



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
SERVET İNTİKALLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ
VE
AFYON İLİ'NDE BİR ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI

(Doktora Tezi)

Öğr. Gr. A. Sami KÜKRER /

AFYON, 1987

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphanesi

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ KONU

SERVET İNTİKALLERİNİN

VERGİLENDİRME

NEDENLERİ VE BİÇİMLERİ

I . VERGİLENDİRMEDE SERVET KAVRAMI.....	5
A. <u>MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR</u>	7
1. Klasik Görüş.....	8
a. <u>Mülkiyet Hakkı</u>	8
b. <u>Mülkiyet Hakkının İntikali</u>	9
2. Marksist Görüş.....	10
a. <u>Mülkiyet Hakkı</u>	10
b. <u>Mülkiyet Hakkının İntikali</u>	12

3. Modern Görüş.....	12
a. <u>Mülkiyet Hakkı</u>	12
b. <u>Mülkiyet Hakkının İntikali</u>	13
B. <u>ÜLKE İZDE MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN YAKLAŞIM...</u>	14
1. Mülkiyet Hakkı.....	14
2. Mülkiyet Hakkının İntikali	15
II . SERVET İNTİKALLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	18
A. <u>SERVET İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME GEREĞİ</u>	20
1. Servetin Ayrı Bir Ödeme Gücünü Temsil Etmesi	21
2. Gelir ve Servet Dağılımında Dengeyi Sağlamak	22
3. Devlete Gelir Sağlama ve Tanımlayıcı Bir Vergi Olması	23
4. Devletin Miras Hakkı	25
B. <u>SERVET İNTİKALLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ SAKINCALAR</u>	26
1. Mali ve Ekonomik Nedenler	26
2. Hukuki Nedenler	27

III . SERVET İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ ...	29
A. <u>SERVETİN KARŞILIKSIZ İNTİKALLERİNİ</u> <u>VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ</u>	30
1. Veraset Vergileri	31
a. <u>Tereke Vergisi</u>	32
b. <u>Miras Payı Vergisi</u>	33
c. <u>Tereke ve Miras Payı Vergisi</u> <u>Arasındaki Farklar</u>	34
d. <u>Diğer Veraset Vergileri</u>	36
2. İntikal Vergileri	37
B. <u>SERVETİN KARŞILIKLI İNTİKALLERİNİ</u> <u>VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ</u>	38

İ K İ N C İ K O N U

S E R V E T İ N T İ K A L L E R İ N İ N V E R G İ L E N D İ R M E E S A S L A R I

I . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ	42
II . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI	45

A. <u>VERGİNİN KONUSU</u>	46
B. <u>VERGİYİ DOĞURAN OLAY</u>	50
1. Karşılıksız İntikallerde	51
a. <u>Veraset Yoluyla İntikallerde</u>	51
b. <u>Yasayanlar Arası İntikallerde</u>	54
2. Karşılıklı İntikallerde	54
C. <u>MUAFİYET VE İSTİSNALARIN SAPTANMASI</u>	55
1. Karşılıksız İntikallerde	55
a. <u>Veraset Yoluyla İntikallerde</u>	56
b. <u>Yasayanlar Arası İntikallerde</u>	63
2. Karşılıklı İntikallerde	64
D. <u>VERGİ ORANLARININ SAPTANMASI</u>	65
E. <u>SERVET DEĞERLEMESİ VE VERGİ MATRAHININ SAPTANMASI</u>	73
1. Servet Değerlemesi	75
a. <u>Değerleme Ölçüleri</u>	77
b. <u>Değerleme Farkları</u>	85
2. Vergi Matrahının Saptanması	86
a. <u>Karşılıksız İntikallerde</u>	86
aa. Yasal Olarak Kabul Edilen Giderler	87
bb. Vergi Matrahı	88

b. <u>Karşılıklı İntikallerde</u>	90
F. <u>VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN DİĞER ESASLAR</u>	90
1. Mirasçılarının Yasal Hakları	90
2. Beyanname Verme Yeri ve Zamanı	97
3. Verginin Tebliği ve Ödenmesi	99

Ü Ç Ü N C Ü K O N U

T Ü R K İ Y E ' D E

S E R V E T İ N T İ K A L V E R G İ L E R İ N İ N

Ç E Ş İ T L İ A C I L A R D A N

B E L L İ B A S L I N İ T E B İ T K L E R İ

I . S E R V E T İ N T İ K A L V E R G İ L E R İ N İ N T Ü R K İ Y E ' D E

TARİHİ GELİŞİMİ	103
A. <u>CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM</u>	103
B. <u>CUMHURİYET DÖNEMİ</u> :::	106
1. <u>Karşılıksız İntikaller</u>	106
2. <u>Karşılıklı İntikaller</u>	108

II . S E R V E T İ N T İ K A L V E R G İ L E R İ N İ N V E R G İ G E L İ R L E R İ

İÇİNDEKİ PAYI	113
---------------------	-----

III . GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARI	121
IV . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİ YÜKÜ	139
A. <u>KARŞILIKSIZ SERVET İNTİKALLERİNDE</u>	144
1. Veraset Yoluyla İntikallerde	145
a. <u>Mülkiyet Hakkının Secilmesinde</u>	146
b. <u>İntifa Hakkının Secilmesinde</u>	148
c. <u>Mülkiyet veya İntifa Hakkının</u> <u>Secilmesinde Vergi Yükü Farkları</u>	152
B. <u>KARŞILIKLI İNTİKALLERDE</u>	159
C. <u>KARŞILIKLI VE KARŞILIKSIZ İNTİKALLERDE</u> <u>VERGİ YÜKÜ FARKLARI</u>	162
V . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI....	163
VI . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİDEN	
KAÇINMA	168
A. <u>İNTİKAL ŞEKLİNİN TERCİHİYLE</u>	168
B. <u>MUAFİYET VE İSTİSNALARDAN YARARLANARAK</u>	170
C. <u>SERVETİN DAHA SONRAKİ KUŞAKLARA İNTİKALİYLE...</u>	172
D. <u>VERGİ ORANLARINDAN YARARLANARAK</u>	172
E. <u>ENFLASYON ORTAMINDAN YARARLANARAK</u>	175
F. <u>DİĞER YASAL YOLLAR</u>	178

VII . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN YANSIMASI	180
A. <u>KARŞILIKSIZ İNTİKALLERDE</u>	181
B. <u>KARŞILIKLI İNTİKALLERDE</u>	184

D Ö R D Ü N C Ü K O N U

A F Y O N İ L İ ' N D E

B İ R Ö R N E K O L A Y Ç A L I Ş M A S I

I . AMAÇ	187
II . SERVET İNTİKALLERİNDE ALINAN VERGİLERİN AFYON İLİ (1977 - 1986 YILLARI ARASI) DEĞERLENDİRMESİ.	188
A. <u>MÜKELLEF SAYISI VE BEYAN</u>	188
B. <u>TANAKKUK EDEN VERGİ VE TAHSİLAT MİKTARI</u>	189
C. <u>TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK EDİLEN VE İTİRAZ EDEN MÜKELLEFLER</u>	191
III . AFYON İLİ'NDE BİR ANKET ÇALIŞMASI.....	192
A. <u>ANKET HAKKINDA GENEL BİLGİLER</u>	192

1. Anketin Sınırları	192
2. Kütlenin Seçimi	193
3. Anket Hakkında Genel bir Yorum	193
 B. <u>ANKET SONUCU YANITLAR ÜZERİNE</u>	
<u>DEĞERLENDİRME</u>	194
1. Kişilerin Genel Olarak Vergi Kavramı Hakkındaki Görüşleri	194
2. Sahibi Oldukları Serveti Edinim Şekilleri...	194
3. Yaşamları Süresince Servet İntikal Vergileriyle İlişkileri	195
4. Servet Ediniminde Kişiler Açısından Verginin Önemi ve Etkileri	195
 SONUÇ	 198
EKLER	206
 YARARLANILAN KAYNAKLAR	 210

GİRİŞ

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet bunu, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar. Bunun yanı sıra günümüzde vergiler, kamu harcamalarının bir finansman aracı olmasının yanı sıra ekonomi politikasının da en önemli araçlarından birisi olmaktadır. Bunun için sosyal devletler vergilendirme yetkilerini, kamu harcamalarının finansmanının yanı sıra gelir ve servet bölümündeki adaletsizlikleri de giderecek biçimde kullanmaktadırlar.

Mülkiyet hakkının kabul edildiği ekonomilerde hukukun bir gereği olarak kişiler belirli zaman süresi içerisinde servetlerini dilediği gibi kullanma ve tasarruf etme hakkına sahiptir. Bu nedenle servet, varlığının yanı sıra, gerek ölümüne bağlı olarak veraset yoluyla gerekse yaşayanlar arasında her zaman el değiştirmiş ve vergiye tabi tutulmuştur. İşte, " Servet İntikal Vergileri ", bir malın veya hakkın el değiş-

tirmesi sırasında hukuki muameleye baēlı olarak alınan bir servet vergisi çeşidi olmaktadır(1). Ancak mal ve hakların intikalleri sırasında alınan vergiler deēiştir. Servet intikal vergileri konusu içersine giren intikaller, ekonomik değeri olan mallar ile bunların intikali için hukuki muamele gereken servet intikalleridir. Çünkü ekonomik değeri olmayan ve intikali hukuki muameleye baēlı olmayan mal ve hakların intikalı servet intikal vergileri konusu dışındadır. Ancak ekonomik değerler fert ve toplum hayatının arzettiēi öneme verilen deēişik değer yargıları ile ideölejik görüş farklılıklarından dolayı toplumdan topluma deēişebilmektedir.

Bir çok ülkede olduēu gibi servet vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında vergi sistemi mizin vazgeçilmez bir öēesini oluşturmaktadır. Servet intikal vergileride bir servet vergisi çeşidi olarak her ne kadar genel vergi gelirleri içindeki görelî payının küçük olduēu gözlensesde, sosyal politika aracı olarak sosyal sınıflar arasındaki gelir ve servet dağılımında dengeleyici bir özelliēe sahip olduēu kabul edilmektedir(2).

Ancak ülkemizde servet intikalleri sırasında alınan vergilerin çeşitli vergi yasaları içersine dağıtılmasının yanı sıra son yapılan deēişikliklerle bu vergilerin bir kısmı

(1) Kenan BULUTOēLU, Türk Vergi Sistemi, B.6, C.II, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1979, s.54.

(2) Mübin BAŞAR, " Veraset ve İntikal Vergileri ", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.IV, S.11, (15.Şubat.1958), s.507.

harca dönüştürülmüş veya yürürlükten kaldırılmıştır. İşte bu nedenle Genel Vergi Sistemimiz içersinde farklı özellikleri olan servet intikal vergilerinin, yapısından başlayarak Türkiye'de uygulama esasları göz önünde tutularak çeşitli açılardan belli başlı niteliklerinin değerlendirilmesi çalışmamızın konusu olmuştur.

Çalışmamız bu amaç doğrultusunda dört konudan oluşmaktadır.

Birinci konuda, servet kavramının çok yönlü olması ve yapılan araştırmanın şekline göre görünüm kazanması nedeniyle konu açısından servet kavramı ortaya konulmaya çalışılmış ve servet intikallerinin vergilendirme nedenleri ve biçimleri açıklanmıştır.

İkinci konuda, servet intikallerinin vergilendirme esasları bazı ülkeler örnek alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Üçüncü konuda, Türkiye'de uygulanmakta olan servet intikal vergilerinin çeşitli açılardan belli başlı nitelikleri ele alınarak, vergi yükleri, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, yansıması ve vergi gelirleri içersindeki payı ele alınmıştır.

Dördüncü konuda, çalışmayı bütünleştirmek amacıyla "Servet İntikallerinde Alınan Vergilerin Afyon İli (1977 - 1986) Yılları Arası Değerlendirilmesi" ve "Bira Anket Çalışması" olmak üzere iki açıdan araştırılmıştır.

Sonuç bölümünde ise, konunun bir değerlendirilmesi yapılarak bu konuda elde edilen bulgular özetlenmiştir.

BİRİNCİ KONU

SERVET İNTİKALLERİNİN

YERGİLENDİRME

NEDENLERİ VE BİÇİMLERİ

I . VERGİLENDİRMEDE SERVET KAVRAMI

Servetin insanlık tarihi kadar eski oluşu, eskiden beri üzerinde durulmasına neden olmuş ve uzun süre vergilendirilebilir tek kaynak olarak önemini korumuştur(1). Hemen hemen her devirde varlığıyla insanların dikkatini çektiği için günümüze kadar çeşitli yönleriyle ele alınmasına karşılık Maliye Kuramında henüz herkesce kabul edilen bir servet kavramı tanımı ortaya konulamamıştır(2). Bu doğrultuda, servetin gerek oluşuma, gerek dağılımına, gerekse vergilendirilmesine ilişkin sorunların tartışılmasında tam bir kavram karışıklığının egemen olduğu görülmektedir. Ayrıca servetin çok yönlü bir kavram olması nedeniyle yapılan araştırmanın şekline görünüm kazanması ve yazardan yazara farklı biçimlerde yorumlanması değişik ser-

(1) Edwin R.A. SELIGMAN, (Traduction Française: Luis SURET), Tewrie De La Repercussion Et De L'incidence De L'impôt, V.Giard E. Brrere Libraires Editeurs, 16, Rue Souftlot Et 12. Rue Toullier Paris, 1910, s. 142.

(2) Sait DİLİK, Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 391, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1976, s. 1.

vet kavramlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur(3). Bunun yanı sıra servetin gerek oluşumu, gerek dağılımı, gerekse vergilendirilmesi ülkenin içinde bulunduğu sosyo-ekonomik yapı ile ülkenin hukuki ve yönetim kriterine göre değiştiği için servet kavramı, ülkeden ülkeye değiştiği gibi sayısal önemi de farklılıklar gösterebilir(4).

Kavram olarak serveti, kısaca, "insanın beşeri ihtiyaçlarını gerek doğrudan doğruya gerekse dolayısıyla karşılayan her şey servettir"(5) şeklinde tanımlamak mümkündür. Başka bir anlatımla gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahibi bulundukları bütün ekonomik değerlerin toplamıdır(6). Ancak görüldüğü gibi servet kavramı kısa olarak da tanımlansa, insan ihtiyaçlarını karşılayan tüm ekonomik değerleri kapsadığı için çok geniş bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ise,

-
- (3) Bu Konuda Bkz; Selahattin TUNCER, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 32/9, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. .ti., İstanbul, 1966, s.13. İlhan ÖZER, Servetin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 126-1966, Danga Matbaası, Ankara, 1966, s. 4.
- (4) Gilbert TIXIER, Daniel LALENNE BERDOUICQ, L'impôt Sur Les Grandes Fortunes, (Le Point Apres La Publication De La Doctrine De L'administration), Deuxieme Partie, L.G.D.S., 20. Rue Soufflot, Paris, 1982, s. 22.
- (5) Akif ERGENAY, Kamu Maliyesi, B.7, S yayınları No:11, sevinç Matbaası, Ankara, 1979, s. 105.
- (6) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, B.3, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978, s. 282.

vergilendirme açısından bazı idari güçlüklerin ortaya çıkması-
na neden olacak niteliktedir(7). Bu nedenle vergilendirmede
servet kavramı teorik kavramdan ayrılarak biçimlendirilmiş ve
içeriği itibariyle daha yeknesak biçimde ele alınarak hukuki
yönü daha ağırlık kazanmıştır(8). Diğer taraftan sermaye, ge-
lir, mülkiyet hakkı ve servet kavramları, kavram olarak kü-
çük farklılıklar gösterebilir(9) aynı noktaya değişik açılardan
yaklaştığı için vergilendirmede genelde eş anlamlı olarak kul-
lanılmaktadır(10). Bunun için biz de çalışmamızda bu kavramla-
rı eş anlamlı olarak kabul edeceğiz.

A. MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Servet intikal vergilerinde vergiyi doğuran olay, inti-
kal işlemi olup, genelde bir malın veya hakkın mülkiyetinin el

(7) Jean MONANGE, L'impôt Complementary- Sur Le-Capital, Im-
primerie G.MARGUANT, S. R. e. Thimonnier, Paris, 1942, s. 108.

(8) Salih TURHAN, Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Ya-
yınları No:2550, İktisat Fakültesi Yayın No:435, Maliye
Enstitüsü Yayın No:57, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979,
s. 264.

(9) Sermaye, bir işe ayrılan belli para veya malları ifade
eder, Yani teşebbüse ait varlıktır. Servet, bir şahsın sa-
hibi bulunduğu ekonomik değerleri bulunan bütün şeyleri
içerir. Bir arazi parçası, bir işletmeye ait ise, serma-
yeyi, bir şahsa ait ise, serveti temsil eder. Mülkiyet
ise, bu şeylere sahip olma anlamını taşır.

(10) Zethi HEPER, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi,
E.İ.T.İ.A. Yayınları No:246/166, Eskişehir, 1982, s. 6.

değiştirmesidir(11). Ancak ekonomik değeri bulunmayan ve kişiye mülkiyeti intikal etmeyen herhangi bir şey intikal vergileri konusu içine girmez. Bunun için servet intikal vergilerinde ekonomik değerler ve mülkiyet hakkı önem taşır. Fakat gerek ekonomik değerlerin gerekse mülkiyet hakkının düzenleniş biçimleri ülkenin içinde bulunduğu sosyo-ekonomik, idari, kültürel, ekonomik ve ideolojik yapıya bağlı olarak değişebilmektedir. Bu doğrultuda ekonomik sistemler itibariyle mülkiyet hakkı ve mülkiyet hakkının intikaline ilişkin yaklaşımları aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

1. Klasik Görüş

a. Mülkiyet Hakkı

Klasik görüşe göre, mülkiyet hakkı, kişiye nesneler üzerinde mutlak ve sınırsız yetkiyle tekелci bir egemenlik sağlayan haktır(12). Başka bir anlatımla, klasik görüşe göre, mülkiyet hakkı, kişi ile eşya üzerinde mutlak ve sınırsız bir hakimiyet sağlayan yetkilerden oluşmuştur(13). Çünkü temel ha-

(11) Kenan B. LUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, C.II, B.6, Oğuz Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979, s. 54.

(12) DİLİK, s. 3.

(13) Kemal T. GÜRSOY, Fikret EREN, Erol CANSAL, Türk Eşya Hakkı, (Zilyetlik, Tapu Sicili, Mülkiyet, Sınırlı Ayni Haklar), Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 425, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s. 353.

kuk prensibi olarak üretim araçları özel mülkiyete konu olduğun için, mülkiyet hakkı, toplum hayatı içinde içeriği ve kapsamı kanunlarla belirlenerek düzenlenmiştir(14). Mülkiyet hakkını oluşturan yetkiler hakkın konusu olan eşyanın taşınmaz veya taşınmaz oluşuna göre değişmeyeceği gibi hiç bir zaman kısıtlanamayan ve aynı kalan yetkilendir. Mutlak bir hakimiyet olan mülkiyetle mevcut yetkilere, sosyal ihtiyaçlar dolaşısıyla bazı sınırlamalar getirilsede, bu sınırlamalar istisnai mahiyettedir. Bunlar ise anayasalar içinde yapılacak düzenlemelerle anayasal güvence altında düzenlenebilir(15).

b. Mülkiyet Hakkının İntikali

Klasik sistemde prensip olarak üretim araçlarının mülkiyeti özel kesime ait olduğu için kamu gelirlerinin önemli bir bölümü özel kesimden alınan vergilerden oluşur(16). Mülkiyet hakkı geniş bir yetki sağlaması nedeniyle, mülkiyet hakkının miras yoluyla kanuni mirasçılara geçmesi veya yaşayanlar arası tasarruflarla üçüncü şahıslara intikali mümkündür.

(14) Tarık Zafer TUNAYA, Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku, B.4, Siyaset İlmi Seri No:9, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1969, s. 15.

(15) Ersin ÖRÜCÜ, Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, (Mülkiyet Hakkının Sınırlanması), İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2132, Hukuk Fakültesi Yayın No: 473, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1976, s. 17.

(16) Esfender KORKMAZ, Vergi Yapısı ve Gelişimi, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1981, s. 34.

Ancak mirasçılarının bir kısım haklarının korunabilmesi için bazı saklı haklara da yer verilmiştir. Özel mülkiyete konu olan mal ve hakların hangi yolla olursa olsun intikali mümkün olduğu için vergi sistemleri içersinde her zaman servet intikal vergilerine raslamak mümkündür(17).

2. Marksist Görüş

a. Mülkiyet Hakkı

Üretim araçlarının mülkiyeti kamuya ait olduğu için özel mülkiyet, dolayısıyla mülkiyet hakkı söz konusu değildir(18). Yani klasik görüşün tam aksine mülkiyet hakkı kişilerden alınarak toplum adına devlete verilmiştir. Bundan amaç ise, mülkiyet hakkının insanı insan tarafından sömürülmesine yardımcı

(17) Bkz; İlhan ÖZER, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No: 161, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1974, s. 84.

(18) Ömer Faruk BATIREL, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, B.2, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 316/549, Mer/ter Matbaası, İstanbul, 1979, s. 219; NADAROĞLU, s. 206.

olan bir araç olarak kabul edilmesi ve bu vesileyle meydana gelen sosyal adaletsizlikleri giderme görüşüne dayanmaktadır(19). Bunun için özel mülkiyet hakkı ile marksistçiliğin birbirleriyle bağdaşması olanaksızdır(20). Ancak zaman boyutu içerisinde marksist görüşlerde değişik yaklaşımlar yapılarak mülkiyet konusunda değişik uygulamalar ortaya çıkmıştır(21).

Sovyet Rusya'da mülkiyet; "sosyalist mülkiyet" ve "şahsi mülkiyet" olmak üzere ikiye ayrılmıştır(22). Bunlardan sosyalist mülkiyet'e konu olan mallar devlet mülkiyetinde olup devir ve temlik mümkün değildir. Ancak Kohloz adı verilen kooperatiflerin toprak dışında kalan sosyal ve kültürel cihazların, bina, tesis, biçerdöğür, ulaştırma araçları, damızlık ve süt hayvanları ve üretimle ilgili diğer araçların mülkiyetini satın alma hakları vardır. Diğer bir mülkiyet çeşidi olan şahsi mülkiyette ise, ancak şahısların ihtiyaçlarını gidermeye yarayan mallar (araçlar) üzerindeki mülkiyet hakkıdır. Bunun yanı sıra başkasının emeğini kullanmadan şahısların kendi tasarruf, emek ve gelirleriyle elde edebileceği bazı mallarda şahsi mülkiyet içersine girer.

(19) GÖRSOY ve Diğerleri, s. 365.

(20) DİLİK, s. 3.

(21) TUNAYA, s. 22.

(22) GÖRSOY ve Diğerleri, s. 358.

b. Mülkiyet Hakkının İntikali

Sosyalist sistemde mal ve hizmetlerin üretimi kamu tarafından yapıldığı için devletin gelir sağlamada bütün mal ve hizmetleri maliyetinin üstünde bir fiyatla satması yeterlidir(23). Bu nedenle devletin kaynak sağlamak için vergi gelirlerine fazla ihtiyacı yoktur. Marksist görüş mülkiyet hakkını reddettiği için servetten bahsetmek mümkün değildir. Dolayısıyla üretim araçları üzerinde tasarruf yetkisi olmadığı için satış ve devride mümkün değildir(24). Bu nedenle vergi sistemleri küçük farklılıklar gösterebilir servet intikal vergilerine raslamak mümkün değildir.

3. Modern Görüş

Zaman süreci içerisinde giderek kamu yararının kabulü ve toplum çıkarlarının ön planda tutulması sonucu yeni düzenlemelere gidilmiştir. Özel mülkiyet üzerinde toplumun bir anlamda hakkı olduğu kabul edilerek yeni görüşler ortaya konulmuştur.

a. Mülkiyet Hakkı

Modern görüşte, ilke olarak klasik görüşte olduğu gibi üretim araçlarının mülkiyeti özel kesime aittir. Buna bağlı

(23) NADAROĞLU, s. 206.

(24) GÜRSOY ve Diğerleri, s. 363.

olarak mülkiyet hakkına konu olan mal ve hakların üzerinde kişilerin dilediği gibi tasarruf hakları vardır. Ancak toplumsal çıkarların ön planda tutulması mülkiyet hakkı sahibinin yetkilerinin yanında birtakım ödevler yüklenmiştir(25). Bu nedenle mülkiyet hakkı sahipleri bu haklarını kullanırken, toplum yararını da düşünmek zorundadırlar. Dolayısıyla özel mülkiyet üzerinde toplumun bir anlamda hakkı olduğu kabul edilmiştir. İlke olarak özel mülkiyet hakkı tanınmakla birlikte bu hakkın özü güvence altına alınmıştır. Bu ise hukuk düzeninin çizdiği çerçeve içinde kişiye nesneler üzerinde en geniş yetkileri vermesine karşılık aynı zamanda ödevlerde yükleyen bir hak olarak görülmektedir. Bu ödevler ise, mülkiyet hakkına konu olan eşyanın türüne göre farklılıklar gösterebilir. Örneğin endüstrileşmiş ekonomilerde üretim malları üzerindeki mülkiyet hakkında, başka mallara oranla daha fazla kısıtlama ve sınırlama yapılabilir. Çünkü üretim mallarının kullanım biçimi sahipleri dışında daha geniş kitlelerin kaderini etkileyecek niteliktedir.

b. Mülkiyet Hakkının İntikali

Klasik görüşte olduğu gibi üretim araçlarının mülkiyeti özel kesime ait olduğu için şahısların mülkiyete konu olan mal ve haklar üzerinde tasarruf yetkileri vardır. Dolayısıyla mülkiyet hakkının miras yolu ile veya diğer hallerle intikali söz

(25) DİLİK, s. 5.

konusudur. Ancak mülkiyet hakkı sahipleri bu haklarını kullanırken toplum yararını düşünmek zorundadır. Buna ilişkin kurallar ise yasalarla düzenlenmiştir. Ayrıca kamu yararı amacı ile kamulaştırma ve devletleştirme hakları anayasalarla devlete tanınmıştır(26).

B. ÜLKEMİZDE MÜLKİYET HAKKINA İLİŞKİN YAKLAŞIM

Mülkiyet hakkı konusunda ülkemizde ilke olarak modern görüşten hareket edilerek mülkiyet hakkının muhtevası yetki ve ödevlerden oluşmuştur.

1. Mülkiyet Hakkı

Öncelikle Anayasamızda "Herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir(I). Bu haklar ancak kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilir(II). Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz(III)."(27). Görüldüğü gibi Anayasayla üretim araçlarının mülkiyeti özel kesime ait olup, herkesin mülkiyet ve miras hakkı vardır. Bununla birlikte taşınır ve taşınmaz mallar üzerindeki mülkiyet hakkının yanı sıra, maddi ve maddi olmayan mallar üzerindeki diğer mutlak haklar ile ferdi haklar da anayasayla garanti altına alınmıştır(28). Böylece özel mülkiyet hakkı anayasa ile garanti altına alınarak marksist görüş reddedilmiştir.

(26) ÖRÜCÜ, s. 24.

(27) 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, R.G. Yayımlanma tarihi: 9.11.1982, S. Mükerrer 17863, (Mad. 35).

(28) GÜRSOY ve Diğerleri, s. 359.

Mülkiyet hakkının kamu yararına kanunla sınırlanacağı kabul edilmiş ve mülkiyet hakkı sahiplerinin bu haklarını toplum yararına aykırı kullanamayacağı belirtilmiştir. Buna ilişkin esaslar ise yasalarla belirlenmiştir. Nitekim Medeni yasanın 618 ci maddesinde " bir şeye malik olan kimse, o şeyden kanun dairesinde dilediği gibi tasarruf hakkını haizdir. Haksız olarak o şeye vaz'iyet eden herhangi bir kimseye karşı istihkak davası ikame ve her nev'i müdahaleyi men edebilir" (29). Görüldüğü gibi mülkiyet hakkının sınırları çizilmiş ve sahibine tasarrufu altındaki bir malın ancak kanunların öngördüğü koşullar altında kullanılacağını açıklamakla mülkiyet hakkının yetkilerden oluştuğunu açıklamıştır. Bunda ise, bu hakların toplum yararına aykırı kullanılamayacağı ilkesi kabul edilmiştir. Bu nedenle bazı kamu kuruluşlarına Anayasayla kamulaştırma yetkisi tanınmıştır. Buna ilişkin esaslar ise yine yasalarla düzenlenmiştir(30).

1. Mülkiyet Hakkının İntikali

Mülkiyet hakkının gerek miras yoluyla gerekse sağılar arası intikalleri mümkün olup, bunlara ilişkin esaslar yasalarla düzenlenmiştir. Nitekim mülkiyet hakkının miras yoluyla

(29) Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU, Terkcelestirilmiş Metinleriyle Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, C.I, B.2, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s. 336.

(30) Bu konuda bilgi için Bkz; Yaşar ASYALI, Kamulaştırma Mevzuatı, (Kanunlar, Yönetmelikler, Yargı Kararları, Açıklamalar, Tüzükler, Kararnameler, Genel Tebliğler, Örnekler), DSİ Basımevi ve Foto Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1977, s.5 vd.

kazanılmasında(31) veya bir satış akdi(32) veya bir bağışlama vaadi veya akdi(33) ile kazanılmasında kanunlarda öngörülen şartlara göre intikal edebileceği(34) kabul edilmiştir. Bundan amaç toplum yararını korumaktır. Ancak toplum yararının korunmasının yanı sıra yasal mirasçılara yasalarla saklı haklarda tanınmıştır(35). Miras hakkının mirasçıları zarara uğratmak amacıyla servet sahibinin tasarrufta bulunamayacağı ve saklı haklara tecavüz edemeyeceği kabul edilmiştir(36). Hatta mirasbırakanın kayıtsız ve şartsız rucu hakkı olan bağışlamalar ile adet ve gelenekler nedeniyle verilen hediyeler ayrı olmak üzere ölümünden önce bir yıl içinde yapmış olduğu bağışlar geçersiz sayılmıştır(37). Ayrıca ölüm sonucu mirasın ancak yasalarda gösterilen zümrelere yine yasalarla belirlenen oranlar dahilinde intikal edebileceği kabul edilmiştir(38). Ancak servet sahibinin sağlığında servetini dilediği gibi tasarruf etme hakkı vardır. Yasal mirasçıların olmaması halinde üçüncü zümreden sonra devletin mirasçılığı kabul edilmiştir(39). Yani dördüncü zümre mirasçı devlet olmaktadır.

Yabancı uyruklu kişilerin mülkiyet konusunda, miras ve mülk edinimlerine ilişkin tasarruflarında bazı sınırlamalar

(31) M.K. Mad. 538.

(32) B.K. Mad. 182.

(33) B.K. Mad. 234.

(34) M.K. Mad. 633 ve 687.

(35) Bkz ; DİLİK, s. 7.

(36) M.K. Mad. 499 vd.

(37) M.K. Mad. 507/III.

(38) M.K. Mad. 439-442.

(39) M.K. Mad. 448.

getirilmiştir. Bu sınırlamalar ise taşınır veya taşınmaz mal mülkiyetinin edinilmesinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Öncelikle yabancı uyruklu kişilerin taşınır maledinimlerinde fazla bir şart olmamasına karşılık, taşınmaz mal edinimleri yasalarla birtakım şartlara bağlanmıştır(40). Yabancı uyruklu kişilerin köylerde taşınmaz mal edinimleri mümkün olmayıp diğer yerlerde taşınmaz mal edinimleri bir takım şartlara bağlanarak buna ilişkin esaslar yasalarla düzenlenmiştir. Buna karşılık servetin veraset yoluyla intikallerinde durum daha farklı tutulmuştur. Servetin taşınır veya taşınmaz oluşuna göre ayrı statü uygulanmıştır. Taşınmaz mallarda ikametgah esasından, taşınır mallarda ise şahsiyet esasından hareket edilmiştir(41). Nitekim Veraset ve İntikal vergisinin 1 ci maddesinde "Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali Verasetve İntikal Vergisine tabidir. Buna vergi Türk tabiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edecekleri mallara da şamil- dir. Türkiye Cumhuriyeti tabiyetindeki bir şahıstan Türkiye Hudutları dışında bulunan malını ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgahı olmayan ecnebi şahıslar bu vergi ile mükellef tutulmaz " d e n i l -

(40) Bu konuda geniş bilgi için Bkz; Fikret ARIK, Türk Hususi Hukuk Sistemi ve Yargı Sistemi, (Şahsın Hukuku, Aile Hukuku), Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No: 76, Balkanoğlu Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 1964, s. 7. vd.

(41) Hüseyin Ali SADROLEŞRAFİ, "İran Hukukunda Kadın Eşin Miras Hakkı ve Kamu Düzeni Meselesi", ONUR ARMAĞANI İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2354, Hukuk Fakültesi No:530, İdare Hukuku ve İdari Bilimler Enstitüsü No:4, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977, s. 790.

miştir. Kanun maddesinden de anlaşılacağı gibi, veraset yoluyla intikallerde yabancı uyruklu kişilere mirasçı olma ve dolaşısıyla miras yoluyla servet edinebilme hakkı tanınmıştır.

II . SERVET İNTİKALLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli ve devamlı mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet bunu, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olan vergilendirme yetkisini kullanarak sağlar(42). Ancak günümüzde vergi, kanun koyucunun kamu ihtiyaçlarını karşılamanın yanı sıra ekonomiye müdahale ederek sosyal adalete yaklaşmada elindeki en etkili araçlardan biri olmaktadır(43). Çünkü serbest rekabete dayanan ekonomilerde gelir ve servet dağılımı kişiler arasında önemli ölçüde fırsat ve olanak eşitsizlikleri meydana getirmektedir(44).

(42) Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3.

(43) Sevim GÖRGÜN, Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2823, İktisat Fakültesi No: 317, Maliye Enstitüsü No: 50, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1972, s. 14; Besim ÜSTÜNEL, "Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Birinci Seri-Sene 1955, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 655, İktisat Fakültesi No: 85, Maliye Enstitüsü No: 1, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1956, s. 84.

(44) İsmail TÜRK, Maliye Politikası, Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçelemeleri, B.4, S Yayınları No:14 Sevinç Matbaası, Ankara, 1979, s. 18.

Bu nedenle sosyal devletler vergilendirme yetkilerini gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderecek biçimde kullanmaktadırlar(45).

Servete dayalı vergiler değişik biçimlerde ortaya çıkabileceği için araştırmalarda söz konusu vergiler farklı biçimlerde sınıflandırılarak verginin genelliği, sürekliliği ile servet ögesi veya servet intikali üzerinden alınmasına dayandırılmıştır(46). Doğumla ölüm arasında ömür dediğimiz belirli zaman süresi içerisinde kişi hak sujesi niteliğine sahip olup, bu nitelik onun hukuk düzeni içinde sayısız ilişkileri olmasına sağlar(47). Dolayısıyla servet eski çağlardan beri gerek veraset yoluyla gerekse yaşayanlar arasında her zaman el değiştirmiş ve vergilendirme kolaylığından dolayı daima vergiye tabi tutulmuştur. Günümüze kadar da servet intikallerinin vergilendirilme gereği çeşitli nedenlere dayandırılmıştır. Ancak , söz konusu servet intikal vergilerinin uygulanmasında (özellikle vergi oranlarının saptanmasında) bazı hususların (sakıncaların) göz önünde bulundurulması ayrı bir önem taşır.

(45) ÇAĞAN, s.195.

(46) Selahattin TUNCER, Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1969, s.220 vd.

(47) Nuşin AYİTER, Miras Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No:426, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s.1.

A. SERVET İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME GEREĞİ

Genel olarak servet vergileri, ekonomik değeri olan servet üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanır(48.). Özel mülkiyet hakkının uygulama alanı olduğu kapitalist ve karma ekonomi düzenine başlı toplumlarda servet vergileri, vergi sistemleri içersinde ayrı bir önem taşır. Servetin vergilendiriliş nedenleri ise, değişik görüşler altında çeşitli nedenlere dayandırılmıştır(49.). Servet intikal vergileri ise, genelde servet vergilerinin vergilendiriliş nedenlerinin büyük bir kısmını içeren bir vergi olarak kabul edilmektedir(50.). İşte bu doğrultuda servet intikallerinin vergilendiriliş nedenlerini aşağıdaki başlıklar altında toplamak mümkündür.

(48) HEPER, s.20,

(49) Bu konuda Bkz: TUNCER, Kamu ..., s.220 vd ; Fritz NEUMARK, (Çev:İclal (FEYZİOĞLU) CANKOREL), Vergi Politikası, (Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri), İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2090, İktisat Fakültesi No:357, Maliye Enstitüsü No:53, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1975, s.17 vd ;;Salih TURHAN, Genel Vergi Teorisi, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979, s.268 vd.

(50) John F.DUE, (Çev:Sevim GÖRGÜN, İzzettin ÖNDER), Maliye, İktisadi Bir Analiz, B.3, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1241, İktisat Fakültesi Yayın No:206, Maliye Enstitüsü Yayın No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, s.378 v

1. Servetin Ayrı Bir Ödeme Gücünü Temsil Etmesi

Servet intikallerinin vergilendiriliş nedenlerinden birisi, servetin ayrı bir ödeme gücünü temsil etmesine dayanır. Çünkü bir şahsın vergi ödeme gücünü gösteren faktörlerden birisi ^{de} servettir(51). Dolayısıyla bir şahsın gerek veraset yoluyla gerekse diğer yollarla servet edinmesi onun ödeme gücünün arttığını gösterir(52). Nitekim Anayasamızın 73 cü maddesiyle herkes mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Mademki vergi, ödeme gücüne göre alınmakta, o halde gerek veraset yoluyla gerekse diğer yollarla servet edinen şahısların ödeme güçleri artacağı için, servet intikallerinin vergiye tabi tutulması doğal olmaktadır. Diğer taraftan vergi sistemi içersinde ödeme gücüne göre bir taraftan girişimler sonucu elde edilen kazançları vergilendirmek, diğer taraftan servet intikali sonucu ödeme gücü artan şahısları vergilendirmemek sosyal huzursuzluklara neden olur(53). Dolayısıyla servet intikal vergileri toplumsal adaletin sağlanmasında etkili bir araç olmaktadır(54). Böylece servet ve gelir dağılımı ne derecede eşit hale gelirse, bundan doğan kişisel eşitsizlikler de o derecede azalacaktır(55). Hatta servet seviyesiyle gelir seviye-

(51) TURHAN, s.333.

(52) ERGİNAY, s.114 ; DuE, s.357.

(53) TÜRK, s.19.

(54) TUNCER, Teoride ..., s.198.

(55) TÜRK, s.272.

si arasında pozitif bir ilişki olmasından ötürü, servetin geniş sosyal tabakalara yayılması ve servetten sağlanan kazançların daha ağır biçimde yükümlü kınması suretiyle gelir ve servet dağılımının bir dereceye kadar eşitlenmesini sağlayacak araçlardan birisi servet intikal vergileri olmaktadır.

2. Gelir ve Servet Dağılımında Dengeyi Sağlamak

Bilindiği gibi, vergilerin, kişisel gelirin miktarında ve bu gelirler arasındaki nisbi farklarda yaptığı değişikliklerle bir taraftan şahısların refah düzeylerinde diğer taraftan gelirin toplum içinde dağılışımda etkili olduğu kabul edilmektedir(56). Genelde fırsat eşitsizlikleri nedeniyle gelir ve servet dağılımı kişiler arasında dengesiz dağılmıştır. Servet intikallerinin vergilendirilmesi üzerinde duranların savunmuş oldukları bir husus, miras hakkının fırsat eşitsizliği ve servet eşitsizliğini yaratmasıdır. Çünkü miras müessesesi eşit kabiliyetlerin eşit şartlarda işe başlamalarını engelleyecek niteliktedir. Bir kimsenin daha başlangıçta kendisinin herhangi bir katkısı olmaksızın yaratılan ekonomik olanaklardan yararlanarak işe başlaması daha başlangıçta başkalarına üstünlük kurmasını sağlar. Bu nedenle servet intikal vergileri miras müessesesinin bu olumsuz etkilerini gidermede, gelir ve servet dağılımını dengeleyici özelliğe sahiptir. Çünkü, servet intikal

(56) Selahattin TUNCER, Gelirin Yeniden Dağılımı, (Redistribution), İktisadi Araştırmalar Vakfı, Yayınları No:23, İstanbul, 1970, s.43.

kal vergileri (özellikle Veraset ve İntikal Vergisi) servet değeri üzerinden alınan artan oranlı bir vergi olması nedeniyle gelir ve servetin belirli ellerde toplanmasını engellediği gibi nesilden nesile intikallerlede gelir ve serveti törpülediği için gelir ve servet dağılımında dengeleyici bir etki yaratır(57). Gerek miras kurumu nedeniyle gerekse farklı üretim faktörlerine sahip olmanın yol açacağı farklı tasarruf düzeyleri sonucu ortaya çıkacak servet birikimlerinin giderilmesinde veraset vergileri, servet üzerinden alınan diğer vergilere oranla bir üstünlük taşır. Bu nedenle servet intikal vergilerinin sosyal politika aracı olarak sosyal sınıflar arasındaki gelir ve servet dağılımında dengeleyici bir özelliğe sahip olduğu genelde kabul görmüştür(58).

3. Devlete Gelir Sağlama ve Tamamlayıcı Bir Vergi Olması

Servet intikallerinin vergilendirilmesinin diğer bir

(57) HEPER, s.59.

(58) Bkz.: MONANGE, s.55 ; ERGİNAY, s.115 ; DUE, s.357 ; NEUMAR, s.204 ; Mübin BAŞAR, "Veraset ve İntikal Vergileri", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.IV, S.11, (Şubat, 1958), s.507; Ömer Faruk BATİREL, Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, B.2, İstanbul İ.T.İ.A. Nihad SAYAR Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:316/549, Mer/ter Matbaası, İstanbul, 1979 s.175; Orhan ŞENER, Kamu Maliyesi, Eren Basımevi, İstanbul, 1980, s.214 ; Özhan ULUATAM, Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No0413, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1978, s.274 ; İlhan ÖZER, Vergilendirme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No:163, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, s.90.

nedeni de, her vergide olduğu gibi devlete gelir sağlama amacına dayanır. Bunun için bir çok ülkede servet intikal vergilerinin vergi sistemleri içersinde yer aldığı gözlenmektedir (59). Ancak şunu hemen ifade etmek gerekir ki, servet intikal vergilerinin diğer vergi gelirlerine göre, genel vergi gelirleri içindeki payının oldukça küçük olduğu görülmektedir. Örneğin ülkemizde Veraset ve İntikal Vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı % 04, diğer servet intikal vergilerinde ise bu pay % 4 den öteye geçmemektedir(60). Ancak servet intikal vergilerinin her ne kadar genel vergi gelirleri içindeki payı küçük de olsa, diğer vergilere göre, gerek servetin yakalanmasından (özellikle intikali hukuki muameleye bağlı olan servet intikallerinde) gerekse yeni servet edinmenin psikolojik etkisi nedeniyle vergi mükellefleri açısından fazla itirazlara neden olmayacağı için devlete gelir sağlama açısından daha kolay bir yolu oluşturur.

