uygulayan bir devlettir. Osmanlı vergi sistemi, 1839

⁶⁰ Aktan, Anayasal İktisat, s.479.

⁶¹ Tuğ, s.29; Aktan, Anayasal İktisat, s.480; Kazıcı, s.40.

⁶² Aktan/Dileyici/Saraç, s.51.

Tanzimat Fermanı'nın ilanına kadar İslam Vergi Hukuku esaslarına dayanmıştır. Osmanlı Dönemi'nde servet üzerinden zekât adı altında bir vergi alınmaktaydı. Alınan zekât; Sevaim, Nukût ve Aruz, Aşir, Rikaz ve Hariç şeklinde beş bölüme ayrılmaktaydı. Sevaim; yılın yarıdan çoğunu otlayarak geçiren, kırlarda barınan ve etleri yenilen deve, manda, sığır, koyun ve keçi gibi hayvanlardan alınır. Nukût ve Aruz; altın, gümüş ve bunlardan yapılmış mallardan alınan zekâttır. Rikaz; madenlerden ve definelerden alınan zekâttır. Eski ticaret yollarında, bugünkü gümrük vergisi karşılığında alınan zekâta aşir; haraç ve öşür vermeyen arazilerden elde edilen tarımsal ürünler üzerinden alınan zekâta da hariç adı verilmektedir⁶³

Tanzimat'a kadar Osmanlı İmparatorluğu'nda Emlâk Vergisi ya da Arazi Vergisi olarak alınan bir vergi uygulanmamıştır. Topraklar mülkiyeti devlete ait olmak üzere kişilere tahsis edilirdi. Mülk ve vakıf olanlar dışında bütün arazi devletin tasarrufunda olup, bu araziye mirî arazi denilmiştir. Tanzimat'a kadar mirî arazi tımar sistemi içinde idare edilmiş ve gelirleri kamu hizmeti ile görevli olanlara tahsis edilmiştir. Mirî araziye işleyen çiftçiden çift akçesi adı altında maktu yıllık bir vergi ile elde ettiği üründen nisbî oranlı öşür (aşar) alınmıştır⁶⁴. Arazi üzerinden alınan vergilere rağmen, şeriat hükümlerine göre sahibi ister Müslüman olsun, ister olmasın, binaların herhangi bir vergiye tâbi tutulmasına izin verilmemiştir. Halife Ömer döneminde bir kanun ile bu muafiyet hükme bağlanmıştır. Ancak özellikle 1840'tan sonra bu hükme rağmen gerek şehir ve gerekse köylerdeki binalar gayrimenkul vergisine tâbi tutulmuştur. Ayrıca İstanbul'un fethi zamanından kalma bir imtiyaz dolayısıyla İstanbul ve civarı gayrimenkul vergisinden bir süre muaf tutulmuş olsa da sonraları vergiye tâbi tutulmuştur. Sultan Abdülaziz Döneminde sadece İstanbul ve çevresi için "Dersaadet Emlâk Vergisi" adı altında bir vergi alınmıştır. Tanzimat öncesi dönemde arazi üzerinden ayrıca "Tapu Resmi" diye tarım yapılmayan araziler üzerinden bir vergi alınmaktadır. Bu vergi dönüm başına 50, 40

⁶³ Batirel, Kamu Maliyesi, s.150.

⁶⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.28; Mutluer/Öner/Kesik, s.314.

ve 30 akçe olarak alınmaktaydı. Tapu Resmi, Fatih Sultan Mehmet zamanında kabul edilen “Cibayeti Emval” Kanunları ile getirilen bir vergi idi⁶⁵.

1839 Gülhane Hattı Hümayunu ile başlayan Tanzimat Dönemi’nde çağdaş maliye anlayışına ilişkin ilk adımlar atılmıştır. Bu dönemden itibaren Şer’i vergilerin dışında olan ve daha çok padişahın getirdiği vergilerden oluşan örfi vergiler birleştirilerek tevzi mahiyette tek bir vergi haline getirilmiştir. Örfi vergilerde toplam vergi tutarı erkek nüfusa veya haneye eşit olarak dağıtılmaktaydı. An Cemaatin vergi olarak adlandırılan bu verginin mükelleflere dağılımındaki esas kriter mükelleflerin sahip oldukları arazi idi. Önceleri cizyeye tâbi topraklara uygulanmakta olan emlâk ve arazi vergisi an cemaatin vergi ile mükelleflerin servetlerine göre dağıtılan bir vergi şeklini almıştır. Toplanması öngörülen vergi tutarı, yapılan tahrir sonuçlarına göre, önce kazalara paylaştırılıyor, kazalarda kimin ne kadar vergi ödeyeceği kişinin ödeme gücü dikkate alınarak belirleniyordu. Bunun için mükelleflerin servet ve gelirlerinin belirlenmesi gerektiğinden ve servetin görünüşteki değerlendirme ölçüleri, boynuzlu hayvan sayısı, evin büyüklüğü, serveti gösteren diğer karineler ayana dağıtım işinde gerekli olduğundan eyaletlere gönderilen muhassıllar vasıtasıyla bu değerlendirme ölçülerini tespit edecek bir takdir yapılmaya başlanmıştır. Verginin kazalara paylaştırılması ayanların göreviydi. Vergiye esas olacak şekilde bir kadastro olmadığı için verginin miktarı da zor belirlenmekteydi. An cemaatin verginin uygulama ve dağılımının sağlanmasında birtakım haksızlıklar yapıldığı, bazı mahalle ve köylerin zamlı oranlara maruz kaldığı, verginin uygulanmasında farklılıklar görüldüğü gerekçeleriyle verginin kaldırılması gündeme gelmiştir. An cemaatin vergi ayrıca temettü gelirlerini de kapsayan bir vergi idi ve kaldırılıp hem arazi vergilerinin hem de temettü vergilerinin yeniden düzenlenmesi gerekli görüldü. Buna ilişkin genel bir tahrir yapılması ve tahririn tamamlanamadığı yerlerde an cemaatin verginin uygulanmasının devamı uygun görülmüş; uygulanmadığı yerlerde yerine nisbî nitelikli, gerçek anlamda emlâk, arazi ve temettü vergileri konularak daha ileri bir aşamaya geçilmiştir. Bu arada tımar sisteminin kaldırılması nedeniyle

⁶⁵ Ağca, s.6; Öner, Emlâk Vergisi, s.213.

mîrî ve vakıf arazilerini yeniden düzenleyen 1858 tarihli Arazi Kanunnamesinin yayınlanmış olması da arazi üzerinde genel bir tahrir yapılmasını zorunlu kılmıştır⁶⁶.

1860'lardan II. Meşrutiyet'e kadar arazi ve binalar tek bir emlak vergisi içinde vergilendirilmekteydi. II. Meşrutiyet'ten sonra arazinin tahririnin güç olması sebebiyle ve o zamanlarda arazi üzerinde aşar önemli olduğundan arazi vergisinin ıslahı sonraya bırakılarak önce bina vergisinin ıslahına geçilmiş ve bina vergisi arazi vergisinden ayrılarak 1910 yılında binalar için Musakkafat Vergisi Kanunu kabul edilmiştir⁶⁷.

Musakkafat Vergisi Kanunu, ülkemizde uygulanan ilk, düzenli ve modern vergi kanunudur. Bu kanun, matrah olarak değer yerine gayrisafi iradı esas almış olup, gayrisafi irat binanın normal şartlarda getirebileceği kira bedelinden ibaret olmaktaydı. Bu bedelden, gider karşılığı herhangi bir indirim yapılamıyordu. Bu bakımdan da ülkemizde irat üzerinden vergi alan ilk kanun olmaktadır. Ancak, kanunun çiftçilerin ve yanlarında çalıştırdıkları ailelerin ikamet ettikleri binalar ile ağıl ve depolarına istisna tanınması, vergiye tâbi tutulacak bina sayısını oldukça azaltmıştır. Ayrıca, Balkan ve Birinci Dünya Savaşları sebebiyle binaların tahrir işlemi düzenli ve toplu bir şekilde yapılamamış bu durum bina tahriri yapılamayan yerlerde arazi ve binayı içine alan eski emlak vergisinin kullanılmaya devam edilmesini gerektirmiştir⁶⁸.

Musakkafat vergisine göre yapılacak tahrir sadece binaların tahririni içeren ve merkezî idarenin oluşturacağı tahrir komisyonları ile gerçekleştirilecek olan bir işlemdir. Üç memurdan oluşan bu komisyonlar, idare ve belediyelerle iletişim kurarak, mahalle ve sokak numara sistemini tamamlar; daha sonra bütün binaları

⁶⁶ Ağca, s.6; Uluatam/Methibay, s.358; Öner, Mali İdare, s.289; Öner, Emlak Vergisi, s.214.

⁶⁷ Ağca, s.6; Akgüç, s.164; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.14; Uluatam/Methibay, s.358; Öner, Mali İdare, s.399; Yaraşlı, s. 12; Öner, Emlak Vergisi, s.217.

⁶⁸ Ağca, s.6; Akgüç, s.164; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.14; Yaraşlı, s. 12; Öner, Emlak Vergisi, s.217.

tek tek dolaşarak sahipleri, sınıfları ve bütün ayrıntılarıyla binaları cetvellere kaydederlerdi⁶⁹.

Tanzimattan sonra, bina ve arazinin değeri üzerinden Batılı anlamda emlak vergisi alınmaya başlanmıştır. Cumhuriyet döneminde de bina vergisi alınmaya devam edilmiştir⁷⁰.

C. Servetin Vergilendirilmesini Haklı Kılan Sebepler

1. Genel Olarak

Klasik devlet anlayışında vergi devlete gelir sağlamak amacıyla başvuru olan bir kamu geliri iken, modern devlet anlayışında vergiler, gelir ve servet dağılımını sağlamak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı teşvik etmek gibi ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere başvuru olan bir araç olmuştur. Küreselleşme sürecinde devletin özellikle ekonomik amaçları değişim gösterebilmektedir. Günümüzde devletin ekonomiye müdahale aracı olarak vergilere başvurusu başlıca dört farklı sebebe dayandırılmaktadır. Bunlardan birincisi, caydırıcı etki yaratmasıdır. İkincisi, birimlerin üretim faaliyetinde bulunurken sebep oldukları negatif dışsallıkların tazmin edilmesidir. Devletin başvurduğu üçüncü vergilendirme sebebi, kamu hizmetlerinin finansmanıdır. Dördüncü sebep, devletin vatandaşlar arasındaki gelir farklılığını ortadan kaldırmak ya da azaltmak istemesidir⁷¹.

Servet vergisinin bu dört amacın tümüne karşılık gelmesi pek söz konusu değildir. Örneğin, kişilerin ya da işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin, diğer kişi ve kurumların faaliyetlerini olumsuz etkilemesi durumunda kimyasal atığı olan işletmelere özgü bir vergi uygulaması getirilmiştir. Bu vergi bir işletmenin faaliyetlerini sürdürürken çevresinde bulunan diğer ekonomik birimlere verdiği

⁶⁹ Ağca, s.6; Akgüç, s.164; Öner, Mali İdare, s.289; Yaraşlı, s. 12; Öner, Emlak Vergisi, s.217.

⁷⁰ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.28; Mutluer/Öner/Kesik, s.314.

⁷¹ Rakowski, 289–290.

zararın tazminini sağlayan bir vergidir. Servet vergileri, bu işlevi görmeyi sağlayacak bir vergi deđildir⁷². Bu ikincisi dışında, diğer amaçları gerçekleştirmek üzere servet vergilerine başvurulabilmektedir.

Dış görünüşe bakılırsa, vergi adaleti ve eşitliğinin sağlanması bakımından servetin vergilendirilmesi de gelirin vergilendirilmesi kadar etkilidir. Hem servet hem gelir açık bir şekilde mali güç ile karşılıklı bir ilişki içerisindedir. Aslında, sermayeden elde edilen gelir ile servet aynı kavramı vermektedir. Sermayeden elde edilen gelir, kısaca kişinin tüm servetinin değerindeki artışı ifade etmektedir. Gelir vergisi için bir diğer gerekçe fayda ilkesine göre alınmasıdır. Bir kişinin geliri ekonomik faaliyetleri destekleyen toplum altyapısına bağlıdır. Bu yüzden, orta seviyede gelir elde eden kişilerden toplum altyapısı için diğer kişilerden daha fazla destek istenebilir. Servet vergisinin alınması vergilendirmede eşitlik sağlaması açısından haklı görülebilir. Bir kişinin servet oluşturması ve bu serveti saklaması, kişinin elde etmesi kadar toplumun altyapısına bağlıdır. Bu yüzden servet, vergilendirme açısından haklı bir gerekçe oluřturur⁷³.

2. Demokrasinin ve Piyasa Ekonomisinin Korunması

Liberal devlette, parasal işlemlerin artışıını önlemek amacıyla bu işlemler üzerine sık sık olmasa da ara sıra bir takım müeyyideler getirilir. Bu müeyyidelerin amacı, ekonomik birimlerin davranışlarını değiştirmek değildir; ancak bu müdahalelerle özellikle sigara, alkol gibi zararlı maddelerin tüketimi kısıtlanmaya çalışılır. Bu alışkanlıkların yok edilmesi ise, daha çok tüketim üzerinden alınan vergilerle sağlanmaktadır. Bu şekilde devlet vergilendirme yetkisini kullanarak bu maddelerin kullanımını caydırıcı etkide bulunabilir. Aslında, liberal piyasa anlayışı, kişilerin tüketim eğilimlerini değiştiren ya da tüketim özgürlüklerine sınırlamalar getiren bu tür uygulamalara karşı isteksiz davranır⁷⁴.

⁷² Rakowski, s.289; Hasan Şener, s.39.

⁷³ Due, Net Değer Vergisi, s.177; Shakow/Shuldiner, s.500.

⁷⁴ Rakowski, s.290.

Servet vergisinin de kendisine özgü caydırıcı etkileri söz konusudur. Caydırıcı olma konusunda servet vergisinin iki önemli etkisi vardır. Bunlardan biri, servet sahibi kişilerin siyasal demokrasi üzerinde ve diğeri serbest piyasa ekonomisi üzerinde bir tehdit unsuru olmasını engellemektir. Devlet servet sahiplerini bir servet vergisine tâbi tutarak, bu kişilerin yasama organı, ekonomik karar organları ve diğeri hükümet yetkililerinin üzerinde oluşan, nispeten yok edici, etkilerini zor kullanarak azaltabilir. Servet vergisinin bu amaçla düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken konu, demokrasinin korunması ve serbest piyasanın güçlenmesi amacıyla uygulanacak bir servet vergisinin çok düşük oranlı bir vergi olmamasıdır⁷⁵.

Servet birikimi üzerine, düşük oranlarda uygulanacak bir servet vergisinin istenen amacı gerçekleştirmede yetersiz olacağı, siyasal demokrasinin yerleşmesi ve gelişmesinde etkisinin olmayacağı düşünülmektedir⁷⁶. Servet vergisinin düşük oranlı uygulanmasında da servet sahipleri istedikleri gibi kamusal işlemlere müdahale edebilecek, kamu tercihlerini direkt etkileyebilecek ve piyasalara müdahale ederek rakamları kendi eğilimlerine göre değiştirebileceklerdir.

3. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Sağlanması

a. Genel Olarak

Eşitlik kavramı yüzyıllar boyunca gelişerek değişikliğe uğramıştır. Eşitliğin tanımı ilgili olduğu alana göre değişebilmektedir. Buna göre eşitliğin farklı şekilleri vardır. Örneğin rakamlarla ve sayılarla ifade edilen matematiksel eşitlik de bir eşitlik ifadesidir. Bunun yanında eşitliğin sosyal eşitlik, hukuksal eşitlik, ekonomik eşitlik gibi çeşitli şekillerde de ele alındığını görmekteyiz⁷⁷.

⁷⁵ Rakowski, s.292.

⁷⁶ Rakowski, s.290.

⁷⁷ Aliefendioğlu, s.80.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, literatürde farklı şekillerde ele alınmış, eşitlik anlayışına farklı tanımlar getirilmiştir. Bazı iktisatçılar, eşitlik ilkesinin vergi gelirlerinin dağılımıyla sağlandığına işaret etmişlerdir. Onlara göre devletin vergi gelirlerini bütçe harcamalarına göre eşit ve âdil bir şekilde dağıtmasıyla eşitlik ilkesi ve âdil vergilendirme gerçekleşecektir. Eşitlik ilkesine farklı bir bakış açısı, refah ekonomisi yaklaşımı ile gelmektedir. Refah ekonomisi yaklaşımına göre, devletin vergi gelirlerinin dağılımını yapması eşitlik anlayışını ortadan kaldırır. Bu görüşe John Stuart Mill'in eşitlik kuralıyla destek sağlanmıştır. Mill'e göre, eşitlik her vergi mükellefinin eşit fedakârlığa katlanmasını gerektirir ve bu fedakârlık kişilerin gösterebilecekleri en az fedakârlık şeklindedir. Vergilendirmede eşitlik anlayışı içerisinde adaletin sağlanmasına yönelik vergilendirme ilkelerinden biri mali güç ilkesine göre vergi alınması iken; bir diğeri, faydalanma ilkesine göre vergi alınmasıdır⁷⁸.

b. Mali Güç İlkesi

Vergi adaletinin sağlanmasında kullanılan mali güç ilkesi, âdil vergilendirme açısından ele alındığında, adaletin sağlanmasında kullanılan eski bir yöntemdir. Verginin kişilerin mali gücüne göre alınması, birçok ülkede kabul edilen bir vergilendirme ilkesidir. Ortaçağ Avrupası'nda ortaya çıkan kıtlığın, savaşın ve salgın hastalıkların korunmaya muhtaç insan sayısını hızla artırması durumu İngiltere'de devleti önlem almaya itmiştir. Bu ülkede 1300'lü yılların ortalarından 1800'lü yılların ortalarına kadar bir dizi Yoksulluk Yasası uygulamaya konulmuştur. Bu yasalardan en önemlisi ise, Kraliçe Birinci Elizabeth tarafından 1601 yılında yapılmış ve bu yasanın temel maddeleri Amerikan kolonilerinde uygulanan yasalara dâhil edilmiştir. Bu dönemde alınması düşünülen kelle vergisine itiraza gerekçe olarak da mali güç ilkesi esas alınmıştır⁷⁹.

⁷⁸ Musgrave, s.90-94; Lehner, s.682; Turhan, Vergi Teorisi, s.211,215; Uluatam, s.358.

⁷⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 15; Mutluer/Öner/Kesik, s.315.

Mali güç ya da iktidar ilkesine özellikle ortaçağ Avrupası'nda uygulanan yoksulluk yasalarında yer verilmiş ve bu yasalarda mali güç kriteri olarak servet esas alınmıştır. Özellikle Sanayi Devrimi'nden önce servetler arasında yer alan gayrimenkuller, diğer servet unsurlarına göre özel bir yere sahipti. O devirlerde gayrimenkullere sahip olmak, tek başına ekonomik ve mali gücün bir göstergesi olarak kabul ediliyordu ve bu yüzden vergilerin konusunu, mali güç ilkesine dayanarak çoğunlukla gayrimenkuller oluşturmaktaydı. Sanayi devrimi ve nakdi ekonomiye geçişle mali gücün kriteri servetten gelire doğru bir geçiş göstermeye başlamıştır⁸⁰. Devlet anlayışında meydana gelen değişimler vergilendirmede faydalanma ilkesinden mali güç ilkesine geçiş göstermiştir. Özellikle de, ferdiyetçi devlet anlayışının hâkim olduğu dönemlerde, faydalanma ilkesi gündemde iken, sosyal devlet anlayışına geçilmesi ile mali güç ilkesi daha da önem kazanmıştır⁸¹.

Bir toplumun ekonomik refahının göstergesi, toplanan servetten çok gelire ölçülmektedir. Gelir vergisinin klasik eşitlik gerekçesi, verginin ödeme gücünü esas alması ve gelirin ödeme gücünün en iyi ölçütü olmasıdır. Ödeme gücünde ölçüt gelir iken, kişinin mali gücünü belirlemede sadece gelir yetersiz kalmaktadır. Mali güç söz konusu olduğunda kişilerin servet ve harcamaları da ölçüt olarak dikkate alınmaktadır. Mali güce göre vergilendirme, bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Böylece, toplam vergi yükünün kişiler ve gruplar arasında âdil dağılımı sağlanmakta ve düşük gelir gruplarında kişisel, objektif vergi yükünün hafifletilmesi amaçlanmaktadır⁸². Örneğin, serveti olan bir kişinin gelirin göre ödeme gücü olmayabilir, ancak bu durumda kişinin vergilendirme açısından mali gücü bulunmaktadır. Ancak, çok aşırı tutumlu birinin belli bir geliri olmadan muazzam miktarda bir altın birikimine sahip olduğu farz edildiğinde, bu kişinin yapmış olduğu birikimin değeri üzerine vergi konulması durumunda, bazı ekonomistlere göre, servet birikimi süresince kişilerden

⁸⁰ Musgrave, s.94; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.16; Tekin, s.22; Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 15; Devrim, s.222; Uluatam, s.357; Mutluer/Öner/Kesik, s.315.

⁸¹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.195; Selda Aydın, Yararlanma İlkesi, s.28.

⁸² Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.193; Devrim, s.222.

gelir vergisi tahsil edilir ve alınan bu gelir vergisi ile kişinin vergi mükellefiyeti biter, kişiden ayrıca bir vergi alınmamalıdır. Kimi ekonomistler ise, bu servet birikiminin kendi kendine oluşması durumunda, bunun için ayrıca bir gelir ve emek olmaksızın oluşmasında, bu birikimin vergiye tâbi olması gerektiğini ileri sürmektedirler. Mali gücün dikkate alınmasında ortaya çıkabilecek temel sorun, aynı servete sahip kişilerin sahip oldukları eğitim, yetenek gibi beşerî sermayenin vergilendirilmesidir. Burada da kişinin gelirinin gösterilmesi yolundan başka değerlendirme yöntemi yoktur. Bu da yaklaşık bir matrah olarak yine gelirin esas alınmasını gerektiriyor⁸³.

Toplanan kişisel servet de mali gücün önemli bir göstergesidir ve servetin gelir dışında bir takım faydaları vardır. Servet birikimi kişilerin vergi ödeme gücünü artırarak yatay ve dikey vergi eşitliğini sağlamaya yardımcı olurlar. Ayrıca, servet vergilerinin uygulandığı servet unsurları, mali gücü tam olarak ifade edebilecek mal varlıklarıdır. Bununla üstelik servet sahibi olanlar varlıklı kişiler olacakları için vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanması, servet vergisi uygulamasında daha kolay olmaktadır⁸⁴. Gelir vergisinin yanında, servet vergilerinin uygulanmasıyla kişilerin mali güçleri daha kolay belirlenebilmektedir. Özellikle nakdî gelire uygulanan gelir vergisine dayalı bir vergi sistemi, yüksek gelir getiren senetleri, menkul malları ellerinde tutanlar aleyhine bir ayırım yapar. Çünkü nakdî gelire uygulanan gelir vergisi, düşük faizli bonoların sağladığı likidite ve güvenlik faydasını, banka hesaplarının sağladığı kolaylığı, evler ve diğer dayanıklı tüketim malları için hesaplanan geliri kapsamamaktadır. Servet vergisi sübjektif özellikli bir vergi olduğu için bu vergide bireylerin mali gücü rahatlıkla gözlemlenebilmektedir⁸⁵. Bu nedenle servetin vergilendirilmesinde mali güç ilkesinin ölçüt olması vergi politikası açısından uygun olacaktır.

⁸³ Rosén, s.458; Shakow/Shuldiner, s.538; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.14.

⁸⁴ Uluatam, s.358; Aktan/Dileyici/Vural, s.60.

⁸⁵ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.192; Eker/Altay/Sakal, s.254; Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s.106; Aktan/ Dileyici/ Vural, s. 60.

c. Faydalanma İlkesi

Faydalanma ilkesi desteğini, 17'nci yüzyılın sonlarına doğru yorumlanan Locke'un devlet teorisinden alır. Faydalanma ilkesine göre servetin vergilendirilmesi gerektiğini düşünenlerin gerekçesi, kamu hizmetlerinin kişilerin servetlerinin değerini artırdığı ve bu nedenle kamu harcamaları üzerine sınırlı şekilde vergi konulması gerektiğidir⁸⁶. Doğal düzen anlayışınca da kabul edilen, devletin temel fonksiyonlarından biri, servetin korunması ve güvence altına alınmasıdır. Bu yüzden servet sahipleri, servetlerinin devlet tarafından korunmasının karşılığı olarak, malvarlığının değeri ne olursa olsun, kişinin tüm servetini içine alan kapsamlı bir vergi ile devlete bunun bedelini öderler. Kişiler her şeylerini devlete borçludur ve bu yüzden fayda ilkesine göre, devlet kişilerin geçim düzeylerinin üzerindeki gelir ve servetlerini vergilendirmede haklı bulunmaktadır⁸⁷. Devlet, servet sahiplerinden elde ettiği, kişilerin net servetleri üzerinden alınan bu vergiyi daha çok yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının yerine getirilmesine yönelik hizmetleri gerçekleştirmek amacıyla kullanmaktadır. Örneğin, bir eğitim hizmetinin finansmanını bu vergi ile karşılamak etkili olmamaktadır. Devlet, vergiden elde edilen geliri daha çok vatandaşları korumaya ve güvence altına almaya yönelik hizmetleri gerçekleştirmek üzere kullanır. Faydalanma ilkesine göre vergilendirme ile devlet fonksiyonları, müdahaleci devlet anlayışından bekçi devlet anlayışına doğru bir değişim göstermektedir⁸⁸.

Faydalanma ilkesine göre servet vergisi, özellikle yerel yönetimler seviyesinde, servet sahiplerinin servetlerinin değerini artırmak için tavsiye edilmektedir. Örneğin güvenlik hizmetleri, sahip olunan binanın çevresine yapılacak parklar ve bunun gibi hizmetler servetin değerini artırır. Faydalanma ilkesine göre vergi; kamu hizmetlerinden yararlananlardan, gördükleri hizmet karşılığı olarak

⁸⁶ Mugrave / Musgrave, s.410; Tekin, s.9.

⁸⁷ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Başar, s.63.

⁸⁸ Musgrave / Musgrave, s.41; Rakowski, s.303; Uluatam, s.358.

ödedikleri bir bedel veya fiyat olarak kabul edilmektedir. Ancak milli savunma, iç güvenlik gibi kamu hizmetlerinin birçoğunun bölünemez, kişiselleştirilemez ve fiyatlandırılmaz olmasından dolayı bu hizmetler için sadece hizmetten yararlananlardan vergi alınması, diğer kişilerin bu hizmetlerden yararlanmasını engellemektedir. Kişilerin yararlanmadıkları bu tür hizmetler için vergi ödemeleri, bu hizmetlerin kişilerde bir maliyet unsuru olmasına sebep olacaktır; ancak, maliyetleri çok önemli ölçüde artırıcı bir etkisinin olacağını söylemek de doğru değildir⁸⁹.

Bununla beraber eğitim, sağlık gibi yarı-kamusal nitelikli kamu hizmetlerinden faydalanma ilkesine göre alınan vergiler ise, özellikle düşük gelirli toplum üyelerinin yararlanması açısından dağıtım politikasını olumsuz etkileyebilir. Bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik uygulanacak harç sistemi ise, fiyat farklılaştırması oluşturarak hizmetten yararlananlar arasında bir tür yeniden dağıtım sorununa yol açabilir. Çünkü toplum üyelerinin bir kısmı, hizmetten yararlanma derecelerine karşılık gelen kamu harcamalarını aşan bir fiyat öderken, diğer bir kısmı harcamaları karşılayamayan bir bedel ödemek durumunda kalabilirler⁹⁰.

Faydalanma ilkesine göre, gelir veya servete verilen değer, gelir veya servetin sağladığı marjinal fayda ile belirlenir⁹¹. Bazı kişilerin servetleri dolayısıyla ödedikleri vergi ile yararlandıkları kamu hizmeti arasında bir orantısızlık oluşabilir; ancak bu durum vergilendirmede eşitlik ve adalet anlayışına uymamaktadır. Ödenen servet vergisi ile yararlanan kamu hizmetinin faydası arasındaki bu orantısızlık, faydalanma ilkesinin servet vergisi anlayışına uygun olmadığına gerekçe gösterilebilir. Faydalanma ilkesine göre alınan verginin, daha çok tahakkuk etmiş gelir ve harcamalar üzerinden alınması uygun olacak, servet üzerinden alınacak vergi âdil olmayacaktır.

⁸⁹ Lewis, s.148; Rakowski, s.307; Selda Aydın, Yararlanma İlkesi, s.27.

⁹⁰ Musgrave, s.90-94; Rakowski, s.303; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.19; Tekin, s.12; Turhan, Vergi Teorisi, s.213-214; Nadaroğlu, s.7.

⁹¹ Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s.106.

4. Vergilemede Denetim ve Tamamlama İşlevinin Sağlanması

Bir ülkede dolaylı vergilerden çok dolaysız vergilerin oranının fazla olması o devletin egemenlik alanı içerisindeki başarısının bir göstergesidir. Dolaysız vergiler, ülke genelinde bir birlik yaratmak için güçlü bir idarenin elindeki en etkili araçtır. Devletlerin güçlenip merkezî devlet halini aldığı yerde dolaysız vergiler doğmaktadır⁹².

Günümüzde gelir vergisinin yanında uygulanan servet vergileri, vergi sistemi içerisinde bir kontrol mekanizması oluşturmaktadır. Servet vergileri, gelir vergisi içerisinde kaçınılmaz bir şekilde ortaya çıkan birtakım uygulama problemlerinin çözümüne yardımcı olur. Özellikle kapsamlı bir gelir vergisi matrahına dâhil olan gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş sermaye artışları vergilendirilirken her sermaye artışı vergi kapsamına alınmamaktadır. Örneğin uygulamada, bazı varlıklar için gerçekleşmemiş sermaye artışlarını vergilendirmek imkânsızdır. İşte servet vergisi bu imkânsızlığa çözüm getirecek bir yöntem olabilir⁹³.

Servet, gelirin donmuş bir şekli olarak nitelendirildiği için, servet vergilerinin varlığı ile gelir vergisinden kaçırılarak ayrıca servet biriktirilme imkânı yaratılmamaktadır⁹⁴. Servet, gelir ve harcamanın aksine, stok bir değer bütünlüğünü ifade etmektedir. Oysa, gelir ve harcama akım değerlerdir. Vergi incelemesinde gelirin elde edildiğinin veya harcamanın yapıldığının ispat edilmesi gerekmektedir. Gelir ve harcama akım hareketleri oldukları için tespitleri zor olabilir. Stok değer olması dolayısıyla, serveti tespit etmek daha kolaydır ve genel olarak servet unsurlarının kaydı bir şekilde tutulmaktadır. Örneğin, gayrimenkuller tapu sicilinde; motorlu taşıt araçları ilgili oldukları sicillerde; hisse senedi ve tahviller Takas Bankta, bankalarda veya kiralık kasalarda, nakit varlıklar bankalarda kayıt altına

⁹² Laufenburger, Vergiler ve Tarihi, s.8.

⁹³ Musgrave / Musgrave, s.428; Laufenburger, Mali İktisat, s.13; Rosen, s.458; Silfverberg, s.368; Lehner, s.677.

⁹⁴ Tuncer, Servet Vergileri, s. 196; Hasan Şener, s.38; Muter / Çelebi / Sakıncı, s.252; Mutluer/Öner/Kesik, s.317.

alınmaktadır. Bu kayıtlar vergi denetimi açısından son derece önemlidir. Bu şekilde, gelir vergisi beyannamesi ile servet vergisi beyannamesi arasında bir ilişki kurularak gelir vergisi beyanı dolaylı bir şekilde kontrol edilmiş olmaktadır. Böylece beyan dışı bırakılan gelirler, servet vergisi beyannamesi ile ortaya çıkarılmaktadır⁹⁵.

Gelir, servet ve harcama bir ülkede ne kadar iyi tespit edilirse birbirlerini tamamlama işlevleri de o kadar etkili bir şekilde faaliyet gösterir. Özellikle geliri doğru bir şekilde tespit edebilirsek, mükellefin servetini veya harcamalarını düşük göstermesi durumunda, diğerlerinin matrahı artacaktır. Mükellefler, harcama vergilerini düşük gösterme yoluna giderse bu durumda servet vergisi matrahı artacak; servet vergisini düşük gösterirse, harcama vergisi matrahı artacaktır. Günümüzün küreselleşme sonucu şekillenmiş ekonomik yapısı ve işleyişi o derece karışık bir mekanizmaya sahiptir ki, bu yüzden sadece gelir, harcama ya da servet üzerinden alınan vergilerden oluşmuş bir vergi sisteminin âdil bir vergi yapısı oluşturduğunu söylemek doğru olmamaktadır⁹⁶.

5. Gelir ve Servet Dağılımının Âdil Bir Şekilde Sağlanması

Gelir dağılımı ile servet dağılımı arasında önemli bir ilişki vardır. Gelir, iktisadî açıdan bakıldığında kısaca üretim faktörlerinin fiyatıdır. Bir ekonomide gelir elde etmenin şartı, üretim faktörlerine sahip olmak ve bunları fiilen kullanmaktır. Üretim faktörlerinden emeğin dışında olanlara servet denildiğinde, gelir dağılımını emeğin dağılımı, emek dışındaki üretim faktörlerinin fiyatları ve servet dağılımı oluşturmaktadır⁹⁷. Gelir dağılımına müdahalenin en önemli araçları sosyal nitelikli harcamalar (transfer ödemeleri) ve vergi politikalarıdır. Bir toplumda gelir dağılımındaki eşitsizliğin derecesi o ülkenin vergilendirme potansiyelinin bir göstergesidir. Toplumda sadece, piyasada ve daha çok emek üretim faktörü ile faktör

⁹⁵ Tuncer, Servet Vergileri, s. 196; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.128; Hasan Şener, s.38; Yaraşlı, s.206.

⁹⁶ Tuncer, Servet Vergileri, s. 196; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.128; Hasan Şener, s.38; Nadaroğlu, s.8; Yaraşlı, s.206.

⁹⁷ Türk, Maliye Politikası, s. 320; Pınar, Maliye Politikası, s.292.

fiyatlarının dağılımına bağlı olarak oluşan gelir dağılımının dengede olmasının istenmesi durumunda bu amaç genel bir gelir vergisiyle gerçekleştirilebilir⁹⁸. Ancak emek geliri dışında gelirlerin bulunması, toplumda servetin belli ellerde toplanmasına dolayısıyla servet dağılımında eşitsizliğe sebep olmaktadır⁹⁹.

Büyüyen bir ekonomide net millî gelir tamamıyla harcama için kullanılmamakta, yatırım ve tasarruflar için de kullanılmaktadır. Millî gelirin yatırımlara ayrılan kısmı, üretim kapasitesinin artırılması için gerekli üretim mallarının sağlanmasında kullanılmaktadır. Millî gelirin yatırımlarda kullanılan bölümü arttıkça, harcamalara ayrılan kısmı azalacaktır; bu da toplumun o anki yaşam seviyesinin düşmesine sebep olur. Fakat yatırımlar geleceğin üretim olanaklarını artırmaktadır¹⁰⁰.

Millî gelirden tasarruflar için de pay ayrılmaktadır. Tasarruflar için ayrılan paylar yatırımlarda kullanılmazsa sermaye oluşturmak zorlaşmaktadır. Tasarrufların yatırımlara dönüştürülmemesi, servetin belli ellerde toplanmasına neden olur. Servetin belli ellerde toplanmasını önlemek açısından olduğu kadar, dağıtım politikası açısından sermayeden sağlanan gelirler ile emek gelirleri arasında bir ayırım yapılmak istenirse, bu durumda genel bir gelir vergisi yetersiz kalmaktadır. Bir yandan sermaye gelirleri dağılımının emek gelirleri dağılımına göre daha büyük dengesizlikler göstermesi, diğer yandan toplumun gelir ve servet dağılımı ile ilgili dengesizlik konusundaki yargularının birbirinden tamamen ayrılması, dengesizliklerin giderilmesine yönelik çeşitli yöntemlerin uygulanmasını zorunlu kılmıştır¹⁰¹.

Vergi politikaları ile düşük gelir gruplarından daha az vergi alınması ya da vergi alınmaması yoluyla bu düşük gelirli grupların harcanabilir gelirleri

⁹⁸ Kaldor, Economic Development, s.9; Turhan, Vergi Teorisi, s.175; Türk, Maliye Politikası, s.326; Nadaroğlu, s.351.

⁹⁹ Turhan, Vergi Teorisi, s.314; Türk, Maliye Politikası, s.326; Dilik, s.100.

¹⁰⁰ Turhan, Vergi Teorisi, s.314; Türk, Maliye Politikası, s. 320; Dilik, s.100.

¹⁰¹ Turhan, Vergi Teorisi, s.175.

yükseltilebilmekte; öte yandan yüksek gelir gruplarından daha yüksek vergi alarak harcanabilir gelirlerini azaltmak yoluyla gelirin yeniden dağıtılması sağlanabilmektedir. Bir diğer yeniden dağılım yöntemi ise, toplanan vergilerin ve kamu gelirlerinin düşük gelir gruplarına transferi yoluyla bu grupların harcanabilir gelirlerini artırmaktır. Özellikle Kıta Avrupası ülkelerinde etkin olarak kullanılan bu yeniden dağılım yöntemi, ülkemizde etkin bir araç olarak kullanılmamakta, bu yolla piyasa eşitsizliği üzerinde etkin bir iyileştirme sağlanamamaktadır. Bütçeden sosyal güvenlik için yapılan transferlerin yetersizliği ve vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranının çok yüksek olması, piyasa dağılımının iyileştirilmesine olanak vermemektedir. Ancak koruyucu, sosyal devlet anlayışına sahip ülkelerde bu amacı gerçekleştirmenin en önemli aracı vergilendirme mekanizması olmaktadır¹⁰².

Servet dağılımının sağlanması, hem kamu yararı hem de sosyal barışın sağlanması açısından çok önemli olmaktadır. Özellikle Avrupa ülkelerinin sosyal devlet anlayışında, devletin vatandaşlarına en az geçim düzeyini, eğitim ve sağlık hizmetlerini sağlaması gerekmektedir. Gelir ve servet dağılımının sağlanması devletin mali açıdan finansman yeterliliğinin dışında, siyasal karar alma yetkisine de bağlı kalmaktadır¹⁰³.

Değişik tarihler itibariyle en üst düzey gelir grubu Japonya ve İsveç'te %37'ler, İtalya ve Fransa'da %41 'ler düzeyinde ulusal gelirden pay alırken en alt ve alt düzey gelir grupları Japonya ve İsveç'te %20-21, Fransa ve İtalya'da % 18-19'lar arasında paylar almaktadır¹⁰⁴. Günümüzde İkinci Dünya Savaşı öncesindeki sömürgecilik anlayışına benzer bir biçimde seyir gösterecek ölçüde Güney'den Kuzey'e doğru bir kaynak akımı başlatılmıştır. Bu durum, 1982-1990 yılları arasında sekiz yılda, yoksullardan zenginlere doğru, yalnızca borç servisleri yoluyla, İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde Amerika'nın Avrupa'ya yaptığı Marshall

¹⁰² Aziz Çelik, Çalışma ve Toplum Dergisi,

http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/AB%20ve%20Turkiyede%20Gelir%20Esitsizligi.pdf.

¹⁰³ Batirel, Kamu Maliyesi, s.53; Soysal, s.149.

¹⁰⁴ Evyapan, Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi,

http://turkoloji.cu.edu.tr/ATATURK/arastirmalar/evyapan_sosyal_devlet.pdf.

yardımlarının sekiz katı tutarında bir gelirin transferine yol açmıştır. Yoksul borçlu ülkelerdeki ortalama bir kişi, alacaklı bir OECD ülkesindeki ortalama kişiden 55 defa daha yoksul durumdadır¹⁰⁵.

Servet dağılımı, özellikle az gelişmiş ülkelerde, gelir dağılımında eşitsizlik oluşmasına yol açan, toplumda dengesizlikleri sürdüren, fırsat eşitliğini bozan unsurların başında gelmektedir. Zaman içinde servet unsurlarının veraset yoluyla belli kesimlerin elinde kalması nedeniyle, bu kesimler diğer kesimlere göre hem daha yüksek tasarruf gücüne sahip olmakta, hem de yüksek tüketim gücüne sahip olmaktadır. Sosyal adaletin sağlanması konusunda servet vergilerinin önemli işlevi vardır¹⁰⁶.

Servet vergileri, gelirin büyüklük dağılımını eşitlik yönünde düzeltmek üzere başvuru, mülkiyetin diğer bir deyişle fizikî ve beşerî sermayenin, sahipleri arasındaki dağılımına müdahale etmekte kullanılan önlemlerden biridir¹⁰⁷. Örneğin, çok geniş arazilerin veraset yoluyla mirasçılara intikalinin yüksek oranlı vergilendirilmesi yoluyla servet vergileri kalkınmanın finansmanında kullanılabilir; ya da mirasın şirket olması dolayısıyla şirket hisselerini vergi dışında tutarak kurumlaşmayı sağlayarak, yüksek bir tasarruf gücü oluşturulabilir.

6. Ekonomik Canlılığın Sağlanması

Bir vergi sadece mali amaç gözetilerek konulmamaktadır, bunun yanında verginin bir takım sosyal ve ekonomik amaçları da olmaktadır. Bir vergi sistemi, ekonominin nabzını tutacak şekilde düzenlenmelidir. Bünyesinde barındırdığı müesseseler ekonomik konjoktüre göre dengeleri sağlamalı, ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkıda bulunmalıdır.

¹⁰⁵ Işıklı, Sosyal Politika-Fişek Enstitüsü, <http://sosyalpolitika.fisek.org.tr/?p=62>.

¹⁰⁶ Nadaroğlu, s. 352; Eker/Altay/Sakal, s. 254; Devrim, s.266.

¹⁰⁷ Akalın, Kamu Ekonomisi, s.153.

Servetin vergilendirilmesinde matrah, gelirin ya da cari tasarrufların vergilendirilmesinde oluşan matrahtan çok daha geniştir. Bu durum, ekonomik etkileri açısından bakıldığında, servet vergisinin bir avantajıdır. Bu yüzden, aynı geliri toplamak için servet vergisinde uygulanan marjinal oran, gelirin vergilendirilmesinde uygulanan orandan daha düşüktür ve faktör arzı üzerindeki tehlikeli etkiler daha azdır. Özellikle kişiler üzerindeki çalışma azmini ya da ticarî faaliyetlerin verimliliğini artıracığı için verginin doğası gereği işgücü arzının bundan kötü bir şekilde etkilenmesi muhtemel değildir. Coğrafi olarak küçük bir vergilendirme alanı olan ve vergilendirme açısından güçlü bir merkezî yapıya sahip olan ülkelerde, çeşitli servet unsurları vergiden kaçmak için hareket edemez ve malların dışarı çıkarılmasına izin verilmez. Servet üzerine konulan bir vergi, özellikle gelişmekte olan ülkelerde servetin daha etkin kullanımını teşvik edebilir ve eşitsizliğin azaltılmasında kullanılabilir¹⁰⁸.

Servet vergisi etkin bir şekilde kullanılmayan servet unsurlarını vergilendirmektedir. Böylece bu servet unsurlarının âtil halde tutulmayıp verimli bir şekilde kullanılmak üzere ekonomiye akışı sağlanır. Örneğin, yastık altında tutulan servet unsurların vergilendirilmesi ile altın ve döviz piyasasına çekilerek ödenilecek vergiden daha fazla hâsılat sağlaması olanağı yaratılabilir. Bununla birlikte, sadece yazları 1-2 ay kullanılan yazlık konutların vergilendirilmesi ile konutlar kolayca turizme açılabilir. Böylece, hem yazlık konut sahibinin geliri artar, hem de ülkenin turizm geliri artar. Ayrıca, vergilemede gelir etkisi yaratmayı sağlayacak şekilde, spekülâtif amaçla elde tutulan diğer servet unsurları da kolayca dolaşıma sokulabilecektir¹⁰⁹.

Servet unsurlarının piyasa değerleri üzerine konulan bir servet vergisi, gelişme, yenileme ve satış yoluyla oluşabilecek olası kârları araştırma konusunda servet sahiplerini ihmalkârlığa sevk edebilir. Benzer şekilde, bu şekilde uygulanacak bir servet vergisi, servet sahiplerini lüks arabalara, yat, kotra gibi gösterişli dayanıklı

¹⁰⁸ Due, Government Finance, s. 384; Lehner, s. 685.

¹⁰⁹ Orhan Şener, s. 290.

tüketim malları yerine daha fazla gelir getirici malvarlıklarını araştırmaya yöneltebilir¹¹⁰. Bu şekilde servet vergisi konulmadan önce âtıl olarak duran servet unsurları, servet vergisi uygulaması sebebiyle âtıl olmaktan çıkabilir ve ekonomik faaliyetlerde rol oynar.

Servet, kişiye bir yandan sosyal mevki ve kudret, diğer yandan iktisadî güvenlik vererek, potansiyel tüketim gücünün yanı sıra ayrıca birtakım faydalar sağlamaktadır. Emek kazançları ölüm, hastalık ve işsizlik gibi hallerde bunları elde eden kişilere tam bir güven verecek süreklilik ve sağlamlığa sahip olmazken; servet çeşitli tehlikelere, hastalık halinde gelir kaybı riskine, işsizlik olasılığına karşı sahibine güven verdiği gibi, gelecek için bir harcama potansiyelini temsil eder¹¹¹.

Ç. Servetin Vergilendirilmesini Zorlaştıran Nedenler

1. Genel Olarak

Servet unsurlarının tespitinin, gelir unsurlarına göre daha kolay olması gerektiği düşünülebilir. Çünkü servet, gelire göre bir stok değeri ifade etmektedir. Özellikle gayrimenkul niteliğindeki servet unsurlarının tespiti menkul varlıklara göre daha olanaklıdır. Servetin bu özelliğine rağmen, vergilendirilmesi gelire göre daha zor olmaktadır. Servetin vergilendirilmesi özellikle sermayenin ülke topraklarını terk etmesi riskini taşımaktadır. Servetin vergilendirilmesi, kişileri tasarrufta bulunmaktan caydırarak, tasarruf hacminin bundan olumsuz etkilenmesine neden olabilir. Birtakım servet unsurlarının değerlemesindeki problemler, servetin vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Servetin vergilendirilmesinin, kişilerin özel mülkiyet haklarına aykırı bir uygulama olduğu düşünülmektedir. Servetin vergilendirilmesini zorlaştıran bir diğer gerekçe de, gelir vergisi uygulamasından sonra çifte vergilendirmeye sebep olduğu konusundadır.

¹¹⁰ Wolff, Boston Review, <http://bostonreview.net/BR21.1/wolff.html>; Tuncer, Servet Vergileri, s.149; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.89; Uluatam, s.365; Fazıl Aydın, Yatırım Kararları, s.89.

¹¹¹ Lehner, s.678; Turhan, Vergi Teorisi, s. 173.

2. Küreselleşme ile Birlikte Sermayenin Dışarı Kaçması

a. Genel Olarak

Küreselleşme en genel anlamıyla, coğrafi bir birim olan dünyanın tümünün bütünleşmesini, global bir topluma ve kültüre sahip duruma gelmesini ifade etmektedir. 20'nci yüzyılın başından itibaren küreselleşmeyi gündeme getiren üç dönem söz konusu olmuştur. Bu devrelerden ilkinin zamanı, Batı Avrupa'da kapalı tarım ekonomisinden ticarî kapitalizme geçiş ile uyumludur. Bu devrenin sonunda siyasal olarak feodal beyliklerin yerini ulus devletler almıştır. İkinci devre, sanayileşmenin gelişimiyle kendini bulmuştur. Bu aşamada, sanayi üretiminin gelişimi ile birlikte, zaten uzun süreden beri yetersiz hale gelmiş olan ulusal pazarların üzerinde daha geniş ve güvenli pazarlar bulunması zorunluluğu ortaya çıkmış ve aşama emperyalizmle sonuçlanmıştır. Üçüncü devre ise, 20'nci yüzyılın sonunda ortaya çıkan, bilgi işlem, iletişim ve benzeri alanlardaki teknolojik gelişmelerle bağlantılıdır; siyasal sonucu ise, ulus devletlerin önemini yitirmesidir¹¹²

Küreselleşmenin siyasal, sosyal sonuçlarının yanında ekonomik sonuçları da bulunmaktadır. Ekonomik küreselleşme, teknolojinin ilerlemesiyle birlikte uluslararası sermaye akışını ve mal ve hizmetlerdeki sınır ötesi işlemleri artıran, dünya genelini kapsayan bir ekonomik dayanışmadır¹¹³. Günümüz sosyal devlet anlayışının karşısında bir tehdit olarak duran ve hızla yayılan küreselleşme hareketi sonucu, gerek ülkemizde gerekse dünya ülkelerinde sosyal devletin devamını sağlamaya yönelik olarak kullanılan devlet araçlarının önemi azalmaktadır. Devletler küreselleşmeyle birlikte, küresel bir organizasyon içine girmek durumunda kalmaktadırlar, bu durum devletleri girmiş oldukları uluslararası örgütün ekonomik koşullarını kabul etmeye yöneltmektedir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı ekonomik

¹¹² **Güven**, s.247; **Oran**, Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi, <http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale2.htm>; **Uygun**, Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi, <http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale7.htm>; **Çevik**, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3278>.

¹¹³ **Güven**, s.263; **Nihat Bulut**, s.184.

bütünleşmeler, devletlerin ekonomi üzerindeki hükümler alanını daraltmaktadır¹¹⁴.

Küreselleşme gerek devletler gerekse bireyler açısından, güçlülerle zayıflar arasındaki mesafenin açılmasına neden olmakta ve bu yönüyle yoksullar aleyhine işleyen bir süreci ifade etmektedir. Küreselleşme ile devletin sosyal niteliği zayıflamış, devlet sermaye yanlısı bir anlayış içerisine girmiş, vatandaşlarının sermayelerinin korunmasını sosyal haklardan önemli görmeye başlamıştır¹¹⁵.

Devletlerarasındaki ilişkilerde de küreselleşme bazı ülkelerin lehine ve bazılarının aleyhine sonuçlar ortaya koymaktadır. Küreselleşme ile uluslararası düzeyde rekabet iktisadî ve sosyal olmak üzere her alanda ileri boyutlara ulaşmış, böyle bir rekabet ortamında baskın güçleri olan ülkeler ön sıralara taşınmıştır. Küreselleşme ile birlikte, özellikle doğrudan yatırımları kendilerine çekme konusunda ülkeler üzerindeki baskılar artmıştır. Yatırımları teşvik etme politikalarının en önemli araçlarından birisi de vergilendirmedir. Vergilendirme küreselleşen dünyada uluslararası rekabetin de en önemli aracı olmaktadır. Uluslararası rekabet özellikle de emek faktörü üzerindeki vergi oranlarının yükselmesine sebep olmuştur. Ayrıca kurumlar vergisi oranlarının yüksek olması da doğrudan yatırımları düşük oranlı ülkeler lehine çevirerek, uluslararası pazarda haksız rekabet yaratmaktadır¹¹⁶.

b. Küreselleşmenin Servetin Vergilendirilmesine Etkisi

Vergi sistemi içerisinde gelirden çok servetin vergilendirilmesine ağırlık verilmesinin de birtakım sakıncaları olabilir. Bu durum, özellikle geliri fazla olan ya da az serveti olan kişilerin vergiden kaçmasına sebep olabilirken biraz serveti olan

¹¹⁴ Kazgan, Ulus Devlet, s.221; Güven, s.263; Günaydın, s.119.

¹¹⁵ Güven, s. 264; Koray, Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi, <http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale1.htm>.

¹¹⁶ Due, Government Finance, s.384, Mustafa Bulut, s.109.

kişileri de aşırı vergi yükü altına sokabilir. Verginin yükü daha çok yaşlı kimselerde, dullarda ve kişilerin kullanmadıkları evleri üzerinde kalmaktadır. Çünkü, servet atıl kaldığı sürece, servet vergisinin ekonomik etkileri tam olarak yarar sağlamamaktadır. Vergilendirme söz konusu olduğunda servetin hareketliliği, sanayi kesimini ve servetin kullanımını etkileyebilir. Günümüzde çoğu Avrupa ülkesi olan OECD ülkelerinin bir kısmında servet üzerinden vergi alınmaktadır. Son zamanlarda ise, servet vergisi çok değişik tartışmalara maruz kalmış, birçok ülke vergiyi kaldırmış ya da oranlarını düşürmüştür. Servet vergisine günümüzde yöneltilen en önemli eleştiri verginin servet sahibi kişileri, servet vergisi uygulaması olmayan ülkelere kaçmaya sevk etmesidir¹¹⁷.

Nakit para, hisse senetleri, pahalı mücevherler gibi bazı servet unsurları çok fazla değişkendir. Özellikle bu servet unsurlarının vergilendirilmesi yerel yönetimlerin kontrolünde ise bu servet unsurlarına ulaşmak ve bu servet unsurlarını vergilendirmek zordur. Vergi, merkezî yönetimin kontrolünde bile olsa nakit parayı ve mücevherleri bir yerde bulundurmamak zordur ve fonlarda yurtdışına akabilir. Sonuç olarak, servet vergisi akış halinde bulunan servet unsurlarından ziyade stok halde bulunan servet unsurlarından alınır¹¹⁸. Nakit para, hisse senedi, mücevher gibi servet unsurları tam olarak vergi kapsamına girememektedir.

Neo-liberal politikaların bir etkisi sonucu ortaya çıkan küreselleşmenin yol açtığı durumlardan birisi sermayenin mobil yapıya kavuşmasıdır. Özellikle çok-uluslu şirketler uluslararası işbirliği çerçevesinde, üretimi dünyanın her yerine yaymaktadır. Sermayenin mobilitesi arttıkça da, her gün finans piyasalarındaki büyük miktarlardaki paralar, bir ülkeden başka bir ülkeye akmaktadır. Bakıldığında çok-uluslu şirketler, günümüz küresel ekonomik anlayışında, devlet politikalarına etki eden bir unsur olmaktadır. Özellikle gittikleri ülkelerin ekonomilerinde mali

¹¹⁷ Due, Government Finance, s.384; Hansson,

<http://www.nek.lu.se/NEKAHA/Research/Wealth%20tax%20and%20entrepr.pdf>, Özdemir, s.77;

Muter / Çelebi / Sakıncı, s.251; Kovancılar/Miynat/Bursalıoğlu, s.53.

¹¹⁸ Due, Government Finance, s.384.

ve ekonomik yönden rahatsız edildiklerinde ülkeden çıkacakları yönünde bir tehdit oluşturmaktadırlar¹¹⁹.

Küreselleşmenin servetin düşük oranlı ülkelere kaçarak vergilendirilmesine ya da servet unsurundan hiç vergi alınmamasına neden olarak ülkelerin vergi gelirlerine negatif dışsallık etkisi oluşturacağı tartışmalarına çözüm olarak OECD, bünyesindeki ülkeleri birbirleriyle işbirliği içinde hareket ettirmeye çalışmaktadır. Özellikle yaşanan son küresel mali kriz bu çalışmalara hız kazandırmıştır. OECD, bünyesindeki ülkelere mali konularda aralarında bilgi alışverişi yapmaları doğrultusunda önerilerde bulunmaktadır. Ülkelerin kurum ve kuruluşlarının birbirleriyle koordinasyon içinde yapılması gerektiğini belirtmektedir. Bir kişinin başka bir ülkenin finans kuruluşlarında yapmış olduğu yatırımlardan kişinin vergi idaresinin haberdar edilmesini önermektedir¹²⁰.

3. Tasarruf Hacminin Olumsuz Etkilenmesi

Servet vergisi, tasarruf arz esnekliğinin sıfır olması durumunda tasarrufları düşürücü rol oynar. Servet vergisi, tasarruf aracının birim değerinin düşmesi halinde bile kişileri tasarrufta bulunmaktan vazgeçirebilir. Servetin vergilendirilmesine karşı olan kesimler, servetin vergilendirilmesiyle emeğin bakımı için gereken fonların azalacağını bu şekilde ülkenin gelecekte yapacağı üretimde de azalma olacağını ileri sürmüşlerdir¹²¹. Burada emeğin bakımı için ayrılan fonlar, kişilerin sosyal harcamaları, eğitim ve sağlık harcamaları için ayrılan fonları ifade etmektedir.

Bazı ekonomistler, gelirin düzgün olarak tüm gelir unsurlarını kapsayacak şekilde vergilendirilmesinin yeterli olacağını ileri sürmektedirler. Servet vergisi ise, sadece gerçekleşmemiş sermaye artışları gibi vergilendirilmemiş gelirlerden oluşan

¹¹⁹ Güven, s. 259; Habib Yıldız, s.25.

¹²⁰ OECD, Harmful Tax Practices,

http://www.oecd.org/departement/0,3355,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html.

¹²¹ Ricardo, s.135.

servet üzerinden alınmalıdır. Aksi halde, gelirini harcamayıp tasarrufa yönelen kişilerin bir de servet vergisine tâbi tutulması âdil değildir. Onlara göre servet vergisi uygulaması, tasarruf eden kişileri cezalandırmak gibi görülmektedir¹²².

4. Bazı Servet Unsurlarını Değerleme Sorunu

a. Genel Olarak

Yıllık servet vergisinin uygulanmasına yönelik göz önünde bulundurulan problemlerden birisi, servet unsurlarının değerlemesidir. Servet sahipleri servet unsurlarını ellerinde tuttukları ve nadiren satışa sundukları için, servet unsurlarını değerlendirme, zamanla daha da zorlaşmaktadır. Kişilerin sahip olduğu servet unsurlarının doğru ve anlaşılır bir şekilde tespit edilip yeniden değerlendirilmesi, mali gücün tespiti açısından çok önemlidir¹²³.

Servetin vergilendirilmesi ele alınırken, servet vergisinin türüne göre de değerlendirme problemi değişmektedir. Özellikle genel servet vergilerinde matraha esas olacak servetin tespitinde servetin piyasa değerinin mi, irat değerinin mi yoksa potansiyel hâsıla değerinin mi değerlemede esas alınması gerektiği konusu önemli olmaktadır. Farklı değerlendirme ölçülerinin ekonomi üzerinde de önemli şekilde değişik etkilerinin olacağı ve değerlemeye gidildiğinde karşılaşılan güçlüklerin olacağı muhakkaktır. Bunlarla birlikte değerlemenin idare tarafından mı yoksa mükellef tarafından mı yapılması gerektiği ayrı bir konu olmaktadır. Uygulamada her iki değerlendirme yöntemi de görülmektedir¹²⁴.

Servet vergilerinde değerlendirme yöntem ve şartları genellikle gelir ve kurumlar vergilerinde uygulanan değerlendirme yöntemlerinden farklıdır. Özellikle, sürekli olarak alım, satım, ipotek gibi piyasa uygulamalarına tâbi olmayan servet unsurlarını içeren

¹²² Bruce, s. 618; Davies, s. 856.

¹²³ Lewis, s.147.

¹²⁴ Mutluer/Öner/Kesik, s.320.

servet vergilerinde değerleme uygulaması, vergi idaresi açısından oldukça önemli ve çok dikkat edilmesi gereken bir konudur. Servet unsurlarının yeniden değerlemesi, kişilerin mali güçlerinin doğru bir Şekilde belirlenmesini sağlayacaktır. Servet unsurlarının bu Şekilde değerlemeye tabi tutularak vergilendirilmesi vergi adaleti açısından da gereklidir¹²⁵.

b. Menkul ve Gayrimenkul Servetlerin Değerlemesi

Menkul varlıklar ile gayrimenkul varlıkların değerleme yöntemleri farklıdır. Öncelikle hisse senedi gibi menkul varlıkların değerlemesi, bina, arazi gibi gayrimenkullerin değerlemesinden daha kolay olmaktadır. Banka hesaplarında bulunan paraların ve borsada kayıtlı menkul kıymetlerin değerlemesi oldukça kolaydır. Bu varlıklar cari değerleriyle kayıt altına alınmaktadırlar. Ancak bu menkul değerler dışındaki servet unsurlarının yeniden değerlemesinin yapılması oldukça maliyetli olabilmektedir. Tahmini bir nakit girişi sağlayacak ipoteklerinde değerlemesinin yapılması mmkndr¹²⁶.

Gayrimenkullerde, hisse senetlerinde olduğu gibi standart bir değer ölçüsü olmayıp gayrimenkuller büyüklük, eskilik, kullanım gibi yönlerden farklılıklar taşıyıp, hisse senedi tahviller gibi çok fazla el değiştirmezler. Bununla beraber çok kısa bir süre içinde el değiştiren bir gayrimenkulde hisse senedi ve tahvillerin aksine büyük çapta bir değer farkı görülmesi de normaldir. Bunda da alıcı veya satıcıların, o gayrimenkule, kişisel zevk ve tercihlerine göre verdikleri önem etki etmektedir. Ayrıca gayrimenkul değerleri, nüfus artışı ve sanayileşme dolayısıyla bazı bölgelerde aşırı talep artışı, rayiç kiralar, gayrimenkulün kendine özgü Şekilde inşası ve maliyetleri, amortisman oran ve miktarları gibi etkenlere de bağlıdır. Bu gibi nedenlerle servet vergileri uygulamasında değerleme konusunda, hem idare hem

¹²⁵ Lewis, s.148; Tükenmez, s. 194.

¹²⁶ Due, Net Değer Vergisi, s.182; Lewis, s.148; Shakow/Shuldiner, s.526–527.

mükellefin işini kolaylaştırmak amacıyla belirli dönemlerde bazı gayrimenkuller için değer takdiri yapılması icap etmektedir¹²⁷.

c. Şirket Varlıklarının Değerlemesi

Değerleme konusunda şirketler açısından bakıldığında borsaya kote edilmiş şirketler açısından sorun olmamakla beraber, sorun daha çok borsaya kote edilmemiş aile şirketleri ya da şahıs şirketlerinde çıkmaktadır. Borsaya kote edilmiş, diğer bir deyişle, halka arz edilmiş şirketlerin aktif değerlerinin ve servetlerinin değerlendirilmesi şirketlerin bilanço ve gelir tablolarından yapılabilir. Ancak borsaya kote edilmemiş şirketler için durum adaletsiz uygulamalara sebep olabilir. Bu şirketler için de bilanço ve envanter kayıtlarını içeren güvenilir bir muhasebe sistemiyle soruna bir nebze çözüm sağlanabilir. Ancak böyle bir kayıt sisteminin işe yaramadığı durumlarda ise, değer takdiri yapacak ilgili mercii kendi tahminlerine göre hareket edecektir. Ancak, bu durum uygulamada adaletsizlikler ve menfaat sağlama gibi durumları ortaya çıkarabilir. Ayrıca yılın belli bir döneminin envanter değerlemeleri için tespit edilmesi uygulaması da, bazı firmaları o dönemlerde envanterlerini düşük göstermek için çareler üretmeye sevk edecektir¹²⁸. Aslında değerlendirme konusu da, vergi bilincinin sağlanmasıyla sorun olmaktan çıkabilir; ancak bunun sağlanması da oldukça uzun zaman alır. Öncelikle mükelleflerin verginin doğru şekilde kullanıldığına ikna edilmesi gerekmektedir.

ç. Beşerî Sermayenin Değerlemesi

Değerleme konusunda teorik olarak ele alınmış diğer bir konu da, ayrıca bir servet ve gelir unsuru sayılan beşerî sermayenin vergilendirilmesine ilişkindir. A ve B diye iki kişi düşünelim. A'ya özellikle devlet tahvillerinden oluşan önemli miktarda bir servet miras kalmıştır. A çalışmayıp sadece bu tahvillerin faiziyle geçinmektedir. Diğer taraftan B'nin ise, hiç birikmiş tasarrufu yoktur ve gelecek

¹²⁷ Tükenmez, s. 203.

¹²⁸ Due, Net Değer Vergisi, s.182; Tükenmez, s.204.

dönemler içinde tasarruf edecek gücü yoktur. Fakat B çok iyi bir üniversiteden mezun olmuş oldukça yetenekli, işinin ehli biridir ve ona uzun dönemli iş sözleşmeleri yaptıracak birçok önemli yeteneklere sahiptir. B'ye sahip olduğu işten yapılacak ödemeler kesinlikle A'nın elinde tuttuğu servete eşittir. İkisinin de sahip olduğu sermaye aynı geliri oluşturmaktadır ve gelir vergisi ile bu gelir akımları vergilendirilmektedir. Bu kişileri servet vergisi ile vergilendirmek istediğimizde durum değişmektedir. Çünkü B'nin sahip olduğu beşerî sermayeyi servet vergisi matrahına dahil etmek neredeyse mümkün değildir. Özellikle ressamların, sanatçıların sahip olduğu sermayenin değerinin belirlenmesi oldukça zordur¹²⁹.

OECD ülkelerinin hiçbirinde beşerî sermayenin vergilendirilmesi konusunda başarı sağlanabilmiş değildir. Burada servet vergisi mükellefi olarak sadece A'nın mali varlığının vergilendirilmesi de B lehine bir ayırım yapılmış izlenimini vermektedir. Çünkü aslına bakılırsa her iki mükellefte aynı mali güce sahiptir. Ancak bu noktada A'nın daha avantajlı olduğuna ilişkin tartışmalarda söz konusudur. Şöyle ki; eğer A sahip olduğu miras yoluyla geçen servetini hiç el sürmeden saklarsa, bu servet onun mirasçılara geçebilmektedir. Diğer taraftan B'nin sahip olduğu beşerî sermaye ise, sadece kendisine aittir, başka kişilere geçmesi mümkün değildir. Ancak durum böyle iken, bu gerçek sadece veraset ve intikal vergisinde geçerliliğini korumaktadır, servet vergisi için değişmemektedir¹³⁰.

5. Özel Mülkiyet Haklarına Karşı Bir Saldırı Niteliği Taşınması

Özel mülkiyetin korunması düşüncesi Aristoteles'e ve onun öğretilerini takip eden Atinalı Thomas'a kadar uzanmaktadır. Özel mülkiyetin korunması ve kişilerin mülkiyet hakları Anayasalarca güvence altına alınarak korunmuştur. Servet vergisine karşı olanlar, servetin yeniden dağılımını kısa dönemde en iyi servet vergisinin

¹²⁹ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

¹³⁰ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf

sağladığını kabul etmektedirler. Ancak servet vergisi önerisine karşı çıkanların dayandıkları en önemli çıkış noktalarından birisi de servet vergisinin özel mülkiyet hakkına bir engel oluşturacağı doğrudur. Servet vergisi yerine yeniden dağılımı sağlayan ve kişilerin özel mülkiyet haklarına tecavüz etmeyen diğer vergilerin kullanılmasının daha âdil olacağı belirtilmektedir¹³¹.

Vergilendirme Anayasalarca güvence altına alınmış bir takım hak ve özgürlükleri ihlâl etmeyecek, temel hak ve özgürlüklerin özüne zarar vermeyecek şekilde makûl bir sınırdan tutularak gerçekleştirilmelidir. Uygulanacak servet vergisi, kişinin evini satmasına sebep oluyorsa, verginin mülkiyet haklarına aykırılığı ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırılığı söz konusu olur. İtibarı servet vergisi, bir başka ifadeyle, servetin kaynağına dokunulmadan ödenebilen bir servet vergisi, özel mülkiyet hakkına zarar vermez.

6. Çifte Vergilendirme Sorunu

Servetin vergilendirilmesine karşı olanların öne sürdüğü bir görüşte, daha önce gelir vergisine tâbi tutulan servet unsurlarının tekrar vergilendirilmesinin çifte vergilendirmeye yol açmasıdır. Örneğin, hisse senetlerinin vergilendirilmesinde, hem gelir vergisi hem daha sonra servet vergisi söz konusu olmaktadır. Bu görüşe sahip olanlar, servet vergisinin sadece mülk varlıklar üzerinden alınmasıyla çifte vergilendirme probleminin önüne geçilebileceği düşüncesindedirler. Çünkü, bu servet unsurları, gelir vergisine tâbi olmayan unsurlardır. Bu soruna çözüm olarak bazı ülkeler ödenen gelir vergisinin servet vergisinden mahsubuna imkân sağlamışlardır. Aynı şekilde ödenen servet vergisinin de gelir vergisinden indirilmesi mümkün olabilmektedir. Ülke uygulamalarına bakıldığında örneğin Almanya'da, hem gelir vergisi hem net servet vergisinin beraber uygulandığı ve birbirinden mahsup edilmediği durumda bile, verginin Anayasa'ya aykırı bulunmasına, bu

¹³¹ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,

http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

durum yol açmamıştır¹³². Bununla beraber servet vergisi ile gelir vergisinin sebep olduğu bu çifte vergilendirme durumu, gelir vergisi ile harcama vergileri arasında da ortaya çıkıyor denilebilir. Servet gelirin harcanmayan kısmı olduğuna göre, vergilendirilen gelir servet oluşumuna kaynak oluşturmayıp harcanacağı zaman da vergiye tâbi tutulmaktadır.

Servet vergisinin gelir vergisi (ya da harcama vergisi) ile beraber uygulandığında karşılaşılabilecek bir diğer sorun da, vergilendirmenin sınırlandırılmasıdır. Bu tür sınırlamalar birçok Avrupa ülkesinde farklı seviyelerde olmak üzere görülmektedir. Kişinin toplam gelir vergisi ve servet vergisi yükümlülüğünün, gelirinin belli bir oranında olacağı şekilde sınırlı tutulması da bu olumsuz etkiyi bertaraf etmektedir. Bu şekilde devletin vatandaşın gelirine getirebileceği toplam vergisel yük sınırlandırılabilir.

D. Servetin Vergilendirilme Şekilleri

1. Genel Olarak

Vergilerin gelişim sürecine bakıldığında en eski vergiler olan servet vergileri, zaman içinde ve ülkeler bakımından farklı uygulamalar göstermişlerdir. Servet vergileri homojen bir yapıya sahip değildir; servet vergileri içerisinde çok sayıda ve değişik yapılarda vergilerle karşılaşılabilmektedir. Genel olarak servet iki şekilde vergilendirilmektedir. Bunlardan biri kişilerin yaşamları boyunca elde ettiği servetin vergilendirilmesi; diğeri de, servetin kuşaklar arası transfer edilmesi sonucunda vergi alınmasıdır¹³³. Uygulamada servet vergileri kişilerin dünya çapında sahip olduğu net

¹³² Lehner, s.687.

¹³³ Laufenburger, Mali İktisat, s.218; Ihori, s.129; Türk, Kamu Maliyesi, s. 152; Eker/Altay/Sakal, s.255; Ortaç, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001032506.htm>.

servetten, transfer edilen servetlerden ve kişinin herhangi bir etkisi olmaksızın servetinde meydana gelen artışlardan oluşur¹³⁴.

2. Net Servetin Vergilendirilmesi

Net servet vergisi genellikle, mükelleflerin vergilendirilebilir tüm malvarlığının net değeri üzerinden hesaplanır ve kişiler bu vergiden yıllık olarak yükümlü tutulur. Net değere, kişinin malvarlığından o malvarlığına ilişkin borçların indirilmesi suretiyle ulaşılmaktadır¹³⁵. Bu özellikleri vergiyi, gerçek servet vergisinden ve veraset ve intikal vergisinden ayırmaktadır. Çünkü gerçek servet vergisine savaş gibi olağanüstü hallerde, özellikle savaş masraflarını finanse etmek amacıyla bir defaya mahsus olarak başvurulurken, veraset ve intikal vergisine nesiller değiştiğiçe başvurulmaktadır. Gerçek servet vergisinde, vergi söz konusu servet unsurlarının kendisinden karşılanmakta iken, net servet vergisi daha çok servet unsurlarının sağladığı gelirden ya da piyasa değerlerinden karşılanmaktadır. Net servet vergisinin, emlak vergisi ile de uygulama farklılıkları vardır. Emlak vergisi, objektif nitelikte olup, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almamakta ve borçlar için de bir indirim yapılmasına imkân vermemektedir. Oysa, net servet vergisi sübjektif nitelikte olup, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almaktadır¹³⁶.

Net servet vergisi uygulamasında, borçlar matrahtan indirilebildiği gibi, mükelleflerin mali açıdan sıkıntıya düşmesini önlemek için kanunun öngördüğü

¹³⁴ Laufenburger, Mali İktisat, s.218; Rudnick/Gordon, Tax Law Design and Drafting, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>; Turhan, Vergi Teorisi, s.178-188; Tuncer, Servet Vergileri, s.32; Heper, Net Servet Vergisi, s.24; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.355; Akdoğan, Türk Vergi Sistemi, s.258; Ortaç, Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, s.2; Gökbel, s.838.

¹³⁵ Rudnick/Gordon, Tax Law Design and Drafting, <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>; Turhan, Vergi Teorisi, s.178; Uluatam, s.364; Heper, Net Servet Vergisi, s.26.

¹³⁶ Turhan, Vergi Teorisi, s.179; Nemli, s.110; Heper, Net Servet Vergisi, s.26; Eker/Altay/Sakal, s.254; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s.157.

ölçüde bir indirimden yararlanma olanağı da bulunmaktadır¹³⁷. Ancak bazı ülkelerde, vergilendirilen malvarlığının elde edilmesiyle ilgili olmayan borç ve yükümlülükler vergiden indirilmez. Verginin gerçek kişilere yönelik muafiyet uygulaması vardır¹³⁸.

Net servet vergisinin oranı, ya % 1 veya daha düşük şekilde nisbî bir orandır; ya da % 2,5 oranında eşit şekilde artan bir tarife söz konusudur. Oranların artan oranlı ya da düz oranlı olması, verginin gördüğü işlev ve amaca göre de değişmektedir. Eğer verginin alınma amacı, servetin belli ellerde toplanmasını engelleyip azaltmak ise, tarife yapısı artan oranlı olarak tercih edilmektedir. Bununla beraber, verginin amacı vergi yükü dağılımını ayarlayarak gelir vergisini tamamlayıcı bir rol oynamak ise, düz oranlı bir tarife yeterlidir. Düz oranlı vergi uygulaması ile verginin ortaya çıkaracağı olumsuz ekonomik etkileri, servetin aile bireyleri arasında paylaşılması, vergilendirilecek birimin belirlenmesi gibi önemli sorunları da azaltır¹³⁹.

Net servet vergisi, mükelleflerin borçlarının indiriminden sonra kalan net servetleri üzerinden alınmaktadır. Bu servet içine uygulandığı ülkenin sosyo-ekonomik durumuna göre değişmekle birlikte genel olarak bina, arazi, gemi, makine, canlı hayvan, otomobil, mücevherat, çeşitli ticarî ve gayri ticarî malzemeler vs. gibi menkul ve gayrimenkul mallar, para, banka mevduatı ve her türlü hisse senetleri, tahviller, haklar, patentler, ipotekler gibi maddî ve gayrimaddî kıymetler dahildir. Bu varlıklardan bazısı çok az gelir getiren varlıklar iken, bazısı hiç gelir getirmemektedir. Bazı ülkelerde de vergilendirmenin güçlüğü sebebiyle sadece gayrimenkuller verginin konusuna girmektedir¹⁴⁰.

¹³⁷ Turhan, Vergi Teorisi, s.180; Nemli, s.110; Heper, Net Servet Vergisi, s.26; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s.157.

¹³⁸ Musgrave / Musgrave, s.425; Due, Net Değer Vergisi, s.173; Turhan, Vergi Teorisi, s.180.

¹³⁹ Musgrave / Musgrave, s.425; Due, Net Değer Vergisi, s.173; Tekin, s.42; Turhan, Vergi Teorisi, s.180; Heper, Net Servet Vergisi, s.26; Uluatam, s.365.

¹⁴⁰ Tuncer, Servet Vergileri, s. 191; Heper, Net Servet Vergisi, s.26; Mutluer/Öner/Kesik, s.319.

Net servet vergisi uygulandığı ülkelerde farklı isimlerde görölse de uygulama biçimleri genellikle ailenin servetinden borçların indirilmesi esasına dayanmaktadır. Verginin özellikle Avrupa ülkelerinde uzun bir geçmişı vardır. 13'üncü yüzyılda İsviçre'nin kantonlarında uygulanmaya başlayıp, Avrupa'nın pek çok ülkesinin vergi sisteminde yer almıştır. Prof. Dr. Kaldor'un tavsiyeleri sonucunda 1957 yılında Hindistan'da; 1959 yılında Seylân'da; 1963 yılında da Pakistan'da net servet vergisi kabul edilmiştir. Birçok ülkede vergi gerçek kişiler üzerinden alınırken, Almanya ve Hindistan'da kurumlar da verginin mükellefi olmuştur. Net servet vergisi, İsviçre Kantonları'nın dışında, diğer bütün ülkelerde merkezî devlet seviyesinde alınan bir vergidir¹⁴¹.

Net servet vergisi mali güç ilkesini esas alır. Bu yüzden de kurumlardan çok kişiler üzerine konulması gerekir. Ancak, genel servet vergilerinin mükelleflerinin gerçek kişiler olması gerektiği ve tüzel kişilerin ayrı bir mali güçlerinin olmaması nedeniyle verginin mükellefi olup olmayacakları tartışma konusudur. Bu yüzden, bazı ülkelerde gerçek kişilerle beraber tüzel kişiler de vergi mükellefi arasında sayılmaktadır. Kurum kazancının vergilendirilmesine ilişkin uygulamalarda ise, kazanç sahibinin net serveti esas alınmalıdır. Net servet vergisinin uygulanması aşamasında öncelikle, vergilendirilebilir varlıkların ve yükümlü olunan borçların belirlenmesi gerekmektedir¹⁴².

3. Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi

a. Genel Olarak

Servet transferinden alınan vergilerin konusu servet mevcudu değil, belirli menkul ve gayrimenkul malların gerek ivazsız olarak, gerekse ivazlı olarak bir kişiden diğerine transfer edilmesi işlemidir. Kişilerin mülkiyetinde bulunan menkul ve gayrimenkul mallar diğer kişilerin mülkiyetine, ya satış ve bağışlama suretiyle

¹⁴¹ Musgrave / Musgrave, s.425; Tanabe, s.256; Kaldor, s.87; Mutluer/Öner/Kesik, s.319.

¹⁴² Musgrave / Musgrave, s.426; Turhan, Vergi Teorisi, s.180; Heper, Net Servet Vergisi, s.26.

kişinin isteğine bağlı olarak ya da ölüm ve kamulaştırma gibi isteği dışında yollarla geçebilmektedir. Mülkiyet, ivazlı (bedel karşılığında) ve ivazsız (karşılıksız) olmak üzere iki şekilde el değiştirmektedir. İvazlı yolla el değiştirmede, mülkiyet satım, kamulaştırma gibi hukukî işlemlere konu olurken; ölüm, bağışlama gibi olaylarla gerçekleşen el değiştirmeler ivazsızdır¹⁴³.

b. Karşılıksız Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi

Karşılıksız servet transferlerinin vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay, kısaca mülkiyetin el değiştirmesi olmakla beraber bu vergiler kendi içlerinde, intikal vergileri ve veraset vergileri olarak ayrılmışlardır. Vergi genel olarak, bir kişiye aktarılan malvarlığı ya da miras bırakılan malvarlıkları üzerinden bu varlıklara ilişkin borçların düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır¹⁴⁴.

aa. İntikal Vergileri

İntikal vergisi, yaşam süresince elde edinilen bağış gibi karşılıksız tasarrufları konu edinen bir vergidir. İntikal vergisine bağış vergisi de denilmiştir. Ancak intikal vergisinin kapsamına sadece bağışların alınması, vergi adaletini sağlamaktan uzaktır. İntikal vergisi, bağışlarla birlikte tüm ivazsız intikalleri vergilendirmektedir¹⁴⁵.

Veraset vergisinin ve intikal vergisinin birlikte uygulanması gerekmektedir. Aksi halde sadece biri uygulanacak olursa, ölüme bağlı tasarruflar hayatta iken ya da

¹⁴³ Keith, s.379; Nadaroğlu, s. 358; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.30; Kükrer, s.35; Orhaner, s.195.

¹⁴⁴ Turhan, Vergi Teorisi, s.184; Melville, s.247–285; Rudnick / Gordon, Tax Law Design and Drafting, <http://www.imf.org/external/pubs/nfi/1998/tlaw/eng/index.htm>; Keith, s.379; Nadaroğlu, s. 358; Uluatam, s. 368; Orhaner, s.195; Mutluer/Öner/Kesik, s.325.

¹⁴⁵ Turhan, Vergi Teorisi, s.184; Nadaroğlu, s.356; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.13; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.223; Edizdoğan, s.292; Uluatam/Methibay, s.343; Batirel, Kamu Maliyesi, s.149.

hayatta iken yapılacak tasarruflar ölüm halinde yapılır¹⁴⁶. Bu şekilde bir uygulama vergiden kaçınma imkânlarını artırır ve vergi gelirlerini olumsuz etkiler.

bb. Veraset Vergileri

Servet transferlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak ivazsız servet transferleri üzerinden alınan vergilere verilebilecek en önemli örnek veraset vergileridir. Washington Üniversitesi Kamu Maliyesi Profesörü Neil Bruce veraset vergisi için şu esprili benzetmeyi yapmıştır¹⁴⁷:

“Ölümün ve verginin ne zaman geleceğinin belli olmadığı söylenir. İşte veraset vergisi, insanoğlunun bu iki korkusunun birleşim noktasıdır ve bir vergi mükellefinin ölümü ile vergisi de belirlilik kazanır”.

Özellikle mirasın servet dağılımını adaletsiz hale getirmesi durumuna karşı bir gerekçe olarak veraset vergisi kabul edilmektedir. Kişinin ölümüyle beraber o kişiye ait mülkiyet hakkının kısıtlanması, kişinin mirasçılarının kendi katkıları olmadan karşılıksız olarak mülk edinmelerinin haksız bulunması gibi sebepler de veraset vergisine gerekçe oluşturmaktadır¹⁴⁸. Ölüm sonucu kalan malvarlığının vergilendirilmesi, tereke ve miras payı vergisi olarak iki şekilde gerçekleştirilmektedir.

aaa. Tereke Vergisi

Tereke vergisi, terekenin vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Bu durumda, bu vergi ile ölen kişinin malvarlığı mirasçılara paylaştırılmadan terekenin tümü

¹⁴⁶ Turhan, Vergi Teorisi, s.184; Nadaroğlu, s.356; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.14; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.223; Edizdoğan, s.292; Uluatam/Methibay, s.343; Batirel, Kamu Maliyesi, s.149; Töralp, Referans Gazetesi, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=97735.

¹⁴⁷ Bruce, s.618.

¹⁴⁸ Büyükerşen, s.137; Batirel, Kamu Maliyesi, s.149; Uluatam, s.366, Gökbel, s.840.

verginin konusunu oluşturur. Vergi, ölüm nedeniyle sona eren menfaat üzerine konulduğu için sanki ölenden vergi alınmış gibi bir durum yaratmaktadır. Bu açıdan da vergi için, “mürisin ödediği son servet vergisi” ifadesi kullanılmaktadır. Tereke vergisinde mirasçıların mirası kabul edip etmeme konusunda irade beyanlarına gerek yoktur, vergiyi doğuran olay ölümle gerçekleşir. Tereke vergisi, kişinin ölümü ile o zamana kadar kayıt dışı kalmış bütün vergi kaçaklıklarını ortaya çıkarabilir. Tereke vergisi bir tür kontrol vergisi işlevi görmektedir¹⁴⁹.

Tereke vergisinde, mirasçıların ölen kimse ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu nedenle tereke vergisi genellikle tek oranlı olarak uygulanan objektif nitelikli bir vergidir. Terekenin vergilendirilmesi kalan malvarlığının ölen kişiye ait olması düşüncesine dayandırılmaktadır. Bu düşüncede iki şekilde kendisini gösterir. Bunlardan birincisi, mülkiyet hakkının ölen kişiye ait olduğu ve ölümle bu hakkın kamuya geçmesi gerektiğidir ve bu düşünce kişinin ölümünden sonra tüm malvarlığının kamuya geçmesini savunur. İkinci düşünce şeklinde, varislere kalan malvarlığının geçmesinin gerekliliği kabul edilir. Bu durumda tereke vergisi oldukça yüksek artan oranda düzenlenmektedir¹⁵⁰.

bbb. Miras Payı Vergisi

Ölüm sonucunda malvarlığının vergilendirilmesinde uygulaması görülen bir diğer vergi, miras payı vergisidir. Miras payı vergilerinde, tereke yerine varislere kalan malvarlığı, diğer bir ifadeyle ölüm nedeniyle varis durumuna düşen kişilerin sağladığı fayda vergi konusu olmaktadır. Miras paylarından vergi alınması, varislerin mirası kabul etmesiyle mümkündür. Tereke vergisinin aksine miras payı vergisi subjektif bir vergidir. Subjektif vergilerin özelliği olan kişisel ve ailevi durumlar

¹⁴⁹ Keith, s.379; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.23; Nadaroğlu, s.358; Başar, s.60; Orhaner, s.195; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.7; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.30.

¹⁵⁰ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.23; Turhan, Vergi Teorisi, s.184; Mutluer/Öner/Kesik, s.324.

dikkate alınır. Mirası elde edenin kişisel servet durumu, miras bırakan ile akrabalık derecesi ve miras payının tutarı gibi etkenler göz önünde tutulmakta ve kalan mirasın büyüklüğüne göre artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Bu yönüyle vergi tarifeleri genellikle çift yönlü artan oranlı tarifelerdir¹⁵¹.

Miras payı vergisinde, mükellef olan mirasçılardan veraset yoluyla elde ettikleri servet hisseleri vergiye tâbi tutulmakta; mükelleflerin önceki servet durumları göz önünde bulundurulmamaktadır. Bu yönüyle miras payı vergisi özel nitelikte bir servet artışı vergisi kabul edilmektedir¹⁵².

c. Karşılıklı Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi

Servet transferleri üzerinden karşılıksız olarak oluşan transferlerden başka karşılıklı (bedel karşılığı) olarak alınan servet vergileri de söz konusudur. Karşılıklı servet transferleri vergisinin konusunu, genel olarak gayrimenkuller ile gayrimenkul niteliğindeki hakların bedel karşılığı el değiştirmesi oluşturmaktadır. Verginin mükellefi gayrimenkuller ile hakları elde eden kişidir. Fakat uygulamada alıcılar ile birlikte satıcıların ve hatta sadece satıcıların mükellef oldukları görülmektedir. Vergi mükellefinin kişisel mali gücüne hiç önem verilmemesi vergiyi objektif nitelikli kılmaktadır¹⁵³.

Bu vergi servet üzerinden alınan vergilerden çok harcamalar üzerinden alınan vergi niteliğinde ve vergiden ziyade harç uygulaması özelliğindedir. Bu verginin en önemli örneği geçmiş senelerde ülkemizde de uygulaması görülen Emlâk Alım vergisidir. Aslında emlâk alım vergisi sistematik olarak servet transferi üzerinden alınan bir vergi olarak kabul edilse de, literatürde bu verginin, gayrimenkullerin alım satımına ilişkin işlemleri vergilendirmeyen genel işlem vergisini tamamlamaya

¹⁵¹ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.24; Tekin, s.42;Turhan, Vergi Teorisi, s.185; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.10; Mutluer/Öner/Kesik, s.325.

¹⁵² Tuncer, Servet Vergileri, s.137; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.12.

¹⁵³ Turhan, Vergi Teorisi, s.187; Mutluer/Öner/Kesik, s.325.

yönelik bir vergilendirme şekli olarak gelirin kullanılmasını hedef alan gider vergilerine dâhil edilmesine yönelik görüşlerde bulunmaktadır¹⁵⁴.

ç. Ölü El Vergisi

Servet intikallerini konu alan bir diğer vergi, ölüm nedeniyle kendisine bir servet intikal eden tüzel kişilerin elde ettikleri servetleri vergilendiren ölü el vergisidir. Genel olarak veraset vergileri, gerçek kişiler arasında ölüm nedeniyle ya da sağlararası ivazsız intikaller yoluyla gerçekleşen servet transferlerini vergilendirmektedir. Tüzel kişiler için ölüm söz konusu olmadığından, ölüme bağlı servet intikalleri üzerine konulan vergi, resim ve harçlardan, özellikle de veraset ve intikal vergisinden kurtulabilmektedirler. Ölü el vergisi, tüzel kişileri de tıpkı gerçek kişilerin tabi olduğu veraset vergisi gibi bir servet vergisine tabi tutan verginin adıdır¹⁵⁵.

Ölü el vergisi, tüzel kişiliğe sahip olan nesiller arasında bir denge oluşturmayı amaçlamaktadır. Verginin konusu, tüzel kişilerin sahip oldukları menkul gayrimenkul servet unsurlarından elde ettikleri iratlar; tüzel kişilerin yıllık kazancı; menkul ve gayrimenkullerin değerleri şeklinde değişebilmektedir. Verginin mükellefi, tüzel kişiliğin kendisidir. Verginin matrahı, menkul ve gayrimenkullerin safi değeridir. Ancak konuya bağlı olarak da matrah deđişebilmektedir¹⁵⁶.

4. Servet Artışlarının Vergilendirilmesi

a. Genel Olarak

Burada iki kavram dikkati çekmektedir. Birincisi servet artışı; diğer de, değer artışıdır. Farklı anlamlar taşıyan bu iki kavramın, birbirine karıştırılmaması

¹⁵⁴ Turhan, Vergi Teorisi, s.187; Mutluer/Öner/Kesik, s.325.

¹⁵⁵ Tuncer, s.140; Karakoç, s.19.

¹⁵⁶ Tuncer, s.141; Karakoç, s.19.

gerekmektedir. Öncelikle servet artışı, değer artışına göre daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Servet artışı denildiğinde, kişinin sahip olduğu bütün malvarlığındaki artış ifade edilmektedir. Değer artışı ise, menkul ve gayrimenkul servetin bir kısmı için, bir satış nedeniyle veya bunun dışında da ortaya çıkabilmektedir. Değer artışı, daha dar bir anlam ifade eder. Servet artışı denilince, servetin maddî olarak çoğalması anlaşılmaktadır. Bunun da başlıca kaynağı, tasarruf, başka bir ifadeyle gelirin harcanmayıp biriktirilen kısmıdır. Oysa değer artışı, belirli malvarlıklarındaki parasal bir artışı ifade etmektedir¹⁵⁷.

Servet artışı vergileri, tüm servet tutarı yerine servet mevcudunda veya serveti oluşturan belirli unsurlarda, sahibinin hiçbir emeği olmaksızın, meydana gelen değer artışlarını vergilendirir. Servet artışı üzerinden alınan vergiler de, genel ve özel servet artışı vergileri olarak sınıflandırılır.

b. Genel Servet Artışı Vergileri

Her türlü servet artışını vergilendiren genel servet artışı vergileri periyodik veya bir defaya mahsus olmak üzere iki şekilde uygulanır¹⁵⁸.

Periyodik olarak alınan genel servet artışı vergileri, belirli bir yıldaki servet ile bundan önceki yıla (veya birkaç yılın ortalamasına) ait servet arasındaki olumlu fark üzerinden belirli aralıklarla alınan vergilerdir. Bir defalık genel servet artışı vergileri ise, savaş içinde veya savaştan sonra elde edilen kazançların servette meydana getirdiği artışı vergilendirmek amacıyla alınan yüksek oranlı olağanüstü vergilerdir. Yüksek artan oranlı tarife yapısına sahip olmaları sebebiyle söz konusu verginin servetlerin geliriyle ödenmesi mümkün olmamaktadır. Vergi, servetin bir kısmını da alır götürür¹⁵⁹. Almanya'da 1913 yılında yürürlüğe giren ve Birinci

¹⁵⁷ Laufenburger, Mali İktisat, s.51.

¹⁵⁸ Turhan, Vergi Teorisi, s. 188; Büyükerşen, s.134; Orhaner, s.195; Mutluer/Öner/Kesik, s.326.

¹⁵⁹ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.24; Turhan, Vergi Teorisi, s.188;

Mutluer/Öner/Kesik, s. 326.

Dünya Savaşı'ndan sonra 1922'ye kadar bazı değişikliklerle uygulanan ve 1925 yılında "Reich Servet Vergisi"nin kabul edilmesiyle kaldırılan periyodik servet vergisi genel servet artışı vergisinin en dikkat çekici dünya uygulaması örneğidir¹⁶⁰. Dünyada görüldüğü gibi ülkemizde de 1942 yılında uygulanan Varlık Vergisi bu servet vergisi türünün önemli bir örneğidir.

Gerek periyodik olarak gerekse bir defaya mahsus olarak alınan genel servet artışı vergileri, yükümlülerin kişisel ve ailevi durumları ile alacak ve borçlarını göz önünde bulundurmaya, yükümlülere asgari servet indirimi hadleri tanımaya, artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına izin vererek kişisel mali gücü kavramaya çalışan subjektif nitelikte vergilerdir¹⁶¹.

c. Özel Servet Artışı Vergileri

Özel servet artışı vergileri ise, sadece belirli servet artışı türlerini konu edinmeyi amaçlar. Bu verginin tipik örneğini gayrimenkul kıymet artışı vergileri oluşturmaktadır. Özellikle mali olmayan amaçları gerçekleştirmek için başvuru olan bu vergiler, mülk sahibinin kişisel bir masraf ve emeği olmaksızın şehirleşme, bölgesel kalkınma, genel ekonomik gelişme ve belirli sosyal olaylar sonucunda gayrimenkullerinde meydana gelen değer artışlarını kısmen veya tamamen dengeleştirmek amacıyla alınır. Özel servet artışı vergilerinin çıkış noktasını, Henry George ve Adolph Damaschke tarafından ortaya atılan "Gayrimenkul Değer Artışı Vergisi" oluşturmaktadır¹⁶².

Servet artışlarının vergilendirilmesi, özellikle menkul kıymet alımlarında kişilerin uğradıkları zararların kârdan indirilememesi durumunda vergi matrahını

¹⁶⁰ Neumark, Maliyeye Dair, s. 60; Turhan, Vergi Teorisi, s.188.

¹⁶¹ Neumark, Maliyeye Dair, s. 60; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.24; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Mutluer/Öner/Kesik, s.327.

¹⁶² Neumark, Maliyeye Dair, s. 63; Amatong, s.248; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.31; Turhan, Vergi Teorisi, s.188; Mutluer/Öner/Kesik, s.327.

aşındırıcı etkiye sebep olmaktadır. Ancak, uğranılan zarar vergiden indirilirse servet artışları vergisi özellikle menkul kıymet yatırımlarını teşvik edici rol oynar¹⁶³.

Ortaya çıkan servet artışlarının tamamının vergilendirilmesi de yatırımları engelleyici bir etki yapar. Bunun yerine sermaye artışları için belli bir seviyede indirim hakkı tanınması yatırımları ve risk almayı özendirebileceği gibi, özellikle çiftçilerin ve küçük ölçekli işletmelerin tasarruflarına vergisel yardım sağlar¹⁶⁴. Servet artışı vergisinin oranının çok düşük olması ya da verginin olmaması aslında vergilendirme ilkelerinden dikey eşitlik ilkesinin gerçekleşmesini, kaynak dağılımının etkili ve verimli bir şekilde gerçekleşmesini engeller. Özellikle servet artışı vergisinin oranları gelir vergisi oranlarından düşük olursa, bu durum mükelleflerin elde ettikleri gelirleri vergiden kaçırmaya sevk edebilir¹⁶⁵. Bu nedenle verginin oranı ne yatırımların önünü kapayacak kadar yüksek olmalı, ne de vergi mükellefleri arasında bir ayırım oluşturarak eşitlik ilkesinin gerçekleşmesini engelleyecek şekilde düşük olmalıdır. Uygulanacak vergi oranının ekonominin geneline göre dikkatli bir şekilde tespit edilmesi vergiden beklenen etkinliğin sağlanmasında çok önemli bir faktördür.

Servet artışlarının vergilendirilmesi konusunda, tahakkuk eden (gerçekleşen-earned) ve henüz tahakkuk etmemiş (gerçekleşmemiş-uneared) servet artışlarının vergilendirilmesinde sorunlar yaşanmaktadır.

aa. Gerçekleşen Servet Artışlarının Vergilendirilmesi

Gerçek artış, tasarruf ya da ek bir servet unsurunun edinilmesi sonucu oluşan servetteki artıştır. Vergi yükünün sadece gerçekleşmiş servet üzerinde kalması,

¹⁶³ Cnossen / Bovenberg, <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=564>.

¹⁶⁴ Mintz/Richardson, Canadian Public Policy, <http://economics.ca/cgi/jab?journal=cpp&view=v21s1/CPpv21s1p001.pdf>.

¹⁶⁵ Swan, Abacus, <http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=3&hid=9&sid=be0a9706-1433-4e06-bffc-afe22bbee01c%40sessionmgr11>; Bracewell-Milnes, Captive Capital, <http://www.adamsmith.org/images/uploads/publications/captivecap.pdf>.

sermaye piyasasında servetin el değiştirmesini engeller ve özellikle çok yüksek marjinal vergi oranlarına tâbi olan yatırımcılar için yatırımların donması şeklinde ifade edilen bir etkiye sebep olur¹⁶⁶.

Lock-in Effect şeklinde ifade edilen bu etki, sermaye artışları üzerindeki vergi ertelemeleri gerçekleşene kadar, sermayenin satışı kârlı da olsa yatırımcının elindeki kıymetleri satmaktan yatırımcıyı vazgeçiren bir etkidir. Varlıkların değerinde gerçek artış şeklinde bir artış olduğu zaman servet artışı vergisi bu varlıkların elden çıkmasını engelleyecektir, varlıkların atıl bir şekilde yatırımcının aktifinde kalmasına sebep olacak ve yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyebilecektir. Yatırımcılar vergi ödememek için ellerindeki menkul kıymeti tutacaklar ve daha iyi kazandırma olasılığı olan menkul kıymetleri almak istemeyeceklerdir. Bu şekilde sermaye artışlarının vergilendirilmesi bir vergi arbitrajına yol açmaktadır. Bu nedenle, lock-in effect etkisi, sermaye piyasalarının etkili fonksiyonlarına müdahale eder ve mülkiyet şeklini saptırabilir¹⁶⁷.

Modern finansal piyasalarda, yatırımları teşvik etmek amacıyla yatırımcıların yapmış oldukları menkul kıymet yatırımları ile ilgili zararlarının vergiden indirilmesi kolaylığı bulunmaktadır. Bu şekilde sermaye kazançları, vergisel yönden teşvik edilmektedir. Sermaye kazançlarının devlet tarafından bu şekilde teşvik edilmesi, Anayasal bir ilke olan mali güç ilkesine aykırılık taşımaktadır¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Musgrave / Musgrave, s.229; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Stiglitz, s.593; Abeysekera / Rosenbloom, s.1623; Cnossen / Bovenberg, <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=564>; Levin, CiteSeer,

<http://citeseer.ist.psu.edu/cache/papers/cs/16334/http:zSzzSzwww.cs.bu.edu:zSzfacultyzSzIndzSzcivilczSzeqtx.pdf/levin00equity.pdf>; Gac/Brougham, Akron Tax Journal, www.heinonline.org.

¹⁶⁷ Musgrave / Musgrave, s.229; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Stiglitz, s.593; Abeysekera / Rosenbloom, s.1623; Cnossen / Bovenberg, <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=564>; Levin, CiteSeer,

<http://citeseer.ist.psu.edu/cache/papers/cs/16334/http:zSzzSzwww.cs.bu.edu:zSzfacultyzSzIndzSzcivilczSzeqtx.pdf/levin00equity.pdf>; Gac/Brougham, Akron Tax Journal, www.heinonline.org.

¹⁶⁸ Musgrave / Musgrave, s.229; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Stiglitz, s.593; Abeysekera / Rosenbloom, s.1623; Cnossen / Bovenberg, <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=564>; Levin,

bb. Gerçekleşmemiş Servet Artışlarının Vergilendirilmesi

Gerçekleşmiş servet artışlarındaki bu sıkıntılara ilaveten, gerçekleşmemiş servet artışlarının vergilendirilmesi de, bir takım sorunlara neden olmaktadır. Görünürde artış ya da gerçekleşmemiş artış, belli bir gerçek servet miktarında sadece para cinsinden ortaya çıkan artış demektir. Bu durumda servet sahibinin artışın gerçekleşmesi konusunda hiçbir katkısı bulunmamaktadır, artış sadece dış etkenlerle gerçekleşmektedir¹⁶⁹.

Bu vergilere esasen malî olmayan amaçları gerçekleştirmek amacıyla başvurulmaktadır. Örneğin gayrimenkullerde şehirleşme, bölgesel kalkınma, genel ekonomik gelişme veya belirli sosyal olaylar sonucunda mülk sahibinin kişisel masraf ve emeği olmaksızın meydana gelen değer artışlarını kısmen veya tamamen dengelemek amacıyla alınan vergilerdir. Vergilendirmede adalet ilkesi gereğince, mali gücün bir göstergesi olması dolayısıyla gerçekleşmemiş değer artışlarının da vergilendirilmesi gerekmektedir¹⁷⁰. Ancak büyük bir kentin civarında bulunan ve sadece tarımsal amaçla kullanılan bir çiftliğin piyasa değerinde meydana gelen artış esas alınarak çiftlik sahibinin servet vergisi ile yükümlü kılınması durumunda, çiftlik sahibinin bu vergiyi ödeyebilmek için toprağının bir kısmını satması gerekebilir¹⁷¹. Bu ise kişinin mülkiyet hakkının ihlaline sebep olabilmektedir.

CiteSeer,

<http://citeseer.ist.psu.edu/cache/papers/cs/16334/http:zSzzSzwww.cs.bu.edu:zSzfacytSzIndzSzCiviCzSzeqtx.pdf/levin00equity.pdf>; Gac/Brougham, Akron Tax Journal, www.heinonline.org.

¹⁶⁹ Bohnet, s. 109; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Mutluer/Öner/Kesik, s.327.

¹⁷⁰ Bohnet, s. 109; Turhan, Vergi Teorisi, s.189; Mutluer/Öner/Kesik, s.327.

¹⁷¹ Turhan, Vergi Teorisi, s.189.

E. Servet Vergisi Türleri

1. Genel Olarak

Servet vergileri, vergi konusunun kapsamına göre genel servet ve özel servet vergisi; verginin tahsilâtına göre devamlı servet vergisi, bir defaya mahsus servet vergisi ve devri servet vergileri ve verginin kaynağının servet olup olmamasına göre itibari servet vergisi ve gerçek servet vergisi gibi türlere ayrılmaktadır.

2. Vergi Konusunun Kapsamına Göre

a. Genel Servet Vergisi

Gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları toplam servet üzerinden, gelir vergisi gibi yıllık olarak alınan sübjektif nitelikte bir vergidir. Verginin mükellefi gerçek ve tüzel kişiler olmasına rağmen, tüzel kişiler için onu meydana getiren gerçek kişilerden ayrı bir mali güçlerinin bulunmaması nedeniyle vergi mükellefiyetinin olmaması gerektiği ve vergi mükelleflerinin sadece gerçek kişiler olması gerektiği yönünde tartışmalar söz konusudur. Bununla birlikte az da olsa bazı ülke uygulamalarında tüzel kişiler vergi mükellefleri arasında kabul edilmemiştir¹⁷².

Genel servet vergisi, genellikle servete yakın olmakla beraber farklı bir kavram olan patrimuvan veya mamelek üzerinden hesaplanır. Verginin konusuna giren servetler tespit edilirken, bazı ülkelerde menkul ve gayrimenkul değerlerin tümü vergi kapsamına girmektedir. Genel servet vergilerinde matrahın hesaplanmasında, toplam aktiften pasif düşülür ve geri kalan safi servet vergiye matrah olur¹⁷³.

¹⁷² Turhan, Vergi Teorisi, s.78; Tuncer, Servet Vergileri, s.34; Herekmen, s.114; Heper, Net Servet Vergisi, s.25; Mutluer, Vergi Özel, s.324.

¹⁷³ Tuncer, Servet Vergileri, s.34; Herekmen, s.114; Mutluer, Vergi Özel, s.324.

b. Özel Servet Vergisi

Özel servet vergileri, belirli servet unsurları üzerine konulan gayrişahsî diğeri bir ifadeyle kişilerin özel ve ailevî durumlarını dikkate almayan, objektif nitelikte randıman vergileridir. Örneğın bina, arazi, sermaye, irat vergileri ile motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler bu grup içerisinde gösterilmektedir. Bu servet unsurları üzerinden alınan vergilerde mükelleflerin kişisel durumları göz önünde bulundurulmayıp, vergi doğrudan servet unsuruna bağılı olarak alınmaktadır¹⁷⁴.

Vergi bazı durumlarda, servet unsurunun kıymeti üzerinden hesaplanmayıp, iradı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu hesaplama özel servet vergilerini, gelirin belirli bir ögesinden alınan objektif nitelikli randıman vergisine dönüştürmektedir ve Anayasa'da ifadesini bulan, sosyal amacı gerçekleştiren vergilendirme anlayışına aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Öncelikle belirli servet unsurlarından alındığı için, genel servet vergilerine göre mali güce göre vergilendirmenin sağlanması daha zor olmaktadır. Bu özelliklerine rağmen özel servet vergilerinin ülkelerin vergi sistemlerindeki varlık nedenlerini, çok eskilere giden geçmişlerinde, uygulama kolaylıklarında ve bazı ülkeler için getirdikleri gelirin öneminde bulmak mümkündür¹⁷⁵.

3. Vergi Tahsilâtının Sürekliliğine Göre

a. Devamlı Servet Vergisi

Devamlı servet vergileri, periyodik şekilde tarh ve tahsil olunur. Bu periyodik dönem bir takvim yılı olabileceğı gibi, birden fazla takvim yılından da oluşabilmektedir. Bu bakımdan sürekli servet vergileri de, bir dönemlik servet vergisi ve birden fazla dönemli servet vergisi olarak bir ayrıma tâbi tutulmaktadır.

¹⁷⁴ Turhan, Vergi Teorisi, s.182; Tuncer, Servet Vergileri, s. 34; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.23; Mutluer/Öner/Kesik, s.322.

¹⁷⁵ Herekmen, s.123; Uluatam, s.371.

Sürekli olarak alınan servet vergileri için birkaç takvim yılını içerecek şekilde de bir periyot belirlenebilmektedir¹⁷⁶.

Her iki halde, devamlı servet vergileri, aynı vergilendirme dönemindeki kazanılmış ve elden çıkarılmış servetten muaf tutulmaktadır. Vergilendirme dönemi ne kadar kısalsın, daha az vergi ödemek için harcama yapmanın bir önemi olmamaktadır¹⁷⁷. Devamlı servet vergilerinde verginin alınması için herhangi bir olayın oluşması veya belli bir zamanın gelmesine gerek yoktur, vergi yıllık olarak belirlenmiş süresinde alınmaktadır¹⁷⁸.

Ülkemizde devamlı nitelikte alınan vergilere örnek olarak motorlu taşıtlar vergisini ve emlak vergisini göstermekteyiz. Ancak bu vergiler devamlı olmalarına rağmen belirli servet unsurlarını kapsamına alan özel nitelikli vergilerdir.

b. Geçici veya Bir Defaya Mahsus Servet Vergisi

Birinci ve İkinci Dünya Savaşlarını izleyen dönemlerde Avrupa'daki devletlerin birçoğu bir defaya mahsus geçici nitelikte servet vergilerine başvurmuşlardır. Genellikle savaş sırasında devlet harcamalarında görülen büyük artışları karşılamak amacıyla bu verginin alınması yoluna gidilmiştir. Savaş yüzünden devlet borçlarındaki artış, yine savaş dolayısıyla edinilmiş servet artışlarından alınacak vergi ile ödenmektedir. Bu yöntemde verginin bir servet transferi görevi vardır¹⁷⁹.

Bir kereye mahsus servet vergisine, bazen de aşırı enflasyon durumlarında, örneğin fiyat kontrolü yüzünden halkın elinde fazla para birikimi varsa, özel kesimdeki nakit ve senetleri azaltmak, bunları kamu kesimine aktarmak için de

¹⁷⁶ Shakow/Shuldiner, s.508–511; Tuncer, Servet Vergileri, s.35; Heper, Net Servet Vergisi, s.25.

¹⁷⁷ Shakow/Shuldiner, s.511.

¹⁷⁸ Turhan, Vergi Teorisi, s.176; Tuncer, Servet Vergileri, s.34; Galip Çelik, s.7.

¹⁷⁹ Bulutoğlu, Vergi Politikası, s. 165; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.124.

başvurulabilir. Ayrıca özel kesim ile kamu kesimi arasındaki üretim kaynaklarının dağılımını değiştirmek için, bu kaynakların kamu kesimine aktarılması istenirse bu vergi bir araç olarak kullanılabilir¹⁸⁰.

Son olarak bir kereye mahsus servet vergisi, sebebi ne olursa olsun, aşırı görülen servet eşitsizliklerinin azaltılması, toplumsal adaletin sağlanması amacıyla da alınabilmektedir. Bu halde verginin görevi toplumsal adaletin sağlanması için transfer yapmaktır. Özellikle savaş sonrası dönemlerde bir kereye mahsus servet vergileri, herkes için aynı olan bir baş vergisi sayılmaktadır. Savaş ve ekonomik bunalım gibi olağanüstü durumlardan yararlanarak servet edinen kişilerin servetlerinin tekrar topluma aktarılmasını amaçlayan devlet, bu vergiyi mali gücü olan servet sahibi dururken, fakir kişiler üzerine yüklemeyi adaletsiz bulmaktadır. Bu bakımdan bir kereye mahsus servet vergileri, hem etkin hem de âdil vergi gibi görünmektedir¹⁸¹. Görüldüğü gibi bir kereye mahsus servet vergileri, daha çok olağanüstü durumlarda başvuru olan geçici nitelikteki bir kamu finansman kaynağıdır. Bu vergileri devletin sürekli gelir kaynakları arasına koymak mümkün değildir.

Geçici veya bir defaya mahsus servet vergileri grubuna sokabileceğimiz bir diğer vergi de, veraset ve intikal vergisidir. Ancak verginin bu özelliğe sahip olması uygulanış şekline göre değişmektedir. Veraset vergisi, tereke vergisi şeklinde uygulanırsa periyodik bir servet vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır¹⁸².

c. Devrî Servet Vergisi

Devrî servet vergileri belirli dönemlerin sonunda alınmaktadır. Bazı ülkelerde veraset ve intikal vergisi yerine uygulanan tereke vergisi bu grup vergiler içerisinde girmektedir. Tereke vergisi, kişileri ölümden sonra dahi vergi yükümlüsü yapmaya

¹⁸⁰ Bulutoğlu, Vergi Politikası, s.165; Bruce, s. 618; Herakmen, s.123.

¹⁸¹ Bulutoğlu, Vergi Politikası, s.165; Bruce, s. 618; Herakmen, s.123.

¹⁸² Turhan, Vergi Teorisi, s.177; Tuncer, s.136; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.12; Akgül Yılmaz, Kamu Maliyesi, s.195; Selda Aydın, Veraset ve İntikal Vergisi, s.246.

devam eden bir vergidir. Kişinin ölümü üzerine, terekesi açılmadan, tüm serveti üzerinden ödenen bir servet vergisidir. Bu vergi ödendikten sonra kişinin geri kalan serveti mirasçıları arasında pay edilir¹⁸³.

4. Vergi Kaynağının Niteliğine Göre

a. Nominal (İtibarı) Servet Vergisi

İtibarı servet vergisi, mülkiyet ve sermaye üzerine konmuş olmakla beraber esas itibarıyla kişilerin gelirleriyle de ödeyebilecekleri oranda olan bir vergidir. Başka bir deyişle, vergi ödenirken servetin parçalanmasına gerek kalmamaktadır¹⁸⁴.

İtibarı servet vergileri gerçek veya tüzel kişilerin bütün mal varlıklarından alınacağı gibi (veraset ve intikal vergisi), bina ve arazi üzerinden alınan emlak vergisi uygulamasında görüldüğü gibi belli bazı mal varlıklarından da alınabilir¹⁸⁵. Bina ve arazi vergisinde, mülk sahibi, vergisini mülkünü kiralayarak elde edeceği gelirden ödeyebilir. Bu tür servet vergileri her sene alınmaktadır¹⁸⁶. Kısacası itibarı servet vergisinde matrah servettir, ama verginin kaynağı gelirdir.

b. Gerçek Servet Vergisi

Gerçek servet vergisi ise, kaynağı servet olan, servet üzerine konulan bir vergi olup ödemesini mükelleflerin gelirlerinden yapamayacakları şekilde ağır olan, kısacası matrahı da kaynağı da servet olan bir vergidir. Gerçek servet vergisinin oranı yüksektir, vergi borcu ancak servetin bir kısmı satılarak ödenebilir. Böyle bir vergi, genellikle önceden bilinmeyen bir tarihte ve bir kerelik olmak üzere konulmaktadır. Vergi sadece olağanüstü durumlarda, enflasyon ve savaş ortamında kazanılan

¹⁸³ Herakmen, s.123; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.12.

¹⁸⁴ Nadaroğlu, s.352; Bulutoğlu, Vergi Politikası, s.159; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.372; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s.157; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.124.

¹⁸⁵ Bulutoğlu, Vergi Politikası, s.156.

¹⁸⁶ Turhan, Vergi Teorisi, s. 177; Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi, s.380.

servetten alınmaktadır. Bu nitelikte bir servet vergisinin sürekli ve devirli şekilde toplanması, kişi ve kurumların sermaye ve tasarruf birikimlerini olumsuz etkileyebilmektedir¹⁸⁷. İkinci Dünya Savaşı içinde Anglo-Sakson Ülkelerde uygulanan Excess Profits Tax, Fransa'daki Servet ve Zenginleşme, Türkiye'de 1942 yılında uygulanan Varlık Vergisi, İsviçre'deki Müdafaa Vergisi bir defaya mahsus olarak savaş masraflarını finanse etmek üzere alınan gerçek servet vergisinin somut örnekleridir¹⁸⁸.

IV. SERVET VERGİLERİNİN DİĞER VERGİLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

A. Genel Açıklama

Gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan tüm vergiler genel olarak kişilerin ve kurumların mal varlıkları üzerinde bir yük oluşturmaktadırlar. Fakat her birinin malvarlıklarını vergilendirmesinde farklılıklar bulunmaktadır. Gelir, servet ve harcamalar bu açıdan bir bütünün parçalarını oluşturmaktadır ve vergi sistemi açısından önemli olan, bu parçaları doğru tespit edebilmektir. Servet vergisi daha çok tasarruf edilen malvarlığını vergilendirir, harcama vergileri tüketilen malvarlığını vergilendirir, gelir vergisi ise, malvarlığından elde edilen gelire uygulanmaktadır¹⁸⁹.

B. Servet Vergileri ile Harcama Vergilerinin Karşılaştırılması

Eşit ve âdil bir harcama vergisi, tüketimin toplumda oluşturduğu katma değeri ölçmektedir. Harcama vergileri özellikle fiyat mekanizması aracılığıyla yansıtılabilmektedir. Yansıma özelliğiyle harcama vergilerinin vergi yükü, bir malı en son satın alanda kalmaktadır. Servet vergisi borcunun oluşması çoğu mükellef için, piyasadaki işlemlerden bağımsız olarak gerçekleşen bir durumdur. Bu yüzden,

¹⁸⁷ Turhan, Vergi Teorisi, s.177; Bulutoğlu, Vergi Politikası, s. 164; Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi, s.380; Pehlivan, Kamu Maliyesi, s.125.

¹⁸⁸ Turhan, Vergi Teorisi, s.176; Tuncer, Servet Vergileri, s. 197; Nadaroğlu, s.352; Akar, s. 20.

¹⁸⁹ Davies, s.856.

vergiyi fiyat artışları yoluyla bir anda ve doğrudan doğruya yansıtmak mümkün değildir. Gelir vergisinde de vergi yükünü bu şekilde diğer bireylere yansıtmama mekanizması zayıftır¹⁹⁰.

Kişilerin zaman bakımından tüketim tercihleri vergilendirme açısından, kişiler için farklılık yaratmamaktadır. Nitekim bir malı önce tüketen ile daha sonra tüketmeyi tercih eden arasında bir farklılık yoktur. Bu yüzden harcama vergilerinin daha âdil olduğunu düşünenler vardır. Oysa, servet vergisi uygulamasında malı önce tüketenler ile daha sonra tüketenler arasında bir ayırım söz konusu olacaktır. Servet vergisi açısından servet vergisinden önce tüketimde bulunmak ile servet vergisinden sonra tüketimde bulunmak farklı vergisel yükler oluşturacaktır. Bu nedenle harcama vergileri, servet vergilerine ve hatta gelir vergisine tercih edilmektedir¹⁹¹.

C. Servet Vergileri ile Gelir Vergilerinin Karşılaştırılması

Gelir vergisi, mükelleflerin geliri elde ettikleri dönemde doğmaktadır. Serveti, gelirin harcanmayan kısmı olarak ifade ettiğimizde, sahip olduğu gelirin bir kısmını harcamayıp tasarrufa yönlendiren bir kişinin, bu tasarrufları yoluyla elde ettiği faiz geliri, kâr payı ve diğer yatırım araçları üzerinden en çabuk şekilde tahsil edilebilen vergi gelir vergisidir. Eğer mülkün değeri artmışsa servet vergisi mükellefiyeti daha sonraki yıllarda artacaktır. Servet vergisi, yatırımın tamamlanmasıyla tahsil edileceğinden kişiler üzerinde yatırım aşamasında bir vergi yükü oluşturmasına rağmen, devlet açısından vergi geliri elde edilmesi bakımından bir gecikme oluşturur¹⁹².

Gelir vergisi, risksiz ve aşırı derecede düşük getirili kazançları vergilendirmekte ve genel olarak risk taşıyan kazançları vergilendirmemektedir. Ayrıca mükellefleri ödedikleri vergileri karşılamak için daha fazla risk almaya teşvik

¹⁹⁰ Stiglitz, 580; Due, Net Değer Vergisi, s.175; Shakow/ Shuldiner, s.501.

¹⁹¹ Stiglitz, 580; Due, Net Değer Vergisi, s.175; Shakow/ Shuldiner, s.501.

¹⁹² Due, Net Değer Vergisi, s.177; Bankman, s.481; Shakow/ Shuldiner, s.508.

edebilir, gelir etkisi yaratır. Servet vergisi ise, sadece risksiz kazançları vergilendirmektedir¹⁹³.

Gelir vergisi mükellefleri, malvarlıklarında bir artışa yol açabilecek faaliyetleri gerçekleştirmekten kaçınarak vergilendirmenin gerçekleşmesine engel olabilme imkânına sahiptirler. Genel nitelikte uygulanan bir servet vergisinde ise, vergi malvarlıkları gelir getirirse de getirmese de uygulandığı için durum farklılık taşımaktadır. Genel servet vergisinde, malvarlıklarını kullanmayıp atıl tutan kişide, başarılı bir şekilde değerlendiren kişi kadar vergiye maruz kalmaktadır. Bu yönüyle, malî açıdan genel servet vergisi avantajlı olmaktadır. Bununla beraber gelir vergisinin kâra bağımlı yapısı da elde edilen vergi gelirini değiştirebilirken, servet vergisi ekonominin her türlü dalgalanmasında gelir vergisine göre değişmez gelir sağlamaktadır. Devlete ekonominin her türlü konjonktür döneminde servet vergileri istikrarlı finansman kaynağı olmaktadır¹⁹⁴.

Gelir vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahip olduğu sürece, gelir vergisi ile harcamalar üzerinden alınan vergilerin miktarı, ücretler ile eşya fiyatlarının artmasına bağlı olarak otomatik olarak artış gösterecektir. Oysa, servet unsurlarının fiyat olarak değeri piyasadan piyasaya farklılık gösterse de servet vergileri zamanla otomatik olarak artış göstermez. Servet vergilerinde genellikle servetin piyasa fiyatı ya da rayiç fiyatı ile vergilenebilir değeri arasında fark vardır ve vergi değeri rayiç değerinin altında kalmaktadır. Çünkü verginin kanunlaşma sürecinin piyasa sürecine ayak uydurması mümkün değildir. Bu yüzden, gelir ve harcama vergileriyle karşılaştırıldığında servet vergilerinin malî açıdan önemli olmaması daha çok politik ihmalkârlığın bir yansımasıdır. Servet vergilerinin nisbî öneminin artması için, rayiç değere ayak uydurmayı sağlayacak otomatik bir mekanizma olmaması sebebiyle politik faaliyetler artmaktadır¹⁹⁵.

¹⁹³ Shakow/Shuldiner, s.525; Davies, s.852; Uluatam, s.357.

¹⁹⁴ Stewart, s.1030; Lehner, s.689; Başar, s.68

¹⁹⁵ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

Ç. Genel Servet Vergisi ile Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması

Genel servet vergisinin özellikle veraset ve intikal vergisiyle bağlantısının olduğu görülmüştür. Çoğu ülkede genel servet vergisi ile veraset ve intikal vergisi beraber uygulanmaktadır. Genel servet vergisinin sadece gelir elde etme açısından önemi yoktur; buna ilaveten genel servet vergisinin servet unsurlarını belli bir tarihte vergilendirme potansiyeli bulunmaktadır. Özellikle de miras hisselerinin vergilendirilmesi esasına dayanan veraset ve intikal vergisinin, servet unsurlarını düzenli ve sürekli olarak vergilendirme fonksiyonu bulunmamaktadır. Mirası kabul eden mirasçılar kendilerine devredilen terekenin vergisini miras kendilerine dağıtılmadan önce ödemektedirler. Ayrıca her bir kişiye ait muafiyet sınırları bulunmaktadır. Belli bir sınırı geçemeyen verasetler vergiye tâbi tutulamamaktadırlar¹⁹⁶.

Veraset ve intikal vergisi ile genel servet vergisi genel nitelikte alınan servet vergileridir. Aralarındaki fark, mükelleflerinin farklı olmasıdır. Veraset ve intikal vergisinde, servet birikimini sağlayan kişi ile söz konusu bu servetin vergisini ödeyen kişiler farklı kişiler iken, genel servet vergisinde servet birikimini sağlayan kişi ile vergiyi ödeyen kişi aynı kişilerdir. Genel servet vergisi şimdiki nesillerin servetini konu edinirken, veraset ve intikal vergisi gelecek nesillerin servetlerini konu edinmektedir. Genel servet vergisi toplumun geneli üzerinde bir servet dağılımı sağlarken, veraset ve intikal vergisi nesiller arasındaki servet dağılımını sağlamaktadır. Bu nedenle genel servet vergisi ile veraset ve intikal vergisinin birlikte uygulanması çifte vergilendirme problemi ortaya çıkarmamaktadır¹⁹⁷.

¹⁹⁶ Lehner, s.688; Shakow/Shuldiner, s.525; Davies, s.852.

¹⁹⁷ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.168.

V. SERVET VERGİLERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

A. Genel Açıklama

Mali gücün bir göstergesi olan servetin vergilendirilmesi, her vergide olduğu gibi, bireylerin ve kurumların cari ve ileriye yönelik kararları üzerinde etkili olmaktadır. Fakat servet vergilerinin ekonomik kararlar üzerindeki etkilerini belirlemek oldukça zordur. Özellikle belirli servet unsurlarından alınan özel nitelikteki bir servet vergisinin bireylerin tüm ekonomik kararlarını ne yönde etkilediği kısıtlı tespit edilebilmekte veya tespit edilememektedir. Servet vergilerinin genel olarak vergi gelirleri içerisindeki paylarının da düşük olması, sebep olduğu ekonomik etkilerin kolay ve açık bir şekilde tespitini zorlaştırmaktadır. Bir ülkenin vergi sistemi, piyasa ekonomisini ve ekonomik karar organlarının tutum ve davranışlarını etkileyen önemli bir faktördür. Vergi sistemi, özellikle fiyatları etkileyerek piyasaya müdahale eder. Bu yüzden bir ülkenin vergi sisteminin piyasadaki istihdam hacmi ve çalışma gayret ve arzusu üzerinde, tasarruf ve tüketim eğilimi üzerinde, tasarruf ve sermaye birikimi üzerinde ve yatırımlar üzerinde etkisi bulunmaktadır. Servet vergileri de diğer vergiler gibi, ülkenin ekonomik büyümesine şekil vermektedir. Servet vergisinin ekonomik büyüme üzerinde oluşturduğu etki, servetin nasıl oluşturulduğuyla ve ne tür bir servet vergisi uygulanacağına bağlı olmaktadır¹⁹⁸.

Servet vergileri genel olarak, gelir ve harcama vergilerinin aksine, ekonominin konjonktürel durumlarına göre hassas vergi değillerdir. Bir buhran veya refah döneminde servet vergilerinin geliri sabit kalabilmektedir. Bu bakımdan iktisadî yapı değişmesine rağmen, servet vergilerinin ekonomik etkileri aynı kalabilmektedir. Bu özellikleri nedeniyle servet vergileri ile konjonktürel dalgalanmalar arasında zorunlu bir bağlantı bulunmamaktadır. Bununla beraber,

¹⁹⁸ Tuncer, Servet Vergileri, s.146; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.78.

buhran dönemlerinde servet vergilerinin yükü ağırlaşırken, refah dönemlerinde yükün hafiflediği görülmektedir¹⁹⁹.

B. Servet Vergisinin Çalışma Gayreti Üzerindeki Etkileri

Kişiler, asgari seviyede bir yaşam düzeyini sağlayabilmek veya yaşam düzeylerini daha da iyileştirebilmek için mal ve hizmet üretimi amacıyla emeklerini arz etmektedirler ve arz kadar üretimden pay almaktadırlar. Bu pay bireyin gelirini oluşturur. Gelir gerek elde edilirken, gerekse kullanımı aşamasında çeşitli şekillerde vergilendirilmektedir. Konulan, varolan veya oranı yükseltilecek bir vergi, kişilerin elde etmiş olduğu gelirin azalmasına ve gelirin kullanım biçiminin değişmesine yol açabilecektir. Bu değişme ise, kişinin boş vakit talebinin artmasına veya azalmasına neden olabilecektir. Konulan bir vergi ile kişinin boş vakit ihtiyacının artması çalışılan zamanın azalmasına; boş vakte olan talebin azalması ise, çalışılan saatlerin artmasına sebep olmaktadır. Verginin yaratacağı bu etki bireyin davranışlarına bağlı olabileceği gibi, önemli ölçüde, vergi oranlarına da bağlı olmaktadır²⁰⁰.

Servet vergilerinin çalışma gayreti üzerindeki etkilerinin genel olarak olumsuz olmadığı yönünde bir düşünce söz konusudur. Aslında, teorik olarak servet vergilerinin kişileri çalışmaya sevk ettirdiği ve geleceğe yönelik tasarrufa yönelttiği bilinmektedir. Tasarruf yapma olanağı pek fazla olmayan ve çalışma ile dinlenme arasında bir tercih yapma durumunda olmayan kişiler için servet vergisi gelir etkisi ortaya çıkarabilecektir. Başka bir deyişle, servet vergisine tâbi olan kişiler, önceki servet düzeylerini kaybetmemek için, daha fazla çalışarak gelir ve tasarruf düzeylerini koruma ve artırma çabası içerisine girerler. Bu yönüyle servet vergisi, kişiler için daha çok çalışma ve daha az dinlenme yönünde bir etki ortaya çıkarabilir²⁰¹.

¹⁹⁹ Tuncer, Servet Vergileri, s.148; Hasan Şener, s.41.

²⁰⁰ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.119; Aktan, Politik İktisat, s.100.

²⁰¹ Üstünel, s.88; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.120; Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi, s.380; Tekir, s.159.

C. Servet Vergisinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri

1. Genel Olarak

Servet vergisinin tasarruf ve tüketim üzerindeki etkisi, gelir vergisine kıyasla daha fazladır. Mükellefler, servetlerindeki her artışın ileride ödeyecekleri vergi miktarını artıracığı bilinciyle hareket ederek, tasarruflarını azaltıp tüketimlerini artırmaktadırlar. Fakat bir ekonominin tasarruf ve tüketim eğilimini belirleyen faktör olarak servet vergilerinden daha başka etkenler de bulunmaktadır. Safi servet üzerine konulan bir vergi, gelir vergisinde de olduğu gibi, tasarrufa karşı tüketime daha avantajlı bir durum ortaya çıkaracaktır. Eğer toplam servet, vergilendirilecek olursa, servet vergisinin tasarruf ve tüketim üzerindeki etkisi, gelir vergisinden daha fazla olur. Çünkü gelir getirmeyen servet ve yatırımlar gelir vergisinden kaçınılabildiği/kaçırılabilirdiği halde, bunları servet vergisinden kaçınma/kaçırma imkânı bulunmamaktadır²⁰².

Servet vergilerinin tasarruf ve tüketim eğilimine olan etkileri, servet vergisinin türüne göre de değişmektedir. Özellikle devamlı olarak alınan servet vergileri ile bir defaya mahsus olarak alınan servet vergilerinde bu etki farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır.

2. Bir Defaya Mahsus Alınan Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri

Bir defaya mahsus alınan servet vergileri, olağanüstü durumlarda konulan, kişisel servetleri bir bütün olarak kapsamına alan ve yüksek oranlı olarak uygulanan vergilerdir. Verginin konulacağı, mükelleflerce önceden kestirilmemekte ve daha sonraki dönemlerde yeniden konulacağı beklenmemektedir. Bir defaya mahsus servet vergisinin matrahı, geçmiş dönem tasarruflarından oluşmaktadır. Bu nedenle kişilerin

²⁰² Tuncer, Servet Vergileri, s. 146; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.111; Uluatam, s.364; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.249; Hasan Şener, s.42.

şimdiki dönemdeki tasarruflarının bu vergiden etkilenmesi beklenmemektedir. Ancak tüketim miktarı, verginin kişinin gelirinde ve servetinde oluşturduğu azalma kadar kısıtlanacaktır. Oluşacak bu etki gelecek dönemlerde ortaya çıkacak bir etkidir. Kişiler daha sonraki dönemlerde tüketimlerini arttırmak, miras bırakmak ve toplumsal prestijlerini eski haline getirmek amacıyla olurlarsa, verginin servet etkisi gelir etkisi dolayısıyla giderilecektir. Başka bir deyişle, vergi gelecek dönem için tasarrufları azaltıcı, ama tasarruf eğilimini teşvik edici bir etki yaratabilir. Eğer kişiler sadece gelecek dönemdeki tüketimlerini artırmak için şimdiki dönemde tasarrufta bulunuyorlarsa, bu durumda servet etkisi nedeniyle gelecek dönemde hem tasarruf miktarı hem de tasarruf eğilimi ters yönde etkilenebilir²⁰³.

3. Sürekli Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri

Servet vergisinin tasarruf ve tüketim üzerindeki etkisi, verginin yarattığı gelir etkisine ve ikame etkisine göre de değişmektedir. Gerçek servet üzerinden alınan servet vergileri ile itibarî servet vergisinin gelir ve ikame etkileri farklı olmaktadır²⁰⁴.

Gerçek servet vergilerinin, tasarruf hacmi üzerindeki etkileri arasında, birikmiş fonların irat getirmeyen servet unsurlarına kaymasını önlediği ve serveti atıl olmaktan kurtarıp, daha kârlı alanlara yönlendirdiği söylenebilmektedir²⁰⁵. Gerçek servet üzerine konulmuş olan bir vergi, servetin bir kısmı ile ödendiği için, tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi tasarrufları azaltıp, tüketim eğilimini artırabilir. Bu yüzden kişiler gelecekte tüketimde bulunmak yerine mevcut dönemde tüketimde bulunacaklardır. Bu etkiye ikame etkisi denir. Diğer taraftan, servet vergisi kişileri mevcut dönemde tüketimde bulunmak yerine, tüketim için ayrılan parayı elde tutmaya yöneltebilir, tasarruf eğilimini artırır. Bu etki ise, gelir etkisidir²⁰⁶.

²⁰³ Tuncer, Servet Vergileri, s.149; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.87.

²⁰⁴ Tuncer, Servet Vergileri, s.149; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.89.

²⁰⁵ Tuncer, Servet Vergileri, s.149; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.89.

²⁰⁶ Due, Government Finance, s. 338; Atkinson/Stiglitz, s.62; Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research, http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Tükenmez, s. 199; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s. 91.

Genel ve sürekli nitelikli bir servet vergisi, tüketim eğilimini ve zamanla tüketim alışkanlıklarını etkilemektedir. Vergi daha çok dayanıklı ve uzun ömürlü mallar üzerine konulacağı için, tüketicilerin bu mallara olan talebini zayıflatacaktır. Çünkü ev, arazi, dayanıklı ev eşyası, otomobil, hisse senedi, tahvil gibi servet unsurlarının vergiden kaçırılması zor olduğundan, kişiler vergi ödeyecekleri için bu malları talep etmezler. Bununla beraber, mücevherat gibi varlıklar ise, kolayca gizlenebileceği için tüketicilerin bu mallara eğilimi artacaktır²⁰⁷.

4. Servet Transferlerinden Alınan Servet Vergilerinin Tasarruf ve Tüketim Üzerindeki Etkileri

Servet transferleri üzerinden alınan vergilerin tasarruflar üzerindeki etkilerine baktığımızda, bu vergilerin etkileri de diğer vergilere benzemekle beraber, belli birtakım farklılıklar da söz konusudur. Öncelikle diğer servet vergilerinde tasarrufu yapan kişilerle vergiyi ödeyen kişiler aynı kişi olmaktadır. Servet transferleri üzerinden alınan vergilerde ise, tasarrufta bulunan kişi ile vergiyi ödeyen kişi farklı kişilerdir. Bu kişiler, örneğin, veraset ve intikal vergisinin veraset kısmı ele alındığında mirası bırakan kişi ile mirası kabul eden kişiler şeklindedir. Veraset ve intikal vergisinde, kişilerin ölümleri ile beraber artırdıkları paranın vergilendirileceğini bilmesi kişileri tüketime yönlendirir ve buda tasarrufları azaltıcı etki yaratır. Aynı durum çalışma arzusu üzerinde de oluşmaktadır²⁰⁸. Özellikle kendi işletmesi olan kişiler ölümleri ile kazandıkları paranın vergileneceğini bildikleri için, daha az çalışmayı tercih edebilirler.

Veraset ve intikal vergisi, miras bırakan kişiyi, ileride bırakacağı mirasın miktar olarak artmasının ödenecek vergiyi de artıracığı düşüncesine sokar ve bu durumda kişiyi tasarruftan çok tüketime yönlendirir. Kendisine miras kalan

²⁰⁷ Due, Government Finance, s.339; Atkinson/Stiglitz, s.62; Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research, http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf ; Tükenmez, s. 199; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.92; Muter / Çelebi / Sakınç, s.255.

²⁰⁸ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.117; Büyükerşen, s.138; Batırel, Kamu Maliyesi, s.150; Muter / Çelebi / Sakınç, s.255.

mükellefler ise, kendilerine kalacak olan mirasın ileride tüketim güçlerini artıracığı düşüncesine girerler. Bu durumda, mirası kabul edenler vergiyi ödeyebilmek için ya tüketimlerini kısıcaklar ya da fazla çalışarak gelir elde etme yoluna gideceklerdir. Vergi, intikal eden varlıkların değeri arttıkça, varlıkların paraya dönüştürülebilmesi yoluyla karşılanabilecektir. Bu durum, geçmiş dönemlerde yapılan tasarrufların azalmasına yol açarken, şimdiki dönem ve gelecek dönem tasarrufları bundan etkilenmeyecektir. Bununla beraber, vergi yüzünden miras beklentilerinde meydana gelecek azalmalar, mirası alanların kendi tasarruflarını arttırmalarına neden olabilir²⁰⁹.

Ç. Servet Vergisinin Sermaye Birikimi Üzerindeki Etkileri

Ekonomiye yön veren karar organları birey, aile, girişimci ve devlettir. Bu karar organları, üretim faktörleri olan emek, sermaye, doğa ve teknolojiyi elde edip bunların karşılığı olan değerleri kazanmak çabasına girerler. Bu üretim faktörlerinden biri olan sermaye birikimine, aileler ve bireyler tasarruf ve tüketim kararları; girişimciler ve devlet ise, yatırım kararları ile etkide bulunmaktadır. Devlet, bütçe fazlası vererek tasarruflarını artırmakta, tasarrufların artması ülkenin yeni tesis ve donanımına yönelik yatırımlarını artırmakta ve böylece dışarıya olan bağımlılığı azaltmakta, dış borçları düşürmektedir. Devletin tasarruflarının artması, sermaye birikimini ve üretim kapasitesini artırmaktadır²¹⁰.

Devletin sermaye birikimi nasıl bütçe fazlasına bağlıysa, bireylerin ve ailelerin sermaye birikimi de gelirlerin artmasına bağlı olmaktadır. Bu açıdan yüksek gelir gruplarında tasarruf eğiliminin, düşük gelir gruplarında da tüketim eğiliminin fazla olduğunu söylemek mümkündür. Genel nitelikte alınan bir servet vergisinin sermaye birikimine etkisi, özellikle gelir vergisi ile kıyaslandığında olumsuzdur. Servet vergisinin sermaye üzerindeki etkisini kıyaslamak için, gelir ile sermayeyi

²⁰⁹ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.100; Uluatam, s.369; Muter / Çelebi / Sakıncı, s.259; Fazıl Aydın, Yatırım Kararları, s.89.

²¹⁰ Pınar, Maliye Politikası, s.32.

çeşitli açılardan birbirinden ayırmak gerekmektedir. Bunun en önemli nedeni, verginin genel olarak daha önceki birikmiş tasarruflardan ödendiği gerçeğidir. Ancak, servet vergilerinin genellikle serveti değil de, servet elde edilen iradı kapsamına aldığı ve bu yüzden verginin sermayeye etki etmediği ileri sürülmektedir. Bu durum sadece, olağanüstü servet vergilerinde değişmektedir²¹¹.

Servet vergisinin, sermaye birikimine olumlu katkısı, verginin devlet tarafından hangi amaçla kullanılacağına göre farklılaşabilmektedir. Devlet, servet vergisinden elde edilen geliri, bütçede açık varsa, söz konusu bütçe açığını kapatmak için para basmaya ya da borçlanmaya tercih etmişse, bu vergi gelirin sermaye oluşumuna etkisi pozitifdir. Çünkü para basmak suretiyle gelir elde etmesi, ekonomide enflasyonist bir etki oluşturarak kişilerin bireysel tasarruflarının yönünü değiştirmekte ve azaltmaktadır²¹².

D. Servet Vergisinin Yatırımlar Üzerindeki Etkileri

Vergi sistemlerinin ülkedeki yatırım kararları üzerinde çok önemli etkileri bulunmaktadır. Öncelikle girişimci kararlarını olumlu veya olumsuz olarak etkileyebilmektedirler. Bir vergi sisteminin etkisinin ekonomik karar vericiler üzerinde ne kadar önemli olduğu sorusu hep araştırma konusu olmuş, özellikle vergi sisteminin ekonomi için faydalı olan yatırım kararlarını teşvik edip etmediği saptanmaya çalışılmıştır. Servet vergisinin yatırımlar üzerindeki etkisi verginin türüne göre değişmektedir. Özellikle bir defaya mahsus olarak alınan servet vergileri, servet stoku üzerinden özellikle savaş sonrası dönemler gibi belli bir zamanda alınacağı önceden belli olduğu için, ekonomik yatırım kararlarını etkilemeyen götürü usulle alınan bir vergi olarak kabul edilmektedir²¹³.

²¹¹ Tükenmez, s. 197; Turhan, Vergileme, s.261; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.111.

²¹² Üstünel, s.88.

²¹³ Bruce, s. 618; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.82; Uluatam, s.363.

Devamlı alınan servet vergilerinden bir dönem için alınan servet vergilerinin, kişinin elindeki tasarrufları yatırıma dönüştürme kararlarına da etkisi vardır. Her dönem alınan vergiler yatırım öncesinde alınan, öngörülen vergi ve yatırım sonrasında alınan gerçekleşen vergi şeklinde bir ayrıma tâbi tutulabilir. Aslında mükellef için yatırım öncesinde alınmasının ya da yatırım sonrasında alınmasının bir farkı yoktur. Etkiler sadece devlet için değişmektedir ve devlet açısından bu iki vergi genellikle aynı değildir. Çünkü yatırım öncesi öngörülen servet vergisi alındığında devletin kamu harcamalarına ayıracağı gelirin kaynağı kişinin o an elinde olan net serveti olmaktadır. Oysa yatırım sonrasında alınan gerçekleşen servet vergisinde, devletin vergi geliri yatırımdan elde edilecek gelire bağlıdır. Gerçekleşen servet vergisinde, yatırımdan elde edilecek hâsılata ortaklarından birisi devlettir²¹⁴. Kısacası, bir dönem için alınan sürekli servet vergilerinden yatırım öncesi alınan öngörülen servet vergisinde ödenecek verginin miktarı belliyken, yatırım sonrası alınan gerçekleşen servet vergisinde ödenecek vergi miktarı belli değildir, vergi miktarı yatırımın sonucunda elde edilen hâsılata bağlı olmaktadır.

Bununla birlikte kişisel servet vergisi, gelir getirmeyen servetler üzerine de konduğundan, sermayeyi işe yaramaz halden çıkarıp, riskli, ancak getirisi yüksek alanlara yöneltmektedir. Servet vergisi, mükelleflerin ellerindeki varlıkların para ve getirisi düşük diğer servet unsurlarından verimli yatırımlara kaymasına sebep olur. Vergiyi sermayesinden ödemek zorunda kalan mükellefler için servet vergisi, mükelleflerin varlıklarını yüksek gelir getiren yatırımlara dönüştürmek yolunda teşvik edici rol oynamaktadır. Örneğin, boş arazilerin sahiplerini toprağı işlemeye zorlamakta, bu şekilde vergiyi ödemek için riskli yatırımlara yönelme ekonomik kalkınmaya hız kazandırmaktadır. Öte yandan vergi, gelir vergisinde olduğu gibi çok gelir getiren yatırımlar aleyhine bir ayırım yapmadığı için, çok az ya da çok fazla gelir getiren yatırımlar arasında getirisi yüksek, fakat risk unsuru taşıyan yatırımlara karşı daha toleranslıdır. Servet vergisi, servetlerin sadece sahiplerine değil, topluma

²¹⁴ Shakow / Shuldiner, s. 508.

faydası olacak şekilde pozitif yayılma etkisi göstererek (spillover effect), servet sahiplerini yatırım yapmaya teşvik etmektedir²¹⁵.

Servet vergisi kişilerin yatırım kararlarını olumlu etkilerken, şirketlerin yatırım kararlarında saptırıcı etkiler ortaya çıkarabilmektedir. Bu yüzden birçok ülkede servet vergisinin mükellefi sadece bireylerdir, şirketler servet vergisi mükellefi değildir; hatta, kişilerin şirket hisseleri bile servet vergisinden istisna tutulmuş ve verginin yatırım kararlarını olumsuz etkilememesi amacıyla kapsamına daha çok ev, arazi, devlet tahvili gibi özel servet unsurları dâhil edilmiştir²¹⁶.

Servet vergisi, şirketlerin yatırım kararını iki nedenle etkileyebilmektedir. Bunlardan birincisi; yatırımın sebep olacağı yüksek risk ve asimetric bilgi yüzünden küçük çaplı işletmelerin kuruluş aşamasında dışarıdan mali kaynak elde etmeleri zordur, en önemli kaynakları özsermayeleridir. Özsermayelerinin servet vergisine tâbi tutulması mükelleflerin yatırım girişimlerini olumsuz etkilemektedir. Servet vergisinin şirketlerin yatırım kararını etkileyebileceğine ilişkin ikinci bir gerekçe, yatırımdan elde edilmesi beklenen gelirin olası girişim kararının en önemli teşvik unsuru olmasıdır. Girişimcilerin yatırıma gitmeden önce elde edilecek kârın servet vergisine tâbi olacağını bilmeleri, girişim kararlarını olumsuz etkiler²¹⁷.

E. Servet Vergilerinde Yansıma Mekanizması

Servet vergilerinin yükünün bir kişiden diğer kişilere yansıtılması ve yansıma mekanizması ile vergi yükünün hafifletilmesi oldukça zor olmasına rağmen yansımanın da zorluğu verginin türüne göre değişmektedir. Belirli servet unsurlarından alınan servet vergilerinde, vergi bu servet unsurlarının satış fiyatına eklenerek tüketicilere yansıtılabilir. Örneğin, Marshall ve Edgeworth tarafından

²¹⁵ Rakowski, s.290; Tükenmez, s. 198; Nemli, s.116; Uluatam, s. 365.

²¹⁶ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

²¹⁷ Hansson, <http://www.nek.lu.se/NEKAHA/Research/Wealth%20tax%20and%20entrepr.pdf>.

kabul edilen “eski görüş”e göre, emlak vergisinde verginin yükü tüketicilere (kiracılara) yansıtılabilirken; 20’nci yüzyılın Amerikan Ekonomistlerinden Harry Gunnison Brown tarafından kabul edilen “yeni görüş”e göre verginin yükü tamamen ev sahibinde kalmaktadır²¹⁸.

Servet vergilerinin yansıtılabilmesi ile ilgili olarak bir başka görüş ise, verginin uzun dönemli ve kısa dönemli yansıtılabilme özelliklerinin farklı olduğuna ilişkin olmaktadır. Bazılarına göre, emlak vergisi kısa dönemde yansıtılamaz ve emlak sahibi üzerinde kalır. Bunun nedeni, kısa dönemde arzın sabit olması ve vergi yükünün aktarılması için fiyat artışı yapılmasının mümkün olmamasıdır. Yansıma, ancak vergi ödemesinin bir maliyet unsuru olarak düşünülerek kira fiyatları içerisine sokulması durumunda ya da emlak sahipleri tarafından talebin fiyat esnekliklerine göre bütün mesken emlakının kullanılmaması, kiracı tarafından emlakın bir kısmının boş tutulması ile mümkündür. Emlak vergisinin kira fiyatları üzerine eklenmesi durumunda vergi sadece kiracılara yansımaz, hatta piyasadaki üreticilere bile yansır. Şöyle ki, vergi nedeniyle yükselen kira fiyatları, kiracıların satın alma gücünü düşürerek, tüketicileri kiraların karşılanmasına sevk edecektir. Bu durumda azalan bazı tüketim malları talebi bu malların fiyatlarının düşmesine yol açacak buda verginin bir kısmının bu malların üreticilerine yansması anlamına gelmektedir²¹⁹.

VI. BAZI AVRUPA ÜLKELERİNDE SERVET VERGİSİ UYGULAMALARI

A. Genel Açıklama

Ülke uygulamalarına bakıldığında, hemen hemen hepsinin vergi sisteminde en önemli gelir kaynağı, artan oranlı gelir vergisidir. Servet transferleri üzerinden alınan vergilerin payı çok düşüktür. Bu düşüklük, servet vergisinin devlet tarafından

²¹⁸ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.36; Uluatam, s.375; Ağca, s.42.

²¹⁹ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.36; Uluatam, s.375; Ağca, s.42.

idaresinin zor olmasından ve çifte vergilendirmeye neden olduğu görüşünden kaynaklanmaktadır²²⁰. OECD ülkelerinde uygulanan servet vergileri dört şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri arazi ve binalar üzerinden alınan vergiler, finansal varlıkların el değiştirmesi üzerine alınan vergiler, veraset ve intikal vergileri ve net servet üzerinden alınan servet vergileri olup, bu vergiler özellikle gayrimenkul gibi taşınmaz varlıklardan alınan emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, kurumların sermaye vergisi, köpek vergisi gibi çeşitli servet unsurlarından, daha çok kısmî nitelikte alınan vergilerdir ve genellikle yerel yönetimler seviyesinde alınmaktadır²²¹.

Merkezî yönetim seviyesinde de, gelişmiş ülkelerin çoğunda servet vergisi uygulaması söz konusudur, ancak servet transferlerinden alınan vergiler net servet vergisinden daha yaygındır. Net servet vergisi uygulamasının azalmasının nedeni, verginin tasarruf birikimine engel olduğu ve tasarrufların düşük vergi uygulayan yerlere kaçtığı şeklindeki görüştür. Ülkeler bu sakıncayı ortadan kaldırmak için net servet vergisi kapsamına giren belli malvarlıkları için istisna uygulaması getirmişlerdir. Özellikle de taşınır nitelikte bulunan hisse senedi, tahvil gibi servet unsurları net servet vergisinden istisna tutulmuştur²²².

Verginin kişiler üzerinde oluşturduğu yük her ülkede farklılık göstermektedir. OECD bünyesindeki ülkeler içinde İsveç, Norveç, Danimarka, Hollanda ve Belçika yüksek vergi yükünün olduğu ülkelerdir. Vergi yükünün ülkeden ülkeye farklılaşması noktasında, ülkeler arasındaki vergi yükünün birbirine yakınlaştırılması

²²⁰ Bruce, s.618.

²²¹ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Johansson vd,
www.oecd.org/eco/working_papers.

²²² Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Johansson vd,
www.oecd.org/eco/working_papers.

konusunda uyum çalışmaları söz konusu olmamaktadır²²³. OECD bünyesinde olup, bulunduğu coğrafya itibariyle de net servet vergisi uygulamasına yer vermeyen bir ülke Belçika'dır. Belçika'da net servet vergisi uygulanmamasına rağmen, bu vergiye benzer vergiler söz konusudur. Örneğin bunların içinde oranları %18 ile %50 arasında değişen gayrimenkul üzerinden alınan emlak vergisi uygulaması ile %3 - %30 arası değişen oranlarda alınan veraset ve intikal vergisi uygulaması bulunmaktadır. Doğu Avrupa ülkeleri içerisinde komşu olduğu ülkelere rağmen net servet vergisi uygulamaması, özellikle Hollanda, Fransa ve İngiltere vatandaşlarının ülkelerinde uygulanan net servet vergisinden kaçarak Belçika'da ikametgâh almasına sebep olmuştur²²⁴.

Son zamanlarda ülkelerin servet vergisine yönelik tutumu, ülkedeki sermaye kullanımını olumsuz etkilediği gerekçe gösterilerek verginin kaldırılması yönünde olmuştur. Ancak OECD ülkelerinde uygulanan servet vergisi de mükelleflerin sahip oldukları özsermayenin sadece bir kısmını kapsayan dar bir matraha sahip olan, kapsamlı bir vergi değildir²²⁵.