Gelir elde eden yükümlülerin vergiye tabi kazançlarını beyannamelerinde tam olarak bildirimde bulunduklarını ifade etmek, güç olan konulardan biridir. Dolayısıyla gelir elde eden yükümlülerin gelir vergisi ile birçok durumlarda vergiye tabi kazançlarını tam ve güvenilir biçimde kavramak mümkün olmayabilir. Buna karşılık servet bir yönde gelirden arta kalan kısım'dır. Gelir vergisinden kaçırılmış bu matrahlar özellikle intikali hukuki muameleye bağlı servetin oluşumunda kullanılmış ise servet intikallerinde yakalanacaktır. Çünkü bir yerde intikali hukuki muameleye bağlı olan servet intikalinin gerçekleşmesi için hukuki muamelenin yapılabilmesi için mutlaka

(59) Bu konuda Bkz; ÖZER, Türk Vergi..., s. 8.

(60) Bkz; Bu çalışma, s. 113-121.

verginin ödenmesi gereklidir. Dolayısıyla servet intikal vergileri bir yerde diğer vergileri tamamlayıcı bir özelliğe sahip olduğu söylenebilir(61). Başka bir anlatımla servet intikal vergileri tamamlayıcı bir vergi niteliğinde olup, bir yerde oto kontrol görevi yapar.

4. Devletin Miras Hakkı

Mülkiyet hakkı mutlak ve ferdi bir hak olmadığı için servetin oluşumu toplum yardımıyla meydana gelmiştir. Bu nedenle toplum bir yerde kişilerin servetine ortak sayılır(62). Bir kimsenin malları üzerindeki mülkiyet hakkı, kendisinin ölümü sonucu sona erer. Bu malların nasıl paylaşılacağına tesbiti ise servet sahibinin ölümünden sonra artık devlete aittir. Devlet bu paylaşmayı düzenlerken elbette kendisine bir pay alacaktır. Ölüm halinde ortaklık sona ereceğine göre toplumun mirasçılarla birlikte payına düşen hisseyi alması gerekir. Yani bir yerde devletinde bu çıkar birliğinde taraflardan biri olarak hissesine düşen kar payını vergi olarak alması doğaldır(63). Ayrıca devletin servetin paylaşılmasıyla ilgili hukuki muamelelerin yapılmasında bir takım hizmetleri yerine getirmesi gerekmektedir. Devletin bu hizmetleri yerine getirirken yapmış olduğu harcamaların bir kısmını hizmetten yararlananlardan bir karşılık olarak alması doğaldır(64).

(61) Jacques GROSCLAUDE, L'impôt Sur La Fortune, (L'administration Nouvelle), Berger-Levrault, 5. Rue, Auguste-Comte, 75006, Paris, 1976, s. 52.

(62) ERGİNAY, Kamu..., s.115.

(63) Sadun AREN, Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınlarından No:24-6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1952, s.27.

(64) NADAROĞLU, s.390; AREN, s.29; ERGİNAY, Kamu..., s.115.

B. SERVET İNTİKALLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDEKİ
SAKINCALAR

Servet intikalleri vergilendirilirken, özellikle vergi oranlarının saptanmasında bazı sakıncalar doğabilir. Bu nedenle servet intikallerinin vergilendirilmesinde ihtiyatlı olmak gerekir.

1. Mali ve Ekonomik Nedenler

Serveti sermaye ile eş anlamlı olarak ele aldığımızda, servet intikal vergileri, şahıslar üzerinde bir yük oluşturacağı için ekonomide sermaye akımının yavaşlamasına yol açacak nitelik taşır. Çünkü vergi oranlarının yüksekliği servetin, servet sahiplerine yapışıp kalmasına neden olur. Bu da genel ekonomi içerisinde iş miktarının ve dolayısıyla üretim miktarının daralması sonucunu doğurur(65).

Bilindiği gibi insanoğlu doğada sürekliliğini çocuklarıyla gerçekleştirir. Bundan dolayı şahıslar yaşamları süresince yalnız kendileri için değil, kendinden sonra gelecek nesillere bir şeyler bırakmak için çalışırlar. Bu motiv ekonomide sermaye birikiminin bir etkenidir. İşte servet intikal vergileri bu etkeni kırarak teşebbüs isteğini zayıflatacak nitelik

(65) ERGİNAY, Kamu ..., s.116.

taşır. Çünkü ölüm halinde servetin bir kısmı vergi yoluyla devlete geçmektedir. Böylece servet intikali nedeniyle servetin bir kısmının vergi olarak ödenmesi, serveti yeni edinenlerin tasarruf ve yatırımlarını finanse edecek öz kaynaklarının daralmasına neden olacağı ve dolayısıyla servet intikal vergilerinin mirasçılarının yatırım olanaklarını daraltacak özellik taşır(66).

Diğer yandan, servet intikal vergileri devlet için de ekonomik özelliğe sahip değildir. Çünkü vergiye konu servetin el değiştirmesi süre açısından diğer vergi konularına göre daha uzun bir devreyi kapsar. Bu da devletin gelir kaynağını oluşturan verginin söz konusu süreler kadar daha geç tahsili anlamını taşır. Örneğin ölüm olayına bağlı olarak servet 60-70 yılda ancak iki veya üç defa el değiştirir. Buna karşılık bu amaca ulaşmak için veraset vergisi yerine servetin vergilendirilmesi, devletin gelir kaynağını oluşturan vergiyi daha kısa sürede tahsil etmesi anlamını taşır(67). Bu nedenle veraset vergisi yerine, alınmakta olan servet vergilerinin oranlarının buna göre arttırılması devlet açısından daha ekonomik olacağı ileri sürülen konulardan biri olmaktadır(68).

2. Hukuki Nedenler

Günümüz sosyal hukuk devletlerinde, mülkiyet hakkı

(66) HEPER, s.116.

(67) RROSCLAUDE, s.56.

(68) Bu konuda Bkz; A.g.e., s.57.

mutlak ve ferdi bir hak olarak kabul edildiğine göre ve ölen şahsın servetini sağlığında dilediği gibi kullandığına göre, mirasçılarında aynı biçimde söz konusu serveti kullanmaları gerekir. Bundan ötürü ölüm olayını bu hakkın kullanılmasını engelleyen bir durum olarak ele almamak gerekir. Oysa mirasçılarının elde edeceği servetin bir kısmının veya büyük bir bölümünün vergi yoluyla devletin el koyması söz konusu mülkiyet hakkının tecavüze uğraması sonucunu doğurur(69).

Diğer taraftan servet oluşumu sırasında vergilendirilmiş gelirden arta kalan kısımdan meydana geldiğine göre, zaten serveti yapan kişinin sağlığında vergilendirilmiştir. Bu nedenle intikal sırasında servetin yeniden vergiye tabi tutulması bu unsurların vergi hukukunda 'Çifte Vergileendirme' ile karşı karşıya kalması sonucunu doğurur.

Servet intikallerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkabilecek diğer bir sakınca da, vergiye tabi olan şahısların "Ödeme Güçlerini" göz önüne almadan vergilendirmenin yapılmasıdır(70). Oysa, vergi adaletinin sağlanmasında temel ilkelere birisi, herkesin ödeme gücüne göre vergiye tabi tutulmasıdır. Serveti yeni edinen şahsın ödeme gücüne bakılmaksızın, yalnızca ihtikali söz konusu olan servetin miktarı vergi konusu olunca, ödeme gücü göz önüne alınmamaktadır. Daha yalın bir deyişle, intikali söz konusu olan servet ile şahsın ödeme gücü kavramları eş tutulmaktadır.

(69) ERGİNAY, s.116.

(70) DÜE, s.358.

III . SERVET İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ

Servet intikal vergileri, servetin tümünün veya servetin herhangi bir veya birkaç ögesinin karşılıklı (ivazlı) veya karşılıksız (ivazsız) olarak el değiştirilmesi sonucunda genellikle serveti yeni edinen kimse tarafından ödenen vergiler - dir(71). Bu nedenle servet intikal vergilerinde vergiyi doğuran olay, servetin mevcudiyeti değil, servetin karşılıklı veya karşılıksız olarak intikallerinde mülkiyet hakkının devredilmesi için gerekli olan hukuki muameleler sonucu ortaya çıkar. Dolayısıyla, servet intikal vergilerinde intikal işlemi kavram olarak değişmese de, servet intikalleri üzerinden alınan vergiler konuları itibariyle birbirinden farklıdır(72). Vergilendirmenin şekli, vergi konusu içine giren mal ve hakların bir karşılık veya herhangi bir karşılık olmaksızın değiştiği gibi, bir şarta bağlı olarak da intikalinde değişebilmektedir. Elde edilmesi bir şartın gerçekleşmesine bağlı olan intikallerde söz konusu olan ş a r t g e r -

(71) HEREKMEN, s.123.

(72) Armin BOHNET, (Çev:Ömer Faruk BATIREL), "Servet Vergilemesinin Çeşitleri ve Etkileri", (Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler), NİHAD S.SAYAR'A ARMAĞAN, Nihad SAYAR Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:353-568, Mer/ter Matbaası, İstanbul, 1980, s.118 ; TONCER, Kamu, s.198.

çekleşmedikçe intikal söz konusu olamayacağı gibi, söz konusu şartın sonradan gerçekleşmesinde dahi vergilemenin buna göre tekrar ayarlanması gerekir(73). Bunun yanı sıra intikal işlemi yaşayardan doğan haklar doğrultusunda da gerçekleşebilir(74). Ölüm halinde, ölen kimsenin sahibi olduğu serveti herhangi bir resmi kayıt işlemi olmaksızın mirası reddetmemiş yasal mirasçılara intikal eder(75).

Vergilendirmede servetin karşılıklı veya karşılıksız intikaline göre vergi mevzuatları değiştiği için öncelikle servet intikal vergilerinin vergilendirme biçimlerini "Servetin Karşılıksız İntikallerinin vergilendirilmesi" ve "Servetin Karşılıklı intikallerinin vergilendirilmesi" olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

A. SERVETİN KARSILIKSIZ İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ

Servetin herhangi bir karşılık olmaksızın intikali, servet sahibinin ölümü sonucu veraset yoluyla yasal mirasçılara veya servet sahibinin sağlığında tek taraflı olarak herhangi bir karşılık olmaksızın servetini yasal mirasçılara veya

(73) MONANGE, s. 22.

(74) Soysal SÖZENLİ, Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi ve Neden Olduğu Davalar, (Uygulamada), Kazancı Hukuk Yayınları, No:55, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., Ankara, 1986, s.20.

(75) H.Fevzi KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları No:6, Ankara, 1977, s.19.

üçüncü şahıslara intikal ettirmesi sonucu ortaya çıkar. Başka bir anlatımla servetin karşılıksız olarak intikali ölüm sonucu veya yaşayanlar arasında gerçekleşebilir. İşte bu nedenle servet, karşılıksız servet intikallerinde intikal eden servet unsurları iki şekilde vergilendirilir. Bunlardan birincisi ölen kimsenin sahibi olduğu servetinin miras yoluyla yasal mirasçılara veya vasiyet yoluyla üçüncü şahıslara intikalleri vergilendiren "Veraset Vergisi" dir. Ancak yalnızca servetin ölüme bağlı olarak alınması yaşayanlar arasında yapılmış hukuki işlemler sonucu karşılıksız olarak intikallerinin vergi kapsamı dışında kalmasına neden olur. Dolayısıyla servetin kısmen veya tamamen kaçırılmasına yol açabilir. İşte bu tür suistimallerin vergi matrahında sebebiyet vereceği aşınmaları önlemek amacıyla ikinci olarak yaşayanlar arasında yapılan karşılıksız servet intikallerini vergiye tabi tutan "İntikal Vergisi"dir. Bu nedenle ikisinin bir arada uygulanması zorunlu olan bu iki vergi birbirini tamamlar ve takip edici özellik taşır(76).

1. Veraset Vergileri

Veraset yoluyla elde edilen servet unsurlarının vergilendirilmesi genelde iki şekilde uygulanır(77). Bunlardan birincisi, ölen bir kimsenin sahibi olduğu tüm servetini bir

(76) GROSCLAUDE, 283.56.

(77) TURHAN, 283.57.

bütün olarak ele alarak vergiye tabi tutan "Tereke Vergisi" dir. İkincisi ise, ölen kimsenin servetini bir bütün olarak değilde mirasçılara intikal eden payları yükümlü tutarak vergilendiren "Miras Payı Vergisi"dir. Ancak söz konusu iki vergi türünde gerçek şahısların ölümlerine ilişkin serveti vergi kapsamına alan veraset vergisi olmaktadır. İşte bu vergilerin yanında bazı ülkelerde değişik adlar altında uygulanan ve konusu itibariyle tüzel kişileri vergilendiren "Ölü El Vergisi" adı ile bir üçüncü veraset vergisi uygulamasıda görülmektedir.

a. Tereke Vergisi

Tereke vergisi, ölüme bağlı tasarrufların ölüm sonrası veraset yoluyla intikallerinde mirasın mirasçılar tarafından aralarında henüz hissehâre bölünmeden ölen kimsenin servetinin tümü üzerinden alınan bir veraset vergisidir⁽⁷⁸⁾. Başka bir anlatımla, tereke vergisinde, mirasçılarının kimler oldukları ölen kimse ile olan akrabalık dereceleri ve mirasçılarının sayılarına bakılmaksızın ölen kimsenin servetinin tümü üzerinden vergilemeye gidilir⁽⁷⁹⁾. Bu nedenle objektif nitelikte bir vergi olarak görülür. Ancak uygulama esasları yönünden ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Nitekim başta İngilterede olmak ü-

(78) TUNCER, Teoride ..., s.140.

(79) M.Kamil MUTLUER, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:105/60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s.23.

zere ingiltere dominyonlarında yer alan Tereke Vergisinin subjektif hale getirilmeye çalışıldığı görülür(80). Diğer yandan Fransa'da Tereke Vergisi, mirasçılarının sayıları, ölen kimse ile serveti edinen şahısların akrabalık dereceleri ve servetin miktarına göre değişik oranlarda vergilendirilerek subjektif esaslara yer verilmiştir(81). Bu nedenle tereke vergisi uygulama şekline göre değiştiği için bazen subjektif nitelikli bir veraset vergisi de olabilmektedir. Tereke vergisi ülkemizde bu güne kadar uygulanmış bir veraset vergisi olmaktadır.

b. Miras Payı Vergisi

Servetin veraset yoluyla intikallerinde uygulanan diğer bir vergi çeşidi de Miras Payı Vergisi olmaktadır. Miras Payı Vergisi, tereke vergisinin aksine ölen bir kimsenin ölüm anındaki tüm serveti üzerinden değil, mirasçılara intikal eden servet paylarını vergilendiren bir veraset vergisi olmaktadır (82). Verginin matrahı, her mirasçı payına düşen servet kısmından oluşmaktadır. Tereke vergisinin aksine, mirası elde eden ile ölen şahsın akrabalık derecelerine, mirasçı sayısına, miras payının miktarı gibi etkenler göz önünde tutularak vergilendirilir. Bu nedenle subjektif esasları içeren bir veraset vergisi çeşidi olmaktadır. Çünkü vergilendirmede genelde artan

(80) HEPER, s. 30.

(81) TUNCER, Teoride...., s. 136.

(82) TURHAN, s. 284.

oranlı tarifeler uygulandığı gibi ölen şahıs ile serveti edinen şahısların akrabalık derecelerine göre vergi oranları değiştiği gibi servetin miktarına göre de değişir. Veraset vergisi alanında en yaygın bir vergilendirme türü olan bu vergi 1926 yılından bu yana Türk Vergi Sisteminde yer almaktadır(83).

c. Tereke ve Miras Payı Vergisi Arasındaki Farklar

Servetin veraset yoluyla intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin vergi çeşidi olan Tereke ve Miras Payı Vergisi, aynı amacı taşıyan iki vergi olmaktadır. Ancak vergicilik tekniği bakımından uygulamada kısmende olsa bir_birinden ayrı iki vergi olmaktadır. İşte vergicilik tekniği bakımından söz konusu iki verginin aralarındaki farkları şu şekilde sıralamak mümkün olabilir.

i- Tereke vergisinde, ölen kimsenin serveti bir bütün olarak ele alınır ve vergileme servetin bütünü üzerinden yapıldıktan sonra kalan kısım mirasçılara intikal eder. Miras payı vergisinde ise, vergileme mirasçılarının mirastan hisselerine düşen paylar üzerinden alınır.

ii- Miras Payı vergisinde ölen kimse ile serveti edinen kimselerin akrabalık dereceleri, mirasın büyüklüğü, miras payının miktarı gibi objeler dikkate alınarak vergileme yapılır.

(83) HEPER, s. 30.

Tereke vergisinde ise, miras bir bütün olarak ele alınarak söz konusu objeler dikkate alınmadan vergileme yapılır.

iii- Miras payı vergisinde miras paşlara bölündüğü için akrabalık derecelerine göre ayrı ayrı artan oranlı tarifeler uygulanabilir. Tereke vergisinde ise, artan oranlı tarifeler uygulansa bile, miras bir bütün olarak ele alındığı için bütün mirasçılar aynı oranda vergi öder.

iv- Tereke vergisinde, vergi sorumlusu bir yerde ölen kimse dir. Buna karşılık Miras Payı Vergisinde vergi sorumlusu mirası reddetmemiş yasal mirasçılardır.

v- Tereke vergisinde, verginin hesabı için fazla detaylı bilgiye ihtiyaç yoktur. Miras payı vergisinde ise, beyanname mirasçılar tarafından verildiği için vergileme ilk önce mirasçılarının vermiş oldukları beyana göre tarhiyatın yapılacağı için daha sonra mukayesi için ek bilgilere ihtiyaç vardır.

vi- Tereke vergisinde, verginin tarh ve tahakkuku için ölüm hadisesi yeterlidir(84). Buna karşılık miras payı vergisinde, verginin tarh ve tahakkuk etmesi için mirası reddetmemiş yasal mirasçılarının beyanname vermeleri ya da vergi matrahının idarece tesbit edilmesi gereklidir.

vii- Vergilendirme açısından miras payı vergisi kişisel vergilendirmeye tereke vergisinden daha müsaittir. Çünkü miras payı vergisinde eş ve çocuklar ile üçüncü kişiler eşit

(84) Bedi Necmettin FEYZİOĞLU, "Mükellef Doğurucu Vakı'a" SBF Dergisi, C.VII, S. 14, Yıl: 1952, s. 64.

olarak vergilendirilmez.

viii- Her iki vergide yükümlüsünün servetine amaçlasa da, farklı anlarda ve zamamlarda ulaşır.

d. Diğer Veraset Vergileri

Veraset yoluyla servet intikallerinin vergilendirilmesi- ne ilişkin günümüze kadar Tereke ve Miras Payı vergileri dışın- da bazı ülkelerde değişik adlar altında tüzel kişileri vergi- lendirme amacını güden "Ölü El Vergisi" adı altında veraset vergisinin uygulandığı görülmüştür(85). Çünkü veraset vergisi, yaşamları sınırlı olan gerçek şahıslar arasında meydana gelen intikalleri vergiye tabi tutmaktadır. Tüzel Kişiliğe sahip hükmi şahıslar mahiyetleri gereği ölmezler; Tüzel kişiliklerde ölüm, maddi bir olay olarak değil hukuki bir olay olarak ger- çekleşir ve varlıklarına neden olan yasalarla belirlenmiş- tir(86).

İşte ölü el vergisi adı altında alınan veraset vergisi haksız rekabeti önleme amacına dayalı olarak ölmeyen tüzel kişilikleri de tıpkı gerçek şahıslar gibi veraset vergisine tabi tutabilmek için alınan bir veraset vergisi çeşidi olmak- tadır. Verginin konusu, hükmi şahısların sahibi bulundukları gayrimenkullerden elde edilen kazançları veya sermaye kıymet- leri olup verginin mükellefi bizzat tüzel kişilerdir(87).

(85) TUNCER, Teoride...., s. 140.

(86) SÖZENLİ, s. 20.

(87) TUNCER, Teoride...., s. 140.

Bunun yanında mahiyetleri gereği veraset vergisi konusunda dısında kalan hükmi şahısları veraset vergisine tabi tutabilmek ve haksız rekabeti önleme amacına dayalı olarak uygulamada vergi oranlarının farklı biçimde arttırılması suretiyle vergileme yoluna gidildiği de görülmüştür(88). Nitekim Federal Almanya'da Vergi Reform Komisyonunun teklifi üzerine 1967 yılında veraset vergisine tabi olmayan hükmi şahısları kısmen de olsa veraset vergisini hissettirme amacına bağlı olarak vergi oranları arttırılırken; vergi oranları gerçek şahıslarda %05 oranında arttırılmasına karşılık hükmi şahıslarda %1 oranında arttırılmıştır(89). Dolayısıyla bir yerde veraset vergisine tabi olmayan hükmi şahıslar, vergi oranlarının daha fazla oranda arttırılmasıyla kısmende olsa veraset vergisine tabi tutulmuştur.

2. İntikal Vergileri

Servet sahibi olan kimsenin hukuk devletinde servetini hukuğun genel bir kuralı olarak kanundan doğan haklar doğrultusunda dilediği gibi tasarruf etme hakkı söz konusudur. Bunun için yaşayanlar arasında servet intikali her zaman söz konusu olabilir. Bu intikaller herhangi bir karşılığa dayanabileceği gibi herhangi bir karşılık olmaksızın (hibe, bağış gibi) da gerçekleşebilir. Servetin karşılıksız intikallerinde ölüm sonrası veraset yoluyla intikalinden ayrı olarak karşılıksız

(88) GROSCLAUDE, s. 56.

(89) A.g.e. s. 57.

bir şekilde meydana gelen servet intikallerinin vergilendirilmesi "intikal vergileri"yle yapılır; Amaç ölümden ayrı olarak karşılıksız intitalleri vergilendirerek servet intikal vergilerinde mevcut boşlukları doldurmak ve vergi adaletini sağlamaktır⁽⁹⁰⁾. Bu nedenle intikal vergilerinin konusu mahiyeti ve vergileme tekniği yönünden veraset vergilerinden tamamen farklıdır⁽⁹¹⁾. Servetin tamamen veya kısmen veraset vergisinden kaçınmaları önlemek amacına dayandığı için veraset vergisiyle bir arada uygulanması gereken intikal vergileri bir yönde tamamlayıcı ve takip edici vergi niteliğindedir⁽⁹²⁾. Verginin mükallefi serveti edinen kişidir. Vergileme ise genelde intikal eden servete ilişkin değerlere önceden belirlenen nisbetlerin uygulanması suretiyle yapılır. Genelde veraset vergisiyle bir arada uygulandığı için ayrı bir tarife yerine veraset vergilerinde uygulanan vergi tarifeleri uygulanır.

B. SERVETİN KARŞILIKLI İNTİKALLERİNİ VERGİLENDİRME BİÇİMLERİ

Servetin karşılığa dayanarak intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin vergi sistemi içindeki yerinin ne olduğu hususundaki görüşler arasında tam bir uyum olmadığı maliye kuramında gözlenmektedir.

(90.) BAŞAR, s. 554.

(91.) TUNCER, s. 139.

(92.) BULUTOĞLU, s. 58,; BAŞAR, s. 555,; TURHAN, s. 283.

Taşınmaz malları iktisap etmenin ödeme gücünün bir belirtisi olduğu ve bölgesel nitelikteki kamusal masraflara sebebiyet verdiği⁽⁹³⁾ esassından hareket etmek, yani ödeme gücü ve faydalanma ilkesine ilişkin düşüncelere dayanmak suretiyle taşınmaz malların bir karşılığa dayanarak intikalleri geleneksel görüşe göre servet intikal vergileri arasında yer alır⁽⁹³⁾. Ancak maliye kuramında taşınmaz malların alım satımına ilişkin muameleleri vergilendirmeyen genel muamele vergisini tamamlayıcı bir vergileme şekli olduğu ve bu nedenle gelirin kullanılmasını hedef alan gider vergilerine dahil edilmesi gerektiği görüşü de yer almaktadır⁽⁹⁴⁾. Bilimsel inceleme ve araştırmalar ile karşılaştırmalarda ayrı bağımsız bir vergi olarak alınması gerektiği üzerinde durulmuştur⁽⁹⁵⁾. Taşınmaz mal intikali alım-satım işine bağılı olarak gider vergilerine yakın gibi gözüksede, gider vergilerinden ayrılan özelliğı, söz konusu taşınmaz malların üretimi veya elde edilmesi, üretimi izleyen bir işleme dayanmayıp mülkiyetinin intikali sırasında hukuki muamelenin yapılmasıdır⁽⁹⁶⁾. Ancak zaman zaman taşınmaz malın tapuya mülkiyet intikalinin tescili sırasında tapu harçları arasında yer almaktadır. Nitekim ülkemizde 1963 yılına kadar tapu harçları arasında yer alan taşınmaz malların

(93) MUTLUER, s. 29.

(94) TURHAN, s. 287.

(95) MUTLUER, s. 30.

(96) ERGİNAY, s. 119.

karşılıklı intikalleri 1963 yılında çıkarılan Emlak Alım Vergisi(97) adı altında ayrı bir vergiye tabi tutulmuştur(98). Ancak 1982 yılında 2588 sayılı Yasayla (99) 1.1.1983 tarihinden itibaren tekrar tapu harcına dönüştürülmüştür.

Verginin yükümlüsü taşınmaz malı satan ve satın alan gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi matrahı söz konusu taşınmazın normal alım-satım bedeli olan rayiç değeridir. Vergilemede genelde düz oranlı tarifeler uygulanır. Yükümlünün kişisel durumu, gelir düzeyi, intikal eden servetin miktarı ve akrabalık dereceleri göz önüne alınmadan objektif esaslara göre vergilendirilir.

(97) 18.2.1963 Tarih ve 198 Sayılı Emlak Alım Vergisi Kanunu, R.G. Yayın Tarihi, 23.2.1963,; S. 11342.

(98) Muammer ÖZZEYBEK, Açıklamalı ve Yorumlu Emlak Vergisi Uygulaması, (Emlak Alım, G.Kıymet Artış Vergileri), İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1977, s. 19.

(99) 21.1.1982 Tarih ve 2588 Sayılı 492 Sayılı Harçlar Kanununda değişiklik yapılması Hakkında Kanun, R.G. Yayın Tarihi : 23.1.1982, S. 17587.

İKİNCİ KONU

SERVET İNTİKALLERİNİN
VERGİLENDİRME ESASLARI

I . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergi yapısını etkileyen değişik faktörler vardır. Bu faktörleri değişik biçimlerde sıralamak mümkündür. Bu faktörlerden birisi de ülkenin içinde bulunduğu sosya-ekonomik yapı olduğu için ülkeler itibariyle vergi sistemleri farklılıklar gösterir(1). Bunun yanı sıra, çeşitli kaynak ve işlemlerin verginin konusunu oluşturması ister istemez yapıları, şekilleri ve nitelikleri bakımından birbirinden ayrı vergi çeşitlerinin doğmasına neden olmuştur(2). Nitekim günümüze kadar Maliye Kuramında değişik yazarlarca çeşitli vergi sınıflandı-

-
- (1) Bu konuda Bkz; İlhan ÖZER, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No:161, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1974, s.39 vd.
- (2) Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, B.7, S Yayınları No:11, Sovinç Matbaası, Ankara, 1979, s.84.

rılması yapılmıştır(3). Bundan amaç, aynı nitelikteki vergileri gruplandırarak bir bütünlük kazandırmak ve bir sistem altında incelemektir. Bu bütünlüğü sağlamada ise, vergiler, konularına, yükümlülük biçimlilerine, matrahlarına, oranlarına, tahsil yöntemlerine göre çeşitli biçimlerde sınıflandırılmıştır. Ancak vergilerin günün değişen koşullarına uyma zorunluluğuna bağlı olarak, bu sınıflandırmalarda yer alan bazı vergiler günümüzde artık eski önemini kaybetmiştir.

Gelir ve harcamaların yanı sıra ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servet, mevcudiyetine, meydana gelen artışlara veya servet üzerindeki mülkiyet hakkının başkalarına intikali olayına bağlı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bu nedenle servet vergileri, verginin konusu, kaynağının niteliği ve zaman kriteri gibi esaslardan hareket edilerek çeşitli sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur(4). Ancak günümüzde servet vergilerini üç ana grup altında toplamak maliye kuramında genelde kabul görmüştür(5). Birincisi, gerçek ve tüzel kişilerin servetine dahil taşınır ve taşınmaz malların mülkiyeti esas alınarak alınan "Servetten Alınan Vergiler"dir. İkincisi, servet unsurlarında meydana gelen değer artışları ne-

(3) Bu konuda geniş bilgi için Bkz; Selahattin TUNCER, Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1969, s.192-218; Fritz NEUMARK, Maliyeye Dair Tetkikler, B.3, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:118, İktisat Fakültesi No:9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950, s.53-70.

(4) Bkz; Armin BOHNET, (Çev:Ömer Faruk BATIRL), "Servet Vergilerinin Çeşitleri ve Etkileri", (Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler), NİHAD S.SAYAR'A ARMAGAN, Mer/ter Matbaası, İstanbul, 1980, s.118.

(5) Bkz; Salih TURHAN, Vergi Teorisi, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979, s.272.

deniyle alınan "Servet Artış Vergileri"dir. Üçüncüsü ise, servet mülkiyetinin karşılıklı veya karşılıksız olarak sağlar arası veya veraset yoluyla geçmesi nedeniyle alınan "Servet İntikal Vergileri"dir.

Servet İntikal vergileri, servetin tümünün veya servetin herhangi bir veya bir kaç ögesinin karşılıklı veya karşılıksız veya veraset yoluyla el değiştirmesi sonucu ortaya çıktığı için servet vergilerinin aksine vergilemede, servetin mevcudiyeti değil, bunların üçüncü şahıslara intikalidir. Ancak malların mülkiyetinden alınan vergilerin bir kısmı dolaylı vergiler olarak alınır. Genellikle resmi bir devir işlemi gerektirmeyen ve intikali ticari satışlarla tamamlanan malların intikalleri satış vergileriyle tamamlanır(6). Mal satışlarından alınan bu dolaylı vergiler de gerçekte mal mülkiyetinin intikalinden alınan vergiler oldukları halde, intikallerinin resmi kayıt işlemine bağlı olmayışı, ürünün üreticisinden pazarlama sırasında alınışı ve nihayet yükümlüsünün alıcı değil de malı ticari amaçla satın kişi oluşu, bunları intikal vergilerinden ayıran özellikler olmaktadır(7). Çünkü servet intikal vergilerinde, mülkiyet intikali resmi kayıt işlemine bağlı olup, bu hukuki muamele tamamlanmadıkça intikalın gerçekleşmemesi veya malların alım satımına ilişkin muameleleri tamamlar nitelikte olmamasına bağlıdır(8).

(6) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, C.II, B.6, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1979, s.54.

(7) Mübin BAŞAR, "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler" MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Beşinci Seri, Sene 1959, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:919, İktisat Fakültesi No:124, Maliye Enstitüsü No:10, Sermet Matbaası., İstanbul, s.72.

(8) Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku, B.2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:290, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s.244.

II . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI

Servet intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin esaslara baktığımız zaman, aynı amacı taşıdığı için genelde uygulama açısından ülkeler itibariyle benzerlikler gösteren esaslara dayandırıldığı gözlenmektedir(9). Ancak ülkeler vergilendirme yetkilerine dayanarak sosyo-ekonomik yapılarına bağlı olarak uygulama açısından verginin konusu, vergi oranları, muafiyet ve istisnalar yönünden daraltmakta veya genişletmektedirler. İşte bu doğrultuda servet intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin temel prensiplerin saptanmasının yanı sıra, ülkeler itibariyle varsa uygulama farkları belirlenmeye çalışılacaktır. Bunda ise, konuya ışık tutması açısından Fransa ve Federal Almanya'da uygulanmakta olan servet intikal vergilerine ilişkin vergilendirme esasları da ele alınmaya çalışılacaktır.

Ülkemizde her türlü karşılıksız servet intikallerinin vergilendirilmesi, "Veraset ve İntikal Vergisi" ile düzenlenmiştir. Bunun yanında, tesadüf oyunları (millî piyango, at ya-

(9) Bu konuda bilgi için Ekz. F. John DUE, (Çev:Sevim GÖRGÜN, İzzettin ÖNDER), Maliye İktisadi Bir Analiz, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1240, İktisat Fakültesi No:206, Maliye Enstitüsü No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967. Sadun AREN, Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınlarından No:24-6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1952, s.164 vd. Selahattin TUNCER, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:32/9, Sulhi Garan Matbaası Varisleri Koll. Şti, İstanbul, 1966, s.59 vd.

rışları, futbol müsabakaları üzerine oynanan oyunlar gibi) sonucu elde edilen değerler ile özel kuruluş ve derneklerin, bankaların tertipledikleri ikramiye çekilişleri de belirli çerçevede veraset ve intikal vergisi konusu içersine alınmıştır(10). Ancak vergi güvenliği açısından bu tür intikallerde, ödünsüz serveti veren kamu ya da özel tüzel kişiler verginin muhatabı tutularak kaynakta vergi kesmekle yükümlü tutulmuşlardır.

Servetin karşılığa dayanarak intikallerinde ise, vergilendirme esasları çeşitli vergi yasaları içersinde yer almaktadır. Ayrıca yaşayanlar arasında ölünceye kadar bakma akdi ile yapılan bağışlarda karşılıklı servet intikali sayılmıştır. Çünkü ölünceye kadar bakma akdi karşılıklı yükümlülükler arzeden bir sözleşme olarak kabul edilmiştir(11).

A. VERGİNİN KONUSU

Ülkemizde uygulanmakta olan Veraset ve Intikal Vergisi Kanununa göre, Türkiye Cumhuriyeti Tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun karşılıksız olarak bir şahıstan diğer bir şahsa intikali verginin konusu içersindedir. Ayrıca kanun Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunamayan şahısların veraset yoluyla ülke sınırları dışında mal edinmele-

(10) BULUTOĞLU, s. 74.

(11) Haluk KÖSEOĞLU, "Ölünceye Kadar Bakma Akdi ve Şekil Unsuru", ANKARA BAROSU DERGİSİ, S. 2, Yıl: 1970, s. 259.

rini ve ülke içindeki malların da yabancı şahıslara intikallerini de verginin konusu içine alınmıştır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti tabiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan mallarını veraset yoluyla veya karşılıksız olarak iktisap eden ve Türkiye'de ikametgahı bulunmayan yabancı şahısların bu verginin kapsamı dışında tutulmuştur. Servetin karşılıksız intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin vermiş olduğumuz bu açıklamalar doğrultusunda Türk vergi sisteminde uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusunu şu şekilde sıralamak mümkün olacaktır.

i- İntikal eden servet sahibinin Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olması : Vergicilikte şahsılık prensibinden hareketle servet bırakan şahsın Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olması halinde, yurt içindeki ve yurt dışındaki tüm servetinin karşılıksız olarak intikali verginin kapsamı içersindedir. Ancak bu konuda bir istisna olarak, Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olmasına rağmen ikametgahı nedeniyle Türkiye sınırları dışında olan bir Türk vatandaşının Türkiye sınırları dışında bir malı karşılıksız olarak iktisabı verginin konusu dışında tutulmuştur.

ii- İntikal eden servetin konumu : Vergilemede mülkilik ilkesinden hareketle Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan malların her kim olursa olsun karşılıksız bir şekilde intikali verginin konusu içersine sokulmuştur.

iii- Servet edinen şahsın tabiyeti: Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde olup, ikametgahı yurt içinde olan şahısların her türlü karşılıksız servet edinimleri verginin konusu içersin-
dedir.

iv- Veraset ve İntikal Vergisi'nin konusu içersine, veraset yoluyla intikaller yanında her türlü karşılıksız servet intikalleri girer. Servet intikalinin bir karşılığa dayanmadan gerçekleşmesi verginin konusu için yeterli sayılmıştır.

v- Hatta verginin konusu içarsine giren hakların, bir şahıstan diğer bir şahsa intikali sırasında bir hizmet sağlanmış veya değeri para ile ölçülebilir bir edim var ise ve bu da karşılıksız olarak gerçekleşmiş ise, karşılıksız bir intikal olarak kabul edilerek verginin konusu içarsine girer(12).

vi- Tesadüf oyunlarına bağlı talih, raslantı ve kura çekilişleri sonucu elde edilen değerler de karşılıksız intikal kabul edilerek özellikleri ne olursa olsun verginin konusu içersinde kabul edilmiştir.

Servetin karşılığa dayanarak intikallerinde verginin konusu ise, Türkiye'deki taşınır veya taşınmaz malların karşılıklı olarak intikali ve buhlar üzerindeki irtifak ve gayrimenkul mükellefiyetinin tesisi ve bu haklar ile kuru mülkiye-

(12) İlhan ÖZER, Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 126, Danga Matbaası, Ankara, 1966, s. 76.

tin devrine bağlanmıştır(13). Başka bir anlatımla verginin konusunu sözü edilen mal ve hakların varlığı değil, bunların, karşılıklı olarak intikali oluşturur. Ayrıca yaşayanlar arasında ölünceye kadar bakma akdi ile yapılan bağışlar da verginin konusu içersindedir. Ancak günümüzde tapu harcına dönüştürülmüştür.

Fransa'da karşılıksız servet intikallerine ilişkin verginin konusu ülkemize benzerlik göstermesine karşılık Federal Almanya'da geniş tutularak daha ayrıntılı ele alınmıştır. İkametgahı Fransa dışında bulunsa bile Fransa sınırları içersinde bulunan taşınır ve taşınmaz malların karşılıksız intikalleri veraset ve intikal vergisi konusu içindedir(14). Fransız kamu fonları, faiz payları, her türlü alacaklar, menkul değerler verginin konusu içersindedir. Federal Almanya'da ise verginin konusu daha da genişletilmiştir. Özellikle hayat ya da sigorta primleri ile vasiyetnamelere daha geniş yer verilmiştir. Özel bir kaza sigortası anlaşması sonucu üçüncü kişiye devredilmesi halinde, bu devirde vergi konusu içersindedir. Ayrıca yasal mirasçının yasal miras payından vazgeçmesi karşılığında aldığı paralar verginin konusu içersindedir. Bunun yanı sıra Alman vatandaşı olup, ikametgahları yurt dışında olanların

(13) M.Kamil MUTLUER, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 105/60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s. 29.

(14) Luis RHEIMS, Christiane LETULLE-JOLY, Guride De L'heritage, (Comment Donner, Léguer, Hériter, Les Meilleures Options Fiscales), Jclattées, Paris, 1986, s. 13.

toplam mal varlığı ikametgah süresinin ilk beş yılı içinde verginin konusu içindedir. Bunlardan borç, bankadaki nakit para, yurt içindeki şirketlerde bulunan hisse senetleri ve benzerleri on yıl boyunca veraset ve intikal vergisi kapsamında kalır.

B. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergilendirmede veya herhangi bir kamu mükellefiyetinin tesbit edilmesinde esas unsurlardan birisi de vergiyi doğuran olayın tesbit edilmesidir. Gerçekten vergileme açısından verginin konusu, matrahı ve nisbetlerinin belli olmasına rağmen yükümlüyü borç altına sokacak bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. İşte yükümlüyü borç altına sokacak bu mekanizma, vergiyi doğuran olay olmaktadır(15). Bu nedenle vergilemede vergiyi doğuran olay önem taşır. Genelde vergiyi doğuran olay, hukuki veya ekonomik bir takım işlemler ve olaylar sonucu ortaya çıkar. Servet intikal vergilerinde ise, vergiyi doğuran olay, genelde intikal için gerekli olan hukuki olaylara bağlı olarak olayı doğuran intikal işlemine bağlanmıştır. İntikal işleminin yapılabilmesine ilişkin hukuki kurallar ise, servetin taşınır veya taşınmaz mal mülkiyetine göre değiştiği gibi intikalin şekline göre de değişmektedir. Buna bağlı olarak intikal işlemi vergilemeyi yakından ilgilendirdiği için intikalin karşılıklı

(15) Bedi Necmettin FEYZİOĞLU, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa" SBF DERGİSİ, C.VII, S. 14, Yıl : 1952, s. 52.

veya karşılıksız oluşuna göre vergiyi doğuran olay değişebilmektedir.

1. Karşılıksız İntikallerde

Servetin karşılıksız intikallerinde vergiyi doğuran olay bağış veya hibe yoluyla intikaller ile veraset yoluyla intikallerde farklı olup değişmektedir. Hatta veraset yoluyla servet intikallerinde vergiyi doğuran olay konusunda maliye kuramında değişik görüşler ortaya konulmaktadır.

a. Veraset Yoluyla İntikallerde

Veraset yoluyla servet intikallerinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine ilişkin maliye kuramında iki görüş ortaya atılmıştır. Bunlardan birincisi "ölüm hadisesi", ikincisi ise "Servetin mirasçılar tarafından edinilmesi" sonucu vergiyi doğuran olayın meydana geldiği konusunda olmaktadır.