B. Sosyal Devlet Anlayışına Sahip Ülkelerde Vergi Politikası

Batı toplumu kendi iç dinamikleri sonucu ve kendine özgü bir gelişme modeli izlerken, bu modelin üç sacayağı dikkati çekmektedir; kapitalist ekonomi, siyasal demokrasi ve refah devleti. Batılı devletler, özellikle 20'nci yüzyılın başlarında, piyasa mekanizmasını ortadan kaldırmadan, ancak mekanizmanın daha etkin işlenmesini sağlamak ve daha adaletli bir bölüşümün gerçekleşmesi için bazı

²²³ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research, http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Johansson vd, www.oecd.org/eco/working_papers; Akgül Yılmaz, Yaklaşım Dergisi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018820.htm>.

²²⁴ IBDF, http://www.ibfd.org/portal/mkt/belgium_contents.pdf; http://www.expatica.com/bel/finance_business/tax/taxation-in-belgium-8618_8286.html?ppager=.

²²⁵ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research, http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

müdahalelerde bulunmanın gerekli olduğu düşüncesine sahip olmuşlardır. Çünkü sanayileşme sürecinde, gelir ve servet eşitsizlikleri ile sınıflar arası çatışmalar artmaya başlamıştır. Bireyin her alanda özgürlüğüne inanan ve bu yüzden sanayi devriminin ortaya çıkardığı toplumsal çatışmalara aldırılmayan klasik devlet anlayışına karşı yöneltilen eleştiriler, sosyal devletin düşünsel temellerini atmış ve onun uygulamaya geçmesini sağlamaya çalışmıştır. Bu yeni anlayış çerçevesinde devlete biçilen konum, özgürlükler konusunda artık pasif kalmakla yetinmemek, vatandaşlara kişisel ve siyasal haklar tanıyarak bir yana çekilmemek; aksine, sosyal ve ekonomik haklar ile ilgili bir takım müdahalelerde bulunmak olmuştur. Bu müdahalelerle piyasa ile kamu hizmetlerini, bireysel özgürlüklerle gelir dağılımını iyileştirecek, emek için ekonomik güvence, gelecek güvencesi sağlanacaktı. Yine bu müdahalelerle toplumsal uzlaşma ve dayanışma gerçekleşebilecekti. İşte bu nedenle devletin özgürlükler kadar, sosyal eşitlik ve sosyal adaleti dikkate alan bir refah devleti niteliğine ulaşması önem taşıyordu. Bunun dışında, sanayi kapitalizmi karşısında seçilebilecek bir başka yol ise, toplumun güçsüz kesimlerini siyasal ve sosyal olayların dışına iterek, toplumda bu kesimleri dışlayıcı bir tutum takınmak olacaktır²²⁶.

Refah devleti ya da sosyal devlet anlayışı, İkinci Dünya Savaşının ardından oluşmuş ve yaygınlaşmıştır. 1929 Büyük Bunalımının ardından, 1930'lu yıllarda ABD'de New Deal dönemi ile başlayan sosyal korumayı ve devletin ekonomiye müdahalesini öngören yaklaşımlar savaş sonrası dönemde Batı Avrupa'da Sosyal Refah Devleti adı altında geniş uygulama alanı bulmuştur. Keynesyen iktisat politikalarının uygulanmasının bir sonucu olarak benimsenen sosyal devlet ya da diğer bir deyişle refah devleti düşüncesi, özellikle kapitalizmden dolayı bunalıma düşen devlete önemli görevler yüklemektedir. Sosyal devlet anlayışında devlet, sosyal görev ve sorumluluklar üstlenmiş, halkının insanca ve onurlu bir şekilde yaşamasına olanak sağlayan maddî, medenî ve kültürel ihtiyaçları asgari bir şekilde

²²⁶ Strand, www.oecd.org/eco/eco/; Özbudun, s.123; Gözler, s.83; Nihat Bulut, s.176; Aziz Çelik, Çalışma ve Toplum Dergisi, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/AB%20ve%20Turkiyede%20Gelir%20Esitsizligi.pdf.

sağlamayı amaçlamıştır. Devlet, yerine getirmeyi amaçladığı bu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak sosyal güvenlik kurumlarına özel önem vermiştir. Ayrıca sosyal devlet, sosyal adaleti sağlamaya yönelik tedbirler alan, toplumun tüm bireyleri arasında sosyal hakların eşit bir şekilde dağılımını sağlayan uygulamaları gerçekleştiren ve bu noktalarda topluma müdahale eden devlettir. Sosyal devlet, uygulayacağı vergi ve ücret politikaları ile gelir ve servet dağılımının âdil bir şekilde gerçekleşmesini sağlayarak, korunmaya muhtaç kesimleri gözetir. Vergi ve ücret politikalarının dışında sosyal güvenlik uygulamaları ve istihdam politikalarına yön vererek eğitim, sağlık, konut gibi toplumun asgari ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik politikaları barındırarak, çalışma yaşamını düzenleyici önlemler alır²²⁷.

Refah devleti anlayışında piyasadaki gelir eşitsizliğini gidermede en etkili araç vergi politikasıdır. Özellikle de dolaysız vergilere ve bu grup içinde servet vergilerine ağırlık verilmesi, yoksullukla mücadelede kullanılması gerekli görülen önemli bir araçtır. Avrupa ülkelerinde servet vergisi özellikle servetin yeniden dağılımının sağlanmasında çok etkili bir araç olmuştur. Servet vergisinin bu etkisi özellikle Finlandiya, Fransa, İspanya ve İsveç'te dikkat çekmektedir. Ancak bu devletler de, servet vergisini uygularken servet vergisi ile gelir vergisini kapsayan bir üst limit getirmişlerdir²²⁸.

C. Finlandiya

1. Genel Olarak

Finlandiya vergi sistemine şeklini veren en önemli güç ülkenin refah devleti anlayışına sahip olmasıdır. 1970'li yıllarda dünya genelinde yaşanan petrol şoku Finlandiya'da da durgunluğa sebep olmuş, bu durgunluk 1980'lerin sonuna ve 1990'ların başına kadar sürmüştür. Bu dönemlerde kamu harcamalarındaki artış

²²⁷ Strand, *www.oecd.org/eco/eco*; Özbudun, s.128; Gözler, s.83; Çelebi, Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı, s.57; Gerek/Aydın, s.221; Şahin, s.42; Akgül Yılmaz, Sosyal Devlet, s.15.

²²⁸ Bannock, s.18; Lehner, s.685.

özellikle emeklilik, eğitim ve sağlık hizmetleri üzerindeydi ve harcamalar çoğunlukla ücretler üzerinden alınan vergiler ile sosyal güvenlik primlerinden karşılanmaktaydı. 1990'lı yılların başında sosyal devlet anlayışında reforma gidilerek vergi sistemi yeniden şekillendirilmiştir. Artan kamu borçları devletin faiz ödemelerini de artırmış, bu durumda devlet daraltıcı para ve maliye politikaları uygulayarak sosyal devleti ayakta tutmayı başarmıştır. Bu dönemde sosyal devletin gelişimine katkıda bulunan, ülkeyi içinde bulunduğu ekonomik konjonktürden başarılı bir şekilde çıkartmayı sağlayan vergilerden birisi de net servet vergisi olmuştur. Ancak, ülke durgunluktan çıktıktan sonra özellikle son 20 yıl içinde dünya genelinde artan dışa açıklık ve küreselleşme ülkeyi, özellikle servetin vergilendirilmesi konusunda tekrar düzenlemeler yapmaya yönlendirmiştir²²⁹.

Finlandiya, net servet vergisini geleneksel olarak uygulayan ülkelerden biridir. Verginin, Finlandiya dolaysız vergi sistemi içerisinde çok eski bir tarihi ve köklü bir yeri vardır. Finlandiya net servet vergisinin diğer vergilerle, özellikle gelir vergisi ile önemli bağlantısı vardır. Öncelikle, Finlandiya'da vergilendirme için bir üst sınır belirlenmiştir ve kişinin gelir vergisi ile net servet vergisinin toplam vergi yükü, vergilendirilebilir gelirin %70'ini aşamaz. İkincisi, diğer ülkelerde olduğu gibi net servet vergisi diğer vergiler hakkında bilgi toplanmasını sağlamaktadır. Bu bağlantı özellikle Finlandiya için çok önemlidir. Çünkü, Finlandiya'da kişilerin emek gelirleri ile sermaye gelirleri ayrı ayrı vergilendirilmektedir (İkili gelir vergisi sistemi). İkili gelir vergisi sistemi, tasarruflardan elde edilen gelirin vergilendirilmesinde ortaya çıkan birçok çarpıklığı ortadan kaldıran bir sistemdir. Bu iki gelir türünün bütünleştirilmesi, işletmenin ve ortaklarının net servetleri esas alınarak ayarlanmaktadır. Buna göre sermaye geliri payı, işletmenin veya ortakların net servetinin %18'i ve limited şirketlerin net servetinin %15'i olarak düşünülmüştür. Geri kalan ise, emek geliri olarak vergiye tâbi olmaktadır. İkili gelir vergisi uygulamasında sermaye gelirleri %28 seviyesinde bir düz oranla vergilendirilirken, emek gelirleri marjinal oranı %60'ı aşabilen bir artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Net servet vergisi, ikili gelir vergisi

²²⁹ Joumard/Suyker, OECD Economic Department Working Papers, www.oecd.org/eco.

sisteminde sermaye gelirleri ile emek gelirleri arasındaki bu vergilendirme açığını kapatmaya yardımcı olan bir araçtır, bu yüzden verginin ülkede uzun yıllar uygulanmasına en haklı gerekçe bu açığın azaltılması olarak gösterilmiştir²³⁰.

Ancak, 1970'lerde servet vergisi yükünün %4'ler civarında aşırı derecede artması ve bu artışın bireysel işletmeler üzerinde negatif etkiye sebep olmasıyla, vergi yükünün aşamalı olarak azaltılması yolunda çalışmalara gidilmiştir²³¹. Merkezî hükümetin vergi gelirlerine önemli katkılar sağlayan net servet vergisi uygulaması, 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır²³². Ancak kaldırılmadan önceki uygulanış şekli kısaca aşağıda açıklanmıştır.

2. Konu ve Mükellef

Verginin konusuna, gerçek kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul tüm malvarlıkları girmektedir²³³.

Verginin mükellefi Finlandiya'da ikametgâhı bulunan gerçek kişilerdir. Net servet vergisi şirketlere uygulanmamakta, şirkette hissesi bulunan kişilerin servetleri ayrı ayrı vergilendirilmektedir²³⁴.

3. Matrah ve Oran

Verginin matrahını, mükelleflerin bir takvim yılı içerisinde yurt içi ve yurt dışında sahip olduğu net serveti oluşturmaktadır. Net servet, kişinin sahip olduğu tüm malvarlığından borçlar ve yükümlülükler indirilmek suretiyle hesaplanmaktadır²³⁵.

²³⁰ Lehner, s.623.

²³¹ Lehner, s.619.

²³² Decision on Central Government Spending Limits in 2006-2009; Ministry of Finance, http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/03_documents/92324_en.pdf.

²³³ Lehner, s.620.

²³⁴ Lehner, s.620.

²³⁵ Lehner, s.620.

Varlıkların değerlemesi, piyasa değerine göre yapılmaktadır. Binaların değerlemesi inşaat masrafının ya da yeniden inşaat masrafı tespit edildikten sonra bu miktara binanın yaşına göre %1 ile %10 arasında bir oranda indirim uygulaması şeklinde yapılır. Yeniden inşaat değerinin belirlemesi Maliye Bakanlığı tarafından her yıl yıllık olarak yapılır. Emeklilik ikramiyeleri, emekli ikramiyesi alan kişinin yaşına, yıllık taksit miktarına ve kanunla belirlenen bir katsayıya göre değerlenir. Hisse senetleri, Helsinki Borsasında kayıtlı hisse senetleri, diğeri serbest alım satım listesinde kayıtlı hisse senetleri ve Borsa aracısının listesinde yer alan hisse senetleri şeklinde olduğunda bunların değerlemesi her yılın sonunda piyasa fiyatının %70'i esas alınarak yapılmaktadır. Borsada kote edilmemiş ve listelere alınmamış hisse senetlerinin değerlemesi ise, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan yönergeye göre yılsonunda şirketlerin net servetleri ve elde edilen matrah esas alınarak yapılır. Tarım arazilerinin değerlemesi, yedi yıllık ortalama ürün tahminine göre yapılmaktadır. Ortalama ürünü, her belediyenin vergi kurumu ilan etmektedir. Yine orman arazilerinin değerlemesi on yıllık ürün ortalamasına göre belirlenmektedir²³⁶.

Vergi oranı, her yıl Parlamento tarafından yayınlanan bir tabloya göre uygulanmaktadır. 2005 yılında uygulanan oran 250.000 Euro'ya kadar olan vergilenebilir net servet için esas vergi tutarı 80 Euro'dur ve 250.000 Euro'yu aşan kısım için ise, % 0,8 oranında vergi uygulanmıřtır²³⁷.

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

Finlandiya'da ikamet eden kişilerin, 17 yaşın altındaki her bir çocuğu için 2000 Euro'luk indirim hakları vardır. Bu indirim anne veya babadan sadece birine,

²³⁶ Lehner, s.621; Colliander,

http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20060428_Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf.

²³⁷ Colliander,

http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20060428_Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf; Messere/Kam/Heady, s.79; Cabre/More, s.7, <http://www.pcb.ub.es/xreap/aplicacio/fitxers/XREAP2007-03.pdf>.

oda serveti fazla olan kişiye uygulanır. Ebeveynlerin her ikisinin de yararlanması mümkün değildir. Bir indirim mekanizması da, kişilerin oturdukları eve ilişkindir. Bunun için 10.000 Euro'luk bir indirim söz konusudur. Kâr payları üzerinden alınan gelir vergisi de, net servet vergisinden indirilebilen kazançlar içerisinde yer almaktadır. Ancak bu kâr payının borsaya kote edilmiş bir şirketten sağlanması ve yatırım geliri olması gerekir²³⁸. Finlandiya'da ikametgâhı bulunmayan kişi ve kurumların, sadece Finlandiya'da bulunan malvarlıkları ile ilgili borçlarını indirme hakları vardır, kendi ülkelerinde sahip oldukları malvarlıkları ile ilgili olan borçlarını Finlandiya'daki net servet vergisinden mahsup edemezler²³⁹.

Mobilyalar, ev idaresinin gerçekleştirilmesine yönelik eşyalar, kişilerin ve ailelerinin kullanımına ait yat, araba ve yüksek değerdeki kişisel eşyalar, nafaka, çocuk yardımı, emeklilik aylığı, terekenin yurtiçinde bırakılan bölümü, normal banka hesapları ve tahviller vergiden istisnadır²⁴⁰. İşletmelerin aktifine kayıtlı varlıklar vergilendirilebilir iken, çiftlik sahibinin üretimine ilişkin hayvanlar, gübreler, yemler ve bunun gibi varlıklar vergiden istisnadır²⁴¹.

Ç. Almanya

1. Genel Olarak

Almanya'da net servet vergisi, ilk kez 1454 yılında Saksonya Eyaletinde alınmaya başlanmıştır. Vergi, eyaletler düzeyinde alınan bir vergi idi ve merkezî hükümetin net servet vergisi konusunda yasama gücü bulunmamaktaydı. Net servet vergisi uygulaması, Almanya'da verginin Anayasa'ya aykırı olduğu ilan edilene

²³⁸ Colliander,

http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/075_taxation/20060428_Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf

²³⁹ Lehner, s.620.

²⁴⁰ Lehner, s.620; Institut de l'entreprise, 2004, [http://www.institut-](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf)

[entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf).

²⁴¹ Lehner, s.620.

kadar devam etmiştir. Almanya’da servet vergisi uygulaması, birbirini tekrar eden birkaç denemeden sonra, 1997 yılından itibaren Anayasa’ya aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından askıya alınmıştır²⁴².

Verginin kaldırılması konusunda iki neden öne sürülmüştür. Bunlardan ilki, özellikle gayrimenkullerin çok düşük miktarlarda değerlendirilmesi nedeniyle vergi adaletinin sağlanamamasıdır. Vergiye temel olan matrahın belirlenmesi aşamasında, servetin tamamını oluşturan unsurların vergisel açıdan değerlendirilmesinde iki ayrı yöntem uygulanmaktaydı. Varlıkların değerlendirilmesinde, kendisi için sabit değer tespit edilmiş bulunan iktisadî varlığın, daha önceden kendisi için tespit edilmiş olan sabit değere göre değerlendirilmesi; kendisi için sabit değer tespit edilmemiş iktisadî varlığın ise, rayiç değeri esas alınarak vergilendirilmesi kuralı geçerliydi. Buna göre iktisadî varlık, sabit değere bağlı olan ve sabit değere bağlı olmayan şeklinde bir değerlendirme ayrımına tâbi tutuluyordu ve bu da değerlendirme açısından sabit değer ve rayiç değer şeklinde bir ayrılık ortaya çıkarıyordu. Dolayısıyla gayrimenkullerin tâbi olduğu sabit değer rayiç değer çok altında kalması, gayrimenkuller üzerinden daha az vergi alınması, servet unsurları arasındaki vergilendirmenin eşit olmamasına yol açmaktadır. Bununla beraber servet vergisinin daha çok elde edilen ilave kazançlar üzerinden alınması da, servetin varlığını tehlikeye sokması verginin kaldırılması konusunda ileri sürülen bir diğer gerekçe olmuştur. Servet vergisi ödemeleri nedeniyle kişilerin gelirleri dışındaki malvarlıklarını elden çıkarmaları, Anayasa’da teminat altına alınan “mülkiyet ve miras haklarına” zarar verebilmekteydi²⁴³.

Net servet vergisinin Anayasa’ya aykırı bulunduğu bir başka konu da, verginin oranlarıyla ilgilidir. Servet unsurları üzerine farklı oranlar uygulanması, servet üzerinde farklı vergi yüklerinin oluşmasına sebep olmuş buda Anayasal Eşitlik İlkesi’nin ihlal edildiğine sebep gösterilmiştir. Bu anayasal eşitsizlik, yasa

²⁴² 93 BVerfGE 121(1995); Lehner, s.627; Wendt, Comparative and International Law Studies, <http://archiv.jura.unisaarland.de/projekte/Bibliothek/text.php?id=356>.

²⁴³ Başaran, Alman Varlık Vergisi, s.76; Economy-point, Wealth Tax Germany, <http://www.economy-point.org/w/wealth-tax-germany.html>.

koyucuların net servet vergisi anlayışından vazgeçmesine bir süre etki etmedi ve bundan sonra sadece vergi yükü eşitsizliğinin dengelenmesine yönelik bir reform çalışması başlatılmıştır, gayrimenkullerin değerlendirilmesiyle ilgili kurallar daha ılımlı hale getirilmeye çalışılmış ve standart değerlendirme kuralları getirilmiştir²⁴⁴. Vergiyi önerenler, verginin Anayasa'ya aykırı olmadığı ve verginin eskisi gibi uygulanmasına devam edilmesi gerektiği konusunda ısrar etmektedirler²⁴⁵.

2. Konu ve Mükellef

Alman servet vergisinin konusuna gerçek ve tüzel kişilere ait tüm menkul ve gayrimenkul malvarlıkları girmektedir. Almanya'da ikametgâhı olan bir kişinin servetinin vergilendirilmesinde "kişisel prensibi" geçerli idi; diğer bir deyişle, ikametgâhı olan mükelleflerin hem Almanya'daki hem de yurtdışındaki malvarlığı vergiye tâbi olmaktadır. Almanya'da ikametgâhı olmayan mükellefler için ise, "kaynak ilkesi"ne göre vergilendirme yapılmaktaydı; ikametgâhı olmayan kişiler serveti hangi ülkede edinmişlerse o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilmekteydiler²⁴⁶.

Verginin mükellefi kişiler ve kurumlardır. Alman Servet Vergisi Kanunu'nda (Vermögensteuergesetz) Almanya'da ikametgâhı bulunan kişi ve kurumlar ile Almanya dışında ikametgâhı bulunan kişiler ve menkul değerler arasında bir ayırım yapılmıştır (Net Servet Vergisi Kanunu Madde1 ve 2). Alman Servet Vergisi Kanunu 1'inci maddesinde Almanya'da yerleşik olan mükellefler; 2'nci maddesinde ise, yerleşik olmayan mükelleflerin vergilendirilmesi açıklanmaktadır.

Net Servet Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde Almanya'da ikametgâhı bulunan kişi ve kurumlar ele alınmıştır. Bu kişi ve kurumlar ise, kendi arasında tüzel

²⁴⁴ Lehner, s.638.

²⁴⁵ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,

http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Başaran, Alman Varlık Vergisi, s.73.

²⁴⁶ Lehner, s.631; Çubukçu, s.176.

kişiliklerinin olup olmamasına göre bir ayrıma tabi tutulmuşlardır. Tüzel kişiliği olmayan kişi ve kurumlar için herhangi bir sorun ortaya çıkmamaktadır. Bu kişiler sahip oldukları servetleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Ancak tüzel kişiliği olan kişi ve kurumlar için bir çifte vergilendirme sorunu yaşanmaktadır. Çünkü bu kişi ve kurumların sahip oldukları servet hem tüzel kişilik faaliyetleri, hem de kişisel malvarlıkları olarak ayrı ayrı vergilendirilmektedirler. Her bir seviyede ayrı ayrı servet vergisinin alınması durumu kişilerin ellerinde tuttıkları varlıkları artırmıştır ve kişilerin bu varlıklarını atıl bir şekilde ellerinde tutmasına sebep olmuştur²⁴⁷.

Almanya'da ikametgâhı olmayan mükellefler ise; Servet Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre vergilendirilir. Aslında ikametgâhı olan mükelleflerin vergilendirilmesini açıklayan hükümlerle arasında çok önemli bir farklılık bulunmamaktadır. Bu yüzden, kural olarak, kanunî iş merkezleri ister Almanya içinde olsun ister Almanya dışında olsun yabancı ortaklar ve benzer varlıklar Almanya'da servet vergisine tâbi tutulamamaktaydı. Şirketler vergiye tâbi olurken, şirketlerin yabancı ortakları servet vergisine tâbi olamamaktaydı²⁴⁸.

3. Matrah ve Oran

Servet vergisinde matraha dahil unsurlar, ikametgâhı olan ve ikametgâhı olmayan kişilere göre değişmekteydi. Almanya'da ikametgâhı bulunan bir vergi mükellefinin servet vergisi matrahına dahil olan dört temel unsur söz konusu idi. Bunlar, tarım ve orman arazileri, gayrimenkuller, işletme varlıkları ve diğer varlıklardır. Varlıkların dağılımı, resmî ve maddî değerlendirme kuralları açısından önem taşımaktadır. Örneğin, Değerleme Kanunu'na göre, ilk üç varlık için standart değerlendirme kuralı geçerliyken, diğer varlıkların değerlendirilmesi farklıydı. Diğer varlıklar içerisinde de menkul mallar girmektedir. Almanya'da ikametgâhı bulunmayan mükelleflere ilişkin vergi matrahını ise, kişilerin Almanya'da sahip olduğu tarım ve

²⁴⁷ Lehner, s.628.

²⁴⁸ Lehner, s.630.

orman arazileri, gayrimenkuller, işletme varlıkları, hisse senetleri, vb menkul ve gayrimenkul değerler oluşturmaktadır²⁴⁹.

Alman net servet vergisi, düz oranlı bir tarife yapısına sahipti. Oran uygulaması şirketler için ve bireyler için ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna göre şirketler için %0,6 ve kişiler için %0,5 şeklindedir²⁵⁰.

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

İndirim, istisna ve muafiyet uygulamaları kişiden kişiye göre değişmekteydi. Son zamanlarda uygulanan net servet vergisi kanununa göre, yaşı ve medeni hali hesaba katılmaksızın her bir kişi için 61.350 Euro; ayrıca 60 yaş ve üzeri kişiler için 25.500 Euro'luk bir indirim daha uygulanmaktaydı. Tarım ve orman endüstrisinde yeni kurulmuş işletmeler de, kuruluşlarının ilk on yılı bu indirimden yararlanabilmekteydiler ve indirim tutarı 51.100 Euro idi. Almanya'da ikametgâhi bulunmayan mükellefler ile şirketlerin yararlandığı muafiyet tutarı ise, 10.225 Euro olarak uygulanıyordu²⁵¹.

D. Fransa

1. Genel Olarak

Fransa OECD bünyesindeki ülkeler içinde nispeten yüksek vergi düzeyine sahip bir ülke olarak bilinmektedir. Nispeten deniliyor, çünkü, Fransa'da da en az Finlandiya, Danimarka, Belçika ve İsveç gibi yüksek düzeyde vergilendirmenin olduğu ülkelerdeki kadar vergiler önem taşımaktadır. Fransa'da servet üzerinden hem yerel yönetimlerin aldığı vergiler var, hem de merkezî hükümetin aldığı net servet vergisi uygulaması söz konusu olmaktadır. Yerel yönetimler servet üzerinden

²⁴⁹ Lehner, s.634.

²⁵⁰ Hockley, s.56; Jorgenson / Landau, s.169.

²⁵¹ Lehner, s.648.

iki türlü vergi almaktadır. Birincisi, arazi üzerinden alınan servet vergisi, bir diğeri de, oturlan ev üzerinden alınan servet vergisidir. Yerel yönetimlerin dışında merkezî hükümetin de net servet vergisi denilen bir vergisi bulunmaktadır²⁵².

Fransa'da servet üzerinden devamlı suretle, yıllık olarak bir vergi alınması düşüncesine karşı çıkmıştır ve 1981 yılına kadar merkezî hükümet servet üzerinden vergi almamıştır. 1981 yılında iktidarda bulunan sosyalist yönetim, bir yandan bütçe açığını gidermek ve sosyal nitelikte harcamaları devam ettirebilmek, diğer yandan da, servet yığılmalarını ve bu arada gelir bölüşümünü etkilemek amacıyla, mali sisteme net servet vergisini dahil etmiş ve vergi 1987 yılında tekrar kaldırılmıştır. Ancak, daha sonra 1989 yılında verginin yerine yine net servet üzerinden alınan bir "dayanışma vergisi" (L'Impôt de Solidarité sur La Fortune) ihdas edilmiştir. Bu defa, sadece kişisel servet vergiye tâbi olmuş, işletmelerin serveti, sanat eserleri ve antika eşyalar verginin kapsamına alınmamıştır. 2007 yılında yapılan başkanlık seçimlerinde servet vergisi yeniden ele alınmış ve hiçbir meclis üyesi verginin kaldırılması yönünde bir teklifte bulunmamıştır²⁵³.

2. Konu ve Mükellef

Servet vergisinin konusu, Fransa'da ikamet eden kişinin yurtiçinde ve yurtdışında sahip olduğu tüm servet unsurlarıdır. Fransa'da ikamet etmeyen vergi mükelleflerinin ise, sadece Fransa'da bulunan fizikî bir değer ifade eden servetleri servet vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Kişinin Fransa'da ikamet ediyor sayılması sadece 183 gün Fransa'da bulunmasına bağlı değildir, bunun dışında ikametgâh şartları ayrıca kanunla düzenlenmiştir. Bazı ülkelerin ise, vatandaşlarının

²⁵² Leibfritz/O'Brien, <http://massetto.sourceoecd.org/vl=1424428/cl=19/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgpgitmz328.pdf>.

²⁵³ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research, http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; Leibfritz/O'Brien, <http://massetto.sourceoecd.org/vl=1424428/cl=19/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgpgitmz328.pdf>; Tokat, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=464#>.

Fransa mukimi olmaları ve vergi mükellefi olmaları konusunda ülkelerarası anlaşmaları bulunmaktadır. Örneğin ABD vatandaşları eğer 5 yıldan fazla Fransa'da ikamet ederlerse, bu kişilerin süre sonunda yükümlülükleri söz konusu olmaktadır. Beş yıl içinde gerçekleştirdikleri vergiyi doğuran olaylardan dolayı, vergiden geçici olarak muaf tutulmaktadır. Servet toplamının hesaplanmasında, 18 yaşın altındaki çocuklarda dâhil olmak üzere aile bireylerinin toplam serveti dikkate alınmaktadır. Çiftlerin evli olup olmadıklarına bakılmaksızın ortak beyanname vermek zorunlulukları bulunmaktadır²⁵⁴.

3. Matrah ve Oran

Verginin matrahı kapsamına;

- Arazi ve binalar,
- Finansal yatırımlar (borsaya kote edilmiş/edilmemiş hisse senetleri, banka hesapları, vs),
- Mücevherler ve değerli taşlar,
- Mobilya,
- Araba, motosiklet, yat, uçak, helikopter gibi motorlu taşıtlar gibi servet unsurları girmektedir²⁵⁵.

Fransız servet vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Vergi oranları % 0,55'ten başlayıp 16.020.000 Euro'nun üzerindeki servet değeri için %1,8'e kadar bir artış göstermektedir²⁵⁶.

²⁵⁴ Convention between the Government of the United States of America and the Government of the French Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital, 21 Aralık 2006, http://ambafrance-us.org/IMG/pdf/french_us_tax_treaty.pdf ; Cabinet Gregory, French Wealth Tax, <http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm#Assets>.

²⁵⁵ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research; Cabinet Gregory, French Wealth Tax, <http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm#Assets>.

²⁵⁶ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research; Cabinet Gregory, French Wealth Tax, <http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm#Assets>.

Tablo1: 2009 yılı Fransa Servet Vergisi Oranları	
790.000€	%0
790.000€'dan 1.280.000€'ya	%0.55
1.280.000€'dan 2.520.000€'ya	%0.75
2.520.000 €'dan 3.960.000€ 'ya	%1.00
3.960.000 €'dan 7.570.000€ 'ya	%1.30
7.570.000 €'dan 16.480.000€ 'ya	%1.65
16.480.000€ ve üstü	%1.80

Kaynak: <http://www.cabinetgregory.com/FRwealthTax.htm#Assets>

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

İşletmelerin aktif sermayeleri ve yatırım sermayeleri vergilendirilmemektedir. Bir mükellefin meslekî faaliyetlerinin çoğunu gerçekleştirdiği şirketten elde ettiği ortaklık hisseleri ve şirket hisselerinin en az %25'ini elinde bulunduran aile üyeleri de bu muafiyet kapsamındadır. Uzun dönemler için kiralanmış tarımsal araziler ve ormanlar, sanat eserleri ve antik eşyalar da vergiden istisnadır. Son olarak, güzel sanatlara ve fikrî haklara ilişkin alınan telif hakları, emeklilik sigortaları ve devlet tahvilleri de verginin kapsamına girmemektedir²⁵⁷.

Fransa'da her bir mükellefin yararlandığı indirim miktarı oldukça yüksek olmakla birlikte 1 Ocak 2009'dan itibaren 790.000 Euro'dur.

E. İspanya

1. Genel Olarak

İspanya'da ilk uygulanan servet vergisi, Franco Dönemi'nden sonra 1977 yılında uygulanan geçici ve olağanüstü bir vergi idi. Bu vergi daha sonra 1991 yılında uzun dönemli net servet vergisi uygulamasına dönüşmüştür. Net servet vergisinin yasal amacı, kişisel ve ailevî hallerin vergiden indirilmesine olanak tanıyarak vergiyi objektif, ayırma ve mali güç ilkelerine dayalı bir vergi yapmaktır²⁵⁸.

²⁵⁷ Lehner, s.623.

²⁵⁸ Lehner, s.666.

2. Konu ve Mükellef

Verginin konusu, İspanya'da sahip olunan menkul ve gayrimenkul tüm servet unsurlarıdır. Net servet vergisinin mükellefi ise, sadece bireylerdir. Şirketlerin net servet vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır²⁵⁹.

3. Matrah ve Oran

Matraha diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi, kişinin varlıkları toplamından borçlarının indirilmesi suretiyle ulaşılmaktadır.

Vergi oranları da her bir yıl, kişinin net servetine göre %0.2'den başlayıp %2.5 arasında değişmektedir²⁶⁰.

Servet Euro	Seviyesi	Servet Seviyesine Vergi Oranı %	Göre	Kümülatif Vergi Euro
0			0.2	334.26
167,129.45			0.3	835.26
334,252.88			0.5	2,506.86
668,449.75			0.9	8,523.36
1,336,999.51			1.3	25,904.35
2,673,999.01			1.7	71,362.33
5,347,998.03			2.1	183,670.29
10,695,996.06			2.5	Aşan kısmı

Kaynak: http://www.windrammiller.com/tax_spain.html#wealthtax

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

Net servet vergisinde değerlendirme müessesesi varlıkların piyasa değerini dikkate almaktadır. İspanya'da ikamet eden her bir vergi mükellefi için 108,182.18 Euro'luk

²⁵⁹ Lehner, s.666.

²⁶⁰ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,

http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf; ISH Publishing, Buying Property in Spain,

<http://www.ish-legalpub.com>.

bir indirim sınırı var. Bununla beraber ayrıca, kişilerin sahip oldukları evlerine ilişkin 150,253.03 Euro'luk bir indirim daha vardır. Böylece kişisel indirim miktarı evi olan mükellefler için toplam 258,435.21 Euro'ya ulaşmaktadır. Çift kişi yaşayanlarda bu miktar ikisinin toplamı olan 516,870.42 Euro'ya ulaşmaktadır. Bazı tarihi kültürel eşyalar, sanat eserleri ve antikalar;

- 18.000 Euro ya da 42.000 Euro'luk sınırı aşmıyorsa,
- Kâr amacı gütmeyen bir müzede bulunuyorsa,
- ya da hâlâ sanatçısı tarafından bulunduruluyorsa vergilendirilmemektedir.

Mobilyalar, emeklilik ikramiyeleri ve birtakım telif hakları da istisna kapsamındadır. 1993 yılında, Fransa'daki uygulamaya benzer bir uygulama getirilerek işletme varlıkları ve sabit aktifler de vergiden muaf tutulmuştur. Bunlarla beraber gayrimenkul yönetimi ile ilgili olmayan % 15 hissedenden daha fazla sahip olunan hisse senetleri, kişilerin ticarî faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin % 50'yi aşan kısmı, kişinin kendi işletmesi de vergi kapsamında bulunmamaktadır²⁶¹.

F. İsveç

1. Genel Olarak

İsveç'te kamu kesimi bütçesi üç kısma ayrılmaktadır. Bunlar merkezî devlet, belediyeler ve şehir konseylerinin oluşturduğu yerel yönetimler ve sosyal güvenlik kesimidir. Bütçe harcamalarının önemli bir oranını sosyal güvenlik harcamaları oluşturmaktadır. İsveç, vatandaşlarının refahını sağlamada dünya çapında bir model olarak görülmektedir. Emeklilik ödemeleri, kısa dönemli gelir kayıplarının tazmini, çocuklar ve barınma ile ilgili harcamalar vasıtasıyla sosyal güvenliğin sağlanması çoğunlukla devletin sorumluluğundadır. İşte, hem bu transferlerin sağlanması hem de kamu harcamalarının finansmanı için vergilendirme mekanizması çok önemli olmaktadır. İsveç'te vergi gelirlerinin GSYİH'nın % 50'sini aştığı ve OECD

²⁶¹ Lehner, s.666.

bünyesindeki ülkelere bakıldığında İsveç'in en yüksek vergi yükünün olduğu ülkelerden biri olduğu belirtilmektedir²⁶².

Net servet vergisinin Almanya'da 1997'den itibaren Anayasa'ya aykırı bulunarak askıya alınması sonucu, verginin diğer ülke uygulamaları da gözden geçirilmeye, tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle servet unsurlarının değerlendirilme probleminden ortaya çıkan Eşitlik İlkesi'ni ihlâl eden gerekçe İsveç'te tartışma konusu olmuştur. Ancak, Almanya'da "Eşitlik İlkesi" bir Anayasa hükmü olmasına rağmen İsveç Anayasası'nda Eşitlik İlkesi, ayrı bir başlık altında belirtilmemiş, sadece Anayasa'nın birinci bölümü olan temel ilkelerin 2'nci maddesinde bahsedilmiştir. İsveç Anayasası'nın birinci bölüm 2'nci maddesine göre, kamu gücünün uygulandığı toplumdaki herkesin eşit değer görmesi, herkesin eşit özgürlük ve saygınlığa sahip olması gerekmektedir. Ancak bu madde hükmü, İsveç Anayasası'nda çok belirsizdir ve bu durumda yasal baskılardan çok politik baskılara sebep olmuştur. İsveç Anayasası kanun önünde eşitlik anlayışını temel ilkeler içerisinde hükme bağlamıştır ve bu hükmün gözetimini mahkemelere ve kamu yetkililerine bırakmıştır (İsveç Anayasası I. Bölüm Madde 9). Yine Anayasa'da mülkiyet haklarının tam olarak korunmasına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Anayasa'da temel hak ve özgürlükler içerisinde vatandaşların mülkiyet hakları, sadece kamulaştırma ya da bunun gibi bir satış olması durumunda uğradıkları zararın tazmin edilmesi şeklinde korunmaktadır (İsveç Anayasası 2. Bölüm Madde 18)²⁶³.

Tüm bunlarla beraber Anayasa'da vergilerin oranlarına ilişkin bir üst limit bile belirlenmemiştir. Örneğin gelir vergisinin %100 artırılması durumunda bile Anayasa'ya aykırı bir durum söz konusu olmayacaktır. İsveç'te vergi kanunlarıyla ilgili birkaç anayasal düzenleme gerekmektedir. Çünkü, vergi kanunları sadece verginin mükellefini etkilememekte, genel bir etkiye sahip oldukları için çok önemli olmaktadır. Anayasaların ayrıca geçmişe yönelik uygulanan vergilere karşı yasakları kapsaması gerekir. Bir vergi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde

²⁶² Hansson/Stuart, s.127;Strand, www.oecd.org/eco/eco.

²⁶³ Silfverberg, s.372

uygulanabilir olmasına göre tarh ettirilebilir. Verginin en önemli amacı kamu geliri sağlamak olmalıdır. İşte İsveç Anayasası, kişilerin sahip olduğu mülkiyetleri üzerinde devletin getireceği sınırlamalara karşı kişileri güvence altına almamaktadır²⁶⁴.

İsveç'te vergi ile ilgili olarak yapılan en sert eleştirilerden biri, servet unsuruna göre değişen değerlendirme müessesesidir. Değerleme yönteminin değişmesi, farklı servet unsurlarına sahip ancak net servet değeri birbirine eşit olan mükelleflerin vergilendirme açısından eşit olmayan işlemlere maruz kalmasına yol açmaktadır²⁶⁵.

Değerleme konusunda getirilen bir diğer eleştiri de, kişinin kendisinin ikamet ettiği gayrimenkule sermaye ayıran bir vergi mükellefi, başkalarının ikametgâh etmesi amacıyla kullanılan gayrimenkule sermaye ayıran bir kişi ile karşılaştırıldığında farklı vergilendirme şekilleri ortaya çıkmaktadır. Bu durumda gayrimenkulün mülkiyetine sahip olanlar değil de, gayrimenkulü zilyetliğinde bulunduran kişiler vergilendirilecektir²⁶⁶.

Net servet vergisinin, vergi ile sermaye geliri arasında makul bir ilişki oluşturamaması verginin aleyhine önemli tartışmaları gündeme getirmiştir. Net servet vergisine getirilen diğer bir eleştiri de, sermayenin dışarı kaçmasına sebep olduğuna ilişkindir. Avrupa Birliği Politikası olarak kabul edilen sermayenin serbest dolaşımı, net servet vergisinin devamlılığını zorlaştırmaktadır. Bu yüzden uluslararası gelişmeler, servet vergisinin kaldırılması yönündedir. Verginin kaldırılması ile ayrıca, vergi sisteminin basitleştirilmesi düşünülmüştür²⁶⁷.

²⁶⁴ Silfverberg, s.372.

²⁶⁵ Silfverberg, s.370.

²⁶⁶ Silfverberg, s.370.

²⁶⁷ Silfverberg, s.374

2. Konu ve Mükellef

Verginin konusu, mükelleflerin menkul ve gayrimenkul tüm malvarlıklarından oluşmaktadır. İsveç'te uygulanan net servet vergisi, sadece gerçek kişiler üzerinden alınmakta, şirketlere uygulanmamaktadır²⁶⁸.

3. Matrah ve Oran

Teorik olarak, servet vergisinin matrahını kişinin ev eşyaları, sanat eserleri ve bireysel sigortası haricindeki özel serveti oluşturmaktadır. Vergi mükelleflerinin ticarî işletmelerinde kullandıkları varlıklar vergiye matrah oluşturmamaktadır. İşletmelerin varlıklarının vergiye tâbi olmamasının gerekçesi, özellikle küçük ve orta ölçekli işletmelere yatırım imkânı sağlamaktır²⁶⁹.

Vergilenebilir varlıklar piyasa değerine göre değerlendirilmektedir. Ancak, bazı varlıklar için özel değerlendirme yöntemleri uygulanabilmektedir. Örneğin borsada resmi olarak belirtilmiş hisse senetleri, kota değerlerinin %80'i üzerinden ve gayrimenkuller piyasa değerlerinin %75'ini ifade eden takdiri değerleri üzerinden vergilendirilmekte iken, hisse senetlerini borsada kote ettirmeyen şirketler bu şekilde vergiden kaçınmaktadır. Şirketlerin vergi ödememek için borsada kote edilmiş hisselerini daha sonra kotasyondan çıkarma yoluna gitmeleri üzerine devlet, 29 Mayıs 1997 tarihinden sonra gerçekleştirilen çıkarma işlemlerini vergiden kaçınmaları önlemek amacıyla kabul etmemektedir²⁷⁰.

İsveç'te emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesini sağlayan ikili vergi sisteminin yanında ayrıca servet üzerinden de vergi alınmaktadır.

²⁶⁸ Jennergren, SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba2004_014.pdf; Silfverberg, s.369; Larson, <http://www.freedomandprosperity.org/Papers/sweden/sweden.pdf>.

²⁶⁹ Jennergren, SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba2004_014.pdf; Silfverberg, s.369.

²⁷⁰ Silfverberg, s.369.

İsveç, net servet vergisi ile 1910 yılında tanışmıştır. Başlangıçta net servetin bir kısmı (1/60) gelire eklenmekte ve sermaye geliri olarak vergilendirilmekteydi. Mali güç ilkesi gerekçe gösterilerek bu ek vergilendirmeye gidilirdi. Sermayeden elde edilen gelirin, ekonomik garantisinin ve elde etme kolaylığının ücret gelirlerinden daha fazla olması nedeniyle, sermaye gelirinin emek gelirine göre daha fazla bir mali güç sağladığı düşünülmektedir. Sonuç olarak sermayeden elde edilen gelirin emek gelirlerinden ayrılması gerektiği düşünülerek, daha sert vergilendirilmesini sağlamak amacıyla net servet vergisi, 1947 yılında gelir vergisinden ayrılmıştır. 1997 yılına kadar ayrı bir kanun olarak düzenlenmemiş, 1997 yılında yapılan bir düzenlemeyle ayrı bir kanun olarak vergi sisteminde yerini almıştır. Ancak verginin içeriği önceki ile tamamen aynı olmamıştır. Verginin ayrı bir kanun olarak düzenlendiği dönemde ileri sürülen ilk tartışmalardan biri, verginin sermayenin vergilendirilmesine artan oranlı bir boyut kazandırdığı konusunda idi. Bu tartışmaya çözüm olarak Finlandiya ve Norveç gibi Kuzey Avrupa ülkelerinde uygulanan çift oranlı vergi sisteminin kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda sermaye gelirinden oluşan servet ile emek gelirinden oluşan servetin farklı vergilendirilmesi sağlanmış oldu. Böylece sermaye gelirinden oluşan servet unsurları makul seviyede alınan bir düz oranla vergilendirilirken, emek gelirleri de artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmiştir²⁷¹.

Vergi, kişilerin 1.500.000Euro'yu aşan net servetleri üzerinden %1,5 oranında alınmaktadır. Uluslararası standartlar dikkate alındığında oranın yüksek olduğu dikkat çekmektedir²⁷².

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

İsveç servet vergisi, diğer OECD ülkelerinde uygulanan servet vergisi örneklerine benzemeyip oldukça sıra dışı uygulamalar göstermektedir. Örneğin, verginin mükellefi kişiler olmasına rağmen, kurumsal yatırımcılar vergiden muaf

²⁷¹ Silfverberg, s.368.

²⁷² Silfverberg, s.370.

tutulmuştur. Özellikle kurumların servet vergisi mükellefiyeti söz konusu değildir. Bazı hisse senetlerinden elde edilen kârpayları da verginin kapsamına girmemektedir. Borsadaki bazı hisse senetlerinin vergi kapsamında olurken bazılarının olmaması, vergi kapsamında olmayan hisse senetlerinin fiyatını %5 ile %10 büyüklüğünde düşürmektedir²⁷³.

İsveç servet vergisi, kişilerin net servetleri üzerinden alınan kişisel bir vergidir. Vergi, öz sermaye üzerinden alınan bir vergi olarak değil de, gelir vergisine ilave bir vergi sayılmaktadır ve net servet vergisinin cari gelir ile ödenebilmesi gerekir. Bu nedenle, gelir ve servet vergisi toplamı, sermaye ve ücret gelirlerinin %60'ını geçiyorsa, aşan kısmın servet vergisinden indirilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili vergilerin indirim şartlarını düzenleyen bir kanun hükme bağlanmıştır²⁷⁴.

İndirim miktarı kişiler için 1.500.000 Euro'dur. İndirimin aileler için kişinin kendisini, eşini ve beraber yaşadıkları 18 yaşın altındaki çocuklarının servetlerinin toplamına uygulanması durumunda indirim oranı 2.000.000 Euro'dur²⁷⁵.

G. İsviçre

1. Genel Olarak

İsviçre, çok eski tarihlerden beri genel servet vergisinin uygulandığı ülkelerden biridir. Daha 1914 yılında İsviçre'de bulunan 25 Kanton'un hepsinde servet vergisi uygulaması söz konusuydu. Bu uygulamalar kantondan kantona

²⁷³ Jennergren, SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba2004_014.pdf.

²⁷⁴ Silfverberg, s.370.

²⁷⁵ Jennergren, SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration, http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba2004_014.pdf; Silfverberg, s.369; Larson, <http://www.freedomandprosperity.org/Papers/sweden/sweden.pdf>.

değişmekte, servet vergisi bazen kazanç, bazen de gelir vergileri ile birlikte uygulanmaktaydı²⁷⁶.

İsviçre Federal vergi sistemi üçlü bir mali egemenlik yapısına sahiptir. İsviçre devlet yönetiminde, konfederasyonların ve kantonların da vergi kanunu çıkarma konusunda önemli yetkileri bulunmaktadır. Bununla beraber belediyelerin sadece kantonlardan aldıkları bir yasama yetkileri bulunmaktadır. Kanton Anayasaları vergilerin fayda ilkesine göre alınması gerektiğini belirtmektedir. Eskiden servet üzerinden alınan vergiler konfederasyon düzeyinde alınan vergilerdi. Ancak 1959'dan beri net servet vergisi Konfederasyon düzeyinde alınmamaktadır. Servet üzerinden alınan diğer vergi olan sermaye vergisinin de 1998 yılından itibaren konfederasyon düzeyinde terk edilmesiyle beraber İsviçre'de tüm vergiler kanton düzeyinde alınır olmuştur. Konfederasyon ise, sadece, özellikle dolaysız vergiler konusunda uyumlaştırma çalışmalarında yetkili olmuştur²⁷⁷.

2. Konu ve Mükellef

Verginin konusunu genel olarak, kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul malvarlıkları oluşturmaktadır²⁷⁸.

İsviçre net servet vergisinin mükellefi sadece bireylerdir, ortaklıkların ve işletmelerin yükümlülüğü bulunmamaktadır²⁷⁹.

²⁷⁶ Tuncer, Yaşayan Servet Vergileri, s.67.

²⁷⁷ Lehner, s.669.

²⁷⁸ Lehner, s.670.

²⁷⁹ Lehner, s.670.

3. Matrah ve Oran

Vergi matrahı, kural olarak, kişilerin malvarlıkları toplamından oluşur. Toplam varlıklar, piyasa değeri ile kolay bir şekilde vergilenebilen haklardan ve varlıklardan oluşur. Borçlar toplam varlıklardan çıkarılmaktadır²⁸⁰.

İsviçre’de servet vergisinin mükellefler üzerindeki yükü Kantonlara göre değişmektedir. Örneğin Zürih’te vergi oranları diğer Avrupa ülkeleri ile karşılaştırıldığında düşüktür. Oranlar % 0,05’ten başlayıp % 0,3’e çıkmaktadır ve çoğu Kanton’da tarife yapısı artan oranlıdır²⁸¹.

4. İndirim, İstisna ve Muafiyetler

Vergi için, 50.000 Euro civarında bir indirim miktarı söz konusu olmaktadır. Buna göre İsviçre’de 2,5 milyon Euro tutarında net serveti olan bir kişinin üzerindeki vergi yükü sadece 5000 Euro’dan biraz fazladır. Oysaki aynı servete İspanya’da ya da İzlanda’da sahip olan bir kişi 35.000 Euro’dan fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır²⁸².

²⁸⁰ Lehner, s.670.

²⁸¹ Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

²⁸² Schnellenbach, Institute of Economical and Fiscal Research,
http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİNİN DURUMU

I. TÜRKİYE'DE GÜNÜMÜZE KADAR GÖRÜLEN SERVET VERGİSİ UYGULAMALARI

A. Emlâk Vergisi

1. Genel Olarak

Servet unsurları olarak kabul edilen bina ve araziler mali güç ilkesi açısından bakıldığında mali gücün bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte fayda ilkesine göre kişilerin sahip oldukları bu malvarlıkları nedeniyle yerel idarelerce sunulan su, kanalizasyon, yol, bayındırlık gibi kamu hizmetlerinden faydalanabilmeleri dolayısıyla varlıklarının değerinde artış meydana gelmektedir. Bu sebeple de yerel yönetimin sunduğu hizmetlerden elde edilen faydanın karşılığı olarak bu vergilerin alınması devleti haklı kılmıştır²⁸³. Emlâk vergisi, yerel yönetimlere sağladığı önemli boyuttaki gelir sebebiyle, varlığı alışlagelmiş temelleri oldukça eski dönemlere dayanan bir vergidir. Cumhuriyetin ilk yıllarında mali anlamda anında bir değişim yaşanmamış, Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanan vergiler özellikle tam bağımsızlığı ifade eden Lozan Antlaşması'na kadar alınmaya devam etmiştir²⁸⁴. 1931 yılında, 1886 tarihli Emlâk Vergisi ile 1910 tarihli Musakkafat Vergisi kaldırılmıştır. Yerlerine 1837 sayılı Bina Vergileri ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu kabul edilmiştir²⁸⁵. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu, araziler

²⁸³ Turhan, Vergi Teorisi, s.182; Erginay, s.101; Edizdoğan, s.287; Mutluer, Emlâk Vergisi Üzerine, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199608850.htm; Akgül

Yılmaz, Kamu Maliyesi, s.194; Öner, Emlâk Vergisi, s.210.

²⁸⁴ Ağca, s.6; Akgüç, s.164; Öner, Mali İdare, s.399; Yaraşlı, s. 12; Öner, Emlâk Vergisi, s.217.

²⁸⁵ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.47; Öner, Emlâk Vergisi, s.220.

için genel tahrir içermemekteydi. Arazi ve arsaların genel tahriri 1936 yılında çıkarılan 2901 Sayılı Arazi Tahrir Kanunu'na kadar yapılamamıştır. 1936 yılında yapılan genel tahrir, Cumhuriyet Dönemi'nin ilk ve son tahriri olmuştur²⁸⁶.

Matrahların aşınması, Türkiye'de kadastronun tamamlanmamış olması ve bazı uygulama güçlükleri nedeniyle 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu 1970 yılına kadar uygulandı. 1970 yılı gayrimenkullerin vergi odağı yapılmasının istendiği yıldır. 1970 yılında 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kaldırılarak yerlerine 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu kabul edilmiştir²⁸⁷. 1972 yılında 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ilk olarak uygulanmaya başlanmıştır. Eski vergilerden farklı olarak 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun getirdiği iki yeni uygulama, matrahın tahrir esası terk edilerek beyan esasına göre mükellefler tarafından saptanması ve emlâk vergisi gelirinin genel bütçe gelirleri içerisinde yer alması idi²⁸⁸.

Emlâk vergisinin, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı %1 iken, Maliye Bakanlığı toplam vergi elemanlarının %20'si bu vergi için istihdam edilmekteydi. Bu durum, verimli ve etkin vergi yönetimi gereklerine uygun olmayan bir sonuç ortaya çıkarmaktaydı. İdare açısından olduğu kadar mükellef açısından da, beyanname verme ve takdir işlemleri bir takım yükler getirerek verginin toplam maliyetini iyice artırmakta idi. Bu sakıncaları gidermek üzere Kanun 1982 yılında 2587, 2588 ve 2591 Sayılı Kanunlarla Emlâk Vergisi Kanunu revize edildi. Bu kanunlar ile²⁸⁹;

- Matrahın saptanmasında beyan esası korunmaya devam edilmekle birlikte, mükelleflerin beyan edecekleri değerlerin Kanun'da öngörülen asgari

²⁸⁶ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.47; Öner, Emlâk Vergisi, s.220.

²⁸⁷ Mutluer, Emlâk Vergisi Üzerine, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199608850.htm.

²⁸⁸ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.64; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.358; Öner, Emlâk Vergisi, s.224.

²⁸⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.358; Öner, Emlâk Vergisi, s.225.

bedelden düşük olmaması esası benimsendi. Bu şekilde beyan edilecek matrahlar objektif ve sınırlandırıcı ölçütlerle belirlenmiş oldu ve bu ölçütlere uymayan mükellef beyanlarının idarece kontrolü sağlanmış oldu.

- Emlâk alım ve gayrimenkul kıymet artış vergileri kaldırılarak tapu harcına dönüştürülmüştür. İşleme taraf olanların ödeyeceği tapu harcı ile veraset ve intikal vergisine, gayrimenkullerin emlâk vergisi değerinin esas alınması kabul edilmiştir.
- Emlâk alım, gayrimenkul kıymet artışı ve veraset ve intikal vergilerine tâbi işlemler nedeniyle gayrimenkullerin takdir komisyonuna sevki ve yeni matrah takdiri uygulamasına son verildi.

1985 yılında 3239 Sayılı Kanunla, 1986 yılından itibaren olmak üzere emlâk vergisi uygulamasında belediyelere yetki devredilmiştir. Bugün halâ emlâk vergisinin tarh ve tahsili belediyelere aittir. Belediyelerin tahsil ettikleri emlâk vergisinin tamamı yerel yönetimlere dağıtılmaktadır. Emlâk Vergisi Kanunu mükerrer 38'inci maddesine göre, *“Büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelerce tahsil edilen emlâk vergisi tutarının yarısı büyük şehir belediyesi payı, bu pay ayrıldıktan sonra kalan tutarın % 15'i il özel idareler payı olarak ayrılır. İl özel idareler payının hesaplanmasına esas olan tutardan il özel idareler payının düşülmesinden sonra kalan kısmın %20'si büyük şehir belediyesi payına ayrıca ilave edilir”*. Verginin belediyelerin yönetiminde, merkezî idarenin dışında, olması verginin toplanması açısından en ideal uygulama olarak düşünülmektedir. Emlâk vergisinin belediyelere tahsis edilmesi, yerel yönetimlerin merkezî idare üzerindeki yükünü azaltmıştır. Ancak bu durum belediyelerin tamamen kendi kendini finanse ettiği anlamına gelmemelidir. Şöyle ki, emlâk vergisi bazı bölgelerde yetersiz kalabilmektedir ve bu gibi yetersiz gelir nedeniyle sınırlı hizmetlerin ortaya çıktığı bölgelerde merkezî bütçenin finansman kaynakları kullanılmaktadır. Bununla beraber, bu uygulamanın demokrasiye faydasının olduğu ifade edilmektedir. Böylece, emlâk sahipleri belediyelerine ödedikleri vergilerle, idarenin ne yaptığının

hesabını sorabilir; görevini gereği gibi yerine getiremeyen belediye başkanlarını seçimlerde oylarıyla devre dışı bırakabilirler²⁹⁰.

2002 yılında kabul edilen 4751 Sayılı Kanun ile emlak vergisi uygulamasında mükellefin beyanı uygulaması terk edilerek, bildirim usulüne dönüş yaşanmıştır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesi ile mükelleflere sadece sahip oldukları emlakların, emlak vergisi değerini değiştirecek sebeplerin ortaya çıkması durumunda bildirim zorunluluğu getirilmiş, herhangi bir değer bildiriminde bulunmaları ortadan kalkmıştır.

2. Verginin Konusu

Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerde tam mükellef dar mükellef ayrımı yapılmışken, servet ve harcama vergileri ile diğer vergisel ve mali yükümlülükler için böyle bir ayırım söz konusu değildir. Zaten gelir üzerinden alınan vergiler dışındaki vergi ve mali yükümlülükler, vergi sujesinden, diğer bir ifadeyle mükellefin yabancı uyruklu olup olmamasından tamamen bağımsızdır. Çünkü bu vergilere ilişkin kanunların konuları, sadece Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin mali egemenlik alanı içerisinde ortaya çıkan vergi doğurucu olayları kapsamaktadır²⁹¹. Bu kapsamda yer alan emlak vergisinin konusu, Emlak Vergisi Kanunu'nun 1 ve 12'inci maddelerine göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arsalar ve arazilerdir. Verginin unsurları binalar için ayrı, arazi ve arsalar için ayrı düzenlenmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu 2'nci maddesine göre, bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu Kanun'un uygulanmasında Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte dikkate alınmaktadır. Kanun maddesine göre, sadece sabit inşaatlar bina kabul edilmektedir. Bu yüzden doğal olarak, karavan, çadır, barınak gibi araç ve mekânlar bina tanımına girmemektedir. Binanın da vergi konusu olabilmesi için,

²⁹⁰ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.257; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.358; Başol/Başol, s.63.

²⁹¹ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.697; Şirin, s.132.

imar mevzuatı çerçevesinde inşa edilme koşulu aranmamaktadır. Başkasının arsasına yapılan gecekondular da verginin konusuna girer. Tamamlanmamış inşaatlarda oturma veya kullanma izni alınmamış olmasına rağmen, fiilen oturlan veya kullanılan bölümler varsa bu bölümlerde bina olarak değerlendirilmektedir²⁹².

Binaların müteemmimlerinin de bina ile birlikte dikkate alınması ile anlatılmak istenilen husus, bahçe, balkon, arazi gibi binanın tamamlayıcı unsurlarının da bina ile birlikte vergi kapsamına girmesidir. Bu husus kaynağını Vergi Usul Kanunu'nun 305'inci maddesinden almaktadır. Söz konusu madde hükmüne göre, *“Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal edildiği saha dâhilindeki binaların müteemmimatından olan arazi; her nerede olursa olsun; ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi irat takdirinde bina ile birlikte düşünülmektedir. Bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla da bina ile birlikte teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazi binanın müteemmimatındandır”*. Ancak, binada sabit üretim tesisatı varsa, bu tesisat verginin konusu dışında tutulmaktadır. Örneğin, bir fabrikadaki makineler, doğal olarak bina vergisinin kapsamına alınmayacaktır²⁹³. Emlâk Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmamaktadır.

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar Emlâk Vergisi'nin konusuna girmektedir. Belediye sınırları içinde Belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu Kanun'a göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilir (EVK m.12). Arazi genel olarak, belediye sınırları dışında kalan parsellenmemiş, ekim dikim yapılan toprak parçasına denilir. Bu toprak parçasının sınırları doğal ya da yapay

²⁹² Öncel/Kumrulu/Çağan, s.359; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.697; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.286.

²⁹³ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.289; Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s. 258; Öncel/Kumrulu/Çağan, 359; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.285.

işaretlerle saptanır. Arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar, ağaçlar da arazi kapsamında kabul edilir²⁹⁴.

3. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi genel olarak bina ve arazinin mâlikleridir. Ancak bina ve arazinin mâlikleri yoksa ya da başka bir anlatımla bina ve arazinin üzerinde intifa hakkı bulunuyorsa, verginin ödenmesinden intifa hakkı sahibi sorumlu tutulmaktadır. Bina veya arazi üzerinde kullanma, yararlanma ve tasarrufunda bulundurma hakkına sahip olan kişinin tespitinde tapu kayıtları esas alınmaktadır. Ancak tescilden önce mülkiyetin kazanıldığı miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma gibi durumlar da söz konusudur²⁹⁵.

Mükellefiyet konusunda, başkasının (hazine) arazisinin üzerine kaçak bina yapılması önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Böyle bir durumda, bir gecekondü inşa edildiği takdirde, inşaatı yapan, binaya mâlik gibi tasarruf eden sıfatıyla bina vergisi mükellefi olur ve doğal olarak binanın mütemmimi arsa veya arazi de bu mükellefiyete girecektir. Binanın vergisinin yanında, üzerine inşaat yapılan arazi ya da arsa sahibinin arazi vergisi mükellefiyeti devam etmektedir²⁹⁶. Kaçak binaların zilyetliğe dayandırılarak vergiye tâbi tutulması, vergiden elde edilecek gelir uğruna ilgili belediyenin kaçak yapılaşmayı kabul ettiğini, çarpık kentleşmeye göz yumduğunu göstermektedir.

Bir bina sadece bir kişinin mülkiyetinde bulunabileceği gibi, birden fazla kişinin (birlikte) mülkiyetinde de bulunabilir. Birlikte mülkiyette iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan biri paylı (müşterek) mülkiyet ve diğeri elbirliği (iştirak) mülkiyet şeklidir²⁹⁷.

²⁹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.360.

²⁹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.361; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.698.

²⁹⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.362.

²⁹⁷ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.698; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.286.

Paylı mülkiyette birden çok kişi bir şeyin tamamının belli paylarla sahibidir ve pay sahibi olanlardan her biri kendi payı bakımından mâlikin tüm hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Binanın mülkiyetine paylı mülkiyet olarak sahip olanlardan her biri kendi payı açısından mükellef kabul edilir ve vergiden şahsen sorumlu olur. Paylı mülkiyet esasına göre irtifak hakkı şeklinde Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kurulan “devre mülk” hakkına da sahip olanların her biri hisseleri oranında vergi mükellefi kabul edilirler²⁹⁸.

Elbirliği mülkiyet ise, kanundan veya kanunda öngörülen sözleşmelerden doğan mülkiyettir. Bir kişiye miras yoluyla mal intikal etmesi durumunda intikal eden malların üzerindeki mülkiyet bu gruba girmektedir. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp, her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yayılır. Ortakların her birinin sahip olunan şeyin tamamı üzerinde hak sahibi olduğunu göz önünde bulunduran kanun koyucu ortakların her birinin verginin tamamından müteselsilen sorumlu olacağını hükmetmiştir (EVK madde 3 ve 13). Verginin tamamı mal sahiplerinin her birinden istenebilmektedir, bu şekilde mal sahiplerinin her biri vergi mükellefi olmaktadır²⁹⁹.

İntifa hakkı sahiplerinin verginin mükellefi olarak kabul edilmesi bir binanın sahibi yanında aynı anda intifa hakkı sahibinin de bulunmasına bağlıdır. Başka bir deyişle, bir bina üzerinde hem sahibinin hem de intifa hakkı sahibinin mülkiyeti söz konusu ise, mükellef intifa hakkı sahibi olacaktır. Sözleşmeye dayanarak kazanılan veya kanuni olarak doğan intifa hakkı, hak sahibine o şey üzerinde tam bir yararlanma yetkisi sağlayan aynı bir haktır. Bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı bulunduğu takdirde binanın sahibi kuru mülkiyete sahip olacak, artık o taşınmazdan faydalanamayacaktır. Bu durumda kuru mülkiyet sahibi mükellef olarak kabul edilmeyecek, taşınmazdan yarar sağlayan intifa hakkı sahibi verginin mükellefi olacaktır³⁰⁰.

²⁹⁸ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.698; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.286.

²⁹⁹ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.698; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.287.

³⁰⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 362; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.699.

Bazı durumlarda bir binanın ne intifa hakkı sahibi ne de sahibi vardır. Sahibi ve intifa hakkı sahibi olmayan ve bunların kim olduğu tapu kayıtlarından anlaşılamayan binaların vergi mükellefi binayı sahibi gibi tasarruf eden kişi olmaktadır. Bina veya arazi üzerinde tasarrufta bulunan kişilerin de vergi mükellefi sayılması, idare tarafından getirilmiş bir vergi güvenlik önlemi sayılmaktadır, bu şekilde emlak vergisi mükellefiyeti genişletilebilmektedir. Bu durumda, binaya sahibi gibi tasarruf edenlerin vergi mükellefi olabilmeleri için, o binanın bir kişi adına tapuya tescil edilmemesi, tescil edilmiş olsa bile sahibinin kim olduğunun anlaşılamaması veya mirasçı bulunmaksızın ölmüş veya gaipliğine karar verilmiş kişi adına kayıtlı olması gerekir³⁰¹.

4. Verginin Matrahı

Emlak vergisi, bina, arsa ve arazi gibi servet unsurlarının gayrisafi iradı yerine bunların değerini matrah olarak esas almakta ve gayrimenkullerin değerinin saptanmasında iki yöntem bulunmaktadır. Bunlardan biri, idarece takdir yöntemidir; diğeri de, yükümlülerin bildirim ve idarenin denetimidir. Türkiye’de eskiden matrahı tahrir adı verilen bir yöntemle idare takdir etmekteydi. Bu usûlün en önemli sakıncası, masraflı ve zaman alıcı olmasıdır. Örneğin Türkiye’de bina ve arazi değerlerinin genel tahriri bir kere Osmanlı İmparatorluğu döneminde, bir kere de Cumhuriyet Dönemi’nde (1936) yapılmıştır. Bina ve Arazi Vergisi Kanunu, tahririn her beş yılda bir yapılmasını ve on yılı geçince yenileme yapılmasını zorunlu tutmasına rağmen, kısmen idarî güçlükler ve giderler nedeniyle, kısmen de vergi mükelleflerini genel bir tahrirle tedirgin etmemek için, genel tahrir yöntemi pek uygulanamamıştır. Hükümetler bu şekilde yıllarca vergi matrahının erimesine seyirci kalmıştır. Günümüzde ise, yükümlünün bildirim ve idarenin denetimi uygulaması söz konusudur³⁰².

³⁰¹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 362; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.699.

³⁰² Bulutoğlu, Kamu Ekonomisi, s.381; Erginay, s.101; Edizdoğan, s.288.

2002 yılına gelene kadar emlak vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanmakta, beyanname ile bildirilmekte idi. Beyanname verme işlemi, Maliye Bakanlığı'nın dört yılda bir yapacağı, mükellefleri genel beyana davet ile yenilenmekteydi. Ancak matrahın belirlenmesinde esas alınan bina metrekare inşaat maliyetleri ile arazi ve arsa birim değerlerinin idarece belirlenmekte olması nedeniyle, beyan sırasında mükelleflerin işlevi, yeni belirlenmiş değerleri gayrimenkulleri ile ilgili ölçülere uygulamaktan ibaret olmaktaydı. İdare ve mükellef açısından emek, zaman kaybı, kırtasiyeciliğe yol açan bu uygulama yerini, 1.1.2002 tarihinden itibaren idarece takdir yönteminin uygulanmasına bırakmıştır. Bu uygulama ile artık mükellefler, sadece yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması halinde, ilgili belediyeye bildirimde bulunacaktır. Belediyeler dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin ortaya koyduğu yeni değerleri ve metrekare bina inşaat maliyetlerini, mükelleflerin bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak matrahı kendileri saptayacaktır³⁰³.

Bina vergisinde de, arazi vergisinde de matrah gayrimenkulun vergi değeridir (EVK m.7/1, m.17). Vergi değeri Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre, *"arsa ve araziler için, (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre) takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide, her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller); arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre; binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedel"* şeklinde tanımlanmıştır. Matrahın tespitinde bu konuya ilişkin tüzük hükümlerinden de yararlanır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde, Vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 298'inci maddesi hükümleri

³⁰³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.363.

uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunulduğuna hükmedilmektedir³⁰⁴. Bina inşaat maliyeti bulunurken normal inşaat maliyet bedeline asansör için % 6, kalorifer veya klima için % 8 tesisat farkı ilâve edilmektedir³⁰⁵.

Emlâk Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin olarak çıkarılan Tüzüğe göre binaların vergi değeri; kullanılış tarzı, inşaatın türüne ve sınıfına göre takdir olunmaktadır. Vergi değerinin takdirinde, binanın işyerleri ve meskûn yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu; bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevki; su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı; büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı; iç bölümleri yönünden kullanışlılık durumu; ön ve arka cephede bulunması; bayındırlık derecesi; asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı; müstemilatı; manzara görme durumu dikkate alınmaktadır. Vergi değerinin takdirinde binada bulunan mobilya ve sair eşya ile sabit üretim tesisleri dikkate alınmaz. Binaların tür ve sınıfına göre bulunacak maliyet bedelinden binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda aşınma payı indirilir³⁰⁶.

5. Verginin Oranı

Bina ve arazi vergisi şeklinde iki kısımdan oluşan Emlâk Vergisinin bina vergisi açısından oranı, meskenler için %1, işyerleri için %2; arazi vergisi bakımından oranlar ise, arazilerde %1, arsalarda %3'tür. Bu oranlar, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanmaktadır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu

³⁰⁴ 2008 yılı için yeniden değerlendirme oranı %12'dir. 388 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği, R.G.20.12.2008 – 27086.

³⁰⁵ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.712.

³⁰⁶ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.712.

yetkileri kullanarak vergi oranlarını yükseltmek, yeni bir vergi takdirinin kayıplarına girmektense enflasyonun yok ettiği matrahları artırmak kestirme, fakat âdil olmayan bir yoldur. Bu bakımdan verginin bir normal oranı, bir de Büyükşehir Belediye sınırları ve mücavir alanlar için söz konusu olan artırımlı oranı bulunmaktadır³⁰⁷.

Bina vergisi açısından ise, bir de indirimli oran uygulaması bulunmaktadır. İndirimli oran ise, tek meskene sahip kişilere belli şartlar altında uygulanabilmektedir. Emlâk Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi 2'nci fıkrasına göre, *“Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup, on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri genellikle kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürhükümlülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanmaktadır. Ancak belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmamaktadır. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

İndirimli oran, 38, 44, 45 ve 47 Seri No.lu Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usûl ve esaslara göre uygulanmaktadır. 45 seri Nolu Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, indirimli (sıfır) vergi oranının uygulanması için meskende bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Bu nedenle, sahip olduğu tek meskeni kiraya verip, kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir. Sosyal güvenlik kurumlarından emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı alanların, bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bunların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır. Mükelleflerin gelir getirmeyen işyeri, arsa ve araziye sahip olmaları, indirimli vergi oranından

³⁰⁷ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.260; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.713; Pehlivan, Vergi Hukuku, s.292.

yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir. İndirimli vergi oranından yararlanan mükelleflerin, bu orandan yararlanma ile ilgili şartlardan herhangi birini kaybetmeleri halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyeye bildirmeleri gerekmektedir. İndirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanması gerektiği halde tahsil edilen vergiler için geriye dönük olarak ve düzeltme zamanaşımı süreleri de dikkate alınmak suretiyle düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulu'na, binalar için uygulanacak emlak vergisi için Kanun ile böyle bir yetki verilmesine karşılık, arazi ve arsalar için vergi oranlarını belirlemeye ilişkin herhangi bir yetki verilmemiştir. Bununla beraber Emlak Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesi 3'üncü fıkrasında, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağına Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edileceği hükme bağlanmıştır. Bu şekilde, farklı oran uygulamaları nedeniyle arsa sayılan arazi için vergi yükü ağırlaşacağından, bu durum dolaylı bir yetki düzenlemesi olarak düşünülmektedir³⁰⁸.

Özellikle çok yüksek vergi değeri olan arsalar üzerine vergiden kaçmak üzere çok düşük değerli bina yapımını önlemek amacıyla kanunda, yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının (veya arsa payının) vergisinden az olamaz şeklinde bir vergi güvenlik önlemi yer almaktadır. Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır (EVK m.8/3).

6. İstisna ve Muafiyetler

a. Genel Olarak

Emlak vergisi için Kanun'da (EVK) bir tane istisna belirtilmekle beraber muafiyetlerin hem sayısı fazladır, hem de daimi ve geçici muafiyet şeklinde bir ayırım söz konudur.

³⁰⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.365.

b. İstisna

Emlâk vergisinde istisna uygulaması arazi vergisi kapsamında yer almakta olup, bina vergisi için muafıklar söz konusudur. Arazi vergisine yönelik olarak Kanun'un 16'ncı maddesinde mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası³⁰⁹ arazi vergisinden istisna olacağı ve bu istisna tutarını üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu belirtilmiştir. Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayeti altındaki çocuklarına ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınmaktadır. Hisseli arazilerde istisna tutarı, mükelleflerin hisseleri ayrı ayrı dikkate alınarak uygulanmaktadır.

c. Muafiyetler

Emlâk vergisinde bu istisna dışındaki tüm vergisel kolaylıklar muafıklar başlığı altında düzenlenmiş olup, bina vergisi ve arazi vergisi için tanınan muafıklar birbirleriyle benzerlik göstermektedir. Muafıkların bir kısmı daimi muafık olarak, bir kısmı da geçici muafık olarak hüküm altına alınmıştır. Geçici muafıklar özellikle belli konuda gelişme sağlamak üzere teşvik vermek üzere getirilmektedir. Hiçbir şekilde ekim ve dikim imkânı bulunmayan bir arazinin tarım arazisi haline getirilmesini sağlamak üzere bu arazinin belli bir süre vergiye tâbi olmaması durumu buna örnek olarak gösterilebilmektedir.

Daimi muafıklar için bina ve arazilerin, kiraya verilmemiş olması koşulu getirilmiştir. Ancak şu dört durumda kiraya verilme şartına bakılmaksızın sözü edilen kurum ve kuruluşlara ait bina ve araziler vergiden muaf tutulacaktır. Bu kapsamdaki arazi ve binalar ise, Kanun'un 4 ve 14'üncü maddelerinde şu şekilde sayılmıştır:

³⁰⁹ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 32'nci maddesi ile 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde yer alan "250.000.000 lirası" ibaresi "10.000 Türk Lirası" şeklinde değiştirilmiştir. **Bkz:** http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.durumu?kanun_no=5904.