Bazı görüşlere göre, veraset yoluyla servet intikallerinde vergiyi doğuran olayın ölüm hadisesiyle meydana geldiği ileri sürülmüştür(16). Çünkü diğer intikallerden ayrı olarak taşınır veya taşınmaz mal mülkiyetinin intikali tapuya tescil

(16) Bu konuda geniş bilgi için Bkz; FEYZİOĞLU, s.64.

işlemine bağlı olmaksızın ölümle yasal mirasçılara geçer(17). Dolayısıyla vergiyi doğuran olay da ölüm olayına bağlı olarak doğmuş sayılır(18). Burada vergi mükellefiyeti ile vergiyi doğuran olay ayrı kavramlar olmasına rağmen birbirini bütünleyici iki parça olarak kabul edilmiştir. Çünkü vergiyi doğuran olayın ölümle meydana geleceği için vergi mükellefiyetinin buna bağlı olarak kendiliğinden ortaya çıkacağı savunulmuştur. Buna karşılık bazı görüşlere göre ise, veraset yoluyla intikallerde vergiyi doğuran olayın, ölüm hadisesiyle değil, intikalin gerçekleşmesiyle meydana geleceği ileri sürülmüştür(19). Çünkü servet her zaman ölüm sonucuna bağlı olarak mirasçılara intikal etmeyebilir veya yasal mirasçıların mirası reddetme hakları vardır(20). Nitekim Medeni yasanın 520 ci maddesinde kasıtlı veya kasıtsız servet sahibini öldüren veya canına kasdeden veya hile veya tehditle serveti edinen veya serveti haksız yere gizleyenlerin mirasçı olamayacakları belirtilmiştir. İşte bu gibi hallerde servetin yasal mirasçılara intikali söz konusu olmayacaktır(21). Buna göre ölüme bağlı olarak ser-

-
- (17) H.Fevzi KARAGÖZOĞLU, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Uygulaması, C.VI, Vergi Hukuku Yayınları, Fon^matbaası, Ankara 1977, s. 19; Soysal SÖZENLİ, Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi ve Neden Olduğu Davalar, (Uygulamada), Kazancı Hukuk Yayınları No: 55, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., Ankara, 1986, s. 20.
- (18) Jean MONANGE, L'impôt Complementaire Sur Le Capital, Imprimerie G. MARQUANT, 5. Rue Thimonnier, Paris, 1943, s.116.
- (19) FEYZİOĞLU, s. 64.
- (20) Osman HOŞLAN, "Mirasın Reddi" ADALET DERGİSİ, S.7, Yıl: 65 (TEMMUZ, 1974), s. 557.
- (21) AYİTER, s. 182.

vet yasal mirasçılara intikal etmediğine göre, veraset yoluyla intikallerde, vergiyi doğuran olayın ölümüne bağlı değilde mirasçılarının serveti elde etmesine bağlı olarak doğacağı savunulmuştur. Diğer taraftan Veraset ve İntikal Vergisi Yasasına göre, yükümlü tarafından verilen beyannamede gösterilmeyen malları ile beyannamenin hiç verilmediği hallerde, vergiyi doğuran olayın vergi idaresinin söz konusu malları tesbit ettiği andan itibaren başliayacağı belirtilmiştir(22). O halde veraset yoluyla intikallerde vergiyi doğuran olayın ölüm hadisesine bağlı olmadığı ve mirasçılarının serveti edinmelerine bağlı olarak doğacağı ileri sürülmüştür.

Ancak veraset yoluyla intikallerde vergiyi doğuran olay, bizimde katıldığımız ölüm olayıdır. Çünkü her ne kadar veraset ve intikal vergisinin mükellefi mirasçılar olmakla beraber, mirasçılardan ölen kimsenin serveti üzerinden vergi istenebilmesi için kanunen kabul edilen şart, servet bırakanın ölümü olmaktadır. Burada mirasçılar yalnızca vergi mükellefi olmaktadır(23). Başka bir anlatımla veraset yoluyla intikallerde, ölüm olayı meydana gelmeden mirasçılarının vergi yükümlüsü olmaları söz konusu olmadığına göre, vergiyi doğuran olay ölüm hadisesi olmaktadır. Nitekim gerek ülkemizde gerekse Fransa ve Federal Almanya'da veraset yoluyla servet intikallerinde vergiyi doğuran olay ölüm hadisesine bağlanmıştır.

(22) İhsan UÇUL, "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanasımının Başlangıcı" ANKARA BAROSU DERGİSİ, C.XXIV, S.6, Yıl:1967 s. 230.

(23) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları (Usul Hukukunun Uygulamadaki Sorunların Çözümleri ile), B.2, Favori Ofset, İstanbul, 1977, s. 55.

b. Yaşayanlar Arası İntikallerde

Yaşayanlar arası yapılan bağış veya hibe yoluyla servet intikallerinde vergiyi doğuran olay, taşınır veya taşınmaz mal mülkiyetinin başkalarına intikali için gerekli olan hukuki olayın meydana gelmesine bağlıdır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, hukuki işlemin yapılmasından önce doğar ve vergiye ilişkin ödevlerin yerine getirilmesinden sonra tamamlanmış olur.

Fransada yaşayanlar arası bağışların geçerli olması için noter akdinin yapılması şart koşulmuştur(24). Yapılan bağışın taşınmaz malları içermesinde ise, yetkili ipotek bürolarında bu akdin yayınlanması zorunlu tutulmuştur. Federal Almanya'da ise, yaşayanlar arası bağışlar, miras ve bağış yasasıyla düzenlenmiştir. Dolayısıyla yaşayanlar arası bağışlarda vergiyi doğuran olay, söz konusu şartların yerine gelmesi sonucunda ortaya çıkar.

2. Karşılıklı İntikallerde

Karşılıklı intikallerde vergiyi doğuran olay, verginin konusu içersine giren mal ve hakların intikali için gerekli olan hukuki muamelenin yapılmasıdır. Ancak ekonomik değeri olmayan veya intikali söz konusu olamayacak mal ve hakların intikalleri ile intikali satış işlemiyle tamamlanan malların

(24) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 67.

intikalleri, intikal vergisinin konusu dışında olduğu için, vergiyi doğuran olay başka esaslara bağlanmıştır.

C. MUAFİYET VE İSTİSNALARIN SAPTANMASI

Diğer bir çok vergi yasalarında olduğu gibi servet intikal vergilerinde de nelerin vergiden muaf tutulduğu veya istisna edildiği tesbit edilerek yasalarda açıkça belirlenmiştir. Muafiyet ve istisnaların saptanmasında ise, objektif veya subjektif esaslardan hareket edilir. Ancak servet intikal vergilerinde diğer vergilerde olduğu gibi muafiyet ve istisnaların saptanmasında göz önünde bulundurulacak kıstaslar kesin ve belirgin olmadığı için genelde ülkenin sosyo-ekonomik yapısına bağlı olarak örf ve adetler ile verginin konusu ayrı bir önem taşır.

1. Karşılıksız İntikallerde

Karşılıksız servet intikallerinde, genelde intikal eden servet değerinin belirli bir miktarı vergi dışı bırakılmıştır. Ancak uygulanacak olan muafiyet ve istisnalar uygulanmakta olan veraset vergisinin çeşidine göre değiştiği gibi intikalin şekline göre de değişebilmektedir(25). Diğer taraftan be-

(25) BAŞAR, s.74.

lirlenen muafiyet ve istisna miktarları bir taraftan şahıslara göre belirlenebileceği gibi diğer taraftan vergi dilimlerine göre veya kişisel ve eşyaya yönelik miktar olarak ayrı ayrı sınıflandırılarak tesbit edilebilmektedir.

a. Veraset Yoluyla İntikallerde

Ülkemizde uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisi Yasası'na baktığımız zaman; muafiyet ve istisnaların ayrı maddelerle düzenlenmiş olduğunu görmekteyiz. Yasada belirlenmiş olan Muafiyetler, şahıslardan hareket edilerek saptanmıştır(26). Bunda ise, genelde kamu kuruluşları ile bunların aralarında kurmuş oldukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar ile toplumsal yarar sağlayan ilim, araştırma, kültür, sanat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan diğer teşekküller vergiden muaf tutulmuştur. Ayrıca, yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslukları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o devletin tabiyetinde bulunan memurları ile Türkiye'de resmi bir görevde bulunanların kendileriyle birlikte (karşılıklı anlaşma yapılmış olmak şartıyla) vergiden muaf tutulmuştur.

Veraset yoluyla servet intikallerinde istisna miktarları ise ayrı bir madde ile belirlenmiştir(27). Madde hükmüne göre, ölen kimseye ait ev eşyası ile zat eşyaları ve hatıra

(26) V.İ.V.K. Mad. 3.

(27) V.İ.V.K. Mad. 4.

sayılabilecek eşyalar vergiden istisna edilmiştir. Ölen kim-
senin yalnızca eş ve çocuklarının her birine ayrı ayrı olmak
üzere vergiye tabi servet değerinin Beş Milyon TL'sı ve ço-
cuğu bulunmayan eşlerde On Milyon TL'sı vergiden istisna edil-
miştir. Söz konusu bu miktarlar, harbde veya buna benzerlik
gösteren hallerde ölen subay, astsubay ve erler ile vazife sı-
rasında ölen emniyet mensuplarının eş ve çocuklarında bir mi-
li arttırılarak istisna edilmiştir. Ayrıca kamu idare ve mües-
seseleri ile bunlara paralel emekli sandıklarından ölen kimse-
nin dul ve yetimlerine toptan yapılan ödemeler vergiden istis-
na tutulmuştur. Diğer taraftan, örf ve adetlere göre verilen
hediyeler ile veraset yoluyla intikal eden kuru mülkiyetin
(kuru mülkiyet halinde kalmak şartıyla) intikali vergi dışı
bırakılmıştır.

Muafiyet ve istisnaların saptanmasında ülkenin içinde
bulunduğu sosyo_ekonomik yapının yanı sıra örf ve adetler etke-
ken olduğu için ülkeler itibarıyla daha geniş ve ayrıntılı e-
saslardan hareket edilebilmektedir. Nitekim Federal Almanya'da
muafiyet ve istisnalar "mirasçılarının ölen kimse ile olan ya-
kınlık derecelerine göre", "intikal eden malların çeşidine"
göre, "intikal süresine" göre, "mirası elde edenin ikametgahı-
na" göre olmak üzere ayrı ayrı düzenlenmiştir. Buna karşılık
Fransa'da daha değişik uygulamaların yer aldığı görülmektedir.

Nitekim Federal Almanya'da veraset yoluyla intikaller-
de muafiyet ve istisnalar daha ayrıntılı esaslardan hareket

edilerek şu şekilde belirlenmiştir ;

i- Genel İstisna Miktarı : Mirasçılarının ölen kimseye yakınlık derecelerine göre ayrı ayrı düzenlenmiştir. Birinci derecede vergi sınıfına giren mirasçılardan vergiye tabi servet miktarının eş için 250.000 DM, diğerleri için (çocuklar, üvey çocuklar, torunlar ve torunların torunları) 90.000 DM sı vergiden istisna edilmiştir. Bu miktar ikinci derece vergi sınıfına giren mirasçılar için 50.000 DM, üçüncü derece vergi sınıfına giren mirasçılar için 10.000 DM ve dördüncü derece vergi sınıfına giren mirasçılarda 3.000 DM olarak belirlenmiştir.

ii- Bakım İçin Özel İstisna Miktarı : Mirasbırakanın ölümünden sonra, yapmış olduğu hayat sigörtasına bağlı olarak intikal eden sigorta primlerinde, birinci ve ikinci derece vergi sınıfına giren mirasçılar için genel istisna miktarından ayrı olarak 250.000 DM tutarında bakım için özel istisna miktarı tesbit edilmiştir. Çocuklarda ise 27 yaşına kadar bu istisna miktarına ilave olarak yaşına göre 10.000 DM ile 50.000 DM arasında değişen ayrı bir miktar ilave edilir.

iii- Özel Malları Kapsıyan İstisna Miktarı : Ölen kimsenin elbise, çamaşır, ev eşyası gibi serveti vergiye tabi tutulduğu için intikal eden bu tür servete ilişkin ayrı muafiyet ve istisna miktarları belirlenmiştir. Birinci ve ikinci derece vergi sınıfına giren mirasçılar için bu tür servet intikallerinin tamamı vergiden muaf tutulmuştur. Bu tür servet intikallerinin üçüncü derece vergi sınıfına giren mirasçılara intikalinde, toplam değer 10.000 DM, dördüncü derece vergi sınıfına giren

mirasçılarda ise toplam değerin 2.000 DM vergiden istisna edilmiştir.

iv- Özel İstisna Miktarı : Federal Alman Veraset ve İntikal Vergisinde aynı vergi derece sınıfına giren mirasçılar arasında aynı malların belirli süreler içersinde bir kaç kez veraset vergisine konu olması halinde ayrı bir vergilendirilmeye tabi tutulmuştur. Bu nedenle aynı malın bir çok kez verasete girmesi halinde özel vergilendirme söz konusu olduğu için muafiyet miktarı da ayrıca belirlenmiştir. Son on yıl içersinde aynı vergi derecesine giren mirasçılar tarafından miras olarak alınan vergiye tabi bir malın, birinci ve ikinci derece vergi sınıfına giren mirasçılar tarafından miras olarak intikal etmesi halinde (on yıl içersinde babanın ölümü üzerine servetin çocuğuna, çocuğunda ölümü üzerine toruna geçmesi)söz konusu servet için vergilendirme, intikal eden servetin değerinin % 10 nu ile % 50 si arasında değişen bir indirimin ayrıca yapılması suretiyle olur. Bu miktarın yüksekliği için gerekli zaman dilimi son intikal tarihinden itibaren hesaplanır.

v- Yurt Dışındaki İkametgahlarda İstisna Miktarı: Miras bırakan veya mirasçı Federal Almanya sınırları dışında ikamet ediyorsa ve bu ikametgahından dolayı bulunduğu ülkenin vergi yasalarına göre ayrıca vergiye tabi tutuluyorsa; bu durumda servet intikal eden mirasçıların birinci dereceden dördüncü dereceye kadar belirlenen genel istisna miktarları geçerli değildir. Söz konusu durumlarda, ölen kimse ile servetin edinen

mirasçılarının akrabalık derecelerine bakılmaksızın yalnızca tüm servet değeri üzerinden 2.000 DM tutarında bir miktar vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu 2.000 DM miktar mirasçılarının sayılarına ve paylarına göre paylaştırılır.

Diğer taraftan Fransız Veraset ve İntikal Vergisine baktığımız zaman, muafiyet ve istisnaların daha değişik şekilde uygulandığını görmekteyiz. Fransa'da veraset yoluyla intikallere ilişkin muafiyet ve istisnalar Federal Almanya'da olduğu gibi geniş kapsamlı olarak belirlenmemiş olmasına rağmen daha değişik bir uygulama söz konusu olmaktadır(28).

Şöyleki; birinci derecede vergi sınıfına giren eş ve çocuklarda ayırım yapılmadan her biri için 275.000F genel istisna miktarı belirlenmiştir. Bu miktar yine birinci derece vergi sınıfına giren torunlarda 137.500 F. dir. İkinci derece vergi sınıfına giren mirasçılarda 100.000 F, üçüncü derece vergi sınıfına giren mirasçılarda 50.000 F ve dördüncü derece vergi sınıfına giren mirasçılarda ise 10.000 F olarak belirlenmiştir(29). Ancak Fransız Veraset ve İntikal Vergisinde, söz konusu bu istisna miktarlarından ayrı olarak eş, çocuk ve diğer mirasçılar için ayrıca intikal eden servet miktarına göre vergi oranlarının uygulanmasıyla bulunan vergiden düşülmek üzere ayrı bir indirim miktarı belirlenmiştir. Mirasçılara ilişkin intikal eden servet değerine göre bulunan vergi miktarlarından direk olarak düşülerek istisna miktarları Tablo I de gös-

(28) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 178.

(29) A.g.e., s. 180.

TABLO I

Fransa'da intikal eden servet miktarına göre ayrı olarak belirlenen istisna miktarı :

1.) Eş için;

<u>İntikal Eden Servet Miktarı</u>	<u>İndirim Miktarı</u>
50.000 F kadar	-
50.000 F ile 100.000 F arası	2.500 F
100.000 F ile 200.000 F arası	7.500 F
200.000 F ile 3.400.000 F arası	7.500 F
3.400.000 F ile 5.600.000 F arası	357.500 F
5.600.000 F ile 11.200.000 F arası	637.500 F
11.200.000 den Fazlası için	1.197.500 F

2.) Çocuk için ;

<u>İntikal Eden Servet Miktarı</u>	<u>İndirim Miktarı</u>
50.000 F kadar	-
50.000 F ile 75.000 F arası	2.500 F
75.000 F ile 100.000 F arası	6.250 F
100.000 F ile 3.400.000 F arası	11.250 F
3.400.000 F ile 5.600.000 F arası	351.250 F
5.600.000 F ile 11.200.000 F arası	631.250 F
11.200.000 F den Fazlası için	1.191.250 F

3.) Diğer Mirasçılar için;

<u>İntikal eden Servet Miktarı</u>	<u>İndirim Miktarı</u>
a - İkinci Derecede Mirasçılar	-
150.000 F kadar	-
150.000 F den fazlası	15.000 F

b - Diğer Mirasçılar -

KAYNAK : Louis RHEIMS, Christiane LE TULLE-JOLY, Guide De L'Héritage, (Comment Donner, léguer, Hériter Les Meilleures Options Fiscales), Jclattes, Paris, 1986, s.180.

derilmiştir. Ayrıca söz konusu istisnalardan ayrı olarak Fransa'da daha değişik bir uygulama ile veraset yoluyla intikallerde, zirai faaliyette bulunan çiftçilerin, yine zirai faaliyette bulunmak kaydıyla ve çocuklarına intikal eden tarım arazisinde; arazi değeri 500.000 F kadar olan tarım arazilerinde, arazi değerinin $\frac{3}{4}$ dü, söz konusu değeri aşan kısmın ise $\frac{1}{2}$ si ayrıca vergiden istisna edilmiştir(30).

Yapmış olduğumuz bu açıklamalar doğrultusunda özellikle Federal Almanya'da uygulanmakta olan istisnaların ülkemizden farklı olarak daha geniş kapsamlı olduğunu görmekteyiz. Öncelikle eş ve çocuklara ilişkin genel istisna miktarı farklı olarak belirlenmiştir. Ancak buna neden, Federal Almanya'da yasal mirasçılardan eşin yasal olarak servetin $\frac{1}{2}$ nin eşe diğer $\frac{1}{2}$ nin çocuklara intikal etmesidir. Ayrıca diğer mirasçılara da vergi sınıflarına göre de ayrıca istisna miktarı saptanmıştır. Bunun yanında ülkemizden ayrı olarak uygulanmakta olan en büyük farklılık, aynı vergi sınıfına giren mirasçılar arasında belirli süreler içersinde (son on yıl içinde) bir kaç kez veraset vergisine konu olması halinde intikal eden servet değerinin (yıllara göre) % 10 nu ile % 50 arasında değişen ayrı bir indirim tabi tutulmasıdır. Dolayısıyla kısa sürede veraset vergisine muhatap olan ailelerin kısmende olsa verginin ödenmesi yönünden zor duruma düşmeleri önlenmeye çalışılmıştır. Bilindiği gibi ülkemizde böyle bir uygulama söz konusu olmadığı için kısa aralıklarla babanın ölümü üzerine çocuğuna çocuğunda ölümü üzerine toruna kısa aralıklarla servet

(30) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 185.

intikallerinde herhangi bir ayırım yapılmadan aynı şekilde vergiye tabi tutulmaktadır.

b. Yaşayanlar Arası İntikallerde

Yaşayanlar arası servetin karşılıksız olarak intikallerinde muafiyet ve istisnaların tesbitinde, genelde subjektif unsurlardan ziyade objektif unsurlar dikkate alınmıştır. Serveti bağışlayan ile serveti edinen kişilerin yakınlık derecelerine, intikal eden servet miktarına bakılmaksızın belirli miktarlarda istisna tutarları belirlenmiştir.

Örneğin ülkemizde yaşayanlar arası karşılıksız servet intikallerinde, intikal eden servet değerinin 50 bin TL sı vergi dışı bırakılmıştır. Bu miktar Federal Almanya'da 2.000 DM olarak belirlenmiştir. Buna karşılık Fransa'da yaşayanlar arası karşılıksız servet intikallerinde yalnızca eş ve çocuk için istisna miktarı belirlenmiştir. Diğer mirasçılar için herhangi bir istisna miktarı söz konusu değildir. Bunlar ise, çocuk için 2.000 F ve eş için 4.000 F dir(31). Ancak bağış miktarı 500.000 F üzerinde olması halinde, eş ve çocukluğun belirlenen istisna miktarının % 50 fazlası alınır.

Ancak ülkemizde yaşayanlar arası karşılıksız servet intikallerinde uygulanmakta olan istisna miktarı, yasada herhangi bir açıklama olmadığı için her bağış sırasında intikal eden

(31) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 183.

servet değerinin 50 bin TL'si vergiden istisna edilmiştir. Buna karşılık gerek Federal Almanya'da gerekse Fransa'da yaşayanlar arası yapılan bağışlarda, yapılacak söz konusu indirim daha önce yapılmış bağışlarda dikkate alınarak yapılır. Bağka bir anlatımla daha önceden bağış yapılmışsa ve bu bağış nedeniyle indirim yapılmışsa, daha sonraki bağışlarda varsa kalan istisna tutarı indirilir.

Diğer taraftan ölkemizde Borçlar yasasına göre rucu şartıyla yapılan bağışlarda, bağışlananın bağışlayandan önce ölmü halinde, bağışlayana geri dönen mallar vergiden muaf tutulmuştur. Yine gerek Federal Almanya'da gerekse Fransa'da şartlı veya şartsız olarak ebeveyn veya büyük ebeveyn tarafından onların nesillerine yapılan bağışlarda, bağışlanan kişilerin bağışlayandan daha önce ölmü sonucu bağışlayana geri dönen mallar vergiden muaf tutulmuştur.

2. Karşılıklı İntikallerde

Karşılıklı servet intikallerinin vergilendirilmesinde genelde verginin adil, haklı ve kolay bir şekilde tahsilini sağlayacak prensipler göz önünde bulundurulduğu için muafiyet ve istisnalar objektif esaslara göre düzenlenmiştir. Bu nedenle serveti devreden kişi arasındaki yakınlık veya akrabalık dereceleri ödeme gücü, servetin miktarı gibi unsurlara bakılmadan vergileme yapıldığı için muafiyet ve istisnaların saptanmasında bu unsurlar dikkate alınmaz.

D. VERGİ ORANLARININ SAPTANMASI

Servet intikal vergilerinin sosyal politika aracı olarak sosyal sınıflar arasındaki gelir ve servet dağılımında dengeleyici özelliğe sahip olduğu genelde kabul edilmiştir. İşte bu özelliği yerine getirmede en etkili araçlardan birisi vergi oranlarının saptanmasıdır. Çünkü vergi oranlarının saptanması, vergi yükünün sınırını tayin eden faktörlerin belki en başında yer alır. Ancak bir gelirin mevcut hayat standartları göz önüne alınarak ne kadarının vergi olarak alınması konusunda diğer vergilerde belirli kıstaslar çok yönlü olmasına karşılık, servet intikal vergilerinde bu hareket alanı sınırlıdır(32).

Servet Servetin karşılıklı intikallerinde vergi oranlarının sabit oranlı olmasına karşılık, karşılıksız intikallerde artan oranlı vergi tarifeleri uygulanır. Artan oranlı tarifeler, tekenin veya hisselerin miktarına göre düzenlenebileceği gibi, miras elde eden kişilerle ölen kimsenin akrabalık derecesine göre de düzenlenebilir. Çifte artan oranlı tarife adı verilen bu tarifede, vergi oranları hem vergi matrahı arttıkça aynı kategori içinde artmakta hem de matrah tutarında birinci derecedekilere gidildikçe yükselmektedir(33). Çifte artan oranlı adı

(32) AREN, s. 67.

(33) Fazıl TEKİN, Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulanması, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 192/122, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1978, s. 44.

verilen bu tarifeler ise "sınıf usulü" ya da "dilim usulü" olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir(34).

Veraset Vergilerinde artan oranlı vergi tarifelerinin ilk uygulaması İngiltere de olmuştur(35). İntikal eden servetin her kısmı üzerinde vergi yükünü hissettirmek amacını taşıyan vergi tarifeleriyle büyük yada küçük servetler aynı ölçüde vergi yüküne tabi tutulmuştur. 20 ci asrın başlarında bir takım düzenlemelere gidilerek artan oranlı tarifeler öncelikle tarife kademeleri tesbit edilmiş, vergiler ayrıca tesbit edilen artan oranlı tarifeler içinde bulunan miras hisselerine tatbik edilmek suretiyle hesaplanmıştır.

Veraset vergisinde artan oranlı tarifeler, ya terekenin veya intikal eden miras hisselerinin yüksekliğine göre tesbit edilir. Bunun yanı sıra intikal eden servetler belirlenen akrabalar için belirli miktarları vergi dışı bırakmak veya mirasçılarının ölen kimse ile olan akrabalık derecelerinin yakınlık ve uzaklık derecelerine göre sınıflandırarak belirlenen vergi tarifeleriyle doğrudan doğruya vergilendirmek suretiyle vergiye tabi tutulur. Bu sınıflandırmalarda ise uluslararası hukuk kurallarına göre belirlenmiş olan akrabalık dereceleri genelde kabul edilmiştir. Vergi tarifelerinin tesbitinde ülkenin içinde bulunduğu ekonomik durum, refah seviyesi, sosyo-ekonomik yapısı, konjktür dalgalanmaları, milli servet içinde ser-

(34) ERGİNAY, Kamu....., s. 74.

(35) BAŞAR, s. 76.

vet gruplarını ne şekilde gruplandığı dikkate alınır. Vergi ne-
nedeniyle aileye kalacak servetin onların geçimlerine etkile-
ri, vergi kaçakçılığını teşvik edecek kadar yüksek olup olma-
yacağı, sermayeyi tahrip edip etmeyeceği veya servetin mecbu-
ri satışına veya işletmelerin tasfiyesine sebep olacak kadar
yüksek olup olmadığı gibi hususlarda ayrıca dikkate alınır(36).

Ülkemizde uygulanmakta olan karşılıksız servet intikal-
lerinin vergilendirilmesine ilişkin vergi tarifeleri "dilim
usulü"ne göre düzenlenmiştir(37). Vergi sınıfı üç dereceye ay-
rılmış ve intikal eden servet miktarına göre değişen vergi
nisbetleri akrabalık derecelerine göre de değişen dilim usulü
artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulmuştur(38). Vergi
nisbetleri birinci derecede vergi sınıfına giren yasal miras-
çılar için % 3 ile % 20 arasında servet miktarına göre değişen
artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Bu nisbetler ikinci dere-
cede vergi sınıfına giren yasal mirasçılar için % 7 ile % 30
arasında değişmekte ve üçüncü derecede vergi sınıfına giren
mirasçılarda ise, % 10 ile % 44 arasında değişmektedir. Görül-
düğü gibi karşılıksız servet intikallerinde birinci derecede
yasal mirasçılar için vergi nisbeti en fazla % 20 nisbetinde
olmaktadır. Uzak akrabalar ile bunların dışında kalanlar için
en fazla % 44 nisbetinde vergi alınmaktadır. Ayrıca tesadüf
oyunlarına bağlı olarak elde edilen değerlerde ise, intikal
miktarına bakılmaksızın % 20 oranında düz oranlı bir nisbetle

(36) AREN, s. 67.

(37) ERGİNAY, Kamu...., s. 74.

(38) V.İ.V.K. Mad. 16.

vergilendirilmektedir.

Buna karşılık Federal Almanya ve Fransa da uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin vergi oranlarına baktığımız zaman, ülkemizden daha farklı bir uygulamanın yapıldığını görmekteyiz. Öncelikle artan oranlı tarife olarak her iki ülkede de dilim usulü artan oranlı tarife yerine sınıf usulü artan oranlı tarifelerin uygulandığını görmekteyiz(39). Federal Almanya ve Fransa'da mirasçı sınıfı ise dört dereceye ayrılmıştır. Ayrıca vergi oranları intikal eden vergiye tabi servetin miktarına bağlı olarak doğrudan uygulanmaktadır.

Federal Almanya'da uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisi tarifesine baktığımız zaman; intikal eden servet miktarına ilişkin tarife basamakları geniş tutulmuştur. Dereceler arası vergi oranlarının artış seyri genelde % 05 ile % 3 arasında değişen seyir izlemektedir. Birinci derecede vergi sınıfına giren mirasçılardan 50 bin DM den başlamak üzere 100 Milyon DM ye kadar değişen servet miktarlarına % 3 ile % 35 arasında vergi oranları uygulanmaktadır. Bu oranlar ikinci derecede vergi dilimine giren mirasçılarda % 6 ile % 50 arasında, üçüncü derecede vergi dilimine giren mirasçılarda % 11 ile % 65 arasında ve dördüncü derecede vergi dilimine giren mirasçılarda % 20 ile % 70 arasında değişmektedir. Federal Almanya'da uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisine ilişkin vergi tarifeleri Tablo II de gösterilmiştir. Diğer taraftan Federal Almanya'da vergi oranlarının uygulanmasına ilişkin diğer

(39) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 180.

TABLO II

Federal Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Oranları :

Mirasçılardan Vergi Derece Dilimleri

	I	II	III	IV
...DM(Dahil'ye kadar vergiye tabi mirasın değeri(küsür halinde vergiye tabi miktar 100 DM ye tamamlanır)	Eş, Çocuklar çocuklar, ölen çocukların ve vey çocukların çocukları	Çocukların ve üvey çocukların soyu, veraset yoluyla intikallerde ebeveyn ve büyük ebeveynler	Ebeveynler, büyük ebeveynler, kardeşler, kardeşlerin ebeveynleri, ebeveynlerin ebeveynleri, ebeveynlerin ebeveynleri	Diğer Mirasçılar
DM	%	%	%	%
50.000	3	6	11	20
75.000	3,5	7	12,5	22
100.000	4	8	14	24
125.000	4,5	9	15,5	26
150.000	5	10	17	28
200.000	5,5	11	18,5	30
250.000	6	12	20	32
300.000	6,5	13	21,5	34
400.000	7	14	23	36
500.000	7,5	15	24,5	38
600.000	8	16	26	40
700.000	8,5	17	27,5	42
800.000	9	18	29	44
900.000	9,5	19	30,5	46
1.000.000	10	20	32	48
2.000.000	11	22	34	50
3.000.000	12	24	36	52
4.000.000	13	26	38	54
6.000.000	14	28	40	56
8.000.000	16	30	43	58
10.000.000	18	33	46	60
225.000.000	21	36	50	62
50.000.000	25	40	55	64
100.000.000	30	45	60	67
erindeki 100.000.000	35	50	65	70

KAYNAK : Erben Und Vererben in Steuerlicher Sicht, s. 24.

değişik bir uygulama, yurt dışından servet intikallerinde uygulanmaktadır. İkametgahı nedeniyle diğer devletlerinde servet intikali nedeniyle intikal vergisi talep etmesi durumunda, ilgili devletlerin vergi kanunları doğrultusunda karar verilir. Şayet söz konusu intikal nedeniyle diğer ülkelerde intikal vergisi ödenmişse, intikal eden servet için ayrıca vergi talep edilmez. Ancak intikal eden servete ilişkin vergi oranlarının uygulanmasında yurt içi ve yurt dışı servet değerleri toplamına isabet eden vergi oranı dikkate alınır. Örneğin, babasının vefatı nedeniyle kendisine Almanya sınırları içersinde değeri 100.000 DM tutarında ve Almanya sınırları dışında değeri 50.000 DM tutarında bir servet kalması halinde; Almanya dışında intikal eden servete ilişkin veraset ve intikal vergisi ödenmişse, tekrar vergiye tabi tutulmaz. Ancak Almanya'da bulunan servetin vergilendirilmesinde 100.000 DM karşılığı olan % 4 oranıyla değil, söz konusu servetin toplam değeri olan 150.000 DM karşılığı olan % 5 oranında vergiye tabi tutulur. Yani 4.000 DM yerine 5.000 DM vergi ödemekle yükümlü tutulur.

Bunun yanında Fransız Veraset ve İntikal vergisi tarifeleri daha değişik düzenlenmiştir. Vergi tarifeleri Tablo III de gösterilmiştir. Tablonun da incelenmesinden anlaşılabacağı üzere Fransa'da vergi matrahı sınıf usulüne göre belirlenmiştir. Ancak intikal eden servet miktarına ilişkin rakamların belirlenmesinde 100 bin F dan sonra 3.400.000 F kadar geniş bir miktar aynı oranda vergiye tabi tutulmuştur. Ayrıca servet miktarları birinci derece giren mirasçılardan eş için

TABLO III

Fransa'da Veraset ve İntikal Vergisi Oranları

İntikal Eden Net Servet Miktarı	Vergi Oranı %
1 - Birinci Derecede Mirasçılar	
a) Eş İçin	
50.000 F kadar	5
50.000 F ile 100.000 F arası	10
100.000 F ile 200.000 F arası	15
200.000 F ile 3.400.000 F arası	20
3.400.000 F ile 5.600.000 F arası	30
5.600.000 F ile 11.200.000 F arası	35
11.200.000 F dan Fazlası	40
b) Çocuklar ve diğerleri	
50.000 F kadar	5
50.000 F ile 75.000 F arası	10
75.000 F ile 100.000 F arası	15
100.000 F ile 3.400.000 F arası	20
3.400.000 F ile 5.600.000 F arası	30
5.600.000 F ile 11.200.000 F arası	35
11.200.000 F dan Fazlası	40
2 - İkinci Derecede Mirasçılar	
150.000 F kadar	35
150.000 F Fazlası	45
3 - Üçüncü Derecede Mirasçılar	55
4 - Dördüncü Derecede Mirasçılar	60

KAYNAK : RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 180-181.

ayrı, çocuklar ve diğerleri için ayrı olarak belirlenmiştir. Diğer derecelere giden mirasçılarda ise böyle bir ayırıma gidilmeden hemen hemen intikal eden tüm servet değerine tek bir oranın uygulanmasıyla düz oranlı tarife uygulanmıştır. Birinci derecede mirasçılar için vergi oranları % 5 ile % 40 arasında değişmektedir. İkinci derece mirasçılar için 150.000 F kadar % 35 ve 150.000 F dan sonra % 45 oranı uygulanmaktadır. Üçüncü derece mirasçılar için ise, intikal eden servet miktarı ne olursa olsun tümüne % 55 ve dördüncü derece mirasçılar için ise % 60 oranı uygulanmaktadır. Bu da göstermektedir ki Fransa'da uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisinde birinci derecede mirasçılar dışındaki mirasçılar daha ağır bir şekilde vergiye tabi tutulmaktadır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda ülkemizde uygulanmakta olan vergi oranları ile örnek olarak ele aldığımız ülkelerde uygulanmakta olan vergi oranlarının kısa bir değerlendirmesini yaparsak; Ülkemizde ~~diğer~~ usulü artan oranlı tarifelerinin uygulanmasına karşılık, gerek Federal Almanya'da gerekse Fransa'da ~~sınıf~~ usulü artan oranlı tarifeler uygulanmaktadır. Bilindiği üzere ~~sınıf~~ usulü artan oranlı vergi tarifelerinde çok küçük bir rakam farkıyla ödenecek vergide büyük artışlar söz konusu olabilmektedir. İşte buna bağlı olarak ülkemizde uygulanmakta olan ~~diğer~~ usulü artan oranlı vergi tarifeleriyle küçük farklılıklardan doğabilecek artışlar önlenmeye çalışılmıştır. Ancak Federal Almanya'daki vergi tarifeleri intikal eden servet miktarının daha geniş kapsamlı tutulmasının yanı sıra v e r g i o r a n l a r ı n ı n y ü k s e k l i k

farklarının aynı düzeyde seyir takip ederek küçük tutulması suretiyle bu farklılık kısmende olsa giderilmeye çalışılmıştır. Buna karşılık Fransa'da özellikle 200.000 F den sonrası için daha ağır bir tarife uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi oranları gerek ülkemizden gerekse Federal Almanya'dan daha ağır olmaktadır. Yine Fransa'da ölen kimse ile mirası elde edenin akrabalık derecesi uzaklaştıkça vergi daha da ağırlaşmaktadır. Hatta üçüncü ve dördüncü derecede mirasçılar için vergi oranları artık düz oranlı tarife olarak direk % 55 ve % 60 olmak üzere vergiye tabi tutulmaktadır. Ülkemizde ise bu oran en fazla % 44 olarak sınırlandırılmıştır. Ayrıca Federal Almanya'da ülke sınırları dışından intikal eden servet vergi kapsamı dışında olsa bile, ülke sınırları içinde de servet intikal etmişse, vergi oranlarının uygulanmasında ülke içindeki servet değerine intikal eden toplam servet değeri karşılığı vergi oranı uygulanmaktadır.

E. SERVET DEĞERLEMESİ VE VERGİ MATRAHININ SAPTANMASI

Servet intikal vergilerinde vergi matrahı, intikal eden servetin değeridir. Ancak servetin varlığının gerçek anlamıyla tesbitinin yanı sıra, servet unsurlarının vergiye tabi olacak kısmının saptanması vergi tekniği açısından karmaşık olduğu için, servet intikal vergilerinde vergi matrahının tesbit edilmesi ve değerlendirilmesi karışık konulardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi hukuku açısından değerlendirme ekonomik varlıklara vergi matrahının belirlenmesi için parasal bir değer biçilmesini ifade eder(40). Aslında bir malın değeri, o malın pazarda satışından elde edilen fiyattır(41). Ancak vergi hukukunda değerlendirme, vergi yasaları ile usul yasaları içersinde düzenlenen ve belirlenen değerlendirme ölçülerinin yardımıyla değişik yöntemlerin kullanılmasıyla yapılır(42). Adil ve adaletli bir vergilendirmeyi gerçekleştirmek için vergilendirmeye ilişkin vergi matrahının tesbitinde, servet unsurlarının tam ve doğru olarak göz önünde bulundurulmasının yanı sıra, servetin gerçek değerinin belirlenmesi veya saptanması da ayrı bir önem taşır(43). Ayrıca günümüzde sürekli değişen enflasyon nedeniyle servet değerleri de her zaman değişmekte ve özellikle bu değişimler taşınmaz mallarda daha da belirginleşmektedir. Bu nedenle servet intikal vergilerinde servet değerlemesi üzerinde durulması gereken konuların başında gelmekte ve ayrı bir önem taşımaktadır.

Vergi hukukunda taşınmaz mallara ilişkin herhangi bir tanıma yer verilmemiştir. Buna ilişkin tanımlar Medeni Yasamızda da yer almıştır. Medeni Yasamızda, arazi, bina ve tapu

(40) Ömer Faruk BATIREL, Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme, İstanbul, 1974, s. 13.

(41) Gilbert TIXIER, Daniel LALANNE, BERDOUTICQ, L'impôt Sur Les Grandes Fortunes, (Le Point Après La Publication De La Doctrine De L'Administration) Deuxième Partie, (Tome II), L.G.D.J., 20 Rue Soufflot, Paris, 1982, s. 30.

(42) Selahattin TUNCER, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 32/9, Sulhi Garan Matbaası, Varrisleri Koll. Şti., İstanbul, 1966, s. 51.

(43) GROSCLAUDE, s. 98.

siciline müstakil ve daimi hak olarak kaydedilen haklar ile madenler taşınmaz mal olarak kabul edilmiştir(44). Ayrıca İcra ve İflas Yasası ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Yasayla gemi ve gemi payları taşınmaz mal olarak kabul edilmiştir. Bunların yanı sıra, taşınmaz malların tamamlayıcı parçaları ve teferuatı ile taşınmaz mal gibi tapu siciline kaydedilen bazı haklar da taşınmaz mal olarak kabul edilmiştir(45). Ancak ülkemizde vergi hukukunda yapılan son değişikliklerle, servet değerlemesine ilişkin esaslar diğer yasalara da dağıtılmıştır.

Servet intikal vergilerinde diğer bir önemli konu vergi matrahının tesbit edilmesidir. Vergi matrahının saptanması ise, yasalarda belirlenen esaslar doğrultusunda değişik yöntemlerin uygulanması ile tesbit edilir. Ancak vergi matrahının saptanması, intikalın şekline göre değiştiği için karşılıklı ve karşılıksız intikallerde değişiklikler gösterir. Karşılıklı intikallerde vergi matrahı, intikal eden taşınır veya taşınmaz malın değerlendirme ölçülerine göre bulunan toplam değeridir. Karşılıksız intikallerde ise, servet değerlemesine ilişkin esaslar aynı olmasına rağmen net serveti bulmak gerekir. Çünkü ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu servet değeri ile ölümü sonucu intikal eden servet d B e r i aynı

(44) BATIREL, s. 102.

(45) Müstakil ve Daimi Hak olarak tapu siciline kaydedilen; İrtifak Hakları (M.K.Mad. 703) İntifa Hakkı (M.K.Mad 717) Gayrimenkul mükellefiyeti (M.K.Mad. 754), Sükna Hakkı (M.K.Mad. 748), İnşaat Hakkı (M.K.Mad. 751), Geçit Hakkı (M.K.Mad. 753), Kaynak Hakkı (M.K.Mad. 679).

değildir. Ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu bir takım haklar(46) ölümle sona erebileceği gibi, bir takım haklar da ölüm sonrası mirasçılara geçebilir(47). Ayrıca ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu borçlar da vergi matrahının tesbi tinde dikkate alanır. Bu nedenle özellikle veraset yoluyla intikallerde vergi matrahının saptanmasında, vergiye tabi serveti ölüm anında söz konusu olan servet değilde mirasçılara intikal eden servet olarak ele almak gerekir(48).

1. Servet Değerlemesi

Servet intikal vergilerinde ödenecek vergi miktarı intikal eden servetin miktarına göre değiştiği için servetin değerlendirilmesi ayrı bir önem taşır. Gerek ülkemizde gerekse birçok ülkede değerlendirme vergi borcunun doğduğu anda yapılır. Veraset yoluyla intikallerde değerlendirme, mirasın açıldığı gün yani ölüm tarihi itibarıyla, diğer intikallerde ise, intikal eden malların hukuken iktisap edildiği gün olarak yapılır(49). Veraset yoluyla intikallerde genel olarak değerlendirme, ilk olarak yükümlünün intikal eden servete ilişkin yasalarda belirlenen değerlendirme ölçülerini dikkate alarak kendisi tarafından yapılır. Bu değerler daha sonra vergi idaresi tarafından ince-

(46) Örneğin İntifa Hakkı (M.K.Mad.442), İrtifak Hakları (M.K. Mad.444) gibi haklar ölüm ile sona erer.

(47) ÖZER, Servetlerin, s.85.

(48) AREN, s.117.

(49) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.165.

lenerek tekrar değerlendirilmeye tabi tutulur. Bu nedenle esas olan vergi idaresinin bulacağı değerdir. Şayet vergi idaresinin yapmış olduğu değerleme ile yükümlünün beyan etmiş olduğu değerler aynı veya yükümlünün beyan etmiş olduğu değerler daha fazla ise herhangi bir işlem yapılmaz. Örneğin ülkemizde gayrimenkul mallara ilişkin değerlemede, Emlak vergisine esas olan değerdir(50). Bu ise Emlak Vergisine Matrah olacak vergi değerinin takdirine ilişkin Tüzük hükümlerine göre bulunur(51). Ancak bulunan bu değerden aşağı olmamak üzere daha yüksek değerde bildirim mükellefin şahsına bırakılmıştır(52). Buna karşılık vergi idaresinin tesbit etmiş olduğu değerler mükellefin beyan etmiş olduğu değerlerden daha yüksek ise, bu değerler esas alınarak cezalı işlem yapılır.

(50) V.U.K., Mad: 268.

(51) Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerinin Takdirine İlişkin Tüzük, R.G. Yayın Tarihi: 29.2.1972, S. 14129.

(52) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (usul Hukukunun uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri ile), B.2, Favori Ofset, İstanbul, 1977, s. 199.

a. Değerleme Ölçüleri

Servetin değerlendirilmesine ilişkin değerleme ölçülerine baktığımız zaman, ülkeler itibariyle pek farklılık göstermeyen değerleme ölçülerinin kullanıldığını görmekteyiz. Bunlar ise yasalarda ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Özellikle taşınır mallarda değerleme ölçüleri borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer veya itibari değerlere göre yapılmaktadır(53). Buna karşılık taşınmaz mallarda rayiç değer esas alınmış olsada uygulamada ülkeler itibariyle farklılıklar gösteren uygulamalar söz konusu olmaktadır.

Ülkemizde servetin değerlendirilmesine ilişkin değerleme ölçüleri Vergi Usul Yasasında ve ayrıca veraset ve intikal Vergisi Yasasında açıklanmıştır. Taşınmaz mallarda değerleme Rayiç Değer esasına göre yapılır(54). Binalarda rayiç değer,

(53) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s. 165.

(54) V.U.K. Mad. 268.

emlak vergisine esas olan değer olup, bu konuda belirlenen yasa ve tüzüklere göre yapılır. Nitekim emlak vergisine esas olacak değer " Emlak Vergisine Esas Olacak Vergi Değerinin Tesbitine İlişkin Tüzük " hükümlerine göre belirlenmektedir(55). Bunda ise, " Maliyet Bedeli " ve " Asgari Ölçüde Birim Değer Esası " na göre değerlendirme yapılmaktadır(56). Bu değerler ise, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığının ortaklaşa tesbit ederek Resmi Gazetede yayımladıkları " Bina Metrekare Normal İnşaat Bedelleri " ile takdir komisyonları tarafından tesbit edilerek ilan edilen " Arazi Bedelleri " toplamıdır(57). Taşınmaz mal hükmündeki mal ve hakların değeri ise, tescil sırasında tapu siciline kaydedilen değerdir(58). Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklar ise emsal bedeli ile değerlendirilir. Ancak ticari sermayeye dahil olup taşınmaz mal hükmünde olan(Makine, demirbaş eşya gibi) diğer mallar emsal değerle değerlendirilir(59). Ticari sermayeye^{dahil} olmayan mallar ile mücevherat, ev eşyası, sanat eserleri, koleksiyonlar ile ticare sermayeye dahil olsun olmasın gemiler ile menkul mallar emsal bedel ile değerlendirilir(60). Borsada kayıtlı olan

(55) İlhan İL, " Emlak Vergisi Kanunu Uyarınca Yapılacak Değerleme ve Değerlemede Uygulanacak Esaslar ", VERGİ DÜNYASI, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S.50, (Ekim 1985), s.23.

(56) M.Rıdvan SELÇUK, " Emlak Vergisine Getirilen (Maliyet Bedeli) ve (Asgari Ölçüde Birim Değer Esasları) Uygulama Biçimleri ", VERGİ DÜNYASI, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S.15, (Kasım, 1982), s.28.

(57) İL, s.22.

(58) V.Ü.K. Mad.295.

(59) V.U.K. Mad.292.

(60) V.U.K. Mad. 293.

esham ve tahvilat borsa rayici ile borsada kayıtlı olmayan esham ve tahvilat ise emsal bedelleri ile değ erlenir(61). Ticari sermayeye dahil olsun veya olmasın yabancı paralar ile yabancı para ile tanzim edilmiş alacaklar ve borçlar borsa rayicine göre, borsada rayici yoksa Maliye ve Gümrük Bakanlığının tesbit edeceği kura göre belirlenir. Ticari sermayenin değ erlendirilmesinde, bilanço esasına göre defter tutanlarda, ölümün meydana geldiği yılın takvim yılı bilançosuna göre bulunacak öz sermaye ticari sermaye olarak alınır. İşletme hesabı esasına göre defter tutan işletmelerde götürü usulde vergilendirilenlerde ise ölüm tarihindeki ticari varlık esas alınır.

Gerek Federal Almanya gerekse Fransa'da karşılıksız servet intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin değ erleme ölçülerine baktığımız zaman ;

Federal Almanya'da intikal eden servete ilişkin değ erleme ölçüleri, "Federal Almanya Sınırları İçinde Olan Servete İlişkin Değ erleme Ölçüleri" ve "Federal Almanya Sınırları Dışındaki Servete İlişkin Değ erleme Ölçüleri" olmak üzere iki kısma ayrılarak ayrı ayrı düzenlenmiştir. Federal Almanya sınırları içersinde olan mal ve hakların intikallerine ilişkin değ erleme ölçüleri Tablo IV de verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere gayrimenkul mallarda değ erleme, ölen kimsenin ölüm tarihinden önce yapmış olduğu bildirim değ erinin % 40 ilavesi ile belirlenmektedir. Taşın

(61) V.U.K. Mad. 294.

TABLO IV

Federal Almanya'da

Yurt İçindeki Mallarda Değerleme Ölçüleri

Malın Cinsi	Değer Ölçülere
Arazi, Dikili Alan	Rayiç Değer
İşletme Arazileri ve Diğer Taşınmaz Mallar ile Bunların mütemmim cüzleri	Rayiç Değer + Mirasbırakanın Ölümünden önce yapmış olduğu bildirim değerinin %40 ilavesi
Taşınır Mallar :	
A. İşletme Düzenleri, Makinalar, Aletler ve Araçlar	Toplam satış miktarı çerçevesinde teşebbüsün intikal eden miktarı, ekonomik değere göre hesaplanan değer (yani piyasa alım-satım değeri) toplamı
B. İmali tamamlanmamış mallar, Yarı mamüller, Petrol, Yarımadıncı veya Ana hammaddeeler	Ekstra ayrıcalıklar olmadığı taktirde, parça değeri göz önünde tutulur (Parça değeri)
C. Siparişler, Diğer işletmesel talepler ve ödemeler	Borsa Değeri
D. Hisse Senetleri	Herhangi bir özelliği yoksa belirtilen değer
E. İşletme Borçları	
(A) Şıkkı İçin	: Tamir Değeri düşülür
(B) " "	: Piyasa değeri
(C) " "	: Belirtilen Değer
(D) " "	: Borsa Değeri
(E) " "	: Bir özelliği yoksa belirtilen değer.

KAYNAK : Erben Unde Vererben in Steurlicher Sicht, s.15.

TABLO V

Federal Almanya'da

Yurt Dışındaki Mallarda Değerleme Ölçüleri

Malın Cinsi	Değer Ölçülere
Taşınmaz Mallar ve İşletmeye dahil araçlar	Genel Değeri
Borsada kayıtlı olmayan Hisse Senetleri ve Sermaye Kurullarının Hisseleri, Şüpheli talepler (İşletme gelirleri olmadığı taktirde)	Belirtilen Değer (kısmi Değer)
Özel bir değer biçilmeyen diğer mallar (mücevherat, ev eşyası gibi taşınır mallar)	Belirtilen Değer
Nakit para	Belirtilen Değer
Banka hesapları, ve Diğer normal faizli sigortalananmış alacaklar	Belirtilen Değer
Faizsiz olarak verilmiş Olan Borç ve Alacaklar (Vadeleri bir yıldan fazla olanlar)	O andaki değeri Ancak bu borç ve alacakların kesin değeri, bunlardan %5,5 oranında bir faizin ve bu faizin faizinin düşülmesiyle belirlenir.
Belirli bir vade ile sınırlandırılmış olan Kullanma ve İstifade hakları (kiralamalar)	Kapital değeri (yatırım para değeri) Bunlardan teşvik nedeniyle muaf tutulan değere %5,5 oranında ek bir faiz değeri eklenir.
Hisse Senetleri, Teminat Mektupları, İpotékler, Diğer Sermaye Topluluklarının Kar payları	Kur Değeri Borsada kayıtlı olanların Borsada resmi olarak tesbit edilmiş olan kur değeri üzerinden

KAYNAK : Erben Und Vererben In Steuerlicher Sicht; s.16.

mallara ilişkin değerleme ölçüleri ise ülkemize benzerlik göstermektedir. Ancak işletmeşere konu olan mallara ilişkin esaslar daha geniş kapsamlı ve ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Federal Almanya'da birde ayrıca intikal eden servetin ülke sınırları dışında bulunmasına rağmen ikametgahı nedeniyle Almanya'da vergiye tabi tutulacak servete ilişkin değerleme ölçüleri ayrıca belirlenmiştir. Buna ilişkin değerleme ölçüleri ise Tablo V de gösterilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere değerleme genelde mükellefin bildirimine bırakılmıştır.

Fransada karşılıksız intikallerde uygulanmakta olan servet değerleme ölçüleri ise Tablo VI da gösterilmiştir. Tablonunda incelenmesinden anlaşılacağı üzere, Gayrimenkul mallarda ülkemizde olduğu gibi rayiç değer esası alınmıştır. Değerleri ise vergi yönetimlerince yayınlanmış olan değerler esas alınarak tesbit edilmektedir. Ancak söz konusu gayrimenkul ölüm tarihinden kısa bir süre önce elde edilmiş ise , satın alış değerine yapılan masraflar eklenmek suretiyle gayrimenkulün değeri bulunmaktadır. Şayet gayrimenkul ölüm tarihinden çok zaman önce satın alınmış ise, bu durumda ölüm tarihinde vergi yönetimlerince yayınlanmış değerler esas alınarak değer belirlenmektedir. Taşınır mallarda ise, değerleme ölçüleri ülkemizden pek farklılık göstermemektedir. Ancak borsa da kayıtlı olmayan menkul mallara ilişkin değerleme her yıl hisse senedi veya tahvilin ilgili şirket merkezlerince yapılmış olan değerleri dikkate alınır. Fransa'da değişik bir uygu-

TABLO VI

Fransız Veraset ve İntikal Vergisinde
Değerleme Ölçüleri

Malın Cinsi	Değer Ölçüsü
Gayrimenkuller	Rayiç Değer - Söz konusu gayrimenkul ölüm tarihinden kısa bir süre önce alınmışsa satın alıştaki değere yapılan masraflar dahil edilmek suretiyle bulunur. - Söz konusu gayrimenkul eski ise Rayiç Değer (Yani ölüm tarihindeki alım-satım değeridir). - Değerlemede ise, vergi yönetimince yayınlanmış olan değerler dikkate alınır.
Menkul Mallar	
- Borsada kayıtlı olanlar	Vefat günündeki borsa değerine göre
- Borsada kayıtlı olmayanlar	Vergi dairesinin takdir ettiği değer üzerinden. Ancak bu değerlemede her yıl şirket merkezlerince yapılan değerler dikkate alınır.
- Diğer Menkul Mallar	Açık arttırma ile satılanlar dışındaki bu değer üzerinden hak sahiplerinin noterlere veya komiserlere envanterlerini tesbit ettirmiş oldukları değer.
- Mücevherat, Kıymetli Maden, Sanat Eserleri, Koleksiyonlar	Sigorta Şirketlerine kayıtlı olduğu değerler üzerinden
Alacaklar	Bütün alacaklar, vefat günündeki değerleriyle değerlendirilir. (Devamlı alacaklar beyana dahil edilmez)
Sigorta Anlaşmaları	Sözleşme yapılan değer üzerinden

Ticari Fonlar

- Bilanço Esasında

- Bilanço Esasına Dahil olmayan

Bilanço Değeri

- (A) Antikacılar : Yıllık satış hasılatının %100 ile %50 si arası.
 - (B) Kahvehane : Günlük gelirinin 400 ile 700 katı
 - (C) Sinema : Haftalık vergilendirilebilir gelirinin 50 ile 65 katı.
 - (D) Bakkal : Günlük gelirinin 50 ile 80 katı.
 - (E) Çiçekçi : Yıllık iş rakamının %70 ile %90 arası
 - (F) Otel : Yıllık iş rakamının 25 ile 40 katı.
 - (G) Parfümeri : Yıllık iş rakamının % 70 ile % 80 arası
 - (H) Hazır Giyim : Yıllık iş rakamının % 40 ile % 70 arası.
 - (İ) Lokanta : Yıllık iş rakamının % 50 ile % 100 arası.
-

KAYNAK : RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.165-169.

lama olarak(bizdeki işletme hesabı esasına göre defter tutan ticaret erbabının karşılığı olarak) bilanço esasında vergiye tabi olmayan işletmeler ayrı ayrı hangi ölçülere göre değerlendirileceği açıkça gösterilmiştir. Genelde söz konusu işletmelerin yıllık veya günlük veyahut haftalık iş hacimleri dikkate alınarak ticari varlıklar değerlendirilmektedir.

b. Değerleme Farkları

Gerek yapmış olduğumuz açıklamalar gerekse verilen tabloların incelenmesinden anlaşıldığı gibi, ülkemizde uygulanmakta olan değerlendirme ölçüleri ile örnek olarak aldığımız ülkelerde uygulanmakta olan değerlendirme ölçüleri arasında aşırı derecede farklılıklar gösteren bur durum söz konusu olmamaktadır. Federal Almanya'da ayrıca yurt dışındaki mallara ilişkin değerlendirme ölçülerinin yanı sıra işletmelere ait makina vatehizat ile imali tamamlanmamış yar mamüller ve siparişler ayrı olarak ele alınmış ve değerlendirme ölçüleri ayrıca belirlenmiştir. Taşınmaz mallarda ise rayiç değer, ölüm tarihinden önce yapılmış olan bildirim değerinin % 40 fazlası ile yapılmaktadır. Fransa'da ise gayrimenkul mallarda ülkemizde uygulanmakta olan değerlendirme ölçülerine benzerlik göstermektedir. Nitekim ülkemizde yakın tarihe kadar anlaşmazlık kaynağı olarak belirgin bir hal alan gayrimenkul malların değerlendirilmesi Emlak Vergisine esas olacak değere bağlanmasıyla bu anlaşmazlıklar ortadan kaldırılmıştır.

2. Vergi Matrahının Saptanması

Servet intikal vergilerinde vergi matrahı genelde intikal eden servetin değeridir. Ancak uygulamada farklı yöntemlerin uygulanması nedeniyle değişiklikler gösterir.

a. Karşılıksız İntikallerde

Bağış veya hibe yoluyla intikallerde vergi matrahı karşılıklı servet intikallerine benzemesine karşılık veraset yoluyla intikallerde farklılıklar gösterir. Ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu servet değeri ile ölüm sonrası mirasçılara intikal eden servet değeri aynı olmayabilir. Çünkü ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu bir takım haklar ölümle sona erebileceği gibi bir takım haklar da ölüm sonrası mirasçılara geçebilir⁽⁶²⁾. Bu nedenle veraset yoluyla intikallerde vergiye tabi serveti, ölüm anında mirasbırakanın söz konusu olan serveti değilde mirasçılara intikal eden servet olarak ele almak gerekir⁽⁶³⁾. Bunun için veraset yoluyla servet intikallerinde vergi matrahının saptanmasında,

Ölen kimsenin bırakmış olduğu ;

i_ Mirasçılara intikal etmiş olan bütün taşınır ve taşınmaz mallar ile taşınır veya taşınmaz mal niteliğindeki haklar,

(62) ÖZER, Servetlerin, s.85.

(63) AREN, s.117.

- ii_ Ölüm düşünülerek ölüme bağlı yapılan bağışlar,
 - iii_ Ölüm sonrası mirasçılar lehine meydana gelen bütün menfaatler,
 - iv_ Rucu şartıyla yapılmış olan bağışlar,
 - v_ Ölen kimsenin ölümü nedeniyle tasfiye işleninin yapılması amacıyla yapılan bağışlar,
 - vi_ Ölen kimsenin ölümünden önce bir yıl içersinde yapmış olduğu bağışlar,
 - vii_ Ölen kimsenin yasal mirasçılarını mirastan mahrum etmek amacıyla yapmış olduğu bağışlar,
- değerleri toplamından, ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu borçlar çıkarıldıktan sonra mirasçılara intikal eden servet miktarı bulunur. Mirasçılara intikal eden bu servet miktarı üzerinden yasalarda gösterilen indirimler düşüldükten sonra kalan kısım vergi matrahını verir(64). Kanunen kabul edilen giderler olarak belirtilen bu indirimler uygulamada farklılıklar gösterir.

aa. Y a s a l O l a r a k K a b u l E d i l e n
G i d e r l e r

İntikal eden servet değerinden veya servet değeri toplamından bir takım giderlerin indirilmesi vergi matrahının

(64) AREN, s.30.

tesbitinde kabul edilmiştir. Gerek ülkemizde gerekse örnek olarak aldığımız Federal Almanya ve Fransa'da vergi matrahının tesbitinde yasal olarak kabul edilen giderleri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- i- Ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu borçlar,
- ii- Bağış veya hibelerde intikal eden servete ilişkin borçlar,
- iii- Veraset nedeniyle yabancı ülkelerde intikal eden söz konusu servet için ödenmiş olan vergiler,
- iv- Taahhütnamelerle veya nakden ödenmesi zorunlu miras payları,
- v- Ölen kimsenin defni için yapılan cenaze masrafları ile noter ve avukatlık ücretleri,
- vi- Veyahut bu masraflar için belge gerekmeden, vergi idaresi tarafından belirlenen değerler, (Ülkemizde 30.000.-TL, Federal Almanya'da 10.000 DM ve Fransa'da 3.000 F götürü olarak bir miktarın düşülmesi kabul edilmiştir).

bb. V e r g i M a t r a h ı

Ülkemizde veraset yoluyla intikallerde vergi matrahı, ölen kimsenin ölümü sonucu mirasçılara intikal eden servet değeri toplamından, yasal olarak kabul edilen giderler ve indirimler düşülmek suretiyle bulunur. Ölüm anında mirasbırakanın sahibi olduğu servet esas alındığı için servet sahibinin ölümünden önce sağlığında yapmış olduğu bağış veya hibeler tahrir ele alınmaz. Ancak buna karşılık gerek Fransa'da gerekse

Federal Almanya'da vergi matrahı tesbit edilirken ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu bağış ve hibeler de dikkate alınır.

Fransa'da vefat yoluyla servet intikallerinde vergi matrahı saptanırken, ölen kimsenin sağlığında mirasçılarına yapmış olduğu bağış ve hibeler de dikkate alınır(65). Ölen kimsenin sağlığında sahibi olduğu serveti bir bütün olarak ele alınarak toplam servet değeri üzerinden vergi hesaplanarak, varsa sağlığında yapmış olduğu bağış veya hibe nedeniyle ödenen vergiler düşülerek mirasçıların ödeyeceği vergiler tesbit edilir.

Federal Almanya'da ise daha değişik bir uygulama söz konusudur. Ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu bağış veya hibeler ölüm anında tekrar ele alınarak günün değerlerine göre tekrar değerlemeye tabi tutulmaktadır. Şöyleki, ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu bağışlara ilişkin servet ölüm anında tekrar ele alınarak günün koşullarına göre tekrar değerlendirilmeye tabi tutulur. Bulunan bu servet değeri ile ölüm sonucu intikal eden servet değeri toplamından daha önce bağış yoluyla yapılmış olan servete ilişkin değer düşülür. Böylece vergilendirilecek servet bulunur. Bundan ise yasal olarak kabul edilen giderler ve indirimler düşüldükten sonra kalan vergi matrahını verir.

(65) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.183.

b. Karşılıklı İntikallerde

Karşılıklı servet intikallerinde vergi matrahı, intikal eden taşınır veya taşınmaz malın veya her ikisinin toplam değeridir. Gayrimenkul mallarda Emlak Vergisine Esas olacak değer esas olup bu değerden aşağı olamaz. Tapuda taşınmaz mal hükmünde kayıtlı mal ve haklar da vergi matrahı, söz konusu mal ve hakların tapuda kayıtlı olduğu değerdir. Tapuda değeri belli olmayan mal ve hakların değerlendirilmesi vergi idaresi tarafından yapılacağı için vergi matrahı, vergi idaresinin belirlemiş olduğu değerdir.

F. VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN DİĞER ESASLAR

1. Mirasçıların Yasal Hakları

Ülkemizde veraset yoluyla intikallere ilişkin mirasçılara yasalarla birtakım haklar tanınmıştır. Nitekim Medeni Yasanın 444 cü maddesinde "Mütevveffanın karı veya kocası, füruu ile içtima etmekte muhayyerdır; dilerse terekeden yarısının intifa hakkını, dilerse dörtte birinin mülkiyetini alır. Mütevveffanın babası, anası veya bunların füruu ile içtima eden karı veya koca, mirasın dörtte birinin mülkiyeti ile beraber yarısının intifa hakkına,; ve büyük babaları, büyük anaları veya bunların füruu ile içtima eden karı veya koca,

terekeden yarısının mülkiyeti ile beraber dörtte birinin intifa hakkına ve bunlar da yok ise, bütün mirasın mülkiyetine sahip olur" demektedir(66). Görüldüğü gibi servet öncelikle eş ve çocuklara intikal etmektedir. Eşin olmaması halinde servetin tamamı çocuklara kalmaktadır. Ancak çocukların olmamasında eşin mirasçı olan diğer kişilere göre mirastan alacağı pay değişmektedir. Şayet mirasçı olarak eşle birlikte ölen kimsenin anne ve babası mirasçı olursa, eş, mirasın dörtte birinin mülkiyeti ile birlikte yarısının intifa hakkını almaktadır. Şayet eş, mirasçı olarak büyük anne veya büyük baba veya bunların çocukları ile mirasçı olursa, intikal edecek servetin yarısının mülkiyet hakkı ile birlikte dörtte bir mülkiyet hakkını alır. Şayet eşle birlikte yukarıda saymış olduğumuz diğer mirasçılar yoksa, servetin tamamının mülkiyeti eşe intikal eder. Ancak eşin çocuklarla mirasçı olması halinde intifa veya mülkiyet hakkını seçme hakkına sahiptir. Şayet eş, mülkiyet hakkını seçerse, mirasın dörtte biri eşe, kalan dörtte üç çocuklara intikal eder. Eşin intifa hakkını seçmesi halinde, mirasın yarısının intifa hakkı eşe, kalan çocuklara intikal eder. Şayet birinci derecede mirasçı bırakmaksızın ölen kimsenin servetinin büyük babalar ve büyük anaların baba ve anaları ile erkek ve kız kardeşleri intifa hakları saklı kalmak üzere, servet devlete intikal eder(67).

(66) Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU, Türkçeleştirilmiş Metinleriyle Birlikte Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, C.I, B.2, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s.236.

(67) M.K. Mad. 448.

Mirasçılarının yasal haklarına dayanarak alacakları pay değiştiği için vergi matrahıda değişmektedir. Eşin yasal olarak veya kendisinin intifa hakkını seçmesi halinde kendisine isabet eden intifa ve mülkiyet hakları ^{eski} yaşı göz önüne alınarak V.U.K da belirlenen esaslara göre bulunur(68). Eşin mülkiyet hakkına isabet eden değerler, eşin intifa hakkından vazgeçmesi veya ölümü sonucu sona erinceye kadar vergiden istisna edilmiştir(69). Dolayısıyla söz konusu süne içensinde eşin mülkiyet hakkına isabet eden değere ilişkin vergi ertelenmiş olmaktadır(70).

Fransa'da mirasçılarının yasal hakları ülkemizle hemen hemen aynı olmaktadır. Nitekim ölen kimsenin mirası üzerinden mülkiyet hakkı olarak dörtte biri eşe, kalan dörtte üçü ise çocuklara intikal eder(71). Birinci derecede yalnızca eş kalmış ise, mülkiyet hakkının yarısı eşe, kalan ise, diğer mirasçılara intikal eder(72). Eşin yasal haklarından dolayı alacağı miras payları Tablo VIII de ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Ayrıca eşin çocuklarla mirasçı olması halinde intifa veya mülkiyet hakkını seçme hakkı vardır. Eşin intifa hakkını seçmesi halinde aynı ülkemizde olduğu gibi yaşı esas alınarak mülkiyet ve intifa hakları belirlenmektedir. Eşin ya-

(68) V.U.K. Mad.296.

(69) V.İ.V.K. Mad.4/j.

(70) Mehmet Nadir ARICA, "İntifa Hakkı, Kuru Mülkiyet ve Tam Mülkiyet Şeklindeki Miras İntikallerinin Vergilendirilmesi", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Yıl:1, (1.Ağustos. 1985), s.22.

(71) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.49.

(72) A.G.E.

TABLO VIII

Fransa'da Yaşayan Eşin Yasal Miras Hakları

Önce Ölenin vefatında du- rum	Yaşayan Eşin Maksimal Payı	
	Bağış veya Vasiyet Varsa	Bağış veya Vasiyet Yoksa
Eşin dışında birinci derece de yasal miras- çı varsa.	- İntifa hakkının ta- mamı, - Tam mülkiyetin 1/4 - + İntifa Hakkının 3/4, - Bir çocuklu ise Tam mülkiyetin 1/2, - İki çocuklu ise Tam mülkiyetin 1/3, - Üç çocuklu ise Tam mülkiyetin 1/4,	- İntifa Hakkının 1/4 nü,
Şayet gayri meş- ru evlilikten çocuk varsa	- Tam mülkiyetin 3/4, - Tam mülkiyetin 1/2+ İntifa Hakkının 1/2, - İntifa Hakkının Tamamını	Tam mülkiyetin 1/2
Birinci derece- de mirasçı yok- sa, buna karşı- lık diğer dere- cede mirasçı varsa	- Tam Mülkiyetin 3/4+ Çıplak Mülkiyetin 1/4	Tam Mülkiyetin 1/2
Çocuk yoksa, ikin- ci derecede mi- rasçı varsa	- Tam mülkiyetin 1/2+ Çıplak Mülkiyetin 1/2	- İntifa hakkının 1/2 ni
Birinci derece- de mirasçı yok- sa, diğer miras- çı olarak Erkek ve kız kardeşle- ri ile bunların Çocukları varsa	- Tam mülkiyetin tamamını	- İntifa hakkının 1/2 ni
Birinci derecede mirasçı yoksa, diğer mirasçı olarak Amca, Hala, Teyze, Yeğen varsa	- Tam Mülkiyetin tamamını	- Tam mülkiyetin tamamını

TABLO IX

Fransa'da Eşin İntifa Hakkında Değerleme

İntital sınavında Eşin Yaşı	İntifa Hakkı	Mülkiyet Hakkı
- 20 yaştan küçükse	7/10	3/10
- 20 yaştan büyük 30 yaştan küçük ise	6/10	4/10
- 30 yaştan büyük 40 yaştan küçük ise	5/10	5/10
- 40 yaştan küçük 50 yaştan küçük ise,	4/10	6/10
- 50 yaştan küçük 60 yaştan küçük ise	3/10	7/10
- 60 yaştan büyük 70 yaştan küçük ise	2/10	8/10
- 70 yaştan büyük ise	1/10	9/10

KAYNAK : RHEIMS, LÉTULLE-JOLY, s.172.

sal intifa hakkında değerleme Tablo IX da gösterilmiştir. Ancak lkemizden ayrı olarak eşin intifa hakkında mülkiyet hakkına isabet eden verginin ülkemizde olduğu gibi ertelenmesi söz konusu değildir; Vergilendirme, eşin yaşına göre bulunacak intifa hakkı üzerinden eşin vergisi kalan servet kısmına ilişkin değerlerde diğer mirasçılara ait olmak üzere yapılmaktadır(73).

Federal Almanya'da ise, veraset yoluyla intikallerde, eşin yasal hakkı intikal eden servetin yarısıdır. Yani mirasın yarısı eşe intikal eder. Servetin kalan yarısı ise çocuklara eşit miktarda intikal eder. Ancak mirasçı olarak ocuk bulunmaması halinde, mirasın dörtte üçü eşe, kalan dörtte bir diğer mirasçılara intikal eder. Mirasbırakanın geriye yalnızca mirasçı olarak çocukları kalmış ise, mirasın tamamı çocuklara eşit olarak intikal eder. Ancak ocukların eşit miras hakları ölümden sonra birbiriyle kıyaslanırlar. Çünkü ocuklar ölüm sonrası servetten eşit pay alırlar. Örneğin, iki çocuğu olan bir kimse, sağlığında kızının evlilik masraflarını karşılamak üzere 10.000 DM ve oğluna da bir iş kurması için 20.000 DM tutarında bir parayı çocuklarına ayrı ayrı bırakmış olsun; bu durumda çocuklar için ayrılmış olan ayrı paylar dikkate alınmadan ölüm sonrası her bir ocuk $1/4 + 15.000$ DM servet payı alacaktır. Ayrıca Federal Almanya'da servetin mülkiyet hakkının yasal mirasçılar dışında bir başkasına bağış yoluyla in-

(73) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.70.

तिकालi zorlaştırılmıştır. Eşin öncelikle her zaman mirastan 1/2 oranında zorunlu miras hissesi vardır. Bu hisse, ölen kimsenin sağlığında düzenleyeceği vasiyetname ile mahrum edilemez. Yasal miras hakkı ise çocuklarda değişebilmektedir. Mirasbırakanın sağlığında düzenlemiş olduğu vasiyetname ile çocuklarına isabet eden serveti bir başkasına bırakması halinde, çocuklarına yasağ olarak intikal edecek hisse miktarının ancak yarısı başkalarına bırakılabilir. Başka bir anlatımla, mirasçı olarak eş ve bir çocuğun bulunması, ancak ölen kimsenin sağlığında düzenlemiş olduğu vasiyetname ile servetini üçüncü bir kişiye bırakması halinde, eşin miras payı değişmeden 1/2 olmasına karşılık çocuğun miras payı kalan kısım değil, kalanın 1/4 olacaktır. Dolayısıyla çocuğun payı olan diğer 1/4 hisse üçüncü kişiye intikale edecektir. İki çocuklu bir ailede ise çocukların bu payı 1/8 olacaktır. Ancak miras bırakanın sağlığında mallarının getirmiş olduğu kârları, kullanma haklarını, oturma hakkını, tasarruf hesabının faizini, hisse senetlerinin faizlerini vasiyetname ile sağında üçüncü kişilere bırakma hakkı vardır. Dolayısıyla söz konusu şeyler üzerinde eşin ve çocukların zorunlu miras hakları yoktur. Ancak zorunlu miras hakkına sahip olan eş ve çocuklar bu haklarından vaz geçmeleri durumunda servet diğer kişilere kalabilir. Ancak yasal mirasçıların bu haklarından vaz geçmesi karşılığında mutlaka para almaları şart koşulmuştur. Dolayısıyla alınan bu paralar ayrıca vergiye tabi olmaktadır.

2. Beyanname Verme Yeri ve Zamanı

Karşılıklı servet intikallerinde genelde beyanname, hukuki muamele yapılmadan önce muamelenin yapılacağı yer vergi dairesine verilir. Karşılıksız servet intikallerinde ise durum uygulama açısından daha farklıdır.

Ülkemizde veraset yoluyla intikallerde beyanname verme süresi ölüm tarihinden itibaren dört aydır. Ancak gerek ölen kimsenin gerekse mirasçılarının veya her ikisinin de yurt dışında olması halinde beyanname verme süresi altı ve sekiz ay olmaktadır. Yaşayanlar arası yapılan bağışlarda ise, intikal eden servetin hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde verilir. Tesadüf oyunları sonucu intikallerde ise, intikalin gerçekleştiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar verilir. Beyannamenin verileceği yer ise, veraset yoluyla intikallerde, ölen kimsenin ikametgahının bulunduğu diğer intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Federal Almanya'da veraset yoluyla intikallerde bazı resmi kuruluşlara söz konusu olayı bildirim için ödevler yüklenmiştir. Yaşayanlar arası intikallerde ise bu ödevler serveti bağışlayanlara verilmiştir. Veraset yoluyla intikallerde mirası elde eden mirasçılar ölüm tarihinden itibaren üç ay içinde beyanname verirler. Bağış yoluyla intikallerde ise, bağışlayanlar hukuki muamelenin yapıldığı tarihi takip eden üç ay içinde beyanname verirler. Beyannamenin verileceği vergi da-

iresi ise, ölen kimsenin ölüm anındaki ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesidir. Şayet miras bırakan yurt dışında ölmüş ise, bu durumda yetkili vergi dairesi mirası elde edenlerin ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesidir. Bağış yoluyla intikallerde ise, hukuki muamelenin yapıldığı yer vergi dairesine beyanname verilir. Gerek veraset yoluyla gerekse bağış yoluyla intikallerde, vergi yükümlülüğü bildirim süresi içersinde konuyu vergi dairesine bildirdikten itibaren başlayarak vergi dairesi bir aylık süre içersinde yükümlülükleri beyana davet eder. Dolayısıyla Federal Almanya'da karşılıksız servet intikallerinde üç aylık bildirim süresi ve vergi dairesince bir aylık beyana çağırma süresi olmak üzere dört ay içersinde beyanname verme zorunluluğu doğmaktadır. Diğer yandan bildirimde bulunulmayan hallerde veya beyanname de gösterilmeyen mallarda mükellefiyetin başlangıcı ülkemizde olduğu gibi vergi idaresinin söz konusu olayı tesbit ettiği tarihten itibaren başlar.

Fransa'da veraset yoluyla intikallerde beyanname verme süresi altı aydır(74). Bu süre vefat eden ile mirasçılarının Fransa dışında olması halinde bir yıldır. Beyanname ölen kimsenin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir. Yaşayanlar arası bağış yoluyla intikallerde ise, hukuki muamelenin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içersinde tasarrufun yapıldığı yer vergi dairesine verilir(75). Fransa'da

(74) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.118.

(75) A.G.E., s.196.

Belediyeler yılın her üç aylık dönemlerinde bölgesindeki ölümleri vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır(76). Sigorta şirketleri ise, bir vefatın akabinde sözleşmeye ilişkin değerleri ve tutarları vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır.

3. Verginin Tebliği ve Ödenmesi

Ülkemizde, veraset yoluyla intikallerde yükümlünün beyanı üzerine beyan etmiş olduğu değerler üzerinden beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç on beş gün içinde vergi tarh edilir. Tarh edilen vergi ise, mükelleflere tebliğ edilir. Vergi beş yıl içersinde yılın Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere on eşit taksitte ödenir. Ancak mükellefin beyan etmiş olduğu değerler ile vergi idaresinin yapmış olduğu değerlendirme sonucunda fark bulunması halinde aradaki fark cezalı olarak tahsil edilir. Yaşayanlar arası karşılıksız intikaller de vergi hukuki muameleden önce ödenir.

Federal Almanya'da vergi yükümlüsünün beyanı nedeniyle ortaya çıkan durumlarda, vergi dairesi geçici veya verilen beyanname kontrol edilmişse vergi tarh edilir. Tarh edilen vergi yükümlüye hemen tebliğ edilir. Vergi tebliğ tarihinden itibaren bir ay içersinde ödenir. Ancak verginin ödeme süresinin

(76) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.196.

uzatılmasında vergi dairesi yetkili kılınmıştır. Vergi yükümlüsünün müracaatı üzerine göstermiş olduğu sebeplerin vergi dairesince geçerli bulunması halinde, vergi idaresi verginin ödenmesi için vergi yükümlüsüne daha uzun bir süre verebilir.

Fransa'da veraset yoluyla intikallerde verginin ödenmesine ilişkin daha değişik bir uygulama yapılmaktadır. Verginin ödeme süreleri intikal nedeniyle ödenecek vergi tutarı ile intikal eden servet miktarına ilişkin yüzdeler ile belirlenmektedir(77). Şöyleki ;

- i. Ödenecek vergi, intikal eden servetin % 5 ni aşmıyorsa, iki eşit taksitte,
- ii. Ödenecek vergi, intikal eden servetin % 10-15 arasında ise, dört eşit taksitte,
- iii. Ödenecek vergi, intikal eden servetin % 15-20 si arasında ise, altı eşit taksitte,
- iv. Ödenecek vergi, intikal eden servetin % 20 den fazla ise, on eşit taksitte ödenir.

Görüldüğü gibi Fransada vergi ödeme süreleri intikal eden servet miktarı ile ödenecek vergi miktarının birbirine oranlanması suretiyle değişik sürelerde ödenmektedir. İntikal eden servet miktarı ile ödenecek verginin az olmasında daha kısa sürede büyük olması halinde ise daha uzun sürede ödenmektedir. Dolayısıyla daha adil bir görünüm taşımasının yanı

(77) RHEIMS, LETULLE-JOLY, s.193.

sıra vergi idaresinin işlerini de nisbeten rahatlatacak nitelik taşımaktadır. Çünkü ülkemizde olduğu gibi küçük vergiler içinde dosyaların beş yıl süreyle açık tutulması ve verginin tahsihi içinde (bu küçük vergiler içinde) aynı işlemlerin yapılması vergi idaresinin yükünü ağırlaştırmaktadır. Dolayısıyla Fransa'da olduğu gibi verginin ödenmesine ilişkin sürelerin ödenecek vergi miktarına göre belirlenmesi vergi idaresinin kısmende olsa yükünü hafifletecek nitelik taşımaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda kısaca, ülkeler itibariyle servet intikallerinin vergilendirilmesine ilişkin esasların saptanmasında aşırı derecede farklılıklar gösterir. niteliklerin söz konusu olmadığı gözlenmektedir. Ancak uygulama yönünden ülkelerin sosyal, siyasi, hukuki ve ekonomik yapılarına bağlı olarak verginin konusu daraltılıp genişletildiği gibi, vergi oranları, muafiyet ve istisnalar mirasçılarının yasal hakları farklılıklar göstermektedir. Bu da ülkenin sosyo-ekonomik yapısının vergilere etkisinin doğal bir sonucu olmaktadır.

Ü Ç Ü N C Ü K O N U

T Ü R K İ Y E ' D E

S E R V E T İ N T İ K A L V E R G İ L E R İ N İ N

Ç E Ş İ T L İ A Ç I L A R D A N

B . E L L İ B A Ş L I N İ T E L İ K L E R İ

I . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN TÜRKİYE'DE TARİHİ GELİŞİMİ

Türk vergi sistemine de baktığımız zaman servet intikal vergilerinin eski tarihlere dayandığı görülür. Ancak modern vergiciliğin doğuşu ve gelişmesi neticesinde diğer ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de servet intikal vergileri eski önemini yitirmiş ve günün koşullarına göre düzenlenmiştir. Bu nedenle servet intikal vergilerinin tarihsel seyrini Cumhuriyet öncesi dönem ve Cumhuriyet sonrası dönem olarak ikiye ayırarak incelemek daha yararlı olacaktır.

A. CUMHURİYET ÖNCESİ DÖNEM

Eski toplumlara baktığımız zaman, günümüz devlet anlayışından uzak ve değişik bir devlet anlayışının söz konusu olduğu görülür. Buna göre başta bulunan hükümdarın şahsı ile devlet birbirinden ayrılmadığı için ülkenin tümü hükümdarın mülkiyeti olarak kabul ediliyordu. Vatandaşlar ise, sadece toprağı kullanma hakkına sahip olabiliyordu. Bu nedenle ölen bir

kimsenin tasarrufu altında bulunan mülkün mirasçılara intikali ancak hükümdarın izniyle mümkün oluyor ve bunun karşılığında bir bedel ödenerek mirasçılara intikal edebiliyordu(1).

Osmanlı imparatorluğu da çağın koşulları ile islam kültürü ve göçebe türkmen geleneklerinin ortak yuvrulmasıyla meydana gelen bir devlet anlayışına sahipti(2). Osmanlı toprak rejimi ise, islam hukukundan hareketle mülkiyet padişaha ait olup, padişahın istediği gibi tasarruf yetkisi vardı(3). Yönetim kriterinde olduğu gibi servet intikallerinde de islam hukukunun etkisiyle dini düşünceler ışığı altında hareket ediliyordu(4). Toprak öşriyye, Haraciye ve Arz-ı miri olmak üzere üçe ayrılmıştı(5). Bu toprakların intikalleri ise çeşitli esaslara bağlanmıştı(6). Öşriyye adı verilen topraklar yerli

-
- (1) Sadun AREN, Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınlarından No:24-6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1952, s. 17.
 - (2) İsmail CEM, Türkiye'de Geri Kalmışlığın Tarihi, B.7, Cem Yayınevi, İstanbul, 1979, s. 48.
 - (3) Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 28.
 - (4) A.Aykon DOĞAN, "Türk Vasıtalı Vergilerini Arttırmak için Alınması Gerekli Tedbirler", (Maliye ve İşletmelere Düşen Görevler), İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2341, İşletme Fakültesi Yayınlarından No: 71, Muhasebe Enstitüsü Yayınlarından No: 22, Sermet Matbaası, İstanbul, 1977, s.39.
 - (5) CEM, s. 49.
 - (6) Halil CİN, Osmanlı Toprak Düzeni ve Bu Düzenin Bozulması, Kültür Bakanlığı Yayınları No: 295, Araştırma ve İnceleme Eserleri, No: 3, Yenigün Matbaası, Ankara, 1978, s. 359.

müslüman halka ait olup, toprağın tüm mülkiyeti toprak sahibine aittir. İstenildiği gibi alınıp satılma serbestliğinin yanı sıra miras hukukuna göre mirasçılara intikali de mümkündür. Bu tür toprakların gerek miras yoluyla gerekse diğer suretle intikallerinde yalnızca görülen tapu hizmetlerinin bir karşılığı olarak harç ödenirdi(7). Bu harçlar ise, taşınmaz mal mülkiyetinin satış yoluyla intikalinde intikal harcı, veraset yoluyla intikallerinde ise ferağ harcı adı altında alınırdı(8).

Harâciye adı verilen topraklar ise, bir yerin fethinden sonra gayri müslim halkın mülkiyetine bırakılan topraklardır. Bu toprakların da her türlü tasarruf hakkı toprak sahibine ait olduğu için alınıp satılması ve miras yoluyla intikali mümkündür(9). Yine intikal sırasında görülen tapu hizmetleri karşılığı olarak harç alınırdı.

Üçüncü toprak rejimi olan Arz-ı Miri arazi, esas Osmanlı devletinin toprak düzenini teşkil ediyordu ve toprağın mülkiyeti doğrudan doğruya devlete aitti(10). Bu topraklar ise, Has, Zaamet ve Tımar olmak üzere üçe ayrılmıştı. Toprakların mülkiyeti devlete ait olduğu için kişiler arasında intikali söz konusu değildi. Ancak söz konusu toprakların ölüm halinde kanuni mirasçılara izin almak şartıyla intikali söz konusu olabiliyordu. Bunda ise kanuni mirasçıların tekrar toprağı edinmeleri karşılığı bir minnet ve bu yönde görülen tapu hizmetlerinin bedeli olarak harç ödeniyordu.

(7) Saffet İRTEK, Maliye Dersleri, İzmir İ.T.İ.A. Yayınları No:44, Ticaret Matbaacılık, İzmir, 1965, s. 224.

(8) AREN, s. 17.

(9) CEM, s. 50.

(10) CİN, s. 67.

B. CUMHURİYET DÖNEMİ

Cumhuriyet dönemine vergiler açısından bakıldığı zaman, vergi yasaları ilk yıllarda Kurtuluş Savaşı döneminde yürürlükte olan yasaların pek değiştirilmeden sadece oranlarının yükseltilmesi suretiyle devlet gelirlerinin arttırılmaya çalışıldığı görülür(11). Daha sonraki yıllarda ise, bir çok alanda olduğu gibi vergi yasalarında reforma gidilmiş ve zaman boyutu içinde temel vergi yasaları çıkartılmıştır(12). Servet üzerinden alınan vergiler de bu zaman boyutu içinde çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüze kadar gelmiştir.