- Özel³¹⁰ bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait bina, arazi ve arsalar;
- İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları ile Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri ve bunlara ait arazi ve arsalar;
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar;
- 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılan, 18.6.1999 tarihli ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait bina, arazi ve arsalar.
- Aşağıdaki bina ve araziler ise, kiraya verilmedikleri sürece emlak vergisinden muaf olmaktadır:
 - Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;
 - Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı;
 - Kurumlar vergisine tâbi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar; kâr amacı taşımayan hastane, dispanser,

³¹⁰ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 39'uncu maddesi 1'inci fıkrasında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4 üncü ve 14 üncü maddelerinde yer alan "Katma" ibareleri "Özel" şeklinde değiştirilmiştir. Kanun bilgileri için Bkz. http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar_sd.durumu?kanun_no=5904

- sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;
- Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı;
 - Zirai üretimde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, seralar ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları;
 - Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları;
 - Maliye ve Gümrük Bakanlığınca halkın kullanımına açık olduğu kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryollarının kullanımına yarayan köprü, tünel, vs. gibi mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki bina ve tesisler ile bunların mütemmimleri; her türlü su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;
 - Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile karşılıklı olmak şartıyla elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müstemilatı ve Merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;
 - Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait vakfin kuruluş amacına hizmet için kullanılan binalar; enerji nakil hatları ve direkleri.
 - Gelir veya kurumlar vergisine tâbi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar;

- Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 Sayılı Kanuna uygun olarak kurulan kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Millî Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip olduğu kendi hizmet binaları; karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları;
- Müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç tersane binaları,
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina, arazi ve arsalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tâbi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticarî, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz);
- Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtım amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar.

Daimi muafiyetlerin ortak özelliği kamu yararına hizmet eden kurum, kuruluş, dernek ve vakıflara ait bina ve arazilerini, kamu bina ve arazilerini kapsamasıdır. Örneğin, eğitim amacına hizmet etmek üzere kurulan bir vakfa ait okul binası emlak vergisinden muaf tutulabilirken, aynı vakfa ait bir kafeterya binası için muafiyet uygulaması söz konusu olamaz. Bununla birlikte bir Danıştay kararında, kamu yararına çalışan bir derneğe ait olmayan okul binalarının Emlak Vergisine tâbi tutulmasının uygun olduğu belirtilmiştir³¹¹. Belediye ve mücavir alan dışında kalan arazi, tarım arazisi, ormanlar, mülk konusu olmadan devlete ait doğal yerler, boş arazi, doğal kaynaklar, ulusal ormanlar arazi vergisi dışında tutulmaktadır. Tarım için kullanılan yerlerin arazi vergisi dışında tutulması, tarım arazisi sahiplerinin zirai kazançlarından dolayı gelir vergisi mükellefi olmaları varsayımına dayanmaktadır³¹².

³¹¹ Dnş.3.Daire, E.1973/411, K.1973/452, Karar Tarihi:10/10/1973.

³¹² Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.264.

Mücvir alan dışında zirai faaliyet sebebiyle gelir vergisi mükellefi olan emlak sahipleri ayrıca emlak vergisi mükellefiyetine tâbi olmazken; ticarî, sınaî ve turistik faaliyetle uğraşan gelir vergisi mükelleflerinin bu faaliyetlerin icrasına yönelik sahip oldukları emlakları, emlak vergisine tâbi olmaktadır. Bununla birlikte, mücvir alan dışında olduğu için dönümlerce arazinin vergi kapsamında olmayıp, mücvir alan içinde yer alan arsa ve arazilerin küçükde olsa vergi kapsamında olması Anayasa'da hükmedilen mali güce göre vergilendirme ilkesine, kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı uygulamalar niteliğindedir.

7. Vergilendirme Süreci

Emlak vergisi, merkezî ya da yerel yönetim birimlerince uygulanabilmekte ya da merkezî yönetim bu verginin hâsılatının bir bölümünü yerel yönetim kuruluşlarına bırakabilmektedir. Ancak genel olarak uygulamada vergi yerel yönetim birimlerince tarh ve tahsil edilmektedir. Ülkemizde de yerel yönetim birimlerinden belediye öz gelirleri içerisinde emlak vergisinin oldukça önemli bir payı vardır ve emlak vergisinin vergilendirme sürecinin izlenmesi belediyelerce yerine getirilmektedir.

Bina vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesine göre, ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında tarh olunur.

Aşağıda belirtilen vergi değerini değiştiren durumlarda mükelleflerin ilgili belediyeye bildirimde bulunma zorunlulukları bulunmaktadır (EVK madde 33):

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

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

3. Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikametgâh olarak kullanılan kısımlarının dükkân, mağaza, depo gibi ticarî ve sanatsal

faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için değiştirilerek düzenlenmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).

4. Arazinin hal ve heyetinde değişik olması:

a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;

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

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

d) Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi;

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi;

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

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

7. Birden fazla arazi ve arsanın tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya birden fazla hisseye ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

Emlâk Vergisi Kanunu'nun 11 ve 21'inci maddelerine göre; vergi, bildirim halini gerektiren, emlâkın vergi değerini değiştiren hallerde vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayı içinde gerçekleşmiş ve bildirim, vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise, bildirim verildiği tarihte tarh etmektedir. Mükellef tarafından verilen bildirimlerdeki bilgiler, bildirim yapıldığı ve bildirim ilgili bulunduğu dönemden sonra belirlenecek matrah ve yapılacak tarhiyatlarda otomatikman hesaba katılır.

Yukarıda belirtilen ve Emlâk Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde hüküm altına alınan vergi değerinin değişmesine ilişkin sebeplerin gerçekleşmesi durumunda söz konusu bildirimlerin emlâkın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilmesi gerekir. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün

tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması durumunda bildirimde bulunma söz konusu değildir. Bu hallerde vergi, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında tarh etmektedir.

Emlâk Vergisi Kanunu 29'uncu maddeye göre hesaplanan vergi, vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir (EVK madde 11 ve 21).

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK madde 11).

Bir il veya ilçe sınırı içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenmektedir(EVK madde 11).

Mükellefler verginin tarhı için gerekli olan bildirimleri yerine getirmezlerse, idare başvuruyu beklemeden tarh işlemini yapabilmektedir. Bu durumda belediye kendiliğinden, elde ettiği bulgulara göre yoklama fişi kullanarak vergiyi tarh eder. Emlâk Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesine göre, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar. Bu zamanaşımı güvencesi, vergi idaresinin alacağını güvence altına almasını sağlayan bir önlem niteliğini taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu mükerrer 49'uncu maddesinde emlâk vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilânı ve kesinleşmesine ilişkin esaslar belirlenmiştir. Buna göre; Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıkları, 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesi hükmü ile aynı Kanununun 31'inci maddesi uyarınca hazırlanan

tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.

Vergi Usul Kanunu Mükerrer 49'uncu maddesinin a bendine göre, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilir.

Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir(VUK Mük.Madde 49/b).

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır (VUK mük. Madde 49/b).

Vergi Usul Kanunu mükerrer 49'uncu maddesinin b bendine göre, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi gözetiminde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. Dikkat edilirse, mükellefler

tespit ve ilan edilen objektif ölçüler için doğrudan davacı olamamaktadırlar, mükelleflerin itiraz hakları sınırlandırılmıştır³¹³.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir (VUK Mük.Madde 49/b).

Bakanlar Kurulu bu fıkroda yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir (VUK Mük.Madde 49/b).

Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tamamlanmış sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tamamlandığı tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır (VUK Mük.Madde 49/c).

8. Verginin Ödenmesi ve Zamanaşımı

Emlâk Vergisi Kanunu'nda verginin ödenmesi ile ilgili düzenlemeler Kanununun 30'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre emlâk vergisi birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir.

Kanunlarla veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatlarla anıt, tarihi eser, kamulaştırma gibi nedenlerle tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi Emlâk Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi 3'üncü fıkrasına göre, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlâkin vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u

³¹³ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 364; Doğrusöz, Arsa Değerinin Tespiti,

http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=121854.

bina, arsa veya arazinin satılması, istimlâki veya hibe yoluyla devir ve temlik halinde, tahsilât zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelmektedir.

Verginin ödenmesi ile ilgili olarak özellikle yeni mükelleflerin izlenmelerini kolaylaştırmak üzere bir vergi güvenlik müessesesi olarak müteselsil sorumluluk uygulaması söz konusudur. Emlâk Vergisi Kanunu 30'uncu maddesinin 7'nci fıkrasına göre, devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlâk vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Devralanın mükellefe rücû hakkı saklıdır. Bu düzenleme ile devir ve temlik işlemleri kolaylaştırılmak istenmiştir. Çünkü, eski düzenlemede devir ve ferağ işlemleri devreden vergi ile ilişkisi kesilmeden yapılamamakta iken, bu düzenleme ile devir ve ferağ işlemleri vergi borcuna bakılmaksızın yapılabilmektedir. Ancak ödenmeyen vergi borcundan her iki tarafta sorumlu olmaktadır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemini, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci gün akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir.

Emlâk vergisinde zamanaşımına ilişkin süreler Vergi Usul Kanunu'nda belirtilenlerden farklı şekilde düzenlenmiştir. Emlâk Vergisi Kanunu 40'ıncı maddesine göre tahakkuk zamanaşımı, bildirim dışı bırakılan binaların bildirim dışı bırakıldığı ilgili belediye tarafından öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere, vergiler beş yıl içinde tarh edilip ve mükellefe tebliğ edilmezse sona ermektedir. Bu durum, idare araştırıp, ortaya çıkarmadığı sürece emlâk vergisinde zamanaşımı süresinin başlamayacağı anlamına gelmektedir.

B. Motorlu Taşıtlar Vergisi

1. Genel Olarak

Motorlu taşıtlar vergisi, objektif nitelikte alınan özel servet vergisidir. Belirli servet unsurları üzerinden vergi alınmasını ifade eden bir özel servet vergisi olduğu için vergi ödeme gücüne ulaşmak konusunda etkinliği zayıftır. Ülkemizde 1963 yılında çıkarılan 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu ile daha önce

uygulanan “Trafik Resmi” ile “Hususi Otomobil Vergisi” vergi kapsamına alınarak tüm motorlu kara taşıtları vergiye tâbi tutulmuştur. Daha sonra 1982 yılında verginin kapsamı genişletilerek, deniz ve hava taşıtları da verginin içine alınmış ve bu yüzden de verginin adı motorlu taşıtlar vergisi olarak değiştirilmiştir³¹⁴. Ancak son olarak kabul edilen ve 30.06.2009 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un³¹⁵ 2’nci maddesi ile motorlu deniz taşıtları 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun kapsamından çıkartılmıştır.

Günümüzde her türlü motorlu araç sayısı ve kullanımı iyice arttığından, devletin özellikle karayollarının yapım, bakım ve onarımına yönelik kamu harcamaları da hızla yükselmektedir. Motorlu taşıtların artması kamu harcamalarının artışı gerektirdiğinden, motorlu taşıt kullanımının kişilere bir takım vergisel yükleri söz konusu olmaktadır. Motorlu taşıtların kullanımı sırasında katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve birtakım harçlar alınmaktadır³¹⁶.

Vergi, dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi Türkiye’de de merkezi hükümet tarafından alınmaktadır. Ancak bazı ülkelerde motorlu taşıtların konusunu oluşturduğu, yerel nitelikli daha başka bazı vergiler alınmaktadır. Özellikle trafik yoğunluğunu gidermeye yönelik belirli gün ve saatler içinde belli yollardan alınan bu vergiler söz konusu yerel yönetimde fayda ilkesi gözetilerek tekrar yolların bakım ve onarımına tahsis edilmektedir. Uygulanan bu vergilendirme ya da ücretlendirme yöntemi kent trafiğinde rahatlatma sağlamakla birlikte, uygulama maliyetleri ve uygulamada etkinlik konusunda güçlükler taşımaktadır. Ancak Singapur ve Londra’da başlatılan başarılı uygulama örnekleri mevcuttur³¹⁷. Genel olarak Avrupa

³¹⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.364; Uluatam/Methibay, s.374

³¹⁵ RG. 16.05.2009 – 27230.

³¹⁶ Aksoy, s.357; Çımat/Yayman, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005026210.htm>; Kızılot, Otomobillerle İlgili Sorunlar, Yaklaşım Dergisi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm>.

³¹⁷ Güner, s.2967; Sakıncı, s.128.

Birliği ÷lkelerinde alınan motorlu taşıtlar vergisi, çevre temizliği ve yolların kullanımı göz önünde bulundurularak alınmaktadır. Bu durum verginin alınmasında yolların kullanımı açısından taşıtın ağırlılığının, çevreye verdiği zarar açısından silindir hacminin kriter alınmasını gerektirmiş ve yüksek silindir hacmine sahip olan araçlardan, çevreye daha çok zarar vermeleri nedeniyle daha fazla vergi alınması yoluna gidilmiştir³¹⁸. Türkiye’de vergi, motorlu taşıtlara sahip olmanın servetin bir göstergesi olduğu düşünce ile alınmakta bu ise, verginin uygulanmasında âdil olmayan sonuçlar yaratmaktadır.

Ülkemizde motorlu taşıtlar vergisinden yerel idarelerin vergi alması söz konusu değildir. Yerel yönetimlerin motorlu taşıtlar üzerinden elde ettikleri tek gelir otopark gelirleridir. Ancak bununla ilgili olarak İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanun Tasarısı’nın 80’inci maddesinde 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre yapılacak vergi tahsilâtı toplamının yüzde ellisinin yerel yönetimler payı olarak ayrılması öngörülmektedir³¹⁹.

2. Verginin Konusu

Verginin konusuna Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesine göre, Karayolları Trafik Kanunu’na göre, trafik şube ya da bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü’ne kayıt ve tescil edilmiş uçak ve helikopter girmektedir. 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun³²⁰,un 2’nci maddesinin a bendiyle 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren “Liman veya belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları” Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamından çıkarılmaktadır.

³¹⁸ Fikir, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024246.htm.

³¹⁹ Güner, s.2969.

³²⁰ RG. 16.05.2009 – 27230.

Kanunun (MTVK) 1'inci maddesinde verginin konusu bu şekilde belirtilmiş olmasına rağmen, Kanunun (MTVK) 2'nci maddesinde motorlu taşıtlarla ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlara göre, karada, havada insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlar motorlu taşıt olarak kabul edilmektedir. Son yapılan düzenlemeler ile de deniz, göl ve nehirlerde motorlu taşıt görevi gören taşıtlar bu tanımın kapsamından çıkarılmıştır.

Denizcilik Müsteşarlığınca liman başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak bağlama kütüğüne kayıtları sırasında alınan ruhsatname ve vize harcı ile ticarî veya özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve iç su araçlarının mâlikleri veya işletenlerinin vergisel yükümlülüğü son bulmaktadır. 5897 Sayılı Kanun'un 4'üncü maddesiyle de, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarifeye taşıtların motor gücü (BG) ve yaşlarına bağlı olmaksızın, uzunluk ölçülerini esas alan bir tarife eklenmiştir. Yeni düzenleme ile özellikle amatör denizciliğin teşvik edilmesine ve denizlerimizde Türk bayrağı taşıyan taşıtların sayısının artırılmasına çalışılmıştır. Bu kapsamda söz konusu deniz araçlarına Bakanlar Kurulu'nun 2009/15315 sayılı Bazı Mallara Uygulanacak Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Belirlenmesine Dair Kararının 1'inci maddesiyle 30/11/2009 tarihine kadar (bu tarih dahil) geçerli olmak üzere özel tüketim vergisi oranı %0 ve 2'nci maddesiyle katma değer vergisi oranı %1 olarak belirlenmiştir³²¹.

3. Verginin Mükellefi

5897 Sayılı Kanun ile değişikliğe uğrayarak "liman ve belediye" sicilinde kayıtlı motorlu araç sahiplerinin motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü sona ermiştir. Buna göre, verginin mükellefi Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde, "trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava taşıtları sicilinde motorlu taşıtları adlarına kayıt ve tescil ettiren gerçek ve tüzel kişilerdir"

³²¹ RG.22.08.2009 - 27327

şeklinde belirtilmektedir. Genel olarak taşıt kimin adına tescilli ise, vergi o kişiden alınmaktadır, böylece vergide oto-kontrol mekanizması işleyebilmektedir³²².

4. Verginin Tarife ve Ölçüleri

a. Genel Olarak

Taşıtların vergilenmesine esas olan unsurlar; model yılı, cinsi, net ağırlığı, istiap haddi, motor gücü birimi (BG), silindir hacmi (CC) ve azami kalkış ağırlığıdır. Motorlu Taşıtlar Vergisi, spesifik matrah usûlünün uygulandığı, oran artışının matrah artışından başka etkenlere bağlı olduğu bir vergidir. Bu özelliği, aracın özel ya da ticarî olmasına; deniz ya da hava taşıtı olmasına göre uygulanan tarife yapısını çeşitlendirmektedir. Özel hizmetlerde kullanılan taşıtların vergileri yüksek; ticarî amaçlarla kullanılan taşıtların vergisi çok düşük tutulmuştur. Günümüzde vergi sistemlerinde spesifik matrah usûlüne çok az ülke de başvurulmaktadır. Çünkü, bunlar donmuş matrahlar olup, mal ve eşyanın değer artışlarını izleyememektedir. Verginin alınmasında spesifik matrah usûlünün geçerli olması, verginin millî gelirdeki artışları izleme olanağını da engellemektedir. Yeni taşıtların vergi kapsamına girmesinin sebep olacağı verim artışı hariç, bu verginin sağladığı gelir yıldıan yıla eksilmektedir. Çünkü vergi, taşıtın motor gücüne ve yaşına göre alındığından taşıt yaşlandıkça ödenen vergi de azalmaktadır³²³.

b. Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Esas Alınacak Tarifeler

Farklı matrah yapısına sahip olan motorlu taşıtlar vergisi için ülkemizde 5897 Sayılı Kanuna kadar dört çeşit tarife uygulanmakta idi. Ancak 30 Haziran 2009 tarihinden itibaren motorlu taşıtlar vergisinin tarife sayısı üçe inmektedir.

³²² Akdoğan, Türk Vergi Sistemi, s. 426; Edizdoğan, s.290.

³²³ Nadaroğlu, s.351; Erginay, s.41; Kırbas, s.107.

Denizciliğimizin gelişmemesine ve ülke ekonomisine katkı sağlayamamasına gerekçe olarak gösterilen tepkiler sonunda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne taşınmış ve 01.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na tâbi olan motorlu deniz araçlarından motorlu taşıtlar vergisi alınmaması kabul edilmiştir. 5897 Sayılı Kanunu Ek Madde 12'ye göre, bu araçların Denizcilik Müsteşarlığınca liman başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak bağlama kütüğüne kayıt ettirilmeleri gerekmektedir. Bağlama kütüğüne kayıt edilecek her bir gemi, deniz ve iç su aracı için ruhsatname düzenlenecektir. Ruhsatnameler bağlama kütüğünün tutulduğu liman başkanlığı veya belediye tarafından her yıl vize edilir. Vizenin geçerlik süresi bir yıldır. Süresinde vize edilmeyen ruhsatnameler geçersizdir. Ruhsatname ve bunların vizeleri, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (8) sayılı tarifinin "XIII- Bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden ve bunların vizelerinden alınacak harçlar" bölümünde belirlenen harca tâbidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmekte olan deniz taşıtlarının vergilendirilmesinde taşıtın motor gücü ve yaşı esas alınmakta idi. 5897 Sayılı Kanun ile Harçlar Kanunu kapsamına giren bu taşıtlar üzerinden alınan Ruhsatname ve Vize Harcında taşıtın deniz ve kıyılarımızdan yararlanmalarının karşılığı olarak yükümlülük söz konusu olmaktadır. Buna göre, deniz ve kıyılarımızda kapladığı alana, taşıtın boyuna göre yükümlülük söz konusu olmaktadır. Kanun'un 4'üncü maddesinde belirtilen ve Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarifeye aşağıdaki bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden ve bunların vizelerinden alınacak harç tarifesi eklenmiştir.

- 5 metreden 9 metreye kadar olanlardan (200 TL)
- 9 metreden 12 metreye kadar olanlardan (400 TL)
- 12 metreden 20 metreye kadar olanlardan (800 TL)
- 20 metreden 30 metreye kadar olanlardan (1.600 TL)
- 30 metreden büyük olanlardan (3.200 TL)

Aracın boyunun tespitinde bir metreden küçük değerler dikkate alınmamaktadır. Genel olarak deniz taşımacılığı ve balıkçılık faaliyetinde kullanılan gemi, deniz ve iç su araçları için alınacak ruhsatname ve yapılacak vize işlemleri bu bölümdeki harçlardan istisna tutulmaktadır.

Kanunun (MTVK) 10'uncu maddesine göre tarifeler kapsamında uygulanan vergi miktarları her takvim yılı başından itibaren o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilân olunan yeniden değerleme oranında artırılmaktadır. Bakanlar Kurulu'nun, yeniden değerleme oranının % 50 fazlasını geçmemek, % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etme konusunda ve ayrıca EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirme konusunda yetkisi bulunmaktadır.

aa. I Sayılı Tarife

Maktu tutarları esas alan bu tarifeye otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motorsikletler girmektedir. I sayılı listede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler için motor silindir hacmi ve yaşı esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır.

Tablo3: I Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi					
Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 – 3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 - 15 yaş	16ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	405,00	283,00	160,00	120,00	45,00
1301 – 1600 cm ³ e kadar	648,00	486,00	283,00	200,00	78,00
1601 – 1800 cm ³ e kadar	1.140,00	893,00	526,00	322,00	127,00
1801 – 2000 cm ³ e kadar	1.793,00	1.384,00	814,00	486,00	194,00
2001 – 2500 cm ³ e kadar	2.690,00	1.955,00	1.221,00	731,00	291,00
2501 – 3000 cm ³ e kadar	3.750,00	3.262,00	2.039,00	1.099,00	405,00
3001 – 3500 cm ³ e kadar	5.711,00	5.139,00	3.096,00	1.547,00	570,00
3501 – 4000 cm ³ e kadar	8.976,00	7.752,00	4.567,00	2.039,00	814,00
4001 cm ³ ve yukarısı	14.689,00	11.015,00	6.525,00	2.935,00	1.140,00
2-Motosikletler					
100 - 250 cm ³ e kadar	8,00	61,00	45,00	29,00	13,00
251 - 650 cm ³ e kadar	160,00	120,00	78,00	45,00	29,00
651 - 1200 cm ³ e kadar	405,00	242,00	120,00	78,00	45,00
1201 cm ³ ve yukarısı	977,00	648,00	405,00	322,00	160,00
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 .					

bb. II Sayılı Tarife

II sayılı tarifeye, I sayılı tarifeye girmeyen motorlu taşıtlar girmektedir. Tarife kapsamına minibüs; panel van ve motorlu panel karavanlar; otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri girmektedir. Tarife kapsamındaki araçlar için ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarı farklı kriterlere göre belirlenmektedir. Örneğin minibüsler için belirlenen tek kriter taşıtın yaşı olmaktadır. Ödenecek vergi miktarı taşıtın yaşı yükseldikçe, azalmaktadır.

Tablo 4: II Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi			
Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri / Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	486,00	322,00	160,00
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	648,00	405,00	242,00
1901 cm ³ ve yukarısı	977,00	648,00	405,00
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	1.221,00	731,00	322,00
26 – 35 kişiye kadar	1.466,00	1.221,00	486,00
36 – 45 kişiye kadar	1.630,00	1.384,00	648,00
46 kişi ve yukarısı	1.955,00	1.630,00	977,00
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg.'a kadar	437,00	291,00	144,00
1.501 - 3.500 kg'a kadar	879,00	511,00	291,00
3.501 - 5.000 kg'a kadar	1.319,00	1.099,00	437,00
5.001 – 10.000 kg'a kadar	1.466,00	1.245,00	585,00
10.001 – 20.000 kg'a kadar	1.759,00	1.466,00	879,00
20.001 kg ve yukarısı	2.200,00	1.759,00	1.024,00
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 .			

cc. IV Sayılı Tarife

IV sayılı tarifeye Türk Kuşu ve Türk Hava Kurumuna ait olanların dışındaki uçak ve helikopterler girmektedir. Söz konusu uçak ve helikopterler (Türk Kuşu ve Türk Hava Kurumu'na ait olanlar hariç) için ise, azami kalkış ağırlığı esas alınmaktadır.

Ziraî ilaçlama amacıyla kayıt ve tescil edilmiş uçaklar ise, tarifede yer alan vergi tutarlarının %25'i oranında; diğer bir ifadeyle ziraî ilaçlama amacıyla kullanılan uçaklar normal uçaklara göre %75 daha az vergiye tâbi olmaktadır. Ancak ziraî ilaçlama amacıyla kullanılan bu uçakların, düşük oranlı vergi uygulamasına tâbi tutulmasının vergi gelirlerini azaltıcı herhangi bir etkileri söz konusu değildir. Çünkü ziraî ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş uçak sınırlı sayıda³²⁴.

³²⁴ Fazıl Aydın, Motorlu Taşıtlar, s.86.

Tablo 5: IV Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesi				
Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 - 3 yaş	4 - 5 yaş	6 - 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg'a kadar	8.159,00	6.525,00	4.894,00	3.915,00
1.151 - 1.800 kg.'a kadar	12.241,00	9.791,00	7.343,00	5.874,00
1.801 - 3.000 kg.'a kadar	16.321,00	13.057,00	9.791,00	833,00
3.001 - 5.000 kg.'a kadar	20.403,00	16.321,00	12.241,00	9.791,00
5.001 - 10.000 kg.'a kadar	24.484,00	19.586,00	14.689,00	11.750,00
10.001-20.000 kg.'a kadar	28.565,00	22.852,00	17.137,00	13.707,00
20.001 kg. ve yukarısı	32.646,00	26.116,00	19.586,00	15.669,00
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028 .				

Motorlu taşıtlar vergisi, motorlu taşıtların servet değerleri üzerinden alınmayıp, verginin miktarı, verginin konusunu oluşturan taşıtların değerinden neredeyse bağımsız olarak belirlenmektedir. Tarifelere göre, vergi miktarı, taşıtın yaşına; silindir hacmine; oturma yeri sayısına; azami toplam ağırlığına ve azami kalkış ağırlığına bağlı olarak tespit edilmektedir. Aracın yaşı arttıkça vergi azalmakta, ağırlık ya da güç arttıkça vergi yükselmektedir³²⁵. Değer esası dikkate alınarak, rayiç ya da emsal değer üzerinden bina ve arazi vergilerinininkine benzer bir uygulamanın gerçekleştirilmesi motorlu taşıtlar vergisinde, Anayasal vergilendirme ilkelerinden mali güce göre vergilendirmeyi ve vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleşmesini sağlayacaktır.

c. Kasko Sigorta Değeri Uygulaması

Motorlu taşıtlar vergisinin tarife yapısı 2004 yılına kadar vergilendirme açısından eşitsizlikler oluşturan bir durumda idi. Daha çok, I sayılı tarifede yer alan lüks otomobil ve normal otomobil ayırımı vergilendirmede eşitlik anlayışına ters düşmekteydi. Özellikle 1600cc üzerindeki tüm araçların yaşına bakılmaksızın lüks

³²⁵ Edizdoğan, s.290, Bilici, s.275.

araç kabul edilip sıfır yaşında son model normal araçlarla aynı vergi tutarında vergilendirilmesi eşitsizliğe yol açan uygulamaların başında gelmekteydi. Bu gibi eşitsizliğe yol açan uygulamaların önlenmesine yönelik olarak verginin aracın parasal değerine göre alınması, bu şekilde aynı ödeme gücüne sahip olandan aynı verginin alınmasının sağlanacağı ve vergilendirmede adaletin gerçekleştirileceği fikri, vergi uygulamacıları başta olmak üzere çeşitli çevrelerce dile getirilmiştir. Özellikle eski teknolojilere sahip ve emsallerine göre fiyatları oldukça düşük, ikinci el otomobiller için değer esasının uygulama güçlüğüne ortadan kaldırılmasına yönelik olarak da Kasko Sigortası Prim değerinin esas alınması önerilmiştir. Bu uygulama ile mükelleflerin ödeyecekleri verginin sahip oldukları taşıtın değeriyle orantısız olmasının engellenmesi amaçlanmaktadır³²⁶.

I sayılı tarife grubuna otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler girmektedir. I sayılı tarifeye giren motorlu araçlar için ödenmesi gereken vergi tutarı ise, araçlar motor silindir hacimlerine göre 9 sınıfa ayrılarak; yaşlarına göre ise, 5 sınıfa ayrılarak tespit edilmektedir. I sayılı tarife ile ilgili olarak 5035 sayılı kanunla bir değişiklik yapılmıştır. Özellikle vergilendirmede eşitlik anlayışına göre yapılan bu düzenlemeye göre; *“I sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerine ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın Ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirlemeye, bu oranı % 4'e kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir”*. Buna göre de 14.12.2004 tarihli ve 2004/8327 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oranın 1.1.2005 tarihinden itibaren %5 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. Bu uygulamanın esas amacı, silindir hacmi büyük olan fakat eski olmaları nedeniyle düşük değerleri olan motorlu taşıtların üzerindeki aşırı vergi yükünü azaltmaktır³²⁷.

³²⁶ Şanlı, s.31; Serkan Güngör, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311076.htm>.

³²⁷ Üzeltürk, s.20; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.739.

Kanun'a ve 28 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, Motor silindir hacmi 3000 cm³ olan 1997 model 11 yaşında bir taşıtın kasko sigortasına esas olan değerinin 12.350 TL olması halinde, 2010 yılında ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi tutarı hesaplanırken şu değerler esas alınacaktır:

Taşıtın kasko sigortasına esas değeri12.350,00TL
Taşıtın kasko sigortasına esas değerinin % 5'i (12.350 X %5=).... 617,50TL
2010 yılında ödenmesi gereken MTV tutarı2.039,00 TL
Bir alt kademeye göre ödenmesi gereken MTV tutarı1.221,00 TL

Örnekte belirtilen taşıtın motorlu taşıtlar vergisi tutarı kasko sigortası değerinin % 5'ini aştığından, ödenecek olan motorlu taşıtlar vergisi tutarı, taşıtın yer aldığı (I) sayılı tarifedeki motor silindir hacmi 3000 cm³ ve 7-11 yaş grubunun yer aldığı kademelerin bir alt kademesi olan 2001-2500cm³ arası ve 7-11 yaş grubu için ödenmesi gereken 1.221 TL olacaktır.

5. İstisnalar

Motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulmuş motorlu taşıtlar, Kanun'un 4'üncü maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç)
- Karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir

görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtlar.

- Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.
- 19.10.2005 tarihli 5411 sayılı Bankacılık Kanunu ile yürürlükten kaldırılan, 18.6.1999 tarihli ve 4389 Sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar.

Malûl ve engellilerin taşıtlarına yönelik istisna uygulaması da 5035 Sayılı Kanun'la değiştirilmiş, bu Kanun'la malûl ve engellilerin bu taşıtları bizzat kullanma zorunluluğu kaldırılmıştır. Böylece de taşıt kullanamayacak şekilde malûl ve engelli olan kişilerin de istisnadan yararlanmaları sağlanmıştır. Bu değişiklik motorlu taşıtlar vergisi için, vergiden kaçış durumu yaratmaktadır.

6. Vergilendirme Süreci

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesine göre, verginin mükellefiyeti motorlu taşıtların trafik sicili ve Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescili ile başlar. Motorlu taşıtların kayıt ve tescilinin yapılmasından önce bir takım kamu görevlilerinin birtakım kontrolleri yapmaları zorunlu tutulmuştur.

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

(MTVK m.13/a). Bu zorunluluğu yerine getirmeyen kamu görevlileri için belli bir ceza öngörülmüştür.

Motorlu Taşıtlar Vergisi mükellefleri, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtları, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar(MTVK m.13/b).

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesine göre mükellefiyet, takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son altı aylık dönemin başından itibaren dikkate alınır. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise, takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır.

Kanun'un 14'üncü maddesine göre, Kanun'daki tarifelerde belirtilen bazı motorlu taşıtlarla ilgili vergi ve cezaların ve gecikme zamlarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından gider olarak indirilmeleri mümkün değildir. Buna göre, ticarî amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlarla ilgili vergiler gelir ve kurumlar vergisi için kanunen kabul edilen gider olarak matrahtan indirilebilmektedir. Ancak, otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları için ödenen motorlu taşıtlar vergisi, gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Kanunun 14'üncü maddesinde özellikle I ve IV sayılı listelerdeki araçlar için bir sınırlama getirilmiş ve II sayılı araçlar için herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu durumda minibüs, otobüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerleri için bir sınırlama getirilmediğinden bunlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider olarak indirilebilecektir³²⁸.

³²⁸ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.59

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise, ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer (MTVK madde 8).

7. Verginin Ödenmesi

Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, örneğin yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı, motor gücü birimi (BG) ve azamî kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltulmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise, takip eden son altı aylık dönemin başında; son altı ayında yapılmış ise, takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ olunmaz ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır (MTVK m.9). Vergisinin tarh, tebliğ ve ödenmesine ilişkin söz konusu kanun maddesi Temmuz 2008 tarihinden itibaren, tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu verginin ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edileceğine dair hüküm eklenmiştir. Böylece mükellefler tarafından yeterince anlaşılmayan ve hukukî anlaşmazlıklara sebep olan durumlara bir açıklık getirilmiştir³²⁹.

8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Sorumluluk

Noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış ve devir işlemlerini yapanlar, taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, motorlu taşıtların her türlü satış veya devir

³²⁹ Fazıl Aydın, Motorlu Taşıtlar, s.87.

işlemlerini ve gerekli fenni kontrolleri yapmadan önce bu taşıtlara ait o güne kadar ödenmemiş motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye mecbur tutulmaktadır. Belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olmaktadır. Ancak, bunlar sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kaldıkları vergiler dolayısıyla mükelleflere rüçû hakkına sahiptirler (MTVK m.13/d). Bu düzenleme, motorlu taşıtlar vergisi açısından bir vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edilmiştir. Verginin tahsil edilebilmesinin sağlanması amacıyla getirilen bu hükümlerle, özellikle trafik siciline tescil edilmemiş araçların, noterden satış ve devrinin yapılması halinde bile vergi yükümlülüğü doğmaktadır³³⁰.

C. Veraset ve İntikal Vergisi

1. Genel Olarak

Servet transferinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan beri uygulamaya konulan ilk vergiler arasında yer almaktadır. Osmanlı Devleti döneminde bugünkü anlamıyla bir veraset ve intikal vergisi uygulaması söz konusu değildi. Bununla beraber, gayrimenkuller Osmanlı döneminin ilk zamanlarından beri ferağ ve intikal harçlarına tabi tutulmuştur. İntikallerden satış yoluyla gerçekleşenlerden alınanlara ferağ, veraset yoluyla gerçekleşenlerden alınanlara intikal harcı denilirdi. İntikal harcı, Cumhuriyet Dönemi'nde, veraset ve diğer intikallerden tescil harcı halini almıştır. 1926 yılında çıkan 797 Sayılı Kanun ile bugün yürürlükte bulunan ve 1959 yılında kabul edilen 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun ilk şekli uygulanmaya başlamıştır³³¹.

³³⁰ Sarılı, s.183; Yiğit, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110629.htm>.

³³¹ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.21; Öner, Mali İdare, s.472.

Servetin nesilden nesile aktarılması sonucu ortaya çıkan nesiller arası servet farklılıklarını kontrol etmek amacıyla veraset vergilerinden; kişilerin hayatları boyunca bu vergilerden, bağışlar yaparak kaçınmayı önlemek amacıyla da intikal vergilerinden yararlanılmaktadır. Böylece genel olarak veraset ve intikal vergilerinin beraber uygulanması ve bu şekilde birbirini tamamlamaları gerekmektedir³³².

Vergi gelirleri içinde çok düşük bir paya sahip olması nedeniyle, vergi için adı var, kendisi yok benzetmesi yapılmaktadır³³³. Ülkemizde, veraset yoluyla intikal eden malların vergiye esas alınacak değerinin tespitinde güçlükler yaşandığı, mükellefle idare arasında sıklıkla uyuşmazlıkların ortaya çıktığı, bu durumun hem mükellefler hem de idare açısından önemli zorlukları olduğu, maliyetler ve zaman kaybına neden olduğu belirtilerek verginin kaldırılması yönünde Meclis Plân ve Bütçe Komisyonuna bir tasarı sunulmuştur³³⁴. Tasarı gerekçesinde, mükelleflerin bu vergiye uyumda karşılaştıkları güçlükler nedeniyle, fiilen intikal eden malların hukukî tescil işlemlerinin uzun yıllar boyunca yapılamadığı, bu durumun, veraset yoluyla intikal eden malların fiili sahipleri (zilyetliği) ile hukukî sahiplerinin farklı kişiler olması sonucunu doğurduğu, resmî kayıtların güncellenmesindeki gecikmelerin ekonomik faaliyetlerin kayıtlılık düzeyinin artırılmasının önünde engel oluşturduğu belirtilmiştir.

2. Verginin Konusu

Veraset ve intikal vergisinin konusuna; Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde ivazsız bir tarzda bir kişiden diğer bir kişiye intikali girmektedir. Bu vergi, Türk vatandaşlığında bulunan kişilerin yabancı ülkelerde aynı şekilde elde edecekleri mallara da uygulanmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı bir kişinin Türkiye

³³² Nadaroğlu, s. 356; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.58; Aksoy, s.358; Edizdoğan, s.292; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.13.

³³³ Bilici, s.276.

³³⁴ Gerekçe için bkz. <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0572.pdf> (Erişim.10.09.2009).

sınırları dışında bulunan malını veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız bir tarzda elde eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan yabancı uyruklu kişiler bu vergi ile mükellef tutulmaz. Kanun'un (VİVK) 1'inci maddesinde yer alan konu unsuru, ivazsız yollardan intikal eden malların hangilerinin vergi kapsamına girdiğini mülkîlik ve şahsîlik ilkelerine göre düzenlemiştir. Şahsîlik ilkesine göre verginin konusu, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait yurtiçinde veya yurtdışında bulunan malların intikalidir. Burada önemli olan intikalın bir Türk vatandaşına yapılmış olmasıdır. Vatandaşın Türkiye'de ikametgâhının bulunup bulunmamasına bakılmamaktadır. Bir Türk vatandaşı tarafından, Türkiye'de ikametgâhı bulunan yabancı uyruklu bir kişiye yapılan mal intikalleri şahsîlik ilkesine göre verginin konusuna girmeyecektir. Mülkîlik ilkesine göre ise, Türkiye'de bulunan bütün mallar verginin konusuna girmektedir³³⁵.

Veraset ve intikal vergisinde, uluslararası özel hukuk dolayısıyla bir kişiye birden fazla vatandaşlık verilebilmesi sebebiyle, şahsîlik ilkesinin genel olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Çünkü bir ülkede yaşayan kişileri, uyruklarına bakmaksızın vergiye tâbi tutmak, veraset ve intikal vergisi söz konusu olduğunda fazlasıyla zor olmaktadır. Burada sorun, malların yurt içinde ya da yurt dışında bulunması, ayrıca murisin ya da mirasçının vatandaş olması / olmaması durumlarının ortaya çıkmasıdır. Bu tür sorunlar nedeniyle, bir devletin başka bir devlette bulunan vatandaşlara müdahale etmesi egemenlik sahası nedeniyle zor olacağından, veraset

³³⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.373; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.35; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.662.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısında veraset vergisinin kaldırılması ve ivazsız intikallerin yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Tasarının 3'üncü maddesinde;

“Veraset yoluyla vaki olanlar hariç olmak üzere, herhangi bir suretle karşılıksız olarak intikal eden iktisadî kıymetlerin 213 Sayılı Kanuna göre bulunan değerinin;

1.000.000 TL'ye kadar olan kısmının %50'si,

1.000.001 TL ile 5.000.000 TL arasındaki kısmın %60'ı,

5.000.001 TL ve üzerindeki kısmın %70'i,

intikalın gerçekleştiği takvim yılında hak sahibinin geliri sayılacağı belirtilmiştir.

ve intikal vergisi kanunların mülkiliği ilkesini esas almıştır. Buna göre, tükmenin kendi sınırları içerisinde kendisine bir varlık intikal eden kişiler, uyruğuna bakılmaksızın veraset ve intikal vergisine tâbi olur. Genel olarak veraset ve intikal vergisi açısından kanunların mülkiliği ilkesinin net bir şekilde uygulandığı, kanunların şahsiliği ilkesinin ise, istisna hükümleri ile yumuşatılarak uygulandığı görülmektedir³³⁶.

Veraset ve bağış yoluyla ivazsız intikaller ile futbol müsabakaları ve at yarışları ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyeler³³⁷ de verginin konusu kapsamında yer almaktadır. Türkiye'de bulunan malları veraset yoluyla ya da sair surette ivazsız şekilde edinen yabancılar da verginin mükellefi olabilmektedir. Öte yandan, ivazsız intikalin ticarî işletmeye yönelik olması durumunda, bu işlem de veraset ve intikal vergisine tâbi olacaktır. Bu nedenle, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının çeşitli maddelerinde, ivazsız intikallerin vergiye tâbi olmayacağı açık biçimde belirtilmektedir³³⁸.

İvazsız intikaller, karşılığında bir şey vermeden veya bir şey yapmadan bir malın bir kişiden diğer bir kişiye geçmesi şeklinde gerçekleşen intikallerdir. İvazsız intikallerin en yaygın şekli bağışlamadır. Bağışlama, bağışlayanın bir karşılık almaksızın, bağışlananın malvarlığında bir artış sağlamak amacıyla malvarlığından belirli değerleri ona vermeyi üstlenmesi, bir başka ifadeyle taahhüdü ya da vermesi

³³⁶ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.36.

³³⁷ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 31'inci maddesi a bendi ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan "yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin" ibaresi "yarışma ve çekilişler ile 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında kazanılan ikramiyelerin" şeklinde değiştirilmiştir.

³³⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.373; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.662; Özen, Vergide Gündem, http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=776.

yoluyla bu iki kişi arasında yapılan sözleşmedir. Bir gayrimenkulun ivazsız olarak bağışında vergi alacağı, durumun tapuya tescili anında doğmaktadır³³⁹.

Bağışlamanın özel bir durumu olarak Borçlar Kanunu'nun 242'nci maddesinde rüçü şartı ile bağışlama düzenlenmiştir. Rüçü şartı ile bağışlamada kendisine mal bağışlanan kişinin mal bağışlayandan önce ölmesi durumunda, yapılan bağışın bağışlayanın mal varlığına dönmesi kararlaştırılmaktadır. Bu tür bağışlamada, bağışın yapılmasıyla bağışlanan mal, bağışlananın malvarlığında olmaktadır. Bağışlanan kişi, bağış yapan kişiden önce ölürse, sözleşme bozulmakta ve bağış konusu mal bağış yapanın mal varlığına geri dönmektedir³⁴⁰. Bağışlanan malların, malın eski sahibine geri dönmesinde gerçekleşen mal intikali veraset ve intikal vergisi açısından vergi doğurucu bir olay olarak kabul edilmemektedir³⁴¹. Menkul mal hibelerinde ise, teslim işlemi ve zilyetliğin gerçekleşmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Ölünceye kadar bakma sözleşmesinde, Borçlar Kanunu'nun 511'inci maddesine göre, bakım alacaklısı mallarının bir kısmını veya tamamını bakım borçlusuna geçirmeyi taahhüt etmekte, bunun karşılığında bakım borçlusu bakım alacaklısının ölümüne kadar ona bakma, onu kollama, gözetme taahhüdüne girmiş olmaktadır. Bu yönüyle ölünceye kadar bakma sözleşmesi karşılıklı borç doğuran bir sözleşme olması sebebiyle, ivazlı intikal olarak kabul edilmektedir³⁴². Bu haliyle ölünceye kadar bakma sözleşmesi çerçevesinde üzerine malvarlığı geçen kişiye yapılan intikaller veraset ve intikal vergisinin konusuna girmemektedirler. Çünkü bu

³³⁹ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.57; Arıca, s.10; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.664; Topsakal, s.103

³⁴⁰ Yavuz, s.142; Zevkliler, s.163; Aral, s.206; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.57; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.673; Topsakal, s.104.

³⁴¹ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.57; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.673.

³⁴² Yavuz, s.594; Zevkliler, s.437; Öncel/Kumrulu/Çağın, s.377; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.57; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.665.

intikaller, devir edenin hayatta kaldığı süre ile sınırlı olarak bakım karşılığında yapılmakta, kısaca sözleşme bir ivaza dayanmaktadır³⁴³.

3. Verginin Mükellefi

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde verginin mükellefi "*veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden kişi*" olarak tanımlanmaktadır. Veraset yoluyla bir mükellefiyetin ortaya çıkabilmesi için öncelikle mirasın kabul edilmesi gerekmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde de, kişi kavramına gerçek kişilerle beraber tüzel kişilerin de girdiği açık olarak belirtilmiştir. Kanun'un 5'inci maddesi hükmünden hareket edilerek vergi mükellefiyetinin doğması bir takım şartların gerçekleşmesine bağlanmaktadır. Öncelikle veraset yoluyla ya da karşılıksız olarak bir mal intikalinin gerçekleşmesi gerekli görülmektedir. İkinci olarak, bu intikalın bir kişi lehine gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu iki şartın gerçekleşmesi durumunda mükellefler için beyanname verme yükümlülüğü ortaya çıkar. Bunlarla beraber söz konusu intikallerin muafiyete konu olmaması ve istisna sınırlarını aşması da gerekmektedir. Ancak muafiyet tanınan kişiler için beyanname verme yükümlülüğü olmamakta iken, istisna sınırlarını aşmayan kişiler sınırı aşmamalarına rağmen beyanname verme yükümlülüğüne sahip olmaktadır³⁴⁴.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesine göre veraset ve intikal vergisinde mükellefiyet, beyanname verildiği takdirde, beyannamede gösterilen mallar için beyanname tarihinde; verilen beyannamede gösterilmeyen mallar ile beyanname verilmeyen hallerde intikal eden malların idarece tespit olduğu tarihte; terekenin tahriri, defter tutma veya resmi tasfiye hallerinde mahkemece bu muamelelerin ikmal edildiği tarihte başlamaktadır.

³⁴³ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.57; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.665; Topsakal, s.105.

³⁴⁴ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.42.

4. Vergiyi Doğuran Olay

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre "*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.*" Bu madde çerçevesinde değerlendirildiğinde, veraset ve intikal vergisini doğuran olayın tespit edilmesindeki temel kriter; intikalın karşılıksız olup olmadığıdır. Karşılıksız intikal, kişinin ölümü ile gerçekleşebileceği gibi sağlararası hukuki işlem olan bağışlama sözleşmesi ile de gerçekleşebilir. Bu husus, Kanun'un 2'nci maddesinin d bendinde de açıklanmıştır.

Veraset yoluyla intikallerde vergi mükellefiyetini başlatan temel maddî olay ölümdür. Ölüm, fiilen gerçekleşebildiği gibi, kişinin gaipliğine hâkim tarafından karar verilmesiyle hükmen de gerçekleşebilir. Türk Medenî Kanunu'nun 32'nci maddesine göre "ölüm tehlikesi içinde kaybolan veya kendisinden uzun zamandan beri haber alınamayan bir kimsenin ölümü hakkında kuvvetli olasılık varsa, hakları bu ölüme bağlı olanların başvurusu üzerine mahkeme bu kişinin gaipliğine karar verebilir". Bu durumda gaiplik de, veraset ve intikal vergisinin doğmasına yol açabilmektedir. Gaiplik kararına hükmedilebilmesi için, kişinin ölüm tehlikesi ile kaybolması ya da kendisinden uzunca bir süre haber alınamamış olması gerekmektedir. Türk Medenî Kanunu'nun 33'üncü maddesine göre, gaiplik kararının istenebilmesi için, ölüm tehlikesinin üzerinden en az bir yıl veya son haber tarihinin üzerinden en az beş yıl geçmiş olması gerekir. Gaip murisin sonradan ortaya çıkması durumunda, gaip muris hakkında nüfusta gerekli düzeltici kayıtlar yapıldıktan sonra vergiyi doğuran olay bâtil sayılarak önceden tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerin terkin, red ve iade yoluyla mükellef tutulan kişilere geri ödenmesi gerekmektedir³⁴⁵.

³⁴⁵ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.66; Arıca, s.9; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.666; Topsakal, s.103.

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, maddî olay olarak kabul edilen ölüm olayı ile aynı anda gerçekleşmemektedir. Ölümle beraber mirasçıların mirası kabul etmeleri de gerekmektedir. Mirasçılar, ölümden itibaren üç ay içerisinde mirası reddetmezlerse, üç aylık sürenin sonunda veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır³⁴⁶.

5. Matrah

Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değeridir. Mükellefler ilk tarhiyatta nazara alınmak üzere Veraset ve İntikal Vergisi kapsamına giren malları Kanun'un (VİVK) 10'uncu maddesine göre, matrah ve ilk tarhiyat başlığı altında belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak; belirtilmeyenler bakımından ise, Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar. Buna göre ölen kişinin ticarî sermayesi, gayrimenkulleri, hisse senedi, tahvil, döviz gibi menkul malları, tescile tâbi hakları, gemi gibi malvarlıklarına ilişkin değerlendirme ölçütleri Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş olup, bunların dışındaki servetleri Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesine göre, matraha ulaşmak için elde edilen malların değerleri toplamından birtakım borç ve masraflar indirilmektedir. Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde murisin belli bir dayanağı olan ve bu dayanağı ispat edilebilen borçları vergiden indirilebilmektedir. Örneğin, ev sahibi murise sağlığında kiracıları tarafından ödenen kira depozitolarının mirası kabul etmiş mirasçılarının hissesinden indirilmesi kabul edilebilmektedir. Kiraya teminat olarak alınan bu paralar kira sözleşmesinde gösterildiği için ispatlanabilir karşılıklardır. Ayrıca murisin, mirasçılarına geçen ve ölmeden önce almış olduğu ticarî borçları, eğer ticarî defterlerde yer alıyorsa, vergiden indirilebilmektedir. Murisin sağlığında yapılan, ölümle ilgili hastalığın bakım ve tedavisine ilişkin

³⁴⁶ Arıca, s.9; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.665.

hastane giderleri ile yapılan tüm cenaze masrafları da matrahtan indirilebilen giderler arasında yer almaktadır. Kanun'un 2'nci maddesinde bir borcun vergiden indirilebilmesi için özellikle "ihticaca salih olması" bir başka ifadeyle, ispatlanabilir olması gerektiği belirtilmiştir.

Veraset yolu dışındaki mal intikallerinde, intikal eden mala ilişkin borçlar ile vergi borçları da matrahtan indirilmektedir. Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının yabancı ülkelerde bulunan mallarına ilişkin borçlar ve bunlar için yabancı ülkelerde ödenmiş veraset ve intikal vergileri de, belgelendirilmek şartıyla indirilebilmektedir (VİVK madde 2/c).

6. Verginin Oranı

Mali literatür incelendiğinde veraset ve intikal vergisinin önceleri düz oranlı bir yapıda olduğu görülmektedir. Artan oranlı tarife yapısına geçiş, verginin harç özelliğinden çıkması ile 19'uncu yüzyılda gerçekleşmiştir. Özellikle küçük miktarda olan miraslar ile büyük miktardaki mirasların aynı oranda vergilendirilmesi, daha az mirasa hak kazanan kişiler aleyhine bir duruma sebep olması nedeniyle, artan oranlı vergi uygulamasının vergi adaletini sağlamada daha etkili olacağı düşünülmüştür³⁴⁷.

Veraset ve intikal vergisinin tarifesi diğer vergilere göre farklı yapıda olmaktadır. Oranların matraha bağlı olarak artmasının yanı sıra, veraset yoluyla intikal ya da veraset dışında herhangi bir yolla ivazsız intikal oluşuna göre de ayrıca oran değişmesini kabul eden bir çifte artan oranlılık uygulaması esas alınmıştır. Bu iki yönlü artan oranlılık, advalorem bir tarifeye sahiptir. Artan oranlılık bir yandan veraset yoluyla intikal eden mirasın tutarına; öte yandan, ölen mirasçı ya da lehine vasiyet edilen kimse veya bağış yapan ile yapılan kişi arasındaki hısımlık derecesine göre düzenlenmektedir. Hısımlık derecesi uzaklaştıkça uygulanan oranlar artmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre, veraset yoluyla intikallerde % 1 ile % 10 arasında; ivazsız intikallerde %10 ile %30

³⁴⁷ Tekin, s.42; Başar, s.76.

arasındaki oranlarda bir tarifeye uygulanmaktadır. İstisna hadlerinin ve vergi dilimlerinin her yıl yeniden değerlendirme katsayısı ile artırılması sonucu efektif olarak oranı oldukça düşen veraset ve intikal vergisinin; yüksek düzeyde ivazsız servet aktarımı ya da yabancı uyrukluların Türkiye’de veraseten mal ve mülk edinimi söz konusu olmadıkça bir yük getirmesi söz konusu olmamaktadır³⁴⁸.

Tarifenin dilim rakamları sabit olmayıp, bu dilimler her yıl bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde artırılmaktadır. Artan oran belli bir matrah diliminden sonra sabitleşmektedir. Buna göre, 2008 yılında uygulanan tarife aşağıdaki gibi olmakla beraber Kanun’un 16’ncı maddesinde ayrıca bir de sabit oranlı bir veraset ve intikal vergisi uygulaması hükmedilmektedir. Sabit oranlı bu uygulamaya göre, 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun’da tanımlanan şans oyunları³⁴⁹ ile gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde, ikramiye tutarı üzerine %10 oranında veraset ve intikal vergisi uygulanmaktadır.

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı (yüzde)
İlk 160.000 TL için	1	10
Sonra gelen 350.000 TL için	3	15
Sonra gelen 770.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.500.000 TL için	7	25
Matrahın 2.780.000 TL’yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>.

³⁴⁸ Turhan, Vergi Teorisi, s.187; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.384; Uluatam/Methibay, s.351; Batirel, Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512065.htm; Çiçek/Güçlü Çiçek, s.151.

³⁴⁹ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 31’inci maddesi ç bendi ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 16 ncı maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan “Futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerle” ibaresi “5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları ile” şeklinde değiştirilmiştir.

7. İstisna ve Muafiyetler

Veraset ve intikal vergisi kapsamına giren muafiyetler Kanun'un (VİVK) 3'üncü maddesinde sayılmaktadır. Buna göre kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamusal amaçlarla faaliyette bulunan cemiyetler, siyasî partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kuruluşlardan Kurumlar Vergisi'ne tâbi olmayanlar; bu kuruluşların dışında kalan tüzel kişilere ait olup kamu yararına olmak üzere ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi amaçlarla kurulan kuruluşlar; Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmî bir hizmet için görevlendirilenler ile bu sayılanların aileleri vergiden muaftır.

Vergiye konu istisna uygulamaları Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamında belirtilmektedir. Bu kapsamda belli bir sınıra kadar olan miras hisseleri vergilendirilmemiş, intikal eden ev eşyası ile murise ait kişisel eşyalar ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar istisna kapsamına alınmış; bu tür eşyalar sadece satıldığı zaman vergiye konu olmuştur. Ancak, bu sayılan eşyaların sadece veraset yoluyla intikali istisna uygulamasına konu olurken, bunların sağlararası ivazsız intikali vergiye tâbi olmaktadır³⁵⁰.

Özellikle belli bir sınıra kadar olan veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, eşlere ve çocuklara isabet eden kısım geniş tutularak, vergi kişilerin özel durumlarını dikkate alan subjektif bir şekle sokulmuştur. Örf ve âdete göre verilmesi gelenek haline gelmiş olan hediye, cihaz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (Gayrimenkuller hariç); bilumum sadakalar da istisna kapsamında yer almaktadır.

Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu yararına hizmet eden cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların

³⁵⁰ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.71.

aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisi'ne tâbi olmayanlar; bu kuruluşlar dışında kalan tüzel kişilere ait olup toplum yararına kullanılan ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin statüleri gereğince amaçları için yaptıkları yardımlar vergiden istisna edilmektedir.

Bunların dışında 01.01.2010 tarihinden itibaren, menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûruğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin 109.971 TL'si, fûruğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 220.073 TL'si vergiden istisna edilmiştir. İvazsız suretle meydana gelen intikallerde 2.535 TL; para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde 2.535 TL istisna tutarı olarak dikkate alınmaktadır³⁵¹.

Kamu kurum ve kuruluşları, emekli sandıklarından (veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malûlleriyle şehit yetimlerine ödenen paralar; şehit düşen ordu mensuplarının ve emniyet mensuplarının fûru ve eşlerine ve ana ve babalarına intikal eden malların belli bir miktarı da veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuşlardır.

Veraset ve intikal vergisinde, miras yoluyla gerçekleşen servet artışlarının belli bir miktara kadar istisna tutulması özellikle aile içinde gerçekleşen birbiri ardına ölümlerde söz konusu servetin sürekli olarak vergiye tâbi olmasını engellemektedir. Ancak yüklü şekilde intikal eden miktarlarda bu servetin birinci ölümden vergilendirilen kısmının ikinci gerçekleşen ölümden intikal eden servet sonucu

³⁵¹ 41 Seri Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, R.G. 29.12.2009-27447.

oluşacak vergiden mahsup edilmesi, aile servetinin korunması açısından kabul edilebilir³⁵².

8. Vergilendirme Süreci

Veraset ve intikal vergisinde beyan esası geçerlidir ve vergi mükellefin Kanun'da belirtilen zamanlarda vereceği beyanname ile vergi tarh olunur. Verginin beyanına ilişkin hususlar Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yer almaktadır. Veraset yoluyla veya diğer yollarla ivazsız bir şekilde mal elde edenler, beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin başında gelmektedir. Ayrıca, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar³⁵³ yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin de, ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, beyan etme zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla birlikte, muafiyetten yararlanan kişiler ile plaka tahdidi uygulanan illerde Bakanlar Kurulu Kararı ile yetkili kılınan trafik komisyonlarınca ticarî plaka

³⁵² Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı metninde aşağıdaki intikallerin vergiden istisna tutulduğu belirtilmiştir:

- a) Elde edilen gelirlerin 2.500 TL'yi aşmayan kısmı.
- b) Kamu kurum ve kuruluşları, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler, siyasi partiler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile kamunun istifadesi için ilim, araştırma, eğitim, kültür, sanat, sağlık, hayır, imar ve spor gibi amaçlarla kurulan tüzel kişiliğe sahip kuruluşlarca gerçekleştirilen intikaller.
- c) Yargı kararına istinaden alınan her türlü tazminatlar.
- d) Bilumum sadakalar ile örf ve adete göre verilmesi mutata bulunan hediye, çeyiz, yüzgörümlüğü ve drahomalar (gayrimenkuller hariç).
- e) Borçlar Kanununun 242 nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelerde bağışlananın bağışlayandan önce vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar.

³⁵³ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 16.06.2009 tarihinde kabul edilmesiyle değişmiştir. Değişmeden önceki hali "futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahis düzenleyenler" şeklinde idi.

satışından elde edilen paralardan dağıtılan miktarlar nedeniyle taşıt sahibinin beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır (VİVK madde 7/2).

Vergi, veraset yoluyla intikallerde ölen kimsenin ikametgâhının bulunduğu; diğer şekillerde gerçekleşen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgâhının; tüzel kişilerde ve diğer kuruluşlarda merkezlerinin bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır. Muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgâhı yabancı bir ülkede ise, Türkiye'deki son ikametgâhının bulunduğu; muris veya tasarrufu yapan şahıs Türkiye'de hiç ikamet etmemiş veya son ikametgâhı tespit olunamamış ise, Maliye Bakanlığı'nın tayin edeceği vergi dairesi tarafından tarh olunmaktadır (VİVK madde 6).

Beyannamelerin verilmesi gereken süreler Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde belirtilmiş olup, birtakım durumlara göre farklılıklar göstermektedir. Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde, ölüm Türkiye'de gerçekleşmiş ise, mükelleflerin de Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir ülkede bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde; ölüm yabancı bir ülkede gerçekleşmiş ise, mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde; mükellefler ölen kişinin bulunduğu ülkede oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde; mükellefler ölen kişinin bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı ülkede oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde; gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde; diğer şekillerde gerçekleşen intikallerde malların hukuken elde edildiği tarihi takip eden bir ay içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmesi gerekmektedir.

Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarında³⁵⁴, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların

³⁵⁴ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 31'inci maddesi c bendi ile, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci

yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilmesi zorunlu olmaktadır (VİVK madde 9/3).

Mükellefler tarafından verilen beyannamelere göre vergi on beş gün içinde tarh edilmekte ve yapılan bu tarhiyat işlemine, veraset ve intikal vergisine özgü bir tabir olan ilk tarhiyat denilmektedir. Mükelleflerin beyan sırasında yaptıkları değerlendirme yanlışlıklarının vergi idaresince daha sonra doğru şekilde düzeltilmesi ile kesin tarhiyat gerçekleşmektedir³⁵⁵. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesine göre değerlemede dikkate alınacak zaman, miras yoluyla gerçekleşen intikallerde mirasın açıldığı; diğer şekillerde gerçekleşen intikallerde malların hukuken elde edildiği gün olmaktadır.

9. Verginin Ödenmesi

Veraset ve İntikal Vergisi tahakkukundan itibaren üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Şans Oyunları Hâsılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da tanımlanan şans oyunları³⁵⁶ dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenmektedir (VİVK m.19/1).

Türk Medeni Kanunu'nda mirasın geçmesinin sonucunda belli şartların oluşması durumunda defter tutma şeklinde bir koruma önlemi getirilmiştir. Medeni Kanun'un 590'ıncı maddesinde düzenlenen bu hükümde aşağıdaki sebeplerden

fikrasının (3) numaralı bendinde yer alan "futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde" ibaresi "5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında" şeklinde değiştirilmiştir.

³⁵⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.386.

³⁵⁶ 5904 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 31'inci maddesinin d bendi ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan "futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahisler" ibaresi "5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları" şeklinde değiştirilmiştir.

birinin gerçekleşmesi hâlinde sulh hâkimi, tereke defterinin tutulmasına karar verebilmektedir:

- mirasçılar arasında vesayet altına alınmış olan veya alınması gereken kimse varsa,
- mirasçılardan biri uzun süreden beri bulunamıyorsa ve temsilcisi de yoksa,
- mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde talep ederse.

Medeni Kanun'da getirilen bu koruma önlemine Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda atıf yapılmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesine göre, "*veraset ve intikal vergisi matrahına girmesi gereken malların kaçırılacağını anlatır karinelerin bulunduğu hallerde vergi dairesince mirasçılardan veya ilgililerden biri, ölüm tarihinden başlayarak bir ay içinde talep ederse tereke defterinin yapılması istenebilir*". Kanun hükmünde vergi alacağını güvence altına almak için mirasçıların dışında ilgili kişilerin de devreye girmesi sağlanmıştır³⁵⁷.

10. Veraset ve İntikal Vergisinde Vergi Sorumluluğu

Veraset ve intikal vergisindeki vergi sorumluluğu dayanağını Kanunun 9, 17, 19 ve 23'üncü madde hükümlerinden almaktadır³⁵⁸. Bu hükümlere göre ve bunlarla beraber gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde, yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar beyanname verilmesi ve aynı süre içerisinde verginin ödenmesi gerekmektedir.

Kanunun 17'nci maddesinde belli kişi ve kuruluşlara stopaj yapma sorumluluğu getirilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları, bankalar, bankerler, kasa

³⁵⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.390; Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.453.

³⁵⁸ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.389; Ateş Oktar, s.92; Sarılı, s.27.

kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve kuruluşlar, mahkemeler ve icra daireleri kendisine ödeme yapılacak kişilere bu verginin konusuna giren herhangi bir işlem dolayısıyla para ve senet verebilmek için önceden verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdikname talep ederler. Tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerine yapılacak ödemelerden kanunda belirlenmiş oranlarda stopaj keserler.

Tescil tarihinden itibaren en geç on beş gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işlemi, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku beklenmeksizin yapılmaktadır. Ancak, intikali yapılan gayrimenkule isabet eden veraset ve intikal vergisi tamamen ödenmedikçe devir ve ferağ yapılamamakta ve üzerinde herhangi bir ayni hak tesis edilememektedir. Tapu memurları vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar (VİVK. m.19/2).

Bu durumda mükellefler tarafından, tahakkuk eden vergiye karşılık Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10'uncu maddesinde gösterilmiş olan teminat unsurlarını teminat göstermeleri istenmektedir (VİVK m.19). Para, bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler ve devlet tahvili hazine bonusu şeklinde belirtilen teminat unsurları, teminat olarak gösterildiği takdirde intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının veya tamamının devir ve ferağına izin verilebilmektedir. Teminat olarak gösterilecek gayrimenkullerin değeri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 90'ıncı maddesinde yazılı satış komisyonları tarafından tespit edilmektedir. Satış komisyonu, il ve ilçelerde en büyük mal memurunun veya vekâlet edeceği kişinin başkanlığında belediye meclisi tarafından kendi üyeleri arasından seçilmiş bir kişi ile alacaklı kamu idaresinin yetkili bir memurundan ve gayrimenkulün bulunduğu yer tapu sicil görevlisi veya yerine vekâlet eden kişiden oluşmaktadır.

Stopaj sorumluluğu getiren Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesi ile gayrimenkullerin devir ve ferağında müteselsil sorumluluk anlayışına yer veren 19'uncu maddeler, veraset ve intikal vergisi içinde tahakkuk eden verginin ödenmesini sağlayan vergi güvenlik düzenlemeleri olarak kabul edilmektedir. Bu hükümler ile özellikle de gayrimenkullere ilişkin olarak ortaya çıkan veraset ve intikal vergisinin tahsili kolaylaştırılmaktadır³⁵⁹.

Veraset ve intikal vergisi matrahını doğru tespit etmeye yönelik olarak Kanun'un 23'üncü maddesinde bankalara ve vergi dairesinin yetkili memuruna özel bir sorumluluk yüklenmiştir. Kanun maddesine göre, bankalarda kiralık kasası bulunan kişilerden birinin ölümü halinde (Sulh hâkimi tarafından yapılacak tespit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru hazır bulunmadıkça kasanın açılmasına ve bu memur huzurunda tespit edilmedikçe muhteviyatının mirasçıları veya kanuni temsilcileri veya vekilleri tarafından alınmasına izin verilmemektedir. Bu kanun hükmü ile kiralık kasalarda bulunan varlıkların vergi matrahından kaçırılması engellenmektedir³⁶⁰. Murise ait kiralık kasanın usûle uygun şekilde açılmaması re'sen takdir sebebi sayılmaktadır.

Ç. Varlık Vergisi

1. Genel Olarak

Türkiye, İkinci Dünya Savaşı'na silahlı bir güç olarak girmemesine rağmen savaşa hazırlıksız yakalanmış ve çok büyük ekonomik sıkıntılar yaşamıştır. Savaş döneminde varolan ekonomik kaynaklar ve üretim özellikle savunma hizmetlerine yönlendirilmiş, işgücünün önemli bir kısmının silâh altında tutulması üretimin azalmasına ve ithalatın düşmesine neden olmuştur. Savaşın neden olduğu değişen piyasa koşullarının özellikle de serbest para politikasının sebep olduğu yüksek enflasyon bazı kesimlerin sebepsiz zenginleşmesine yol açmıştır. Savaş nedeniyle

³⁵⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.390.

³⁶⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.390.

birçok madde piyasadan kalkmış, karaborsa fiyatları yükselmiştir. O dönemde mal darlığından, ticaret erbabının ve özellikle de gayrimüslim ticaret erbabının yararlandığı ve mallar üzerinde karaborsa olduğu yönünde bir spekülasyon ortaya çıkmıştır. Özellikle savaş ekonomisinde ulus devletin korunması ve güçlendirilmesi amacıyla 1940 yılında çıkarılan Millî Koruma Kanunu'na karşı davranışları engellemek üzere devlet zaman zaman karaborsacı ve vurgunculara uyarılarda bulunmuş ancak bu uyarılar pek dikkate alınmamıştır³⁶¹.

İkinci Dünya Savaşı sürecinde yaşanan bu ekonomik dengeler gayrimüslim-burjuvazi denilen kesimin ekonomiyi eline geçirmesine, ekonomide baskın rol oynamasına neden olmuştur. Bu noktada Devlet, Hazine'nin Merkez Bankası'na borçlanmasıyla artmış olan dolaşımdaki para hacmini daraltmak amacıyla, aşırı stok yapan ve ellerindeki stokları değerlendiren ticaret erbabının elde ettiği kazancı vergilendirerek hem bu darboğazdan çıkmayı hem de yabancı sermayeden ekonomiyi kurtarıp piyasaları Türkleştirmeyi ve müslüman-Türk burjuva sınıfının oluşturulmasını program kapsamına almıştır. Bu kapsamda da 11 Kasım 1942 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde bir oturumda pek fazla tartışmaya girilmeyerek Varlık Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Kabul edilen kanunun o zamana ve şimdiye kadar ki vergi kanunlarından farkı, ekonomik sonuçlar gösteren siyasi bir kanun olma özelliğidir³⁶².

2. Konu ve Mükellef

4305 Sayılı Varlık Vergisi Kanunu 1'inci maddesine göre verginin konusuna servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve olağanüstü kazançları girmekte olup, bu servet ve kazançlar üzerinden ve bir defaya mahsus olmak üzere varlık vergisi diye bir mükellefiyet tesis edilmiştir.

³⁶¹ Ökte, s.34-50; Özyüksel, s. 65; Varcan, s.63; Akar, s. 203; Giray, s.218; Aktar, s.148; Tuncer, Vergi Hukuku, s.309; Coşar, Varlık Vergisi, s.6; Kafoğlu, s.38; Aktan/Dileyici/Saraç, s.290; Pur, s.148; Metintaş/Kayıran, s.163-165.

³⁶² Ökte, s.34-50; Özyüksel, s. 65; Varcan, s.63; Akar, s. 203; Aktar, s.148; Tuncer, Vergi Hukuku, s.305; Coşar, Varlık Vergisi, s.6; Kafoğlu, s.38; Çetinoğlu, s.20.

Kanun'un 2'nci maddesine göre verginin mükellefleri arasına 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ve 2728 sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu ile ek ve tadilleri mucibince mükellef bulunanlar; büyük çiftçiler; sahip olunan binaların ve hisseli ise, hissedarlarının hisselerine düşen bir yıllık gayrisafi iradı toplamı 2.500 liradan ve arsalarının vergiye tâbi değerleri 5.000 liradan yukarı bulunan ve bu miktarların indirilmesinden sonra kalan irat ve kıymetlerle bu vergiyi verebileceği komisyonlarca kararlaştırılanlar; 1939 yılından beri 2395 veya 2728 sayılı Kanunlar gereğince vergiye tâbi bir iş ve teşebbüsle uğraştığı halde bu Kanun'un yayınlandığı tarihte işini terk, devir veya tasfiye etmiş bulunanlar; Meslekleri tâcir, komisyoncu, tellâl veya simsar olmadığı halde 1939 yılından beri bir defaya mahsus olsa bile ticarî faaliyetlere aracılık ederek komisyon olarak her ne nam ile olursa olsun para veya ayniyat almış olanlar girmektedir.

Mükellefler Varlık Vergisi Kanunu'nda bu şekilde sıralanmasına rağmen, uygulamada şu şekilde bir sınıflandırma bulunmaktaydı: Müslüman Grubu (M), Gayrimüslim Grubu (G), Azınlıklardan Müslüman Olmuş Dönmeler (D), Ecnebler (E). Bu gruplarda kendi içlerinde sınıflandırılmıştır: Fevkalade Müslüman (FM), Fevkalade Gayrimüslim (FG), Beyannameli Müslüman (BM), Beyannameli Gayrimüslim (BG), İratlı Müslüman (İM), İratlı Gayrimüslim (İG), Anonim Şirket (ANŞ M,G,E), hizmet erbabı (HE), emlak sahipleri (EML), müteahhitler (MÜ), büyük çiftçiler (BÇ), seyyar çalışanlar³⁶³.

3. Matrah ve Oran

Varlık Vergisi Kanunu'nda mükelleflerin ödeyecekleri verginin matrahı, miktarı ve oranı belirtilmemiştir. Varlık Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde mükelleflerin mükellefiyet derecelerini tespit etmek üzere her vilayet ve kaza merkezinde mahallin en büyük idarî memurunun başkanlığında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek

³⁶³ Ökte, s.71, Aktan/Dileyici/Saraç, s.294.

ikişer üyeden oluşan bir komisyonun sorumlu olduğu belirtilmektedir. Kurulan komisyonlar mükelleflerin servetlerinin derecesini ve olağanüstü kazançlarını, araştırarak bunların da mükellefiyetlerini takdir etmekteydi. Komisyon üyelerine mükellefiyet ve mükelleflerin vergi miktarının tespiti için on beş gün gibi bir süre verilmiştir. Verginin on beş gün gibi kısa bir sürede ve nakden ödenmesi zorunluluğu mükellefler açısından yıkıcı bir etki yaratmıştır³⁶⁴. Varlık Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, *"bu komisyonlar, mükelleflerin mükellefiyet derecelerini her mükellef namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için terk, devir veya tasfiyeye takaddüm eden son yılda tarhedilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarlarını; çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ve gayrimenkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber bunlarla mukayyet olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tesbit ederler"* denilerek vergi miktarının tespiti söz konusu komisyonların takdirine bırakılmıştır³⁶⁵.

4. Vergilendirme Süreci

Verginin tebliğ ve tahsiline yer veren Varlık Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesine göre, komisyon kararları, şehir ve kasabalarda gelir idarelerinin kapılarına ve köylerde uygun yerlere, listeler yapıştırılmak suretiyle ilan ve tebliğ olunmuştur. Komisyon kararlarının en önemli özelliği nihaî ve kesin mahiyette olup bunlara karşı idarî ve adlî yargı mercilerine dava açılmaz olmasıdır. Varlık Vergisi Hakkında Kanun'un 12'nci maddesinde, mükellefler vergilerini, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde mal sandığına yatırmaya mecbur tutulmuşlardır. Ayrıca Varlık Vergisi Hakkında Kanun'un 12'nci maddesine göre, on beş günlük sürenin geçmesini beklemeden mahallin en büyük mal memuru, lüzum gördüğü mükelleflerin menkul ve gayrimenkul mallarıyla alacak, hak ve menfaatlerinin ihtiyaten haczine karar verebilmekteydi³⁶⁶. Görüldüğü gibi verginin uygulanmasında

³⁶⁴ Varcan, s.64; Tuncer, Vergi Hukuku, s.319; Akar, s.211; Çetinoğlu, s.86.

³⁶⁵ Aktan/Dileyici/Saraç, s.296.

³⁶⁶ R.G. 12.11.1942- 5255, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergesi.html>.

komisyonların çok fazla rolü vardır ve komisyon kararlarına her türlü itiraz yolu kapalı tutulmuştur.

Takdir komisyonlarının hiçbir vergilendirme ilkesini dikkate almayarak belirlediği verginin, ödenememesi durumunda vergi cezası olarak bedenen çalışma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde borçlarını ödemeyen mükellefler borçlarını tamamen ödeyinceye kadar ülkenin herhangi bir yerinde bedeni yeteneğine göre askeri görev özelliklerini taşımayacak kamu hizmetlerinde veya belediye hizmetlerinde çalıştırılmışlardır. Ancak bu cezaya kadınlar ve elli yaşını geçmiş erkekler maruz kalmamıştır³⁶⁷.

5. Verginin Etkileri

Varlık vergisinin uygulamasının bir aya sıkıştırılmasının nedenlerinden biri karaborsayı ve vurgunculuğu önleyerek malların piyasaya çıkmasını sağlamak, böylece fiyat artışlarını frenlemek idi. Kısaca bu gerekçe ile kabul edilen Varlık Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden üç ay sonra, İstanbul ilinde üç ayrı takdir komisyonu kurulmuş ve bu komisyonlara sınırsız yetkiler verilmiştir. Komisyon kararlarının kesinliği ve bu kararlara karşı hiçbir adli ve idari mercide dava açılmayacağı da kanunla güvence altına alınmıştır. Varlık vergisinden elde edilen gelir bakımından amaç ne olursa olsun, verginin idaresi son derece adaletsiz olmuştur. Mahallî Takdir Komisyonları çok büyük haksızlıklar yapmışlardır. Verginin adetâ bir dağıtma vergisi anlayışı içinde salınması, komisyonları bazı kesimler üzerindeki vergi yükünü hafif tutmak amacıyla bazı kesimlerin vergi yükünü artıracak çalışmalara yönlendirmiştir. Verginin ödenmesinde ödeme gücü ilkesi dikkate alınmamış, eşit servet miktarına sahip farklı mükelleflerin farklı oranlarda vergi ödedikleri görülmüştür³⁶⁸.

³⁶⁷ Ökte, s.75; Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi 1978, s.55; Varcan, s.64; Aktar, s.157, 171; Akar, s.192-201; Çetinoğlu, s.147.

³⁶⁸ Ökte, s.75; Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi 1978, s.55; Varcan, s.64; Aktar, s.157, 171; Akar, s.192-201; Pur, s.328; Çetinoğlu, s.129.

Verginin ödenmesinde kişinin servetinden çok sosyal, ekonomik itibarı esas alınmış, eşit servete sahip mükellefler arasında daha sade ve gösterişsiz bir yaşantıyı seçenler gözle görülür şekilde düşük nispette vergi öderlerken, ihtişamlı ve gösterişli bir yaşantı seçen mükellefler kat ve kat fazla şekilde vergilendirilmiştir. Üstelik vergiyi vaktinde ödemeyenler bir ay içinde çalışma kamplarına gönderilmiştir. Çalışma yeri olarak Erzurum Aşkale belirlenmiş daha sonra da mükelleflerin bir kısmı Aşkale'den Eskişehir-Sivrihisar'a yollanmıştır. Aşkale'de ise, 21 kişinin borçlu olarak öldüğü, ölenlerin hepsinin de gayrimüslim olduğu, dolayısıyla çalışma mükellefiyetinin sadece gayrimüslimlere uygulandığı dikkati çekmektedir. Varlık vergisi, bireysel mükellefler düzeyinde azınlık karşıtı bir vergi uygulaması olduğu kadar, zenginliğin tüketim yoluyla sergilenmesine izin veren iktisadî faaliyet alanlarına ve meslek gruplarına ağır yükler yükleyen bir uygulama olarak da nitelendirilmektedir³⁶⁹.

Savaş ekonomisinin sebep olduğu yüksek enflasyon ve karaborsa ile şekillenen bir ekonomik dönemde alınmaya başlanan varlık vergisinin 1943 yılı sonunda toplanmak istenen miktarının %85'i tahsil edilmiştir. Ancak, uygulama dönemi içerisinde 463 milyon lira tahakkuk etmiş, 114.368 mükelleften 317,5 milyon lira tahsilât yapılmıştır. Tahakkuk ettirilen verginin % 68.6'sı tahsil edilmiştir. 12.3 milyon lira 4501 Sayılı Varlık Vergisi Kanunu'na Ek Kanun'a³⁷⁰ göre, 34.3 milyon lira mükerrerlik nedeniyle, 98.9 milyon lira 4530 Sayılı Varlık Vergisi Bakayasının Terkinine Dair Kanun'a³⁷¹ göre silinmiştir. Varlık vergisi tahsilâtı, 1943 yılının devlet harcamalarının (katma bütçeler ve yerel yönetimler dâhil) %38'ini, millî gelirin %3,5'ünü oluşturmuştur. Rakamlar, varlık vergisinin toplum üzerinde nasıl büyük bir etki oluşturduğunun görülmesi açısından önem taşımaktadır. Ayrıca varlık

³⁶⁹ Ökte, s.75; Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi 1978, s.55; Varcan, s.64; Aktar, s.157, 171; Akar, s.192-201; Pur, s.233; Çetinoğlu, s.131.

³⁷⁰ R.G. 21.09.1943-5513, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi-2.html>.

³⁷¹ R.G. 17.03.1944-5657, <http://www.belgenet.com/arsiv/varlikvergisi-3.html>.

vergisi, kazanç vergisi matrahı esas alınarak tahsil edildiğinden, varlık vergisinin uygulandığı dönemde kazanç vergisi tahsilâtında da bir artış söz konusu olmuştur³⁷².

İktisat politikası açısından bakıldığında, varlık vergisi ile savaş yıllarında hızla artmış olan para arzını sınırlandırmak ve dolaşımdaki tedavül hacmini düşürmek gibi bir amaç düşünülmüştür. Bu bakımdan varlık vergisi tedavüldeki paranın % 41'ine eş değerde bir parayı tedavülden çekerek ekonomiye olumlu bir katkı sağlamıştır. Tedavüldeki para miktarı 1942 yılında bir önceki yıla göre % 40.6 artarken, 1943 yılında 1942 yılına göre artış sadece % 9 olmuştur. Varlık vergisi hem emisyon hacmini, hem dolaşımdaki para miktarını etkilemiştir. Bu yönüyle varlık vergisinin devlet bütçesi ihtiyaçlarının karşılanmasında ve para arzının frenlenmesinde önemli rol oynadığı görülmektedir³⁷³. Varlık vergisi, hem savaş sonrası vergi gelirlerini artırıcı bir rol oynamış, hem de o dönemde servetlerin yeniden dağılımında etkili olmuştur³⁷⁴.

Varlık vergisi, vergilendirme ilkelerine ters düşen uygulamaların neden olduğu siyasal ve ekonomik tepkilere yol açarak kaldırılmış ve mali tarihimizde bir vergicilik skandalı olarak yerini almış, çok acımasız uygulamalara ve bazı kişilerin vergisinin sonradan silindiği şeklinde yolsuzluk iddialarına yol açmıştır. Örneğin, devlet, vergi mükelleflerinin borçlarını ödeyememesi durumunda, yakın aile bireylerine ait olan malları satarak mükelleflerin borcunu kapatma hak ve yetkisine sahipti. Varlık vergisi uygulaması, iç ve dışta bazı siyasal ve toplumsal tepkilere yol açtığı için, 15.03.1944 tarih ve 4530 Sayılı Kanun ile tarh edilmiş ve fakat henüz tahsil edilmemiş bulunan varlık vergisi bakiyeleri terkin edilmiş, böylece vergisini ödeyemeyen mükellefler de affedilmiştir³⁷⁵.

³⁷² Türk, Mülkiyeliler Birliği, s.7; Ökte, s.88; Muharrem Yıldız, s.61; Aktar, s.140; Coşar, Varlık Vergisi, s.13.

³⁷³ Aktar, s.140; Coşar, Varlık Vergisi, s.15; Fazıl Aydın, Hükümet Programları, s.32.

³⁷⁴ Tosuner, s.7

³⁷⁵ Türk, Mülkiyeliler Birliği, s.7; Ökte, s.129-134; Herakmen, s.46; Aktar, s.195; Coşar, Varlık Vergisi, s.21; Akar, s.209.

D. Net Aktif Vergisi

1. Genel Olarak

1980'li yıllardan itibaren ortaya çıkan ekonomik serbestleşme süreci özellikle kamu açıkları ve finansman politikası ile sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesiyle hız kazanmış ve bu serbest politikalar, içeride üretime dayalı olmayan ekonomiyi daha çok dışa bağımlı hale getirmiştir. Özellikle kısa vadeli borçlar lehine artan dış borç stoku ve yapısal nedenlerle ihracatın ithalatı karşılama oranının düşüklüğü, dış kredi notunun düşürülmesinde çok etkili olmuştur. Bu nedenle dış borç sağlamada yaşanan sıkıntılar, 1994 yılında büyüme hızının çok bariz bir şekilde düşmesine ve ekonomik darboğazların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Bu ekonomik darboğazdan çıkmak üzere geliştirilen ve 5 Nisan Kararları olarak bilinen 1994 İstikrar politikalarında kısa ve uzun vadeli birçok hedef belirlenmiş ve bu hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılan araçlardan en önemlileri de mali araçlar olmuştur³⁷⁶.

1994 döneminde, kamu kesiminin borçlanma gereğinin azaltılması ve bütçe denkliliğinin sağlanması amacıyla vergi gelirlerinin artırılması ve kamu harcamalarının azaltılması şeklinde sıkı maliye politikaları uygulanmıştır. 1994 İstikrar Politikaları içinde vergi gelirlerini artırmaya yönelik olarak yapılan düzenlemeler arasında 3986 Sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"³⁷⁷ kabul edilmiştir. 3986 sayılı Kanun ile bazı yeni vergiler konulmakta, ek vergiler getirilmekte ve bazı kanunlarda da değişiklik yapılmaktadır. Kanun ile getirilen yeni vergiler, bir kez alınması öngörülen Ekonomik Denge Vergisi ve Net

³⁷⁶ Çelebi, s.153; Sakal, s.219; Demircan, s.171.

³⁷⁷ R.G.07.05.1994- 21927, <http://www.hukuki.net/kanun/3986.15.text.asp>.

Aktif Vergisi'dir. Ek vergiler ise, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir³⁷⁸. Bu vergiler içerisinde gerçek kişilerden ziyade kurumların sahip oldukları varlıkları vergilendirmeyi amaçlayan net aktif vergisi hem kurumların kazançlarını hedef alan bir servet vergisi olması hem de vergi ve Anayasa yargısı açısından önem taşımaktadır.

2. Verginin Konusu ve Mükellefi

3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 5'inci maddesinin a bendine göre; Net aktif vergisinin konusu, bilanço esasına göre defter tutmak mecburiyetinde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan net aktifleri veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarıdır.

3986 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin b bendine göre; İşletme hesabı esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabı açısından verginin konusu ise, 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar veya bunların 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarıdır.

3986 Sayılı Kanununun 5'inci maddesinin diğer fıkralarına göre net aktiften maksat, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usûl ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır. Nazım hesaplarda gösterilen tutarlar varlık addolunmaz. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbabının dönem sonundaki emtia mevcudu ile amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin net

³⁷⁸ Çelebi, s.153; Sakal, s.219; Demircan, s.171.

değerleri bunların net aktiflerini oluşturur. 3986 Sayılı Kanun'un dördüncü bölümünde yer alan hükümlere göre ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olan taşıtlar, net aktifin tespitinde dikkate alınmaz. Gayrisafi hâsılat ise, aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarları ifade eder.

3986 sayılı Kanun ile getirilen net aktif vergisi 5'inci maddesinin net aktife ilişkin a fıkrası Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görülerek çeşitli vergi mahkemeleri tarafından itiraza konu olmuştur. Ordu Vergi Mahkemesi'nin itiraz yoluna gittiği bir Anayasa Mahkemesi kararında, itiraza dayanak olan Anayasa kuralları olarak Anayasa'nın 10'uncu ve 73'üncü maddeleri gösterilmektedir³⁷⁹. Ancak Anayasa Mahkemesi, çeşitli mahkemeler tarafından verilen itiraz başvurularına rağmen net aktif vergisinin net aktif olarak belirlenen vergi konusunu Anayasa'ya aykırı bulmamıştır³⁸⁰. Buna karşılık, 3986 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinin b fıkrasında ifade edilen gayrisafi hâsılat, net aktif vergisinin konusu olarak Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bulunmuş ve hükmün iptaline karar verilmiştir³⁸¹.

³⁷⁹ 3986 Sayılı Kanun'un 5'inci maddesine ilişkin itiraza göre "vergi, bilançonun aktif toplamından veya işletmenin hâsılatı üzerinden alınmaktadır. Oysa net aktif vergisinin matrahı hesaplanırken ticari işletmenin bilançosunun aktif toplamından borçlar düşülmemektedir. Bu suretle işletmenin borçları üzerinden bu vergi alınmaktadır. Başka bir anlatımla, borçlu mükellefin borçları üzerinden vergi istenmektedir. Mükellefin borcu ne kadar çok ise ödeyeceği vergi de o oranda artmaktadır. Böylece vergi, özvarlık (öz sermaye) üzerinden değil de aktif değerler üzerinden alınınca herkesin mali gücüne göre vergi ödenmesine ilişkin Anayasa hükmüyle çelişen bir durum ortaya çıkmaktadır".(Any.M.18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33, RG. 19.10.1996 – 22792; <http://www.anayasa.gov.tr/eskisine/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>); Aynı Yöndeki Kararlar İçin Bkz, 18.07.1995 tarih ve E.1994/91, K.1995/34, RG.09.01.1997 – 22872; 26.11.1997 tarih ve E.1997/54, K.1997/67, RG.09.03.2000 – 23988.

³⁸⁰ "Yasa'da, Net Aktif Vergisi'nin konusunu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin saptanmasında Vergi Usul Yasası'na göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, yükümlülerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin saptanması da servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür

3. Matrah ve Oran

3986 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesine göre; Net aktif vergisi, bilânço esasına tâbi olan mükelleflerin bilançolarının aktifinde, diğer mükelleflerin envanterlerinde yer alan varlıkların net değeri veya bunların dönem içindeki gayrisafi hâsılatları üzerinden hesaplanır. Varlıkların net değeri, Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirilmiş varlıkların değerinden, sadece aynı Kanun'a göre ayrılmış amortisman ve karşılıkların indirilmesi sonucu bulunan değerdir. Varlıkların net değerinin hesaplanmasında yeniden değerlendirme sonucu bulunan değer esas alınır. Gayrisafi

servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde bilânço esasına tâbi olan mükelleflerin bilânçolarının aktifinde yer alan varlıkların net değerinin Yasa'daki biçimde verginin konu ve matrahını oluşturması Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan verginin, malî güce göre dengeli ve âdaletli olma ölçütlerine aykırı görülmemiştir." (Any.M. 18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33, RG. 19.10.1996 – 22792;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>.

³⁸¹ "...Net Aktif Vergisi'nde gayrisafi hâsılatın, malî gücün saptanmasında matrah olarak kabûlü, diğer bir temel ölçü olarak alınmıştır. Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki verginin adaletli ve dengeli dağılımı ve malî güce göre ödenmesi ilkesi gereği gayrisafi hâsılat ölçütünün değerlendirilebilmesi için "Gayrisafi hâsılat", değişik iş alanlarında faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri yönünden değerlendirilmelidir. Gayrisafi hâsılatın, sanayi, ticaret ve malî alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler yönünden anlamı değişiktir. Üretilen malın türü, iç ve dış rekabet ortamı, kullanılan teknolojinin farklılığı, bazı malların yasal veya fiilî tekele tabi olup olmaması gibi sebeplerle "gayrisafi hâsılat", yükümlülerin malî gücünü tam olarak yansıtmamaktadır. Ekonominin değişik ya da benzer kesimlerinde faaliyet gösterip de aynı gayrisafi hâsılatı sahip olan yükümlülerin malî güçleri de aynı olmayabilir.

Yükümlülerin 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hâsılatlarının verginin konusunun, matrahının belirlenmesinde esas alınması Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki, verginin herkesin malî gücüne göre alınması ilkesine aykırıdır.

Bu nedenle, Net Aktif Vergisi'nin konusunun ve matrahının gayrisafi hâsılat olarak belirlendiği 5 ve 6'ncı maddelerin bu yönden iptalleri gerekir." (Any.M.13.07.1995, E.1994/85, K.1995/32, RG. 28.09.1996 – 22771;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-32.htm>).

hâsılat, toplam satış tutarlarından, sadece satış indirimleri düşülmek suretiyle hesaplanır. Yıllara yaygın inşaat işi alanında faaliyet gösterenlerin net aktif değerlerinin hesaplanmasına, yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili olarak aktifleştirdikleri inşaat ve onarma maliyetlerinden sadece 1993 yılı hesap dönemine ilişkin olanları dikkate alınmaktadır.

Net aktif vergisinde matrah konusu da, Anayasa'ya aykırılık tartışmalarını gündeme getirmiştir ve çeşitli mahkemeler tarafından Anayasa Mahkemesine taşınmıştır³⁸². Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından Anayasa'ya aykırı bulunmayarak reddedilmiştir³⁸³.

³⁸² "...Hukuk devletinde mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi veya kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu bu olaya göre vergi yasaları çıkarır. Bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler.

3986 sayılı Yasa ile getirilen net aktif vergisi yukarıda anılan madde hükümlerine göre bilançonun aktif toplamından veya işletmenin hasılatı üzerinden alınmaktadır. Oysa net aktif vergisinin matrahı hesaplanırken ticari işletmenin bilançosunun aktif toplamından borçlar düşülmektedir. Bu suretle işletmenin borçları üzerinden bu vergi alınmaktadır. Başka bir anlatımla, borçlu mükellefin borçları üzerinden vergi istenmektedir. Mükellefin borcu ne kadar çok ise ödeyeceği vergi de o oranda artmaktadır. Böylece vergi, özvarlık (öz sermaye) üzerinden değil de aktif değerler üzerinden alınınca herkesin mali gücüne göre vergi ödenmesine ilişkin Anayasa hükmüyle çelişen bir durum ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Yasası'nın 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolarında çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde dönen ve duran varlıklar yer almaktadır. Bunun karşılığında pasifinde ise kısa ve uzun vadeli borçlar ile öz sermayeden oluşan kaynaklar yer almaktadır. Şirketlerin mali gücü hesaplanırken sadece aktif toplamının dikkate alınması hatalıdır. Mali gücün hesaplanmasında kaynakların (pasifin) yapısını da dikkate almak gerekmektedir. Zira borçlar mali gücü azaltmaktadır. Bu nedenle sadece aktif toplamı üzerinden net aktif vergisi hesaplaması Anayasa'ya ve hukukun temel prensiplerine aykırıdır.

Hâsılat üzerinden alınan net aktif vergisi kimi hallerde çifte vergileme ile sonuçlanmaktadır. Günümüzde pazarlama modelleri çok çeşitli olmakla birlikte, örneğin, bir şirketler grubu içindeki üretici firma ürettiğini aynı grup içindeki pazarlama şirketine satmaktadır. Burada üretilip satılan değer aynıdır. Ancak vergi alınırken, aynı değer üzerinden bu kez üretici firma, daha sonra

3986 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde vergi oranı, net aktif değerleri üzerinden % 1,5, gayrisafi hâsılat üzerinden serbest meslek erbabında % 2, diğer mükelleflerde % 0,5 olarak belirtilmiştir. Banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi olanlar ile özel finans kurumlarında ve dış ticaret sermaye şirketlerinde bu vergi, bunların sadece net aktifleri üzerinden hesaplanır. Bu hesaplamada bankaların, sigorta şirketlerini ve özel finans kurumlarının net aktif değerlerinin 1/2'si esas alınır.

pazarlama firması vergilenmektedir. Bu da mükerrer vergilemeden başka bir şey değildir. Satış tutarı (gayrisafi hasılat) işletmenin gelirini ve dolayısıyla vergi ödeme gücünü göstermez. Satış sadece gelirin bir unsuru olup satıştan gelir elde edilebilmesi için satışın maliyeti ile satışın gerçekleştirilebilmesi için yapılan masrafların bilinmesi gerekliliği vardır. Gelirin oluşması için şart olan bu unsurlar dikkate alınmaksızın sadece satış tutarı üzerinden yapılacak bir vergilemenin gelir üzerinden yapılmış bir vergileme olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Satış tutarları üzerinden sağlanabilecek gelir oranları çok farklı olduğu gibi aynı iş kolunda dahi işletmelerin idari ve mali yapılarına göre farklı veya aynı satış hacimlerinde çok farklı gelir elde edilmesi mümkündür. Geliri dolayısıyla ödeme gücünü göstermeyen satış tutarının verginin hesabında matrah olarak alınması Anayasa'nın verginin mali güce göre alınması hükmüne aykırıdır.” (Any.M.18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33, RG. 19.10.1996 – 22792;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>)

³⁸³ “...Net Aktif Vergisi'nin konusu ve matrahını oluşturan varlıkların net değerinin tesbitinde Vergi Usul Yasası'na göre belirlenen amortisman ve karşılıkların indirilmesi esasının getirilmesi, mükelleflerin Net Aktif Vergisi'ne esas olan varlıklarının vergi sistemi içinde tutarlı bir biçimde değerlendirildiklerini göstermektedir. Öte yandan, borçların düşülmeden aktif değerlerin tesbiti de servet vergilerinin yapısından kaynaklanan bir zorunluluktur. Bir tür servet vergisi olan emlak ve taşıt vergilerinde de benzeri uygulama görülmektedir. Böyle bir değerlendirme anlayışı içinde bilançoda gösterilen aktifler ile envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıkların Yasa'daki biçimde vergilendirilmesinde Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan malî güce göre dengeli ve adaletli olma ölçütlerine aykırılık görülmemiştir.

Vergilendirmede verginin konusu, matrahı kadar oranı da alınacak verginin nispeti de, vergilendirmenin adaletli, dengeli ve malî güce göre olması ilkesini doğrudan etkilemektedir. Yasa'da yükümlülerin malî gücünün saptanmasında en az sakınca taşıyan bir yöntemle verginin konusunun net aktif olarak benimsenmesi, net aktifin tanımı ve saptanan vergi oranları verginin, adaletli, dengeli ve malî güce göre alındığını göstermektedir.”, (Any.M.18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33, RG. 19.10.1996 – 22792;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>).

Vergi oranları konusu da Anayasa Mahkemesi'nde dava konusu edilmiştir. Ordu vergi mahkemesinin itirazına konu olan davada oran düzenlemesi, Anayasa'nın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine ve verginin adaletli ve dengeli şekilde dağılmadığı ve mali güce göre alınmadığı için Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkrasına aykırı görülmüştür. Oranların mükellef gruplarına göre farklı ölçülerde uygulanması da, kanun önünde eşitlik ve vergi kanunlarının genelliği ilkesine aykırılık sebepleriyle Anayasa Mahkemesi'nde itiraza konu olmuştur³⁸⁴. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından bu konuda bir aykırılığa karar verilmemiştir³⁸⁵.

³⁸⁴ "...yasa koyucunun serbest meslek erbabını diğer mükelleflere göre fazla vergilendirdiği, bankaları, sigorta şirketlerini ve müteahhitleri de koruduğu anlamına gelmiştir. Kısaca 3986 sayılı net aktif vergisi mükellefler arasında ayrıcalık meydana getirmiştir. Son zamanlarda repo ve faizlerle yüksek kazançlar sağlayan menkul sermaye iradı sahipleri ise net aktif vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu yönü ile de vergi mükellefleri arasında farklı vergi oranının uygulanması ve bazı muafıklar nedeniyle net aktif vergisinin Anayasa'mızın 10'uncu maddesinde yer alan eşitlik ilkesine, verginin adaletli ve dengeli şekilde dağılmadığı ve mali güce göre alınmadığı için Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1 ve 2'nci fıkrasına aykırı olduğu yolundaki davacı iddiaları Mahkememizce de ciddi görülmüştür." (Any.M.18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33,RG. 19.10.1996 – 22792;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>)

³⁸⁵ "...Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında vurgulandığı gibi yasa önünde eşitlik; herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar, kamu yararı ya da başka haklı nedenlere

4. Vergilendirme Süreci

3986 sayılı “Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası ile 1.7.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 2.7.1964 Tarihli ve 492 Sayılı, 7.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.7.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 2.2.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.7.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 7’nci maddesine göre; mükellefler, net aktif vergisini, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olarak bağlı buldukları vergi dairesine; adi ortaklıklar, adi komandit şirketler ve kollektif şirketler ise katma değer vergisi bakımından bağlı bulunan vergi dairesine, bu Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihten itibaren iki ay içinde verecekleri beyannamelerle tarh ve tahakkuk ettirirler. Verilecek beyannameye 1993 yılı hesap dönemi sonuna ilişkin bilançonun ve 1993 yılı hesap dönemi gelir tablosu veya işletme hesabı özeti, serbest meslek kazanç özeti ve envanter listesinin eklenmesi zorunludur. Net aktif değerinin 10 milyar lirayı veya gayrisafi hasılat tutarınının 30 milyar lirayı aşması halinde, bilanço ve gelir tablosunun, mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usûl ve esaslara uygun olarak düzenlendiği ve bu tablolara göre net aktif veya gayrisafi hasılat tutarının doğru hesaplandığı konusunda, aktif toplamı 10-50 milyar lira veya gayrisafi hasılat tutarı 30 -150 milyar lira arasında olanları serbest muhasebeci mali müşavirlere ve bu rakamları aşanları yeminli mali

dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi, Anayasa’nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez.

Üretim ve dağıtım alanında etkinlik gösteren işletmelerle bankalar, sigorta şirketleri ve özel finans kurumlarının ekonomik, malî ve hukukî yapılarındaki farklılık nedeniyle bunların farklı oranlarda vergilendirilmeleri Anayasa’nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmamaktadır. Bu gerekçeler, serbest meslek mensupları ile yukarıda sayılan alanlarda faaliyet gösteren yükümlüler arasındaki vergi oranlarının farklılığı için de geçerlidir.

Dava konusu kurallar, Net Aktif Vergisi’nin, konusunu, matrahını ve oranını yasa koyucunun vergilendirme amacına yönelik nesnel (objektif), genel ve vergilendirilen ekonomik etkinlik alanları ve yükümlüler yönünden hiçbir ayrıcalık taşımayan kurallardır.

Bu nedenlerle, iptali istenilen kuralların Anayasa’nın 10. maddesine aykırı bir yönü bulunmamaktadır.”, (Any.M.18.07.1995 tarih ve E.1994/84, K.1995/33, RG. 19.10.1996 – 22792;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-33.htm>)

müşavirlere olmak üzere, 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına rapor düzenletmeye ve bu konuya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

3986 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ikinci fıkrasına göre ise, net aktif vergisi, ilki beyanname verme süresi içinde, diğerleri ise 1994 yılının Ağustos, Ekim, Aralık aylarında ve 1995 yılının Şubat ayında olmak üzere beş eşit taksitte verginin tarihine yetkili vergi dairesine ödenir. Mükelleflerin, net aktif değerleri veya gayrisafi hâsılatları üzerinden ödeyecekleri bu vergi, beyan edilen matrahları ne olursa olsun, 10 milyon liradan az olamaz.

Anayasa Hukuku açısından tartışmalara sebep olan 3986 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin son cümlesi de Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen mali güç ilkesine aykırı bulunarak dava konusu olmuştur³⁸⁶. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından, 3986 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin, net aktif vergisi beyannamesinin verilmesini, verginin tarihini ve ödenmesini düzenlediğinden itiraz yoluna başvuran mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanacak kural olmadığı, bu nedenlerle sözü edilen kurallara yönelik itirazın, yetkisizlik nedeniyle reddine karar verilmiştir³⁸⁷.

³⁸⁶ "...Öte yandan mükelleflerin matrahları ne olursa olsun ödeyecekleri verginin 10 milyon liradan az olamayacağı hükmünde ise, 1993 takvim yılı sonunda işe yeni başlayan mükelleflerle öteden beri vergi mükellefi olanlar arasındaki ödeme gücünü dikkate almadığından bu hüküm hukuki güvenlik ilkesi ile verginin mali güce göre ödenmesi ilkesine ve sosyal devlet anlayışına terstir. Yasa koyucunun vergiyi koyarken yükümlülerin ekonomik durumunu gözönüne alacak bir sisteme uyması gerekir. Zira vergilendirme yönünden benzer ve eşit durumda olmayan mükelleflerin eşit işleme tabi tutulması yasa önünde eşitlik anlayışına ve mali güce göre vergilendirme ilkesine açıkça aykırılık teşkil eder.", (Any.M.13.07.1995 tarih ve E.1994/85, K.1995/32, RG. 28.09.1996 – 22771;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-32.htm>).

³⁸⁷ Any.M.13.07.1995 tarih ve E.1994/85, K.1995/32, RG. 28.09.1996 – 22771;

<http://www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1995/K1995-32.htm>.

E. Emlâk Alım Vergisi

Emlâk alım vergisi, genel olarak gayrimenkul mallarla, gayrimenkul niteliğindeki aynî hakların karşılıklı transferlerini konu edinen ve gayrimenkuller üzerindeki mülkiyet hakkının bedel karşılığı devri nedeniyle alınan bir tür servet transferi vergisidir. Vergi ilk bakışta, bir çeşit servet vergisi özelliği göstermesine rağmen, servet vergilerinden oldukça farklılıklar taşımaktadır. Vergiyi doğuran olay, gayrimenkullerin transfer edilmesi olup, gayrimenkul mülkiyeti değildir. Bu özelliği vergiyi, emlâk vergisinden ayırmaktadır³⁸⁸.

Karşılıklı olarak, Türkiye'deki gayrimenkullerin iktisabı, gayrimenkuller üzerinde irtifak haklarının ve gayrimenkul mülkiyetinin tesisi, bu hakların ve kuru mülkiyetin devri; arsa üzerine inşa veya binaya ek olarak yapılan binalar, bağımsız bölümler veya katlar (eklentiler veya ortak yer payları dahil) meydana getirilmesi, Emlak Alım Vergisine tabidir³⁸⁹.

Emlâk Alım Vergisi, Türk Vergi Sistemi içerisinde 1963 tarihinde 198 Sayılı Kanun'la girmiş, 1970 tarihinde 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile verginin kapsamı genişletilmiştir. Verginin oranı % 0,70 olarak belirlenmiş, ancak verginin konusuna vergiye katlanma dereceleri aynı olmayan çeşitli işlemler girdiğinden, kanun koyucu bazı işlemler için % 0,35 olan indirimli oranın uygulanmasını uygun görmüştür³⁹⁰. Emlak Alım Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, tapu siciline bağımsız ve sürekli bir hak olarak ayrıca kaydedilmeyen irtifak haklarında, gayrimenkul mükellefiyetlerinde, gayrimenkullerin ölünceye kadar bakma sözleşmesi ile devirlerinde, sosyal konut inşaatları, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikte bulunan konut edinmelerinde, gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul

³⁸⁸ Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.29; Edizdoğan, s.390.

³⁸⁹ Şamiloğlu, s.5; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.80; Hasan Basri Aktan, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=124>.

³⁹⁰ Şamiloğlu, s.11; Mutluer, Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, s.87.

mükellefiyetinin, sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında indirimli oran uygulanmaktadır.

F. Taşıt Alım Vergisi

Taşıt Alım Vergisi, servet transferleri üzerinden alınan bir vergidir. Taşıt alım-satım işlemine dayalı bir vergi olduğu için harcamalar üzerinden alınan vergiler grubuna da sokulabilir. Ancak bu verginin yapısı, taşıt alımı nedeninden çok, bir kimsenin mülkiyetinde bulunan bir taşıtın başkasının mülkiyetine devredilmesidir. Bu nedenle taşıt alım vergisi, servet- harcama karışımı bir vergi olarak kabul edilmekteydi³⁹¹.

1970 yılında çıkarılan 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilen vergilerden biri olan taşıt alım vergisinin konusu, insan veya eşya taşımada kullanılan otomobil, kamyonet, otobüs, motosiklet, uçak ve yat gibi taşıt araçlarıdır. Vergiyi doğuran olay, bu taşıt araçlarının, bedel karşılığı ya da bağış şeklinde, sahiplerinden başkasına devridir. Mükellefleri, taşıtları alandır³⁹².

2002 yılında dağınık halde olan dolaylı vergi sistemimizde basitleşmeyi sağlayan ve Avrupa Birliği dolaylı vergi sistemi ile uyumlaştırmayı amaçlayan Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 16 adet vergi, harç ve fon yürürlükten kaldırılarak yerlerine özel tüketim vergileri getirilmektedir. İçinde akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar fonu, taşıt alım ve ek taşıt alım vergisi, ek vergi, özel işlem vergisi, eğitim, gençlik ve sağlık hizmetleri vergisi, toplu konut payı, çevre kirliliğini önleme fonu, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Savunma Sanayini Destekleme Fonu ve mera payı; taşıtların kayıt tescil ve devrinden alınan eğitime katkı payı ve özel işlem vergisi, malul, şehit, dul ve yetimleri payı, trafik tescil harcının bulunduğu ve 2002 yılı bütçe gelirlerinin yaklaşık % 20'sini oluşturan

³⁹¹ Erginay, s.104; Galip Çelik, s.165.

³⁹² Erginay, s.104; Galip Çelik, s.165.

dolaylı vergiler yeniden düzenlenmiştir³⁹³. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinin a bendi uyarınca, ikinci el olarak tabir edilen kayıt ve tescili yapılmış olan plakalı taşıtların, Kanun'un Resmi Gazete'de yayımlandığı 12 Haziran 2002 tarihinden itibaren alım satımında Taşıt Alım Vergisi, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergileri yürürlükten kaldırılmıştır³⁹⁴.

II. TÜRKİYE'DE UYGULANAN SERVET VERGİLERİNİN MALİ VE MALİ OLMAYAN AMAÇLARI GERÇEKLEŞTİRMELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Vergi politikasını servet vergileri açısından değerlendirmek istediğimizde, Türkiye'de servet üzerinden alınmakta olan vergilerin sosyal, mali ve ekonomik amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediği konusu üzerinde durmamız gerekmektedir. Bu amaçların yanında servet vergilerinin ayrıca gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergileri tamamlama ve bu vergileri kontrol etme işlevi bulunmaktadır. Ülkemizde servet vergileri, Anayasa'da güvence altına alınmış olan sosyal devlet özelliğinin gerektirdiği sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için de alınmaktadır.

B. Mali Amacın Gerçekleştirilmesi Açısından Değerlendirilmesi

Servetler önemli bir vergi potansiyeli olmalarına karşılık, vergi gelirleri açısından oldukça yetersiz kalmaktadır. Ülkemizde servet vergileri genel olarak, tespiti kolay olan varlıklar üzerinden alınmaktadır. Bu varlıklara uygulanan oranların düşük olması, bu vergilerden beklenen gelirin miktarını etkilemektedir. Vergi

³⁹³ Mutlu, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002073191.htm

³⁹⁴ Oktar, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002093269.htm

gelirleri içerisindeki payları göz önünde bulundurulduğunda, servet vergilerinin mali amaçla alınan vergiler olduğunu söyleyemeyiz.

Servet üzerinden alınan vergiler, kamu harcamalarının finansmanını sağlamada yetersiz kalmakta ve bu vergilerin paylarının da diğer vergiler kadar yükselmesi beklenmemektedir. Bu sebeple servet üzerinden alınan vergilerde, vergi gelirlerini daha fazla artırmak için mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmak yerine, vergilerin idarî masraflarını azaltmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Bu açıdan özellikle hem idare hem de mükellefler için maliyetleri artıran bir yöntem olan beyan yöntemi bu vergilerde etkinliği azaltmaktadır. Beyanname usûlünde mükelleflerin verdikleri beyannamelerin tekrar maliyenin personeli tarafından incelemeye tâbi tutulması verginin tahsilât sürecini uzatmakta, verginin yönetimi ile ilgili personel maliyetlerini artırmakta ve mükellefler açısından da yerine getirilmesi uğraştırıcı bir şekli mükellefiyet halini almaktadır. Bu nedenlerle servet vergilerinde beyanname esasının uygulanması işlevselliğini yitirmiş ve terk edilmesi en iyi yol olarak görülmüştür. Emlâk vergisi için 2002 yılına kadar uygulanan bu esas özellikle belirtilen sebeplerle terk edilmiş ve yerini bildirim esasına bırakmıştır. Mükelleflere de sadece emlaklarının vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması halinde bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Emlâk vergisinde beyannamenin yerini bildirim yükümlülüğünün alması, mükellefler ve idare açısından verginin idaresi ile ilgili işlem hacmini azaltmıştır³⁹⁵.

C. Tamamlama ve Kontrol İşlevi Açısından Değerlendirilmesi

Servet, kısaca, gelirin harcanmayan kısmını ifade etmektedir. Bu bakımdan servet vergileri, gelir vergisi ile beyan edilemeyen gelir unsurlarının ne kadarının tasarrufa ayrıldığını kontrol işlevi görür. Servet vergisi, gelir getirsin veya getirmesin tüm servet unsurlarını içereceğinden, vergi ile gelir vergisinin kapsama alamadığı kaynaklar da kapsama alınacaktır. Kontrol işlevinin sağlanabilmesi için ise, verginin tüm servet unsurlarını kapsamaması ve sürekli olması gerekmektedir.

³⁹⁵ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.363.

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan sürekli nitelikteki servet vergileri ise, bina, arazi, motorlu taşıt gibi belirli servet unsurları üzerinden alınmaktadır. Bununla birlikte genel nitelikte olan ve süreklilik özelliği bulunmayan veraset ve intikal vergisi vardır. Sistem içerisindeki tüm bu vergilerin gelir vergisi ile harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında bir denetim fonksiyonu kurarak gelir ile harcama kontrolünü sağlaması mümkün değildir. Çünkü, vergiler belirli servet unsurlarını kapsama almaktadır. Vergi sistemimizde kontrol fonksiyonu gören bir servet vergisi uygulaması söz konusu değildir ve vergi sistemimiz kontrol mekanizmasının işlerliğini sağlayacak şekilde yapılandırılmamıştır.

Ç. Gelir ve Servet Dağılımının Sağlanması Açısından Değerlendirilmesi

Genel olarak gelir ve servet dağılımının sağlanmasına yönelik ekonomik ve mali politikalar tasarruf ve sermaye oluşumuna yönelik politikalarla çelişebilmekte ve hatta tasarruf ve sermaye oluşumuna, başka bir ifadeyle kalkınmaya engel olabilmektedir³⁹⁶. Ancak, Anayasasında sosyal devlet ilkesine yer veren bir devletin görevleri arasında, vatandaşları arasındaki gelir ve servet dağılımını sağlamak yer almaktadır. Gelir ve servet dağılımının dar gelirli lehine değiştirilebilmesi için öncelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bir vergilendirme mekanizması gerekmektedir³⁹⁷.

Gelir ve servet dağılımını sağlayacak, mali güce göre vergilendirme ilkesini esas alan bir vergi sisteminin öncelikle dar gelirli harcama yapmaya değil tasarrufta bulunmaya teşvik etmesi gerekir. Tasarruf güçlerinin artırılmasıyla, düşük gelirli kesimin servet birikimi artacaktır. Böylece toplumsal servet farklılıkları azalacak ve artan tasarruf hacmi ülkenin sermaye birikimine katkıda bulunacaktır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomileri birbirinden ayıran en önemli faktör, ekonomilerin sahip olduğu sermaye birikimi ve bu birikimin kayıt altında

³⁹⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.196.

³⁹⁷ Özbudun, s.130; Güneş, s.99.

tutulmasıdır³⁹⁸. Ancak vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payına baktığımızda vergi sistemimizin dar gelirlileri tasarrufa değil tüketime yönlendirdiği görülmektedir.

Gelir ve servet dağılımını sağlayacak bir servet vergisi özellikle tüm servet unsurlarını içeren, sürekli olarak alınan genel nitelikli bir vergi olmalıdır. Türkiye’de servet dağılımında adaleti sağlamaya yönelik uygulanan en önemli aracın veraset ve intikal vergisi olması gerekir. Ancak verginin yer verdiği indirim ve istisna müesseselerinin fazlalığı vergiye, vergiden kaçınmaya çok elverişli bir şekil vermektedir. Dolayısıyla da Türkiye’de uygulanan servet vergileri gelir ve servet dağılımı gibi sosyal amaçların gerçekleştirilmesine uzak yapıda kalmaktadır. Türkiye’de sosyal devlet anlayışı altında gelir ve servetin âdil dağılımını sağlamak için servet vergileri daha çok sosyal amaçla alınmaktadır. Özellikle veraset ve intikal vergisinin mali amaçları gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılmamalı, veraset ve intikal vergisinin sosyal amaçla alınan bir vergi olduğu unutulmamalı ve verginin gerçekleştirdiği mali amaç önemli olmamalıdır³⁹⁹.

D. Ekonomik Amaçları Gerçekleştirmesi Açısından Değerlendirilmesi

Servet unsurlarının tamamını kapsamına alan bir servet vergisi uygulaması yerine, belli servet unsurlarının vergilendirilmesinden ibaret olan vergi sistemimizde servet üzerinden alınan vergilerin yatırımları harekete geçirmek, fiyatlar genel seviyesini düzenlemek, etkin kaynak tahsisi sağlamak gibi ekonomik amaçları kontrol altında tutma konularında üstlendikleri rol zayıf kalmaktadır⁴⁰⁰.

Ülkemizde finansal piyasaların gelişmemiş olması, reel piyasalarda girişimciliği teşvik eden mekanizmaların gelişmemiş olması, ekonomimizin siyasal ve sosyal gelişmelerden çok çabuk etkilenen kırılğan bir yapıda olması gibi belli

³⁹⁸ Soto, 32.

³⁹⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.196; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.131, Gökbel, s.858.

⁴⁰⁰ Turhan, Vergi Teorisi, s.283.

siyasal ve ekonomik nedenlerle tasarruflar daha çok gayrimenkul yatırımları üzerinde değerlendirilmeye alınmaktadır. Emlâk vergisi gelirleri, genellikle yeterli, istikrarlı ve öngörülebilir özellikler taşımalarına rağmen; konjonktürel gelişmeler ve şehirleşme hareketleri sonucu taşınmazların değerleri büyük artışlar gösterse de, bu değer artışları uygulanan yöntemlerle zamanında belirlenemediğinden, vergi gelirleri fiyatlardaki ve millî gelirdeki artışları yakından izleyememektedir. Emlâk vergisi, esneklik katsayısı düşük bir vergidir. Ayrıca, emlak vergisi gelirleri nüfustaki artış da izleyememektedir. Artan nüfusun büyük bir bölümünün mevcut yapı stoklarında ve yasal olmayan yapılarda yoğunlaşması nedeniyle, nüfus artışına karşılık emlak vergisi gelirleri düşük kalmaktadır. Bu durum, genellikle beklenen gelirin sağlanamaması yanında, vergi uygulamasından kaynaklanan önemli boyuttaki maliyetlere katlanması sonucunu yaratabilmektedir⁴⁰¹. Tüm bu maliyetlerin azaltılması ve vergiye esneklik kazandırılması için belediyeler yeniden değerlendirme ve otomatik endeksleme araçlarını fonksiyonel bir şekilde kullanmaya yönelik çalışmaları devreye sokmalıdırlar. Özellikle binalar için kira değeri ve araziler için de potansiyel gelir esas alınırse vergiden beklenen gelir karşılığını bulabilecektir.

Vergi konusu gayrimenkullerin verginin hesaplanmasına esas olacak matrahının belirlenmesi, hem idarî açıdan hem de yükümlü açısından güçlükler göstermektedir. Özellikle, değer esası dikkate alındığında ortaya çıkan uygulamalarda, vergileme ne kadar olumlu niteliklere sahip olursa olsun, genel olarak kabul edilen ölçü olan rayiç değer belirlenmesi sorun yaratmaktadır. Semt, cadde, sokak farkı ya da binanın yönü, inşaat kalitesi ve bir ölçüde olsa subjektif etkenler, standart bir ölçünün bulunmasını imkânsızlaştırmaktadır. Bu durumda, gayrimenkuller vergilendirilirken gayrimenkullerin yaklaşık vergi değeri esas alınmaktadır. Görüldüğü gibi bu değerlendirme usûlü, bina ve arsaların gerçek değerlerinin belirlenmesini sağlamaktan oldukça uzaktır⁴⁰².

⁴⁰¹ Nadaroğlu, s. 351; Akgüç, s.183; Hepar, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.132; Edizdoğan, s.289; Güner/Yılmaz, s.678.

⁴⁰² Edizdoğan, s.289; Mutluer/Öner/Kesik, s.371.

Gayrimenkul yatırımların dışındaki yatırımlar açısından servet vergilerinin etkileri, yatırımların tasarrufları yapan bireylerce gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine göre ortaya çıkmaktadır. Eğer tasarrufları yapan bireyler aynı zamanda yatırımda yapıyorlarsa, uygulanan servet vergisi yatırımları azaltabilir. Ancak yatırımları yapan kişiler ile tasarrufta bulunan kişiler farklı kişiler ise, tasarrufları azaltıcı etki yaratan servet vergileri yatırımları aynı yönde etkilemeyebilir. Çünkü yatırımlar tasarrufta bulunma isteğinden çok, yatırımın kârlılığına ve faiz oranlarına da bağlı olmaktadır. Servet vergileri içerisinde özellikle servet transferi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi, yatırımlar açısından serveti bırakan ile serveti alan kişiler açısından farklı etkiler yaratacaktır. Miras bırakan kişinin ölümünden sonra mirasçuları tarafından ödenecek bir vergi nedeniyle yatırımlarını azaltması beklenmez. Mirası alan kişiler açısından ise, kalan miras kişilerin servetlerini artıracığı için yatırımların artmasına da yol açabilir. Bazı durumlarda da, kalan servetin vergisini ödemek, kişinin sadece geliriyle mümkün olmayabilir, bazı servet unsurlarını elden çıkarmasını gerektirebilir. Bu durumlarda da kişinin yatırımları olumsuz etkilenebilir⁴⁰³.

Bunun yanında, mirası alan kişileri bazı servet unsurlarını elden çıkarmak zorunda bırakan bir veraset vergisinin bazen olumlu etkileri de olabilir. Şöyle ki, büyük işletmelerin, arazinin, binaların, hisse senetlerinin her nesilde bir kere satılması, toplumda varlıkların akışkanlığını artırır. Bu sayede varlıklar iktisaden daha etkili bir şekilde çalışan girişimcilerin eline geçebilir ve dolayısıyla, toplumda genel olarak verim artabilir⁴⁰⁴.

⁴⁰³ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.117; Uluatam, s.359; Fazıl Aydın, Yatırım Kararları, s.89.

⁴⁰⁴ Uluatam, s.359; Fazıl Aydın, Yatırım Kararları, s.89.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

I. GENEL EKONOMİK VE MALİ DURUM

1980'den itibaren ekonomimize liberal politikalar hâkim olmuş ve bu süreç ilk önce dış ticaretin liberalleşmesi ile başlamış ve 1990'ların başında sermaye hareketlerinin liberalleşmesi ile doruk noktasına ulaşmıştır. 24 Ocak 1980 tarihinden önce ülke ekonomisinin kalkınması, ithalatı yapılan malın yerli üretiminin teşviki anlamına gelen bir politika olan ithal ikamesi politikasına dayanmaktaydı. Bu politikanın ilerleyen dönemlerde, dışa daha açık ve dünya piyasaları için üretim yapan bir ekonomik yapının oluşturulmasına yönelik, ihracata dayalı bir kalkınma politikası ile ikame edilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu dönemde, yerli üretimin gelişimini sağlamak amacıyla, yerli üretimi ithal mallarının rekabetinden korumaya yönelik oluşturulan birtakım karmaşık mekanizmaların kaldırılması ve yerine ihracatın teşvikine yönelik yeni mekanizmaların uygulamaya konulması söz konusu olmaktadır⁴¹⁹.

Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi yerli üretimin uluslararası piyasalardaki rekabetini sağlamak için sıklıkla başvuru olan bir yöntem haline gelmiştir. İç talep kısılmış ve üretimin dış talebin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelmesi temin edilmiştir. Bu politikalar, zaman zaman kısa süreli geriye dönüşlerle, yaklaşık olarak 1980'lerin son yıllarına kadar büyük bir disiplinle sürdürülmüştür. Ancak ithalatın kolay hale gelmesi ile ekonomide artan yabancı malların yarattığı rekabet sonucunda, yerli üretimde oluşabilecek kayıplar istihdam

⁴¹⁹ Pınar, Maliye Politikası, s.319; Yılmaz / Yılmaz, s.52; Miynat, s.270; Güncavdı, İşveren Dergisi, http://www.tisk.org.tr/isveren_yazdir.asp?yazi_id=584&id=35&baslik_id=&yapi=&gecerli_sayfa; Derdiyok, Maliye Dergisi, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>.

üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır. Bunun yanında ithalat kolaylığı, ülke ekonomisini, büyük bir kısmını petrolün oluşturduğu ara mal ithalatına bağımlı kılan bir sürece getirmiştir. Ara mal ithalatının artması da, döviz ihtiyacını artırmıştır. Söz konusu bu döviz ihtiyacını karşılama konusunda iki yol bulunmakta, bunlardan birincisi ihracat artışı, diğeri de dış borçlanma idi. Türkiye ekonomisinin 1989 yılı sonrasında, Türk Lirasının konvertibilitesinin de etkisiyle uluslararası sermaye piyasalarından kolay borçlanabilir duruma gelmesi, Türk Ekonomisini ithalat amaçlı döviz gereksinimini karşılama konusunda borçlanarak finansmana sevk etmiştir⁴²⁰.

Türkiye’de, 1980 öncesi vergi politikası yönünden amaçlara uygun bir vergi sistemi kurulamamıştır. Ekonomimiz henüz sanayileşmesini tam anlamıyla gerçekleştiremeden, sanayileşmiş ülkelerin vergi sistemlerini, aynen uygulama yoluna gitmiş, sanayileşmeden önce sanayileşmiş toplumların vergi sistemlerini kabul etme çabası içerisine girmiştir. Sanayileşme ilerledikçe sanayileşmiş toplumların vergi sistemlerini uygulama imkânı artmaktadır. Ancak, sanayileşmeden önce sanayileşmiş toplumların vergi sistemini uygulama çabamız bir takım engellerle karşılaşmıştır. Batı Almanya’dan alınan vergi sistemimiz ve Fransa’dan alınan vergi idare yapımızın etkin ve verimli bir şekilde işleyebilmesi zaman içinde pek çok düzenlemelerin yapılmasını zorunlu kılmıştır⁴²¹.

1980 sonrası uygulanan liberal politikaların sebep olduğu ekonomik gelişmelerin karşısında para politikası önlemleri maliye politikası önlemlerine göre daha önemli kabul edilmiştir. Uygulanan maliye politikaları içerisinde de vergi politikaları geri planda tutulmuş, etkin bir vergileme sağlayacak vergi sistemimiz reformlar konusunda yetersiz kalmıştır. 1980 sonrası vergi politikası gelir artırıcı bir politika olarak uygulanmamıştır. Daha çok dış ticareti, yatırımları, ekonomik kalkınmayı teşvik edici yönde olmuş bu amaçla yatırımcıya, sanayiciye, ithalat ve

⁴²⁰ Yılmaz / Yılmaz, s.52; Güncavdı, İşveren Dergisi,

http://www.tisk.org.tr/isveren_yazdir.asp?yazi_id=584&id=35&baslik_id=&yapi=&gecerli_sayfa;

Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portall.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>.

⁴²¹ Başol/Başol, s.58.

ihracatçıya çeşitli vergisel kolaylıklar sağlanmıştır. Bu kolaylıklar gelir ve kurumlar vergisi gelirlerimizi oldukça etkilemiştir⁴²². 1984 yılından itibaren Avrupa Birliği'ne uyum sağlamak üzere katma değer vergisinin sistemimize girmesiyle birlikte 1985'ten sonraki finansman ihtiyacı katma değer vergisi ile karşılanır olmuştur⁴²³.

Tablo 7: Vergi, Harcama ve Borçların Gayrisafi Milli Hâsıla İçerisindeki Payı

yıllar	Topl Vergiler	Personel	gsmh nun%si			Tahvil Kullanımı	T. İcbarc Kult
			yatırım	T. F. Odeme	İç B. F. Odeme		
1980	14.14	6.44	3.50	0.59	0.42	0.33	6.86
1981	14.84	4.96	3.82	0.94	0.51	0.28	5.47
1982	12.30	4.17	3.14	0.82	0.32	0.51	4.49
1983	13.88	4.81	3.39	1.52	0.57	1.42	5.39
1984	10.70	4.04	3.12	1.99	0.80	0.90	7.68
1985	10.89	3.61	2.91	1.91	0.70	1.90	10.12
1986	11.67	3.60	3.17	2.60	1.27	2.48	11.41
1987	12.06	4.41	2.64	3.02	1.68	2.73	15.07
1988	11.02	4.24	2.10	3.65	2.45	2.95	13.25
1989	11.09	5.96	1.68	3.59	2.22	3.90	10.47
1990	11.43	7.19	1.72	3.52	2.42	3.14	7.53
1991	12.40	8.63	1.85	3.79	2.67	1.81	10.32
1992	12.83	9.45	1.72	3.65	2.77	7.43	16.62
1993	13.23	9.32	1.83	5.83	4.63	7.60	18.84
1994	15.12	7.60	1.30	7.67	6.00	5.30	26.49
1995	13.80	6.40	1.17	7.33	6.05	4.67	22.42
1996	14.98	6.50	1.59	10.00	8.87	8.33	34.38
1997	16.10	7.23	2.07	7.89	6.78	10.84	21.18
1998	17.20	7.13	2.04	12.02	10.86	8.88	26.89
1999	18.90	8.80	2.00	13.70	12.60	25.60	34.36
2000	21.00	7.90	2.00	16.20	14.90	21.21	25.81
Ortalama	13.79	6.30	2.32	5.35	4.26	5.82	15.96
1985 sonrası	15.11	7.38	2.08	7.33	6.03	8.18	20.73

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı (Bkz: Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>).

⁴²² Sakal, s.221; Coşar, Bütçe Finansman Politikaları,

[http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=107&Itemid=](http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=107&Itemid=2)

2; Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>.

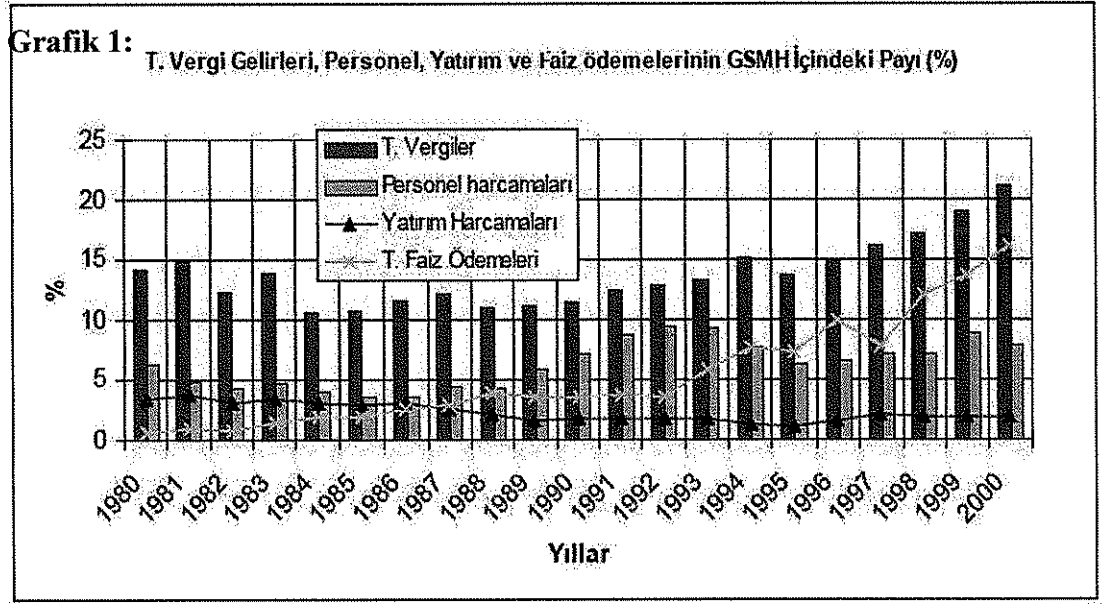
⁴²³ Coşar, Bütçe Finansman Politikaları,

[http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=107&Itemid=](http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=107&Itemid=2)

2; Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>.

Grafik 1: T. Vergi Gelirleri, Personel, Yatırım ve Faiz ödemelerinin GSMH içindeki Payı (%)



Kaynak: Hazine Müsteşarlığı (Bkz: Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>).

1980 sonrasında vergi gelirlerinin yetersizliği ve dolayısıyla artan bütçe açıklarının neden olduğu yüklü miktarlardaki iç ve dış borç stoku, enflasyonu ve faiz oranlarını arttırarak büyüme için olumsuz bir ortam yaratmıştır. O dönemde vergi gelirleri, borçlanma gelirleri ve oluşturulan tüm gelirler bütçe açıklarının finansmanı ve borç faiz ödemeleri için kullanılır olmuştur. Tablo 7’de ve Grafik 1’de 1980 sonrası dönemde GSMH içerisinde vergilerin, kamu harcamalarının ve borçların yüzde olarak artışı gösterilmiştir. Buna göre, harcamalar ve borçlardaki yüzde artış vergilere göre daha hızlı seyretmektedir. Bu seyir vergi gelirlerinin kamu harcamalarının finansmanında yetersiz olduğunu göstermektedir. Türkiye’de 1980 sonrasında 2001 ve öncesi dönemde 1982, 1985, 1989 ve 1997 yıllarında reel kamu gelirlerindeki artışın faiz ödemelerindeki artıştan yüksek olduğu görülmektedir. Borçların sürdürülebilir olması açısından bu gerekli bir ilişkidir. Ancak diğer yıllarda reel kamu gelirlerindeki artış faiz ödemelerindeki artışı karşılamamaktadır. Dolayısıyla 2001 yılı ve öncesi dönemde bu dört yılın dışındaki yıllarda iç borçların sürdürülemez olduğu görülmektedir. Özellikle, 1983, 1986, 1993, 1996 ve 1998

yıllarında reel faiz ödemelerindeki artış kamu gelirlerindeki artışın çok üzerinde gerçekleşmiştir⁴²⁴.

Ülkemizde meydana gelen krizlerin temelinde kamu gelirlerinin yeterli düzeyde artırılmaması ve kamu harcamalarının artışı sonucu oluşan bütçe açıkları yer almaktadır. Kamu hizmetlerinin finansmanı için yeterli kamu gelirlerinin sağlanamaması giderek borç stokunu artırmıştır. Borç stokundaki artış faiz ödemelerini dolayısıyla bütçe harcamalarını artırarak hem bütçe esnekliğinin azalmasına hem de “bütçe açığı-borç-faiz” kısır döngüsüne neden olmuş tüm bu uygulamalar kamu politikalarına olan güvenin kaybolmasına neden olmuştur⁴²⁵.

1980 sonrası uygulanan vergi politikalarının yerini, borçlanma politikalarının alması ve iç borçlanmanın yüksek faiz getirmesi ve bu faizlerin vergiden muaf tutulması, zaten stopaj yoluyla vergilendirilen ücretli kesimin birde dolaylı vergilerin yüküne maruz kalması toplumda gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliklerin giderek artmasına yol açmıştır⁴²⁶.

II. TÜRKİYE’DE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİNİ GEREKTİREN NEDENLER

A. Genel Açıklama

Tarihî seyir içersinde uygulanan servet vergilerinin ortak özelliği, kişilerin iktisadî faaliyetlerini değil, iktisadî varlıklara sahip olmalarını esas almalarıdır. Bu yüzden servet vergileri vergi hukuku tarafından yapılan tanımlama içerisinde yer alan menkul ve gayrimenkul malların değerinden alınan dolaysız bir vergi olarak

⁴²⁴ Derdiyok, Maliye Dergisi,

<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASI.pdf>; Sakal, s.221;

Demircan, s.170; Ulusoy/Cural, s. 13.

⁴²⁵ Sakal, s.209; Pınar, Maliye Politikası, s.328; Demircan, s.170.

⁴²⁶ Sakal, s.253; Güçlü/Bilen, s. 165; Pınar, Maliye Politikası, s.328.

nitelendirilmektedir⁴²⁷. Gelişim süreci içerisinde, servet vergilerinin sadece servetin değerinden değil, servetin miktarından da alındığı görülmüştür. Servet vergileri uygulaması daha çok vergi sisteminde mali güce ulaşmak amacıyla yer almaktadır. Ancak Türk Vergi Sisteminde belirli servet unsurlarından alındığı için, servet vergilerinin mali gücü tam anlamıyla kavramaları zorlaşmaktadır. Servet vergilerine daha çok sosyal amaçları gerçekleştirmek amacıyla başvurulmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında "*herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemesi*" gerektiği belirtilmesine rağmen hükmün uygulanmasında aksaklıklar yaşanmakta; gelir, servet ve harcamalar dengeli bir şekilde vergilendirilmemektedir. Vergi özellikle harcamalar üzerinden alınmakta, bu vergiler ise tüketiciler arasında bir mali güç ayrımı olmaksızın herkese aynı oranda uygulanmaktadır. Bu durumda düşük gelirli kesimlerin vergi yükünü artırmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergi ise, daha çok ücret geliri elde edenler üzerinde yük oluşturmaktadır. Bununla birlikte mali gücün bir göstergesi olmasına rağmen, özellikle servetin düşük vergi uygulayan ya da hiç vergi uygulamayan tükelere kaçacağı yönündeki gerekçelerle, kişilerin serveti etkili ve verimli bir şekilde vergilendirilememektedir. Bugün mali gücü belirleme de en önemli kriter gelir olmakla birlikte servet sahibi bir kimse hazırdan yiyorsa, onun da vergisel açıdan mali gücü olduğunu kabul etmek gerekmektedir; çünkü kendisine ömür boyu refah akımı sağlayacak bir servete sahip olduğu görülmektedir⁴²⁸.

Ülkemizde gelir vergisi, kişilerin elinde aşırı servet oluşumunu önlemekte ve gelirin yeniden dağılımını sağlamakta, emek gelirleri ile emek dışı gelirlerin ayrımını yapmakta, gerçekleşmemiş bazı sermaye kazançlarını kapsamına almakta, sahiplerince işgal edilen gayrimenkullerin kira gelirlerinin kavranması gibi birtakım menfaatleri vergilendirmekte tek başına yeterli olamamaktadır. İyi bir şekilde planlanan ve idare edilen genel bir servet vergisinin, gelir vergisinin bir

⁴²⁷ Turhan, Vergi Teorisi, s.170; Ortaç, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001032506.htm>.

⁴²⁸ Güneş, Harcama Kavramı, s.89.

tamamlayıcısı olarak daha âdil bir vergilendirme sağlayabileceği ve ayrıca gelir vergisinde servet kıyaslamaları yoluyla oto-kontrole imkân verebileceği düşünülmektedir. Bir servet vergisi ile ekonomik kaynaklar atıl olmaktan çıkartılıp, verimli yatırımlara yönlendirilerek ekonomiye canlılık katılır⁴²⁹.

B. Vergi Gelirlerinin Kontrolünün Sağlanması

Vergilerin kişinin beyanına dayanılarak tahakkuk ve tahsil etmesi, çağdaş ve demokratik vergicilik anlayışının bir sonucudur. Mükellef bilincinin oluşması birey ile devletin beraber sağlayacağı bir süreçtir. Burada mükelleflerin ödedikleri vergilerin doğru yerlerde kullanıldığı konusunda devlete olan güvenleri önemlidir. Modern bir devlet anlayışında devletin vergilendirme alanındaki yetkisi, mükelleflerin vergiye gönüllü ve zorunlu uyumunun sağlanması ile artırılabilir. Sunduğu kamu hizmetlerinin kalitesiyle bu güveni sağlayamayan devletlerde bireylerin vergilendirmeye karşı tepkilerinin olması, vergi ödevi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmede gönülsüzlüklerinin olması ortaya çıkabilecek bir sonuçtur. Devlet, vergiye gönüllü uyumu sunduğu kamu hizmetleri ile sağlarken vergiye zorunlu uyumu ise, denetim mekanizması ile sağlamaktadır.

Çağdaş vergicilik anlayışında denetim mekanizmasına kolaylık sağlamak üzere genellikle beyana dayalı vergilere yer verilmektedir. Beyan yöntemi, vergilendirilecek varlıkların ve ekonomik değerlerin belirlenmesinde mükelleflerin beyanını esas alarak, vergi denetimi açısından devlete hem idarî hem mali kolaylıklar sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntemle alınacak vergi, kişilerin beyanına göre onların mali güçleri ölçüsünde ayarlanmakta, yapılan bu beyanlar kendiliğinden hem vergi gelirlerine hem de milli gelire etki etmekte, mali ve ekonomik sistem açısından pratik etkiler ortaya çıkarmaktadır. Denetim mekanizması, gelir, servet ve harcamalar esas alınarak oluşturulmuş beyana dayalı bir vergi sistemi ile daha etkin kılınmaktadır⁴³⁰. Çünkü, daha önceki bölümlerde de belirtildiği gibi, servet, gelirin harcanmayan

⁴²⁹ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.168; Tükenmez, s. 207.

⁴³⁰ Doğrusöz, Beyanname, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=684>.

kısından oluşmaktadır. Gelir üzerinden, servet üzerinden ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşan bir vergi sisteminde gelirin, servetin ve harcamaların beyana tâbi olması sistem içerisinde oto-kontrolü artıracaktır.

Vergi sistemimizde gelir vergisi açısından mükellefin, sorumlunun ya da kanunî temsilcinin beyanı esas kabul edilmiştir. Ancak belirtmek gerekirse; milli ekonomi içerisinde her kişisel harcama, vergi sisteminin kapsamına girememektedir. Servet vergileri de sadece belirli servet unsurlarını kapsamına aldığından gelir, servet ve harcamaları vasıtasıyla kişinin gerçek vergi yükü kayıt altına alınmamaktadır. Türk vergi sisteminde gelir, servet ve harcama kontrolünü sağlamak için etkin bir oto-kontrol mekanizması oluşturulmalıdır. Örneğin, menkul kıymetler borsası aracı kurumları yılsonunda portföylerindeki menkul kıymetleri ve sahiplerini; Hazine müsteşarlığı, özel kişilere sattığı hazine bonolarını; altın borsası yılsonunda altın satın alanları; sanat galerileri, sattıkları tabloları, heykelleri ve tarihî eserleri satış değerleri ile maliyeye bildirmelidir⁴³¹. Böylece gelir, servet ve harcamalar arasında bir kontrol mekanizması oluşturmak mümkündür.

C. Gelir ve Harcama Vergilerinin Tamamlanmasının Sağlanması

Mali güce vergilendirme ilkesi esas alındığında, adil bir vergi sisteminin mali gücün göstergesi olarak gelir, servet ve harcamaları temel alan bir vergilendirme yapısında olması gerekmektedir. Yalnız başlarına ele alındıklarında ne gelirin ne de harcamanın kişilerin mali güçlerinin tümünü ifade etmeye yeterli olduğu görülmektedir. Sahip olunan çeşitli servet unsurları, gelir getirmeseler, harcamalara yol açmasalar bile kişilere önemli bir tatmin düzeyi, bir güvenlik ve toplumsal-iktisadî güç vermektedir. Kişiler gelir getiren servet unsurlarının yerine, gelir getirmeyen ya da az gelir getiren servet unsurlarını tercih ettikçe, gelir üzerinden alınan vergilerin kişilerin mali güçlerinin tümünü yakalamakta yetersiz olduğu ortaya çıkmaktadır. Yıllık gelirleri aynı olan iki kişiden birisinin hiçbir serveti yokken, diğerinin bankada önemli miktarda nakdi, oturduğu büyük bir evi, değerli

⁴³¹ Demirkan, s.13.

mobilyaları ve tabloları, otomobilleri var ise, bu iki kişinin aynı mali güce sahip olduğu söylenememektedir⁴³².

Harcama vergileri açısından bakıldığında ise, sahip olunan servet unsurlarının harcamaya dönüşmediği sürece vergilendirilmesi mümkün olmamaktadır. Örneğin, ailesinden büyük bir miras devralan ve bu mirasını gelir getirmeyen servet unsurlarına yatıran ve harcamaya dönüştürmeyen kişi, gelir vergileri kadar harcama vergilerinin de kapsamı dışında kalmış olmaktadır.

Özellikle gelir vergisi sistemimiz içinde kavranamayan oldukça fazla gelir unsuru bulunmaktadır. Örneğin gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının, içinde sahibinin oturduğu konutlar, öz tüketim için yapılan üretim gelir vergisi kapsamına alınamamaktadır. Bununla birlikte yasadışı yollarla elde edilen gelirlerde tespit edilemedikleri sürece gelir vergisi bünyesinde vergilendirilememektedirler. Örneğin yasadışı yollarla gelir elde etmiş bir kişi, eğer bu geliri ile Emlâk vergisinin konusuna giren bir bina, arsa veya arazi edinirse veya Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamındaki bir motorlu taşıt satın alırsa gelir vergisi ile vergilendirilememiş olsa da servet vergileri ile vergilendirilecektir. Kişi eğer yasadışı yollarla elde ettiği bu geliri ile bir emlâk ya da motorlu taşıt almaz ise, bu haksız kazancı vergilendirilemeyecektir. Söz konusu bu haksız kazanç kişinin ölümü ile eğer mirasa konu olursa, diğer bir ifadeyle, miras yoluyla mirasçılara intikal ederse istisnayı aşan kısmı vergilendirilecektir. Miras dışındaki intikallere konu olursa, örneğin bağış olarak gösterilirse vergilendirilemeyecektir. Çünkü bağışlama taahhüdü, sağ olan kişilerin başka birinin lehine yaptığı bir tasarruf işlemi değildir, borçlandırıcı işlemler verginin doğması için yeterli olmamaktadır⁴³³. Bu haksız kazanç miras yoluyla vergiye tâbi olursa, haksız kazancı elde eden kişi ile vergisini ödeyen kişide farklı olacaktır. Servet vergisinin gelir ve tüketim vergilerini tamamlayıcı özelliği olduğunu önceki bölümlerde açıklamıştık. Böyle bir haksız

⁴³² Uluatam, s.358; Tekir, s.158.

⁴³³ Taşdelen, s.489; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.664.

kazanç elde edilmesi durumunda mevcut servet vergisi sistemimizin gelir vergisini tamamlayamadığını görmekteyiz.

Kayıt dışı olduğu için gelirin vergilendirilmesi dışında kalan, ancak harcanmadığı için mal ve hizmet vergilerine de tâbi olmayan, biriktirilen ve servet unsurlarına dönüşen kısmın vergilendirilmesi, servet vergileri hâsılatında bir artış sağlayacaktır⁴³⁴. Örnek vermek gerekirse, A ve B kişileri 100'er TL değerinde üretim yapmaktadırlar. A şahsı ürettiği malları piyasaya sunup ihtiyaçlarını piyasadan temin etmekte; bununla birlikte B şahsı üretiminin 30 TL'lik kısmını öztüketime ayırmaktadır. Her iki kişinin de tüketim harcaması eşit olup katma değer vergisi hariç 60'ar TL'dir. Ancak B şahsının harcamalarının 30 TL'lik kısmı öztüketimden karşılanmaktadır. Bu ekonomide gelir vergisi oranı %25, KDV oranı %15 olsun. Bu şartlar altında A ve B şahıslarına ilişkin ekonomik göstergeler şöyle olacaktır⁴³⁵:

	A Şahsı	B Şahsı
Üretim (Net Gelir)	100	100
Piyasaya Yapılan Üretim	100	30
Gelir Vergisi Matrahı	100	70
Gelir Vergisi %25	25	17,5
Tüketim (KDV hariç)	60	60
Piyasadan Sağlanan (KDV'ye tâbi) Tüketim	60	30
Ödenen KDV (%15)	9	4,5
Toplam Vergi Yükü(GV+KDV)	34	22
Gelirin Harcanmayan Kısmı	40	40
Tasarruf (Servetteki Artış)	6	18
Kaynak: Yaraşlı, s.383		

Görüldüğü gibi aynı gelire sahip olmalarına rağmen A şahsı daha fazla vergi ödemiştir. Burada tasarrufa yönelen kişi cezalandırılınsın mı şeklinde bir düşünce oluşabilmektedir. Ancak tasarrufa yönelmeyip belki de zorunlu tüketimi için harcama yapan kişi, aynı gelir için harcaması üzerinden vergi öderken; gelirini

⁴³⁴ Yılmaz / Yılmaz, s.254; Yaraşlı, s.383.

⁴³⁵ Yaraşlı, s.204.

harcamayıp servete dönüştürenin vergi ödememesi gelir ve servet dağılımının sağlanmasını zorlaştırmaktadır. Burada alınacak bir servet vergisiyle, B şahsından öztüketim yüzünden alınamayan gelir vergisi ve harcama vergisi tamamlanmış olacaktır⁴³⁶.

Geliri ve serveti yüksek olanlar miktar olarak daha çok vergi ödemektedirler. Eğer gelir ve servet vergileri artan oranlı tarifeye tâbi ise, diğer bir ifadeyle, gelir ya da servet arttıkça vergi oranı da artıyorsa, o zaman çok kazanan ya da serveti çok olan yalnız miktar olarak değil, görelî olarak da daha çok vergi ödemektedir. Bu anlamda dolaysız vergiler gelir ve servet dağılımının âdil hale getirilmesinde rol oynamaktadırlar. Çok harcayan daha fazla dolaylı vergi ödemektedir. Geliri düşük olanların, tasarrufları ya çok düşük olacağı için ya da hiç tasarrufta bulunamayacakları için, bu kişilerin bütün gelirlerini harcamaları söz konusu olmaktadır. Bu durumda geliri yüksek olanlara göre, görelî olarak daha fazla vergi ödemiş olurlar. Her ne kadar geliri az olanları korumak için temel mal sayılan birtakım maddelere düşük oran uygulansa da o malı alan yüksek gelirli kişiler de aynı oranda vergi ödemiş olacağı için, bu vergiler adaletsiz olarak değerlendirilmektedir⁴³⁷.

Ç. Gelir ve Servet Dağılımı Dengesinin Sağlanması

1. Genel Olarak

Ülkemiz ekonomisi son yıllarda görünüşte bir gelişme içersinde olmasına rağmen, sosyal ve ekonomik dengesizlikler günden güne artmaktadır. Ekonomik dengesizliklerin göstergesi daha çok gelir dağılımındaki adaletsizlikler olmaktadır. Günümüzde dünyamız, bir taraftan küresel düzeyde diğer taraftan toplumsal düzeyde ekonomik zenginliğin ve servetin dağılmasında büyük bir eşitsizlik yaşamaktadır. Bu eşitsizlik ise, sadece toplumsal düzeyde yaşanan bunalımlar açısından değil, bir

⁴³⁶ Yaraşlı, s.383.

⁴³⁷ Eğilmez, Radikal Gazetesi, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=16169>.

ülkenin toplumsal ve siyasal açıdan da geri kalması ve demokratik gelişmelerin gerçekleşmemesi nedeniyle de önemlidir. Böylece söz konusu toplumlarda, toplumsal geri kalmışlığı yaratan ve besleyen bir kısır döngü oluşmaktadır. Demokratik rejimlerde siyasal karar alma süreci içerisinde gelir dağılımı ihmal edilemeyen yapısal konulardandır⁴³⁸.