1. Karşılıksız İntikaller

Cumhuriyetin ilanıyla birlikte hukuken Osmanlı Padişahlarına ait olan vergilendirme yetkisi, yasama yetkilerinden biri olarak parlamentoya geçmiştir(13). Bu doğrultuda taşınmaz mal mülkiyetinin yasal mirasçılara geçiş esaslarına ilişkin şartların yeniden gözden geçirilerek değiştirilmesi zarureti doğmuştur. Karşılıksız intikallere ilişkin ilk düzenleme 1926 yılında 797 sayılı Veraset ve İntikal vergisi hakkında yasa (14)

(11) ÇAĞAN, s. 46.

(12) İlhan ÖZER, Vergilendirme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye Ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, s. 24.

(13) ÇAĞAN, s. 47.

(14) Akif ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları (1920-1977), C.I, Elif Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1977, s. 124, vd.

la karşılıksız intikallerin vergilendirilmesi yeniden şekle bağlanmıştır. Yasaya göre, gerek veraset yoluyla gerekse hibe veya bağışla veyahut herhangi bir bedel almadan gençek ve tüzel kişilere intikal eden taşınır ve taşınmaz mallar vergiye tabi tutulmuştur. Bunun yanında şarta bağlı olarak yapılan bağışlar bu verginin konusu dışında tutulmuştur. Ayrıca yasada, kapsam itibariyle özellikle muafiyetler daraltılmıştır. Amaç, savaş sonrası haksız olarak servet edinenlerin intikallerini nisbeten önlemek ve bunları daha ağır vergilendirerek haksız kazançları gidermektir.

1928 yılında çıkarılan 1357 Sayılı yasay (15)la 797 Sayılı Yasada bazı düzenlemeler yapılmıştır. Muafiyet ve istisnalar yeniden düzenlenmiş, mahalle ve köy mühtarlarına bir ay içersinde mahallinde ölen kişileri bağlı bulunduğu yerin en büyük mülki amirine bildirme görevi yüklenmiştir. Ayrıca yabancı konsolosluklara, mahiyetinde çalışmakta olan Türk vatandaşlarının ölümlerini bir ay içersinde Maliye Bakanlığına bildirme görevi yüklenmiştir. 1931 yılında ise Medeni Yasanın değişmesiyle Veraset ve İntikal Vergisi Yasasının yeniden düzenlenme zarureti doğmuş ve buna paralel olarak 1836 Sayılı Yasay (16) la Veraset ve İntikal Vergisi Yasası hemen hemen yeniden düzenlenmiştir. Verginin konusu içersine, eski Yasada yer almayan karşılıksız olarak intikal eden intifa hakları ile Medeni Yasaya göre tescile tabi bütün hukuki menfaatler vergi kapsamı

(15) ERGİNAY, Türkiye....., C.I. 33. 231. vd.

(16) A.g.e. , s. 298. vd.

içersine alınmıştır. Muafiyet ve istisnalar yeniden düzenlenmiştir. Verginin, veraset veya vasiyet yoluyla intikallerinde ölen kimsenin, diğer intikallerde tasarrufu yapan kişinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince, Türkiye'de hiç ikametgahı olmayanların Ankara'da Gelir Müdürlüğünce tarhiyatın yapılacağı esası getirilmiştir. Beyannamenin verileceği süreler tekrar düzenlenmiştir. Servet taktirine ilişkin yeni esaslar ile vergi oranları yeniden düzenlenmiştir. Zaman aşımına ilişkin esaslar ile bazı cezai müeyyideler değiştirilmiştir. 1949 yılında çıkarılan 5831 sayılı Yasa(17)la muafiyet ve istisnalara ilave yapılmıştır. En son 1950 yılında yapılan vergi reformlarına paralel olarak 1959 yılında 7338 Sayılı Yasa(18)la Veraset ve İntikal Vergisi Yasası yeniden düzenlenmiştir. En son çıkarılmış olan bu Yasa zaman içersinde çeşitli düzenlemelerle günümüze kadar gelmiş ve halen vergi sistemimiz içersinde uygulanmaktadır.

2. Karşılıklı İntikaller

Cumhuriyet Döneminin ilk yıllarında karşılıklı intikallerden alınan vergiler, Osmanlı döneminden devrolan Emlak, Arazi ve Temettü vergileri(19) ile Tapu Harçları içersinde

(17) ERGİNAY, Türkiye Cumhuriyet Dönemi Vergi, Resim ve Harç Kanunları, (1920-1977), C.II., Elif Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1977, s. 788. vd.

(18) A.g.e., s. 1100. vd.

(19) ERGİNAY, Türkiye...., C.I, s. 11. vd.

olduğu görölür. İlk olarak 1929 yılında çıkarılan 1451 Sayılı Yasay(20)la karşılıklı olarak taşınmaz mal veya taşınmaz mal hükmündeki hakların intikallerinde alınmakta olan harçlara ilişkin değışiklikler yapılmıştır. Yasaya göre, karşılıklı olarak taşınmaz mal intikallerinde, taşınmaz malın değeri üzerinden binde 25 oranında harç alınacaktır. Bu harç satın alan tarafından ödenecektir. Karşılıklı olarak yapılan trampalarda ise, harç yarı yarıya her iki taraftan alınmaktadır. İntikalin kısmen peşin kısmende taksitle gerçekleşmesinde ise, yıllara isabet eden değerdan her yıl için % 5 indirilerek değeri ile peşin değeri üzerinden harç alınır. Yine karşılıklı olarak tescil ettirilen taşınmaz mülk hükmündeki daimi hakların intikallerinde binde yetmişbeş oranında harca tabi tutulmuştur. Daha sonra karşılıklı servet intikalleri sırasında alınmakta olan harç miktarı 1943 yılında çıkarılan 4415 sayılı Yasay(21) la binde elliye çıkartılmıştır. Bundan amaç harp devresinde devlete gelir sağlamaktır. Ancak 1935 yılında çıkarılan 2871 sayılı Yasay(22)la karşılıklı taşınmaz mal intikallerinde alınan harç ve vergilerin tahsili il Özel İdarelerine bırakılmıştır. 1950 yılı sonrası yapılan vergi reformlarına paralel olarak 5625 sayılı Yasay(23)la taşınmaz mal satışlarında ilgili vergi dairesine muameleyi bildirme verginin ödenmesinden önce

(20) ERGİNAY, Türkiye..., C.I, s. 232.

(21) A.g.e., s. 724. vd.

(22) A.g.e., s. 522. vd.

(23) ERGİNAY, Türkiye....., C.II. s. 879. vd.

tapu dairesince tescil işleninin yapılamayacağı hükmü getirilmiştir. 1961 yılında ise, 213 Sayılı Vergi Usul Yasasının(24) geçici sekizinci maddesiyle, 1945 yılı sonundan önce satın alınmış taşınmaz mal ve taşınmaz mal olarak tescil ettirilmiş hakların satışından doğan değer farkının 1949 yılı başında çıkarılan 5421 Sayılı Gelir Vergisi Yasası(25)nin 66 cı maddesiyle ayrıca vergi kapsamına alınmıştır. 1963 yılında ise, Harçlar Yasası ile Tapu ve Kadastro muameleleri içersinde yer alan karşılıklı taşınmaz mal intikallerine ilişkin vergi ve harçlar dağınıklıktan kurtarılmak amacıyla ve modern vergi anlayışına uygun olarak tek bir kanun altında toplama gereği duyulmuştur(26). Daha sonra bu doğrultuda 198 Sayılı Yasası(27)la her türlü taşınmaz mal iktisabı ile bunlar üzerindeki hakların ve taşınmaz mal mükellefiyetinin tesisi ve bu hakların karşılıklı olarak devri Emlak Alım Vergisi'ne tabi tutulmuştur. Gayrimenkullerin, İrtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulması ve gayrimenkullerin ölünceye kadar bakma akdi ile temlik ve verginin konusu içersine alınmıştır(28). Verginin mükellefi gayri-

(24) 4.1.1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, R.G. Yayımlı Tarihi : 10.1.1961. S.

(25) 3.6.1949 Tarih ve 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, R.G. Yayımlı Tarihi : 9.6.1949. S.

(26) Bu Konuda Bkz ; M.Kamil MUTLUER, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A., Yayınları No:105/60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s. 30.

(27) 18.2.1963 Tarih ve 198 Sayılı Emlak Alım Vergisi Kanunu, R.G. Yayımlı Tarihi : 23.2.1963, S. 11342.

(28) Muammer ÖZZEYBEK, Acıklamalı ve Yorumlu Emlak Vergisi Uygulaması, (Emlak Alım, G.Kıymet Artışı Vergileri), İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1977, s. 19.

menkul veya hakları elde eden olup, karşılıklı trampada ise, her iki tarafta vergi mükellefi kabul edilmiştir. Verginin nisbeti binde yetmiş olup, vergi matrahı kuru mülkiyetin devri ile gayrimenkullerin iktisabında satış bedelidir. İrtifak hakları ile gayrimenkul mükellefiyetinin tahsis ve devrinde, tahsis ve devir için ödenen bedel, bunların, sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında ticaret mahkemesince tayin olunan değer, ölünceye kadar bakma akdi ile trampalarda rayiç değer ve arsa veya bina inşaa veya binaya ilave suretiyle binalar, bağımsız bölümler ve katlar meydana getirilmesinde satış değeri üzerinden kabul edilmiştir. 1970 yılında çıkarılan Finansman Yasası(29) ile karşılıklı intikaller sırasında alınan vergiler yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca karşılıklı intikaller ile veraset vergisi dışındaki karşılıklı intikallerde yapılan devir ve temlik sırasında varsa maliyet değeri ile satış değeri arasındaki farklar gayrimenkul kıymet artışı vergisine tabi tutulmuştur(30). Verginin mükellefi taşınmaz malı devreden olup verginin tarifesi artan oranlıdır. Ancak bu vergi daha sonra 1980 yılında çıkarılan 2361 sayılı Yasay(31)la Gelir Vergisi Yasası içerisine alınmış ve 1982 yılında çıkarılan 2588 Sayılı Yasay(32)la yürürlükten 1.1.1983 tarihinden

(29) 29.7.1970 Tarih ve 1318 Sayılı Finansman Kanunu, R.G. Yayın Tarihi : 10.8.1970. S.13575.

(30) Bu Konuda bilgi için Bkz : ÖZZEYBEK, s. 169. vd.

(31) 24.12.1980 Tarih ve 2361 Sayılı 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, R.G. Yayın Tarihi: 27.12.1980, S. 17203.

(32) 21.1.1982 Tarih ve 2588 Sayılı 492 Sayılı Harçlar Kanununda değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. Yayın Tarihi : 23.1.1982, S. 17587.

itibaren kaldırılmıştır. Yine aynı yasayla taşınmaz mal ve hakların karşılıklı intikallerinde alınmakta olan Emlak Vergisi^{gsm} de kaldırılarak harca dönüştürülmüştür. 1.1.1983 tarihinden itibaren taşınmaz malların karşılıklı intikallerinde emlak vergisi değerinden az olmamak üzere satış değeri üzerinden hem alıcıdan hemde satıcıdan olmak üzere binde kırk oranında harç alınmaktadır. En son ise 1985 yılında çıkarılan 3239 Sayılı Yasay(33)la karşılıklı intikallerde alınan bu harçların tahsil-i, tapu dairelerine devir ve temlikin yapıldığı ayı takip eden ayın 15 ci günü akşamına kadar Belediyelere bildirmek şartıyla devredilmiştir(34).

(33) 4.12.1985 Tarih ve 3239 Sayılı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 210 Sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyeler ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklik Yapılması ve Bu kanunlara Bazı hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Hükümünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, R.G.Yayın Tarihi : 31.12.1985 S. 18975.

(34) Maliye ve Gümrük Bakanlığı Harçlar Kanunu Genel Tebliği, Seri No:12. R.G.Yayın Tarihi: 31.12.1985. S. 18977.

II . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI

Servet intikal vergilerinin genel vergi gelirleri içen-
sindeki payının oldukça küçük olduğu gözlenmektedir. Son yıl-
larda genel bütçe gelirlerinin hızlı artışı vergi gelirlerin-
de artışlar meydana getirmiştir(35). Genel bütçe gelirlerinde
ki bu artışa paralel olarak servet intikal vergileride artış
kaydetmiştir. Ancak servet intikal vergilerinden alınan vergi-
lerin diğer vergi gelirleri artışına göre daha az bir artış
kaydettiği vergi gelirleri incelendiği zaman izlenmektedir. Bu-
na etken olarak ülkemizin yeteri kadar kalkınamamış olması,
gayrimenkuller dışında servetin kolay tesbit edilir olmayışı,
ülkemizde servetin kıymetli maden ve nakit olarak saklama alış-
kanlığının yaygın oluşu, kültür seviyesi ile örf ve adetlere
bağlılık, sermaye piyasasının yetersizliği gibi etkenler ya-
nında idari organizasyonun ve devlet mekanizmasının işleyiş
şeklinin ve çalışma usullerinin servetleri doğru ve kesin bir
şekilde tesbitine yeterli olmayışı gibi nedenleri göstermek

(35) İlhan ÖZER, "Devlet Gelirlerinde Gelişmeler" İSTANBUL SA-
NAYİ ODASI DERGİSİ, Yıl:11, S. 132, (15 Şubat 1973), s.3.

mümkündür(36). Bunun yanı sıra yıllar itibariyle meydana gelen küçük artışları, özellikle enflasyon sonucu gayrimenkullerde meydana gelen değer artışları ile spekülatif alım-satım nedenlerine bağlamak mümkündür(37).

Servet intikalleri üzerinden alınan vergiler bir bütünlük sağlayacak şekilde vergi sistemi içersinde toplanmadığı için genel vergi gelirleri içersindeki sıralanışları da dağılıktır. Bunun için ilk bakışta bütçe gelirleri içersinden servet intikal vergilerinin genel bütçe gelirleri içersindeki payını vermek güçtür.

Çalışmamızda servet intikal vergilerinin genel vergi gelirleri içindeki payı, 1970 yılı baz olmak üzere, bu yıldan sonraki rakamlar ele alınmıştır. Çünkü 1970 yılında çıkarılan 1318 Sayılı Finansman Yasası ile servet intikalleri üzerinden alınan vergiler konusunda büyük değişiklikler yapılmıştır.

Servet intikal vergilerinin genel bütçe gelirleri içinde yıllar itibariyle toplam tahakkuk Tablo X da gösterilmiştir. Tablo'da, servet intikal vergilerine ilişkin tahakkuk miktarlarının yanı sıra yıllar itibariyle genel vergi gelirleri tahakkuku ile servet vergileri tahakkuk toplamaları da ele alınmıştır. Bundan amaç, servet intikal vergilerinin genel

(36) Fehamettin ERVARDAR, "Servet Vergisi", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, Yıl:6, S. 72, (15 Şubat 1972), s. 10.

(37) İlhan ÖZER, "Devlet Gelirlerinin Artışı", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, Yıl: 10, S.115, (15 Eylül 1975), s. 7.

bütçe gelirleri içindeki payını daha ayrıntılı bir şekilde ortaya koyabilmektedir. Ancak tablo'da yer alan servet vergileri içinde Veraset ve İntikal Vergileri de yer almıştır. Çünkü Bütçe Gelirleri Yıllığı'nda Veraset ve İntikal Vergisi, servetten alınan vergiler grubu içinde kabul edilmiştir.

Tablo X da görüldüğü gibi intikal vergileri tahakkuk toplamı, genel vergi gelirleri tahakkuk toplamı içindeki payı oldukça küçüktür. Genel bütçe gelirleri toplam tahakkukunun artışına paralel olarak servet intikal vergilerinde de yıllar itibarıyla artış görülmektedir. Ancak bu artış, genel bütçe gelirleri tahakkukunda görülen artışın çok gerisinde kalmaktadır. Özellikle 1977 sonrası servet intikalleri üzerinden alınan vergilerin daha fazla arttığı gözlenmektedir. Buna neden ise, 1977 sonrası hızla artan enflasyon nedeniyle servet değerlerinde enflasyonun etkisiyle meydana gelen artışlar olmaktadır. Çünkü servet değerlerinin enflasyonla artışı, servet intikal vergilerinin de matrahının artmasına, dolayısıyla ödenecek verginin de artmasına neden olmaktadır.

Tablo XI de ise, servet intikal vergilerinin yıllar itibarıyla tahsilat toplamaları gösterilmiştir. Yine Tablo'da servet intikal vergilerinin yanı sıra yıllar itibarıyla genel vergi gelirleri tahsilatı ile servet vergileri tahsilatları da gösterilmiştir. Tablo'da da görüldüğü gibi servet intikal vergilerinin de diğer vergilerde olduğu gibi tahakkuk toplamı ile tahsilat toplamı farklı olmaktadır. Özellikle bu farklılık yakın tarihimize doğru daha da belirginleşmektedir. Bunun nedeni, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödemeyenlere iliş-

TABLO X

GENEL BÜTÇE GELİRLERİNDE
SERVET VE SERVET İNTİKAL VERGİLERİ
TAHAKKUK TOPLAMI
(Milyon TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	SERVET VERGİLERİ	SERVET İNTİKAL VERGİLERİ		SERVET İNTİKAL VER.TOP.
			VERASET VE İNTİ KAL VER.	DİĞER SER- VET İNT. VER.(X)	
(1) 1970	38.406.7	686.6	172.0	465.5	637.5
1971	46.470.7	810.6	289.9	1.223.3	1.513.2
1972	58.765.7	1.013.3	449.2	1.705.4	2.154.6
1973	71.765.7	1.253.4	672.0	2.249.4	2.876.4
1974	91.548.9	1.957.5	1.150.2	2.757.9	3.908.8
1975	129.024.9	1.921.3	1.081.1	3.571.3	4.652.4
1976	169.227.4	2.405.9	1.481.5	5.097.3	6.578.8
1977	228.818.5	4.602.0	2.105.1	7.919.6	10.024.7
1978	376.237.0	5.864.3	2.919.1	9.703.6	12.622.7
(2) 1979	656.071.2	7.460.5	4.088.1	13.663.3	17.751.4
1980	1.123.036.2	14.659.3	6.217.0	22.683.0	28.900.0
1981	1.755.210.2	34.899.4	8.828.4	31.988.7	40.817.1
1982	2.183.727.9	40.468.5	9.737.7	38.195.9	47.833.6

(x) Taşıt Alım Vergisi, Emlak Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi Toplamlarıdır.

KAYNAK :

- (1) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-1978), (1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1975.
- (2) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983), (1923-1983 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yıl : 1983.

TABLO XI
GENEL BÜTÇE GELİRLERİNDE
SERVET VE SERVET İNTİKAL VERGİLERİ
TAHSİLAT TOPLAMI
(Milyon TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	SERVET VERGİLERİ	VERASET VE İNTİ KAL VER.	DİĞER SER VET İNTİ KAL VER.(x)	SERVET İNTİ KAL VERGİ Rİ TOP.
(1) 1970	23.002.9	471.7	57.8	377.5	435.3
1971	31.424.5	497.5	95.3	1.136.0	1.231.3
1972	39.012.9	509.2	151.0	1.581.9	1.732.9
1973	51.957.8	569.9	189.8	3.765.4	3.955.2
1974	65.156.5	726.9	258.8	2.570.4	2.779.2
1975	95.008.8	875.5	337.6	3.274.5	3.612.1
1976	127.055.2	1.060.9	468.6	4.629.0	5.097.6
1977	167.373.9	1.818.4	656.7	5.947.2	6.603.9
1978	243.895.6	2.225.9	947.3	8.434.7	9.382.0
(2) 1979	405.483.7	2.754.1	1.353.0	11.131.7	12.484.7
1980	749.849.4	6.962.1	2.059.4	17.961.2	20.020.6
1981	1.190.203.8	21.909.8	3.431.7	25.475.4	28.907.1
1982	1.522.329.2	23.581.6	3.707.8	29.530.2	33.238.0
(3) 1983	2.573.150.7	39.325.6	4.978.1	9.369.9(xx)	14.432.0
1984	3.569.559.0	41.377.8	5.725.3	13.971.9	19.697.2
1985	5.480.498.8	53.830.8	7.374.4	20.591.4	27.965.8

(x) Taşıt Alım vergisi, Emlak Alım Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi Toplamlarıdır.

(xx) Yalnızca Taşıt Alım Vergisi Toplamıdır.

KAYNAK :

- (1) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-1978), (1923-1978 Bütçe gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1979.
- (2) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983), (1923-1983 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yıl: 1983.
- (3) : 1987 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ekim-1986, Ankara, 1986.

kin uygulanmakta olan gecikme zammını göstermek mümkündür. Çünkü, özellikle son yıllarda artan kredi faiz miktarları yanında ödeme müddeti içinde ödenmeyen vergilere ilişkin uygulanmakta olan gecikme zammı çok düşük kalmaktaydı. Başka bir anlatımla kredi kurumlarından sağlanan kredilere ilişkin faizlerin ağır olması karşısında, verginin ödenmemesi sonucu ödenecek gecikme zammının düşük olması daha ucuz bir kredi olanağı yaratıyordu. Ancak 1980 yılında çıkarılan 2347 Sayılı Yasası (38) ve 1984 yılında çıkarılan 2975 Sayılı Yasası (39) ile ödenmeyen vergilere ilişkin gecikme zammı nisbetlerinin yükseltilerek bu ortamın ortadan kaldırılması yoluna gidilmiştir. Nitekim buna bağlı olarak gerek bütçe gelirleri tahsilatlarının gerekse servet intikalleri üzerinden alınan vergilere ilişkin tahsilatların artmış olduğu görülmektedir. Ancak Tablo'da da görüldüğü gibi servet intikallerinde alınan vergilerin tahsilatları, diğer vergilere oranla daha düzenli bir seyir takip etmektedir. Tahakkuk ile tahsilatları arasında diğer vergilerde olduğu gibi büyük farklılıklar yoktur. Bunun nedeni ise, karşılıklı servet intikallerinde verginin ödenmeden hukuki muamelelerin yapılması, karşılıksız intikallerde ise, vergi borcunun tamamen ödenmeden veya herhangi bir teminat göstermeden servete sahip olunamaması gibi hususları göstermek mümkündür. Bu nedenle servet intikal vergileri tahsilatları daha düzenli bir seyir takip etmektedir.

(38) 26.11.1980 Tarih ve 2347 Sayılı Kanun, R.G. Yayın Tarihi: 28.11.1980, S. 17174.

(39) 31.1.1984 Tarih ve 2975 Sayılı Kanun, R.G. Yayın Tarihi: 8.2.1984, S. 18306.

TABLO XII

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

YILLAR	TAHAKKUK (Milyon TL)	TAHSİLAT (Milyon TL)	TAHAKKUK TAHSİLAT FARKI (Milyon TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDE PAYI %	YILLIK ARTIŞ ORANI %
(1) 1970	172.0	57.8	114.2	0.2	10.0
1971	289.3	95.3	194.0	0.3	64.9
1972	449.2	151.0	298.2	0.4	58.4
1973	626.9	189.8	440.1	0.4	25.7
1974	1.150.2	258.8	891.4	0.4	36.3
1975	1.081.1	337.6	743.5	0.4	30.4
1976	1.481.5	468.6	1.012.9	0.3	38.8
1977	2.111.0	656.7	1.454.3	0.4	40.1
1978	2.937.0	947.3	1.989.7	0.4	40.9
(2) 1979	4.088.1	1.353.0	2.735.1	0.2	46.3
1980	6.217.0	2.059.4	4.157.6	0.2	52.2
1981	8.828.4	3.431.7	5.396.7	0.2	66.6
1982	9.737.7	3.355.7	6.382.0	0.2	8.0
(3) 1983	9.385.7	3.707.8	5.677.9	0.2	34.3
1984	---	5.725.3	---	0.2	15.0
1985	---	7.374.4	---	0.2	28.8

KAYNAK :

- (1) : Bütçe Gelirleri Yıllığı, (1977-1978), (1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1979.
- (2) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983), (1923-1983 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yıl : 1983.
- (3) : 1987 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ekim-1986, Ankara, 1986.

TABLO XIII
DİĞER SERVET İNTİKAL
VERGİLERİ (X)

YILLAR	TAHAKKUK (Milyon TL)	TAHSİLAT (Milyon TL)	TAHAKKUK TAHSİLAT FARKI (Milyon TL)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI %
(1) 1970	465.5	445.0	20.0	0.1
1971	1.212.5	1.135.4	77.1	3.6
1972	1.670.1	1.581.9	88.2	4.0
1973	2.217.2	2.104.3	112.9	4.0
1974	2.730.0	2.386.4	343.6	3.6
1975	3.548.7	2.935.2	613.5	3.0
1976	5.096.6	3.882.8	1.213.8	3.0
1977	8.129.3	6.375.0	1.754.3	3.8
1978	9.729.9	7.567.2	2.162.7	3.1
(2) 1979	13.629.9	11.131.7	2.498.2	2.7
1980	22.630.9	17.961.2	4.669.7	2.3
1981	31.414.0	25.475.4	5.938.8	2.1
1982	36.275.8	24.924.7	11.351.1	1.6
(3) 1983	31.675.4	29.530.2	2.145.2	1.1
1984	---	13.971.9	---	---
1985	---	20.591.4 ^(xx)	---	---

(X) Taşıt Alım, Emlak Alım, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergileri Toplamıdır.

(XX) Yalnızca Taşıt Alım Vergisi Toplamıdır.

KAYNAK :

- (1) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-1978), (1923-1978 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1979.
- (2) : Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983), (1923-1983 Bütçe Gelirleri İstatistikleri), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Yıl : 1983
- (3) : 1987 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ekim 1986, Ankara, 1986.

Tablo XII ve XIII de servet intikal vergilerinin yıllar itibariyle artışları ile artış yüzdeleri daha ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Tablo XII de Veraset ve İntikal Vergisinin, Tablo XIII de ise diğer intikal vergilerinin yıllar itibariyle vergi gelirleri içindeki payı ve yıllık artış oranları daha ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Veraset ve İntikal Vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı % 04 den fazla olmamaktadır. Diğer servet intikal vergilerinde ise bu pay % 4 dü geçmemektedir. Yıllar itibariyle artış yüzdelerine baktığımız zaman, düzenli bir seyir göstermemektedir. Bazı yıllar % 65 civarında artmasına rağmen bazı yıllarda bu artış % 8 kadar düşmektedir. Bu ise servet intikalleri üzerinden alınan vergilerin diğer vergilerde olduğu gibi periyodik bir mükellefiyetin olmamasıdır. Çünkü vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana çıkacağı belli değildir. Özellikle veraset ve intikal vergisinde bu daha da belirsizdir. İşte bu nedenle servet intikal vergileri yıllar itibariyle değişik artışlar göstermektedir.

III . GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞLARI

Servet intikal vergilerinde gayrimenkul mallara ilişkin değerlendirme Emlak Vergisine esas olacak değerlere göre yapıldığı için gayrimenkullerde meydana gelen değer artışlarını belirleyebilmek için söz konusu uygulamaya bakmak gerekecektir.

Gayrimenkul mallara ilişkin "Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerinin Takdirine İlişkin Tüzük" 1972 yılında Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Danıştıyca incelenmiş ve 29.2.1972 tarihinde 7/3995 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla yürürlüğe girmiştir(40). Söz konusu tüzük ile bina, arsa ve arazilerin vergi değerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlara göre dikkate alınacak kıstaslar ile uygulanacak usul ve esaslar açıklanmıştır. Binalarda değerlemenin normal alım-satım bedeli, emsal binanın normal alım-satım bedeline göre ve bunların mümkün olmaması halinde normal alım-satım bedelinin maliyet bedeli yolu ile bulunacağı esastan hareketle ilgili daire ve kuruluşların görüşleri alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tesbit edilerek bütçe yılından önce ilan edileceği belirtilmiştir.

Ancak söz konusu tüzük hükümleri ancak 1982 yılında çıkarılan 2587 sayılı yasa ile uygulamaya konulmuştur(41). Söz konusu yasanın 10 cü maddesi hükmü uyarınca bina ve arsalarda "Maliyet Bedeli" ve "Asgari Ölçüde Birim Değer" esası uygulanması 1980 genel beyan dönemini izleyen ilk genel beyan döneminin rasladığı bütçe yılının başından itibaren yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Ancak Emlak Vergi Yasasının 2350

(40) Emlak Vergisi, (Kanun, Tüzük, Kararname, Yönetmelik, Tebliğ, Talimat ve Tesbitler), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Güneş Matbaacılık, T.A.Ş., Ankara, 1973, s. 29.

(41) 21.1.1982 Tarih ve 2587 Sayılı 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. Yayımlanma Tarihi : 27.1.1982, S. 17587.

Klasifikasi	Luas		Volume M ³	Volume Beton m ³	Volume Besi kg	Volume Kawat kg	Volume Lain-lain kg
	M ²	m ²					
1. Struktur Atas							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
2. Struktur Bawah							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
3. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
4. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
5. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
6. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
7. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
8. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
9. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
10. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
11. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
12. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
13. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
14. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
15. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
16. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
17. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
18. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
19. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
20. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
21. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
22. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
23. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
24. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
25. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
26. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
27. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
28. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
e) Lantai Samping	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
29. Struktur Lain-lain							
a) Lantai Atas	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
b) Lantai Bawah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
c) Lantai Tengah	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
d) Lantai Dasar	1000	1000	1000	1000	100		

1974 YILI İÇİN BİNALARIN MÜTEKAKKAT İNŞAAT MALİYET BEDELLERİNİ GÖSTERİR CEVVEL

BİNALAR	Çelik Karkas Bina	Demirbeton Karkas Bina	Yığma Karkas Bina	Yığma Yarı Karkas Bina	Aksak Binalar	Yatay duvar Binalar	Çelikbentli Binalar	Kerpiç ve diğer basit Binalar
1) Fabrika ve imalatihane binaları								
a. Likas İnşaat	1025 - 1150	850 - 850	600 - 725	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	875 - 850	725 - 775	475 - 550	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	750 - 850	600 - 850	350 - 425	250	350 - 425	300	250 - 275	200 - 250
d. 3. sınıf İnşaat	600 - 850	475 - 850	---	250	300 - 325	250	175 - 200	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
2) Fabrika-İmalathane Mare								
a. Likas İnşaat	1025 - 1150	850 - 850	600 - 725	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	875 - 850	725 - 775	475 - 550	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	750 - 850	600 - 850	350 - 425	300	350 - 425	300	250 - 275	175 - 200
d. 3. sınıf İnşaat	600 - 850	475 - 850	---	250	300 - 325	250	175 - 200	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
3) Ofis Binaları								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1500 - 1625	1325 - 1450	850 - 1075	1450 - 1550	1200 - 1325	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1625 - 1750	1325 - 1450	1150 - 1250	850 - 900	1200 - 1325	1025 - 1150	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1450 - 1550	1150 - 1250	1000 - 1075	725 - 775	1075 - 1200	850 - 950	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1325 - 1450	850 - 1075	725 - 850	600 - 850	900 - 1025	750 - 850	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
4) Depo - Tıynet Binaları								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1650 - 1550	1325 - 1450	800 - 1025	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1625 - 1750	1325 - 1375	1150 - 1250	850 - 900	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1450 - 1550	1150 - 1250	1000 - 1075	725 - 775	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1325 - 1450	850 - 1075	725 - 850	600 - 850	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
5) Hastane - Klinik Binaları								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1650 - 1550	1325 - 1450	800 - 1025	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1625 - 1750	1325 - 1375	1150 - 1250	850 - 900	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1450 - 1550	1150 - 1250	1000 - 1075	725 - 775	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1325 - 1450	850 - 1075	725 - 850	600 - 850	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
6) Banka ve sigorta binaları								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1650 - 1550	1325 - 1450	800 - 1025	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1625 - 1750	1325 - 1375	1150 - 1250	850 - 900	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1450 - 1550	1150 - 1250	1000 - 1075	725 - 775	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1325 - 1450	850 - 1075	725 - 850	600 - 850	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
7) İşletme Binaları								
a. Likas İnşaat	1750 - 1850	1200 - 1225	850 - 1075	875 - 900	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1575 - 1600	1025 - 1150	800 - 900	650 - 750	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1450 - 1550	800 - 850	700 - 775	475 - 575	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1325 - 1450	725 - 850	675 - 850	350 - 450	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
8) Benzin İstasyonu ve garaj binaları								
a. Likas İnşaat	1550 - 1675	1200 - 1325	850 - 1075	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1325 - 1450	1025 - 1150	775 - 900	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1150 - 1200	850 - 850	600 - 725	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	850 - 850	600 - 725	350 - 475	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
9) Yer altı garaj								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1075 - 1200	775 - 800	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	725 - 725	475 - 600	---	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
10) Müteahhit Çarşıları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	450 - 775	475 - 550	350 - 375	300	350 - 425	300	250 - 275	175 - 200
d. 3. sınıf İnşaat	350 - 425	300 - 425	250 - 300	250	300 - 325	250	150 - 175	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
11) Çay bahçe binaları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1150 - 1250	850 - 850	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	850 - 850	475 - 600	---	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
12) Tıynet binaları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	850 - 850	850 - 775	650 - 850	875 - 850	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	600 - 725	275 - 350	250 - 300	200	300 - 350	250	175 - 250	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
13) Ofis binaları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1025 - 1150	725 - 850	600 - 650	450 - 550	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	800 - 850	300 - 350	250 - 300	275	250 - 300	250	150 - 175	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
14) Yıynet binaları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1075 - 1200	775 - 800	475 - 600	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	800 - 1025	550 - 650	275 - 350	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
15) Depo ve hammamlar								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1675 - 1800	850 - 950	650 - 775	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1450 - 1550	600 - 725	425 - 550	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
16) Pazar ve fuar yerlerindeki binalar								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	850 - 775	300 - 350	250 - 300	200	300 - 325	250	150 - 175	125 - 150
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
17) Suik hava depoları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	850 - 850	650 - 775	550 - 600	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	600 - 800	400 - 475	300 - 350	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
18) Kurutma yerleri								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	850 - 900	475 - 600	400 - 425	300 - 325	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	650 - 775	375 - 425	250 - 275	175 - 200	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
19) Binalar								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1675 - 1800	800 - 1025	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1500 - 1625	775 - 850	---	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
20) Transformatör binaları								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1075 - 1200	600 - 725	300 - 350	150 - 275	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
21) Diğer binalar ve tesisler								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1200 - 1325	850 - 1075	725 - 850	1300 - 1325	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1550 - 1675	1075 - 1150	775 - 900	175 - 800	1075 - 1150	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1375 - 1500	800 - 850	600 - 725	425 - 475	900 - 950	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1075 - 1200	725 - 850	475 - 550	350 - 375	725 - 850	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
22) Mekan binaları								
a. Likas İnşaat	1800 - 1925	1075 - 1200	800 - 900	---	1325 - 1450	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	1600 - 1625	850 - 950	775 - 850	---	1075 - 1200	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	1375 - 1450	725 - 850	600 - 725	---	900 - 1025	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	1025 - 1150	600 - 725	550 - 600	---	850 - 900	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
23) Çelik erden binalar								
a. Likas İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b. 1. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c. 2. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d. 3. sınıf İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e. Basit İnşaat	---	---	---	---	---	---	---	---

Bu binaların inşaat tasarımları ve kullanılmaları malîyet ve bina karakteri ile edim maliyetine göre yerinde değişiklikler doğurabilir. Bu değişiklikler, binaların inşaat maliyetini etkiler.

(1) Not : 1 - M^l Maltîyet bedellerine katılabilir tasarımlar bedeli dahildir.
2 - M^l Maltîyet bedellerine katılabilir tasarımlar bedeli dahildir.
3 - M^l Maltîyet bedellerine katılabilir tasarımlar bedeli dahildir. Bu bedeller, binaların inşaat maliyetini etkiler.

	Celik Barkas bina	Betonarme barkas bina	Yigina kagir bina	Yigina yari kagir bina	Aghap binalar	Tas duvarli binalar	Gecekonut tarzinda binalar	Kirpi ve diger basit binalar
1 -- Fabrika ve imalatthane binolari								
a) Lokes inaat	1425 -- 1600	1175 -- 1300	825 -- 1000	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	1200 -- 1300	1000 -- 1050	650 -- 775	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	1025 -- 1175	825 -- 975	475 -- 600	425	475 -- 600	425	350 -- 375	275 -- 350
d) 3. " " "	825 -- 875	650 -- 775	---	350	425 -- 450	350	225 -- 275	175 -- 200
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
2 -- Fabrika-imalathane idare binasi sog. b. vs.								
a) Lokes inaat	1425 -- 1600	1175 -- 1300	825 -- 1000	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	1200 -- 1300	1000 -- 1050	650 -- 775	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	1025 -- 1175	825 -- 875	475 -- 600	425	475 -- 600	425	350	225 -- 275
d) 3. " " "	---	650 -- 775	---	350	450	350	225	175
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
3 -- Ofis binolari								
a) Lokes inaat	2175 -- 2650	2075 -- 2250	1825 -- 2000	1300 -- 1475	2000 -- 2150	1650 -- 1825	---	---
b) 1. Sinif inaat	2250 -- 2425	1825 -- 2000	1600 -- 1700	1175 -- 1350	1700 -- 1850	1325 -- 1650	---	---
c) 2. " " "	2075 -- 2150	1600 -- 1700	1300 -- 1475	1000 -- 1050	1475 -- 1550	1175 -- 1300	---	---
d) 3. " " "	1825 -- 2000	1300 -- 1475	1000 -- 1175	825 -- 875	1250 -- 1475	875 -- 1050	---	---
e) Basit inaat	---	---	375 -- 450	---	625 -- 775	---	475	---
4 -- Sirena, Tiyatro binolari								
a) Lokes inaat	2475 -- 2650	2000 -- 2150	1825 -- 2000	1250 -- 1425	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	2250 -- 2425	1825 -- 1900	1600 -- 1700	1175 -- 1250	---	---	---	---
c) 2. " " "	2000 -- 2150	1600 -- 1700	1300 -- 1475	1000 -- 1050	---	---	---	---
d) 3. " " "	1825 -- 2000	1300 -- 1475	1000 -- 1175	825 -- 875	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	350 -- 425	---	---	350	---	275 -- 175
5 -- Hastahane-Klinik binolari								
a) Lokes inaat	2475 -- 2650	2000 -- 2150	1650 -- 1825	1250 -- 1425	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	2250 -- 2425	1825 -- 1900	1600 -- 1700	1175 -- 1250	---	---	---	---
c) 2. " " "	2000 -- 2150	1600 -- 1700	1300 -- 1475	1000 -- 1050	---	---	---	---
d) 3. " " "	1825 -- 2000	1300 -- 1475	1000 -- 1175	825 -- 875	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	350 -- 425	---	---	350	---	225 -- 200
6 -- Banka ve sigorta binolari								
a) Lokes inaat	2175 -- 2650	2000 -- 2150	1475 -- 1650	1250 -- 1425	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	2250 -- 2425	1650 -- 1825	1300 -- 1475	1050 -- 1200	---	---	---	---
c) 2. " " "	2000 -- 2150	1475 -- 1600	1050 -- 1250	875 -- 1025	---	---	---	---
d) 3. " " "	1825 -- 1900	1175 -- 1300	825 -- 1000	775 -- 850	---	---	---	---
e) Basit inaat	825 -- 875	450 -- 600	---	350	425	350	275 -- 275	---
7 -- Idare binolari								
a) Lokes inaat	2425 -- 2575	1650 -- 1825	1300 -- 1475	950 -- 1250	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	1900 -- 2075	1425 -- 1600	1100 -- 1250	875 -- 1025	---	---	---	---
c) 2. " " "	1600 -- 1700	1250 -- 1300	975 -- 1050	650 -- 800	---	---	---	---
d) 3. " " "	1300 -- 1475	1000 -- 1175	800 -- 875	475 -- 625	---	---	---	---
e) Basit inaat	825 -- 1000	475 -- 600	---	350	425 -- 450	350	225 -- 275	---
8 -- Ticaret is. yikama ve yazilama binolari								
a) Lokes inaat	2150 -- 2300	1650 -- 1825	1300 -- 1475	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	1825 -- 2000	1425 -- 1600	1050 -- 1250	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	1475 -- 1650	1175 -- 1300	825 -- 1000	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1475 -- 1300	825 -- 1000	475 -- 650	425	450 -- 600	425	350	225
e) Basit inaat	---	775	450 -- 600	350	---	350	---	175
9 -- Yaratil ganaj								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1475 -- 1650	1050 -- 1250	---	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	1000	650	825	---	---	---	---
10 -- Midekull paralar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	875 -- 1050	650 -- 775	425 -- 450	425	475 -- 600	425	350	225
d) 3. " " "	---	775	475 -- 600	350	---	350	---	175
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
11 -- Çok katli paralar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1600 -- 1700	1175 -- 1300	---	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	1175	650 -- 825	---	---	---	---	---
12 -- Yurt binolari								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	1175 -- 1300	875 -- 1050	775 -- 875	800 -- 875	---	---	---	---
d) 3. " " "	825 -- 1050	375 -- 475	---	375	425 -- 475	350	225 -- 250	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
13 -- Okul binolari								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1425 -- 1600	1000 -- 1175	825 -- 875	625 -- 775	625 -- 775	425	350	225
e) Basit inaat	825 -- 875	425 -- 475	---	375	350 -- 425	350	200 -- 225	---
14 -- Yikama binolari								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	1475 -- 1650	1050 -- 1250	650 -- 825	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1250 -- 1425	775 -- 875	375 -- 475	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
15 -- Bayi ve hamamlar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	2300 -- 2475	1175 -- 1300	875 -- 1050	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	2000 -- 2150	825 -- 1000	600 -- 775	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
16 -- Buz ve tuz yerlerindeki yapilar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	---	1175	825	600	475	600	425	---
e) Basit inaat	875 -- 1050	425 -- 475	350 -- 425	350	425 -- 475	350	---	---
17 -- Buzuk baya denolari								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1175 -- 1300	875 -- 1050	---	775	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	825	500 -- 650	---	425	---	---	---
18 -- Kuratma yerleri								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1175 -- 1300	650 -- 825	500 -- 600	425 -- 450	---	---	---	---
e) Basit inaat	875 -- 1050	375 -- 450	350 -- 475	225 -- 275	---	---	---	---
19 -- Silvar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	2300 -- 2475	1250 -- 1425	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	2075 -- 2250	1050 -- 1175	---	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
20 -- Transformatör binolari								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	1475 -- 1650	825 -- 1000	825 -- 475	350 -- 475	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
21 -- Difer. imalatthane ve isyerleri								
a) Lokes inaat	2475 -- 2650	1650 -- 1825	1350 -- 1475	1000 -- 1175	1650 -- 1825	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	2150 -- 2300	1175 -- 1300	1050 -- 1250	650 -- 825	1175 -- 1300	---	---	---
c) 2. " " "	1900 -- 2075	1250 -- 1300	825 -- 1000	---	600	1250 -- 1300	---	---
d) 3. " " "	1475 -- 1650	1000 -- 1175	650 -- 775	---	475	1000 -- 1175	---	---
e) Basit inaat	825 -- 1000	475 -- 600	350 -- 425	350	---	250	225 -- 275	---
22 -- Husein binolari								
a) Lokes inaat	2475 -- 2650	1475 -- 1650	---	1250	1825 -- 2000	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	2075 -- 2250	1175 -- 1300	---	1050	1475 -- 1650	---	---	---
c) 2. " " "	1825 -- 2000	1000 -- 1175	---	875	1250 -- 1425	---	---	---
d) 3. " " "	1475 -- 1600	825 -- 1000	---	775	1000 -- 1175	---	---	---
e) Basit inaat	825 -- 1000	475 -- 600	---	350	425	---	350	225 -- 250
23 -- Cevlek arazeden binalar								
a) Lokes inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. Sinif inaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. " " "	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Basit inaat	---	---	---	---	---	---	---	---

TABLO XVIII

KAYNAK : R.G. 26.2.1976, S. 15502

(1) NOT : 1 -- M Normal inaat matiyet bostellerine, binam kullany talyarima ve inaat siniflama gire. tesnifide (123). inaat
neviinden celik barkas, betonarme barkas, yigina kagir, yigina yari kagir binalarla pabirler tesnifi belirlenir.
2 -- M Normal inaat matiyet bostellerine anamir tesnifi basit inaat dildir.
3 -- M Normal inaat matiyet bostellerine anamir ve anamir bostelleri, terpit edilen suida anamir bostelleri tesnifi belirlenir.
235/111

Atlatye Bakanligindan:

Tarih: 1977

1977 YILI İÇİ HİSAPLARIN METREKARE HESAP, MALİYET DEĞERLENDİRME GÖSTERGESİ ÇİZELİ

Binalar	Çok katlı bina	Betonarme çatılı bina	Yığın katlı bina	Yığın çatılı bina	Alınan binalar	Tek duvarlı binalar	Gerekli binalar	Eklen ve diğer binalar
1 - Fabrika ve imalat binaları								
a) Lüks inşaat	1950 - 2175	1600 - 1775	1175 - 1350					
b) 1. Sınıf inşaat	1625 - 1775	1375 - 1475	875 - 1050					
c) 2. Sınıf inşaat	1400 - 1600	1175 - 1200	650 - 825	275	650	825	375	475
d) 3. Sınıf inşaat	1175 - 1200	875 - 1050		475	575	600	475	300
e) Başlı inşaat								
2 - Fabrika ve imalat binaları								
a) Lüks inşaat	1950 - 2175	1600 - 1775	1175 - 1350					
b) 1. Sınıf inşaat	1625 - 1775	1375 - 1475	875 - 1050					
c) 2. Sınıf inşaat	1400 - 1600	1175 - 1200	650 - 825		575	650	825	475
d) 3. Sınıf inşaat		1200	875 - 1050		475	575	600	475
e) Başlı inşaat								
3 - Ofis binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2950	2475 - 2725	1775 - 2000	2725 - 2925	2250 - 2175		
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700	2200 - 2375	1950 - 2175		
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425	2000 - 2250	1600 - 1775		
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200	1700 - 1950	1200 - 1425		
e) Başlı inşaat					850 - 1070		650	
4 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
5 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
6 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
7 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
8 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
9 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
10 - Depo ve taşıma binaları								
a) Lüks inşaat	3375 - 3600	2725 - 2925	2475 - 2725	1700 - 1950				
b) 1. Sınıf inşaat	3050 - 3200	2475 - 2725	2175 - 2300	1600 - 1700				
c) 2. Sınıf inşaat	2725 - 2925	2175 - 2400	1775 - 2000	1350 - 1425				
d) 3. Sınıf inşaat	2475 - 2725	1775 - 2000	1350 - 1600	1125 - 1200				
e) Başlı inşaat								
11 - Çek kati gazaflar								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
12 - Yurt binaları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
13 - Ofis binaları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
14 - Yurt binaları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
15 - Banyo ve hamamlar								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
16 - Pazar ve fuar yerleri								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
17 - Sokak banyo depoları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
18 - Kuruma yerleri								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
19 - Siner								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
20 - Transformatör binaları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
21 - Diğer ticarethane ve iş yerleri								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
22 - Mektep binaları								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								
23 - Ofisler								
a) Lüks inşaat								
b) 1. Sınıf inşaat								
c) 2. Sınıf inşaat								
d) 3. Sınıf inşaat								
e) Başlı inşaat								

TABLO XIX

KAYNAK : R.G. 11.2.1977, S. 14245

Bu binaların inşaatlarına ve kullanılmaya hazırlanmalarına ve binaların karakterizasyonuna ilişkin olarak gerekli olan diğer teknik ve maliyet bilgileri aşağıda belirtilmiştir.