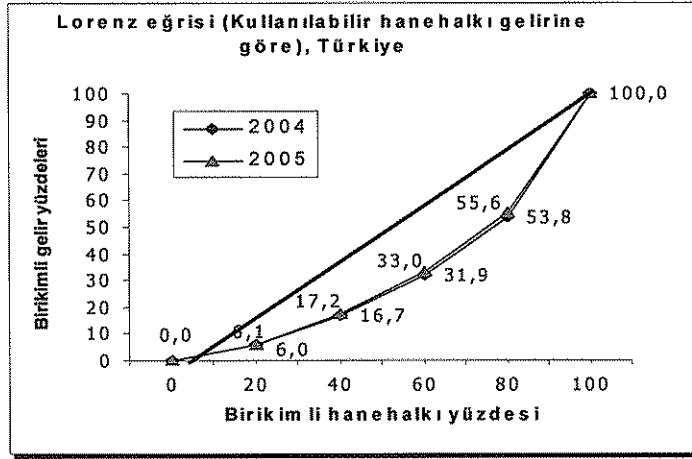
Genel olarak gelir dağılımına ilişkin uygulanan politikalara baktığımızda, bunların genellikle zenginliğin yoğunlaşmasını önlemekten çok, ülkedeki gelir grupları arasındaki uçurumları azaltarak, en alt gelir seviyesinde yer alan kişilerin yaşam koşullarını iyileştirecek önlemlerden oluşmaktadır. Bu anlamda her ülkede gelir dağılımını iyileştirecek politikalar her şeyden önce insana yatırımla başlamalıdır. İnsanların eğitim düzeylerinin yükseltilmesi, istihdam imkânlarının geliştirilmesi, ücretlilerin alım güçlerinin korunması, spordan sanata kadar çeşitli sosyal hizmetler verilmesi gibi birçok sosyal uygulama, çeşitli amaçların yanı sıra en başta insana yatırım amacını taşımaktadır⁴³⁹.

Tablo 9 : %20'lik Grupların Gelirden Aldığı Paylar, 2004–2005						
%20'lik Gruplar	Türkiye		Kent		Kır	
	2004	2005	2004	2005	2004	2005
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Birinci yüzde 20	6.0	6.1	6.4	6.4	6.3	6.1
İkinci yüzde 20	10.7	11.1	10.8	11.5	11.2	11.3
Üçüncü yüzde 20	15.2	15.8	15.2	16.0	15.8	15.9
Dördüncü yüzde 20	21.9	22.6	21.4	22.6	22.7	22.6
Beşinci yüzde 20	46.2	44.4	46.1	43.5	43.9	44.2
Gini Katsayısı	0.40	0.38	0.39	0.37	0.37	0.38

Kaynak: TÜİK, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=408>.

⁴³⁸ Uluatam, s.41; Altay, s.58.

⁴³⁹ Koray, Sosyal Politika, s.183; Altay, s.58.



Kaynak: TÜİK, <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=408>.

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yapılan gelir dağılımına ilişkin yüzde paylarını dikkate alan ve açıklanan son gelir dağılımı verilerine göre, en zengin yüzde 20'lik grubun (beşinci yüzde 20) payının, en fakir yüzde 20'lik grubun (birinci yüzde 20) payına oranını veren eşitsizlik ölçüsü 7,3 kat olarak hesaplanmıştır. Aynı oran 2004 yılı verileri dikkate alındığında 7,7 kat olmaktadır. Bu eşitsizlik ölçüsü, Türkiye'de gelir dağılımının oldukça bozuk olduğuna işaret etmektedir.

2. Ülkemizde Gelir Dağılımı Dengesini Bozan Etkenler

a. Genel Olarak

Ülkemizde gelir dağılımı dengesini bozan nedenlerin başında işsizlik gelmektedir. Uygulanan ekonomik ve mali politikalarla düşük gelirli kesimlere göre sermaye kesimi güçlendirilmiştir. Düşük gelirli kesime karşılık uygulanan sermaye teşvik politikaları ile toplumsal kesimler arasındaki fark daha çok artmıştır. Liberal devlet anlayışı ile devlet korumasından yoksun kalan düşük gelirli kesimlerin üst gelir grubundaki kişilerle yaşam düzeyleri arasındaki fark daha açılmıştır.

b. İstihdam Seviyesinin Düşmesi

b. İstihdam Seviyesinin Düşmesi

Ülkemizdeki gelir dağılımındaki dengeyi bozan gerçeklerden birisi işsizlik olmaktadır. İşsizlik kişilerin ruhsal yapısı üzerinde oldukça önemli etkiye sahiptir. İşsizlikle birlikte ekonomik yönden ihtiyaçlarını karşılayamayan kişi bir yoksulluk çıkmazı içerisine girer. Bu kişilerin, bakmakla yükümlü oldukları bir ailelerinin olduğu düşünülürse, bu durum kişileri madden ve manen bir çöküntüye sokmakta ve toplumda mala karşı işlenen suçları artırmaktadır. Kriminolojik açıdan incelendiğinde, şahsî ekonomik durumun suçluluğu açıklamak için yeterli olmadığı görülmekle beraber, mala karşı işlenen suçların oranı, ekonomik gücü olmayanlar arasında daha fazladır. Ekonomik yoksulluk, mala karşı işlenen suçlarda dahil, aslında bir çok suç ile de doğrudan ya da dolaylı olarak bağlantılı olmaktadır. Ekonomik çevrenin eşitsiz, gelir dağılımının adaletsiz olduğu toplumlar arasında düşmanlık, çatışma ve suçluluk fazladır. Âdil gelir ve servet dağılımının sağlanması ülkenin birlik ve beraberliği için çok önemli konuların başında gelmektedir⁴⁴⁰.

Bir ülkede, toplumsal kırılmaların ve buna bağlı olarak suçun ve organize suç örgütlerinin artması birtakım sosyo-ekonomik nedene bağlanabilir. Bunlar arasında, ekonomik yapının toplum üyelerinin isteklerini karşılayacak şekilde oluşmaması veya toplumsal yapıdaki değişme ile ekonomik yapıdaki değişimin aynı hız ve doğrultuda gerçekleşmemesi, toplumsal yapıdaki keskin bölünmeler, zengin-yoksul farkının derinleşmesi gibi sosyo-ekonomik olayların toplumsal değerler üzerindeki olumsuz etkileri sayılabilmektedir. Sosyo-ekonomik yapıdaki bu olumsuz gelişmeler sonucunda, bazı toplumsal tabakaların ihmal edilmesi, suç işlenmesi açısından uygun bir zemin yaratmaktadır⁴⁴¹.

Türkiye'nin son yılları göz önüne alındığında işsizliğin artması gelir ve servet dağılımındaki dengeyi bozmaktadır. Gelir ve servetin adaletsiz dağılımı toplumsal kırılmaları da artırmaktadır. Ülkemizde âdil gelir ve servet dağılımını sağlayacak

⁴⁴⁰ Soyaslan, s.134; Dinçkol, s.112; Demirtaş, s.186.

⁴⁴¹ Soyaslan, s.134; Dinçkol, s.112; Demirtaş, s.186.

yeni ekonomi ve maliye politikası araçlarının geliştirilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir. Devletin piyasaya müdahale ederek eşitsizliği gidermede kullanabileceği en etkili maliye politikası aracının, vergilendirme mekanizması olduğu bilinmektedir.

c. Sermaye Gelirlerinin Teşvik Edilmesi

Ülke ekonomisinde yer alan “kâr, faiz, rant, kira” gibi gelir unsurlarının teşviki de gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Uygulanan ekonomik ve mali politikalar ekonomik kaynakların ücretler üzerinden alınıp sermaye geliri elde edenlere sevk edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Özellikle dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının artması ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmemesi ya da vergisel kolaylıklarla teşvik edilmesi gelir dağılımı dengesini düşük gelirli kesimler aleyhine bozabilir⁴⁴². Devlet, emeğin geliri olan ücretlerden stopaj yoluyla vergi alırken sermaye gelirlerinin vergilendirmesine kolaylıklar sağlamaktadır. Bu şekilde ücretli kesimden sermaye sahiplerine bir transfer yardımında bulunmaktadır. Gelişmiş sosyal devlet anlayışına sahip ülkelerde ise, bu transfer zenginden fakire yapılmakta ve bunu da devlet vergi ve transferler ile müdahale ederek gerçekleştirmektedir.

ç. Liberal Devlet Anlayışı

Liberal devlet anlayışı, ekonomik, mali ve sosyal hayata devletin müdahalesini tanımayan politikalara yer vermektedir. Sosyoloji bilimi açısından sosyal adaleti sağlamak ve belli bir hayat standardına ulaşmak üzere yapılan kamu harcamalarının bütçe içindeki payının azalması, ülkenin birlik olma bilincini gittikçe zayıflatacak bir gösterge olmaktadır. Hayat standardının düşük ve milli birlik duygularının yetersiz olduğu toplumlarda alt ve üst tabakalar arasındaki farkın da çok fazla olduğu belirtilmektedir⁴⁴³. Bu toplumlarda uygulanan liberal politikalar, düşük

⁴⁴² Pınar, Maliye Politikası, s.299.

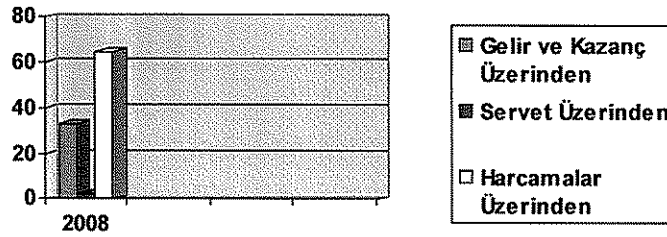
⁴⁴³ Yaraşlı, s.207.

ülkelerin tümü sosyal politikalara önem vermekte, gelir ve servetin dağılımını piyasaya bırakmamaktadırlar. Bu nedenle gelir ve servetin adaletli dağılımını sağlama işlevini devletin mali alandaki önemli işlevlerinden birisi olarak kabul etmişlerdir⁴⁴⁴.

3. Gelir ve Servet Dağılımının Sağlanmasında Servet Vergilerinin Rolü

Ülkemizde toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin (tüketim üzerinden alınan vergiler) payı hızla artmaktadır. Tablo 10-11 ve Grafik 3, 2008 yılı bütçesi vergi gelirlerinin dağılımına baktığımızda dolaylı vergilerin oranının yaklaşık % 65 ve dolaysız vergilerin oranının % 35 olduğunu görürüz. Grafik 3'te gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımı gösterilmektedir. Grafiğe göre, mahalli idareler Emlâk vergisi de dahil servet vergilerinin vergi gelirleri içerisinde %2,19'luk bir payları bulunmaktadır. Bu servet vergisi gerçek anlamda bir birikmiş zenginliğin vergilendirilmesi aracı olmayıp, daha çok motorlu taşıtlar vergisi gelirlerinden oluşmaktadır⁴⁴⁵.

Grafik 3: Türkiye'de 2008 Yılı Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Verileri,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm.

⁴⁴⁴ Güven, s. 103; Miynat, s.9; Yaraşlı, s.207.

⁴⁴⁵ Aziz Çelik, Çalışma ve Toplum Dergisi,

http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/AB%20ve%20Turiyede%20Gelir%20Esitsizligi.pdf.

Tablo 10: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		DOLAYSIZ VERGİLER		SERVET		TOPLAM		DOLAYLI VERGİLER		DİŞ TİCARET		TOPLAM	
	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)	(1000 TL)
1980	749.849.431	463.808.844	6.962.113	9.781.110	9.874.809	708.894.229	470.770.957	205.746.370	73.332.104	279.078.474				
1981	1.190.203.802	699.113.119	9.781.110	9.874.809	13.331.790	1.107.961.517	777.105.470	373.873.203	135.912.734	481.309.573				
1982	1.304.865.756	767.230.661	1.094.629.727	1.340.992.891	15.238.484	1.356.231.375	1.795.733.830	587.987.961	238.542.394	826.530.355				
1983	2.372.211.072	1.771.758.595	3.052.873.233	4.424.357.449	67.812.524	4.492.169.973	3.106.014.912	1.287.327.431	746.055.697	2.033.383.128				
1984	3.829.116.958	13.468.509.293	23.245.942.492	40.418.517.223	147.367.135	7.065.883.861	13.644.960.836	1.872.811.447	993.207.571	2.866.019.018				
1985	5.972.033.930	23.245.942.492	40.418.517.223	70.133.687.536	176.451.543	410.847.822	23.656.790.314	2.781.131.488	1.777.701.664	4.538.833.152				
1986	9.051.003.125	246.579.493.483	433.036.310.692	865.354.466.154	18.712.961.961	884.067.428.115	1.931.968.730.255	1.872.811.447	2.672.094.577	7.165.875.362				
1987	14.231.761.223	1.896.481.955.023	4.230.135.044.397	1.896.481.955.023	35.486.775.232	4.302.829.162.253	1.987.304.024.843	1.872.811.447	4.246.098.919	11.995.359.021				
1988	25.550.319.857	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	72.694.117.856	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	7.659.260.102	8.057.358.221	21.742.743.984				
1989	45.399.534.298	1.084.350.504.039	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	178.234.862.963	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	12.864.256.365	37.549.092.883				
1990	78.642.770.254	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	346.646.178.960	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	7.659.260.102	22.848.564.322	70.209.954.794				
1991	141.602.093.850	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	420.750.743.540	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	46.213.187.415	135.948.756.585				
1992	264.272.936.382	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	725.997.422.910	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	89.649.679.626	304.026.973.706				
1993	587.760.247.715	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	1.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	194.647.558.756	642.563.408.039				
1994	1.084.350.504.039	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	387.147.016.217	1.360.026.401.805				
1995	2.244.093.829.920	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	4.302.829.162.253	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	826.211.265.852	2.813.515.290.695				
1996	4.745.484.020.950	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	725.997.422.910	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	1.317.350.799.615	4.925.767.025.017				
1997	9.228.596.187.270	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	1.976.954.325.830	8.086.641.933.954				
1998	14.802.279.916.274	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	4.289.400.540.270	15.653.736.704.930				
1999	26.503.698.413.260	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	5.551.053.113.920	23.677.879.289.610				
2000	39.735.928.149.700	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	9.487.175.066.140	39.571.343.244.450				
2001	59.031.867.852.060	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763	12.578.666.404.850	56.536.031.179.750				
2002	84.316.168.755.700	2.244.093.829.920	4.745.484.020.950	9.228.596.187.270	2.071.030.857.250	6.715.637.982.320	10.849.961.708.330	13.683.383.763						
2003														

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim:20.10.2009).

Tablo 11: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı

(2004 - 2008)									
YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	DOLAYSIZ VERGİLER	SERVET ÜZ. ALINAN VER.	TOPLAM	DAHİLDE AL-MAL VE HİZ. VERGİ.	ULUSLARARASI TİC. VE MU. AL. VER.	DAMGA VERGİSİ	HARÇLAR	TOPLAM
2004 (*)	101.038.904.000	29.308.952.000	1.838.205.000	31.147.157.000	48.931.860.000	16.932.418.000	1.915.515.000	2.111.954.000	69.891.747.000
2005 (*)	119.250.807.000	34.219.516.000	2.370.066.000	36.589.582.000	58.241.160.000	19.307.144.000	2.187.176.000	2.925.745.000	82.661.225.000
2005 (**)	131.948.778.000	40.433.099.000	2.648.361.000	43.081.460.000	61.057.546.000	21.838.289.000	2.569.516.000	3.401.967.000	88.867.318.000
2006 (**)	151.271.701.000	44.174.998.000	3.159.574.000	47.334.572.000	69.147.461.000	27.579.814.000	3.167.251.000	4.042.603.000	103.937.129.000
2007 (**)	171.098.466.000	53.780.017.000	3.693.239.000	57.473.256.000	76.089.363.000	29.001.074.000	3.677.079.000	4.857.694.000	113.625.210.000
2008 (**)	189.966.082.000	63.087.887.000	4.151.418.000	67.239.305.000	80.763.287.000	32.802.247.000	3.987.556.000	5.173.687.000	122.726.777.000
(*) ÖNCEKİ YILLARLA AYNI BAZA GETİRMEK İÇİN, RAKAMLARA RED VE İADELER DAHİL EDİLMİŞTİR.									
(**) 2006 - 2008 YILLARI BÜTÇE KANUNU'NDA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL OLDUĞUNDAN, RAKAMLARA MAHALLİ İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİLDİR.									
Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm (Erişim.20.10.2009).									

Grafik 3'te görüldüğü gibi vergi yükü dolaylı vergiler üzerinde kendisini hissettirmektedir. Tahsil edilen dolaysız vergilerin önemli bir miktarını, işçi ve memur ücretleri üzerinden stopaj yoluyla kesilen gelir vergisi oluşturmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde ayrıca menkul sermayelerin vergilendirilmesine önem verilmemiş bu gelir unsurları genel olarak vergi dışı bırakılmıştır. Görüldüğü gibi vergi sistemimiz servet, sermaye ve gelir sahibi kesimi, düşük gelirli kişilere göre daha fazla korumakta ve vergisel yükü tüketim eğilimleri yüksek olan düşük gelirli kişiler üzerine yüklemektedir. Dolaylı vergilerin kişilerin mali güçleri dikkate alınmaksızın herkesten eşit oranda alınması zaten vergi adaleti açısından tartışılırken, vergi sistemimizde dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilere göre daha fazla olması vergi sistemimizi âdil olmaktan uzaklaştırmıştır. Kamu harcamaları azaltılmazken bir yandan vergi gelirlerindeki artış dengesiz dağılım göstermiş, bir yandan da vergi sistemi içerisinde bu dengesiz dağılımın kontrolünü sağlayacak mekanizmalar sistemden çıkarılmıştır⁴⁴⁶.

Vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin payının yüksek olması, bu vergilerin kolay gelir yaratması, toplumun tepkisini fazla çekmemesi, siyasal riskinin düşük olması, mali sonuçlarının kısa sürede alınması, yönetimlerinin kolay olması gibi birçok siyasi ve idarî faktörden kaynaklanmaktadır. Dolaylı vergiler üzerindeki bu yük, vergilendirmede adalet anlayışına ters düşmektedir. Vergilendirmede adalet ilkesinin gerçekleşmesi, verginin mali güce göre alınmasına bağlıdır. Dolaylı vergiler, mali güç ilkesine göre alınan vergiler olmakla birlikte, fiyat mekanizması yoluyla tüketicilerin üzerine yığılmakta ve kişilerin gelir düzeyine kıyasla tersine artan oranlı bir etki yaratabilmektedir. Vergiler arasındaki bu adaletsiz vergi yükü dağılımı, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliğin bir göstergesidir. Gelir ve servet dağılımının sağlanabilmesi açısından özellikle gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin yansıma özelliklerinin olmaması gerekmektedir⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ Yılmaz / Yılmaz, s.52.

⁴⁴⁷ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.196; Tunçel, s.134; Akdoğan, Vergi Yapısındaki Değişim, Yaklaşım Dergisi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068160.htm>.

Dolaysız vergiler içerisinde giren servet vergilerinin ise, bütçe içerisindeki payı % 2-3 civarındadır. Yıllardır ortaya çıkan bu tablo Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen "vergi yükünün âdil paylaşımı" ilkesinden uzaklaşıldığını göstermektedir. Uygulamalarının kolay olması, tahsilâtlarının sürekli olması ve herkesi kapsamaması dolaylı vergilerin kamu harcamalarının finansmanındaki payını giderek artırmaktadır⁴⁴⁸.

Dolaylı vergiler, gelir düzeyi ne olursa olsun tüm bireylerden aynı oranda alındığı için, bu vergilerin artışı vergi yükünün, düşük gelirli kesimlere kaymasına yol açacaktır. Vergi politikalarının bir gelir dağılımı aracı olarak kullanılabilmesinin şartı, dolaylı vergilerin azaltılarak dolaysız vergilerin, diğer bir ifadeyle, gelir, kazanç ve servetten alınan vergilerin artırılması olmaktadır. Bir ülkede dolaylı vergilerin payının, toplam vergi gelirleri içerisinde yüzde olarak fazla olması, o ülkede vergilerin genel olarak az gelirli kesimlerden alındığını; dolaysız vergilerin yüzde olarak fazla olması ise, verginin yüksek gelirli kesimlerden alındığını göstermektedir. Gelir ve servet dağılımı söz konusu olduğunda servet dağılımındaki dengesizlikler, gelir dağılımındaki dengesizliklere göre daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi denilince sadece bina, arazi ve motorlu taşıtlardan oluşan servetlerin dağılımındaki dengesizliklerin değil, tüm servet unsurlarının dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi de söz konusu edilmelidir. Bu durum ülkemizde uygulanan sürekli nitelikteki servet vergilerinin servetlerini bina, arazi ve motorlu taşıt şeklinde tutan kişiler aleyhinde ve servetlerini mücevher, altın, taşınabilir sermaye ve para olarak tutanların lehinde ayrıcalıklı bir etki yaratmasına yol açmaktadır⁴⁴⁹. Genel servet vergisi uygulamasının, toplum kesimleri arasında oluşan gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği telafi edecek bir araç olacağı düşünülmektedir.

⁴⁴⁸ İnce, s.214; Tunçel, s.134.

⁴⁴⁹ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.130; Aziz Çelik, Çalışma ve Toplum Dergisi, http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/AB%20ve%20Turkiyede%20Gelir%20Esitsizligi.pdf; Eğilmez, Radikal Gazetesi, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=16169>.

Sürekli ve genel şekilde uygulanacak bir servet vergisi uygulaması, beraberinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesini gerektirebilir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları düşürülerek, girişimcilere özendirici vergisel kolaylıklar sunulmalıdır. Kazandığını devlete verdiğini düşünen servet sahipleri, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşük olması nedeniyle bu servetlerini verimli alanlara yönlendirecekler, böylece yeni iş alanları sağlanacak, istihdam imkânları artırılmış olacaktır.

D. Sosyal Devlet Anlayışının Bir Aracı Olması

Sosyal devlet, genel olarak, vatandaşlarının sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı görev kabul eden devlet şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımlama, batı toplumlarında görülen refah devleti anlayışı ile aynı noktaya dayanmaktadır. Refah devleti anlayışına sahip ülkelerin benimsedikleri ekonomik politika, serbest rekabet esasına dayansa da, sosyal güvenlik kanunları, sosyal sigortalar ve başka önlemler yoluyla vatandaşlarına asgari bir yaşam düzeyi sağlayan devletler için kullanılmaktadır. Batı toplumlarında refah devleti anlayışı yerleştiği zaman, o toplumlar ekonomik kalkınmalarının başlangıç dönemlerini çoktan aşmış, sermaye birikimini başarmış, sanayileşmelerini büyük ölçüde gerçekleştirmiş bulunuyorlardı. Bütün sorun, zaten artmış olan milli geliri daha iyi paylaşmak şeklinde özetlenebileceği için, uygulanan ekonomik politika ne olursa olsun, toplumsal refahın sağlanması, sosyal güvenlik tedbirlerinin alınmasını gerektirmektedir⁴⁵⁰.

Türkiye'nin, Cumhuriyet'in ilanından bu yana, sosyal adalet içinde kalkınma gayreti gösteren bir ülke olduğu kabul edilmektedir. Gelişmekte olan ülkelere, sosyal devlet ilkesinin gerçekleştirilmesi, sadece sosyal adalet ve sosyal güvenlik önlemleriyle mümkün olmaz. Amacı milli gelirden herkesin yeterli pay alması olan

⁴⁵⁰ Huber, s.65; Göze, Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, s.133; Soysal, s.149.

bu önlemler, ancak bireyleri koruyarak milli sermaye birikimini sağlayan ve hızlı kalkınmaya önem veren ekonomik ve mali politikalarla birlikte bir değer taşır⁴⁵¹.

Sosyal devlet, öncelikle toplumsal ve iktisadî yaşamda müdahaleci ve düzenleyici bir devlet anlayışını benimsemelidir. Bu müdahaleciliğinin amacı her şeyden önce, bireylerin ekonomik güvenliğini sağlamaktır. Sosyal devlet, toplumsal dengesizlikleri engellemek ve millî gelirin âdil dağılımını sağlamak gibi temel amaçlar taşıdığından, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi devletin bunu mümkün kılan mekanizmalara sahip olmasını zorunlu kılmaktadır⁴⁵².

Anayasamızın 65'inci maddesine göre, "*Devlet, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek malî kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir*". Bu madde ile, sosyal devlet anlayışında olan devletin iktisadi ve sosyal ödevlerini ne ölçüde sınırlayacağı belirtilmektedir. Sosyal devlet ilkesine Anayasa ile getirilen bu sınırlama vergi hukuku açısından da önem taşımaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesi, sosyal devlet anlayışına uygun olarak düzenlenmiş bir madde kabul edilmektedir. Gerek vergilendirmede mali güç ilkesini esas alması, gerekse vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını maliye politikasının sosyal amacı olarak kabul etmesi, sosyal devlet anlayışının Anayasa'ya somut yansımaları sayılmaktadır. Ekonomik güvenliği sağlamaya yönelik sosyal devletin müdahaleci anlayışı ise, sosyal devletin millî geliri yeniden dağıtıcı özelliğine işaret etmektedir. Bu özelliğiyle sosyal devlet, yalnızca çalışanlara değil, ekonomik yönden güçsüz durumda bulunan herkese belirli bir yaşam düzeyini sağlama sorumluluğunu üstlenmiş devlet demektir⁴⁵³.

⁴⁵¹ Huber, s.65; Göze, Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, s.133; Soysal, s.149.

⁴⁵² Özbudun, s.130; Soysal, s.151.

⁴⁵³ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.190; Kocaoğlu, s.84; Karakoç, Sosyal Maliye, s.67; Özbudun, s.130; Güneş, Verginin Yasallığı, s.107; Kara, s.47.

Sosyal devletin millî geliri yeniden dağıtıcı fonksiyonunun gerçekleşmesinde, vergi politikası büyük önem taşımaktadır. Sosyal devletin vergilendirmeyi, sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve tabakalar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacıyla kullandığı, toplumsal adaleti gerçekleştirmede yararlandığı, zenginden daha çok vergi alarak, gelir ve servet arasındaki farkları uygun bir düzeye indirmeyi amaçladığı savunulmaktadır⁴⁵⁴.

E. Vergilendirmede Adalet İlkesinin Sağlanması

Geçmişten günümüze hukukî ve felsefî metinler incelendiğinde adalet anlayışıyla ilişkilendirilen bir kavram olarak karşımıza eşitlik kavramı çıkmaktadır. Eşitlik kavramının hukukî açıdan anlamı kanunlar karşısında herkese eşit davranılmasıdır. Eşitlik kavramının vergilendirme alanındaki yönüne baktığımızda Anglo-Amerikan literatüründe vergilendirmede eşitlik ilkesinin, yatay ve dikey adalet kavramları ile birlikte ele alındığı görülmektedir. Aslında, yatay ve dikey adalet kavramları da Aristo'nun adalet anlayışına dayanmaktadır ve Aristo'nun adalet kuramının sonuçları olmaktadır. Vergi sistemi açısından kanun önünde eşitlik ilkesinin gerçekleşebilmesi, bir yandan vergi kanunlarının genel, objektif ve kişisel olmayan hükümler içermesini, diğer bir deyişle, bu kanunların maddî anlamda kanun olmasını; diğer taraftan eşit durumda olanların eşit işleme tâbi olmasını ifade eden yatay adalet anlayışının gerçekleşmesini gerektirmektedir. Dikey adalet ise, dağıtıcı adaletin gereği olan orantılı adalet düşüncesinin ürünü olmakta ve farklı durumda olanların farklılıkları ölçüsünde vergilendirilmesini öngörmektedir⁴⁵⁵.

1982 Anayasası'na göre, Türkiye Cumhuriyeti sosyal bir hukuk devleti olarak nitelendirilmektedir. Bu husus Cumhuriyetin niteliklerinin düzenlendiği Anayasa'nın 2'nci maddesinde "...*demokratik, laik ve sosyal hukuk devleti...*" şeklinde hüküm altına alınmakta ve Anayasa'nın 4'üncü maddesi ile de "*Değiştirilemeyecek Hükümler*" olarak kabul edilmektedir. Hukuk Devleti İlkesi'nin bir sonucu olarak da

⁴⁵⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 192; Kocaoğlu, s.86; Kara, s.48.

⁴⁵⁵ Çağan, 1982 Anayasasında Vergilendirme, s. 75; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.41.

Anayasa'nın 10'uncu maddesi düzenlenmiştir. Buna göre ; *"Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır"*. Sosyal devlet anlayışının zayıflaması ya da ortadan kalkması, ülkemiz için hem insan hakları ve insan onurunun korunması açısından olumsuz sonuçlar doğuracak, hem de ülke demokrasisinin geleceğini belirsiz kılacaktır. Sosyal devlet, ekonomik yaşamın zor şartları karşısında, özellikle de ahlakî değerlerin korunması açısından, vazgeçilmesi düşünülmeyen bir ilkedir⁴⁵⁶.

Hukuk Devleti anlayışı ile sosyal devlet anlayışının arasındaki fark, eşitlik açısından dikkat çekmektedir. Hukuk Devleti anlayışında eşitlik, sadece biçimseldir ve kanun önünde eşitlik olarak ifadesini bulmaktadır. Sosyal devlet anlayışında ise, sosyal durum ve şartlar nedeniyle ortaya çıkan toplumsal eşitsizlikler dikkate alınmakta ve bu eşitsizlik devlet müdahaleciliği ile azaltılmaya çalışılmaktadır. Hukuk Devleti bireyin özgürlük ve güvenliğini esas almaktayken; sosyal devlet toplumun korunmaya muhtaç çoğunluğunun yaşam şartlarını düzeltmeyi esas almaktadır. Kısacası Hukuk Devleti'nin amacı, bireyi ve toplumu devlete karşı korumak iken; sosyal devletin amacı, geniş toplum kesimlerinin devlet tarafından korunması olmaktadır⁴⁵⁷.

Sosyal devlet ilkesi bakımından önemli olan, vergilendirmenin farklı kişilerin vergi yüklerini ne ölçüde etkileyeceğidir. Sosyal devlet anlayışı doğrultusunda, kişiler üzerinde farklı vergi oluşmasını sağlayan siyasal iktidardır. Hukuk ve sosyal devlet anlayışı çerçevesinde, kişilerin vergilendirme alanında kanun önünde eşit olduğunu daha somut hale getirmek üzere de Anayasa'nın 73'üncü maddesinde vergilendirmede mali güç ilkesi dikkate alınarak vergilerin ödeneceği hükmü yer almaktadır. Vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan eşitlik ilkesine ilişkin en somut

⁴⁵⁶ Nihat Bulut, s.193; Ateş, s.101.

⁴⁵⁷ Tanör/Yüzbaşıoğlu, s.90.

kriter mali güç ölçütü olarak belirtilmektedir. Kısacası, Anayasa’da, mali güce göre vergilendirme ilkesi kabul edilerek, Anayasa’nın 2’nci maddesinde genel bir ilke olan “Sosyal Devlet İlkesi”nin vergilendirme alanında, daha somut bir duruma dönüştürülmesi sağlanmaktadır⁴⁵⁸.

Herkesin mali gücüne göre, dengeli vergi vermesi sosyal hukuk devletinin temel prensipleri arasında yer almaktadır. Vergilemenin temel ilkelerinden biri olan mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin, vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanmış olmaktadır. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu*” belirtilmektedir. Bu hükümle de ortaya bir program kural konulmuştur⁴⁵⁹. Türk Vergi Sistemi bu temel üzerine oluşturulmuş bir sistem olmasına rağmen, servetlerin vergilendirilmesi konusunda yetersiz kalmaktadır.

F. Mülkiyet Hakkının Bir Baskı Aracına Dönüşmesine Engel Olmayı Sağlaması

Liberal Devlet anlayışında kişilerin sahip olması gereken mülkiyet hakkı, doğal bir hak olarak kabul edilmektedir. Sosyal devlet anlayışında ise, mülkiyet hakkı doğal bir hak olma özelliğini kaybetmektedir. Kapitalist ülkelerde, mülkiyetin belirli kesimlerin elinde toplandığı ve bu ülkelerde kişileri mülkiyet sahibi kişilere bağımlı kıldığı ileri sürülmektedir. Zamanla gelişen kapitalist ekonomik düzen özellikle monopolleşmelere imkân sağlayan düzenlemeleri kolaylaştırmıştır. Bu durum tekel (monopol) konumunda olan kesimleri tüm ekonomik hayata hükmeder hale getirmiştir. Birer baskı grubu haline gelen bu güçler zamanla siyaset alanına girerek sadece ekonomik hayata değil, sosyal hayata da müdahale eder olmuşlardır.

⁴⁵⁸ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.192; Çağan, 1982 Anayasasında Vergilendirme, s.79; Özbudun, s.130; Gözler, s.88; Güneş, Verginin Yasallığı, s.90; Ateş, s.7.

⁴⁵⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.273; Gerek/Aydın, s.50.

Liberal devlet anlayışı mülkiyetle beraber yönetimi de devletten alıp mülkiyete sahip olanlara verir hale getirmiştir⁴⁶⁰.

Bu yönüyle sosyal devlet, mülkiyet hakkının belirli ölçülerde sınırlandırılarak bir baskı aracı olmasına yönelik tedbirler içermektedir. Sadece özel servet unsurlarının vergilendirilmesiyle mülkiyetin belirli kişilerin elinde toplanmasını engellemek mümkün olamamaktadır. Mevcut vergi sistemimiz servet sahiplerinin bu gücünü daha da artırmaktadır. En basit şekliyle gayrimenkul mülkiyetini düşüncelerimiz özellikle enflasyon rakamları düşmesine rağmen, son yıllarda mülkiyet sahibi kesimle mülkiyeti olmayan kesim arasında haksız bir paylaşım söz konusu olmaktadır. Enflasyonun tek rakamlı oranlara indirildiği ekonomik sürecimiz düşünüldüğünde özellikle ücretli kesimi korumak üzere hükümetin almış olduğu gelir politikasına göre, ücretlilerin maaş artışı enflasyonun üzerinde tutulmaktadır. Bu politika ile ücretli kesimin ücretinin enflasyondan korunması amaçlanmaktadır. Buraya kadar uygulanmakta olan bu gelir politikasının ücretlilerin lehine olduğu düşünülebilmektedir. Ancak bu koruma özellikle konut sahibi olan ücretlilere fayda sağlamaktadır. Ücretlinin herhangi bir evi yoksa ve kirada oturuyorsa kira artışlarının da yasal bir şekilde enflasyona ve ücret artışına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Kısacası konut sektöründe kiralarda %15-%20 civarında bir artış devam ederken, ücretlerde sadece %4 ve enflasyon farkı ile %6'lık bir artış oluyorsa, bunun aslında konutu, mülkiyeti olmayan ücretliden, mülkiyeti olan ve bundan kira elde eden kişiye yapılan bir gelir transferi olduğu düşünülmektedir⁴⁶¹.

G. Ekonomik Canlılığı Sağlaması

Ülkemizde servetler üzerinden alınan vergilerin yükü belirli servet unsurları üzerinde kaldığı için, servet unsurları üzerindeki vergi yükü gelişmiş ülkelere göre oldukça düşük kalmaktadır. Servet vergisinin yükünün belli servet unsurları üzerinde

⁴⁶⁰ Göze, Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, s.119; Önder, s.76.

⁴⁶¹ Pınar, Gelir Dağılımı, s.81.

kalmasının yanında bu servet unsurları üzerinden alınan vergiler vergi sisteminin geneli açısından bakıldığında oldukça eşitsiz oranda düşüklük göstermektedir.

Motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında kara taşıtları için değer esası yerine ağırlık, yaş, motor hacmi gibi unsurların esas alınması özellikle piyasa fiyatı yüksek taşıtların sahip oldukları değere göre değil de daha düşük matrahlar esas alınarak vergilendirilmesine yol açmaktadır. Yine ayrıca gayrimenkullerin vergilendirilmesi için de vergi değeri yerine rayiç değer esas alınmalıdır. Gayrimenkul ve taşıt araçları üzerindeki vergi yükünün rayiç değer esas alınarak artırılması, belirli kent çevrelerini hedef alan verimsiz spekülâtif gayrimenkul yatırımlarını azaltacaktır. Bu durum ülke ekonomisine olumlu etki yapacaktır. Gayrimenkullerin sadece emlak vergisi kapsamında vergilendirilmesi ve emlak vergisinin de yerel yönetimlerin denetiminde bir vergi olması nedeniyle de merkezi bir oto-kontrol mekanizmasının kurulması güçleşmektedir⁴⁶².

Bir ülkenin vergi politikası, ülkenin yatırımlarına yön veren, ülkeye yapılan yatırımların devamlılığını sağlayan en önemli araçlardan biri olarak kabul edilmektedir. Bir ekonomideki üretim kaynaklarının uzun vadeli sanayi yatırımlarında kullanılmasını sağlamak, kişilerin ellerinde atıl halde bulunan servetleri yüzünden ortaya çıkan yüksek faiz oranlarını engellemek için servetin vergilendirilmesi gerekli bir maliye politikası aracı olmaktadır⁴⁶³.

Servet vergisinin, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği sağlama konusundaki olumlu etkisiyle birlikte, ülkenin üretim kapasitesi de bu olumlu etkiden yararlanabilir. Servet vergisi uzun dönemde kişileri gelir getirmeyen servetlerden gelir getiren servetlere doğru yönlendirir. Bunun nedeni kişilerin servetlerinin gelir getirirse de getirmese de vergilendirilecek olmasıdır. Daha açık bir ifade ile, servet vergisi uygulaması ile nakit ya da mücevher gibi servet unsurları servet vergisi sonrası daha az tercih edilebilir hale gelecek; buna karşılık, hisse senedi gibi yüksek

⁴⁶² Akgüç, s.171; Atılğan, s.239.

⁴⁶³ Kazgan, Ulus Devlet, s.79.

gelir getiren servet unsurları daha çok tercih edilecektir. Kişiler bu şekilde, ellerindeki servetin yapısını kısa dönemde değiştiremeseler bile, uzun dönemli kişisel yatırım politikaları yüksek gelir getiren servet unsurlarına doğru değişecektir. Bu şekilde kişilerin ellerinde atıl olarak bulundurulmuş servet unsurları, atıl olmaktan kurtulacak, daha etkili alanlarda işlev görecektir. Gelir getirmeyen servetin vergisini ödememek için kişiler servetlerini azaltma yoluna gideceklerdir, çünkü servetin elde tutulması ile maliyet artacaktır. Servet vergisi uygulaması ile servetin atıl halde tutulmasının getireceği maliyet artışı kişilerin bu servetlerini piyasaya yönlendirmeleri konusunda etkili olacaktır. Kişileri gelir getiren servet unsurlarına yönlendirecek bu durum risk almayı kolaylaştıracak ve yatırımlar için girişim ruhunu harekete geçirecektir⁴⁶⁴.

Servetin vergilendirilmesinin ülkeden sermaye kaçışına neden olması şeklinde negatif dışsallık özelliği bulunmakla birlikte ülkenin vergi sistemi içerisinde servetin ülkede kalmasına ve yatırımlara kanalize edilmesine yönelik bir müessese ile bu sorun çözülebilir. Özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında makul surette yapılacak bir indirim bu konuda çözüm sağlayacağı düşünülmektedir.

Önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi gelir üzerinden alınan vergiler daha çok akışkan değerleri vergilendirmekte; servet vergisi ise, stok değerleri vergiye tâbi tutmaktadır. Bu yönüyle servet oluşumu bir birikimi gerektirmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi oranlarının yüksekliği ve vergilerin yatırımları canlandırıcı etkilerinin olmaması kişilerin gelirlerinin servete dönüşmesini de sağlayamamaktadır. Çünkü, gelirlerinin çoğu en ihtiyaç duyulduğu dönemlerde yüksek vergiye konu olmaktadır. Yatırımlarda kullanılmak üzere bulundurulmuş gelirin bu şekilde değerlendirilmeyip vergilendirilmesi mükelleflerin vergi ahlaklarını da olumsuz etkileyecek, mükellefleri kazandığını devletin hazinesine aktarıyormuş psikolojisine sokacaktır. Bu durumla birlikte vergi oranlarının dengeleri bozmayacak şekilde düşük olması, mükelleflerin genç ve verimli dönemlerde üretmelerini, yatırımlara girişmelerini, gelir elde etmelerini ve elde

⁴⁶⁴ Uluatam, s.365; Muter / Çelebi / Sakınç, s.254; Fazıl Aydın, Yatırım Kararları, s.89.

ettikleri bu gelirden tasarrufta bulunarak servet birikimi sağlamalarını kolaylaştırır. Biriken bu servetin vergilendirilmesi ise, mükellef açısından fazla bir tepkiye yol açmayacaktır. Mükellefler gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesinin karşılığı olarak, kendilerinin risksiz servet sahibi olmalarına dayanarak servet vergisi uygulamasına direnç göstermeyeceklerdir.

Servet vergisinin aslında ülkeden servetlerin kaçınılmasına değil de, servetin kontrol edilmesine yardımcı olacağı düşünülmektedir. Genel servet vergisi, bugün ekonomisi dışa bağımlı bir ülke olan Türkiye'yi bu dışa bağımlılıktan kurtaracak, ülkeyi ileri refah düzeyine kavuşturup coğrafi, jeo-politik, kültürel gücüne ekonomik güçlülüğü de ekleyecek bir araç olarak sistemde yerini almalıdır.

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE SERVETİN TESPİT EDİLMESİNİ SAĞLAYAN DÜZENLEMELER

A. Genel Açıklama

Türk Vergi Sistemi'nin modern, basit, açık, anlaşılır bir yapıya kavuşturulması çabaları 1950 yılından itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesiyle başlatılmış bulunmaktadır. Bu anlayış diğer ülkelerin vergi sistemlerinin yapısı göz önünde bulundurularak günümüzde de devam ettirilmektedir. Türk Vergi Sistemi bugünkü haline gelene kadar, ekonomik konjonktür, siyasal ve sosyal faktörler doğrultusunda sürekli değişimlere uğramış bulunmaktadır.

Sistem ilk oluşturulduğunda özellikle gelir üzerinden alınan vergilere dayanmaktaydı. Kişilerin gelir, servet ve harcamalarının bütününe ulaşmayı sağlayan bir vergilendirme anlayışını hedef tutmamıştı. Oysa ideal bir vergi sistemi, vergilendirme mekanizmasının üç sacayağı olan gelir, servet ve harcamaların tam ve etkin bir şekilde vergilendirilmesini hedef almalıdır. Bu şekilde Anayasal bir ilke olan mali güce göre vergilendirme ilkesi doğrultusunda bir vergilendirme anlayışına ortam hazırlanacağı düşünülmektedir.

Türk Vergi Sisteminde gelir, servet ve harcamaların birlikte ve etkin bir şekilde tespit edilmesini ve vergilendirilmesini sağlamak üzere ilk olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun kabulünden sonra 1960 yılında servet beyanı müessesesi kabul edilmiş bulunmaktadır. Gelir vergisi kapsamında yer alan bu müessese, 20 yılı aşkın bir uygulama ile servetin tespitine olanak sağlayan tek oto-kontrol aracı olmuş ve müessese 1984 yılında tartışmalarla sistemden kaldırılmıştır.

Servet beyanı müessesesinden sonra, Türk Vergi Sistemi içerisinde kişilerin servetinin tespit edilmesini hedef alan bir uygulama 1998 yılına kadar gündeme gelmemiştir. Bütçe açıklarının giderek artmaya başlaması, borç faiz ödemelerinin bütçe harcamaları içerisinde önemli bir büyüklüğe ulaşması, vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılayamaması ve vergi adaletinin düşük gelirli kişiler aleyhine giderek bozulması, sistemde önemli değişiklikleri gündeme getirmiştir. Türk Vergi Sistemi açısından reform nitelikli bir Kanun olarak kabul edilen 4369 Sayılı Kanun⁴⁶⁵, servet ve harcamaların tespit edilmesinde önemli bir adım olmuş fakat kabulünden dört yıl sonra uygulanmadan yürürlükten kaldırılmıştır.

Servetlerin tespiti ve kayda alınması yoluyla kişilerin gelir ve harcamalarına ulaşmayı kolaylaştıracak son düzenleme ise, kamuoyunda Varlık Barışı Kanunu şeklinde adlandırılan Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun⁴⁶⁶ olmaktadır.

⁴⁶⁵ Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG. 29.07.1998 – Mük.23417

⁴⁶⁶ RG. 22.11.2008 – 27062

B. Servet Beyanı Uygulaması

Servet beyanı, gelir ile servet arasında etkili bir bağlantı kurulmasını sağlamak üzere, vergilendirme mekanizmasının çok işlevsel bir oto-kontrol müessesesi olmaktadır⁴⁶⁷. Gelir, akıcı ve dinamik bir değerken, servet ise, durgundur, statiktir ve bu durumuyla gelirin donmuş bir şekli olarak ifade edilmektedir.

Gelir, borudan akan su; servet ise, borunun boşaldığı bir kap, kova olarak gösterilmektedir. Dolayısıyla, kovada biriken suyun en üst düzeyinin, borudan akıp gelen su miktarını aşmaması gerekir. Hatta bu akım sırasında bir miktar suyun da kullanılacağı göz önünde bulundurulursa; kovada, borudaki akımdan daha az bir birikimin meydana gelmesi gerekmektedir. İşte servet beyanı müessesinin temel mantığı, servet birikiminden hareket ederek gelire varmak, servetin oluşumunu gelir akımı yoluyla ortaya çıkarmaktır. Aslında bu birikim belirli dönemler için elde edilen gelirin harcamalar çıktıktan sonra kalan kısmını aşmaması gerekmektedir. Başka bir deyişle, belli bir dönemde servetteki artışın üst sınırı, o dönem içinde kazanılan gelir kadar olabilir. Bununla beraber, belli dönemlerde sahip olunan servette meydana gelen artışlar, ya aynı dönemde bildirilen ve vergilendirilen o dönemin olağan gelirinden ya da miras, bağış, ikramiye, kanuna ve ahlâka aykırı faaliyetlerden doğan gelir gibi olağandışı gelirlere doğacaktır. Gelir açısından konulan bu sınırlama, harcamalar ve servet artışları bakımından ele alındığında denklem (Gelir = servet artışı + tüketim) şeklinde kabul edilecek ve bu eşitliğe sığmayan servet artışlarının ise, gizlenen ve dolayısıyla vergilendirilmeyen gelir unsurlarından meydana geleceği açık olacaktır⁴⁶⁸. Servet beyanı müessesinin uygulandığı dönemlerde genellikle servetlerindeki artışı yakın akrabalarından borçlanarak karşıladıklarını ifade eden mükellefler için yapılan incelemelerde ya söz konusu kişiye borç verenlerin borç verebilecek bir mali güce sahip olmadıkları belirlenmekte veya söz konusu

⁴⁶⁷ Akdoğan/Kızılot/Eyüpgiller, s.199; Kızılot, Servet Beyanı, s.68; Ay, s.151; Seviğ, Yaklaşım Dergisi, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090614655.htm>.

⁴⁶⁸ Kızılot, Servet Beyanı, s.33; Ergun, s.59; Taşdelen, s.476.

bildirimlerin yapılan incelemeler sonucunda doğru olmadığı belirlenmekte, bulunan yeni sonuçlara göre de işlem yapılmaktaydı⁴⁶⁹.

Ülkemizde servet beyanı ilk kez 1960 yılında kabul edilerek uygulamaya konulmuştur. Müessese, uygulandığı dönemde özellikle baskı gruplarının hükümet üzerindeki etkileri sonucu kapsam olarak sürekli genişletilip daraltılmış, beyanda bulunan mükelleflere özel uygulamalarla birlikte ceza uygulanmayacağı ayrıcalığı tanınmış olsa da, müessese 1984 yılında tamamen sistemden kaldırılmıştır. Kaldırılmasına ilişkin temel sebep, uluslararası sermayenin Türkiye'ye rahatça girip çıkabilmesinin sağlanması, kaynağı yasal olmayan bir takım fonların ekonomiye kazandırılmasının sağlanması yollarıyla ekonomiye canlılık kazandırmak ve böylece yetersiz olan yatırımlara dönüşebilir sermayeyi artırarak ekonomik büyümeyi sağlamak olmuştur⁴⁷⁰.

Servet beyanı müessesesinin kaldırılmasında ileri sürülen gerekçelerle, asıl kaldırılma amacı farklılık taşımaktadır. Müessese, kendisinden beklenen etkinliği sağlayamadığı ve yararsız olduğu; hayat standardı müessesesiyle bir arada bulunmasının mükerrerlik yarattığı ve son olarak mükelleflerin servet ve harcamalarına yönelik bildirimlerini, beyan etmeyi düşündükleri gelire göre ayarlayabiliyor olmasının servet beyanı müessesesini anlamsız kıldığı gerekçeleri ile kaldırılmıştır. Oysa müessesenin, yasadışı ekonomik faaliyetlerle ya da kaçırıldıkları vergiler sayesinde zengin olanların ve uluslararası nitelikteki baskı gruplarının etkisi ile kaldırılmış olduğu ileri sürülmektedir⁴⁷¹. Tüm bunlarla birlikte servet beyanı müessesesinin konulduğu dönemdeki sosyal ve psikolojik şartların müessesenin uygulanmasına elverişli olmadığı belirtilmektedir. Servet beyanı müessesesinin sisteme sonradan ilave edilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edildiği 1950 yılında sisteme girmemiş olması nedeniyle sistem içindeki fonksiyonları konusunda

⁴⁶⁹ Akdoğan/Kızılot/Eyüpgiller, s.199; Seviğ, Yaklaşım Dergisi,

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090614655.htm>.

⁴⁷⁰ Tuncer, Servet Vergileri, s.177; Tosuner, s.42; Kalmış/Yılmaz, s.826; Ay, s.153.

⁴⁷¹ Ay, s.152.

yeteri kadar bir mükellef bilinci oluşturmamış ve müessese çok fazla tepki ile karşılaşmış bulunmaktadır⁴⁷².

Servet beyanı müessesesinin kaldırılmasından sonra servetin her türlü yolla elde edilmesinin önü açılmış, edinilen bu servetten dolayı kişilerin yaptığı harcamalar sorulmamış ve kayıtdışı ekonomi önüne geçilmez bir hal almıştır. Çünkü sadece gelir vergisi ile vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak yeterli olmamakta, servet ve harcama vergilerindeki uygulamalarda vergi kaçakçılığını ortaya çıkarmaktadır. Özellikle servetin ya da servetteki artışın nedenlerinin sorgulanmayışı kayıtdışılığa bir neden oluşturmaktadır. Gelişmiş ülkelerin çoğunda, mükelleflerin gayrimenkul ve otomobil alımı, banka hesabındaki artış, edindiği menkul kıymetler vb. ile beyan ettiği kazanç kıyaslanmakta, arada olumsuz bir fark varsa, nedenleri sorulmakta, açıklanamaması halinde de, cezalandırma yoluna gidilmektedir⁴⁷³.

İster gelir vergisi bünyesinde servet beyanı müessesine yer verilsin, ister gelir vergisinin dışında servet unsurlarının tamamının vergilendirilmesini konu alan servet vergisi uygulaması söz konusu olsun, burada önemli olan, servet vergisi ile gelir vergisinin birbirini tamamlaması, servet vergisi matrahına dayanak olacak şekilde gelir vergisi alınabilmesidir. Asıl amaç, servetlerden vergi almak değil, servet vergisini kullanarak gelir vergisini denetlemektir. Dolayısıyla uygulanacak servet vergisinin oranının düşük olması uygun olacaktır⁴⁷⁴.

⁴⁷² Kızılot, Servet Beyanı, s.50.

⁴⁷³ Kızılot/Çomaklı, s.130; Taşdelen, s.480; Güneş, Harcama Kavramı, s. 92; Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım

Dergisi,http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

⁴⁷⁴ Tuncer, Servet Vergileri, s.176.

C. 4369 Sayılı Kanun'un Kabul Edilmesi

1. Genel Olarak

Vergi sisteminde bir reform hareketi olarak nitelendirilen ve 22.07.1998 tarihinde kabul edilerek 29.07.1998 tarihli 23417 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4369 Sayılı Kanun vergi hukuku alanında oldukça kapsamlı değişikliklere yol açmıştır. Vergi tabanının genişletilmesi, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve vergisini düzenli şekilde ödeyenlerin vergi yükünü artırmadan vergi gelirlerinin artırılmasını amaçlayan bu Kanun ile kişilerin gelir, servet ve harcamaları arasındaki bağlantıya büyük önem verilmiş; bu önem doğrultusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 2, 80, 81, 82 ve 103'üncü maddelerinde değişiklikler yapılmıştır. Kanun, Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin yanında vergi kanunlarının çoğunda köklü değişiklikleri içermektedir.

Servetin tespit ve denetimine imkân sağlayan 4369 Sayılı Kanun'la kabul edilen düzenlemeler aşağıda ele alınmaktadır. Bununla birlikte gelirin tanımı, mali milat ve nereden buldun uygulamaları mükelleflere doğru anlatılmadığı için şüpheyle karşılanmış, piyasalarda panik havasına neden olmuş ve tutarı tam olarak bilinmese de önemli tutarda paranın yurdu terk etmesine neden olmuştur. Mali miladın beklenen sonucu yaratmamış olmasıyla birlikte, 1998 yılında bankacılık sektörüne önemli sayılabilecek yansımaları olmuştur. Kasım 1998'de bankacılık sektörünün toplam mevduatı bir önceki yıla göre reel olarak % 23,6 artmıştır. Bu artışta mali miladın etkisi de kabul edilmektedir. 4369 sayılı Kanun'la getirilen düzenlemelerin özellikle tekstil ve inşaat sektörlerindeki durgunluğun kaynağı olduğu ifade edilmiş, 2001 yılındaki ekonomik krizin nedeni olarak gösterilmiştir⁴⁷⁵.

4369 sayılı Kanun'la 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olması öngörülen Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesindeki gelirin tanımı, 4444 sayılı Kanun'la

⁴⁷⁵ Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. Buna göre, 01.01.2003 tarihinden itibaren 4369 sayılı Kanun'la kabul edilen gelirin tanımının geçerli olması öngörülmüştür. Ancak gelirin geniş kapsamlı tanımının ekonomiye olumsuz etkileri, kamuoyunda düzenlemeye olan güvensizlik, düzenlemenin beklenen etkiyi sağlamayacağı konusunda oluşan genel anlayış gerekçeleriyle 4783 sayılı Kanun⁴⁷⁶ ile 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere gelirin tanımıyla ilgili düzenlemelerde 4369 sayılı Kanun öncesinde geçerli olan düzenlemelere dönülmüştür⁴⁷⁷. Böylece 1998 yılında, gelirin tanımı, gelirin unsurları, gelirin harcama ve servetten hareketle kontrolünü sağlayan Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi 7'nci bendinde yapılan ve reform niteliğindeki değişiklikler, gerek kamuoyuna doğru bir şekilde anlatılamaması, gerek baskı gruplarının çabaları, gerekse 1997 tarihinden itibaren hissedilmeye başlayan küresel finansal kriz gibi dışsal faktörler nedeniyle hayata geçirilememiştir⁴⁷⁸.

4783 sayılı Kanunla ayrıca, "Nereden Buldun?" düzenlemesi olarak kabul edilen Vergi Usul Kanunu'nun 30/7'nci maddesi hükmü tamamen kaldırılmış, 01.01.1995 tarihinde yürürlüğe giren 4008 sayılı Kanun⁴⁷⁹ öncesine dönülmüştür.

⁴⁷⁶ RG. 09.01.2003 – 24988.

⁴⁷⁷ 19.12.2002 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda kabul edilen 4775 sayılı Kanun Cumhurbaşkanı'nca Anayasa'nın değişik 89 ve 104'üncü maddesi uyarınca yayımlanması kısmen uygun bulunmayarak 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 ve 9'uncu maddeleri ile bu maddelerle ilgili olan 8'inci madde, bir defa daha görüşülmek üzere, Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na geri gönderilmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda görüşülüp tekrar kabul edilen Kanun, 4783 sayılı Kanun olarak 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. **Bıyık**, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2128>; **Ortaç**, Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, s.63; **Başaran**, Gelir Kavramının Anlamı, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2424>; **Uluatam/Methibay**, s.260; **Kamil Güngör**, Mevzuat Dergisi, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>; **Edizdoğan/Özker**, s.17; **Ferhatoğlu/Gümüş**, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

⁴⁷⁸ **Kamil Güngör**, Mevzuat Dergisi, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>; **Ferhatoğlu/Gümüş**, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

⁴⁷⁹ RG. 06.07.1994 – 21892.

2. Gelirin Tanımının Değişmesi

Türk Vergi Sistemi'nde 4369 Sayılı Kanun'a kadar dar anlamli bir gelir kavramının esas alındığı belirtilmektedir. Geniş anlamda bir gelir kavramının benimsenmesinin uygulamada sebep olacağı güçlükler ve toplumun çeşitli kesimlerinin tepkilerini çekecek olan durumlar, dar anlamli bir gelir kavramının benimsenmesini gerekli kılmıştır. Ancak dar anlamda gelir tanımına sıkı sıkıya bağlı olan uygulamadan, 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde yapılan değişikliklerle, gelirin tanımı değiştirilerek geniş anlamli bir gelir tanımlamasına geçilmektedir. Buna göre, "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamalarına kaynak teşkil eden kazanç ve iratlarının safi tutarıdır". Bu tanıma paralel olarak, Kanunun 2'nci maddesinin 7 numaralı bendi, kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve iratlar olarak değiştirilmek suretiyle geniş anlamdaki gelir tanımı pekiştirilmiştir ve Türk Vergi Sistemi içerisindeki en geniş kapsamına ulaşmıştır⁴⁸⁰. Maddedeki kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve irat ifadesi kişinin satın alma gücünü artıran her türlü değer akımlarının vergiye tâbi gelire dâhil olduğunu vurgulamaktaydı.

Mükelleflerin geliri ile servet artışları arasındaki ilişkiyi tespate ilişkin düzenlemeleri kapsayan 4369 Sayılı Kanun kaldırılmıştır. Mali Milat olarak nitelik kazanan 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'ndaki gelirin tanımı değiştirilerek, kişinin gelirinde oluşabilecek her türlü artışın vergilendirilmesi amaçlanmaktaydı. Reform niteliği taşıyan 4369 Sayılı Kanun'da tanımlanan ancak uygulanamayan geniş kapsamlı gelir tanımının tekrar kabul edilmesi önerilmektedir. 4369 sayılı Kanun ile değişmiş olan gelirin tanımı yürürlüğe girmiş olsaydı,

⁴⁸⁰ **Biyyık**, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2128>; **Ortaç**, Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, s.63; **Başaran**, Gelir Kavramının Anlamı, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2424>; **Uluatam/Methibay**, s.260; **Kamil Güngör**, Mevzuat Dergisi, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>; **Edizdoğan/Özker**, s.17; **Ferhatoğlu/Gümüş**, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

Türkiye’de yasal yollarla olsun, yasadışı yollarla olsun kişilerin elde etmiş oldukları tüm gelirlerinin vergilendirilmesi mümkün olacaktı⁴⁸¹.

3. Kaynak Teorisinden Safi Artış Teorine Geçiş Sağlayan Düzenlemeler

Vergi tabanının genişletilmesini amaçlayan düzenlemelerin başında gelirin tanımının değiştirilmesi gelmektedir. Bu şekilde vatandaşların bir yıl içerisindeki harcamaları ile tasarruflarının tamamı Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan altı gelir unsuruyla ilişkilendirilemiyorsa, kanunlarda istisna edilmemişse, veraset ve intikal vergisinin kapsamına girmiyorsa ve belli tutarı aşılırsa kaynağına ve konusuna bakılmaksızın vergiye tâbi diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilecektir. Kişisel servetlerin tespiti açısından bakıldığında, 4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 1, 2/7 ve 82’nci maddelerinde yapılan değişiklikler, Türk Vergi Sistemini kişilerin servet ve harcamalarını kolaylıkla kavrayacak bir yapıya sokmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 1 ve 2’nci maddelerindeki değişikliklerin paralelinde benimsenen safi artış teorisinin bir gereği olarak Kanun’un (GVK) 82’nci maddesinde de değişiklik yapılmıştır. Buna göre, Kanun’un 2’nci maddesinin 1–6 bentleri veya maddede sayılı gelir türleriyle ilişkilendirilemeyen tutarların safi irat kabul edilmesi ve diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi uygun görülmektedir. Tasarrufun varlığının bir mal veya hak iktisabı olarak tespiti halinde, bu mal veya hakkın maliyet bedelinin (maliyet bedeli bilinmiyorsa iktisap günündeki rayiç bedeli), mal veya hakkın iktisap tarihi bilinmiyorsa bir önceki yılın son günündeki rayiç bedelinin vergiye tâbi matrah kabul edilmesi düzenlenmiştir.

⁴⁸¹ Kızılot/Çomaklı, s.130; Taşdelen, s.480; Güneş, Harcama Kavramı, s. 92; Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

4. Mali Milat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki değişikliklerin dışında 4369 Sayılı Kanun ile, Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi 7'nci bendinde de bir değişiklik yapılarak, mükelleflerin kayıt altına alınmamış servet unsurlarının kayıt altına alınması ve vergilendirilmesinin önü açılmaktadır. İlgili dönem içinde "nerden buldun" düzenlemesi olarak adlandırılan Vergi Usul Kanunu'nun 30/7'nci maddesi "*Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tâbi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa,*

Harcama ve tasarrufların vergiye tâbi tutulmuş veya vergiye tâbi olmayan kazançlardan sağlandığı kanıtlanamayan kısmı, harcama ve tasarrufun mevcudiyetinin tespit edildiği dönemden bir önceki dönemde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş kazanç olarak ilgili dönem matrahının takdirinde dikkate alınır." halini almıştır.

Gelir tanımının değişmesiyle, belirli bir dönemdeki harcama ve tasarruftan hareketle gelirin tespit edilmesinin yolu açılmıştır. Harcama ve tasarruftan hareketle gelirin tespiti ise, servetin harcamaların kaynağı olarak kullanılabileceği gerekçesiyle ancak bir önceki dönemdeki servet tutarının bilinmesiyle mümkün olacaktır. 4369 sayılı Kanun'un hazırlandığı döneme kadar genel bir servet beyanını gerektiren herhangi bir düzenleme olmayışı kişilerin servet tutarlarının bilinmesini imkânsızlaştırmakta, dönem harcamalarının ne kadarının servetten karşılandığının tespit edilmesini imkânsız kılmaktaydı. Bu gerekçelerle kişinin servet birikimi ile ilgili belli bir tarih başlangıç noktası olarak belirlenmektedir. Mali milatla 30 Eylül 1998 tarihinden önce kayıt dışında kalmış servet unsurlarının da kayıt altına alınması amaçlanmışken; bu unsurlara ilişkin olarak bu tarihten sonra vergilendirme

yapılmayacağından bunlara ilişkin önceki dönemlerde ödenmesi gereken vergilerin affedilmesi de söz konusudur⁴⁸².

4369 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 47'nci madde ile 29.07.1998 tarihinde sahip olunan varlıkların Devlet tarafından veya Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller ve kanaat getirici vesikalarla kanıtlanması durumunda, bunlarla karşılanan mal edinimleri ve harcamalardan hareketle Gelir Vergisi Kanunu'nun diğer kazanç ve iratların matrahını düzenleyen 82'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre tarhiyat yapılamayacağı gibi Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2 numaralı fıkrasının 7 numaralı bendine göre de geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı hükmü getirilmiştir. Bu şekilde kayıt dışında kalmış servet unsurlarının kayıt altına alınması mümkün kılınarak, bu unsurların vergilendirmeye konu olmamaları sağlanmıştır. Mali milatla kişilerin servetlerinin kaynağının ne olduğunun öğrenilmesi değil, kaynağı belli olmayan bu servetin yeni gelir tanımıyla geçilen dönemde kayıt altına alınarak bir başlangıç noktasının oluşturulmasının amaçlandığı belirtilmektedir. Bu açıdan mali milat uygulamasının mükellefleri vergiden kaçmaya yönelten bir düzenleme olarak değil de mükellef için bir vergi affi düzenlemesi olarak dikkate alınması gerekmektedir⁴⁸³.

4369 sayılı Kanun'la Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 49'uncu madde ile mükelleflere, kayıtlarında yer aldığı halde işletmelerinde mevcut olmayan mallarını 30 Eylül 1998 tarihine kadar faturalama ve her türlü vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek suretiyle kayıt ve beyanlarına intikal ettirmeleri ve

⁴⁸² Bıyık, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2128>; Kamil Güngör, Mevzuat Dergisi, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>; Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

⁴⁸³ Kazım Yılmaz, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998111512.htm; Kamil Güngör, Mevzuat Dergisi, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>; Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkânı verilmiştir. Mali milat olarak kabul edilen bu Kanun ile kişilerin servetlerin kaynağının ne olduğunun öğrenilmesi değil, kaynağı belli olmayan servetlerinin gelirin Kanun'daki tanımıyla bir sonraki dönemde kayıt altına alınmasını sağlamada bir başlangıç oluşturması amaçlanmıştır⁴⁸⁴.

Ç. 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un Yürürlüğe Girmesi

Ülkemiz açısından 2008 yılı içerisinde yaşanan küresel mali kriz, yabancı sermayeden çok yerli sermayenin önemini ortaya çıkarmaktadır. Sermayenin korunması ve ülke dışına kaçmasının engellenmesi, dış kaynaklara bağımlı bir konumda olan ekonomimizi, küresel boyutta etkiler gösteren krizler karşısında güçlendirecektir. Ülkemizin üretim, istihdam ve enflasyon sorununu kalıcı halde çözebilecek yatırımlara gereken finansman, ekonominin canlılığının devam ettirilmesi ve yaşanmakta olan küresel mali krizin ülkemiz açısından en az hasarla atlatılabilmesi için önemli bir kaynak sağlanması ve işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun⁴⁸⁵ yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Kanun ile 1.10.2008 tarihi itibarıyla sahip olunan ancak işletme kayıtlarında yer almayan kıymetlerin işletme kayıtlarına intikal ettirilmesi durumunda; incelemede bulunacak matrah farklarından, kayıt içine alınan tutarların indirilmesi şeklinde, bir koruma sağlanmaktaydı. “5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”un⁴⁸⁶ 44, 45 ve 46’ncı maddelerinde yapılan düzenlemelerle 02.03.2009 tarihi itibarıyla sona eren Varlık

⁴⁸⁴ Bıyık, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler/icerik.aspx?ID=2128>;

Kızılot/Çomaklı, s.130; Taşdelen, s.480; Güneş, Harcama Kavramı, s. 92; Ferhatoğlu/Gümüş, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm.

⁴⁸⁵ RG. 22.11.2008 – 27062.

⁴⁸⁶ RG. 10.07.2009 – 27284.

Barişı olarak da adlandırılan Kanun'un uygulama süresi uzatılarak kapsamı genişletilmiştir. Kanun'un kabulü global ekonomik krize karşı bir önlem olarak nitelendirilmektedir⁴⁸⁷.

Bazı Varlıkların Millî Ekonömiye Kazandırılması Hakkında Kanun'un 1'inci maddesine göre *"bu Kanun ile gerçek ve tüzel kişilere ait olup yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ekonomiye kazandırılması ve taşınmazların kayda alınması ile yurt içinde bulunan ancak işletmelerin öz kaynakları içinde yer almayan bu türden varlıkların sermaye olarak konulması suretiyle işletmelerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi"* amaçlanmaktadır. Belirtilen bu Kanun hükmüne göre vergi, mali amaçtan ziyade ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere alınmaktadır⁴⁸⁸.

"5917 sayılı Bütçe Kanunlarında Yer Alan Bazı Hükümlerin İlgili Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelere Eklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 44'üncü maddesiyle yapılan değişiklikle bildirim ve beyanda bulunma süresi 30.09.2009 tarihine uzatılmıştır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu'na süreyi 3 ay uzatma yetkisi verilerek 30.9.2009 tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar, diğer bir ifadeyle, süre 31.12.2009 tarihine kadar uzatılabilecektir⁴⁸⁹. Uygulama esaslarının yer verildiği 3'üncü maddesi *"gerçek kişiler tarafından 01.06.2009 tarihi itibariyle sahip olunan ve yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile varlığı kanaat verici bir belge ile ispatlanabilen taşınmazların, 30.09.2009 sonuna kadar rayiç bedelleriyle beyan edilmesini sağlamaktadır. Bununla beraber Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında bu varlıkların Türkiye'de bir gelir ve kurumlar vergisi mükellefi tarafından bulundurulması ve kanunî defter kayıtlarında ve işletmenin özkaynakları arasında yer almaması halinde 30.09.2009 tarihine kadar Yeni Türk Lirası cinsinden rayiç bedelle vergi dairelerine*

⁴⁸⁷ Özperhiz, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5336>.

⁴⁸⁸ Güneş, Varlık Barişı, s.540.

⁴⁸⁹ Yazar, Vergi Dünyası, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5418>.

beyanları mümkün kılınmaktadır". Ayrıca Kanun'un 3'üncü maddesi 2'nci fıkrasına göre, "Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu Kanun hükümlerine göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kanunî defterlerine, taşınmazlar dışındaki varlıklarını banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırmak suretiyle kaydederek pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı, sermayenin cüz'ü addolunur ve beyan tarihinden itibaren altı ay içinde sermayeye ilâve olunur. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz. Defter tutma yükümlülüğü bulunmayan gelir vergisi mükellefleri, taşınmazlar dışındaki varlıklarına ait tutarları banka ve aracı kurumlardaki hesaplara yatırır, bunlar için ayrıca diğer şartlar aranmaz".

Kanun'un 3'üncü maddesi 3'üncü fıkrasında "vergi dairelerine birinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 2, ikinci fıkraya göre beyan edilen varlıkların değeri üzerinden % 5 oranında vergi tarhedilmesi ve bu verginin, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödeneceği belirtilmiştir". Bu fıkrada belirtilen vergi ve dördüncü fıkrada "banka ve aracı kurumların vergi sorumlusu olarak ödedikleri vergi, hiçbir suretle gider yazılamamakta ve başka bir vergiden mahsup edilememektedir". Kanun maddesinden alınan bu verginin yeni bir mali yükümlülük olduğu ifadesi çıkarılmaktadır. Ancak Kanun'da matrah, konu, vergiyi doğuran olay gibi söz konusu vergiye ilişkin temel unsurlara yer verilmemiştir⁴⁹⁰. Ancak Kanun'un geçici 1'inci maddesinde bir istisna düzenlemesine yer verilmektedir. Buna göre "Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların; Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları, Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları, Yurt dışında bulunan işyeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları, 30/4/2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/5/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni

⁴⁹⁰ Güneş, Varlık Barışı, s.541.

ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31/10/2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır”.

Birinci ve ikinci fıkralar kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Ancak, diğer nedenlerle bu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten sonra başlayan 01.01.2008 tarihinden önceki dönemlere ilişkin vergi incelemeleri sonucu gelir, kurumlar ve katma değer vergisi yönünden tespit edilen matrah farkından, bu Kanun kapsamında beyan edilen tutarlar, bu tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi koşuluyla mahsup edilerek tarhiyat yapılır. İndirimi reddedilen katma değer vergisine ilişkin mahsup edilecek matrah tutarı, indirimi reddedilen vergiye esas teşkil eden bedeldir. Şu kadar ki, indirimi reddedilen vergiye ilişkin bedelin tespit edilememesi halinde mahsup edilecek matrah tutarı, %18 KDV oranı dikkate alınarak hesaplanır (Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun madde 3/5). Kanun, genel olarak bir vergi affı uygulaması olarak nitelendirilmektedir. Ancak af kapsamına kambiyo mevzuatı, gümrük mevzuatı ve kara para mevzuatı kapsamındaki suçlar girmemektedir⁴⁹¹. Bu durum da mükelleflere vergi dışında bıraktıkları varlıklarının daha sonradan vergi incelemesine konu olmayacağı konusunda tam bir güven verememektedir. Bu da Kanunun kendisinden beklenen başarısına gölge düşürmektedir.

Varlık Barışı Kanunu, mükellefler üzerinde psikolojik olarak bir güven oluşturup başarı sağlamamasına rağmen mükelleflerin gelir, servet ve harcamalarının tespiti ve kontrolü konusunda, özellikle 4369 Sayılı Kanun'dan sonra uygulanma imkânı bulması Kanunu başarılı kılabilmektedir. Özellikle küreselleşen dünyada

⁴⁹¹ Celal Çelik, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/celal/004/>; Durak, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5442>; Yetkiner, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5224>; Budak, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5223>.

servet unsurlarının kolaylıkla bir ülkeden başka bir ülkeye taşınmasının kolaylaştığı bu süreçte servetlerin ülkeye kazandırılması ve işletme sermayelerinin düşük oranlı vergilendirme ile güçlendirilmesi için başlatılması gerekli bir uygulama olmaktadır. Ancak bu vergi uygulaması, kayıt içinde çalışan ve vergilerini zamanında, usûlüne uygun ödeyen mükelleflerin vergi ahlâklarını olumsuz etkilemektedir⁴⁹².

IV. TÜRKİYE'DE SERVETİN VERGİLENDİRİLMESİ KONUSUNDA BİRTAKIM ÖNERİLER

A. Genel Açıklama

Türk Vergi Sistemi için servetlerin etkin ve âdil vergilendirilmesi konusunda öncelikle mevcut sistemin iyileştirilmesine yönelik öneriler getirilmektedir. Mevcut sistem içerisinde gerek servet vergileri bünyesinde gerekse diğer mevzuatta yapılması önerilen iyileştirmeler söz konusudur. İkinci olarak, sisteme özellikle gelir ve servet dağılımını iyileştirmeye yönelik olarak ve sosyal devlet anlayışı çerçevesinde kişilerin menkul ve gayrimenkul tüm malvarlıklarını kapsamına alan genel servet vergisi önerilmektedir. Genel servet vergisi önerisi getirilirken de Türk Vergi Sistemi içerisinde genel servet vergisinin de kapsamına girecek olan servet unsurlarını konu alan diğer vergilerin ele alınması gerekmektedir. Çifte vergilendirmenin ortaya çıkmaması açısından genel servet vergisi ile diğer vergilerin çakışması durumunda bir takım öneriler söz konusu olmaktadır.

Servet vergilerinde yapılacak iyileştirmeler ya da reformlar ile servet vergilerinin artırılması, vergi yükü dağılımında adaletin sağlanmasını gerçekleştirecektir⁴⁹³. Vergi yükü dağılımında adaletin sağlanması ise, mükelleflerin maliye ile ilişkilerini etkileyen dışsal faktörlerden biridir⁴⁹⁴. Servet vergileri, kişiler arasındaki farklılıkların giderilmesini ve servetin yeniden dağılımını sağlayan bir

⁴⁹² Güneş, Varlık Barışı, s.546.

⁴⁹³ Yılmaz / Yılmaz, s.254.

⁴⁹⁴ Çelebi, Mükellef-Maliye, s.78.

araç olmaktadır. Bu gerekçeyle Sosyal Devlet İlkesi çerçevesinde mali güçle orantılı olarak vergilendirme yapılması ilkesini yerine getirecektir⁴⁹⁵.

B. Mevcut Sistemin İyileştirilmesine Yönelik Öneriler

1. Genel Olarak

Günümüze kadar servetlerin vergilendirilmesi konusu sadece özel servet unsurları çerçevesinde kalmış, özellikle politik nedenlerle genel ve sürekli bir servet vergisi uygulamasına dönüşememiş bulunmaktadır. Vergilerin uygulanmasında sürekli olarak “eski vergi iyi vergidir” anlayışı geçerliliğini korumakta, yeni konulacak bir vergi bu açıdan başlangıçta toplumsal bir tepki ile karşılaşabilmektedir. Uygulanmakta olan vergiler ise, alışılmış vergiler olduğundan bu vergilerin en azından toplumsal tepkiye yol açması ihtimali daha zayıf olmaktadır. Bu nedenle, mevcut mevzuatı daha uygulanabilir hale getirmek daha az tepkilere neden olmaktadır. Buna göre, mevcut sistemin mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun hale getirilmesi için sistem içinde yer alan vergilerde ve mevzuatta ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiği önem taşımaktadır⁴⁹⁶.

2. Gelirin Yeniden Tanımlanmasının Sağlanması

Mali güce göre vergi alınması diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin genelinde benimsendiği gibi ülkemizde de benimsenen bir ilke olmaktadır. Her vergi sisteminde esaslı bir şekilde yer alması gereken mali güce göre vergilendirme ilkesinin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar kişisel mali güç ve nesnel mali güçtür. Kişisel mali gücün temel göstergesi safi artış teorisinin gereklerini olabildiğince yerine getiren geniş kapsamlı gelir olduğu halde, nesnel mali gücün göstergeleri tüketim harcamaları ve servettir. Hem kişisel mali güce göre, hem de nesnel mali

⁴⁹⁵ Yılmaz / Yılmaz, s.254.

⁴⁹⁶ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.145.

güce göre baktığımızda bir vergi sisteminin oluşturulması sırasında mali güç en uygun bir şekilde kavranmalıdır⁴⁹⁷.

Etkin bir vergi sistemi için önemli olan unsurların başında sistem içindeki vergilerin birbirlerini tamamlayıcı görevlerinin olması gelmektedir. Bu şekilde bir vergi türünün kapsamına alamadığı gelir unsuru diğer vergi türü tarafından kapsama alınmaktadır. Bu şekilde vergi kayıp ve kaçakları en aza indirilebilmektedir. Özellikle haksız ve yasadışı yollarla edinilmiş bir gelir, tespit edilemedikçe gelir vergisine tâbi olamamaktadır. Söz konusu bu haksız geliri kişiler bağış olarak göstererek vergi dışı bırakabilmektedir. Bu durumda, söz konusu bu intikalin peçeleme sözleşmesine konu edilip, gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesi gerekir. Mali sistemimiz içinde bu tür karşılıksız intikallere konu olan gelirlerin kaynağının gösterilmesi gerekmektedir⁴⁹⁸. Bu konuda özellikle gelir üzerinden alınan vergilerle servet vergisi arasındaki oto-kontrolü de sağlamak amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin yeniden tanımlanması önerilmektedir. AB ülkelerinde olduğu gibi, kaynak teorisinden safi artış teorisine geçilecek şekilde kanunî düzenlemelere gidilmelidir. Bu şekilde vergi idaresinin gelirleri, vergiyi doğuran olayların tümü ile kavranması imkânından dolayı daha da artacaktır⁴⁹⁹.

3. Emlâk Vergisi Kanunu

a. Genel Olarak

Emlâk vergisi, Belediyelerin en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Ancak verginin uygulanmasında Emlâk Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan, tartışmalar yaratan birtakım tespitler söz konusudur.

⁴⁹⁷ Güneş, Harcama Kavramı, s.90; Özdemir, s.261.

⁴⁹⁸ Taşdelen, s.490.

⁴⁹⁹ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.144; Özdemir, s.261.

b. Vergi Değeri Uygulaması Yerine Rayiç Değerin Esas Alınması

Türkiye’de Emlâk Vergisi’ne konu olan bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespitinin, tahrir (yazım) usûlü, beyan usûlü ve günümüzde uygulandığı biçimiyle arsa ve araziler ile binalar için Emlâk Vergisi Kanunu’nda belirtilen esaslara göre değerlendirilmesi usûlü şeklinde uzun bir geçmişı bulunmaktadır. Bina ve arazilerin vergi değerlerinin tespitinde sözü edilen bu üç yöntemden de olumlu sonuç alınabildiğini söylemek mümkün olmamaktadır. Emlâk vergisinde matrah belirleme, daha önce de belirtildiği gibi, dört yılda bir yapılacak genel beyan ile idarece takdir edilmektedir. Buna göre, mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi ilgili Belediye hesaplamaktadır. Bugün uygulanan tespit yöntemi, hem vergi adaleti hem de verginin mali yönü itibariyle üzerinde önemle durulacak konulardan birisidir.

Günümüzde arsa ve arazilerin vergi değerleri, her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide, cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler dikkate alınarak; arazilerde de her il veya ilçe için arazinin cinsi itibariyle takdir olunan birim değerlere göre, takdir komisyonlarınca belirlenmektedir. Binaların vergi değeri ise, Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık Bakanlığı’nca ortak tespit edilen bina metrekaresi maliyetlerine, belirtilen arsa fiyatının eklenmesiyle bulunmaktadır. Takdir edileceği üzere bu usûl, özellikle bina ve arsaların gerçek fiyatlarının belirlenmesini gerçekleştirmekten çok uzak kalmaktadır. Çünkü aynı caddede bulunmasına rağmen, köşe başı ve cadde ortası olması binanın gerçek değerini çok değiştirmektedir. Oysa; uygulamada, aynı sokakta bulunma nedeniyle binalar için aynı vergi değeri tespit edilmektedir. Doğal olarak bina, arsa ve arazilerin gerçek değerlerinin tespit edilmesi oldukça güçlük taşımaktadır. Ancak, teknolojinin son derece ilerlemiş olduğu günümüzde, bugüne göre daha uygun değerleme ölçülerinin kullanılabileceği düşünülmektedir⁵⁰⁰.

Emlâk vergisinin etkili ve verimli bir biçimde işlev görebilmesinde en önemli mesele emlâkin zamanında ve gerçek değeri üzerinden vergilendirilmesinin

⁵⁰⁰ Mutluer/Öner/Kesik, s.371.

sağlanmasına yönelik bir değerlendirme mekanizmasının geliştirilmesidir. Bu açıdan değerlemede vergi değeri yerine rayiç değer esas alınması hem mükellefler için daha adaletli bir vergilendirme olacak, hem de hazine açısından vergi gelirlerine önemli katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte, tapu dairelerinde alınacak Harçlar ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulamasında da, rayiç değer esas alınması da Hazine gelirlerini artıracaktır. Ancak rayiç değer uygulaması, belediyeler açısından bu konuda eğitimli ve yeterli personel olmaması ve tespit yapılmasını sağlayacak personel üzerinde iş yükünü artırması sebebiyle belediyeler bünyesinde yerine getirilebilecek bir uygulama olmaktan uzaktır.

Rayiç değer tespitinde, kamu-özel sektör işbirliğinin sağlanması önerilmektedir. Rayiç değer her bir vergi konusu emlak için uygulanması gerektiği düşünülürse tespit edilmesi oldukça maliyetli ve zor olmaktadır. Bu konuda, ülkemizde son yıllarda sayıları hızla artmış bulunan ve Ticaret Odalarına kayıtlı emlak şirketlerinin, Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık Bakanlığı'nın destek alması gerektiği kuruluşlar olması düşünülmektedir. Emlak şirketleri, emlak alım-satımı, kiralanması, gayrimenkul danışmanlığı, inşaat yapımı, ekspertiz ve değerlendirme hizmetleri yapan kuruluşlardır. Özellikle de taşınmaz konut değerlendirme konusunda gelişmiş teknolojilere sahip olarak, mühendis ve mimarlık eğitimi almış kalifiye elemanlarla hizmet sunmaktadırlar. Bu şirketlerin, arsa ve binaların buldukları semt, çevresindeki yol durumu, ticaret veya mesken alanında olup olmadıkları, şehir merkezine olan uzaklıkları, ulaşım durumu, arazilerde verimlilik derecesi, üzerinde yapılabilecek inşaat için alabilecekleri kat sayısı, alt yapı hizmetlerinden yararlanma durumu, nüfus yoğunluğu gibi etkenleri göz önünde bulundurarak tespit ettikleri rayiç değerlerin emlak vergisi açısından esas alınması verginin eşitlik anlayışı açısından yol açtığı tartışmaları ortadan kaldıracaktır. Kuruluşların tespit ettiği rayiç değerler konusunda güvenilir bilgi sağlamaları ve eksik değer tespitleri açısından doğacak vergi kaybından müteselsil sorumlu tutulmaları gerekmektedir.

c. Takdir Komisyonu Kararlarına Kişilerin İtiraz Etmelerinin Sağlanması

Emlâk Vergisi Kanunu ile ilgili bir diğer tartışma yaratan durum ise, arsa ve araziler için takdir komisyonunun tespit ettiği değerler ile binalar için Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedele karşılık mükelleflerin doğrudan dava yoluyla itiraz haklarının bulunmamasıdır. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi gözetiminde dava açabilirler. Dava açma hakkı sadece bu kurum ve kuruluşlara tanınmaktadır. Kişilerin doğrudan dava yoluyla itiraz hakları bulunmamaktadır. Bu durum Anayasa'nın 125'inci maddesinde "*idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır*" şeklinde belirtilen yargı yolu hükmüne aykırılık teşkil etmektedir⁵⁰¹.

Mükelleflerin doğrudan dava açma yoluna başvurmaları durumunda, aynı sokakla ilgili pek çok kişinin dava açabileceği, bir anda binlerce davanın söz konusu olabileceği, bunun da yargıyı kilitleyeceği, uzun sürelerde karar çıkamayacağı ve vergi tahsilinin gecikeceği şeklinde görüşler ileri sürülebilir. Ancak davaların birleştirilerek görülmesinden kısa yargılama usûllerinin benimsenmesine kadar pek çok hukukî tedbir ve düzenleme ile bu sakıncaların telafi edilebileceği düşünülmektedir⁵⁰².

⁵⁰¹ Doğrusöz, Arsa Değerinin Tespiti, Referans Gazetesi,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=121854.

⁵⁰² Doğrusöz, Arsa Değerinin Tespiti, Referans Gazetesi,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=121854.

ç. Belediye ve Mücavir Alan Sınırları Dışındaki Muafiyetlerin Kaldırılması

Mücavir alan İmar Kanunu 5'inci maddesine göre "*imar mevzuatı bakımından Belediyelerin yetki ve sorumluluğuna bırakılmış alan*" demektir. Mücavir alan tanımına İmar Kanunu ile açıklık getirilmekle beraber, bu alanlardaki arsa ve arazilerin emlak vergisine tâbi olması nedeniyle mücavir alan kavramına Emlak Vergisi Kanunu'nda da yer verilmiştir⁵⁰³. Mücavir alan içerisinde kalan arsa ve araziye ait emlak vergisi ilgili belediye tarafından tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Belediye sınırları ve mücavir alan dışında olsa da arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler ile ticarî, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan araziler de verginin konusuna girmektedir⁵⁰⁴. Ancak belediyelerin ve mücavir alan sınırları dışında bulunan ticarî, sınai ve turistik bir faaliyetle ilgili olarak kullanılmayan araziler için emlak vergisi alınmamaktadır. Özellikle belediye ve mücavir alan dışında bulunan ziraî faaliyet kapsamında olan tarım arazilerinin emlak vergisi kapsamında olmayıp, belediye ve mücavir alanlar içindeki nispeten daha küçük arsa ve arazilerin emlak vergisi kapsamında olmasının vergisel eşitlik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde (m.4/u) ve 14'üncü maddesinde (m.14/g) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaların ve arazilerin ticarî, sınaî ve turistik faaliyetler ile belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılmamak şartıyla daimi muafiyet kapsamında olduğu belirtilmektedir. Bu muafiyet uygulaması özellikle belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve arazi sahipleri ile belediye ve mücavir alan sınırlarında bina, arsa ve arazi sahipleri arasında vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkelerine aykırılık oluşturacak şekilde bir farklılık yaratmaktadır.

⁵⁰³ **Mazı / Arslan**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadî ve İdari Bilimler Dergisi, www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/181.pdf.

⁵⁰⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.360; Dnş. Dokuzuncu Daire, 14.11.2002, E.2002/1422, K.2002/4712, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid=21480>.

Belediye ve mücavir alan sınırı dışında bulunan dönümlerce arazinin vergi dışı kalıp, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde yer alan arsa ve arazilerin vergi konusu edilmelerinin, kişiler arasında eşitsizlik oluşturduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte belediye ve mücavir alan dışındaki bina sahiplerine tanınan muafiyet ile hem vergisel açıdan eşitsizlikler ortaya çıkmakta, hem de uzun dönemde kentleşme politikalarını olumsuz etkileyecek sonuçlara neden olmaktadır. Çünkü belediye sınırları içerisindeki imar faaliyetleri ile belediyeler ilgilenirken, belediye sınırları ve mücavir alan sınırları dışındaki imar faaliyetlerine ilişkin İmar Kanunu'nda da bir düzenleme bulunmamaktadır⁵⁰⁵. Bunun sonucunda şehirlerin çevresinde her türlü denetimden uzak gelişebilecek bir yapılaşma söz konusu olacaktır.

Kanunîlik İlkesi, Anayasa tarafından güvence altına alınmış bir ilke olmaktadır. İmar Kanunu'nun 45'inci maddesi mücavir alanlar konusunda Bakanlığın resen yetkili kılmaktadır. İmar Kanunu'na göre, mücavir alana girme veya mücavir alandan çıkma konusunda Bayındırlık ve İskân Bakanlığı resen yetkili kılınmaktadır⁵⁰⁶. Mücavir alanların saptanmasında herhangi bir ölçüt bulunmamaktadır. Mücavir alanlarda yaşayanlara 2464 sayılı Belediye Gelirleri ve 3239 sayılı Kanun ile değişik 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunları uyarınca ek mali yükümlülükler getirilmektedir. Mücavir alandan çıkma halinde bu yükümlülükler sona ermektedir⁵⁰⁷. Bu durumda emlak vergisinde mücavir alanların dışındaki arazi

⁵⁰⁵ **Mazı/Arslan**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/181.pdf.

⁵⁰⁶ İmar Kanunu Madde 45: Mücavir alan sınırları belediye meclisi ve il idare kurulu kararına dayanarak vilayetlerce Bakanlığa gönderilir. Bakanlık bunları inceleyerek aynen veya değiştirerek tasdik etmeye veya değiştirilmek üzere iadeye yetkilidir
Mücavir alanın ilgili belediye sınırına bitişik olması gerekmez. Ayrıca, bu alanlar köyleri de ihtiva edebilir. Mücavir alandan çıkarılma da aynı usûle tâbidir. Bakanlık gerekli gördüğü hallerde mücavir alana alma ve çıkarma hususunda resen karar verebilir.

⁵⁰⁷ **Mazı/Arslan**, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/181.pdf.

ve arsalar için tanınmış olan daimi muafiyetlerden yararlanabilme müessesesi, Emlâk Vergisi Kanunu'nun dışında Bayındırlık ve İskân Bakanının da takdirine bırakılmış olmaktadır. Söz konusu bu resen takdir yetkisi Anayasal bir ilke olan vergilerin kanunîliği ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

d. İndirimli Oran Uygulamasının Yeniden Düzenlenmesi

Türk Vergi Sistemi içerisindeki servet vergileri, genel olarak, vergilendirmenin sosyal bir fonksiyonu olan servet dağılımını sağlamamaktadır. Emlâk vergisi kapsamında bunu somutlaştıran bir örnek ise, binalar için geçerli olan indirimli oran uygulaması olmaktadır.

İndirimli oran uygulaması, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup, on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri genellikle kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürülülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması durumunda indirimli (sıfır) oranlı bina vergisinden yararlanmasını düzenlemektedir (EVK madde 8/2). Bu düzenlemeye göre, özellikle Türkiye sınırları içinde ifadesi indirimli oranda haksız uygulamalara sebep olmaktadır. Bu ifade, Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olan ancak yurt dışında bir ve birden fazla meskeni olan kişilerin de indirimli oran uygulamasından yararlanmasına olanak sağlamaktadır⁵⁰⁸.

Servet vergilerinin gelir ve servet dağılımını sağlamak gibi bir sosyal amacı olduğunu düşündüğümüzde, düzenlemeden dar gelirli kişilerin yanında gelir düzeyi yüksek kişilerin de yararlanması mümkün olmaktadır. Bu durum sosyal amaca hizmet etmemektedir. Ayrıca bina vergisi indiriminden yararlanılabilmesi için herhangi bir faaliyet veya gelir şartı aranılmamaktadır. Buna göre, asgari ücretle bir yerde çalışıp bir sosyal güvenlik kurumuna bağlı olan ücretli bina indiriminden

⁵⁰⁸ Erol, s.37.

yararlanamazken; Gelir Vergisi Kanunu 103'üncü maddesinde yer alan tarifenin ikinci dilimindeki tutara kadar⁵⁰⁹ menkul sermaye iradı elde eden bir kişi bu indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanabilmektedir. Emlâk Vergisi Kanunu 45 Seri Nolu Tebliğ uygulamasından kaynaklanan Emlâk vergisinde yer alan ilgili madde hükümlerinin vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkeleri doğrultusunda yeniden düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir⁵¹⁰.

4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Motorlu taşıtlar vergisi açısından motorlu taşıtların vergilendirilmesinde ülkemizde esas alınan ölçütler motor gücü (BG), motorun silindir hacmi(cm³), yaşı, ağırlığı şeklindedir. Esas alınan her bir ölçütün diğerlerine göre olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Beygir gücü ve motor silindir hacmi esas alındığında, genel olarak motorların beygir güçleri ve silindir hacimleri arttığında daha fazla motorlu taşıtlar vergisine tâbi tutulmaktadır. Yüksek beygir gücüne ve yüksek motor silindir hacmine sahip araçların genellikle daha pahalı olduğu dikkate alınırsa; bu ölçüt yüksek silindir hacmine sahip ancak eski olup değer olarak daha düşük tutardaki araçlarla pahalı araçların aynı miktarda vergilendirilmesine sebep olmaktadır.

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde bir diğer ölçüt olarak ağırlık ölçütünün esas alınması, vergiye mali güce göre vergilendirme ilkesine göre değil de, yararlanma ilkesine göre alındığı yönünde bir izlenim vermektedir. Ağırlık ölçütünde araçların çevreye ve yollara verdiği zarar göz önüne alınmaktadır. Özellikle Avrupa

⁵⁰⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tâbi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2009 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde yeniden belirlenmiştir:

8.700 TL'ye kadar	% 15
22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	% 35

⁵¹⁰ Erol, s.37.

Birliği ÷lkelerinde daha ağır olan araçların çevreye daha çok zarar verdiği, bu nedenle de sebep oldukları bu negatif dışsallıkları motorlu taşıtlar vergisi ödeyerek tazmin etmeleri gerektiği ileri sür÷lerek bu ölçüt esas alınıp vergilendirme yapılmaktadır⁵¹¹.

÷lkemizde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde esas alınan bir başka ölçüt taşıtların yaşı olmaktadır. Kullanıldıkça değeri azalan malların, vergi nedeniyle, iktisadi ömürlerini tamamlamadan hurdaya çıkarılmalarını önlemek için tarifeler, genellikle söz konusu taşıtların yaşını dikkate alacak biçimde düzenlenmekte, yıllar geçtikçe aynı mal için ödenen vergi azalmaktadır⁵¹². Yaş ölçütü, diğer ölçütlere kıyasla vergiyi mali güce göre vergilendirme ilkesine daha yakınlaştırmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisine sadece mali açıdan bakıldığında ve verginin sadece mali amaçla alındığı hesaba katıldığında, mevcut uygulama Anayasal bir ilke olan mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşımaktadır. Günümüzde çevresel kaygıların artması, motorlu taşıtlar vergisine sosyal bir özellik kazandırmakta ve onu çevre politikasının bir aracı konumuna sokmaktadır. Çünkü yüksek motor gücüne ve silindir hacmine sahip araçlar teknik olarak daha fazla yakıt tüketmektedir ve çevreye daha fazla zarar vermektedir. Bu açıdan motorlu taşıtlar vergisi için uygulanan bu ölçüt, vergiye sosyal amaçla alınan bir vergi özelliği katmakta, motorlu aracın servet değeri söz konusu edilmemektedir. Bu durum, motorlu taşıtlar vergisini servet üzerinden alınan bir vergi değil de, bir çevre vergisi örneği haline getirmektedir. Bu yönüyle motorlu taşıtlar vergisi, vergilendirmede adaleti sağlayan mali güce göre vergilendirme ilkesini temel kriter almamaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların değerini esas alan bir matrah üzerinden alınmalıdır.

Motorlu taşıtlar için, söz konusu motorlu taşıtların değeri yerine fiziki sahip olduğu özelliklerinin vergilendirmeye esas alınması vergilendirme açısından eşitsiz

⁵¹¹ Fikir, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024246.htm.

⁵¹² Uluatam, s.373.

uygulamalara neden olduğu gibi Anayasal eşitlik anlayışına da ters düşmektedir. Motorlu taşıtlar vergisindeki söz konusu eşitsizliği gidermeye yönelik olarak kabul edilen 5035 Sayılı Kanun⁵¹³ ile özellikle I sayılı listedeki araçların vergilendirilmesine ilişkin olarak “kasko sigorta değeri” esası kabul edilmesine rağmen; II ve IV sayılı listelerde yer alan araçlar için halâ ağırlık, yaş, motor gücü gibi ölçüler esas alınmaktadır. Söz konusu bu uygulamalara ve yürürlük tarihine ilişkin olarak 5035 sayılı Kanun Anayasa’nın 2, 7, 8, 10, 11 ve 73’üncü maddelerine aykırılık iddiasıyla iptal davasına konu olmuş ve söz konusu Kanun’un ilgili hükümlerinin Anayasa’ya aykırı olmadığı oybirliği ile kabul edilerek dava reddedilmiştir⁵¹⁴.

16.05.2009 tarihli Resmi Gazete yayımlanan 5897 Sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Motorlu deniz taşıtları üzerindeki vergi yükü harca dönüştürülmüştür. 01.07.2009 tarihinden itibaren motorlu deniz taşıtları üzerinden motorlu taşıtlar vergisi alınmayacaktır. Bu taşıtların vergi yükü daha önce de belirtildiği gibi Bağlama Kütüğüne kayıt ettirilirken verilen ruhsat ve vize harçlarından ibaret olacaktır. Alınacak harç ise, taşıtın boyuna göre belirlenmiş olan bir tarifeye bağlı olmaktadır. Deniz taşıtlarının değerlerinin boyları ile doğru orantılı olarak arttığını düşündüğümüzde, ödenecek harç miktarının da taşıtın boyunun artmasıyla artış göstermesi Anayasal bir ilke olan mali güç ilkesine uygun olmaktadır. Bu yeni düzenleme ile motorlu deniz taşıtları üzerindeki vergi yükümlülüğü kalkmakta, ödenecek ruhsat ve vize harçlarından dolayı malî yükümlülük kalkmamaktadır. Ancak bu düzenlemenin denizciliğimize önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi, motorlu taşıtı üzerine tescil ettiren gerçek veya tüzel kişidir. Bu uygulama zaman zaman motorlu taşıtı asıl üzerinde tasarruf edenin yerine, adına kayıt yapılmış olan kişinin vergilendirilmesi sonucunu

⁵¹³ RG. 02.01.2004 – Mük.25334

⁵¹⁴ Any. M. 23.06.2004 tarih ve E. 2004/14, K. 2004/84 (R.G. 22.10.2005 - Sayı: 25974)

yaratabilir. Bu yönüyle, aracın hukukî ve fiili sahibinin aynı olması, sorunların giderilmesi açısından önemlidir⁵¹⁵.

5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

a. Genel Olarak

Veraset ve intikal vergisinin sistem içerisinde tespit edilen eleştirilerine ilişkin değerlendirmeler iki şekilde ele alınacaktır. Öncelikle veraset ve intikal vergisinin uygulamadaki haline yönelik değerlendirmeler daha sonra da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun kaldırılmasına yönelik değerlendirmeler ele alınacaktır.

b. Mevcut Sistem Açısından Yapılan Tespitler

Veraset ve intikal vergisi, mevcut vergi sistemimiz içerisinde servetten alınan genel nitelikte bir vergidir. Genel olması, vergiyi mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun hale getirmektedir. Gelir ve servet dağılımını sağlamak üzere Türkiye'de uygulanan veraset vergisi türü, miras paylarının vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Buna göre, kendisine miras kalan kişi, kalan miras payının değerine göre vergi ödemek durumunda kalmaktadır⁵¹⁶. Miras hisselerinin vergilendirilmesi, terekenin vergilendirilmesi uygulamasına göre daha az vergi geliri getirmektedir. Çünkü miras hisselerini esas alan uygulama, akraba ilişkilerini dikkate alan subjektif özellikte olduğu ve istisna-muafiyetlere çok yer verdiği için verginin matrahı da küçülmektedir. Düşük oran uygulaması da vergi gelirleri içinde veraset ve intikal vergisinin oldukça düşük oranda kalmasına sebep olmaktadır⁵¹⁷. Verginin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması mali amacı gerçekleştirmede yetersiz kaldığını düşündürebilir; ancak, veraset ve intikal vergisinin bir takım sosyal

⁵¹⁵ Akdoğan, Kamu Maliyesi, s.253; Edizdoğan, s.290.

⁵¹⁶ Aren, s. 22; Turhan, Vergi Teorisi, s.184; Uluatam, s.368; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.12; Mutluer/Öner/Kesik, s.324

⁵¹⁷ Nadaroğlu, s.358; Uluatam, s.368; Uluatam/Methibay, s.343.

amaçların gerçekleştirilmesinde ve mali gücün kavranmasında kullanılması gerekli görülmektedir.

Miras paylarının vergilendirilmesi, vergisel açıdan mükellefler için önemli bir sorun yaratmazken, asıl sorun Medeni Kanun'un miras hükümleri açısından önem taşımaktadır. Mevcut miras sistemi, mirasçılara kalan malların parçalanmasını önleyememektedir. Bu durum özellikle tarım arazilerinin parçalanmasını ve bu arazilerin verimli bir şekilde işlenmesi imkânını ortadan kaldırmaktadır. Bu sakıncalı durum, ülkenin ekonomik verimliliğini düşüren köyden kente göçlerin artmasına ve şehirlerin çarpık bir şekilde gelişmesine neden olmuştur. Miras sistemi aynı şekilde işletmelerin bölünmesine de sebep olmaktadır. Bu sakıncaların esaslı bir şekilde ortadan kaldırılması öncelikle Medeni Kanun ve Türk Ticaret Kanunu gibi bazı kanunlarda değişiklik yapılarak gerçekleştirilebilir. Yapılacak değişiklikler tarım ve sanayi sektöründe bölünmeleri önleyecek hükümler içermelidir. Tüm bu kanun değişikliklerine de Veraset ve İntikal Vergisi ile örneğin bölünmeyen tarım işletmeleri ve ticari işletmelerden vergi alınmaması yoluyla destek olunması mümkündür⁵¹⁸.

Veraset yoluyla intikaller ile ivazsız intikallerin ayrı vergilendirilmesi nedeniyle veraset ve intikal vergisi, çifte artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Tarifinin ilk dilimi, 160.000TL'den başlamaktadır. Bu durum veraset ve intikal vergisinde, intikallerin küçük parçalara bölünerek düşük vergi oranlarından yararlanılması şeklinde bir vergiden kaçınmaya sebep olabilmektedir. Bunun önlenmesi için, ister ivazsız intikal yoluyla, ister veraset yoluyla elde edilsin mükellefin tüm servet unsurlarının toplanarak vergisinin hesaplanması yoluna gidilebilir. Bu yöntemin, kişilerin servetlerini bölerek servetlerinin bir kısmını yaşarken, bir kısmını da miras şeklinde intikal ettirmelerinin yol açacağı vergi kaçırma yollarına engel oluşturabileceği düşünülmektedir⁵¹⁹.

⁵¹⁸ Mutluer/Öner/Kesik, s.372.

⁵¹⁹ Uluatam, s.371; Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.15.

Veraset ve intikal vergisi kapsamında vergilendirilen varlıklardan en önemlisi gayrimenkuller olmaktadır. Gayrimenkullerin vergilendirilmesinde değerlendirme konusunda esas alınan değer Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinde açıklanan vergi değeridir. Vergi değerinin esas alınması yerine gayrimenkullerin rayiç değerinin esas alınarak vergilendirilmesi, sosyal amacın yanı sıra vergiyi mali amaçla alınan bir vergi haline getirecektir⁵²⁰.

Menkul kıymetler için, menkul kıymetlerin kayıtdışı olabilmelerine yol açan bir müessese bulunmaktadır; o da hamilinelik müessesesidir. Hamiline yazılı hisse senetlerinin, senedi ihraç etmiş olan şirkete dahil bildirilmeksizin sadece teslim ile el değiştirmesi, hamiline çekin beyaz ciro yolu ile ciro edilmesi, bu kıymetlerin gerçek sahiplerinin tespit edilmesini ortadan kaldırmaktadır. Özvarlığı milyarları geçen büyük şirketlerin sahipleri veya alacak haklarının sahipleri bu şekilde gizlenebilmektedir. Hamiline yazılı hisse senedinin sahibi, genel kurul toplantısına katılarak "hazirun cetveli"ne adını yazdırmaması halinde belirlenememektedir. Bu durum, hem hisse devri, hem de temettü vergilemesinde, öte yandan intikalde veraset vergisini hemen hemen yok etmektedir. Ayrıca faturasız satışların karşılığının beyaz ciro lu çeklerle ödenmesi ve bu çeklerin tahsilâtının genellikle adressiz kişilerce yapılması, kayıt dışı ekonomin büyümesine yol açan başlıca unsurlar arasında yer almaktadır. Hatta bahis kuponlarının veya piyango biletlerinin hamilneliği dahi, bu alanda veraset ve intikal vergisi alınması imkânını ortadan kaldırmakta, vergiyi sadece stopaj yolu ile alınabilir kılmaktadır. Bu nedenle, ya hamilinelik olgusu hukuk sistemimizden çıkartılmalı, ya da hamiline kıymetleri kayıt altında tutacak ve bunlar üzerinde hak tesisi veya devrini izleyen bir sistemin geliştirilmesi önerilmektedir⁵²¹.

⁵²⁰ Karakoç, Veraset ve İntikal Vergisi, s.26.

⁵²¹ Doğrusöz, Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele, 163.

b. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısına Yönelik Değerlendirmeler

aa. Genel Olarak

Veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına ilişkin kanun tasarısı Bakanlar Kurulu tarafından Meclis Başkanlığı'na sunulmuştur. Tasarı kısa bir gerekçe içermekte ve bu da verginin daha çok mükellefle idare arasındaki ilişkiyi zora soktuğu ve vergiye uyum maliyetlerini artırdığı noktasına dayandırılmaktadır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı'nın kanunlaşması durumunda, vergi gelirleri içerisinde küçük bir paya sahip olan veraset ve intikal vergisinin yürürlükten kaldırılması söz konusu olmaktadır.

Teorik olarak bir verginin kaldırılmasında ya da kaldırılmasına yönelik tasarıların gündeme gelmesinde dikkat edilecek konu, vergi kaldırıldığında veya vergi artırıldığında sistem üzerinde oluşacak etkidir. Bir vergi kaldırıldığında sistem için çok büyük bir gelir kaybına sebep oluyorsa, kaldırılmasının sakıncalı olduğu düşünülmektedir. Aynı şekilde vergi sistemden kaldırıldığında vergi sistemi daha iyi bir sonuca ulaşıyorsa verginin sistem için yararlı olmadığı ve sisteme hizmet etmediği düşünülmektedir. Verginin artırılması açısından bakıldığında ise, bu vergi artışının diğer vergilerde bir azalmaya sebep olmaması önemli olmaktadır. Ya da tam tersi verginin azaltılmasının diğer vergilerde bir artışa sebep olmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Veraset ve intikal vergisi, vergi gelirleri içerisinde çok düşük bir paya sahiptir. 2008 yılı merkezî yönetim gelirleri içerisinde tahsilâtı yapılan toplam vergi geliri 189.966.082 TL'dir. Tahsilâtı yapılan veraset ve intikal vergisi tutarı 149.717

TL'dir. Veraset ve intikal vergisine ait bu tutar, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtının % 0.08'idir⁵²².

Uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi, bütçeye gelir yaratma amacını ikinci planda tutarak, sosyal devlet anlayışı çerçevesinde gelir ve servet dağılımındaki dengeyi sağlamaktadır. Sosyal amaç olarak kabul edilen bu durum Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası ile de güvence altına alınmıştır. Buna göre, "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*". Servet sahibi kişilerin veraset yoluyla elde ettikleri bu servetlerinin vergilendirilmemesi, mali gücü artan bu kişilerin vergilendirilmemesine neden olacaktır. Bu ise, Anayasa'nın 73'üncü maddesi 1'inci fıkrasında kabul edilen "*herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*" hükmü ile çelişmektedir. Tasarı kanunlaşır, söz konusu kanunun vergi hukukuna hâkim Anayasal ilkeler ışığında Anayasa Mahkemesi denetimine tâbi tutulması mümkündür⁵²³.

bb. Verasetin Kaldırılması, Karşılıksız İntikallerin Gelir Vergisi Kapsamında Vergilendirilmesi

Veraset ve intikal vergisi sürekli nitelikte olmayıp genel bir servet vergisidir. Emlâk ve motorlu taşıtlar vergisi gibi belirli servet unsurlarını içermeyip tüm servet unsurlarını içermektedir. İvazsız intikallerin gelir vergisi bünyesine alınması idare açısından maliyet kolaylıkları sağlayabilir. Tasarıda ivazsız intikallerden alınan servetlerin veraset vergisi bünyesinde değil de, gelir vergisi kapsamında "arızî kazanç" olarak vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu intikallerin gelir vergisi

⁵²² Gelir İdaresi Başkanlığı, 2008 Yılı Merkezî Yönetim Gelirleri,
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm

⁵²³ **Batrel**, Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine, *Yaklaşım Dergisi*,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512065.htm;
Töralp, Referans Gazetesi, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=97735;
Eroğlu, s.168; **Sonsuzoğlu**, *Yaklaşım Dergisi*,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm.

bünyesine alınması gelirin tanımının kapsamının genişletilmesini gerektirmektedir. Aksi takdirde gelirin konusu üretim faktörlerinden elde edilen gelirle sınırlı kaldığı sürece veraset ve intikal vergisinin ivazsız intikaller kısmının gelir vergisi bünyesine alınması mükellefleri belirli servet unsurlarının dışındaki servet unsurlarını elde etmeye teşvik edecektir.

Veraset yoluyla intikal eden servetler üzerinden alınan veraset vergisinin kaldırılması gelir vergisi ile vergilendirilmemiş karaparalarla edinilmiş servetin, ölüme bağlı olarak el değiştirirken vergilendirilmesini engelleyecektir. Genel olarak karaparalar, taşınmaz mallara, motorlu taşıtlara, değerli taşlara ve altına, banka hesaplarına, menkul kıymetler borsası araçlarına, devlet tahvillerine yatırılmaktadır. Veraset vergisinin kaldırılması ile bu servet unsurlarının ölüme bağlı olarak elde edilmesi de vergilendirilmemiş olacaktır⁵²⁴. Bu durum, servet unsurlarını ellerinde bulunduran kişilerin üzerindeki vergi yükünü, bu servetleri normal yollarla elde edenler aleyhine olarak azaltacaktır. Toplumdaki kişiler arasındaki vergi yükündeki bu adaletsiz dağılımın, mükelleflerin vergilendirmeye karşı olan tutum ve davranışlarını olumsuz etkileyecek bir etken olabileceği düşünülmektedir.

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler genel olarak mali amacın gerçekleştirilmesinden çok ekonomik-sosyal amaçların gerçekleştirilmesine yönelik alınmaktadır. Veraset ve intikal vergisinin kaldırılmasına ilişkin tasarı gerekçesinde de, verginin mali amacına ilişkin bir husus öne sürülmemiştir. Verginin mali amacı gerçekleştirilmenin yanında servet dağılımını gerçekleştirmeye yönelik önemli bir işlevi bulunmaktadır. Özellikle veraset yoluyla intikallerin vergi dışı bırakılması, gelişmekte olan bir ülke olarak Türkiye’nin bozuk olan gelir dağılımı dengesini daha da bozacak ve servetlerin belirli ellerde toplanmasına neden olacaktır⁵²⁵.

⁵²⁴ **Heper**, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.168; **Demirkan**, s.13.

⁵²⁵ **Batirel**, Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512065.htm;
Töralp, Referans Gazetesi, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=97735;
Eroğlu, s.168; **Sonsuzoğlu**, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm.

Yatay ve dikey vergi eşitliği ilkelerinin ve âdil vergi uygulamasının bir gereği olarak, veraset yoluyla mali güçte ortaya çıkan söz konusu artışın vergilendirme açısından mutlaka dikkate alınması gerekmektedir⁵²⁶. Verasetin vergilendirilmeyip, özellikle aile içi intikallerin vergilendirilmesi, ivazsız intikallerin ölüme bırakılmasına yol açacaktır. Örneğin belli bir vakte kadar öleceğini bilen bir kişi hiçbir şekilde servet intikalinde bulunmayarak servetin veraset yoluyla devrini sağlayarak vergiden kurtulabilir⁵²⁷.

cc. Vergi Yüklü Düzenlemesi

İvazsız intikallerin gelir vergisi kapsamına alınması, daha fazla oranda bir vergiye tâbi olacağını düşündürse de vergi yükleri açısından durum değişmeyecektir. Çünkü tasarıda vergi yüklerinin değişmemesine ilişkin bir düzenleme maddesi bulunmaktadır. Düzenleme maddesi ile gelir vergisi bünyesinde vergilendirilecek bu servet intikallerinin vergi yükünün dengelenmesine çalışılmaktadır. Söz konusu intikalın, gerçekleştiği takvim yılında hak sahibinin geliri sayılacağı belirtilmektedir. Başka bir deyişle, veraset ve intikal vergisinde karşılıksız intikallerle ilgili vergi tarifesi ile Gelir Vergisi tarifesinin çok farklı olması nedeniyle vergilemede, intikal eden değer belli bir yüzdesi alınarak kişilerin vergi yükünün artmaması sağlanacaktır. Bu uygulamayla karşılıksız intikallerdeki vergi yükünün değişmemesi amaçlanmaktadır⁵²⁸.

⁵²⁶ Öncel/Kumrulu/Çağan; s.371; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.60; Aksoy, s.359; Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.661; Taylar, s.178.

⁵²⁷ Nadaroğlu, s. 356; Batırel, Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512065.htm;
Sonsuzoğlu, Yaklaşım Dergisi,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm.

⁵²⁸ Töralp, Referans Gazetesi, http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=97735;
Eroğlu, s.169; Sonsuzoğlu, Yaklaşım Dergisi,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm.

dd. Geçiş Düzenlemesi

Tasarıda Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun tamamen kaldırılması öngörülmüş, ancak buna dair bir geçiş düzenlemesi yapılmıştır. Buna göre, 1.1.1998 tarihi esas alınarak bu tarihten önce veraset yoluyla ya da ivazsız şekilde intikal eden malvarlıkları için beyanname verilmeyeceği belirtilmektedir. 1.1.1998 tarihinden Kanun'un yürürlük tarihine kadar oluşan intikaller için, daha önce beyan edilmemiş olan mallar için 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre beyanname verileceği belirtilmiştir. Sözü edilen döneme ilişkin intikaller için 213 Sayılı Vergi Usûl Kanunu'nda belirtilen zaman aşımı süresi de yeni Kanun'un yürürlüğe gireceği tarihi takip eden yılbaşından itibaren 3 yıl ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlama ile geçmiş dönem ile ilgili işlemlerin belli bir tarih sonunda tamamlanması amaçlanmaktadır. Böyle bir düzenleme kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi gereğince yerindedir.

Tasarı metninde 2.500 TL'lik istisna tutarı belirlenmektedir. Bu durumda istisna sınırını aşan gelirler belirli ölçülerde vergi kapsamına alınarak, eşler arasında ya da ebeveynlerden çocuklarına veraset yoluyla, başka bir deyişle ölüm halinde intikal eden kıymetler bir verginin konusu olmaktan çıkarılırken, hayattayken gerçekleşen söz konusu intikallerin gelir vergisi kapsamına alınarak artan oranlı tarife ile vergilendirilmeleri plânlanmaktadır. Bu düzenleme vergiden kaçınmaların yolunu açacak bir duruma sebep olacaktır⁵²⁹.

⁵²⁹ Nadaroğlu, s. 356; Batırel, Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20080512065.htm;
Sonsuzoğlu, Yaklaşım Dergisi, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm.

C. Mevcut Servet Vergisi Sistemine Genel Servet Vergisi Önerisi

1. Genel Olarak

Ülkelerin iktisadî gelişmelerinin ilk aşamalarında servet üzerinden, arazi vergisi alındığı, gelişme süreci içerisinde özellikle gelir ile servet arasında büyük farkların ortaya çıkması ile genel servet vergisi uygulandığı ve ekonomi olgunlaştıktan sonra servet üzerinden alınan vergilerin kısmî nitelik taşıdığı görülmektedir⁵³⁰. İleri sürülen bu görüş çerçevesinde Türkiye geliştirmekte olan bir ülkedir ve bu noktada ülkemizde gelir ile servet arasındaki farklılık çok fazladır. Bu açıdan ekonomimizin olgunlaşma ve istikrar sürecine girmesi ve gelişmesi aşamasında genel nitelikte bir servet vergisi özellikle gelir ile servet arasındaki dengesizliği gidermede, âdil gelir ve servet dağılımının sağlanmasında gerekli olacaktır.

Ülkemizde genel nitelikte bir servet vergisinin uygulanması ise, beraberinde baştan aşağıya bir yenilenme gerektirir. Servet vergisinin uygulanabilmesi için, iyi yetişmiş kalifiye bir personele, mükemmel bir vergi idaresine, ayrıca kayıt sistemi düzgün olan çeşitli kamu kurumları arasında ahenkli ve iyi işleyen bir işbirliğine ihtiyaç vardır⁵³¹. Servet vergisi uygulaması öncelikle çok iyi işleyen bir kayıt sistemi gerektirmektedir.

Refah seviyeleri iyi olan, gelişmiş ülkelerde ekonomik kalkınmanın gerçekleşmesini sağlayan vergilerden biri servet vergisidir. Ülkemiz uzun yıllar siyasal iktidarların korkulu rüyası olan enflasyonla mücadele etmiştir. Enflasyon, ekonomimizin kendi kendine yetmesi için gerekli kamu olanaklarına engel olmuş, yatırım yapılamaz, üretim sağlanamaz sadece ve sadece borç faizlerini öder bir bütçe yönetimi sağlamıştır. Ekonomimiz kriz üstüne kriz atlatmış, üstlendiği IMF paketleriyle istikrarı bulma çabası sarfetmiştir. Ancak yıllar itibariyle yaşanan

⁵³⁰ Edizdoğan, s.286; Batırel, Kamu Maliyesi, s.146.

⁵³¹ Tükenmez, s.207.

enflasyon ve enflasyonun sebep olduğu ekonomik krizlerle mücadele hareketleri toplum içersinde sermaye ve servet sahibi kesimleri bir gecede döviz zengini yaparken, özellikle işçi ve memur kesiminin daha da fakirleşmesine yol açmıştır⁵³². Ücretli kesimin ücretleri enflasyona karşı güvence altına alınarak korunmaya çalışılsa da, bu kesimin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi yolunda adımlar atılmamış, bu şartlar toplumsal gelir dağılımı eşitsizliğini giderek artırmıştır.

Vergi yükünün ücretlilerin üzerinde toplanmış olması göstermektedir ki gelir vergisi, gelir dağılımında adaleti sağlamada tek başına yeterli olamamaktadır. Bununla birlikte sistemimiz içerisinde toplumsal tabakalaşmayı önlemeye, zengin kesim ile yoksul kesim arasındaki servet farkını gidermeye, servetin belli ellerde toplanmasını engellemeye yarayan, sosyal amaçlar taşıyan bir servet vergisi de bulunmamaktadır. Ülkemizde daha öncede belirtildiği gibi servet vergilerinin gerekliliği, mali amaçlardan ziyade sosyal amaçların gerçekleşmesi açısından söz konusu olmaktadır⁵³³. Anayasa'da Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal devlet olduğu ve Anayasa'nın 5'inci maddesinde devletin temel amaç ve görevleri belirtilmektedir. Buna göre, *"Devletin temel amaç ve görevleri, Türk Milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır"*.

Sosyal devlet, bir toplum içinde sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasını amaç olarak benimser. Sosyal hukuk devleti, ekonomik ve sosyal yönden zayıf kesimleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, diğer bir deyişle sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Bu

⁵³² Şeker, Yaklaşım Dergisi,

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930566.htm.

⁵³³ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.43; Varcan, s.69; Tosuner, s.16; Yılmaz / Yılmaz, s.253.

yönetim anlayışı içinde, kişilerin toplum içinde gerçek anlamda özgür olması, kendi kaderine iradesi ile hâkim olabilmesi, tüm sosyal-ekonomik baskılardan kurtulmuş olarak insan onuruna yaraşır biçimde ve şartlarda yaşaması esastır. Bunun için servet, sosyal-ekonomik durum ve faaliyetlerin insanlar arasında birtakım ayrıcalıklar yaratmasına engel olunmalıdır. Ekonomik hayatta rastlantı ve şansın doğurduğu eşitsizlikler ortadan kaldırılmalı, servet bir güç ve başarı kaynağı olmamalı, herkese insan onuruna yaraşır, bir hayat sürebilmesi için gerekli imkânlar ve güvenlik sağlanmalıdır. İnsanlar yaşamlarını etkileyen sosyal-ekonomik etkenler karşısında belirli bir yaşam seviyesinin altına düşmemeli, her koşulda başkasına muhtaç olmadan geçimini devam ettirebilmelidir⁵³⁴. Bu belirtilen amaçlar doğrultusunda kişiler arasındaki gelir ve servet dengesini sağlayarak toplum kesimleri arasındaki farkın azaltılması ve eşitsizliğin giderilmesi için servet vergileri maliye politikası için gerekli bir araçtır.

Türk Vergi Sistemi içerisinde genel nitelikteki veraset ve intikal vergisinde devamlılık özelliği bulunmadığı için kişinin net servetini matrah esas alan, genel ve devamlı nitelikli bir servet vergisi uygulaması söz konusu değildir. Servet üzerinden vergi alınması, sadece emlak ve motorlu taşıtların vergilendirilmesini konu alan özel servet vergilerinden oluşmaktadır. Bunların dışında kalan servet unsurları vergilendirilmemektedir. Bu servet unsurları vergilendirilirken; koleksiyon olarak elde tutulan değerli heykeller, resimler, vs ya da mücevherat gibi birtakım servet unsurlarının vergiye tâbi tutulmaması yatay eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir⁵³⁵. Bu servet unsurlarını kapsamına alan bir servet vergisi uygulamasının olmamasının yanında gerek emlak vergisi gerekse motorlu taşıtlar vergisi mali güce göre vergilendirme ilkesini göz ardı eden hükümler içermektedir.

Ülkemizde servetin etkin bir şekilde vergilendirilememesinin bir de politik tarafı bulunmaktadır. Yasama organı üyeleri genellikle bağlantılı oldukları ya da yakın oldukları sosyal ve ekonomik grupların özel çıkarlarını gözetirler. Baskı ve

⁵³⁴ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 190; Göze, Sosyal Devlet, s.176.

⁵³⁵ Yaraşlı, s. 204.

çıkart gruplarının etkisinde kalan yasama organı, kanun çıkartırken vergilerin sosyal amaçlarından sapabilmektedir. Baskı gruplarının bu tür etkileri, vergilerin gelir ve servet dağılımını sağlamaya yönelik sosyal amaçlarını olumsuz yönde etkilemektedir⁵³⁶. Vergi tarihimize baktığımızda servetin vergilendirilmesi amacıyla genel nitelikte uygulanmış olan Varlık Vergisi Kanunu bugün servet üzerinden vergi alınmasında etkili bir engel olarak işlerliğini korumaktadır. Kişilerin servetlerinin tespiti konusunda yapılan her türlü çalışma, bir zamanların faciası⁵³⁷ olarak nitelenen varlık vergisine benzetilerek servetin vergilendirilmesinde baskı unsuru oluşturmaktadır. Varlık Vergisi Kanunu, uygulandığı dönemin genel ekonomik şartları ile birlikte ele alındığında savaştan çıkmış, dışarıdan borçlanma imkânı da olmayan Türkiye Cumhuriyeti'nin, savaşın ağır tahriplerini kısa zamanda atlatmasında çok önemli bir araç olmuştur. Vergi hafızalarda azınlık karşıtı bir politika unsuru olarak yer ettirilmeye çalışılmış, ülkenin azınlık olmayan Müslüman-Türk vatandaşlarının savaştan çıkmış olduğu, bu halkın tüm servetinin zaten Tekalif-i Milliye Kanunları ile karşılıksız olarak fazlasıyla alındığı, ülkenin varlıklı kesiminin doğal olarak Azınlıklar olacağı göz önünden titizlikle kaçırılmıştır. Verginin sürekli olarak Azınlık karşıtı bir politika uygulaması olduğu yönünde spekülasyonlar ortaya atılmıştır. Varlık Vergisi Kanunu, uygulanmış olduğu dönemde kendisinden beklenen mali başarıyı göstermiş, vergi uygulaması sonrası gerçekleşmesi beklenen gelirin üstünde vergi geliri elde edilmiş ve bütçe dengeye sokulmuştur. Ülke ekonomisi kendi kendine büyük bir sıkıntıdan çıkmayı varlık vergisi sayesinde başarmıştır. Verginin vergilendirme ilkelerine aykırı şekilde uygulanması, bu konuda getirilen doğru bir eleştiridir. Ancak o dönemde uygulanan birçok vergi anayasal vergilendirme ilkelerine uymamaktadır⁵³⁸.

Vergilendirme ilkelerinin göz ardı edilerek uygulandığı vergilerden bir diğeri literatürde “yeni aşar” diye anılan Toprak Mahsulleri Vergisi idi. Bu vergi de tıpkı varlık vergisi gibi, İkinci Dünya Savaşı sırasında hızla artan ordu ihtiyaçlarının

⁵³⁶ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.197; Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.73; Ay, s.54.

⁵³⁷ Ökte, s.64; Akar, 75; Korkmaz, s.131.

⁵³⁸ Kafoğlu, s.80.

finansmanını sağlamak üzere kabul edilen bir vergi idi. Savaş döneminde tarım kazançlarının diğer kesimlerin kazançlarına göre daha hızlı oranda artması da verginin kabulünü kolaylaştırmıştır. Vergi ile köylünün asgari ihtiyaç sonrası ürününe el konulması büyük sıkıntılara yol açmıştır. Köylünün malını devletten kaçırmamasına ve küçük toprak sahiplerinin yok olmasına, büyük toprak sahiplerinin de mallarını karaborsacılara satmasına sebep olmuştur⁵³⁹. Çiftçilerden alınan Toprak Mahsulleri Vergisi, varlık vergisi gibi adaletsiz vergi uygulamalarına örnek teşkil etse de köylü ve çiftçi halkın, bu vergi ile ilgili sesi çıkmamıştır. Bunun temelinde yatan nedenin ise, köylü halkın güçlü ve sağlam bir politik - ekonomik desteğinin olmaması olarak açıklanabilir. Kısacası, bugün Varlık Vergisi Kanunu ile ilgili değerlendirme yaparken savaş sonrası Türkiye'sinin sosyal, ekonomik, siyasi ve askerî şartları göz ardı edilmemelidir⁵⁴⁰.

2. Genel Servet Vergisinin Yapısı

a. Genel Olarak

Bir vergi önerisi getirilirken vergilendirme ilkeleri, maliye ve ekonomi politikası için öncelikle yapılması gereken en önemli şey verginin konusunun, matrahının, oranının, istisna ve muafiyetler gibi yapısını oluşturan öğelerin titizlikle belirlenmesidir.

Türk vergi sistemi içerisinde genel nitelikte uygulanan veraset ve intikal vergisinin sadece nesiller arası âdil servet dağılımını sağlayıcı özelliği bulunmaktadır. Ancak devamlı ve yıllık olarak alınan bir servet vergisi uygulaması söz konusu değildir. Genel nitelikte ve devamlı olarak alınması önerilen genel servet vergisinin, veraset ve intikal vergisini tamamlayacağı düşünülmektedir. Genel olarak

⁵³⁹ Akalın, Tarımımızın Yapısı, s.109; Giray, s.219; Metintaş/Kayran, s.171.

⁵⁴⁰ Kafoğlu, s.82.

veraset ve intikal vergisi ile genel nitelikli servet vergisinin birlikte uygulandığı ülkelerde de iki verginin konu ve matrah içeriklerinin aynı olduğunu görmekteyiz⁵⁴¹.

b. Konusu

Türkiye için önerilecek servet vergisinin konusu, gerçek kişiliğe sahip mükelleflerin sahip olduğu servetlerinin toplamı olmalıdır. Bu durumda net servete, kişilerin sahip olduğu malvarlığından borçların indirilmesi suretiyle ulaşılır. Tüzel kişilerin sahip oldukları malvarlıkları özellikle yatırımların teşviki, girişim faaliyetlerinin ve ekonomik canlılığının korunması düşünülerek genel servet vergisi kapsamına alınmamaktadır.

c. Mükellefi

Verginin mükellefinin gerçek kişiler olması hem verginin uygulaması açısından, hem mükellef psikolojisi açısından daha yerinde olacaktır. Özellikle sermaye ve şahıs şirketlerinin mülkiyeti sonuç olarak bir gerçek kişiye ait olduğu için, şirket sahiplerinin buradaki mal varlıklarını kendi kişisel servetlerine dâhil edecekleri düşüncesiyle, hem vergilendirmede kolaylık olması için hem de mükellef psikolojisi için vergi sadece gerçek kişilerden alınmalıdır.

Ülke uygulamaları da incelendiğinde genel olarak tüzel kişilerin vergi mükellefi olmadığı dikkati çekmektedir. Tüzel kişilerin de vergi mükellefi olduğunu Finlandiya ve Almanya'da görmekteyiz. İşletmeler için getirilecek bir servet vergisi uygulaması, bir piyasada rekabet eden tüm işletmelerin –hangi hukukî statüde faaliyet gösterirse gösterebilir- eşit vergi yüküne sahip olmaları ve devlete gelir

⁵⁴¹Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.168; Doğan, Vergi Dünyası Dergisi, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2184>.

sağlanması amacıyla savunulabilir⁵⁴². Tüm kamu tüzel kişileri genel olarak ülkelerin tamamında vergiden muaf tutulmuşlardır⁵⁴³.

Tüzel kişilerin servet vergisi mükellefi olmamaları şirketleşmenin teşviki açısından gereklidir. Özellikle sermaye şirketlerinin dağıtılmayan kazançları ve genel olarak tüm sermaye değerlemeleri şirket ortaklarının hisse senetlerine yansıtacağı için safi servet hesabında dikkate alınacaklardır. Ayrıca şirketler vergilendirilirken, şirketlerin aktif varlıklarının tamamının vergilendirilmesi gerekir. Öncelikle, küçük ölçekli işletmelerin aktif varlıklarının değerlendirilmesi zordur. İkinci olarak, bazı küçük ölçekli işletmelerde gelirin emekten mi yoksa sermayeden mi elde edildiğinin belirlenmesi bazı büyük sorunları ortaya çıkarmaktadır. Küçük ölçekli işletmeler için özel kuralların olması gerekip gerekmediği bariz bir sorundur. Küçük ölçekli işletmeler için özel ayrı bir düzenleme yapılması konusunda iki ayrı gerekçe vardır. İdarî bir sorun olan birincisi, servet vergisinin çok küçük ölçekli işletmelerin varlıklarını içine alması zor ve verimsiz olabilir. Küçük ölçekli işletmelerde, kişisel malvarlığı ile ticari işletmenin varlıklarını ayırmak zor olabilir. İkincisi, küçük ölçekli işletmelerin vergilendirilmesi yerine üzerlerindeki vergi yükünün azaltılması yoluyla bu işletmelere mali destek verilmesi düşünülmelidir⁵⁴⁴.

Verginin, muvazaa ve peçelemelerden ve artan oranlı dilimlerden kaçırılmaları önlemek, idarî kolaylık sağlamak açılarından eş ve çocukların serveti de dâhil olmak üzere, tüm ailenin servetinin üzerine konulmalıdır⁵⁴⁵. Kişilerin net servetleri, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki tam ve dar mükellefiyet esasına göre vergiye tâbi olmalıdır. Buna göre, Türkiye'de yerleşik olmayan kişiler, sadece Türkiye'deki servetleri nedeniyle vergi mükellefi olmalıdır. Türkiye'de yerleşik olanlar ise, hem yurt içi hem yurtdışı servetleri ile mükellef tutulmalıdırlar.

⁵⁴² Hasan Şener, s.46.

⁵⁴³ Hasan Şener, s.47; Yaraşlı, s.216.

⁵⁴⁴ Uluatam, s.364.

⁵⁴⁵ Hasan Şener, s.47.

ç. Matrahı

Gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergiler genel olarak gelir üzerinden ödenmektedir. Servet sahibi olan bir kişinin servet vergisini ödemek için kullanabileceği iki çeşit geliri söz konusu olacaktır. Birincisi, servet sahibinin, sadece bu servetler üzerinden elde ettiği gelirdir. Bir diğeri de, bu servetlerin gelir getirmemesi durumunda servet sahibinin diğer gelirleri ile bu vergiyi ödemesidir. İki durumda da önemli olan servet sahibinin servet vergisini öderken malvarlığı kaybına uğramamasıdır. Servet vergisinin ödenmesi konusunda, kişilerin servet vergilerini ödeyecek miktarda gelirlerinin olmaması halinde sorunlar ortaya çıkabilecektir. Böyle bir durumu bertaraf etmek üzere “yarı yarıya paylaşım prensibi” denilen bir ilkenin kabulü önerilebilir. Bu ilke gereğince mükelleflerin gelir vergisi ile servet vergisinin toplam yükü, elde ettikleri net gelirlerinin yarısını aşmamalıdır⁵⁴⁶.

Matrah içerisine girecek unsurların tespiti, verginin sisteme önerilmesinden daha önemli bir konudur. Öncelikle verginin genel niteliği göz önünde bulundurulduğunda matraha kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul tüm malvarlığının girmesi gerekmektedir. Buna göre, kapsama dahil edilecek matrah unsurlarının başında sahip olunan finansal değerler gelmektedir. Bu değerlerin içerisine menkul kıymet yatırımları ve banka hesapları girmektedir. Menkul kıymetin ne olduğu konusunda Vergi Usûl Kanunu’nda açık bir tanım bulunmamaktadır. Buna karşılık Sermaye Piyasası Kanunu’nun 3’üncü maddesinde menkul kıymet tanımlanmıştır. Bu maddeye göre, menkul kıymet, ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan ibareleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraktır. Hisse senedi, geçici ilmühaberler, hazine bonusu, her türlü tahviller, intifa senetleri, iki yıl ve daha uzun süreli, kar zarar ortaklığı belgesi, Devlet ve diğer kamu tüzel kişiliklerinin tahvil ve bonoları, ipotekli borç ve irat senetleri Devlet iç Borçlanma Senetleri (DiBS) olarak adlandırılan hazine bonusu ve devlet tahvili bu tanım kapsamında menkul kıymet

⁵⁴⁶ Başaran, Alman Varlık Vergisi, s.76.

olarak nitelendirilmektedir⁵⁴⁷. Servet vergisine tâbi varlıklar içinde finansal değerlerin belirlenmesi oldukça kolaydır.

Gayrimenkul yatırımları ve menkul kıymet dışı yatırımları da vergiye tâbi tutulmalıdır. Ancak kişinin sahibi olduğu ve ikametgâhı olarak yerleştiği evinin vergiden istisna kapsamında değerlendirilmesi önerilmektedir. Kişilerin sahibi olduğu her dayanıklı tüketim malının genel servet vergisi kapsamında vergilendirilmesi mümkün değildir. Fakat dayanıklı tüketim mallarının tamamı içinde, genel kapsamlı bir istisna uygulanması tercih edilmemektedir; bununla birlikte bazı dayanıklı tüketim mallarının mutlaka vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergilendirilmemesi durumunda kişiler bu malları satın alarak vergiden kaçınma yoluna gidebilir.

Kişilerin emeklilik hesaplarına işverenlerce ödenen aidatlardan oluşan kamu sosyal güvenlik sisteminin dışında bir de ülkemizde 2003 tarihinde bireysel emeklilik sisteminde faaliyette bulunmak üzere kurumlar oluşturulmuştur. Bireysel emeklilik sisteminden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesine göre, menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Bireysel emeklilik sisteminde katılımcıların elde ettiği paralar, katılımcıların tasarruflarından sisteme önceden yatırmış oldukları prim, aidat ve katılım bedeli şeklindeki katkılar ile bu katkıların bireysel emeklilik sistemi kapsamında kurulan emeklilik fonlarında değerlendirilmesinden elde edilen iratlardan oluşmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde bireysel emeklilik sistemindeki bu ayırım dikkate alınmaksızın vergilendirme yapılmaktadır. Oysa, sadece katkıların sistem içinde değerlendirilmesinden elde edilen iratlar menkul sermaye iradı özelliği göstermekte, katılımcıların önceden yaptıkları ödemeler ise, ne iktisadî anlamda gelir kabul edilmektedir, ne de mali açıdan Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen gelirin tanımına uymaktadır. Mevcut uygulama ile kişilerin gelirlerinin harcanmayan kısmından, bir başka ifadeyle servetlerinden sisteme yatırmış oldukları

⁵⁴⁷ Çelen, s.100; Çelik/Gönen, s.144.

katkıların bir kısmı gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Servet özelliği gösteren getirilerin vergilendirilmesini sağlayan bir uygulama bulunmamaktadır⁵⁴⁸.

Kişilerin haksız yere zarara uğramasından dolayı almış oldukları tazminatların vergi matrahına dahil olması uygun olmamaktadır. Bunlarla birlikte kişilerin sahip oldukları servetleri ile ilgili borçlarının vergi matrahından indirilmesi, vergiyi safi hale getirmek için gereklidir.

d. Matraha Dahil Servet Unsurlarını Değerleme

aa. Genel Olarak

Kişilerin sahip olduğu tüm servet unsurlarının etkin ve âdil bir şekilde vergilendirilmesi özellikle değerlendirme müessesesinin doğru ve kontrollü işlemesine bağlıdır. Servet vergilerinin matrahını oluşturan ekonomik varlıkların değerlemesinde en önemli sorun, birbirinden farklı ölçüklere göre ihtiyaç gösteren servet unsurlarını birbirinden ayırabilmektir. Genellikle bir piyasası bulunan varlıkların değerlendirilmesinde sıkıntı yaşanmamaktadır. Değerlemede daha çok özellik gösteren varlıklarda sıkıntı yaşanır. Değerleme konusunda belirli bir tarafsızlığın sağlanması için, farklı etkenlerin dikkate alınacağı ve ayrı değer ölçülerinin uygulanacağı servet gruplarının ayrılması gerekmektedir⁵⁴⁹. Bu ayırım servet unsurunun iktisadî değerinin türü ve mahiyetine göre yapılmaktadır. Servet unsurlarının, iktisadî değerlerinin takdirinin ve tespitinin yapılması diğer kanunlarda olduğu gibi Vergi Usûl Kanunu'nda yer alan Değerleme Hükümlerine göre yapılmalıdır. Değerlemede bu ölçülerin yanında, değerlendirilen servet unsurlarının kullanım ve bakımı için yapılan amortisman, bakım, onarım, tamir masrafları ile borçlar da dikkate alınmalıdır⁵⁵⁰.

⁵⁴⁸ Ferhatoğlu, Bireysel Emeklilik, s.132.

⁵⁴⁹ Batirel, Türk Vergi Sisteminde Değerleme, s.61.

⁵⁵⁰ Tuncer, Servet Vergileri, s.51; Batirel, Türk Vergi Sisteminde Değerleme, s. 61; Ateş Oktar, s.299.

Vergi Usûl Kanunu'nda yer alan değerleme ölçülerini⁵⁵¹ kanundaki ifadeleri ile tanımlayacak olursak, maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilâve çeşitli giderlerin toplamını ifade eder (VUK madde 262). Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadî kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Borsadaki normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK madde 263). Tasarruf değeri, bir iktisadî kıymetin değerleme gününde sahibinin eline geçecek gerçek değerdir (VUK madde 264). Mukayyet değer, bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK madde 265). Mukayyet değerin esas alınmasının temel şartı, iktisadî kıymetlerin muhasebe kayıtlarında görünmesidir. Bu daha çok ticari, sınaî ve zirai işletmelerin aktifinde kayıtlı olan servet unsurlarının değerlemede karşımıza çıkabilecek bir değerleme ölçüsüdür. İtibari değer, her türlü senetlerle hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK madde 266). Rayiç bedel, bir iktisadî kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK mülk. Madde 266). Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir (VUK madde 267/1).

Servet vergisinin unsurları genel olarak, veraset ve intikal vergisi matrahına dahil olan unsurlardan oluşacağı için, servet vergisi matrahına giren unsurlarında değerlemede veraset ve intikal vergisine uyumlu bir yöntem izlenmelidir. Değerlemede esas alınan tarihin 1 Ocak'tan itibaren başlaması uygun görülmektedir.

⁵⁵¹ VUK'un 261'inci maddesine göre değerleme, iktisadî kıymetin türü ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:

1. Maliyet bedeli, 2. Borsa rayici, 3. Tasarruf değeri, 4. Mukayyet değer, 5. İtibari değer, 6. Vergi değeri, 7. Rayiç bedel, 8. Emsal bedeli ve ücreti.

bb. Menkul ve Gayrimenkul Servetlerin Değerlemesi

Gayrimenkul servetler bir iktisadî işletme bünyesinde olduğunda, gelir ve kurumlar vergisi açısından değerlendirildiğinde, gayrimenkulün alım satım bedelini ifade eden maliyet bedeli esas alınır. Vergi Usûl Kanunu'nun 269'uncu maddesine göre gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddî haklar da gayrimenkul olarak belirtilmektedir. Vergi sistemimizde günümüzde hem Emlâk vergisi kapsamındaki gayrimenkuller için hem de veraset ve intikal vergisi kapsamındaki gayrimenkuller için değerlemede rayiç değer yerine vergi değeri esas alınmaktadır⁵⁵². Servet vergisi bakımından da servet unsuru olan gayrimenkulün değerlendirme ölçüsü rayiç bedel diğer bir deyişle, değerlendirme günündeki alım satım bedeli olmalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 293'üncü maddesine göre, ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri, tablolar gibi menkul mallar ile gemilerin değerlendirilmesinde ise, "emsal bedel" esas alınmaktadır.

cc. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi kapsamına giren menkul kıymetlerin Vergi Usûl Kanunu'ndaki Değerlemeye ilişkin hükümler doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usûl Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre, Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturulmuş anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla

⁵⁵² Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.679.

hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir. Bu itibarla Vergi Usûl Kanunu'na göre menkul kıymetlerin değerlemesinde, alış bedeli, borsa rayici ve kıst getiri (değerleme gününe kadar olan getirisinin hesaplanarak alış bedeline ilâve edilmesi) olmak üzere üç türlü değerlendirilmiştir. Vergi Usûl Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri ile borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayici bulunmayan veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılması durumunda değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Böylece menkul kıymetlerin o dönemi ilgilendiren faiz kısımları gelirlere dâhil edilmektedir⁵⁵³.

Menkul kıymetler içinde hisse senetleri ve tahviller de veraset ve intikal vergisine göre değerlendirilmelidir. Hisse senetleri için geçerli olan değerlendirme ölçüsü, üzerinde yazılı olan nominal değeri diğer bir ifade ile itibari değeridir⁵⁵⁴.

dd. Yabancı Paraların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesine göre, tedavülde bulunan yabancı paralar kambiyo borsası rayiçleri varsa buna göre, yoksa Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği kura göre değerlendirilir. Tedavülde bulunmayan yabancı paralar menkul malların değerlemesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilir.

⁵⁵³ Çelik/Gönen, s.153.

⁵⁵⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.269.

ee. Hakların Değerlemesi

Türk vergi kanunları açısından tescile tâbi olan aynı haklar irtifak hakkı, intifa hakkı, sükna hakkı, inşaat hakkı, kaynak hakkı ve rehin hakkıdır. Bu haklardan sükna hakkı dışındaki tüm haklar veraset ve intikal vergisine konu olabilmektedir. Çünkü söz konusu bu haklar temlik edilebilen haklardır. Sükna hakkı ise, temlik edilemeyen bir haktır. Gayrimenkuller gibi tescile tâbi bulunan haklara sahip olan kişilerin bu hakları, tapuya tescilleri sırasında gösterildikleri değerleri ile değerlendirirler⁵⁵⁵.

e. Oranı

Vergilendirmede basitlik, adalet, genellik anlayışını sağlayan bir oran, uygulanacak ülkenin vergi sistemi yapısına göre farklı tarife uygulamalarını gerektirebilir. Artan oranlılığın âdil servet dağılımını sağlamada daha etkili olduğunu düşünenlere göre, servet gelirin aksine daha çok, yüksek gelirli ailelerin elinde toplandığından servet vergisinin oranı artan oranlı bir tarife yapısı içinde belirlenmelidir⁵⁵⁶. Düz oran uygulaması, servetin kişisel dağılımını değiştirmeyip, servetin belli ellerde toplanmasına sebep olabilir⁵⁵⁷.

Özellikle vergi sistemlerinde boşluklar bulunan, istisna ve muafiyetlerin fazlasıyla yer verildiği vergi sistemlerinde artan oranlı tarife yapısı vergiden beklenen faydayı ve geliri sağlamamaktadır. Gelirin ya da servetin artmasıyla, matraha uygulanacak oranın artması kişileri bir üst dilime geçmemek şeklinde vergiden kaçınma yollarına itebilir. Özellikle en yüksek servet miktarına uygulanan oran, servet miktarı artsa da sabit kalacağı için en yüksek servet diliminde serveti olan kişilerin servet edinmelerini etkilemeyecektir. Bununla beraber, artan oranlı tarife, orta ve düşük servet dilimindeki kişileri ise, daha fazla servet edinmekten

⁵⁵⁵ Şenyüz/Gerçek/Yüce, s.681.

⁵⁵⁶ Bohnet, s. 124.

⁵⁵⁷ Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s.106.

caydırıcı etkide bulunabilecektir. Servet vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı özelliği dikkate alınacak olursa uygulama kolaylığı ve sadelik açısından düşük ve düz oranlı bir vergi önerilmektedir.

Servet vergisi, Anayasa'nın temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmının ikinci bölümünde "kişinin hakları ve ödevleri" arasında düzenlenen mülkiyet hakkı⁵⁵⁸ ile doğrudan ilgili bir vergi olmaktadır. Her vergi ve mali yükümlülük mülkiyete yönelen bir müdahale niteliğindedir. Bu nedenle belirlenecek vergi oranının bu hakkı ortadan kaldırmaması gerekmektedir. Söz konusu mülkiyet hakkı düzenlemesi, vergilendirme yetkisinin aşırı ölçüler içinde kullanılmasına karşı Anayasal bir sınır özelliğindedir. Vergi konusunun ortadan kaldırılması sonucunu doğurabilecek bir servet vergisi, hakkın özünü de zedeleyeceğinden Anayasa'ya aykırı olur⁵⁵⁹. Yüksek oranda bir servet vergisi uygulaması vergilendirmeyi, zor alıma dönüştürür.

f. İstisna ve Muafiyetler

Servet kapsamına kişilerin sahip oldukları menkul ve gayrimenkul tüm varlıklar girmektedir. Kapsam olarak ele alındığında servet unsurlarının tamamının vergilendirilmesinin bir takım zorlukları ve sakıncaları bulunmaktadır. Bununla birlikte muafiyet ve istisnaların geniş tutulması da vergiden beklenen amacın gerçekleşmesine hizmet etmeyecektir. İstisna ve muafiyetlerle vergilendirilecek servetin kapsamın belirlenmesi önemli bir konudur. Vergi kanunlarında muafiyet ve istisnalara sosyal, ekonomik, kültürel, mali, idari ve siyasi nedenlerle başvurulmaktadır⁵⁶⁰.

⁵⁵⁸ "Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz" (Any. Madde 35).

⁵⁵⁹ Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s.169.

⁵⁶⁰ Laufenburger, Mali İktisat, s.177; Mutluer/Öner/Kesik, s.263.

Servet vergisi önerisi getirilirken göz önünde bulundurulması gereken en önemli hususlardan biri verginin kimlerden alınacağı, hangi servet unsurlarının vergi kapsamına gireceğinin belirlenmesidir. Devletin kendi kendisini vergiye tabi tutması idari ve teknik nedenlerden dolayı kabul edilebilir bir uygulama değildir. Bu sebeple tüm kamu kurum ve kuruluşlarının servet vergisi açısından muafiyet kapsamında bulundurulması gerekmektedir⁵⁶¹.

Servet vergisi için istisnalar belirlenirken, kişilerin normal bir şekilde yaşamalarını kolaylaştıran servet unsurlarının istisna kapsamına alınması gerekir. Örneğin kişinin oturduğu evi, arabası, menkul ve gayrimenkulleri, ev ve kişisel eşyalarının tümü vergi kapsamına girmemelidir. Bunun için belli bir sınır belirlenmelidir ve bu sınırın üstünde kalan servet unsurları mali açıdan servet kapsamına alınmalıdır. Bu şekilde belirli bir servet düzeyinde olan ancak geliri bu vergiyi ödemeye yetersiz olan kişiler zor durumda bırakılmamış olur. İstisna tutarının yüksek tutulması halinde vergiden kaçınma imkânları artar; bu da vergiyi önemli bir politika aracı olmaktan ve yeterli geliri sağlamaktan uzaklaştırır. Bu nedenle sınırlı bir istisna ile yetinilmesi uygun olacaktır⁵⁶².

Ev ve kişisel eşyaların tamamı vergi dışı bırakılırsa bu durumda kişiler vergiden kaçınmak için servetlerini ev eşyasına çevirebilir. Bunu önlemek için, istisna edilecek ev eşyasının toplam değeri için bir sınır konulmalıdır. Bu sınırdaki iki şekilde getirilebilir. Öncelikle, istisna edilecek ev eşyasının değerine bir sınır konulabilir ve toplam değeri bu sınırı aşan ev eşyası vergiye tâbi tutulur. Diğer bir sınır belirleme yöntemi de, genel olarak uygulanmak üzere, her bir kalem ev eşyasının değeri için bir sınır belirlemedir. Bu şekilde de, örneğin, değeri belli bir sınırın üstünde olan eşyalar vergiye tâbi tutulabilir⁵⁶³.

⁵⁶¹ Laufenburger, Mali İktisat, s.177.

⁵⁶² Uluatam, s.364.

⁵⁶³ Yaraşlı, s.217.

Ç. Servet Unsurlarını Kapsayan Diğer Vergilere Yönelik Öneriler

1. Genel Olarak

Türk Vergi Sistemi içerisinde genel servet vergisinin dışında servet unsurlarını kapsamına alan diğer vergiler bulunmaktadır. Servet vergisinin kapsamına gelir vergisinin de kapsama aldığı hisse senetleri gibi menkul mallar girmektedir. Bu nedenle genel servet vergisi ile gelir vergisi çakışabilmektedir. Bununla birlikte Emlâk vergisi, veraset ve intikal vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi de genel servet vergisi ile çakışabilmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından servet vergisi kapsamına girecek servet unsurlarının vergilendirmesinde dikkat edilmesi gereken hususlar bulunmaktadır.