- (1) 1977 : 1 - Mİ Normal inşaat malzemesi kullanılarak, binaların inşaatlarına ve inşaat maliyetlerine göre hazırlanmış (1-25) inşaat maliyetleri için, 2 - Mİ Normal inşaat malzemesi kullanılarak, binaların inşaatlarına ve inşaat maliyetlerine göre hazırlanmış (1-25) inşaat maliyetleri için, 3 - Mİ Normal inşaat malzemesi kullanılarak, binaların inşaatlarına ve inşaat maliyetlerine göre hazırlanmış (1-25) inşaat maliyetleri için.

20/3/11

Binalar	Çelik Karkas Bina	Betonarme Karkas Bina	Yığma Karkas Bina	Yığma yarı Karkas Bina	Ahşap Binalar	Taş Duvarlı Binalar	Geçici Binalar	Kirli ve Diğer binalar
1 - Fabrika ve imalat binaları								
a) Lüks inşaat	2925-3250	2400-2650	1675-2025	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	2425-2650	2025-2125	1300-1575	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	2100-2100	1675-1675	975-1225	---	975-1225	---	700-750	550-700
d) 3. sınıf inşaat	1675-1600	1300-1575	---	---	850-900	---	450-550	375-400
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
2 - Fabrika - imalat binaları								
a) Lüks inşaat	2925-3250	2400-2650	1675-2025	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	2425-2650	2025-2125	1300-1575	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	2100-2100	1675-1675	975-1225	---	975-1225	---	700-750	550-700
d) 3. sınıf inşaat	1675-1600	1300-1575	---	---	850-900	---	450-550	375-400
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
3 - Ofis binaları								
a) Lüks inşaat	5050-5400	4225-4575	3700-4075	2650-3000	4075-4375	3375-3700	---	---
b) 1. sınıf inşaat	4575-4950	3700-4075	3250-3450	2400-2550	3450-3850	2925-3250	---	---
c) 2. sınıf inşaat	4075-4375	3250-3450	2650-3000	2025-2125	3000-3375	2400-2650	---	---
d) 3. sınıf inşaat	3700-4075	2650-3000	2025-2400	1675-1800	2550-2925	1800-2125	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
4 - Sinema/Teatro binaları								
a) Lüks inşaat	5050-5400	4225-4575	3700-4075	2650-3000	4075-4375	3375-3700	---	---
b) 1. sınıf inşaat	4575-4950	3700-4075	3250-3450	2400-2550	3450-3850	2925-3250	---	---
c) 2. sınıf inşaat	4075-4375	3250-3450	2650-3000	2025-2125	3000-3375	2400-2650	---	---
d) 3. sınıf inşaat	3700-4075	2650-3000	2025-2400	1675-1800	2550-2925	1800-2125	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
5 - Hastane-Klinik binaları								
a) Lüks inşaat	5550-5400	4075-4375	3375-3700	2350-2925	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	4575-4550	3700-3850	3250-3450	2400-2550	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	4075-4375	3250-3450	2650-3000	2025-2125	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	3700-4075	2650-3000	2025-2400	1675-1800	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
6 - Banka ve Sigorta binaları								
a) Lüks inşaat	5050-5400	4075-4375	3000-3375	2550-2925	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	4575-4950	3375-3700	2650-3000	2125-2375	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	4075-4375	3000-3375	2125-2350	1800-2100	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	3700-4075	2400-2650	1675-2025	1675-1725	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	1075-1800	850-1225	---	---	---	---	---	---
7 - İdare binaları								
a) Lüks inşaat	4550-5250	3375-3700	2650-3000	1950-2550	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	3850-4225	2925-3250	2250-2550	1800-2100	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	3250-3450	2550-2650	1925-2125	1300-1650	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	2550-3000	2025-2400	1650-1800	975-1225	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	1675-2025	975-1225	---	---	---	---	---	---
8 - Belediye İst. Yıkama ve Yıkama binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4675	3375-3700	2650-3000	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	3700-4075	2925-3250	2125-2350	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	3000-3375	2400-2650	1675-2025	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	2100-2650	1675-2025	975-1225	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
9 - Yeraltı Garaj								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
10 - Mutfak binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
11 - Çekirdek binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
12 - Yurt binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
13 - Ofis binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
14 - Yıkama binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
15 - Barınak ve hane binaları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
16 - Pazar ve Pazar yerlerinde yapılar								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
17 - Büyük hava depoları								
a) Lüks inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Başlı inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---

TABLO XX

KAYNAK : R.G. 24.2.1978, S. 16210

(1) NOT: 1 - M Normal inşaat maliyet bedellerine, binanın kütahya binalarına ve inşaat sınıfına göre tasnifinde (1-23) inşaat maliyetlerinden çelik karkas, betonarme karkas, yığma karkas, yığma yarı karkas binalarda kabul edilen bedelleri gösterir.

2 - M Normal inşaat maliyet bedellerine, asansör bedelleri dahil değildir.

3 - M Normal inşaat maliyet bedellerinin azaltılma ve artırılma bedelleri, bedel edilen sınıfın aynı inşaat sınıfına azaltılma veya artırılma bedelleri gösterir.

2294/14

1 - İnşaat Bedel ve Giderleri Tablosu (Maliyet Tablosu) (Maliyet Tablosu)

Adedi	Konutunin Çatı ve Dış	Açık	M. Dış	Maliyet Bedeli	7,5 Teminat	İnşaat
17	Çatı 3. Sınıf, Bor. Dış Kuvvet	13010	65.623	4.400	200.000	Yapı ve yapı K
2	Çatı 4. Sınıf, Bor. Dış Kuvvet	1700	86.438	2.500	72.600	" "
1	Çatı Dış, Dış Kuvvet, İst. İst.	11270	42.548	2.800	9.300	" "
1	Çatı Dış, Dış Kuvvet, İst. İst.	21612	29.657	2.400	5.900	" "
13	Gök 3. Sınıf, Bor. Dış Kuvvet	18756	701.690	4.400	233.200	" "
34		65027	1365.706		501.200	

Binaların 622/1968 Tazminatı (maliyet sınıfı 14,0) de Binaların İdare Binalarına yapılmış Binaların.

2297/14

Binalar	Çelik karkas bina	Kirik bina	Kağır bina	Yüksek parı kağır bina	Akşap binalar	Taş duvarlı binalar	Gököğünde bulunan binalar	Kemir ve diğer binalar
1. Fabrika ve imalat binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
2. Fabrika imalat binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
3. Ofis binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
4. Semafor binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
5. Havaalanı binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
6. Havaalanı binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
7. Havaalanı binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
8. Havaalanı binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	550-600
9. Havaalanı binaları								
a) Lüks inşaat	4375-4875	3600-3975	2500-3025					
b) 1. Sınıf inşaat	3725-3975	3025-3175	1950-2350					
c) 2. s. »	3150-3600	2500-2700	1425-1825	-1275	1450-1825	-1275	1020-1125	825-1050
d) 3. s. »	2500-2700	1950-2010	-1215	-1050	1215-1350	-1650	615-625	55

TABLE XXII

KAYNAK : R.G. 25.2.1979, s. 16551

Malzeme Bakanligindan:

**1980 YILI İÇİN İNŞAATIN METREKARE NORMAL HESAPAT
MALİYET İNDEKLERİNİN GÖSTERİLMİŞ KESİTLERİ.**

İNŞAATLAR	Çelik karkas bina	Betonarme karkaslı bina	Yığma kâğıt bina	Yığma yarı kâğıt bina	Ağaç Ölçüler	Taş duvarlı binalar	Gözetimsiz kâğıtlı binalar	Kompo ve diğer binalar
1. Fabrika ve imalat								
a) Tâkîs inşaat	7000 - 7800	5750 - 6350	4900 - 4750	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	5800 - 6300	4850 - 5075	3125 - 3150	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	5050 - 5750	4400 - 4325	2425 - 2425	2050	2125 - 2125	2050	1075 - 1075	1325 - 1075
d) 3. sınıf inşaat	4000 - 4325	3125 - 3750	---	1675	2050 - 2150	1675	1075	875 - 950
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
2. Fabrika - imalat								
a) Tâkîs inşaat	7000 - 7800	5750 - 6350	4900 - 4750	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	5800 - 6300	4850 - 5075	3125 - 3150	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	5050 - 5750	4400 - 4325	2425 - 2425	2050	2125 - 2125	2050	1075	1075 - 1075
d) 3. sınıf inşaat	4000 - 4325	3125 - 3750	---	1675	2150	1675	1075	875
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
3. Çeşitli binalar								
a) Tâkîs inşaat	13725 - 14675	11475 - 12450	10975 - 11075	7200 - 8150	11075 - 11075	9150 - 1075	---	---
b) 1. sınıf inşaat	12150 - 13175	10075 - 11075	8450 - 9100	6225 - 8225	9100 - 10125	7200 - 8450	---	---
c) 2. sınıf inşaat	11075 - 11875	8950 - 9400	7200 - 8150	5525 - 5710	8150 - 9150	6325 - 7200	---	---
d) 3. sınıf inşaat	10075 - 11075	7900 - 8150	5525 - 6325	4500 - 4815	6925 - 7900	6075 - 5750	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	2050 - 2150	1925 - 3175 - 3375	2050	---	---
4. Sığınma - sığınma bina-								
a) Tâkîs inşaat	13725 - 14675	11075 - 11875	10075 - 11075	6925 - 7900	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	12150 - 13175	10075 - 11075	8450 - 9100	5525 - 6925	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	11075 - 11875	8950 - 9400	7200 - 8150	4825 - 3750	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	10075 - 11075	7900 - 8150	5525 - 6325	4000 - 4815	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
5. Hastane - klinik bina-								
a) Tâkîs inşaat	12125 - 12250	9750 - 10175	8075 - 8875	6125 - 7000	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	10950 - 11075	8475 - 9250	7000 - 8275	5750 - 6125	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	9750 - 10175	7000 - 8275	6350 - 7200	4800 - 5675	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	8875 - 9750	6350 - 7200	4800 - 5675	4000 - 4325	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
6. Banka ve sigorta bina-								
a) Tâkîs inşaat	13725 - 14675	11075 - 11875	8150 - 9150	6925 - 7900	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	12150 - 13175	10075 - 11075	7200 - 8150	5750 - 6600	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	11075 - 11875	8950 - 9400	5750 - 6925	4875 - 5715	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	10075 - 11075	6925 - 7200	4500 - 5525	4275 - 4675	2375	1025 - 1075 - 1175	---	1075
e) Basit inşaat	4500 - 4875	2150 - 3325	2325	1975	---	---	---	---
7. Lâzım binalar								
a) Tâkîs inşaat	11875 - 12000	8075 - 8875	6350 - 7200	4675 - 6125	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	9250 - 10125	7000 - 7800	5800 - 6125	4325 - 5075	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	7900 - 8275	6125 - 6350	4725 - 5075	3125 - 3900	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	6350 - 7200	4800 - 5750	3050 - 4325	2125 - 2675	1675	1075 - 1125	---	950
e) Basit inşaat	4000 - 4850	2325 - 2925	1675	1675	2000 - 2150	---	---	---
8. Bezinin istasyonu ve								
a) Tâkîs inşaat	10175 - 11200	8075 - 8875	6350 - 7200	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	8475 - 9750	6400 - 7000	5075 - 6125	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	7200 - 8975	5750 - 6350	4000 - 4800	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	5750 - 6110	4400 - 4500	2725 - 3125	2050	2100 - 2925	2050	1075	1075
e) Basit inşaat	3750	2150 - 2925	2050	1675	1800	1075	---	---
9. Yeraltı garajları								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	7200 - 9075	5075 - 6125	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	4000	3125 - 4000	---	---	---	---	---	---
10. Kütüphane garajları								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	4325 - 5075	3125 - 3750	2050 - 2150	2050	2150 - 2925	2050	1675	1075
e) Basit inşaat	3750	2325 - 2925	3300	1675	1675	1075	900	875
11. Çok katlı garajlar								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	7800 - 8275	5750 - 6350	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	5750	3125 - 4000	---	---	---	---	---	---
12. Yurt binaları								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	5750 - 6350	4325 - 6075	3750 - 4325	3950 - 4325	---	---	---	---
e) Basit inşaat	4900 - 4800	1900 - 2725	1815	1325	2050 - 2425	1675	1075 - 1075	875
13. Çeşitli binalar								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	7000 - 7000	4500 - 5750	4900 - 4325	3400 - 3750	2050 - 2750	2050	1075	1075
e) Basit inşaat	4000 - 4325	2900 - 2325	1675	1800	1675 - 2050	1675	850 - 1075	875
14. Yabancı hastaneleri								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	7200 - 8075	5075 - 5400	3125 - 4000	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	4130 - 7000	5750 - 4325	1600 - 2125	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
15. Barınak ve konutlar								
a) Tâkîs inşaat	13150 - 14525	8950 - 7550	5150 - 6125	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	11200 - 12125	5750 - 6150	4325 - 5075	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	9750 - 10475	4000 - 4200	2975 - 3750	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
16. Pazar ve fuar yerleri								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	4325 - 5075	2050 - 2325	1675 - 2050	1675	2050 - 2325	2050	1075	---
17. Sığınak hava depoları								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	5750 - 6150	4325 - 5075	3750	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	4000	2125	2050	---	---	---	---	---
18. Yabancı yerleri								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	5750 - 6125	3125 - 4000	2675 - 2975	2050 - 2150	---	---	---	---
e) Basit inşaat	4325 - 5075	1600 - 2100	1675 - 1800	1075 - 1325	---	---	---	---
19. Sığınak								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	11200 - 12125	6125 - 7000	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	10125 - 10250	5075 - 5750	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
20. Transformatör bina-								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	7800 - 8075	4000 - 4325	2900 - 3125	1675 - 1800	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
21. Diğer binalar ve								
a) Tâkîs inşaat	13725 - 14675	9150 - 10075	7200 - 8150	5525 - 6325	9150 - 10075	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	11875 - 12725	8150 - 8450	5700 - 6225	3525 - 3525	8150 - 8800	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	10175 - 11175	6925 - 7200	4500 - 5125	3325 - 3325	6925 - 7200	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	8150 - 9150	5525 - 6325	3325 - 4275	2600 - 5525	5525 - 6325	---	---	---
e) Basit inşaat	4375 - 5525	2650 - 3125	1925 - 2325	1925	3325	1925	1250 - 1250	1000
22. Mesken binaları								
a) Tâkîs inşaat	12125 - 12950	7200 - 8075	5925 - 6125	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	10125 - 10950	5750 - 6350	4800 - 5075	4150 - 4325	7200 - 8075	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	8075 - 9150	4800 - 5750	4150 - 4325	2675 - 2750	6125 - 7000	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	7000 - 7000	4000 - 4500	3600 - 3750	2450 - 2125	3750 - 4000	2325	1675	950
e) Basit inşaat	4000 - 4850	2325 - 4000	1600 - 1675	1600 - 1675	2000	1600	1075	---
23. Çeşitli araçları bina-								
a) Tâkîs inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
b) 1. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
c) 2. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
d) 3. sınıf inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---
e) Basit inşaat	---	---	---	---	---	---	---	---

TABLO XXII

KAYNAK : R.G. 26.2.1980, S. 16912

(1) NOT: 1 - Metrekare normal inşaat maliyet bedellerine, binanın kullandığı taraflarına ve inşaat amacına göre tanımlıdır (1-23). İnşaat amacından Çelik Karkas, Betonarme Karkas, Yığma Kâğıt, Yığma yarı kâğıt binalarda kabul edilmez. (2) - Metrekare normal inşaat maliyet bedellerine, binanın kullandığı taraflarına ve inşaat amacına göre tanımlıdır (1-23). İnşaat amacından Çelik Karkas, Betonarme Karkas, Yığma Kâğıt, Yığma yarı kâğıt binalarda kabul edilmez. (3) - Metrekare normal inşaat maliyet bedellerine, binanın kullandığı taraflarına ve inşaat amacına göre tanımlıdır (1-23). İnşaat amacından Çelik Karkas, Betonarme Karkas, Yığma Kâğıt, Yığma yarı kâğıt binalarda kabul edilmez.

TABLE XXXIII

KAYNAK : R.G. 26.2.1981, s. 17263

[illegible]

BAŞLIĞI: YATIRIM

1984 Yılı İçin Planlanan Yatırımların Maliyet ve Gelirleri Tablosu

Gelirler Tablosu

Yatırımın Adı	Yatırımın Türü	Yatırımın Maliyeti	Yatırımın Gelirleri	Yatırımın Net Geliri	Yatırımın Net Gelir Oranı	Yatırımın Net Gelir Oranı (%)
1. Fabrika ve Tesisler						
a) 1. Fabrika						
b) 2. Fabrika						
c) 3. Fabrika						
d) 4. Fabrika						
e) 5. Fabrika						
2. Tesisler						
a) 1. Tesis						
b) 2. Tesis						
c) 3. Tesis						
d) 4. Tesis						
e) 5. Tesis						
3. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
4. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
5. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
6. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
7. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
8. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
9. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
10. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
11. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
12. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
13. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
14. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
15. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
16. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
17. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
18. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
19. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
20. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
21. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
22. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						
23. Diğer Yatırımlar						
a) 1. Diğer Yatırım						
b) 2. Diğer Yatırım						
c) 3. Diğer Yatırım						
d) 4. Diğer Yatırım						
e) 5. Diğer Yatırım						

TABLO XXVI

KAYNAK : R.G. 24.12.1984, S. 18615

Bina No	Cell Kategori	Betonarme		Yatırı		Yatırı		Alçı		İz		Göç		Yatırı	
		Kategori		Kategori		Kategori		Kategori		Kategori		Kategori		Kategori	
		Asm	Alt	Asm	Alt	Asm	Alt	Asm	Alt	Asm	Alt	Asm	Alt	Asm	Alt
11	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														
11.1	PAZARIK VE İMALATLARI														

[illegible]

[illegible]

sayılı yasayla değişik 23 cü maddesinin (a) fıkrasıyla Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiyi Bakanlar Kurulu 22.2.1982 Tarih ve 8/4317 Sayılı Kararıyla kullanmış ve böylece Emlak Vergisinin de genel beyan dönemi 1983 bütçe yılına alınmıştır(42).Böylece 1972 yılında çıkarılan tüzük hükümlerine göre bulunacak Emlak Vergi değeri ancak 1983 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Gayrimenkul mallara ilişkin değerlendirme günümüzde söz konusu esaslar dikkate alınarak yapıldığı için gayrimenkullere ilişkin değer artışlarını değerlendirebilmek açısından söz konusu binaların metrekare inşaat maliyet bedellerini 1972 yılından günümüze kadar ele almak faydalı olacaktır.

Binaların metrekarâ inşaat maliyet bedellerini gösteren cetveller 1972 yılından itibaren Resmi gazetede yayınlandığı şekliyle 1985 yılına kadar Tablo XIV ileXXVIII arasında gösterilmiştir. Tablolarda görüldüğü gibi binalar öncelikle kullanılış şekline göre ayrılmıştır. Bunlar ise binanın yapılış tarzı, işçiliği, kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususları dikkate alınarak inşaat sınıflarına ayrılmıştır. Söz konusu ayırımdan sonra inşaat Maliyet bedelleri inşaat nevilerine göre ayrı ayrı belirlenmiştir. Binaya ilişkin metrekare inşaat maliyet bedeline ise vergi idaresi tarafından mahaline göre bulunan arsa değerleri ilave edilmek suretiyle binanın vergi değeri bulunur.

(42) 22.2.1982 Tarih ve 4/4317 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, R.G. Yayın Tarihi : 25.3.1982, S. 17644.

Örnek olarak yıllara göre mesken binaların metrekare normal inşaat maliyet artışlarına baktığımız zaman; 1972 yılı baz olmak üzere, lüks çelik karkas bir inşaat 1973 yılında % 20, 1974 yılında %20, 1975 yılında % 28 1976 yılında %25,3, 1977 yılında % 36, 1978 yılında % 49,9 1979 yılında % 49,8, 1980 yılında % 59,9, 1981 yılında % 69,9, 1982 yılında %88,6, 1983 yılında % 69,9, 1984 yılında % 29,8 ve 1985 yılında % 26,5 bir artış göstermiştir. Söz konusu lüks inşaat, betonarme karkas, yığma kagir, yığma yarı kagir, ahşap ve kerpiç binalarda da aynı oranda artış göstermiştir. İkinci sınıf bir inşaat ise, yıllara göre artışlar, 1973 yılında % 10,4 1974 yılında % 20, 1975 yılında % 28,9, 1976 yılında % 24,2, 1977 yılında % 35 1978 yılında % 45,9, 1979 yılında % 58,5, 1980 yılında % 63,2, 1981 yılında % 80,9, 1982 yılında % 75, 1983 yılında % 35,9, 1984 yılında % 24,1, 1985 yılında % 32,4 lük bir artış göstermiştir. Diğer bina çeşitlerinde de yıllar itibariyle yıllık metrekare normal inşaat maliyet bedellerindeki artışlar aynı düzeyde olmaktadır. Ancak bu yüzden artışlar binaların cinsine göre lüks binalardan daha az bir artış göstermektedir.

IV . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü kavramı kullanıldığı yerde verilen anlama göre değiştiği için genel olarak açık olmayan bir kavram olarak

karşımıza çıkmaktadır. Ancak teoride vergi yükünün vergi almanın gerekçesi ile başladığı kabul edilmiştir(43). Bu nedenle vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Bunun için vergi yükü, ödenen vergi ile doğru orantılı olup ödeme gücüyle ters orantılıdır(44). Şayet bir ekonomide toplanan bütün vergilerin o ekonomi üzerindeki meydana getirdiği yük hesaplanırsa, buna "toplam vergi yükü" denir(45). Toplam vergi yükünün hesabında ekonominin içinde bulunduğu durum ve vergilendirilebilir kapasite önem taşır. Vergi kapasitesi ise, toplumun gelirinin bir kısmını vergi aracılığı ile kamu yükünün finansmanına ayırma elverişliliğini gösterir(46). Buna karşılık vergi ödeyicisinin ödediği vergi dolayısıyla gelirindeki veya sahip olduğu ekonomik değerlerinde verginin ödenmesiyle meydana gelen vergi yüküne ise "kişisel vergi yükü" denir(47). Bu nedenle kişisel vergi yükü, ödenen verginin ve vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olup, ödenen vergi miktarı değildir; ancak ona bağlıdır(48).

-
- (43) Üren ARSAN, Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme, (Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar), B.2, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 264, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s. 3.
- (44) Ziya Müezzinoğlu, "Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yükü", Türkiye'de Vergi Yükü, Maliye Mufettişleri Derneği Yayınları No: 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977, s. 4.
- (45) ARSAN, s. 10.
- (46) Alain BARRERE, Economie et Institutions Financieres, Tome I, Librairie-Dullos, Paris, 1965, s. 258.
- (47) ARSAN, s. 11.
- (48) Üren ARSAN, "Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı", Türkiye'de Vergi Yükü, Maliye Mufettişleri Derneği Yayınları No: 1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977, s. 37.

Servet intikal vergilerinde vergi yükü, mükellefin yıllık üretim ve tasarruflarında meydana getirmiş olduğu azalmayı ifade eder(49). Bu ise mirasbırakanın üzerinde olabileceği gibi serveti yeni edinen veya kanuni mirasçılar üzerinde olabilir. Bu nedenle servet intikal vergilerinde vergi yükü ;

i. Yalnızca mirasçılar üzerinde kalabilir.

ii. Kimin üzerinde kalacağının mirasbırakanın sağlığında alacağı tedbirlere göre değişebilir.

iii. Yalnızca mirasbırakan üzerinde kalabilir.

Vergiyükü,
Veraset yoluyla intikallerde, intikal eden servet üzerine konan bir verginin mirası elde edenler tarafından ödeneceği için mirasçılar üzerinde kalabilir(50). Çünkü intikal nedeniyle alınmakta olan verginin mirasın azalmasına neden olacağı için mirasçıların eline daha az bir servet geçecektir. Dolayısıyla vergi yükünü mirasçılar hissedecektir. Ayrıca mirası elde eden mirasçılar ölenin sağlığında bu serveti zaten kullanıyor olabilirler. Vergi nedeniyle kullanmakta oldukları servet azalmış olacaktır. Bunun yanında mirasçılar durumlarına göre vergiyi ödemek için zorlanabilirler. Bunun neticesi verginin ödenmesi için tüketim ve tasarruflarını kısmak zorunda kalacaklardır. O halde veraset yoluyla intikallerde vergi yükü

(49) Sadun AREN, Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 24_6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1952, s. 54.

(50) A.g.e, s. 56.

mirası elde eden mirasçılar üzerinde kalacaktır.

Diğer yandan, veraset yoluyla intikallerde vergi yükünün kimin üzerinde ne miktarda kalacağı mirasbırakanın sağlığında alacağı tedbirlerle yakından ilgilidir(51). Çünkü mirasbırakan sağlığında ölümü sonucu ödenecek veraset vergisini düşünerek (serveti ile yapmış olduğu tasarruflarında dikkate alarak) tasarrufta bulunmuşsa, bu durumda vergi yükü mirasbırakan üzerinde kalacaktır. Buna karşılık mirasbırakan sağlığında vergiye ilişkin hiç bir tedbir almamışsa, vergi yükü mirası elde eden mirasçılar üzerinde kalacaktır. Bunun yanında mirasbırakan sağlığında ölümü sonucu ödenecek verginin bir kısmını karşılayacak tasarrufta bulunmuşsa, bu durumda vergi yükünün bir kısmının mirasbırakan, diğer kısmının mirasçılar üzerinde kalacaktır.

Vergi yükünün tamamen mirasbırakanın üzerinde kalabilir(52). Çünkü intikal eden servet mirasbırakan tarafından biriktirilmiştir. Bunu ise, mirasbırakan sağlığında harcama gücünü sonuna kadar kullanmayarak tasarruflarıyla sağlamıştır. Bu nedenle mirasbırakan gelirini harcamamakla vergi yüküne sağlığında katlanmıştır. Onun için alınmakta olan vergi mirasbırakan tarafından bu amaçla tasarruf edilmiş bir parça olarak kabul edilmelidir. Çünkü mirasçılar elde etmiş oldukları serveti tasarrufları nedeniyle değil ölüm olayı ile elde edeceklerdir.

(51) AREN, s. 56.

(52) A.g.e., s. 58.

Servetin sağlar arasđ intikallerinde ise durum daha farklı olmaktadır. Çünkü intikal, servet sahibinin sağlığında gerçekleştiği için vergi yükünün kimin üzerinde kaldığının belirlenmesi daha güç olacaktır. Çünkü vergi, servet sahibi tarafından ödeneceği gibi serveti edinen kişi tarafından da ödenebilir. Bu nedenle vergi yükü, vergiyi ödeyen üzerinde kalacaktır. Ancak vergi yükünün kimin üzerinde kalacağı konusunda biraz önce açıklamaya çalıştığımız görüşler doğrultusunda değerlendirilmesi gerektiği de açıktır.

Yapmış olduğumuz bu açıklamalar doğrultusunda servet intikalleri sırasında ödenen vergilere ilişkin vergi yüklerini, karşılıklı ve karşılıksız intikallerde ayrı ayrı ele alarak değerlendirmek daha yararlı olacaktır. Ancak bu değerlendirmeye geçmeden önce, servet intikal vergilerine ilişkin vergi yükü hesabında dikkat edilmesigereken hususları şu şekilde sıralamak mümkündür ;

i- Vergi yükünün kimin üzerinde kalacağının iyi belirlenmesi,

ii- Vergiyi ödeyecek olan servetinin ve gelirinin miktarının net olarak belirlenmesi,

iii- Servet değerin zaman süreci içersinde ne kadar artacağına gerçekci verilere dayanarak hesaplanması,

iv- Mirasbırakanın kaç yıl yaşayacağının tahmin edilmesi veya ortalama ölüm yaşının hesaplanması,

v- Servet sahibinin yıllık gelirinin tam ve net olarak belirlenmesi,

vi_ Vergi oranlarının, muafiyet ve istisnaların uzun bir dönemi kapsayacak bir şekilde tesbit edilerek belirlenmesi ve ya günün koşullarına uyarlanması,

vii_ Piyasa faiz hadlerinin uzun dönemleri kapsayacak şekilde önceden tesbit edilerek belirlenmesi,

gibi alternatiflerin dikkate alınması gerekir.

Ancak servet intikal vergilerinde vergi yükünün hesabında yukarıda saymış olduğumuz verilerin belirlenmesi oldukça güçtür. Zaten vergi yükünün tam ve kesin olarak hesaplanması maliye kuramında güç ve karmaşık konulardan biri olmaktadır(53). Vergi yükü hesabına ilişkin verilerin elde edilmesi güç olduğu için bundan sonraki kısımda servet intikallerinde vergi yükünün hesabında, intikal nedeniyle edinilen servet ile bundan dolayı ödenecek olan vergi dikkate alınarak belirlenmeye çalışılacaktır.

A. KARŞILIKSIZ SERVET İNTİKALLERİNDE

Ödenecek olan verginin hesabında, intikal eden servetin niteliği, vergi muafiyet ve istisnaları ile mirasçıların yasal haklarından dolayı ödenecek vergi miktarları farklı olacaktır. Bu nedenle önce veraset yoluyla intikaller ile yaşayanlar arası intikallerde vergi yükünü ayrı olarak ele almak yararlı olacaktır.

(53) Bu konuda Bkz : Aykut HEREKMAN, Kamui Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986, s. 265 vd.

1. Veraset Yoluyla İntikallerde

Veraset ve intikal vergisinin artan oranlı tarifeleri servetin miktarı ile serveti edinenin ölen kimse ile olan akrabalık derecesine göre değiştiği için vergi ödenmesi açısından önem taşır. Diğer yandan ölen kimsenin eşinin yasalardan doğan bir takım hakları da vardır. Eşin yasalardan doğan bu haklarını kullanması sonucu vergi matrahı da değişir. Çünkü eşin Medeni Yasamıza göre, terekenin dörtte birin mülkiyetini veya yarısının intifa hakkını alma hakkı vardır(54). İntifa hakkını seçen eşin bu hakkı kendisinin ölümü veya bizzat vazgeçmesi sonucu sona erer(55). Eşin yaşına göre bulunan mülkiyet hakkı(56) intifa hakkı devam ettiği sürece vergiden istisna edilmiştir(57). Başka bir anlatımla kuru mülkiyetin bozuluncaya kadarki süre içinde vergisi ertelenmiştir. Bu ise ödenecek olan verginin o anda ödenmeyerek yükümlüye parayı kullanma imkanı yaratmaktadır. Gerek paranın kullanma imkanı gerekse enflasyon nedeniyle bu ortam eşe ek bir yarar sağlayacak niteliktedir. İşte bunun için vergi yüklerinin hesabında bu unsur da dikkate alınarak mülkiyet hakkının seçilmesinde ailenin ödeyeceği vergi ile intifa hakkının seçilmesinde ailenin o anda ödeyeceği vergilere ilişkin vergi yükleri ayrı ayrı ele alınacaktır. Dolayısıyla arada meydana gelen fark

(54) M.K. Mad. 444.

(55) M.K. Mad. 720.

(56) V.U.K. Mad. 290.

(57) V.İ.V.K. Mad 4/3.

doğrultusunda ailenin bu tercihinden dolayı o anda kullanma olanağına sahip olacağı vergi farkı hesaplanmaya çalışılacaktır.

a. Mülkiyet Hakkının Seçilmesinde

Mülkiyet hakkının seçilmesinde vergi yükünü hesaplayabilmek için edinilen servet ile ödenen vergiler dikkate alınarak tablo XXIX düzenlenmiştir. Tabloda değişik servet miktarları ile çocuk sayıları değişen aileler örnek alınmıştır. Tablo'da görüldüğü gibi eşin 20 Milyon TL sı servet intikaline kadar ödeyeceği vergi sıfır olmaktadır. Eşin ödeyeceği vergi artık bu sınırdan sonra başlamaktadır. 25 Milyon TL'si bir servet intikalinde eşin ödeyeceği vergi edinmiş olduğu servetin % 1,14 kapsamaktadır. Bu oran çocuk yönünden bir çocuklu ailede % 10,35, iki çocuklu ailede % 4,48, üç çocuklu ailede 1,14 ve dört çocuklu ailede sıfır olmaktadır. Aynı servet intikalinde ailenin yükü sırasıyla, % 8,05, % 3,65, % 1,14 ve % 0,28 olmaktadır. 50 Milyon TL'si bir servet intikalinde ise, eşin vergi yükü % 6,97 dir. Çocukların ise sırasıyla % 15,17, % 10,35, % 6,97 ve % 4,48 olmaktadır. İntikal eden servet miktarı iki kat artmasına rağmen vergi yükü eş'de % 5,83 çocuklarda sırasıyla % 4,82, % 7,87, % 3,32 ve % 4,48 oranında artış göstermektedir. Aynı servet miktarını aile yönünden ele aldığımız zaman, bir çocuklu ailede % 5,07, iki çocuklu

TABLO XXIX

EŞİN MÜLKİYET HAKKINI SEÇMEKTE

İnkısal Eden Servet Miktarı 000	E %	Bir Çocuk Ailede		İki Çocuk Ailede		Üç Çocuk Ailede		Dört Çocuk Ailede	
		Çoc. %	Ail.T. %	Çoc. %	Ail.T. %	Çoc. %	Ail.T. %	Çoc. %	Ail.T. %
5.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10.000	0	2,56	1,9	0	0	0	0	0	0
15.000	0	5,97	4,48	0,49	0,37	0	0	0	0
20.000	0	8,48	6,46	2,56	1,92	0	0	0	0
25.000	1,14	10,35	8,05	4,48	3,65	1,44	1,14	0	0,28
30.000	2,56	11,96	9,61	5,97	5,17	2,56	2,56	0,49	1,01
35.000	3,88	13,11	10,8	7,5	6,52	3,88	3,88	1,49	2,09
40.000	5,02	13,97	11,73	8,48	7,61	5,02	5,02	2,56	3,17
45.000	5,97	14,64	12,47	9,31	8,48	5,97	5,97	3,54	4,15
50.000	6,97	15,17	13,12	10,35	9,51	6,97	6,97	4,48	5,11
60.000	8,48	15,98	14,11	11,96	11,1	8,48	8,48	5,97	6,6
70.000	9,55	16,53	14,8	13,11	12,22	9,55	9,55	7,4	7,94
80.000	10,96	16,98	15,48	13,97	13,2	10,9	10,9	8,48	9,11
90.000	11,96	17,32	15,98	14,64	13,9	11,9	11,9	9,31	9,97
100.000	12,76	17,58	16,38	15,17	14,5	12,7	12,7	10,3	10,9
150.000	15,17	18,72	16,68	17,08	16,1	15,1	15,1	13,5	13,9

KAYNAK : İnkısal eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarları dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

ailede % 5,86, üç çocuklu ailede % 5,53 ve dört çocuklu ailede % 4,83 olmaktadır.

Sonuç olarak, artan oranlı tarifeyle ilgili olarak servet miktarı arttıkça doğal olarak ödenecek vergi miktarıda artmaktadır. Ancak intikal eden servetin periyodik olarak artmasına karşılık vergi yüklerinde bu periyodik artış izlenmemektedir. Hatta belirli noktadan sonra önceki artış yüzdelilerine göre vergi yükleri azalmaya başlamaktadır.

b. İntifa Hakkının Seçilmesinde

İntifa hakkı, bir şahsa, başka bir kimseye ait mamelek üzerinde tam bir faydalanma temin eden aynı bir haktır⁽⁵⁸⁾. İntifa hakkı, intifa hakkı sahibinin bu haktan vazgeçmesi veya ölüm sonucu sona erer⁽⁵⁹⁾.

Vergilendirme yönünden eşin intifa hakkını seçmesi halinde, intikal eden servetin (gayrimenkul mallar ile gayrimenkul mal ve haklar) yarısının değerine Vergi Usul Yasası'nın 296 cı maddesinde belirtilen oranların uygulanması

(58) Hüseyin ÖZCAN, Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s.302.

(59) M.K. Mad. 720.

suretiyle vergiye tabi servet bulunur(60). Kalan servetin yarısı ise çocuklara intikal edecektir. Sağ kalan eşin intifa hakkını seçmesinde intikal eden servetin mülkiyet değerine isabet eden servet değerine ilişkin vergileme, intifa hakkının sona ermesine kadar ertelenmiş olacaktır. Başka bir anlatımla ölüm nedeniyle intikal eden servetin eşi isabet eden kısmının yalnızca intifa hakkına isabet eden değeri o anda vergiye tabi

(60) V.U.K.nun 296 cı Maddesine Göre; Veraset yoluyla veya sair suretle karşılıksız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir;

- 1_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamışsa, gayrimenkulün 7/10 nu intifa hakkının, 3/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 2_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmi ile otuz yaş arasında ise, gayrimenkulün 6/10 nu intifa hakkının 4/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 3_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde otuz ile kırk yaş arasında ise, gayrimenkulün 5/10 nu intifa hakkının 5/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 4_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde kırk ile elli yaş arasında ise, gayrimenkulün 4/10 nu intifa hakkının 6/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 5_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde elli ile atmış yaş arasında ise, gayrimenkulün 3/10 nu intifa hakkının 7/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 6_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde atmış ile yetmiş yaş arasında ise, Gayrimenkulün 2/10 nu intifa hakkının 8/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.
- 7_ İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş yaştan büyükse, gayrimenkulün 1/10 nu intifa hakkının 9/10 nu mülkiyet hakkının değeri sayılır.

tutulacak ve intifa hakkının sona ermesine kadar mülkiyet hakkına isabet eden servet değerine ilişkin vergileme ertelenmiş olacaktır. İntifa hakkının sona ermesinde ise, ilk intikalın söz konusu olduğu tarihteki mülkeyit hakkı değerine göre servet tekrar ele alınarak vergileme buna göre yapılacaktır(61). Bu ise, intifa hakkının mülkiyet hakkına dönüşüncüye kadar ki süre içinde kişiye ekonomik bir yarar sağlayacaktır. Bu nedenle Yasal- mirasçılarının Yasalardan doğan haklarını kullanmaları sonucu belirli bir süre ödeyecekleri vergi değişebilmektedir.