2. Gelir Vergisi

Genel servet vergisi kapsamında vergilendirilmesi önerilen hisse senedi, tahvil gibi menkul kıymetler gelir vergisi kapsamında da vergilendirilmektedir. Özellikle küreselleşme süreci ile birlikte bir ülke vatandaşının elindeki sermaye birikimini kendisine en az maliyeti sunacak ülkenin yatırım ortamına taşıması uluslararası düzeyde bir rekabete yol açmaktadır. Uluslararası rekabete yön veren politikaların başında da ülkelerin vergi politikası gelmektedir. Küresel vergi rekabeti ortamında düşük vergi oranına sahip ülkeler özellikle doğrudan ve dolaylı yatırımlar açısından üstünlüğe sahip olabilmekte ve bu durumlarıyla diğer ülkelerin vergi politikalarına zarar verebilmektedirler.

Günümüzde bilgi ve teknoloji çağının gerektirdiği fırsatlardan yararlanılarak, kişiler evlerinden bile çıkmadan düşük oranlı vergi uygulayan bir ülkenin menkul kıymetlerine sahip olabilmektedir. Bireylerin tasarruflarını sınır ötesi değerlendirme imkânlarının artmasıyla birlikte, servetlerini yatırım amacıyla kendi ülkelerinden düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönlendirebilmektedirler. Bu durumda vergi idarelerinin karşı karşıya kaldığı uluslararası vergi kaçakçılığı, yükümlülere ait mali bilgilerin ülkelerarasında değişimine imkân tanıyan anlaşmalar ve düzenlemelerle

önlenmeye çalışılmaktadır. Örneğin Avrupa Birliği'ne üye ülkeler faiz getirici tasarrufların vergilendirilmesi konusunda bir uyumlaştırma çalışmasına gitmişler ve uygulamayı 3 Haziran 2003 tarihinde kabul ettikleri bir direktifle (2003/48/EC) yeknesak hale getirmişlerdir. Söz konusu bu direktif ile tasarrufların vergilendirilmesi alanında şahsîlik ilkesi gerçekleştirilerek Birlik içinde bu alanda zarar verici vergi rekabetini önleyecek ülkeler arası otomatik bilgi değişim sistemi uygulamasına geçilmiştir. Direktif bireylere ya ülkeler arası bilgi değişimini kabul etmeleri ya da stopaj yöntemini tercih etmeleri konusunda ikili bir tercih sistemi sunmaktadır. Stopaj yöntemi ülkelere bilgi değişimi sistemine geçiş sürecinde sunulmaktadır. Bu durumda bu ülkeler tasarruflara ilk üç yıl için %15 (2005–2007), ikinci üç yıl için %20 (2008–2010) ve sonrası için ise, %35 stopaj uygulayacaklardır. Bu şekilde elde ettikleri gelirlerin %75'ini ise, yatırımcıların yerleştiği oldukları ülkeye aktaracaklardır⁵⁶⁴.

Oranlara bakıldığında menkul kıymetlerin vergilendirilmesi konusunda ülkemizde de Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 67'nci maddeye göre 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren %15 oranında stopaj uygulaması yapılmaktadır⁵⁶⁵. Bununla beraber, Türkiye'nin 11 üye ülke ile vergi anlaşması yapmış olması ve bu anlaşmaların "bilgi değişimi" ile ilgili hükümlerinin yükümlülerin mali bilgilerini ilgili ülkelere talep üzerine iletmesini zorunlu kılmaktadır⁵⁶⁶.

Bu gelişmeler tasarrufların vergilendirilmesi konusunda vergi kayıplarının önlenmesini sağlayıcı olacaktır. Özellikle de ülkeler arası bilgi değişimi ve paylaşımı

⁵⁶⁴ European Commission Taxation and Customs Union, Taxation of Savings, Official Journal of the European Union,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>;

Ferhatoğlu, Tasarrufların Vergilendirilmesi, s.145.

⁵⁶⁵ Ateşaoğlu, s.123–138; Tekin/Kartaloğlu, s.68–69.

⁵⁶⁶ European Commission Taxation and Customs Union, Taxation of Savings, Official Journal of the European Union,

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF>;

Ferhatoğlu, Tasarrufların Vergilendirilmesi, s.145.

tasarrufların vergilendirilmesinde büyük kolaylık sağlayacaktır. Bir ülkede menkul kıymet olarak tasarrufta bulunan kişi, menkul kıymeti satan kuruluş tarafından derhal tasarrufta bulunan kişinin ülkesindeki vergi dairesine bildirilecek, bu şekilde menkul kıymetlerin kayıt altına alınması sağlanacaktır.

Ülkemizde tasarruflar gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Genel servet vergisi uygulaması ile belirtilen bilgi değişimi sistemi ile menkul kıymetler kapsama alınmak istenildiğinde önceden gelir vergisi içerisinde vergilendirilen menkul kıymetlerin çifte vergilendirilmesi söz konusu olabilecektir. Bu duruma çözüm olarak hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetlerin gelir vergisi kapsamında stopaj yoluyla vergilendirilmesi, bu varlık unsurlarının genel servet vergisi kapsamına dahil olmaması önerilmektedir. Bu uygulama ile gelir vergisinin üniter yapısı da korunmuş olacaktır⁵⁶⁷.

Mükellef bilincinin tam yerleşmiş olduğu bir vergi sistemi için hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetlerin, ekonomideki tasarruf oluşumuna da katkı sağlaması, açısından gelir vergisi kapsamında vergilendirilmemesi önerilebilir. Bu durumda kişilerin ellerinde oluşturacağı küçük küçük tasarruflarının ekonomide bir servet birikimi sağlayacağı düşünülmektedir. Oluşan bu servet birikimine konu olan hisse senedi ve tahvillerin daha sonra servet vergisi kapsamında vergilendirilmesi ülke ekonomisine de katkı sağlayacaktır. Bu şekilde gelir vergisine tâbi tutulmayan menkul kıymetler dolayısıyla nakdi sermaye ülke içinde kalacak ve kişileri servet vergisi ödememek için doğrudan yatırım yapmaya sevk edecektir.

3. Emlâk Vergisi

Genel servet vergisi kapsamına kişilerin menkul ve gayrimenkul tüm malvarlıkları gireceği için, kişilere ait arsa, arazi ve binaların da servet vergisi kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir. Bu durumda servet vergisi ile emlâk vergisi çakışmaktadır. Şayet emlâk vergisi belediyeler tarafından tahsil edilen bir

⁵⁶⁷ Bkz.Ortaç, Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, s.79.

vergi olmasaydı, iki verginin uyumlaştırılması kolay olurdu. Ancak emlak vergisinin hem tahsil kolaylığından, hem de belediyelere ilâve bir gelir sağlamasından dolayı belediyelerce tahsil edilmesi vergiyi daha verimli hale getirmektedir. Oysa, servet vergisinin merkezî idare tarafından tahsil edilmesi önerilmektedir. Bu durumda verginin tahsilinde, merkezî idare tarafından tahsil edilen servet vergisinden, emlak vergisinin mahsubu önerilmektedir. Öncelikle belediyeler emlak vergisini tahsil etmeye devam etmelidir. Ancak bu durumda kişilerin servet vergisinden arazi, arsa ve binalarına ilişkin olarak ödenen servet vergisi miktarından, belediyelere ödenen emlak vergisi mahsup edilmelidir⁵⁶⁸.

4. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan servet vergisi de emlak vergisi gibi belirli servet unsurlarını kapsamına alan özel nitelikli bir vergidir. Verginin uygulanması söz konusu aracın değeri gözetilerek gerçekleştirilmemektedir. Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi vergilemede ölçüt olarak taşıtın yaşı, ağırlığı, motor gücü gibi spesifik özellikleri ele alınmaktadır. Bu ölçütler ise, taşıtın servet değerini ortaya koymamaktadır. Çünkü, en son model 2000 cm³ motor silindir hacimli bir araç ile daha eski bir araca ait motorlu taşıtlar vergisi birbirine yaklaşık değerlerde olmaktadır. Bu uygulama taşıtın değerini ve dolayısıyla kişinin ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi yıllık olarak alınmaktadır ve kişinin sahip olduğu tüm araçlar bu vergi kapsamına girmektedir. Genel servet vergisi uygulamasında sahip olunan araç sayısı yerine belli bir servet değerinin üzerindeki araçlar kapsama alınmalıdır. Örneğin 50.000TL nin üstündeki rayiç değeri olan aracın 50.000TL'yi aşan kısmı vergi kapsamına alınmalıdır. Yoksa bir kişinin sahip olduğu 8.000TL lik iki ayrı araç olması durumunda, araçlardan biri vergi istisnası kapsamında olacak diğeri vergilendirilecektir. Ancak öte yandan 150.000TL değerinde bir araç sahibinin vergilendirilmemesi adaletsiz bir uygulama olacaktır. Taşıtlar ayrıca motorlu taşıtlar vergisine tâbi olacağı için ödenen motorlu taşıtlar vergisi genel servet vergisinden mahsup edilmelidir. Yat, tekne, kotra gibi deniz

⁵⁶⁸ Yaraşlı, s.219.

taşıtları için motorlu taşıtlar vergisi söz konusu olmamaktadır, ancak bu taşıtlar içinde belli bir servet değerinin üzerinde olanların genel servet vergisine tâbi olması önerilmektedir.

5. Veraset ve İntikal Vergisi

Gelir vergisi kapsamına alınamayan gelir unsurları nasıl servet vergisiyle tamamlanıyorsa, genel servet vergisi kapsamına girecek servet unsurlarının çeşitli dönemlerde politik, ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle değişmesi durumunda, genel servet vergisi kapsamına giremeyen servet unsurlarının vergilendirilmesini de veraset ve intikal vergisi tamamlayıcı görev üstlenecektir. Bu şekilde ölen kişinin vermiş olduğu servet vergisi beyannamesi ile mirasçıların verdikleri veraset ve intikal vergisi beyannamesi karşılaştırılarak, beyan edilmeyen servet unsurları ortaya çıkartılabilecektir. İki verginin birlikte uygulanması durumunda gelir ve servetler arasındaki çapraz denetim tam etkin bir şekilde tamamlanmış olur⁵⁶⁹.

⁵⁶⁹ Heper, Servetlerin Vergilendirilmesi, s.168.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Tarihî süreç içinde, servet vergilerinin oldukça eski bir geçmişlerinin olduğu görülmektedir. Servet üzerinden alınan vergiler ilk zamanlar savaş masraflarını karşılamakta kullanılmaktaydı. Zamanla artan kamu ihtiyaçları, devletleri harcamaların finansman kaynaklarını çeşitlendirmek zorunda bırakmıştır. Başlangıçta devlet gelirleri içerisinde çok önemli yer tutan servet vergilerinin yerini zamanla gelir üzerinden alınan vergiler almaya başlamıştır. Özellikle 18'inci yüzyıl sanayi devriminden sonra kişiler üzerinde oluşan vergi yükü, servet sahibinden gelir sahibine doğru değişim göstermiştir. Sanayinin gelişmesi ile birlikte emek ve işgücü artmış; bu ise, gelir üzerinden alınan vergilerin gelişimini sağlamıştır. Günümüze kadar gelindiğinde bu vergilerin vergi gelirleri içindeki payı oldukça değişmiş ve neredeyse servet üzerinden alınan vergilerin payı yok denecek kadar azalmıştır. Servet üzerinden alınan vergilerin payının giderek azalmasına özellikle de küreselleşme ve vergilendirme açısından uluslararası rekabet neden olmuştur. Üretim faktörlerinin serbest dolaşımının kolaylaşması, yatırımların akış yönünü düşük vergi oranı uygulayan ya da vergi uygulamayan ülkeler lehine çevirmiştir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu süreç içinde servet üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır. OECD ülkeleri genelinde, vergi gelirleri içerisinde servet vergilerinin payı oldukça düşüktür ve hatta çoğu ülkede yok denecek kadar azdır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu payın ağırlığı harcamalar üzerinden alınan vergilerde iken, gelişmiş ülke ekonomilerinde dolaysız vergilerde ve özellikle de gelir vergisi üzerindedir.

Servet üzerinden alınan vergiler üç şekilde ve çeşitli isimler altında karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri servetin tamamının yıllık olarak vergilendirilmesi; bir diğeri, servet artışlarının vergilendirilmesi; bir başka şekli de servet transferlerinin vergilendirilmesidir. OECD kapsamındaki ülkelerde daha çok servet transferlerinin ve servet artışlarının vergilendirildiği görülmektedir. Net servet vergisi ise, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra sosyal refah devleti olarak nitelendirilen ülkelerin ekonomik gelişmelerinin en önemli finansman kaynağı olmuştur.

Servet üzerinden alınan vergiler vergilendirmenin mali ve mali olmayan amaçlarına hizmet edememektedir. Mali gücün bir göstergesi olarak servetin vergilendirilmemesi, birçok ülkenin Anayasası'nda kabul edilen mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşmektedir. Servetin vergilendirilememesi vergi yükünün, düşük gelirli kişiler üzerinde kalmasına sebep olmaktadır. Vergi yükünün düşük gelirli kesimler üzerinde kalmasının nedenlerinden biri de harcamalar üzerinden alınan vergilerin, diğer bir ifadeyle, dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisinde oldukça önemli yer tutmasıdır. Servetin vergilendirilmesi artık gelir vergisinde vergilendirilemeyen ekonomik değerlerin vergilendirilip vergilendirilmediğini kontrol etme mekanizması, gelir ve harcama vergilerini tamamlama görevini görememektedir. Küresel ekonomik gelişmelerin de bir sonucu olarak, servet unsurları vergilendirilmesin diye düşük vergi uygulayan veya servet vergisinin olmadığı ülkelere akmaktadır.

Ülkemizde uygulanan vergi sisteminin yapısına bakıldığında, sistemimiz içerisinde dolaylı vergilerin oldukça ağırlıklı bir yerinin olduğu görülmektedir. Bu yapının gelişmekte olan ülke sistemlerinin karakteristik özelliği olduğu dikkati çekmektedir. Nedeni de düşük gelirli kesimlerin, gelirlerini tasarrufa değil de harcamaya sevk etmek zorunda kalmalarıdır. Ağırlıkta olan dolaylı vergiler ise, harcama eğilimi yüksek düşük gelirli kişiler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. 1980 sonrasında, kişilerin hem tüketim eğilimi artmış hem tüketim alışkanlıkları değişmiştir. Ekonomik alanda yaşanan serbestleşme hareketleri, 1980 dönemi ve sonrasında izlenen politikaları etkilemiştir. 1980 sonrası serbestleşme hareketlerinin doruk noktası olan finansal serbestleşme politikası, özellikle bu kesim içerisinde faaliyette bulunan kişilerin vergiden muaf tutulması ya da vergilendirilmemesi yoluyla gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Gelir ve servetin yeteri ve etkili şekilde vergilendirilmemesi, üzerine vergi yükü binen düşük gelirli kesimler ile gelir seviyesi yüksek kesimler arasındaki sosyal, kültürel ve ekonomik farklılıkları artırmış, ülkemizin gelir ve servet dağılımı dengesini düşük gelirli kesimler aleyhine daha da bozmuştur.

Türk Vergi Sistemi, Anayasa'nın 73'üncü maddesine göre bir vergilendirme anlayışını yerine getirememektedir. Vergilerin çoğunlukla harcamalar üzerinden alınması, gelirin ve servetin yeterince vergilendirilmemesi "herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi" olarak ifade edilen mali güce vergilendirme ilkesine aykırı olmaktadır. Bununla beraber sistemimiz bu haliyle âdil bir vergi yükü dağılımı sağlayamamaktadır. Bu durum Anayasa'nın 73'üncü maddesi 2'nci fıkrasında belirtilen "vergi yükünün âdil ve dengeli dağılımının sağlanması" hükmüne aykırılık taşımaktadır.

Servet vergilerinin mali ve mali olmayan amaçların dışında diğer vergilerden farklı olarak, tamamlama ve kontrol işlevleri bulunmaktadır. Bu fonksiyonun gerçekleşmesi ise, ancak gelirin harcanmayan kısmını kapsamına alacak, tüm servet unsurlarından oluşan genel ve sürekli nitelikte alınan bir servet vergisi ile mümkündür. Toplam vergi gelirleri içerisinde servet vergilerinin payının düşük olması, servet vergilerini mali amaçla alınan vergiler konusunda yetersiz kılmaktadır. Bu noktada ya mevcut sistemimiz tüm bu fonksiyon ve amaçları gerçekleştirmek üzere yeniden gözden geçirilmeli ya da köklü bir çözümle sistemimize tüm servet unsurlarını kapsamına alan sürekli nitelikte bir genel servet vergisi kazandırılmalıdır.

Ülkemizde genel olarak ekonomik kriz ve olağanüstü hal gibi durumlarda en etkili mücadele aracı vergilendirme mekanizması olmuş ve bunun içinde finansman aracı olarak servet vergilerine başvurulmuştur. Varlık vergisi, net aktif vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, ek gayrimenkul vergisi bu gibi olağanüstü durumlarda tercih edilen vergiler, servet üzerinden alınan vergilerdir. Söz konusu vergiler, daha çok konjonktür dönemi içerisinde uygulanmış, refah dönemlerinde ya vergilerin uygulanması onu gerektirdiği için, ya da Anayasa'ya aykırı oldukları gerekçeleriyle uygulanmaları iptal edilmiştir.

Servet vergilerinin gelir ve harcamalar üzerinden alınan diğer vergileri kontrol görevinin olması sebebiyle, kişilerin gelirlerinin harcanmayan kısmının belirlenebilmesi mevcut vergi sistemimizde sağlanamamaktadır. Çünkü servet üzerinden alınan vergiler belirli servet unsurlarını kapsamına almaktadır. Bu açıdan

mevcut sistemimiz, servet vergilerinin diğer vergilerden farklı bir özelliği olan tamamlama ve kontrol işlevini yerine getirememektedir. Bunun yanında mevcut sistem, sosyal bir amaç olan servet dağılımını sağlamakta da yetersiz kalmaktadır. Özellikle 1980 sonrası dönemin ekonomik politikalarının devamı olan süreç devleti bir takım görevlerini yerine getirme konusunda mali açıdan yetersiz kılmış ve tüm bu yetersizlikler tüketim eğilimleri daha fazla olan düşük gelirli kesimler üzerindeki vergi yükünü artırmıştır.

Servet unsurlarının genel ve sürekli bir şekilde vergilendirilmesi ile özellikle yasama organı üzerinde servet sahiplerinin oluşturduğu baskı ve yönlendirme mekanizması etkisini azaltacaktır. Sistemimiz içerisinde servetlerin vergilendirilmesi kadar servetlerin tespiti de önemlidir. Özellikle mevcut sistemimiz gelir, servet ve harcama dengesini kuramamaktadır. Türk Vergi Sistemi içinde gelir, servet ve harcamalar arasındaki kontrol işlevinin sağlanması çalışmalarında servetlerin tespiti genellikle hükümetlerin çekindiği çalışmalar arasında yer almaktadır. Bunun temelinde yatan neden ise, servet tespitinin hemen ardından genel bir servet vergisinin getirilmesi konusundaki endişe olmaktadır. Ülkemizdeki bu servet vergisi endişesi ise, geçmişte kötü bir vergicilik örneği olarak uygulanan Varlık Vergisi Kanunu'na dayanmaktadır. Oysa, servet unsurlarının tespiti, ülkedeki gelir, servet ve harcamalar arasındaki dengeyi kurarak servetini kaçırانlar ile ekonomiye kazandıranların tespit edilmesini sağlayacak önemli bir otokontrol mekanizması olmaktadır.

Günümüz ekonomik konjonktüründe Türkiye'yi dışa bağımlılıktan kurtarıp kendi kendisine yeten bir ülke refahı sağlayacak; ülkedeki gelir ve servet dağılımındaki dengesizliğe çözüm getirecek; yasama organı üzerindeki baskı gruplarının etkisini önleyecek en önemli mali politika aracının, uygulanacak genel ve sürekli nitelikte bir servet vergisi olacağı düşünülmektedir. Verginin ekonomide canlılığın sağlanması için kurumlardan çok kişileri mükellef alması önerilmektedir. Özellikle de gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülerek bu vergilerin yükünü alacak bir servet vergisi uygulaması atıl olan servet unsurlarının değerlendirilmesiyle ekonomiyi canlandıracaktır. Bu etkiyi sağlayacak genel

nitelikteki servet vergisinin ise, servetin kaynağını yok etmeden kişinin geliriyle ödeyebileceği şekilde düşük ve düz oranlı bir yapıda olması önerilmektedir. Verginin kapsamına kişinin tüm malvarlığı içindeki menkul ve gayrimenkul servet unsurları girmeli; vergilenebilir matraha ulaşmak için, bu malvarlığına ilişkin borçlar mahsup edilmelidir. Verginin matrahına menkul ve gayrimenkul tüm servet unsurlarının girmesi önerildiği için, özellikle gelir vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi ile çakıştığı ve çifte vergilendirmeye yol açtığı düşünülebilir. Ancak bu durumda çifte vergilendirmenin ortaya çıkmaması için gelir vergisi kapsamına giren hisse senetlerinin gelir vergisinden istisna tutulması ya da gelir vergisi kapsamında vergilendirilmeleri servet vergisinden mahsup edilmeleri önerilmektedir. Emlak vergisinin de yine belediyeler tarafından idaresi önerilirken, ödenmiş olan bu emlak vergisi yıllık servet vergisinden mahsup edilmek suretiyle uygulanmalıdır. Bu şekilde belediyeler için önemli bir gelir kaynağı olan emlak vergisi geliri devam edecektir. Motorlu taşıtlar vergisi açısından servet unsurlarının çifte vergilendirilmesinin önlenmesi için motorlu taşıtların yaş, ağırlık, azami kalkış ağırlığı gibi spesifik özelliklerini konu alan motorlu taşıtlar vergisinin, servet vergisinin motorlu taşıtlara ilişkin tutarından mahsubu önerilmektedir. Servet vergisinde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde esas alınacak değer ise, motorlu taşıtın rayiç değeri olmalıdır. Çakışan vergilerden bir diğeri veraset ve intikal vergisi gibi görünse de, aslında bu iki vergi birbirini tamamlamaktadır. Çünkü genel servet vergisi cari dönemdeki servet dağılımını sağlarken, veraset ve intikal vergisi ise, nesiller arası servet dağılımını sağlamaktadır. Bu nedenle sistem içerisinde veraset ve intikal vergisi ile genel servet vergisinin birlikte uygulanması önerilmektedir.

Sonuç olarak Anayasamıza göre mali gücü kavrayan bir vergi sisteminin geliri, harcamaları ve serveti konu alan vergilere dengeli ölçüde yer vermesi gerekmektedir. Servetin vergilendirilmesi ya da servetin tespit edilebilmesine yönelik müesseselerin sisteme kazandırılması özellikle sistem içerisinde gelir, servet ve harcama dengesinin oluşturulması açısından önemli olmaktadır. Bu açıdan servetin vergilendirilmesi ile beraber vergi dairelerinin borsa, banka, tapu daireleri, belediyeler ve ilgili kurumlarla arasında vatandaşlık numaraları ile tam ve doğru bilgi akışını sağlayacak bir sistem içinde yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

AKALIN, Güneri; Tarımımızın Sosyo-Ekonomik Yapısı Vergileme ve Gelişme, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:384), Ankara 1975, (Tarımımızın Yapısı).

AKALIN, Güneri; Kamu Ekonomisi, (Akçağ Yayınları), Ankara 2004, (Kamu Ekonomisi).

AKAR, Rıdvan; Aşkale Yolcuları: Varlık Vergisi Ve Çalışma Kampları, (Mephisto Kitabevi), İstanbul 1999.

AKDOĞAN, Abdurrahman / KIZILOT, Şükrü / EYÜPGİLLER, Saygın; Türk Vergi Sistemi, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını), Ankara 1982.

AKDOĞAN, Abdurrahman; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Altıncı Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2006, (Türk Vergi Sistemi).

AKDOĞAN, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, 10. Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2006, (Kamu Maliyesi).

AKGÜÇ, Öztin; Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri, (Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti), İstanbul 1970.

AKSOY, Şerafettin; Kamu Maliyesi, 3. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.

AKTAN, Coşkun Can; Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, (Doğuş Matbaası), Ankara 1994, (Politik İktisat).

AKTAN, Coşkun Can; Anayasal İktisat, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2002, (Anayasal İktisat).

AKTAN, Coşkun Can /DİLEYİCİ, Dilek/SARAÇ, Özgür; Vergi, Zulüm ve İsyan, (Phoenix Yayınevi), Ankara 2002.

AKTAR, Ayhan; Varlık Vergisi Ve 'Türkleştirme' Politikaları, 7.Baskı, (İletişim Yayınları), İstanbul 2004.

AMATONG, Juanita D; "Taxation of Capital Gains in Developing Countries", (Richard M.BIRD and Oliver OLDMAN, Readings on Taxation in Developing Countries, 3rd Edition, The John Hopkins University Pres) Baltimore and London 1974.

ARAL, Fahrettin; Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 5. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 2003.

AREN, Sadun; Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınlarından Sayı:24-6), Ankara 1952.

ATEŞ, Leyla; Vergilendirmede Eşitlik, (Derin Yayınevi), İstanbul 2006.

ATEŞAĞAOĞLU, Erdem; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, (Legal Yayıncılık), İstanbul 2006.

ATILGAN, Hasan; Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi, (Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2004/365), Ankara 2004.

ATKINSON, B. Anthony / STIGLITZ, Joseph E.; Lectures on Public Economics, (McGraw Hill International Editions), London 1980.

AY, Hakan; Vergi Politikaları ve Baskı Grupları, 2. Baskı, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2008.

AYDIN, Fazıl; Hükümet Programları ve Kalkınma Planlarında Maliye Politikası, (Gelirler Kontrolörleri Derneği), Ankara 2009, (Hükümet Programları).

BANNOCK, Graham; Taxation In The European Community: The Small Business Perspective, (P. Chapman Publishing), London 1990.

BATIREL, Ömer Faruk; Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme, (İstanbul Matbaası), İstanbul 1974, (Türk Vergi Sisteminde Değerleme).

BATIREL, Ömer Faruk; Kamu Maliyesi ve Yönetimi, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No:24), İstanbul 2007, (Kamu Maliyesi).

BİLİCİ, Nurettin; Vergi Hukuku-Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi-, 21. Bası, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2009.

BRUCE, Nail; Public Finance and The American Economy, (Addison-Wesley Educational Publishers, University of Washington), USA 1998.

BUCHANAN, James M./ FLOWERS, Marilyn R; The Public Finances, Sixth Edition (Irwin Publications in Economics), USA 1987.

BULUT, Mustafa; Yatırım İkliminin Geliştirilmesinde Vergi Politikalarının Rolü: Türkiye Örneği, (T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/388), Ankara 2009.

BULUTOĞLU, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Baskı 6 (Fakülteler Matbaası), İstanbul 1978, (Türk Vergi Sistemi 1978).

BULUTOĞLU, Kenan; Vergi Politikası, (İstanbul Üniversitesi Yayın No: 956, İktisat Fakültesi No: 130, Maliye Enstitüsü Yayın No: 11, Sermet Matbaası), İstanbul 1962, (Vergi Politikası).

BULUTOĞLU, Kenan; Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, (Batı Türkeli Yayıncılık), İstanbul 2004, (Türk Vergi Sistemi).

BULUTOĞLU, Kenan; Kamu Ekonomisine Giriş, 7.Baskı (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2008, (Kamu Ekonomisi).

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz; Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları), Eskişehir 1971.

ÇAĞAN, Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Hukuk Yayınları), Ankara 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

ÇELEBİ, A.Kemal; Türkiye’de Ekonomik İstikrarsızlığın Dışsal-Yapısal Nedenleri ve İstikrar Politikaları, (Emek Matbaacılık), Manisa 1998.

ÇELİK, Galip; Servet ve Harcama Vergileri, (Seçkin Yayınevi), Ankara 1995.

ÇETİNOĞLU, Ali Sait; Ekonomik ve Kültürel Jenosid: Varlık Vergisi 1942-1944, (Belge Yayınları), İstanbul 2009.

DEMİRTAŞ, Timur; Kriminoloji, 2. Baskı, (Seçkin), Ankara 2005.

DEVİRİM, Fevzi; Kamu Maliyesine Giriş, 4.Baskı (İlkem Ofset), İzmir 2002.

DİLİK, Sait; Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 391), Ankara 1976.

DUE, J.F; Government Finance, The Irwin Series in Economics, 4. Edition, Homewood, Illinois 1968, (Government Finance).

EDİZDOĞAN, Nihat; Kamu Maliyesi, 9.Baskı, (Ekin Yayınevi), Bursa 2007.

EDİZDOĞAN, Nihat/ÖZKER, A. Niyazi; Türk Vergi Sistemi-Gelir Vergisi, (Ekin Kitabevi), Bursa 2002.

EKER, Aytaç/ALTAY, Asuman/ SAKAL, Mustafa; Maliye Politikası, (Birleşik Matbaası), İzmir 2009.

ERDEM, Metin/ŞENYÜZ, Doğan/TATLIOĞLU, İsmail; Kamu Maliyesi, 3.Basım (Ekin Kitabevi), Bursa 2003.

ERGİNAY, Akif; Kamu Maliyesi, 17.Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 2003.

ERSOY, Arif; İktisadi Teoriler ve Düşüncelerin Gelişme Tarihi, 2.Baskı (ABAM Yayınları), İzmir 1990.

FALAY, Nihat; Maliye Tarihi- Ders Notları, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.

GEREK, Şahnaz/ AYDIN, Ali Rıza; Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2005.

GİRAY, Filiz; Maliye Tarihi, (Ezgi Kitabevi), Bursa 2001.

GÖZE, Ayferi; Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet, 3. Bası, (Beta Basım Yayım), İstanbul 1995, (Liberal Marxiste Faşist ve Sosyal Devlet).

GÖZLER, Kemal; Türk Anayasa Hukuku Dersleri, 5.Baskı (Ekin Basım Yayım Dağıtım), Bursa 2008.

GÜNEŞ, Gülsen; Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı (On İki Levha Yayıncılık), İstanbul 2008, (Verginin Yasallığı).

GÜVEN, Sami H; Sosyal Politikanın Temelleri, 3. Baskı (Ezgi Kitabevi), Bursa 2001.

HEPER, Fethi; Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.246/166), Eskişehir 1982, (Servetlerin Vergilendirilmesi).

HEREKMEN, Aykut; Genel Vergi Kuramı, (Kalite Matbaası), Ankara 1976.

HOCKLEY, Graham Charles; Fiscal Policy:An Introduction, 2 nd Edition (Routledge), London and New York 1992.

HUBER, Ernst Rudolf; “Modern Endüstri Toplumunda Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet”, (Afa Yayınları: Hukuk Felsefesi ve Sosyolojisi Arkivi Yayınları:4, Hukuk Devleti, Hazırlayan: **Hayrettin ÖKÇESİZ**), İstanbul 1998.

HUBERMAN, Leo; (Çeviren: Murat BELGE), Feodal Toplumdan Yirminci Yüzyıla, 5.Baskı, (İletişim Yayınları), İstanbul 2005.

JORGENSON, Dale Weldeau / LANDAU, Ralph; Tax Reform and the Cost of Capital: An International Comparison, (Brookings Institution Press), Washington DC 1993.

KAFAOĞLU, A. Başer; Varlık Vergisi Gerçeği, 2.Basım (Kaynak Yayınları), İstanbul 2005.

KAPANİ, Münci; Kamu Hürriyetleri, 7. Baskı, (Yetkin Yayınları), Ankara 1993.

KARA, Uğur; Sosyal Devletin Yükselişi ve Düşüşü, (Maki Basım Yayım, Özgür Üniversite Kitaplığı), Ankara 2004.

KARAKOÇ, Yusuf; Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi No:13), Ankara 1990, (Veraset ve İntikal Vergisi).

KARAKOÇ, Yusuf; Sosyal Maliye, (Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:61), İzmir 1995, (Sosyal Maliye).

KAZGAN, Gülten; Küreselleşme ve Ulus Devlet, (Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2000, (Ulus Devlet).

KAZICI, Ziya; Osmanlı Vergi Sistemi, (Bilge Yayıncılık), İstanbul 2005.

KIRBAŞ, Sadık; Vergi Hukuku, 18.Baskı, (Siyasal Kitabevi), Ankara 2008.

KIZILOT, Şükrü; Servet Beyanı Uygulaması ve Hayat Standardı Esası, 3.Basım (Olgaç Matbaası), Ankara 1983, (Servet Beyanı).

KOCAOĞLU, Mehmet; Sosyal Politika, (Türk Ağır Sanayii ve Hizmet Sektörü Kamu İşverenleri Sendikası), Ankara 1997.

KORAY, Meryem; Sosyal Politika, (İmge Kitabevi), Ankara 2005, (Sosyal Politika).

KORKMAZ, Esfender; Vergi Yapısı ve Gelişimi, (Gür-Ay Matbaası), İstanbul 1982.

KOVANCILAR, Birol / MİYNAT, Mustafa / BURSALIOĞLU, Sibel A.; Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler, (Gazi Kitabevi), Ankara 2007.

KÜKRER, Sami; Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi, (Anadolu Üniversitesi Yayınları), Eskişehir 1987.

LAUFENBURGER, Henry; (Çeviren: İsmail ÖZÜT), Mali İktisat ve Mali Kanunlar-Gelir, Sermaye ve Vergi, 4. Baskı, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ajans-Türk Matbaası), Ankara 1961, (Mali İktisat).

LAUFENBURGER, Henry; (Çeviren: Ragıp HANYAL), Vergiler ve Tarihi, (Kardeş Matbaası), Ankara 1964, (Vergiler ve Tarihi).

LAUFENBURGER, Henry; Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi, (Maliye Enstitüsü Yayınları No:25, Sevinç Matbaası), Ankara 1967, (Maliyenin).

LEWIS, Stephen R; Taxation For Development : Principles And Applications, (Oxford University Press), New York 1984.

MARSHALL, Alfred; Principle of Economics, Sekizinci Bası, London 1949.

MELVILLE, Alan; Taxation-Finance Act 2003, 9th Edition (Ft Prentice Hall), England 2004.

MESSERE, Ken / KAM, de Flip / HEADY, Christopher; Tax Policy Theory and Practice in OECD Countries, (Oxford University Pres), US 2003.

MİYNAT, Mustafa; Liberalizasyon Sürecinde İstikrar Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi-İsrail, Meksika ve Türkiye, (Odak Yayın Evi), Ankara 2004.

MUSGRAVE, Richard Abel; The Theory of Public Finance A study in Public Economy, (McGraw-Hill Book Company), London 1959.

MUSGRAVE, R.A. and MUSGRAVE P.B; Public Finance in Theory and Practice, 5th Edition (McGraw-Hill International Editions Finance Series), Singapore 1989.

MUTER, Naci B. / ÇELEBİ, A.Kemal / SAKINÇ, Süreyya, Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Emek Matbaacılık), Manisa 2008.

MUTLUER, M. Kâmil; Türkiye’de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.105/60), Ankara 1973, (Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi).

MUTLUER, M. Kâmil; Vergi Özel Hukuku, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2007, (Vergi Özel).

MUTLUER, M. Kâmil/ÖNER, Erdoğan/KESİK, Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2007.

NADAROĞLU, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, 11.b, (Beta Basım), İstanbul 2000.

NEUMARK, F; İktisadi Düşünce Tarihi, Birinci Cilt, (İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 201, İktisat Fakültesi No: 19, Güven Basımevi), İstanbul 1943, (İktisadi Düşünce).

NEUMARK, F; Maliyeye Dair Tetkikler, 4.Baskı, (İstanbul Üniversitesi Yayınları No:118, İktisat Fakültesi Neşriyatı No:9, İsmail Akgün Matbaası), İstanbul 1951, (Maliyeye Dair).

ORHANER, Emine; Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2000.

ORTAÇ, F. Rifat; Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, (Gazi Büro Kitabevi), Ankara 2000, (Gelir Vergisinin Üniter Yapısı).

OKTAR, Ateş; Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3.Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2008.

ÖKTE, Faik; Varlık Vergisi Faciası, (Nebioğlu Yayınevi), İstanbul.

ÖNCEL, Mualla/KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami; Vergi Hukuku, 16.Bası (Turhan Kitabevi), Ankara 2008.

ÖNER, Erdoğan; Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Malî İdare, (T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369), Ankara 2005, (Mali İdare).

ÖZBUDUN, Ergun; Türk Anayasa Hukuku, 8.Baskı (Yetkin Basımevi), Ankara 2005.

ÖZDEMİR, Bültekin; Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2006.

PEHLİVAN, Osman; Vergi Hukuku, (Celepler Matbaacılık), Trabzon 2008, (Vergi Hukuku).

PEHLİVAN, Osman; Kamu Maliyesi, (Celepler Matbaacılık), Trabzon 2008, (Kamu Maliyesi).

PINAR, Abuzer; Maliye Politikası Teori ve Uygulama, 2.Baskı, (Naturel), Ankara 2006, (Maliye Politikası).

PUR, Hüseyin Perviz; Varlık Vergisi ve Azınlıklar, (Eren Yayıncılık), İstanbul 2007.

RICARDO, David; Ekonomi Politigin ve Vergilendirmenin İlkeleri, (Belge Yayınları), İstanbul 1997.

ROSEN, S. Harvey; Public Finance, 6th Edition (Mc Graw Hill), US 2002.

SAKAL, Mustafa; Türkiye’de Mali Disiplin Sorunu: Kamu Açıkları ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği/1988–2000 Dönem Analizi, (Gazi Kitabevi), Ankara 2003.

SAKINÇ, Süreyya; Yerel Yönetimler Ekonomisi, 2. Baskı, (Emek Matbaacılık), Manisa 2007.

SARILI, Mustafa Ali; Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, (Kazancı.Hukuk Yayınevi), İstanbul 2004.

SCHMÖLDERS, Gunter; (Çeviren: Salih TURHAN), Genel Vergi Teorisi, (İstanbul Üniversitesi), İstanbul 1976.

SMITH, Adam; (Çeviren: Haldun DERİN) Milletlerin Zenginliği, (Türkiye İşbankası Kültür Yayınları, Hasan Âli Yücel Klasikler Dizisi), İstanbul 2006.

SOTO, De Hernando; (Çeviren: Murat AYGEM) Sermayenin Sırrı, (Liman Kitapları), 2005.

SOYASLAN, Doğan; Kriminoloji- Suç ve Ceza Bilimleri, 2.Baskı, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:526, Döner Sermaye Yayınları No:41), Ankara 1998.

SOYSAL, Mümtaz; 100 Soruda Anayasanın Anlamı, 10.Baskı (Gerçek Yayınevi), İstanbul 1995.

STIGLITZ, Joseph E; Economics of the Public Sector, Third Edition, (Norton&Company), Newyork 2000.

ŞAMILOĞLU, Güngör; Açıklamalı Gayrimenkul Vergileri Mevzuatı, (Ay Matbaası), Ankara 1972.

ŞENER, Orhan; Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 7.Baskı, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2001.

ŞENYÜZ, Doğan/GERÇEK, Adnan/YÜCE, Mehmet; Türk Vergi Sistemi, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2008.

ŞİRİN, Z. Ertunç; Türkiye’de Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları ve Vergilendirme Rejimi, (Vedat Kitapçılık), İstanbul 2006.

TAIT, A. Alan; The Taxation of Personal Wealth, Richmond Technical Institute Library, University of Illinois Press, USA 1967.

TANÖR, Bülent / YÜZBAŞIOĞLU, Necmi; 1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku, 8.Bası (Beta Basım), İstanbul 2006.

TANİLLİ, Server; Yüzyılların Gerçeği ve Mirası-Cilt 1, 5. Basım (Adam Yayınları), İstanbul 2001.

TAYLAR, Yıldırım; Türk Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, (Maliye ve Hukuk Yayınları), Ankara 2008.

TEKİN, Fazıl; Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:192/122), Eskişehir 1978.

TEKİN, Cem/KARTALOĞLU, Emre; Yeni Sisteme Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi, 2.Baskı (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2007.

TEKİR, Sabri; Vergi Teorisi, (Akıselim Ofset Tesisleri), İzmir 1990.

TOPSAKAL, Metehan; Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay, (Maliye ve Hukuk Yayınları), İstanbul 2008.

TOSUNER, Mehmet; 1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi, (Bayraklı Matbaacılık) İzmir 1989.

TUĞ, Salih; İslâm Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı, (Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları), İstanbul 1963.

TURHAN, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998, (Vergi Teorisi).

TUNCER, Selahattin; Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, (Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 32/9), İstanbul 1966, (Servet Vergileri).

TUNCER, Selahattin; Vergi Hukuku ve Uygulaması, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003, (Vergi Hukuku).

TÜRK, İsmail; Maliye Politikası, 16.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2004, (Maliye Politikası).

TÜRK, İsmail; Kamu Maliyesi, 6. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2006, (Kamu Maliyesi).

ULUATAM, Özhan; Kamu Maliyesi, 9.Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2005.

ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar; Vergi Hukuku, 4.Baskı, (İmaj Yayıncılık), Ankara 2000.

VARCAN, Nezih; Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), (Anadolu Üniversitesi Yayınları), Eskişehir 1987.

YARAŞLI, Genç Osman; Türkiye’de Vergi Reformu, (T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367), Ankara 2005.

YAVUZ, Cevdet; Borçlar Hukuku Dersleri-Özel Hükümler, 5.Baskı (Beta), İstanbul 2007.

YILDIZ, Habib; Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, (Seçkin), Ankara 2005.

YILMAZ, Gülay Akgül; Kamu Maliyesi, (Arıkan Yayınları), İstanbul 2006, (Kamu Maliyesi).

YILMAZ, Gülay Akgül; OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamalar, (Arıkan Yayınları), İstanbul 2006, (Sosyal Devlet).

YILMAZ, Gülay Akgül / YILMAZ, Ahmet; Türkiye’de Borç Sarmalı ve Makro Ekonomik İstikrar, (Arıkan Basım Dağıtım), İstanbul 2007.

ZEVKLİLER, Aydın; Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 8. Baskı, (Seçkin Yayıncılık), Ankara 2004.

Makaleler

ABEYSEKERA, S.P. / ROSENBLOOM, E.S; “The Capital Gains Lock-in Effect:Deciding Whether To Hold or Switch”, (Canadian Tax Journal, Volume: 50, No:5, 2002, s.1623-1638)

AĞCA, İlker; “Emlâk (Bina) Vergisi ve Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”, (Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi, Yıl:12, Sayı:68, s.5–14).

AKTAN, Coşkun Can / DİLEYİCİ, Dilek / VURAL, Tarık; “Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?:Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet?”, (Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, s.51-73).

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz; “Eşitlik İlkesi”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Prof.Dr.İlhan AKIN’a Armağan, İstanbul 1999, s.79-95).

ALTAY, Asuman; “Küreselleşen Yoksulluk Olgusunun Önlenmesinde Mikrofinansman Yaklaşımı”, (Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Cilt:44, Sayı: 510, Ağustos 2007, s.57-67).

ARICA, Mehmet Nadir; “Veraset Ve İntikal Vergisinde Gaip Kişinin Mirasçılığı, Vergi Sorumlusu Ve Mükellefiyetin Başlangıcı”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:124, Ocak 1999, s.7–13).

AYDIN, Fazıl; “Vergilerin Yatırım Kararları Üzerine Etkileri”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:230, Kasım 2007, s.84–93), (Yatırım Kararları).

AYDIN, Fazıl; “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununda Yapılan En Son Düzenlemelerin Uygulama Usûl ve Esasları”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 56, Ağustos 2008, s.85–89), (Motorlu Taşıtlar).

AYDIN, Selda; “Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması”, (Vergi Sorunları Dergisi, S:128, Mayıs 1999, s.12–31), (Yararlanma İlkesi).

AYDIN, Selda; “Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması”, (Vergi Sorunları Dergisi, S:246, Mart 2009, s.59–66), (Veraset ve İntikal Vergisi).

BANKMAN, Joseph; “What Can We Say About a Wealth Tax?”, (Tax Law Review, Vol.53, 2000, 477–487).

BAŞARAN, Funda; “Alman Anayasa Mahkemesi’nin-Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren- Varlık Vergisi Kararı, Kararın Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları”, (M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi Özel Sayı, Prof.Dr.Halil NADAROĞLU’na Armağan, Yıl:1998, Cilt:XIV, Sayı:1, s.71-91), (Alman Varlık Vergisi).

BAŞAR, Mübin; “Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler”, (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü yayınları, 5.Seri, yıl:1959, s.55–86).

BAŞOL, Koray / BAŞOL, Güler; “Bütçe Uygulamalarında Yapılan Değişiklikler ve Bütçe Politikalarına Etkileri”, (Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Cilt: 47, Sayı:3–4, Haziran-Aralık 1992, s.57–82).

BOHNET, Armin; “Servet Vergilemesinin Çeşitleri ve Etkileri”, (Nihad S. Sayar’a Armağan, Halil NADAROĞLU, Ömer Faruk BATIREL, Yalçın ALGANER, Turgay BERKSOY, M.Ali ÖZBUDUN, İ.İ.T.İ.A Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No: 2, İstanbul 1980, s. 108–139).

BULUT, Nihat; “Küreselleşme: Sosyal Devletin Sonu Mu?”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:52, Sayı:2, 2003, s.173–197).

COŞAR, Nevin; “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, (Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 58–2, Nisan-Haziran 2003, s.1–27), (Varlık Vergisi).

ÇAĞAN, Nami; “1982 T.C. Anayasasında Vergilendirme”, (Prof. Dr. Fadıl H.Sur’un Anısına Armağan, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara 1983, s.69–81), (1982 Anayasasında Vergilendirme).

ÇELEBİ, A. Kemal; “Mükellef-Maliye İlişkilerini Etkileyen Faktörler”, (Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl:1997, S.3, s.75–84), (Mükellef-Maliye).

ÇELEBİ, A. Kemal; “Cumhuriyet Dönemi Anayasalarında Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı”, (Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl: 1995, S.1, s.55–65), (Ekonomik ve Sosyal Devlet Anlayışı).

ÇELEN, Mustafa; “Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Değerlemesine Yönelik Bir Öneri”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 208, Ocak 2006, s.96–110).

ÇELİK, Muhsin/GÖNEN, Seçkin; “Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usûl Kanunu Açısından Menkul Kıymetlerin İncelenmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:210, Mart 2006, s.143–154).

ÇİÇEK, Serdar/ÇİÇEK, Hüseyin Güçlü; “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 235, Nisan 2008, s.143- 159).

ÇUBUKÇU, Dilek Özkök; “Avrupa Birliğinde İşletmeler Üzerindeki Servet Vergileri ve İşletme Faaliyetlerinin Devamlılığına İlişkin Vergisel Problemler”, (Vergi Sorunları Dergisi, No:176, Mayıs 2003, s.167–180).

DAVIES, H. John; “Income-Plus-Wealth:In Search Of A Better Tax Base”, (Rutgers Law Journal, Volume:15, Number:4, Summer 1984, s. 849-896).

DEMİRCAN SİVEREKLİ, Esra; “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde Kamu Mali Yönetiminde Uygulanan Vergi Politikaları”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.195, Aralık 2004, s.164–183).

DEMİRCAN, Uçar; “Veraset Vergisi Kalkmamalıdır”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:54, Haziran 2008, s.12–14).

DİNÇKOL, Abdullah; “Türkiye’de Organize Suçluluk ve Sosyoekonomik Yapı”, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:1, S.1, Mayıs 2002, s.99–127).

DOĞRUSÖZ, A. Bumin; “Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış”, (19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya 2004, s.158 – 176), (Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadele).

DUE, John F; “Net Değer Vergisi”, Çeviren: Sevim GÖRGÜN, (Maliye Enstitüsü Tercümeleleri, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1148, İktisat Fakültesi No:171, Maliye Enstitüsü No: 22, İkinci Seri, Ekim Basımevi, İstanbul 1965, s.172–183), (Net Değer Vergisi).

ERGUN, Vural; “Servet Bildirimi ve Türkiye’deki Uygulaması”, (İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Konferansları, 1966, 26, s.57–86).

EROL, Ahmet; “Emekliye Emlâk Vergisi Uygulamasında Yasa ile Verilmeyen Yetkinin Kullanılması”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.204, Eylül 2005, s.34-38).

EROĞLU, Onur; “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılmasına İlişkin Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.245, Şubat 2009, s.164 – 172).

ERTEKİN, Efrumiye; “Principatus Devri’nde Roma’nın Vergi Politikası”, (Arkeoloji ve Sanat, 2003, 115–117, s.19–25).

FERHATOĞLU, Emrah; “Avrupa Birliği’nde Tasarrufların Vergilendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2006, Sayı: 212), (Tasarrufların Vergilendirilmesi).

FERHATOĞLU, Emrah; “Bireysel Emeklilik Sistemi Ödemelerinin Vergilendirilmesi: Gelir Vergisi mi? Servet Vergisi mi?”, (Mali Pusula, Yıl:3, Sayı:26, Şubat 2007, s.128–133), (Bireysel Emeklilik).

GÖKBEL, Doğan; “Ölüme Bağlı Servet Transferlerinin Vergilendirilmesi”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof.Dr.Muallâ ÖNCEL’e Armağan, Cilt 2, s.837-860), Ankara 2009

GÖZE, Ayferi; “Sosyal Devlet ve Sosyal Ekonomik Demokrasi”, (İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Prof.Dr.İlhan AKIN’a Armağan, İstanbul 1999, s.175-192.), (Sosyal Devlet).

GÜÇLÜ, Sami / BİLEN, Mahmut; “1980 Sonrası Gelir Dağılımında Meydana Gelen Değişmeler”, (Yeni Türkiye Dergisi, Sayı. 6, Eylül - Ekim 1995, s. 160–171)

GÜNAYDIN, İhsan; “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedeni midir?”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.206, Kasım 2006, s.118–136).

GÜNER, Ayşe; “Yerel Bir Gelir Olarak Motorlu Taşıtlar Vergilemesi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:1, Sayı:11, Kasım 2005, s.2965–2972.).

GÜNER, Ayşe / YILMAZ, Serdar; “Belediye Gelirlerinin Esneklik Analizi”, (Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:2, Sayı:15, Mart 2006, s.673–685).

GÜNEŞ, Gülsen; “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelir’in “Harcama” Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, (Vergi Sorunları Dergisi, S.172, Ocak 2003, s.88–96), (Harcama Kavramı).

GÜNEŞ, Gülsen; “Vergisel ve Anayasal Yönden Varlık Barışı”, (Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Prof.Dr.Muallâ ÖNCEL’e Armağan, Cilt 1, s.537-556), Ankara 2009, (Varlık Barışı).

HANSSON, Ingemar / STUART, Charles; “Sweden:Tax Reform in a High-Tax Environment”, (BOSKIN, J. Michael / MC LURE, Charles E; World Tax Reform-Case Studies of Developed and Developing Countries, (ICS Press, California 1990).

HEPER, Fethi; “Net Servet Vergisi”, E.İ.T.İ.A.Dergisi, Cilt 18, Sayı 1, Ocak 1982, (Net Servet Vergisi).

IHORI, Toshihiro; “Wealth Taxation and Economic Growth”, (Journal of Public Economics, No:79, 2001, s. 129–148).

İNCE, Macit; “Gelir Dağılımı ve Vergi Politikası”, (Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, Konferanslar 2, Ankara 1971, s.209–221).

KALDOR, Nicholas; “İktisadi Gelişme İçin Vergileme”, (Ömer Faruk BATIREL, Azgelişmiş Ülkeler Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, Özkaya Matbaacılık), İstanbul 1978.

KALDOR, Nicholas, “Taxation for Economic Development”, (The Journal of Modern African Studies, I, I, 1963, s.7–23), (Economic Development).

KALMIŞ, Halis/YILMAZ, Burcu; “Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Bir Çözüm Önerisi: Servetlerin Beyanı ve İzlenmesi”, (19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya 2004, s.822–833).

KAZGAN, Gülten; “Geri Kalmış Memleketlerde Kapital Birikimi ve Vergi Politikası”, (Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul 1962, s.67–82), (Kapital Birikimi ve Vergi Politikası).

KIZILOT, Şükrü/ÇOMAKLI, Şafak Ertan; “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, (19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya 2004, s.115–157).

LEHNER, Moris; “The European Experience With a Wealth Tax : A Comparative Discussion”, (Tax Law Review, Issue:4, Summer 2000, s.617-690).

METİNTAŞ, Mustafa Yahya / KAYIRAN, Mehmet; “Refik Saydam Hükümetleri Döneminde Türkiye’nin Ekonomi Politikası(1939–1942)”, (Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.9, S.2, Aralık 2008, s.155–184).

NEMLİ, Arif; Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, (İstanbul Üniversitesi Yayın No:2595, İktisat Fakültesi Yayın No: 443, Maliye Enstitüsü Yayın No: 63), İstanbul 1979.

NEURISSE, Andre (Çeviren: **ÖNEN, Z.Sacit**); “Akdeniz’de Gelir Vergisi’nin Arkeolojisi”, (Gazi Hukuk Fakültesi Dergisi, Haziran-Aralık 1998, Cilt:II, Sayı:1-2, s.291-296).

ÖNER, Erdoğan; “Emlâk Vergisinde Matrah Tespit Usûllerinde Gelişmeler”, (**FALAY, Nihat / ŞAHİN, Mehmet / KESİK, Ahmet**; Kamu Maliyesine Yeni Bakış-Teori ve Uygulama, Seçkin Yayıncılık), Ankara 2006, (Emlâk Vergisi).

ÖNDER, İzzettin; “Piyasa Ekonomisi ve Sosyal Politika”, (İktisat Dergisi, Ağustos-Eylül 2007, s.74–78).

ÖZYÜKSEL, Murat; “İmparatorluk ve Cumhuriyet Dönemlerinde Gelir, Gider, Servet Vergileri”, (Uludağ Üniversitesi İktisat ve İdarî Bilimler Dergisi, Cilt: VI, Sayı:1, Nisan 1985, s.51- 68).

PINAR, Abuzer; “Sosyal Politikalar ve Gelir Dağılımı”, (İktisat Dergisi, Haziran-Temmuz 2008, s.80–82), (Gelir Dağılımı).

RAKOWSKI, Eric; “Can Wealth Taxes Be Justified?”, (N.Y.U. Tax Law Review, Issue 3, Volume 53, Spring 2000,s. 263–375).

ROSE, Carol M; “Possession as the Origin of Property”, (The University of Chicago Law Review, Vol.52, No.1, Winter, 1985, pp.73–88).

SHAKOW, David / SHULDINER, Reed; “A Comprehensive Wealth Tax”, (N.Y.U Tax Law Review, Volume:3, Issue:4, Summer 2000, s.499–585).

SILFVERBERG, Christer; “The Swedish Net **Wealth Tax** - Main Features and Problems”, (Scandinavian Studies in Law, Volume 44, Tax Law, Edited by Peter Wahlgren,Stockholm, 2003, s.367. - 374).

SOMER, Pervin; “Roma Hukukunda Vergilendirme”, (Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Prof.Dr.Ergun ÖNEN’e Armağan, Alkım Yayınevi, İstanbul 2003, s.697-716).

STEWART, Michael; “Dr. Balogh’s Note on the Wealth Tax:A Comment”, (The Economic Journal, Vol.74, No:296, 1964,s.1030-1031).

ŞAHİN, Mehmet; “Sosyal Devletten Tüccar Devlete: Dünyada ve Türkiye’de Devletin Dönüşümü” (FALAY, Nihat / ŞAHİN, Mehmet / KESİK, Ahmet; Kamu Maliyesine Yeni Bakış-Teori ve Uygulama, Seçkin Yayıncılık), Ankara 2006.

ŞANLI, Ahmet; “Vergide Eşitlik Prensibi Yönünden, Otomobil Fiyatları ile Ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin Değerlendirilmesi”, (Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:168, Eylül 2002, s.28–32).

ŞENER, Hasan; “Servet Vergisi ve Servet Beyanı”, (Maliye Dergisi, S.74, Mart-Nisan 1985, s.34–51).

TANABE, Noboru; “The Taxation of Net Wealth”: Richard M. Bird and Oliver Oldman, Readings on Taxation in Developing Countries, (3rd Edition, The John Hopkins University Pres) Baltimore and London 1974.

TAŞDELEN, Aziz; “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, (19. Maliye Sempozyumu, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya 2004, s.464–506).

TUNCER, Selahattin; “Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler”, (Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Dokuzuncu Seri, 1963, s.55–84), (Yaşayan Servet Vergileri).

TUNÇEL, Ahmet Kamil; “Vergi Yükünün Âdil Paylaşımı: Bir Çözüm Önerisi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S:175, Nisan 2003, s.131–143).

TURHAN, Salih; “Vergileme ve İktisadi Büyüme”, (İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü Konferansları, Seri: 23, İstanbul 1975, s.249–264), (Vergileme).

TÜKENMEZ, Turhan; “Net Servet Vergisi”, (Maliye Enstitüsü Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yayın. No: 1793, İktisat Fakültesi No:315, Maliye Enstitüsü No: 49, 21.Seri, Fakülteler Matbaası, 1972, s. 185–209)

TÜRK, İsmail; “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimiz”, (Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Sayı: 32, 1973, s. 2–12), (Mülkiyeliler Birliği).

ULUSOY, Ahmet / CURAL, Mehmet; “Türkiye’de 1980 Sonrası Dönemde İç Borçların Sürdürülebilirliği”, (ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 2, Sayı 4, 2006, s. 1–21).

ÜSTÜNEL, Besim; “Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri”, (Maliye Enstitüsü Konferansları, Birinci Seri, Yıl:1955, İstanbul 1956, s.83–91).

ÜZELTÜRK, Hakan; “2005 yılında uygulanacak Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin Özellikleri”, (Legal Malî Hukuk Dergisi, Sayı:1, Ocak 2005, s.11–20).

YILDIZ, B. Muharrem; “Varlık Vergisi’nden Net Aktif Vergisi’ne”, (Vergi Raporu Dergisi, Yıl:2, Sayı: 11, Haziran-Temmuz 1994, s. 54–63).

WEB Kaynakları

AKDOĞAN, Abdurrahman; “Vergi Yapısındaki Değişim ve Analizi”, (Yaklaşım, S.162, Haziran 2006),

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006068160.htm>

(Erişim.26.11.2008), (Vergi Yapısındaki Değişim).

AKTAN, Hasan Basri; Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, (Vergi Dünyası Dergisi, S.5, Ocak 1982),

<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=124>

(Erişim.09.09.2009).

BAŞARAN, Funda; “4369 Sayılı Kanuna Göre Gelir Kavramının Anlamı”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.223, Mart 2000),

<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2424>

(Erişim.28.06.2009), (Gelir Kavramının Analizi).

BATIREL, Ömer Faruk; “Türk Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, (Yaklaşım Dergisi, S.185, Mayıs 2008),

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=200805

[12065.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=200805) (Erişim.10.07.2008), (Veraset Vergisinin Kaldırılması Üzerine).

BIYIK, Recep; “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”; (Vergi Dünyası Dergisi, S.217, Eylül 1999),

<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2128>

(Erişim.24.06.2009).

BRACEWELL-MILNES, Barry; “Captive Capital”, (London, 1995), <http://www.adamsmith.org/images/uploads/publications/captivecap.pdf> (Erişim. 25.02.2008).

BUDAK, Yılmaz; “Kısmî Vergi Affi”, (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 330, Şubat 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5223> (Erişim.09.10.2009).

CABRE, Duran M. Jose / MORE, Alejandro Etseller; “An Emprical Analysis of Wealth Taxation: Equity vs. Tax Compliance”, (Institut d'Economia de Barcelona, Working Papers, 2007/1), <http://www.pcb.ub.es/xreap/aplicacio/fitxers/XREAP2007-03.pdf> (Erişim.17.08.2009).

CNOSSEN, Sijbren / BOVENBERG, Lans; “Fundamental Tax Reform In The Netherlands”, (Arno Academic Publications Online), <http://arno.unimaas.nl/show.cgi?fid=564> (Erişim.22.01.08).

COŞAR, Nevin; “Türkiye’de Bütçe Finansman Politikalarının Kısa Bir Değerlendirilmesi”, (Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Cilt:XVIII, Sayı:169, 2008), http://www.mulkiyederigi.org/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=107&Itemid=2 (Erişim.19.06.2009), (Bütçe Finansman Politikaları).

COLLIANDER, Anders; Taxation in Finland 2005, (Ministry of Finance Tax Department Publications), http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/07_5_taxation/20060428Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf (Erişim.24.02.08).

ÇELİK, Aziz; “AB Ülkeleri Ve Türkiye’de Gelir Eşitsizliği: Piyasa Dağılımı-Yeniden Dağılım”, (Çalışma ve Toplum Dergisi),

http://www.kristalis.org.tr/aa_dokuman/AB%20ve%20Turkiyede%20Gelir%20Esitsizligi.pdf (Erişim.19.03.07).

ÇELİK, Celal; (03.02.2009), “5811 Sayılı Kanun Uyarınca Yurtiçi Varlık Barışı Uygulaması”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/celal/004/> (Erişim. 22.09.09).

ÇEVİK, Savaş; “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.270, Şubat 2004), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=3278> (Erişim.14.06.2009).

ÇİMAT, Ali / YAYMAN, Derya; “Motorlu Taşıtlar Üzerindeki Mali Yükler”, (E-Yaklaşım, S.19, Şubat 2005), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005026210.htm> (Erişim.12.11.2008).

DERDİYOK, Türkmen; “1980 Sonrası Borçlanma Politikaları”, (Maliye Dergisi, Sayı:138, Ocak–Nisan 2002), <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md138/INT1980SONRASL.pdf> (Erişim.16.06.2009).

DOĞAN, Hasan; “Fransız Varlık Vergisi ve Türk Vergi Düzeni”, (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:219, Kasım 1999), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2184> (Erişim. 14.02.2009).

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Arsa Değerinin Tespitinde Keyfilik”, (Referans Gazetesi, 30.04.2009), http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=121854 (Erişim.29.06.2009), (Arsa Değerinin Tespiti).

DOĞRUSÖZ, Bumin; “Beyanname”, (Dünya Gazetesi, 08.06.2000), <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=6849> (Erişim.17.09.2009), (Beyanname).

DURAK, Gündoğan; “Varlık Barışı Uygulamasında Süre Uzatımı ve Yeni Düzenlemeler”, (Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 336, Ağustos 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5442> (Erişim.24.10.2009).

EĞİLMEZ, Mahfi; “Hangi Vergi?”, (Radikal Gazetesi, 18.08.2005), <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=161696> (Erişim.20.10.2007).

EVYAPAN, Rafet; “Atatürk ve Sosyal Devlet”, (Atatürk Araştırma Merkezi Dergisi, S.43, C.XV, Mart 1999), http://turkoloji.cu.edu.tr/ATATURK/arastirmalar/evyapan_sosyal_devlet.pdf (Erişim.14.06.2009).

FERHATOĞLU, Emrah/GÜMÜŞ, Erhan; “Mali Miladın Yenisi:5811 Sayılı Kanun”, (E-Yaklaşım, Mart 2009), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090314102.htm (Erişim.06.09.2009).

FİKİR, Halit; “Motorlu Taşıtlar Vergisinin Hesaplanmasında Esas Alınan Kriterler:Türkiye-Almanya, Fransa ve İngiltere Karşılaştırması”, (e-Yaklaşım, Şubat 2004, S.7), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004024246.htm (Erişim.26.12.2008).

GAC, Edward J./BROUGHAM, Sharen K; “A Proposal For Restructuring The Taxation of Wealth Transfers:Tax Reform Redux?”, (Akron Tax Journal, 1988), www.heinonline.org (Erişim.12.12.2007).

GÜNCAVDI, Öner; “Türkiye Ekonomisinin İstihdam Yaratma Kapasitesi ve İş Güvencesi Yasası”, (İşveren Dergisi, Eylül 2002), http://www.tisk.org.tr/isveren_yazdir.asp?yazi_id=584&id=35&baslik_id=&yapi=&gecerli_sayfa= (Erişim.11.01.09).

GÜNGÖR, Kamil; “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, (Mevzuat Dergisi, Yıl:5, S.56, Ağustos 2002), <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm> (Erişim.07.06.2009).

GÜNGÖR, Serkan; “Motorlu Taşıtlar Vergisi Ödemelerinde Kasko Sigorta Değeri Uygulaması, Uygulamanın Vergilendirmeye Yönelik Eksiklikleri ve Bu Uygulamadan Yararlanmak İçin Mükellef-lerce Yapılacak İşlemler”, (E-Yaklaşım, S.56, Mart 2008), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080311076.htm> (Erişim.12.11.2008).

HANSSON, Åsa; (Ekim 2005), “The Wealth Tax and Entrepreneurial Activity”, <http://www.nek.lu.se/NEKAHA/Research/Wealth%20tax%20and%20entrepr.pdf> (Erişim: 23.12.07).

İŞIKLI, Alpaslan; “Küresel Saldırı Karşısında Ulusal Devlet ve Sendikalar”, <http://sosyalpolitika.fisek.org.tr/?p=62>(Erişim.12.08.2009).

JENNERGREN, Peter L; “The Effect On Stock Prices Of The Swedish Wealth Tax”, (SSE/EFI Working Paper Series in Business Administration No. 2004:14), http://swoba.hhs.se/hastba/papers/hastba2004_014.pdf (Erişim.25.12.07).

JOHANSSON, Åsa / HEADY, Christopher / ARNOLD, Jens / BRYSS,

Bert / VARTIA, Laura; Tax and Economic Growth, (ECO/WKP-2008-28), www.oecd.org/eco/working_papers (Erişim.17.09.2008).

JOUMARD, Isabelle/SUYKER, Wim; Options Reforming The Finnish Tax System, (OECD Economic Department Working Papers No.319, EKO/WKP 2002–5), www.oecd.org/eco (Erişim 15.02.2008).

KEITH, E. Gordon; “How Should Wealth Transfers be Taxed?”, (The American Economic Review, Vol. 40, No:2, May 1950), <http://links.jstor.org/sici?sici=00028282%28195005%2940%3A2%3C379AHSWTBT%3E2.0.CO%3B2-2> (Erişim.24.12.2006).

KIZILOT, şükri; “Otomobillerle İlgili Vergileme ve Sorunlar”, (Yaklaşım, S.191, Kasım 2008), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm> (Erişim.26.11.2008), (Otomobillerle İlgili Sorunlar).

KORAY, Meryem; “Küreselleşme Süreci Ulus-Devlet, Ekonomi, Siyaset Tartışmaları”, (Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi), <http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale1.htm> (Erişim.19.11.08).

LARSON, Swen R; “The Swedish Tax System”, (Prosperitas, Vol.6, Issue:2, June 2006), <http://www.freedomandprosperity.org/Papers/sweden/sweden.pdf> (24.06.2009).

LEIBFRITZ, Willi / O'BRIEN, Paul; “The French Tax System: Main Characteristics,Recent Developments And Some Considerations For Reform”, (OECD Economics Department Working Papers No. 439, ECO/WKP(2005)26), <http://massetto.sourceoecd.org/vl=1424428/cl=19/nw=1/rpsv/cgi-bin/wppdf?file=5lgpgjtmz328.pdf> (Erişim 23.02.2008).

LEVIN, Leonid A;(26.11.2001), “The Equity Tax and Shelter”, (CiteSeer, Scientific Literature Digital Library),

<http://citeseer.ist.psu.edu/cache/papers/cs/16334/http:zSzzSzwww.cs.bu.edu:zSzfacultyzSzIndzSzciviczSzeqtx.pdf/levin00equity.pdf> (Erişim: 23.03.2008).

MAZI, Fikret / ARSLAN, M.Talat; “şehirleşme S¼recinde M¼cavir Alan Uygulamalarının Hukuk ve Planlama A¼ısından Değerlendirilmesi”,

(Cumhuriyet ¼niversitesi İktisadi ve İdarî

Bilimler Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, 2003),

www.cumhuriyet.edu.tr/edergi/makale/181.pdf (Erişim: 12.10.2008).

MINTZ, Jack / RICHARDSON, Stephen R; “The Lifetime Capital Gains Exemption: An Evaluation, (Canadian Public Policy, Volume: 21, Issue:1, November 1995, p.1-12),

<http://economics.ca/cgi/jab?journal=cpp&view=v21s1/CPpv21s1p001.pdf> (Erişim.28.12.07).

MUTLU, Ayřeg¼l; “¼zel T¼ketim Vergisi”, (Yaklaşım Dergisi, S.115, Temmuz 2),

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002073191.htm (Erişim.09.09.2009).

MUTLUER, K¼mil; “Eml¼k Vergisi ¼zerine D¼ř¼nceler”, (Yaklaşım Dergisi, Ağustos 1996),

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=199608850.htm (Erişim.18.11.08), (Eml¼k Vergisi ¼zerine).

OKTAR, Kemal; “Taşıt Ara¼alarında ¼zel T¼ketim Vergisi Uygulaması”, (Yaklaşım Dergisi, S.117, Eyl¼l 2002),

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2002093269.htm (Erişim.09.09.2009).

ORAN, Baskın; “Hangi Küreselleşme?”, (Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi),

<http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale2.htm> (Erişim 18.11.08).

ORTAÇ, F. Rifat; “Bir Servet Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Son Düzenlemeler”, (Yaklaşım Dergisi, S.99, Mart 2003),

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2001032506.htm>

(Erişim.12.11.2008).

ÖZEN, Mustafa; “Veraset ve intikal vergisi yürürlükten kaldırılıyor; veraset yoluyla intikaller verginin konusu olmaktan çıkarılıyor”,

http://www.vergidegundem.com/Makale.aspx?publication_paper_id=776

(Erişim.16.06.2009).

ÖZPERHİZ, Niyazi; “Ekonomik Krize Karşı Dünya’da ve Türkiye’de Alınan Vergisel Önlemler”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.334, Haziran 2009),

<http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5336>

(Erişim.23.09.2009).

RUDNICK, S. Rebecca, and Richard K. Gordon; Tax Law Design and Drafting, (Editor: Victor Thuronyi, Volume 1, International Monetary Fund:1996),

<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/index.htm>

(Erişim.14.03.2008).

SCHNELLENBACH, Jan; “Taxing Wealth – what for?”, (Institute of Economical and Fiscal Research),

http://www.irefeurope.org/col_docs/doc_88_fr.pdf (18.07.08).

SEVİĞ, Veysi; “Servet Bildirimi Üzerine”, (Yaklaşım Dergisi, S.198, Haziran 2009),

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090614655.htm>
(Erişim.02.06.2009).

SONSUZOĞLU, Elif; “Veraset ve İntikal Vergisinin Kaldırılması Üzerine Düşünceler”, (Yaklaşım Dergisi, S.197, Mayıs 2009), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20090514458.htm (Erişim.10.06.2009).

STRAND, Henning; “Some Issues Related to the Equity-Efficiency Trade-Off in the Swedish Tax and Transfer System”, (OECD Economics Department Working Papers No:225, ECO/WKP(99)17), www.oecd.org/eco/eco (Erişim. 28.03.08).

SWAN, Peter L; “The Taxation of Capital Gains When the Cash Component of Income is Taxed”, (Abacus, Vol: 30, No:2, 1994, 160–174), <http://web.ebscohost.com/ehost/pdf?vid=3&hid=9&sid=be0a9706-1433-4e06-bffc-afe22bbee01c%40sessionmgr11>(Erişim.26.10.2009).

ŞEKER, Sakıp; “Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme”, (Yaklaşım Dergisi, Sayı:5, Mayıs 1993), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=19930566.htm (Erişim.19.10.2009).

TOKAT, Yakup; “Fransa’da Servet Vergisi Uygulaması”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.22, Haziran 1983), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?id=464#>
(Erişim.23.04.09).

TÖRALP, Funda; “Veraset ve İntikal Vergisi Neden Gerekli?”, (Referans Gazetesi, 26.05.2008), http://www.referansgazetesi.com/print.aspx?HBR_KOD=97735 (Erişim: 02.08.2008).

UYGUN, Oktay; “Ulusüstü Siyasal Birlikler ve Küreselleşme”, (Yıldız Teknik Üniversitesi Stratejik Araştırmalar Merkezi), <http://www.stratejik.yildiz.edu.tr/makale7.htm> (Erişim 18.11.08).

WENDT, Rudolf; “The Taxation of Land Property and Land Property Transactions”, (Comparative and International Law Studies, Saarbrücker Bibliothek, 1997), <http://archiv.jura.unisaarland.de/projekte/Bibliothek/text.php?id=356> (Erişim. 27.03.2008).

WOLFF, Edward N; “Time For A Wealth Tax?”, (Boston Review), <http://bostonreview.net/BR21.1/wolff.html> (Erişim.15.06.2009).

YAZAR, Feyyaz; “5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunda Yapılan Değişiklikler”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.335, Temmuz 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5418> (Erişim.23.09.2009).

YETKİNER, Erkan; “Yeni Bir Vergi Affı: 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun”, (Vergi Dünyası Dergisi, S.330, Şubat 2009), <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=5224> (Erişim.23.09.2009).

YILMAZ, Gülay Akgül; “Küreselleşme Sürecinde OECD, AB’ye Üye Ülkeler ve Türkiye’de Vergi Yapısının Gelişimi”, (Yaklaşım Dergisi, S.169, Ocak 2007), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018820.htm> (Erişim.26.11.2008).

YILMAZ, Kazım; “Mali Milat Uygulaması ve Ortaya Çıkan Sorunlar”,
(Yaklaşım Dergisi, S.71, Kasım 1998),

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=1998111512.htm (Erişim.07.06.2009).

YİĞİT, Uğur; “Karayolları Trafik Kanunu Hükümlerine Tâbi Araçların
Noterden Yapılan Satışlarında Motorlu Taşıtlar Vergisi Yükümlüsünün Kim
Olacağıının Belirlenmesi”, (E-Yaklaşım, S.54, Ocak 2008),

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080110629.htm>
(Erişim.12.11.2008).

Resmi ve Resmi Olmayan Kurum Siteleri

Cabinet Gregory

<http://www.cabinetgregory.com>

Economy-Point.org, <http://www.economy-point.org/w/wealth-tax-germany.html> (20.10.2008).

European Commission Taxation and Customs Union, Taxation of Savings, Official Journal of the European Union, COUNCIL DIRECTIVE 2003/48/EC - 3 June 2003 (on taxation of savings income in the form of interest payments), Official Journal of the European Union 26.06.2006, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF> (Erişim.16.06.2009)

International Bureau of Fiscal Documentation (IBDF)

http://www.ibfd.org/portal/mkt/belgium_contents.pdf

Institut de l'entreprise, Wealth Tax in Europe: Why the Decline?, 2004,

[http://www.institut-](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf)

[entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf](http://www.institut-entreprise.fr/fileadmin/Docs_PDF/travaux_reflexions/Notes_de_Institut/ExecSummaryHeckly.pdf) (Erişim.17.08.2009).

ISH Publishing, Buying Property in Spain, The Spanish Legal & Taxation

System an overview, <http://www.ishlegalpub.com/resource/spg-legal-tax-system.html> (Erişim.11.03.08).

Ministry of Finance(Finland), Decision On Central Government Spending Limits In 2006–2009, 11 Mart 2005,

http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/03_documents/92324_en.pdf (Erişim. 24.02.08)

OECD, Harmful Tax Practices,

http://www.oecd.org/department/0,3355,en_2649_33745_1_1_1_1_1,00.html

(Erişim. 19.06.2009)