Bu doğrultuda mülkiyet hakkının seçilmesi ile intifa hakkının seçilmesi sonucu vergi yüklerinin mukayesesini ortaya koyabilmek için yine aynı varsayımlar altında intifa hakkının seçilmesinde Tablo XXX vergi yükleri gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi eşin yaş durumuna göre ödeyeceği vergi değişmektedir. Eşin yaşı büyüdükçe vergi azalmaktadır. Hatta eşin 70 yaşından büyük olması halinde 100 Milyon TL bir servet intikali kadar ödenecek vergi sıfır olmaktadır. Ancak tabloda incelenmesinden anlaşılabileceği üzere, örneğimizde alınan servet miktarları periyodik bir sıra takip ederek artmasına karşılık, vergi yüklerinde bu periyodik artış görülmemektedir. Hatta bu artış miktarı intikal eden servet miktarı arttıkça tersine oranlı olarak azalmaktadır.

(61) Mehmet Nadir ARICA, "İntifa Hakkı, Kuru Mülkiyet ve Tam Mülkiyet Şeklindeki Miras İntikallerinin Vergilendirilmesi", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM DERGİSİ, Yıl : 1, (1 Ağustos 1985, s. 23.

TABLO XXX

E.İ. İNTİFA HAKKINI SEÇMESİNDE

İntikal Eden Servet Miktarı 000	20 Y.K. %	20 30 Y.Ars. %	30 40 Y.Ars. %	40 50 Y.Ars. %	50 60 Y.Ars. %	60 70 Y.Ars. %	70Y. Bü. %
5.000	0	0	0	0	0	0	0
10.000	0	0	0	0	0	0	0
15.000	0,11	0	0	0	0	0	0
20.000	1,42	0,54	0	0	0	0	0
25.000	2,71	1,53	0,57	0	0	0	0
30.000	3,78	2,48	1,28	0,36	0	0	0
35.000	4,75	3,24	1,94	0,81	0,04	0	0
40.000	5,56	3,96	2,51	1,21	0,27	0	0
45.000	6,16	4,58	2,98	1,52	0,52	0	0
50.000	6,77	5,08	3,48	2,08	0,76	0	0
60.000	7,97	5,97	4,24	2,64	1,14	0,18	0
70.000	8,83	6,83	4,77	3,17	1,62	0,4	0
80.000	9,48	7,48	5,48	3,48	1,98	0,6	0
90.000	9,91	7,98	5,98	3,76	2,29	0,76	0
100.000	10,38	9,59	6,58	4,59	2,54	1,04	0
150.000	11,59	9,59	7,58	5,59	3,58	1,69	0,25

KAYNAK : İntikal eden servet miktarı ile
ödenen vergi miktarı dikkate alı-
narak tarafımızdan düzenlenmiştir.

c. Mülkiyet veya İntifa Hakkının Seçilmesinde
Vergi Yüğü Farkları

Eşin mülkiyet veya intifa hakkını seçmesi halinde intifa hakkının bozuluncaya kadar ki süre içersinde eşin ödeyeceği vergiyi kullanmasına ilişkin farkı saptayabilmek için Toblo XXXI düzenlenmiştir. Tablo'da mülkiyet hakkına ilişkin vergiler birinci sütunda intifa hakkına ilişkin vergilerde yaş gözönüne alınarak diğer sütunlarda gösterilmiştir. Yine tablo içersinde mülkiyet veya intifa hakkından doğan farklarda gösterilmiştir. Tabloda da görüldüğü gibi eşin 30 yaşına kadar mülkiyet hakkını seçmesi halinde intifa hakkına göre daha az vergi ödeyeceği görülmektedir. Dolayısıyla eşin bu yaşa kadar intifa hakkını seçmesi o an için ödenecek vergilerin 85.000.-TL sı ile 1,5 Milyon TL sı arasında değişen bir artışa neden olmaktadır. Eşin 30 ile 40 yaş arasında olması halinde ise, mülkiyet veya intifa hakkının seçilmesi ödenecek vergiler açısından herhangi bir şeyi değiştirmemektedir. Çünkü her ikisinde de aynı miktarda vergi ödenmektedir. Buna karşılık eşin 40 yaşından daha büyük olması halinde intifa hakkının seçilmesiyle o anda ödenecek vergi miktarları değişmektedir. Bu intikal eden servet miktarının artmasının yanı sıra eşin yaşının da büyümesine bağlı olarak artmaktadır. Hatta eşin 70 yaşından büyük olması halinde 100 Milyon TL sine kadar intikal eden servet miktarı için vergi sıfır olmaktadır. Eşin 40 yaşını geçmiş olması ve

TABLO XXXI

MÜLKİYET HAKKI 000	TOYUNAN NÜSRA 000	FAHAK 000	E S		İNTİFA		HAKKI		TOYUNAN NÜSRA 000	FAHAK 000	TOYUNAN NÜSRA 000	FAHAK 000	TOYUNAN NÜSRA 000	FAHAK 000
			20-30 YAS ARALI 000	FAHAK 000	31-40 YAS ARALI 000	FAHAK 000	41-50 YAS ARALI 000	FAHAK 000						
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	8,5	- 8,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	142	- 142	54	- 54	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
71,5	339,5	- 268	192	- 129,5	71,5	0	0	+ 71,5	0	+ 71,5	0	+ 71,5	0	+ 71,5
192	567	- 375	372	- 180	192	0	54	+ 138	0	+ 138	0	+ 138	0	+ 138
339,5	832	- 493,5	567	- 223,5	339,5	0	142	+ 193,5	85	+ 337	0	+ 332,5	0	+ 339,5
502	1112	- 610	792	- 290	502	0	242	+ 260	54	+ 448	0	+ 502	0	+ 502
672	1392	- 720	1032	- 360	672	0	342	+ 330	117	+ 555	0	+ 672	0	+ 672
872	1692	- 820	1272	- 400	872	0	502	+ 370	192	+ 680	0	+ 872	0	+ 872
1272	2392	- 1120	1792	- 520	1272	0	792	+ 480	342	+ 930	54	+ 1218	0	+ 1272
1672	3092	- 1420	2392	- 720	1672	0	1112	+ 560	567	+ 1105	142	+ 1530	0	+ 1672
192	3392	- 1600	2992	- 800	2192	0	1232	+ 960	792	+ 1400	242	+ 1950	0	+ 2192
692	4492	- 1900	3592	- 900	2692	0	1692	+ 1000	1032	+ 1660	342	+ 2350	0	+ 2692
192	5192	- 2000	4192	- 1000	3192	0	2192	+ 1000	1272	+ 1920	502	+ 2630	0	+ 3192
192	8692	- 3000	7192	- 1500	5692	0	4192	+ 1500	2692	+ 3000	1272	+ 4420	192	+ 5500

KAYNAK : İntikel eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarı dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

intifa hakkını seçmesi halinde mülkiyet hakkına göre o anda ödenecek vergilerden 54.000.-TL sı ile 5,5 milyon TL sı arasında değişen miktarda daha az vergi ödenecektir.

Söz konusu farkı aileler açısından değerlendirebilmek amacıyla aynı varsayımlar doğrultusunda ve aynı şekilde Tablo XXXII, XXXIII, XXXIV ve Tablo XXXV düzenlenmiştir. Verilmiş olan tablolarda örnek olarak bir çocuklu bir aile de eşin mülkiyet veya intifa hakkını seçmesi sonucunda ailenin o anda ödeyeceği vergi farkları servetin miktarına göre 192.000.-TL sı ile 6,65 Milyon TL sı arasında değişme göstermektedir. İki çocuklu bir ailede bu rakam 47.000.-TL sı ile 12,6 Milyon TL sı arasında üç ve dört çocuklu bir ailede de 8.500.-TL sı ile 13 Milyon TL sı arasında değişen bir vergi farkını meydana getirmektedir. Dolayısıyla 13 Milyon TL sı gibi bir farkı intifa hakkının bozuluncaya kadarki süre içerisinde günümüz ekonomik koşulları çerçevesinde kullanmak pek küçümsenmeyecek bir rakam olmaktadır. Bundan önceki vermiş olduğumuz tablolardaki rakamsal farklılıkların yüzde hesaplarını belirlemek amacıyla Tablo XXXVI düzenlenmiştir. Tabloda örnek olarak alınan ailelerin ayrı ayrı yüzdeleri hesaplanmıştır. Örneğin eşin 20-30 yaş arasında ve bir çocuklu olduğunu kabul edersek ailenin 15 Milyon TL sı bir servet intikalinde vergi yükü % 1,33 olmaktadır. Servetin 5 Milyon TL sı artarak 20 Milyon TL sı olmasında vergi yükü % 1,89 luk bir artış göstererek % 3 olmaktadır. Servetin 25 Milyon TL sı olmasında ise vergi yükü % 1,62, 30 Milyon TL sinda % 1,29 bir artış göstermektedir. Buna karşılık intikal eden servetin

TABLO XXXII

JENİYET FAKKE 000	EF		UE		I GOCUK		INTİFA		HAKKI					
	20 YILIN FAKKE 000	FAKKE 000	20-30 YIL FAKKE 000	FAKKE 000	31-40 YIL FAKKE 000	FAKKE 000	41-50 YIL FAKKE 000	FAKKE 000	51-60 YIL FAKKE 000	FAKKE 000	61-70 YIL FAKKE 000	FAKKE 000	71-80 YIL FAKKE 000	FAKKE 000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
192	0	+192	0	+192	0	+192	0	+192	0	+192	0	+192	0	+192
67	209,5	+471,5	192	+480	192	+480	192	+480	192	+480	192	+480	192	+480
1232	644	+628	556	+716	502	+770	502	+770	502	+770	502	+770	502	+770
1013,5	1211,5	+802,5	1064	+943,5	943,5	+1070	872	+1141,5	872	+1141,5	872	+1141,5	872	+1141,5
2584	1839	+1045	1644	+1180	1414	+1420	1326	+1558	1232	+1612	1232	+1558	1232	+1558
1289,5	2524	+1239,5	2259	+1532,5	2031,5	+1950	1834	+1943,5	1609,5	+2201	1632	+2089,5	1632	+2089,5
4634	3304	+1390	2984	+1711	2694	+2000	2434	+2226	2246	+2448	2192	+2302	2192	+2302
5114	4084	+1530	3724	+1890	3444	+2250	3034	+2580	2803	+2805	2692	+2922	2692	+2922
6564	4884	+1680	4464	+2100	4064	+2500	3694	+2870	3384	+3180	3192	+3372	3192	+3372
7484	6584	+1900	5984	+2500	5464	+3020	4984	+3500	4534	+3950	4246	+4238	4192	+4322
8364	8284	+2080	7584	+2780	6864	+3500	6204	+4060	5759	+4605	5334	+5030	5192	+5172
12384	9984	+2400	9184	+3200	8384	+4000	7424	+4560	6984	+5400	6434	+5320	6192	+6152
43	11684	+2700	10784	+3600	9884	+4500	8884	+5500	8224	+6160	7534	+6850	7192	+7192
6384	13384	+3000	12384	+4000	11384	+5000	10384	+6000	9444	+6920	8634	+7650	8192	+8192
5034	21884	+3150	20384	+4650	18884	+6150	17384	+7650	15834	+9210	14464	+10570	13384	+16650

RAYHAK : İntikal eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarı dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

TABLO XXXIII

	EŞ		VE		2 ÇOCUK		İNTİFA		HAKKI		HAKKI		HAKKI	
MİKTAR HAKKI 000	TOYATAM HAKKI 000	FARK 000	2430YAT HAKKI 000	FARK 000	3140YAT HAKKI 000	FARK 000	4150YAT HAKKI 000	FARK 000	5160YAT HAKKI 000	FARK 000	6170YAT HAKKI 000	FARK 000	7180YAT HAKKI 000	FARK 000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
53	8,5	+42	0	+55,5	0	+55,5	0	+55,5	0	+55,5	0	+55,5	0	+55,5
384	142	+242	54	+330	0	+384	0	+384	0	+384	0	+384	0	+384
913	183,5	+430,5	335	+578	244,5	+638,5	143	+770	143	+770	143	+770	143	+770
1516	251	+565	256	+760	576	+940	438	+1078	384	+1132	384	+1132	384	+1132
2283,5	1511	+772,5	1846	+1037,5	1085	+1265	821	+1463,5	637,5	+1596	679	+1604,5	679	+1604,5
3046	2116	+930	1796	+1250	1506	+1540	1246	+1800	1056	+1930	1004	+2042	1004	+2042
3816	2336	+1080	2396	+1440	2016	+1800	1686	+2130	1461	+2353	1344	+2472	1344	+2472
4756	3436	+1320	3016	+1740	2616	+2140	2246	+2510	1936	+2820	1744	+3012	1744	+3012
6656	4336	+1720	4336	+2320	3816	+2840	3336	+3320	2886	+3770	2596	+4060	2544	+4112
8556	6436	+2190	5736	+2820	5016	+3540	4456	+4100	3911	+4615	3486	+5070	3344	+5212
10576	8136	+2440	7396	+3200	6596	+4000	5676	+4910	5176	+5400	4626	+5950	4384	+6192
125	9776	+2700	8396	+3600	8076	+4500	7086	+5300	6416	+6160	5756	+6820	5384	+7192
14576	11576	+3000	10576	+4000	9596	+5000	8596	+6000	7656	+6920	6886	+7690	6384	+8192
14776	20076	+4100	18576	+5600	17076	+7100	15576	+8600	14076	+10100	12656	+11520	11596	+12600

TAYINAR : İntikal eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarı dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

TABLO XXXIV

İLKİYAT HAKKI 000	TOYARSA KÜÇÜK 000	EĞ VE 3			ÇOCUK			İNTİFA			HAKKI			TOYARSA BÜYÜK 000	FAK
		FAK	20-30 YAS HAKKI 000	FAK	31-40 YAS HAKKI 000	FAK	41-50 YAS HAKKI 000	FAK	51-60 YAS HAKKI 000	FAK	61-70 YAS HAKKI 000	FAK	71-80 YAS HAKKI 000	FAK	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	8,5	-8,5	0	-8,5	0	0	0	-8,5	0	-8,5	0	-8,5	0	-8,5	0
0	142	-142	54	+54	0	0	0	-142	0	-142	0	-142	0	-142	0
286	339,5	-113,5	192	+94	71,5	+214,5	0	+286	0	+286	0	+286	0	+286	0
718	567	+201	392	+396	192	+596	54	+714	0	+768	0	+768	0	+768	0
1158	959	+991	694	+664	44,5	+1224,5	269	+1089	125,5	+1224,5	127	+1237	127	+1237	127
1608	1438	+570	1118	+890	828	+1180	568	+1440	428	+1580	326	+1682	326	+1682	326
2088	1918	+920	1608	+1080	1248	+1440	918	+1770	693	+1935	576	+2112	576	+2112	576
2478	2528	+960	2128	+1360	1728	+1760	1358	+2130	1048	+2440	856	+2632	856	+2632	856
2958	3892	+1196	3298	+1790	2778	+2310	2298	+2790	1848	+3240	1558	+3530	1506	+3582	1506
3488	5292	+1896	4590	+2058	3890	+2798	3310	+3378	2265	+3823	2340	+4348	2198	+4490	2198
3978	6808	+1960	6008	+2760	5208	+3740	4268	+4520	3808	+4960	3258	+5510	3016	+5852	3016
4468	8308	+2460	7408	+3360	6508	+4188	5508	+5260	4848	+5920	4188	+6580	3816	+6932	3816
4948	9808	+2960	8808	+3960	7808	+4960	6808	+5960	5888	+6880	5188	+7650	4616	+8152	4616
5438	11818	+4500	11818	+6000	15268	+7500	13768	+9000	12268	+10500	10848	+11920	9268	+11300	9268

LAYIAK : İntikal eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarı dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

TABLO XXXV

MÜLHİYET HAKKI 000	ES VE 4 ÇOCUK İNTİPA HAKKI													
	10 YASINDAN KÜÇÜK 000	FARK 000	10-30 YAS ARASI 000	FARK 000	31-40 YAS ARASI 000	FARK 000	41-50 YAS ARASI 000	FARK 000	51-60 YAS ARASI 000	FARK 000	61-70 YAS ARASI 000	FARK 000	70 YASINDAN BÜYÜK 000	FARK 000
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	8,5	-8,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
0	142	-142	54	-54	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
71,5	339,5	-268	192	-120,5	71,5	0	0	+71,5	0	+71,5	0	+71,5	0	+71,5
203	567	-264	392	-63	192	+111	54	+249	0	+303	0	+303	0	+303
339,5	832	-99,5	587	+165,5	339,5	+393	142	+590,5	8,5	+724	0	+732,5	0	+732,5
1270	1112	+158	392	+478	502	+768	242	+1028	54	+1216	0	+1270	0	+1270
1867,5	1503	+364,5	1143	+324,5	783	+1024,5	453	+1414,5	228	+109,5	111	+1258,5	111	+1258,5
2555	1958	+397	1558	+997	1158	+1397	788	+1767	478	+2077	286	+2269	286	+2269
1960	3160	+800	2560	+1400	2040	+1920	1560	+2400	1110	+2850	820	+3140	968	+3192
5560	4450	+1100	3950	+1810	3030	+2530	2490	+3090	1925	+3435	1500	+4060	1358	+4202
12.	5800	+1480	5000	+2280	4200	+3080	3240	+4040	2800	+4480	2250	+5030	2008	+4322
1980	7180	+1800	6280	+4200	5380	+3600	4380	+4600	3920	+5260	3060	+5520	2688	+6292
0960	8680	+2280	7680	+4320	6680	+4280	5680	+5280	4760	+6200	3990	+6990	3458	+7472
0960	14660	+6300	14960	+6000	13460	+7500	11960	+9000	10460	+10500	9040	+11920	7960	+13600

LAYIMAR : İntikal eden servet miktarı ile ödenen vergi miktarı
dikate alınarak tarafımızdan düzenlenmi tir.

35 Milyon TL sı olmasında artış yüzdesi % 2,37 olarak birden sıçrama yapmaktadır. Ancak bu sıçrama vergi oranlarının alt dilimlerinin daha düşük oranlarla vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Nitekim 40 Milyon TL lık bir servet intikalinde artış yüzdesi % 1,05 olmaktadır. Hatta bundan sonra artış yüzdeleri azalmaya başlamaktadır. Nitekim 45 Milyon TL sı bir servet intikalinde % 0,81 lik bir artış kaydetmektedir. Dolayısıyla bir önceki artış yüzdesinden daha az bir artış söz konusu olmaktadır. Bundan sonra ise artış yüzdeleri aşağı yukarı aynı paralellikte seyredip düşüşler göstermektedir.

B. KARŞILIKLI İNTİKALLERDE

Vergi sistemimizde taşınmaz malların vergilendirilmesine ilişkin esaslar en son çıkarılan 2588 Sayılı Kanun(62)la düzenlenmiş ve harca dönüştürülmüştür. Taşınmaz malların karşılıklı intikallerinde alınacak harçlar ise söz konusu kanunun 17 ci maddesine göre;

i- Gayrimenkullerin karşılığa dayanarak veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün emlak vergisi değeri üzerinden devir alan ve devir edenden ayrı ayrı olmak üzere, Binde 40,

ii- Gayrimenkullerin irtifak haklarının ve gayrimenkul mülk kellefiyetinin sermaye şirketlerine sermaye olarak konulmasında

(62) 21.1.1982 Tarih ve 2588 Sayılı Harçlar Kanununda değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G. Yayımlı Tarihi : 27.1.1982 S. 17587.

TABLO XXXVI

İNTİKAL FEDEN Mİ. Mİ.	20 YAŞADAN MÜDÜR				21-30 YAS ARASI				31-40 YAS ARASI				41-50 YAS ARASI				51-60 YAS ARASI				61-70 YAS ARASI				70 YAŞADAN BÜY.			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
10.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
15.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
20.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
25.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
35.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
40.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
50.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
55.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
60.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
65.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
70.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
75.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
80.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
85.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
90.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
95.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
100.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

YAYIN : İntikal feden servet miktarı ile mülken vergi miktarı
dikte alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

ticaret mahkemesince tayin olunan değer üzerinden devir alan için ve gayrimenkul devir hallerinde devir eden için, Binde 20,

iii_ Gayrimenkul mükellefiyetinin tesis ve devir yoluyla iktisabında tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için Binde 40,

iv_ Gayrimenkul hükmündeki daimi ve müstakil hakların tesis ve devri için ödenen bedel üzerinden (Bu bedel, bunların ayrı ayrı kayıtlı değerleri mevcut ise bu değerlerden, mevcut değilse üzerlerinde bu hakların tesis edildiği gayrimenkullerin emlak vergisi değerinin yarısından aşağı olamaz) devir eden için, Binde 40,

v_ Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (624 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için, Binde 40,

vi_ Karşılığa dayanan kuru mülkiyetin iktisabında devir bedeli üzerinde, devir eden ve devir alan için ayrı ayrı, Binde 40 oranında tapu harcına tabi tutulmuştur.

Görüldüğü gibi taşınmaz mallara ilişkin intikallerde hem devreden hemde devralandan Binde 40 olmak üzere Binde 80 oranında tapu harcı alınmaktadır. Buna ilişkin ödenecek değerler Tablo XXXVIII de gösterilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere, servet miktarının artmasına rağmen alınmakta olan harç miktarının sabit oranlı olmasından dolayı oranlar değişmektedir.

Dolayısıyla ne kadar miktarda olarsa olsun intikal eden servetin yalnızca binde 80 ni harç olarak ödenmektedir.

C. KARŞILIKLI VE KARŞILIKSIZ İNTİKALLERDE VERGİ YÜKÜ
FARKLARI

Bundan önceki bölümlerde servetin karşılıksız veya karşılıklı olarak intikalinde ödenecek vergileri inceledik. En başta servetin karşılıklı olarak intikali sırasında alınmakta olan harç miktarının sabit oranlı olması nedeniyle ödenecek miktar servetin artışına göre artmaktadır. Buna karşılık servetin karşılıksız olarak intikallerinde ise durum daha da farklı olmaktadır. Servetin veraset yoluyla intikalinde ödenecek vergilerin mülkiyet veya intifa hakkının seçilmesine göre değiştiği gibi, servetin hibe veya bağış şeklinde intikalinde de ödenecek vergiler değişmektedir.

Eşin mülkiyet hakkını seçmesi halinde ailenin veraset yoluyla ödeyeceği vergi ile aynı servetin karşılıklı olarak intikalinde ödenecek harç miktarı yönünden incelediğimiz zaman ;

Bir çöüüklü bir ailede 5 milyon TL bir servet intikalinde veraset yoluyla intikalde ödenecek verginin sıfır olmasına rağmen karşılıklı intikalde ödenecek harç miktarı 400.000.-TL olmaktadır. 25 milyonlu bir servet intikaline kadar veraset yoluyla ödenen vergi, ödenecek harca göre daha az olmaktadır.

25 milyondan sonra ise veraset yoluyla ödenecek vergi harca göre daha fazla olmaktadır. Bu fark 50 milyon TL bir servet intikalinde 1.962.000.-TL ve 100 milyon TL bir servet intikalinde 13.034.000.-TL olmaktadır.

V . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüğünden tamamen veya kısmen kurtulmak amacıyla vergi yasalarına karşı hareket etmeyi ifade eder(63). Başka bir anlatımla vergi yasalarına aykırı hareket edilerek hazineyi vergi kaybına uğratmaktır. Servet intikal vergilerinde vergi kaçakçılığı, ya intikal eden malları gizlemek, ya intikal eden servetin değerini düşük göstermek ya da veraset yoluyla intikallerde indirim konusu olacak borçları yüksek göstermek suretiyle ortaya çıkabilir.

Servet intikal vergilerinde vergi kaçakçılığının meydana getiren intikal eden malların gizlenmesi, söz konusu malın gizlenmesi anlamında değil, o malın iktisap edilmesinin gizlenmesi anlamındadır. Çünkü servet intikal vergileri, servetin eldeğiştirilmesi sırasında alındığı için, eğer kaçakçılık yapılacaksa iktisap olayının gizlenmesi icap eder. Bu nedenle servet intikal vergilerinde vergi kaçakçılığının zor olduğu genelde kabul edilmiştir(64). Çünkü, servet intikal vergisi konusu içersin-

(63) Aykut HEREKMEN, Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976, s. 181.

(64) AREN, s. 137.

ne giren bir çok mal ve hakların intikali hukuki muameleye bağlanmıştır. Söz konusu hukuki muamele gerçekleşmeden intikal işlemi söz konusu olamayacağı için vergi kaçakçılığı oldukça zordur. Bu nedenle servet intikal vergilerinde vergi kaçakçılığı ancak mülkiyetinin intikali hukuki muameleye bağlı olmayan mal ve haklar için söz konusu olabilir.

Taşınmaz mallar ile tapu siciline müstakil ve daimi hak olarak kaydedilen mal ve hakların bir şahıstan diğer bir şahsa intikalinde tapu tescili şarttır(65). Ayrıca tapu memurları, vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemi yapamazlar, aksi halde verginin ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır(66). Diğer taraftan gerek vergi yasalarıyla gerekse diğer yasalarla vergi kaçakçılığına ilişkin önlemler alınmıştır. Öncelikle, sulh yargıçları, icra, nüfus ve tapu memurları, yabancı memleketlerdeki Türk konsolosları veya konsolosluk görevini yapanlar, mahalle ve köy muhtarları, banka, bankerler, şirketler ile emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler her ay haberdar oldukları ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15 ci günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmekle

(65) Galip ESMER, Mevzuatımızda Gayrimenkul Hükümleri ve Tapu Sicili, Şark Matbaacılık, Ankara, 1967, s. 195.

(66) 16.3.1984 Tarih ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Değişik 19 cu Maddesinin ikinci Fıkrasının Değiştirilmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (K.H.K./194), R.G. Yayımlı Tarihi : 16.3.1984 S. 18343.

yükümlü tutulmuşlardır(67). Yine kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek veya tüzel kişiler Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermekle yükümlü tutulmuşlardır(68). Yine amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler, icra daireleri servet intikal vergisi konusu içine giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için verginin ödenmiş olduğunu tesbit etmekle yükümlü tutulmuşlardır(69). Vergi yasaları vergi idaresine bir takım haklar tanımıştır. Veraset ve İntikal Vergisi matrahına girmesi icap eden malların kaçırılacağını anlatır karinelerin tesbitinde, vergi idaresine terekenin tesbitini isteme hakkı vermiştir(70). Yine veraset yoluyla intikallerde, verilen beyannamelerde gösterilmeyen mallar ile hiç beyanname verilmeyen hallerde, intikal eden malların vergi idaresince tesbit olunacağı tarihte veraset ve intikal vergisi mükellefiyetinin başlayacağı ifade edilmiştir(71). Böylece zaman aşımı süresi durdurularak, verginin zaman aşımı yoluyla kaçırılması ve servetin edinilmesi önlenmiştir(72). Ayrıca, veraset

(67) V.U.K. Mad. 150.

(68) V.U.K. Mad. 148.

(69) V.İ.V.K. Mad. 17.

(70) V.İ.V.K. Mad. 18.

(71) V.İ.V.K. Mad. 20.

(72) İhsan UÇUL, "Veraset ve İntikal Vergisinde Zaman aşımının Başlangıcı", ANKARA BAROSU DERGİSİ, C.XXXV, S. 6, Yıl : 1967, s. 930.

ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesinin yapılabilmesi için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleneceği ve beyannamenin bu süre içersinde verilmesi halinde vergi ziyayı doğmayacağı belirtilmiştir(73). Vergi idaresi ise ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir ek süre verir. Dolayısıyla vergi idaresi ikinci ek süreyi vermeden vergi ziyayı doğmaz(74). Bu ise Veraset ve intikal vergisinde vergi idaresinin kaçakçılık cezasını uygulama zorluğunu ortaya koymaktadır. Çünkü vergi yükümlüsü tarafından verilen beyannamede gösterilmeyen veya hiç beyanname verilmeyen hallerde vergi ziyayı doğması için vergi idaresinin söz konusu durumu öğrendikten sonra tebliğ edilmek şartıyla yükümlüyü 15 günlük süre ile beyana davet etmesi gerekir. Şayet yükümlü söz konusu 15 günlük ek süre içinde beyanda bulunursa vergi ziyayı söz konusu olmayacağı için kaçakçılık cezası doğmayacaktır. Ancak yükümlü bu 15 günlük ek süre içinde beyanda bulunmazsa vergi ziyasını söz konusu olacağı için kaçakçılık doğacaktır.

Taşınır mallarda ise durum biraz daha farklıdır. Öncelikle nakit para, mücevherat, resmi kaydı bulunmayan hisse senetleri ve tahvillerin tesbit edilmesi ve yakalanması oldukça zordur. Bu nedenle söz konusu değerlerin servet inti-

(73) V.U.K. Mad 342.

(74) Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (Usul Hukukunun uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri ile), B.2, Favori Ofset, İstanbul, 1977, s. 554.

kal vergisinden kaçırılması oldukça kolaydır. Ancak bu mal ve hakların resmi müesseselerde saklı olması veya kayıtlı bulunması halinde vergiden kaçırılması mümkün değildir.

Servet intikal vergilerinde vergi kaçakçılığının diğer bir hali intikal eden servet değerinin düşük tutulmak suretiyle gerçekleştirilir. Özellikle taşınmaz malların gerçek değerinin belirlenmesi oldukça zordur. Nitekim yakın zamana kadar taşınmaz mallara ilişkin değerleme çoğu zaman ihtilaf konusu olarak yargı mercilerine intikal etmiştir. Ancak daha sonra taşınmaz malların değerlendirilmesine ilişkin emlak vergisine esas olarak matrahın esas alınması kısmen de olsa söz konusu ihtilafları ortadan kaldırmıştır. Ancak emlak vergisine esas olan değerlerinde taşınmaz malların gerçek değerlerinin tam anlamıyla tesbitine olanak verdiğini söylemek de pek mümkün değildir. Bu nedenle servet intikal vergilerinde servet değerinin düşük tutulmak suretiyle yapılacak kaçakçılık, değerleme işinin sağlıklı esaslara bağlanması suretiyle ortadan kaldırılabilir.

Vergi kaçakçılığına neden olacak diğer bir hal ise, özellikle veraset ve intikal vergisinde indirilecek borçların değerinden yüksek gösterilmesidir. Ancak kanunen kabul edilen borçların belirli esaslara bağlanması ve ispat yükümlülüğü(75) kısmende olsa bu yolun önemli bir neden teşkil

(75) Hıfzı Veldet VELİDEDEOĞLU, Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, C.II, B.2, Türk Dil Kurumu Yayını, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975, s. 577, (B.K. Mad. 12, 15).

etmemesini sağlamaktadır. Bu nedenle indirilecek borçların değerinden fazla gösterilmesi oldukça zordur.

VI . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNDE VERGİDEN KAÇINMA

Vergiden kaçınma yasal yollardan vergi yükümlülüğünden kurtulmak olduğuna göre, servet sahibi ödenecek en az vergi ile servetini mirasçılarına intikal ettirmenin yollarını arıyacaktır. Bunda ise yasal haklarından yararlanacak veya vergi boşluklarını kullanacaktır.

A. İNTİKAL ŞEKLİNİN TERCİHİYLE

Kişinin serveti üzerinde dilediği gibi sağlığında tasarruf etme hakkı vardır. Bu nedenle servet bırakacak olan kişi dilerse servetini sağlığında mirasçılarına devredebileceği gibi ölümü sonrası varaset yoluyla intikalini de sağlayabilir. Hatta ölüm sonrası düzenleyeceği vasiyetname ile bunu şekillendirme hakkına da sahiptir. Servet intikallerinin karşılıklı veya karşılıksız intikalinde vergileme şekli değiştiği için vergi oranlarında farklıdır.

Uygulamada genelde karşılıklı intikal vergi nisbetleri daha düşüktür. Her ne kadar farklılık servetin, ölümden evvel bırakılması durumunda verginin daha önceki tarihte öden-

mesini telafi etmek için meydana getirilmişse de, genellikle net bir kazanç sağlamaktadır(76). Nitekim vergi sistemimize baktağımız zaman, karşılıklı intikallerden binde 80 oranında harç alınmasına karşılık, karşılıksız intikaller Veraset ve İntikal Vergisiyle artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmuş ve % 3 den % 20 kadar değişen oranlarda vergilendirilmektedir. Hatta bu tarife akrabalık derecelerinin uzaklaşmasıyla % 44 de kadar çıkmaktadır.

Daha önce vergi yüküne ilişkin açıklamalarda yaptığımız hesaplamalara göre 100 milyon TL bir servete sahip olan ve bir çocuklu bir kişinin servetini mirasçılarına sağlığında karşılıklı olarak (örneğin ölünceye kadar bakma akdi ile) intikal ettirmesinde 8 milyon TL harç ödemesine karşılık, aynı servetin miras yoluyla intikalinde 25.034.000.-TL bir vergi ödenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla servet sahibi sağlığında servetini mirasçılara karşılıklı olarak intikal ettirmesiyle 17.034.000.-TL bir vergi ödemekten kurtulmuş olacaktır. Bu ise servet sahibinin yalnızca sağlığında tasarruf hakkından yararlanarak yasalar yardımıyla vergiden kaçınması olacaktır.

(76). John F. DUE, (Çev: Sevim GÖRGÜN, İzzettin ÖNDER), Maliye, İktisadi Bir Analiz, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No : 1240, İktisat Fakültesi No: 206, Maliye Enstitüsü No : 27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, s. 366.

B. MUAFİYET VE İSTİSNALARDAN YARARLANARAK

Veraset ve intikal vergisi karşılıksız intikalleri aynı oranda vergilendirmesine karşılık, bu intikallerde uygulanmakta olan istisnalar değişmektedir. Veraset tarikiyle intikallerde eş ve çocukların miras hisselerinin 5 milyon ₺ vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna mirasçı olarak çocuk olmaması halinde eş için 10 milyon ₺ dir. Buna karşılık diğer intikallerde istisna miktarı 50.000. ₺ olmaktadır.

Birinci olarak, servetin veraset tarikiyle intikali ile miras bırakacak olanın sağlığında servetini bağış veya hibe suretiyle intikalinde ödenecek vergi değişmektedir. Veraset yoluyla intikalinde ödenecek vergi değişmektedir. Veraset yoluyla 20 milyon ₺ bir servet intikalinde eş ve üç çocuklu bir ailede ödenecek vergi sıfırdır. Buna karşılık mirasbırakacak olanın aynı serveti sağlığında mirasçılarına eşit paylarda bağışlaması yoluyla intikalde her bir mirasçı 437.000. ₺ olmak üzere toplam 1.748.000. ₺ vergi ödenecektir.

İkinci olarak servetin ölüm tarihine kadar elde tutulması halinde farklı bir istisna söz konusu olmayacaktır. Ancak servet bırakanın mirasını sağlığında bağış yoluyla intikal ettirmesinde, servetin akıllıca yıllara göre yayılarak dağıtılmasında önemli ölçüde veraset vergisinden kaçınılabilir(77).

(77) DUE, s. 366.

Çünkü her intikalde ayrı ayrı 50.000... TL istisna dikkate alınacaktır. Dolayısıyla servetin paylara bölünmüş sayısı kadar daha fazla istisnadan yararlanılacaktır.

Ancak bir çok ülkede uygulanmakta olan Veraset ve İntikal Vergisinde söz konusu muafiyet ve istisnalardan yararlanarak vergiden kaçınma önlenmiştir. Örneğin Fransa'da yaşayanlar arasında ^{bağış} veya hibe yoluyla intikallerde yalnızca eş için 4.000 F ve çocuklar için 2.000 F istisna miktarı belirlenmiştir(78). Diğer mirasçılar için veya üçüncü kişiler için herhangi bir istisna miktarı yoktur. Eş ve çocuklar için öngörülen bu istisna miktarı ise, yalnızca bir kez uygulanmaktadır. Ancak intikal eden servet miktarı 500.000 F aşması halinde, söz konusu istisna miktarlarının % 50 fazlası alınmaktadır. Yine Federal Alman veraset ve intikal vergisine göre, yaşayanlar arasında bağış veya hibe yoluyla intikallerde öngörülen 2.000 DM istisna miktarı bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu uygulama ile servetin sağlıklı planlı bir şekilde parçalara ayrılarak intikali neticesinde uygulanmakta olan istisna miktarlarından birden fazla yararlanma imkanı söz konusu olmayacaktır.

(78) Luis RHEIMS, Christiane LETULLE-JOLY, Guride De L'heritage, (Comment Donner, Légruer, Hériter, Les Meilleures Options Fiscales), Jclattées, Paris, 1986, s. 183.

C. SERVETİN DAHA SONRAKİ KUŞAKLARA İNTİKALİYLE

Ölüm miras hukuku kurallarını harekete geçiren tabii ve hukuki bir olaydır. Ölüm ile kişilik sona erer ve ölene ait bütün değerler onun mirasçılara geçer(79). Kimlerin mirasçılar olduğu veya olacağı yasalarla düzenlenmiştir(80). Tabiatın bir kuralı olarak ölüm kaçınılmaz olduğuna göre, servetinin sonunda mirasçılara intikal edecektir.

Servet küçükler arasında el değiştireceğine göre ; servetin büyükbabadan direk torununa aktarılması ortadaki bir kuşağı devreden çıkaracaktır. Dolayısıyla büyükbabadan oğla geçerken ödenecek vergiden kaçınılmış olacaktır(81). Çünkü servet babadan oğula geçerken de vergi ödenecektir. İşte servetin büyükbabadan direk toruna intikali ile ortada yer alan küçüğe geçişte ödenecek vergiden kaçınılmış olacaktır.

D. VERGİ ORANLARINDAN YARARLANARAK

Veraset ve İntikal Vergisi oranları artan oranlı olduğu için servetin miktarı büyüdükçe ödenecek vergi miktarıda artar.

(79) Nuşin AYİTER, Miras Hukuku, B.4, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No: 426, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978, s. 6.

(80) Bu konuda Bkz. M. Kemal OĞUZMUN, Miras Hukuku Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 1811, Hukuk Fakültesi No: 402, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972, s. 26.

(81) DUE, s. 367.

Vergi oranları veraset yoluyla intikaller ile diğer karşılıksız intikallerde değişmektedir. Miras bırakacak olan bir kişi sağlığında servetini kısım kısım parçalara ayırarak mirasçılarına bağış veya hibe yoluyla intikal ettirirse, Veraset ve intikal Vergisinin artan oramlılığını nisbeten hafifletir(82).

Şöyleki ; 100 milyon ₺ serveti olan bir kişi bu servetini sağlığında tümünü bir tek seferde eş ve bir çocuğuna bağışlaması halinde, 19.192.000.- ₺ vergi ödeyecektir. Buna karşılık bu kişi söz konusu servetini sağlığında 10 milyon ₺ paylara bölerek mirasçılarına intikal ettirmesi halinde, toplam 12.720.000.- ₺ vergi ödeyecektir. Dolayısıyla söz konusu kişi servetini paylara bölerek mirasçılarına intikal ettirmesi halinde 6.409.000.- ₺ bir vergiden kaçınmış olacaktır. Bu fark, servetin daha da küçük paylara bölünerek intikal ettirilmesinde daha da büyüyecektir.

Ancak Federal Almanya'da servetin yaşayanlar arası mirasçılara yapılan bağış veya hibelere ilişkin servet değerleri ölüm anında tekrar ele alınarak söz konusu servet tekrar değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Ölen kimsenin sağlığında yapmış olduğu bağışlar ile ölüm anında intikal eden servetin değerlendirilmesi sonucu bulunan toplam servet değerinden daha önce bağış sırasında belirlenen değer düşüldükten sonra kalan kısım vergilendirilmektedir. Dolayısıyla kişinin sağlığında yapmış olduğu bağışlar nedeniyle veraset ve intikal

vergisinin artan oranlılığından kaçınması söz konusu olmamaktadır. Yine gerek Federal Almanya'da gerekse Fransa'da yaşayanlar arası yapılan bağışlar her intikalde toplu olarak eskisiyle birlikte dikkate alınmaktadır. Daha önce yapılmış olan bağışlarda dikkate alındığı için artan oranlı tarifelerin hafifletilmesi engellenmektedir.

Karşılıklı ve karşılıksız servet intikal vergi oranları değişiktir. Karşılığa dayanan servet intikalinde alınan harç orahı binde 80 (alıcı binde 40, satıcı binde 40) dir. Buna karşılık karşılıksız intikallerde artan oranlı tarifeler uygulanır. Söz konusu kişi servetini sağlığında sahibi olduğu servetini sağlığında karşılıklı olarak mirasçılarına (ölünceye kadar bakma akdi ile) intikalinde ödenecek harç 8 Milyon TL sıdır. Buna göre kişinin servetini sağlığında karşılıklı olarak mirasçılarına intikal ettirmesinde, karşılıksız intikallerden 11.192.000 TL si ve paylara bölerek intikalden ise 4.700.000 TL sı daha az bir vergi ödeyecektir.

Görüldüğü gibi ölüme bağlı tasarrufların parcalara bölünerek intikali ile veraset ve intikal vergisinin artan oranlı tarifeleri hafifletilmektedir. Ancak söz konusu servetin herhangi bir karşılığa dayanarak intikalinde ise ödenecek vergi dahada azaldığı gibi artan oranlı tarife düz oranlı olmaktadır.

E. ENFLASYON ORTAMINDAN YARARLANARAK

Servet intikal vergilerinde özellikle taşınmaz mallarda değerlendirme rayiç değer üzerinden yapılır. Vergi matrahını oluşturan servet değerleri aslında sayısal olarak herhangi bir değişmeye tabi olmasada enflasyon nedeniyle varlıkların değerinin artmasıyla vergi matrahı yükselecektir. Dolayısıyla yükümlünün olması gerekenin üstünde vergi ödemesine yol açacaktır. Genellikle ülkemizde gayrimenkul olan yatırımların çokluğu düşünülürse enflasyonun sebep olacağı matrah artışları kolaylıkla gözlenebilir.

Enflasyonun çok eski tarihlerden beri varlığının bilinmesinin yanı sıra her devirde gözleendiği görülür(83). Günümüzde özellikle ülkemizde her yıl artan bir seyir takip ettiği bilinmektedir(84). Bu doğrultuda artan fiyat artışları ile birlikte servet değeride değişmektedir.

Servet intikal vergilerine konu olan gayrimenkul mallara ilişkin değerlendirme son getirilen değişikliklerle Maliyet Bedeli ve Asgari Ölçülerde Birim Değer esasından hareketle yapılmaktadır. Bina inşaat maliyetleri genel beyanın verileceği sürenin başlangıcından dört ay önce Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Bayındırlık Bakanlığının ortaklaşa tesbit edi-

(83) Talat GÜLLAP, Enflasyon Olayı, Atatürk Üniversitesi Yayınları No:532, İşletme Fakültesi Yayınları No:69, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1979, s.3.

(84) İlhan ÖZER, Türkiye'de 1970-1983 Dönemi Enflasyonu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Geliştirme ve Planlama ve Koordinasyon Kuruluşu, 1984/261, Ankara, 1984, s.36 vd.

lip Resmi Gazetede yayınlanan değerlere göre yapılmaktadır(85). Arsa ve arazi değerlerinin tesbiti ise Emlak Vergisi yasasına göre yöreler itibariyle kurulacak Takdir Komisyonlarınca mahalle ve cadde ve sokaklar ayrı ayrı değerlendirilerek belirlenmektedir(86).

Gayrimenkul mallara ilişkin değerleme yukarıda belirttiğimiz esaslara göre her yıl belirlendiği için enflasyonun etkisiyle her geçen yıl değişmektedir. Örnek olarak 1985 yılı(87) bina inşaat maliyet bedelleri ile 1986 yılı(88) bina inşaat maliyet bedellerini karşılaştırdığımız zaman ; birinci sınıf betonarme karkas bir binada inşaat metrekare birim maliyet bedeli 1985 yılında 37.000 TL sı iken 1986 yılında 49.300 TL sı olarak tesbit edilmiştir. Yani bir yıllık olarak metrekare bina inşaat metrekare maliyet bedeli 11,900 TL sı bir artış göstermiştir. Bu artış ise geçen seneye göre %30 luk bir artış olmaktadır. Dolayısıyla 1986 yılında binanın metrekaresine göre ödenecek vergi de buna göre artacaktır. İşte servet sahibi enflasyonun sürekli artış göstermiş olduğu dönemlerde servetini bir an önce mirasçılarına intikal ettirmesi sonucu enflasyon nedeniyle doğacak vergi farkından kısmende olsa kurtulmuş olacaktır.

Diğer yandan veraset yoluyla intikallerde eşin mülkiyet hakkı yerine intifa hakkını seçmesi sonucu daha sonra intifa hakkının bozularak mülkiyet dönüşmesinde vergileme

(85) İL, s. 23.

(86) SMLÇUK, s. 15.

(87) Bkz: Bu çalışma, s. 135.

(88) Bkz: Bu çalışma, s. 136.

ilk ölüm tarihindeki değerler esas alınarak yapılır(89). Burada birinci olarak eşin vefatı veya intifa hakkının bozulması nedeniyle çocuklara intikal edecek olan ve ya eşe intikal edecek olan servet değerlemesi ilk ölüm tarihine göre yapılacağı için bu süre içersinde enflasyondan meydana gelen artışlardan etkilenmeyecektir. İkinci olarak eş için mülkiyet hakkına ilisabet eden kısma ilişkin vergi intifa hakkının sona erişine kadar ertelendiği için ödenecek verginin kullanılması söz konusudur.

Enflasyon dönemlerinde borçlu olanın her zaman kârlı olacağı bilinmektedir. Enflasyonun hızlı artışı karşısında ödenecek vergi değeri yıldan yıla paranın değer kaybetmesiyle azalır. Bu nedenle servet intikallerinde ödenecek vergiyi yıllara yayarak ödemek belirli bir avantaj sağlayacaktır. Veraset ve İntikal vergisi beş yılda on eşit taksitte ödeneceği için her geçen yıl enflasyon nedeniyle vergi borcu değerini yitirecektir. Bu durumda vergi borçlusu enflasyon nedeniyle vergi borcunun bir bölümünü herhangi bir katkıda bulunmadan gidermiş olacaktır. Hatta yasal yollar içersinde beyan süresinin uzatılması veya verilmiş olan beyanname ile vergi idaresinin farklı matrah bulması sonucu yapılacak itiraz verginin ödenmesini daha da uzatacaktır Dolayısıyla enflasyon nedeniyle ödenecek verginin değer yitirmesi daha fazla olacaktır.

(89) ARICA, s.23.

F. DİĞER YASAL YOLLAR

Veraset ve İntikal Vergisi'nde kaçakçılık cezasının uygulanması oldukça zordur. Çünkü kaçakçılık cezasının doğabilmesi için, yükümlünün hiç beyanda bulunmaması veya ~~eksik~~ beyanda bulunması hallerinde, durumun vergi dairesince tesbit edilmesi halinde, tebliğ edilmek şartıyla yükümlü tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük bir süre ile beyana çağrılır⁽⁹⁰⁾. İşte söz konusu süre içerisinde yükümlü beyanname vermezse vergi ziyası doğmuş olur^{se} beyan edilmeyen değerlere kaçakçılık cezası uygulanır. Bu durum vergi yükümlülerinin beyandan kaçınmalarına etki edecek nitelik taşır. Çünkü beyannamenin hiç verilmemesi veya eksik bildirilmesi sonucu kaçakçılık cezasının yükümlüyü beyana çağrılmasından sonra meydana geleceği için geç bildirim ile ~~aradaki~~ sürede vergi ödenmez. Söz konusu geç bildirim için sadece usulsüzlük Cezası uygulanır⁽⁹¹⁾. Bu cezanın ise otuz günlük süre içerisinde itiraz edilmeden vergi dairesine müracaat edilerek yatırılırsa söz konusu cezanın üçte biri indirilir⁽⁹²⁾. Dolayısıyla verginin ödenmediği süre içerisinde kullanımı ile ödenecek cezanın arasındaki fark mükellef lehine bir avantaj sağlar. Bunun yanı sıra ödenecek vergiye itiraz ile ödeme süresinin uzatılması enflasyonunda dikkate alarak vergi değerinin yıpranmasının diğer bir yasal yolu olmaktadır.

(90) V.U.K. Mad. 342.

(91) V.U.K. Mad. 352.

(92) V.U.K. Mad. 376.

Diğer yandan Veraset ve İntikal Vergisi yaşamları zaman sınırı ile sınırlı gerçek şahıslar arasında meydana gelen karşılıksız intikalleri vergiye tabi tutmaktadır. Buna karşılık tüzel kişiliğe sahip hükmi şahıslar mahiyetleri gereği ölmedikleri için verginin konusu dışında kalmaktadırlar. Çünkü tüzel kişilerde ölüm olayı maddi bir olay olarak değil hukuki bir olay olarak gerçekleşir(93). Dolayısıyla şirketlere ait gayrimenkuller ancak tasfiye halinde paraya dönüştürülür. Şirket ortağı olan şahıslar ise yalnızca hisseleri oranında bir hakka sahiptirler. Hisse sahibi olan ortağın ölümü sonucu yalnızca sahibi olduğu hissesine ilişkin hisse senetleri, borsada kayıtlı ise, ölüm tarihinden son üç yıl içinde en son muamele gördüğü değer üzerinden, borsada kayıtlı değilse veya son üç yıl içerisinde borsada muamele görmemişse itibari değer üzerinden değerlendirilerek vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla şirkete ait gayrimenkuller hisse sahibinin ölümü nedeniyle değerlendirmeye tabi tutulmayacağı için gerçek değeri itibariyle ortağın hissesine düşen kısım belirlenemez. Ancak söz konusu işletme gerçek kişiye ait ol saydı gayrimenkuller Emlak Vergisine esas alınacak değerler üzerinden değerlendirilerek vergiye tabi tutulacaktır.

Özellikle ülkemizde kıymetli madene verilen değer ile nakit değerlerin banka yerine evde tutulma alışkanlığının yaygın olması vergiden kaçınma yollarının bir diğerini oluştur-

(93) Soysal SÖZENLİ, Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi ve Neden Olduğu Davalar, (Uygulamada), Kazancı Hukuk Yayınları No:55, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., Ankara, 1986, s.20.

turmaktadır. Bunun yanı sıra servetin hamiline yazılı hisse senetlerinden veya her türlü vergiden muaf tutulan devlet tahvili veya kamu ortaklığı senetleri veyahut sırdaş hesap şeklinde oluşturulması vergiden yasal olarak kaçınmayı oluşturan diğer nedenler olmaktadır.

VII . SERVET İNTİKAL VERGİLERİNİN YANSIMASI

Vergiler kişilerin gelir, servet ve harcamalarına dayalı olarak alındığına göre, bu kaynaklardan her biri alınan vergi miktarı kadar azalacaktır. Ancak alınan bu vergiler ya vergiyi ödeyen kişiler üzerinde kalabilir veya bir başkasına aktarılabilir(94). Bu nedenle kişiler ödemiş oldukları vergi yükünü bazı ekonomik olanaklardan yararlanarak kısmen veya tamamen başkasına veya başkalarına aktarma yollarını ararlar. İşte kişilerin ödemiş oldukları bu vergileri başkalarına aktarması olarak verginin yansımaları denir(95). Ancak vergi yükü, verginin türüne, piyasa yapısının o andaki koşullarına ve bazı hukuki faktörlere göre kısmen veya tamamen aktarılabilir veya aktarılamaz. Ayrıca vergiler çeşitleri itibarıyla değişik koşullarda değişik sonuçlar doğurduğu için verginin yansımaları kompleks bir olaydır(96). Bunun için verginin yansımaları ekonomik olayla-

(94) E.R.A. SELIGMAN, (Çev: Arif NEMLİ), "Vergilemede İntikale ve Yerleşme Problemine Giriş", MALİYE ENSTİTÜSÜ TERCÜMELERİ, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:1148, İktisat Fakültesi No:171, Maliye Enstitüsü No:22, İkinci Seri, 1965, Ekim Basımevi, İstanbul, 1965, s.1.

(95) Aykut HEREKMAN, Kamu ..., s.296.

(96) M.Kamil MUTLUER, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.A., Yayınları No:105/60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973, s.36.

ra ve ekonominin konjoktürüne yakından bağılıdır(97). Bu konjoktürel etkiler vergileri niteliğine göre etkilediği için yansıma yönünden vergileri ayrı ele alarak değerlendirmek genelde kabul görmüştür(98). Bunun için servet intikal vergilerinin yansımalarını karşılıksız ve karşılıklı intikallerde ayrı ele alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

A. KARŞILIKSIZ İNTİKALLERDE

Genelde servet vergilerinin bütün servet unsurlarını aynı tarzda mükellef tuttuğu taktirde verginin aktarılamayacağı ve bunun içinde servet intikal vergilerinde yansımanın güç olacağı kabul edilmiştir(99). Çünkü vergi, kime aktarılırsa aktarılsın sonunda mutlaka aile bireyleri üzerinde kalacaktır. Ancak bunun yanı sıra bazı koşulların mevcudiyetinde karşılıksız servet intikalleri sırasında ödenen vergiler yansıyabilecek nitelik taşır.

Vergi yükünden kurtulabilmek için miras bırakan sağlığında ~~intikal~~ sırasında ödenecek vergiyi önceden biriktirerek

-
- (97) Jacques GROSCLAUDE, L'impôt Sur La Fortune, (L'administration Nouvelle), Berger-Levrault, 5. Rue, Auguste-Comte, 75006, Paris, 1976, s.48.
- (98) Selehattin TUNCER, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:32/9, Sulhi Karan Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstanbul, 1966, s.153.
- (99) Fethi HEPER, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:246/166, Eskişehir, 1982, s.81.

mirasçılarının vergi yükünü azaltabilir. Böylece verginin etkisi kısmende olsa giderilmiş olur. Ancak servet intikal vergilerinin etkileri miras bırakanın davranışları üzerindeki etkisi farklıdır(100). Çünkü bazı kişiler sağlıklarında intikal sırasında ödenecek vergiyi ortadan kaldırabilmek için daha fazla tasarrufta bulunacaklar ya da daha fazla çalışacaklardır. Bunun içinde servet sahibi daha fazla riskli yatırımlara yönelebilecektir(101). Buna karşılık bazı kişilerde bu amacı umursamaz ve ya ulaşamayacaklarını anlayınca bu hedeften vaz geçebilirler.

Konuyu mirasçılar yönünden değerlendirdiğimiz zaman, veraset vergisinin olmadığı bir durumda mirası alacak olanlar tüketim güçlerini gelecekte arttıracak miras beklentisi içinde olacaklardır. Bu durumda miras üzerine konulacak bir vergi veya mevcut vergi oranlarının arttırılması, şahısların geleceğe yönelik beklentilerini değiştirecektir. Ancak şahısların beklentilerinin değişmesi ve vergi konusunda bilgi sahibi olması, verginin miktarını değiştirmeyecektir(102). Bu nedenle mirasçılar ya tüketimlerini kısıacaklar ya da daha fazla çalışarak gelirlerini arttırma eğilimine gireceklerdir. Tüketimin kısıl-

(100) Hüsnü KIZILYALLI, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No:286, Maliye Enstitüsü Yayınları No:33, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, s.374.

(101) Orhan ŞENER, Kamu Maliyesi, Erenler Matbaası, İstanbul, 1980, s.214.

(102) HEPER, s.100.

ması veya daha fazla çalışarak gelirin fazlalaştırılması sonucu veraset nedeniyle ödenecek intikal vergisi kısmında olsa bu yönde yansıtılmış olunacaktır.

Ancak miras kalan varlıkların genellikle gayrimenkul mallara olduğu düşünülürse, enflasyonun yaratacağı fiyat artışları ayrı bir önem taşır. Eğer miras bırakan sağlığında ödenecek vergiye ilişkin tedbirini almış ve vergiyi karşılayabilecek düzeyde nakit para bırakmışsa, ölümü sonucu mirasçıları tarafından vergiler bu kaynaktan karşılanacaktır. Buna karşılık yeterli düzeyde nakit bırakmamışsa verginin ödenmesi için intikal eden gayrimenkullerin bir kısmının satılması gerekecektir. Dolayısıyla geçmiş dönemlerdeki tasarruflarda bir azalma meydana gelecektir. Ayrıca enflasyonun yüksek oluşu sonucu aynı varlığın daha sonraki yıllarda yerine konulma isteğinde aynı sermaye ile söz konusu varlığın ancak bir bölümü satın alınabilecektir. Dolayısıyla mirasçılar eski servet düzeyine ulaşabilmek için ya tasarruflarını arttırma yoluna gidecekler ya da bu isteklerinden vaz geçeceklerdir.

Servet intikal vergilerinde diğer bir yansıma da faiz mekanizmasının veri kabul edilerek vergi yükünün azaltılması yoluna gidilmesidir(103). Nakit varlığının büyüklüğü veya intikal eden taşınabilir varlığın paraya dönüştürülmesi sonucu faiz geliri sağlamak amacıyla mali bir kuruma yatırılması mirasçılarının vergi borcu servetin parasal değeri değişmeksizin ödenebilir. Ancak söz konusu olayda enflasyonun ayrı bir önem taşı-

(103) HEPER, s.103.

diğını unutmamak gerekir. Çünkü enflasyonun % 70-80 olduğu bir ortamda faiz gelirinin % 30-40 olması halinde bunun tam tersi servet eriyecektir. Acak daha önce hesaplamaya çalıştığımız şekilde eşin intifa hakkını seçmesi sonucu mülkiyet hakkına ilişkin verginin ertelenmesiyle ödenmeyen verginin bu yolla kullanılmış olması verginin yansıtılmasını sağlar.

Sonuç olarak, karşılıksız servet intikallerinde yansıma; tasarruf veya yatırımlar üzerinde olumlu veya olumsuzyönde etki yaratır. Bu olumlu veya olumsuz etki miras bırakan veya mirasçılar üzerinde aynı olacaktır. Çünkü ödenecek vergi her ne şekilde olursa olsun aile üzerinde kalacaktır.

B. KARŞILIKLI İNTİKALLERDE

Karşılıklı servet intikallerinde yansıma genelde, ödenen verginin alıcı üzerinde yüklenmesi sonucu olur(104). Ancak hem alıcı hemde satıcı aynı kişi veya aile ise yansımanın olduğu söylenemez.

Ancak günümüzde enflasyonun yıllara göre artan bir seyir takip etmesi gayrimenkul malların değerinin her geçen gün değerinin artmasına neden teşkil eder. Vergi oranları değişmesede enflasyon nedeniyle değeri artan gayrimenkullerz için ödenecek vergi her geçen yıl biraz daha artacaktır. Bu nedenle

(104) MUTLUER, s.39.

söz konusu gayrimenkullerin yasal mirasçılara bir an önce intikal ettirilmesi daha sonra ödenecek vergilerden daha az vergi ödenmesine neden olacaktır. Dolayısıyla vergi kısmen de olsa yansıtılmış olunacaktır. Bunun sonucunda gayrimenkul intikalleri hız kazanacaktır. Netice olarak devlet daha uzun yıllar sonra tahsil edeceği vergiyi bir an önce tahsil etmiş olacaktır.

D Ö R D Ü N C Ü K O N U

A F Y O N İ L İ ' N D E

B İ R Ö R N E K O L A Y Ç A L I Ş M A S I

I . AMAÇ

Diğer vergilerde olduğu gibi servet intikal vergilerinin de bireysel davranışlar üzerindeki etkileri değişik olabilmektedir. Daha önceki bölümlerde yapılan açıklamalar doğrultusunda servet intikal vergilerinin gelislerinin bireysel davranışları üzerinde ne yönde etkiye bulunduğunu tesbit etmek amacıyla Afyon İli'nde bir örnek olay çalışması amaçlanmıştır.

Bu konuda Türkiye genelinin küçük bir kesiti olarak, öncelikle Afyon Defterdarlığından servet intikal vergilerine ilişkin bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Ancak servet intikal vergileriyle ilgili Afyon İli'ne ilişkin elde edilen veriler, karşılıklı servet intikalleri üzerinden alınan vergilerin geniş ve dağınık oluşu nedeniyle vergi dairesi tarafından düzenli bir şekilde dökümanının yapılması nedeniyle yalnızca karşılıksız servet intikallerine ilişkin veriler alınabilmektedir. Ayrıca vergi dairesinde arşivlemenin yetersiz olması nedeniyle ancak 1977 yılından sonraki bilgiler elde edilebilmektedir.

Diğer yandan Afyon ili yüresel olarak taşınmaz mallara karşı yatırımların fazlalığı ile dikkati çeken illerden biri olmaktadır. Başka bir anlatımla yatırımlar olarak öncelikle taşınmaz mallar düşünülmektedir. İşte yüresel olarak taşınmaz mallara karşı isteğin fazla olduğu bir bölgede, servet intikal vergilerinin şahısların bu kararları üzerinde ne yönde etkili olduğunu araştırabilmek amacıyla anket çalışması yapılmıştır.

II . SERVET İNTİKALLERİNDE ALINAN VERGİLERİN AFYON İLİ (1977 - 1986 YILLARI ARASI) DEĞERLENDİRMESİ

A. MÜKELLEF SAYISI VE BEYAN

1977-1986 yılları arasında nüfus idaresinin Afyon ili vergi dairesine bildirmiş olduğu ölüm olaylarına bağlı olarak yıllar itibarıyla mükellef sayısı ile bu mükelleflerden beyanda bulunan mükellef sayıları aşağıdaki gibidir.

<u>Yıllar</u>	<u>1977-1985 Yılları arası Ver. Dair.Bildirilen Ölüm Sayısı</u>	<u>1977- 1985 Yılları Arası Ver. Dair.Be- yanda Bulunan Mük.</u>
1977	384	256
1978	395	242
1979	492	214
1980	564	300
1981	629	372
1982	529	316
1983	560	355
1984	583	362
1985	720	228

Yukarıda görüldüğü gibi yıllar itibariyle beyanda bulunan mükellefler ile beyanda bulunmayan mükellefler hemen hemen eşit olmaktadır. Bunu çeşitli nedenlere bağlamak mümkündür. Öncelikle söz konusu vergilerin yıllık vergiler gibi güncel ve periyodik olmayışı karşısında mükellefler vergi konusunda yeterli bilgiye sahip olamamaktadırlar. Bu nedenle gerek bilgi yetersizliği gerekse unutulması sonucu zamanında beyannamenin verilmemesine etken olmaktadır. Diğer bir etki ise, intikal eden servetin çoğu kez mirasçılar ile birlikte ölen kimsenin çoğu kez beraber kullanıyor oluşu servetin satılması veya paylaşılmasının ilk anda düşünülmesinin uzak olmasıdır. Diğer yandan veraset ve intikal vergisinde kaçakçılık cezasının uygulanması için vergi idaresinin olayı tesbit ederek mükellefi beyana çağırma zorunluluğunun vergiyeceği gevşeklik diğer bir nedeni oluşturabilir. Ayrıca enflasyon nedeniyle paranın sürekli değer kaybetmesine karşılık servet değerlemesinin ölüm tarihi itibariyle yapılması diğer bir neden olarak sayılabilir.

B. TAHAKKUK EDEN VERGİ VE TAHSİLAT MİKTARLARI

Yıllar	Tahakkuk Eden Vergi (TL)	Tahsil Edilen Vergi (TL)
1977	542.725.-	318.765
1978	728.190	427.560
1979	936.850	732.540
1980	1.475.863	1.474.536
1981	6.290.840	6.132.840

Yıllar	Tahakkuk Eden Vergi (TL)	Tahsil Edilen Vergi (TL)
1982	16.123.942	13.783.942
1983	12.454.129	11.654.446
1984	25.925.771	11.396.767
1985	20.101.322	5.896.712

Afyon ili veraset ve intikal vergisi tahakkuk ve tahsilat toplamaları ile Türkiye genelindeki tahakkuk ve tahsilat(1) miktarlarını karşılaştırdığımız zaman ; Söz konusu vergilerin yaklaşık binde üç civarının Afyon İli'nde gerçekleştiği gözlenmektedir. Acak Türkiye genelinde tahsilat miktarları yıllar itibariyle tahakkuk eden verginin ancak % 30 zu civarında olmasına karşılık bu oran Afyon İli'de çok daha fazla olmaktadır. Bunun nedenlerini vergi idaresinden aldığımız bilgiler doğrultusunda şöyle sıralamak mümkündür ① Öncelikle yörenin nüfus olarak küçük yerleşim birimleri şeklinde oluşu ve şehir nüfusunun küçük olması kişilerin daha yakinen tanınmasına neden teşkil ediyor. Diğer yandan küçük bir toplumda olayların daha kısa sürede yayılması karşısında kişileri **baza** konularda daha hassas davranmaya zorlamaktadır. Örneğin bir icra olayının toplumda çok kısa bürede yayılması gibi,. Diğer yandan yöre nüfusunun az oluşuna bağlı olarak vergi idaresinin mükellefleri daha kolay bulma ve tanıma olanağı vermektedir. İşte yukarıda saydığımız nedenler doğrultusunda Afyon İli'nde vergi tahsilatı daha yüksek olmaktadır.

(1) Bkz : Bu çalışma, s.116_117.

C. TAKDİR KOMİSYONUNA SEVK EDİLEN VE İTİRAZ
EDEN MÜKELLEFLER

<u>Yıllar</u>	<u>Takdir Komisyonuna</u> <u>Sevk Edilen Mükellef</u>
1977	143
1978	127
1978	136
1980	130
1981	165
1982	110
1983	-
1984	-
1985	-

Yukarıda da görüldüğü gibi 1983 yılına kadar beyanname veren mükelleflerin büyük bir çoğunluğu yeniden değerlendirmeye tabi tutulmak için vegi dairesi tarafından takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonuna sevk edilen dosyalar ise ortalama iki ile altı ay arasında değişen zamanlarda karara bağlanmaktadır. Ancak bunlar arasında daha uzunsüreleri kapsayan dosyalar da söz konusudur. Özellikle 1983 yılına kadar gayrimenkul mallarda rayiç değer esas alındığı için takdir komisyonuna giden dosyaların hemen hemen tamamına matrah farkı bulunarak cezalı tarhiyat yapılmıştır. Ancak 1983 yılından itibaren Gayrimenkul mallarda Emlak Vergisine esas olan değer vergi matrahı olarak alındığı için bu tarihten sonra takdir komisyonuna sevk edilen

dosya olmamıştır. Afyon ili'nde 1977 yılından bu güne kadar takdir komisyonu kararına 158 mükellef itiraz etmiştir. Bu ise Afyon İli'nde vergi idaresinin kararlarına karşı mükelleflerin itiraz mercilerine müracatları yerine tahakkuk ettirilen vergiyi ödeme eğiliminde olduğunu göstermektedir.

II . AFYON İLİ'NDE BİR ANKET ÇALIŞMASI

Servet intikalleri sırasında alınmakta olan "Servet İntikal Vergileri"nin, servet sahibi olan kişilerin bu vergiler karşısındaki durumlarını konumuz açısından değerlendirebilmek amacıyla Afyon İli'nde bir anket çalışması yapılmıştır.

A. ANKET HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1. Anketin Sınırları

Anketten elde edilen bilgilerin konumuza ilişkin değerlendirilmesi, hiç kuşkusuz anketteki ilgili kişilerin vergisi olduğu yanıtlarla sınırlıdır. Bu sınır üst limiti oluştururken, alt limit ankete katılan kişilerin servet sahibi olup olmadıkları ve bu güne kadar servet intikal vergisi ödeyip ödemedikleri açısından sınırlandırılmıştır.

Doğal olarak bu anketten beklenen katkı, ankete katılan sınırlı kişilerin psikolojik tepkileri konusunda elde edilen bulgular ve ip uçları olmaktadır.

2. Kütlenin Seçimi

Yapılan ankette, Afyon Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 100 Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri ile bunların yanında çalışanlar tesadüfî örnekleme metodu ile kütle olarak seçilmiştir. Kütlenin belirleyici özelliği ticari ve ekonomik yaşamda etkin olarak faaliyet gösteren ve aynı zamanda servet sahibi olan kişilerin olmasıdır.

3. Anket Hakkında Genel Bir Yorum

Ankete seçilen kütleyle dahil kişiler, anketin sınırları çerçevesinde hemen hemen tüm soruları yanıtlamışlardır. Ancak % 8,4 lük bir kısmı sorulardan yarısından fazlasını yanıtlamamıştır. Geriye kalan kısım soruların tümüne yakın kısmını yanıtlayarak geriye vermişlerdir. Gönderilen 100 anket formundan üç adet geri gelmemiştir. Geriye gelen anketlerin genel değerlendirilmesinde verilen yanıtlar arasında tutarlılık olduğu ve bunun sonucu olarakda kütleyle ilişkin ayrıntılı değerlendirme yapılırken konumuz açısından elde edilen bulgulara içtenlikle inanılabildiği kanısı bizde hakim olmuştur.

B. ANKET SONUCU YANITLAR ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

1. Kişilerin Genel Olarak Vergi Kavramı Hakkındaki Görüşleri

Ankete katılan kişilerin %55'i vergi kavramını bir vatandaşlık görevi olarak görüp, vatandaşların yasal ödevlerinden biri olduğunu kabul etmekte ve kazancın belirli oranda devlet bütçesine katkıda bulunmak üzere devlete aktarılması şeklinde görmektedirler. Bunun yanı sıra vergi kavramıyla yakından ilgisi olmayan tanımda bulunanların sayısı % 25 civarındadır. Vergi kavramını doğru ve tüm açıklığıyla yanıtlıyanların sayısı % 2 civarında olmaktadır. % 3 lük bir kısım ise soruya cevap vermemiştir. Vergi kavramı konusunda bilinçli bir görüşe sahip olmayanların sayısının bu denli fazla olması genel olarak vergi bilincinin ülkemizde henüz yerleşmediği sonucunu vermektedir. Çünkü ankete katılan % 80 ne yakını (% 60' ı ticari kazanç, % 19,5 menkul sermaye iradı) gerçek usulde vergiye tabi oldukları yine anket sonucundan elde edilmiştir.

2. Sahibi Oldukları Serveti Edinim Şekilleri

Ankete katılan kişilerin % 85 ni aşan kısmı servet, sermaye ve gelir kavramlarının tümüyle birbirinden ayrı kavramlar olduğu konusunda yanıt vermişlerdir. Bir kısım ise servet ve

sermaye kavramının aynı olduğunu, gelir kavramının ise ayrı bir kavram olduğunu belirtmişlerdir.

Ankete katılan kişilerin yaklaşık % 89 zu "Servetinizin Yaklaşık Tahmini Değeri Nedir" sorusuna her nedense yanıt vermişlerdir. Bununla birlikte ankete katılanların % 74 ü servetini ailesinden (sağlığında veya ölüm sonucu) intikal ettiklerini, geri kalan kısım ise "Kendi Kazançlarıyla" elde ettiklerini belirtmişlerdir. Ailesinden servet intikal edenlerin ise % 9,4 ü ailesinin sağlığında bağış yaptığını % 65,6 sı ise veraset yoluyla intikal ettiğini belirtmiştir.

3. Yaşamları Süresince Servet İntikal Vergileriyle Olan İlişkileri

" Bu Güne kadar hiç Veraset ve İntikal Vergisi Ödediniz mi " sorusuna yanıt verenlerin % 58 " Ödedim " yanıtını vermişlerdir. Bunların ise % 20 si ailesinden veraset yoluyla servet intikali sırasında ödemişlerdir. % 8,6 sı ise ailesinin servet bağışlaması sonucu vergi ödemişlerdir.

4. Servet Ediniminde Verginin Kişiler Açısından Önemi

Ankete katılan kişilerin % 96,2 si servet edinimleri sırasında edinmiş oldukları servetlerini daha sonra gerek kendi

lerine intikallerinde gerekse mirasçılarında intikallerinde ödenecek servet intikal vergisini göz önüne almışlardır. Çünkü anketimizdeki dokuzuncu soru olan "servetinizin mirasçılara intikali nedeniyle ödenecek olan vergileri hiç düşündünüz mü" ve ya "hesaplarını mı" sorusuna yukarıdaki oranda "Hayır" yanıtı verilmiştir. "Sahip olduğunuz servetinizi mirasçılarınıza ne şekilde intikal ettirmeyi düşünüyorsunuz" sorusuna yinane aynı orana yakın bir kısmı "Ölüm sonucu veraset yoluyla" yanıtını vermişlerdir. Bunun nedenini ise de : "Geleneklerimiz böyledir" karşılığını vermişlerdir. % 3,2 si ise servet edinimlerinde daha sonra ödenecek vergileri göz önüne aldıklarını ve bunun için de servet intikalini verasete bırakmadan ya "sağlığında bağış yapmak" ya da "sağlığında satış yapmak" yolunu seçeceklerini ifade etmişlerdir. Servet intikal vergilerini dikkate alan bu % 3,2 lik oranındaki ankete katılan kişilerin başka bir önlem olarak da, veraset ve intikal vergisi konusu dışında olan sermaye şirketi şeklinde servetini oluşturmak amacını taşımaktadırlar.

Servet intikal vergisi "ödeyen" (% 42 oranında) kişilerin % 87 si servet intikali nedeniyle ödenen vergileri "Çok fazla" olduğu kanısındadırlar. Servet intikal vergisini "ödedim" diyenlerin % 68 "çok fazla" bulmaktadır.

Ankete katılan kişiler arasında "servetinin mirasçılara intikali sırasında ödenecek vergileri karşılamak üzere herhangi bir tasarrufta bulunan" kişi çıkmamıştır.

Öte yandan veraset yoluyla servet intikalinde sağ kalan eşin mülkiyet veya intifa hakkını seçebileceğini bilen kişi sayısı, ankete katılanların % 38, olmasına rağmen, intifa hakkını seçilmesinde mülkiyet ve intifa hakkının kullanılmasında herhangi bir görüşe sahip olanlar ancak % 5,6 oranındadır. Bu da kanımızca "intifa hakkının seçilmesinde eşe isabet eden mülkiyet hakkına ilişkin servet değerinin intifa hakkı bozuluncaya kadar vergilendirilmediği" konusunda bilgi sahibi olmadıklarından ileri gelmektedir.

Yapılan anket sonucu elde edilen bulguları özetlersek ; konumuz açısından şu noktalar ortaya çıkmaktadır :

i. Kişiler açısından vergi kavramı genel olarak tam anlamına uygun bir biçimde algılanmadığı,

ii. Servet, sermaye ve gelir kavramları birbirinden ayrı düşünülmesizin kişinin "mal varlığı" ya da "zenginliği" olarak algılandığı,

iii. Servet intikallerinde yaygın olan, geleneklerimizin etkisi altında "veraset yoluyla" intikalin var olduğu,

iv. Servet intikal vergilerinin gerek servet ediniminde gerekse mirasçıların intikalinde önemli bir etken olmadığı,

Sonuç olarak denebilirki, gelir ve kurumlar vergisi gibi önemli iki temel vergi konusunda bile bilinç düzeyinin arzulanan düzeyde olmadığı göz önüne alınırsa, servet intikal vergileri konusunda elde ettiğimiz bulguların olumsuz düzeyde kalması pek yadırganmamalıdır.

S O N U Ç

Servet kavramı çok yönlü olması nedeniyle yapılan araştırmanın şekline göre görünüm kazanmış ve günümüze kadar herkesce kabul edilip görüş birliğine varılmış bir tanımla ortaya konulamamıştır. Vergi hukukunda ise, servet kavramı hukuki tanıma dayandırılarak daha yeknesak tutulmuş zaman zaman daraltılmış veya genişletilmiştir. Ayrıca ekonomik değerlerin toplum hayatının arzettiği öneme verilen değişik değer yargıları ve ideolojik görüş farklılıklarından dolayı toplumdan topluma değişebilmektedir.

Servet intikal vergileri, servetin, gerek ölüm sonrası veraset yoluyla gerekse yaşayanlar arasında herhangi bir karşılığa dayanarak veya dayanmadan intikallerini vergilendirmeyi hedef alan bir servet vergisi çeşidi olmaktadır. Ancak servet kavramının çok yönlü olması ve bazı mal ve hakların intikali birbirinden farklı olduğu için her türlü servet intikali servet intikal vergileri içersine girmez. Servet intikal vergilerinin konusu içersine, ekonomik değeri olan ve mülkiyetinin intikali hukuki muameleye bağlı olan mal ve hakların

intikali girer. İntikal için gerekli olan hukukî muamele ise, yaşayanlar arası servetin karşılığa dayanarak veya karşılıksız olarak intikali ile ölüm sonucu yasalara bağlı olarak veraset yoluyla ortaya çıkabilir. Bu nedenle servet intikallerinde vergileme, intikalın şekline göre değiştiği için, servet intikal vergileri, öncelikle "Karşılıklı Servet intikalleri" ve "Karşılıksız Servet İntikalleri" olmak üzere ikiye ayrılır. Karşılıksız servet intikalleri "Veraset ve İntikal Vergisi" adı altında vergiye tabi tutulmuştur. Vergi ölüm sonrası veraset yoluyla gerçekleşen intikaller ile yaşayanlar arasında yapılan karşılıksız intikalleri vergilendiren iki vergiden meyrana gelmiştir. Buna karşılık karşılıklı servet intikallerinden alınan vergiler, çeşitli vergi kanunları içersine yerleştirilmiştir. Hakkta ülkemizde son yapılan değişikliklerle bir kısmı yürürlükten kaldırılmış ve gayrimenkul malların karşılıklı intikallerinden alınan vergiler harca dönüştürülmüştür.

Ülkemizde uygulanmakta olan servet intikal vergilerine baktığımız zaman, genelde birçok ülkede uygulanmakta olan servet intikal vergilerine benzerlik gösterdiği ilk bakışta gözlenmektedir. Ancak ülkelerin ekonomik, sosyal, idari, idolejik, siyasi yapılarının yanı sıra örf ve adetlerine göre aynı amacı taşıyada uygulama yönünden bir çok farklılıklar doğmaktadır.

Öncelikle ülkemizde gayrimenkul malların karşılığa dayanarak intikallerinde Harç alınmasına karşılık söz konusu gayrimenkullerin karşılıksız intikallerinde vergi alınmaktadır. Bilindiği gibi Harç ve Vergi birbirinden ayrı iki kavramdır.

olmaktadır. Başka bir anlatımla servetin intikali bir yerde karşılıklı intikallerde görülen hizmetlerin bir parçası olarak alınmasına karşılık söz konusu servetin karşılıksız intikalinde herhangi bir karşılığa dayanmadan alınmaktadır. Dolayısıyla aynı amacı taşıyan iki olay birbirinden farklı tutulmaktadır. Buna bağlı olarak gerek verginin ödene süresi, gerek enflasyon ortamı, gerekse muafiyet ve istisnalara bağlı olarak servet intikalleri sırasında ödenen değerler birbirinden farklı olmaktadır.

Buna bağlı olarak ülkemizde servet intikalleri sırasında alınan vergiler arasında bir bağ bulunmamaktadır. Dolayısıyla aynı servete sahip iki kişiden, intikal şeklinin değişmesiyle ödenecek değerler aynı olmamaktadır. Karşılıklı servet intikallerini bir tarafa bıraksak bile, söz konusu kişilerin servetlerinin tamamını veya bir kısmını sağlığında mirasçılarına intikal ettiren bir kişi ile serveti ölüm sonrası veraset yoluyla intikal etmesinde ödenecek vergiler aynı olmamaktadır. Oysa buna karşılık örnek olarak ele aldığımız Fransa ve Federal Almanya'da bu farklılığı ortadan kaldırmak için, servet sahiplerinin sağlığında yapmış olduğu bağışlar gerek bağış sırasında gerekse ölüm sonrası tekrar ele alınarak vergileme buna göre yapılmaktadır. Hatta Federal Almanya'da servet sahibinin sağlığında yapmış olduğu bağışlara ilişkin servet değerlemesi ölüm tarihinde tekrar ele alınarak yeniden günün rayiçine göre değerlendirmeye tabi tutularak vergileme yapılmaktadır.

Diğer taraftan ülkemizde uygulanmakta olan muafiyet ve istisnalara baktığımız zaman, enflasyon nedeniyle sürekli artan değer artışlarını takip edici olmadığını görmekteyiz. Çünkü son getirilen değişikliklerle binalara ilişkin Birim İnşaat Metrekare Birim Maliyetleri'ne 1972 yılından itibaren günümüze kadar büyük artışlar göstermesine karşılık, uygulanmakta olan istisna miktarlarındaki artışlar buna ayak uyduramamakta ve uzun zaman değişmeden kalmaktadır. Dolayısıyla enflasyon nedeniyle kısa sürede önemini kaybetmektedir. Bu nedenle istisnaların enflasyona bağlı olarak kendiliğinden periyodik olarak artan bir sisteme bağlanması veya daha sık gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Vergi oranları ise, ilk bakışta vergi adaletini sağlamaya yönelik bir tarzda belirlenmiş olarak gözüксе de; vergi yükleri açısından incelendiği zaman, bunu gerçekleştirci nitelikte olmadığı gözlenmektedir. İntikal eden servet değişmesede enflasyon nedeniyle servet değeri her geçen gün değişmektedir. Örneğin, vergi oranları değişmesede, vergi dilimlerine ilişkin 200.000.-TL başlayan rakamlar günümüzde enflasyonun etkisiyle oldukça küçük kalmaktadır. Artık günümüzde servet değerleri milyonlarla ifade edilen bir hale gelmiştir.

İnsan ömrünü belirleyen sınır, kesin bir zamana bağlı değildir. Bu nedenle bazı anlarda servet, aynı vergi sınıfı içine giren kişiler arasında daha sık intikal edebilir. Dolayısıyla aynı servet, diğerlerine nazaran daha kısa süreçlerde intikal edebilir. Bu gibi hallerde aynı şartlar içerisinde intikal eden serveti aynı vergiye tabi tutmak serveti

edinenlere daha ağır bir yük getirecektir. Bu nedenle aynı vergi sınıfı içine giren kimseler arasında veraset yoluyla servet intikallerinde, belirlenecek zaman süresi içersinde servet edinenlere ağır yük getirmeyecek şekilde vergiye tabi tutmak daha uygun olacaktır. Nitekim Federal Almanya'da aynı vergi sınıfı içine giren kimseler arasında son 10 yıl içinde meydana gelen ölüm hadiselerinde, vergileme bu süre dikkate alınarak daha değişik yapılmaktadır.

Vergilerin ödeme süreleri ise ayrı bir konuyu oluşturmaktadır. Karşılıklı servet intikallerini bir tarafa bırakacak olursak, karşılıksız servet intikallerinde ödene süresi beş yılda on eşit taksitte olmaktadır. Yıllık değişen hızlı enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücündeki düşüşler nedeniyle ödenecek verginin yıpranmasının yanı sıra ödenecek vergi miktarlarında herhangi bir ayırım yapılmaksızın eşit tutulmuştur. Bu ise, büyük vergi miktarlarının yanında küçük vergi miktarlarında aynı sürede ödenmesi neticesinde dosyaların açık kalması ve verginin söz konusu süre içersinde takibini gerektirmektedir. Dolayısıyla küçük vergi miktarları içinde vergi dairesi aynı işlemleri yapmakta ve zaman harcamaktadır. Oysa verginin tahsili Fransa'da olduğu gibi intikal eden servet miktarı ile ödenecek vergi miktarının birbirine oranlanması suretiyle değişik sürelerin uygulanması küçük miktarlardaki vergilerin ödeme süresini kısılacağı için vergi idaresine bir rahatlık getirecektir.

Diğer vergilerde olduğu gibi servet intikal vergileri-
ninde kişilerin bireşsel davranışları üzerinde değişik olduğu
bilinmektedir. Bu nedenle servet intikal vergilerinin kişiler
üzerindeki etkilerini tesbit etmek amacıyla Afyon İli'nde
bir örnek olay çalışması yapılmıştır. Yapılan anket sonucu,
servet intikal vergilerinin gerek servet ediniminde, gerek-
se servetin mirasçılara intikalinde bir etken olmadığı, vergi-
lerin göz önüne alınarak intikal şeklinin belirlenmesinden
ziyade, servet intikallerinde geleneklere bağlı kalarak vera-
set yoluyla intikallerin daha fazla olduğu sonucu ortaya çık-
mıştır.

A N K E T F O R M U

- 1 - Servet, Sermaye ve Gelir Kavramları
 - a_ Her biri birbirinden ayrı kavramdır.
 - b_ Her biri aynı kavramdır.
 - c_ Servet ve Sermaye aynı kavram olup, Gelir ayrı kavramdır.
 - d_ Gelir ve Sermaye aynı kavram, Servet ayrı kavramdır.
- 2 - Sizce vergi nedir ? Verginin Tanımını Yapırmısınız ?

.....
- 3 - Şu anda vergi mükellefi misiniz ? Hangi tür vergi mükellefisiniz ?
 - a_ Ticari Kazanç.
 - b_ Ziraik Kazanç
 - c_ Serbest Meslek Kazancı
 - d_ Ücret
 - e_ Menkul Sermaye İradı
 - f_ Gayrimenkul Sermaye İradı
 - g_ Vergi Mükellefi Değilim
- 4 - Servetiniz varsa, servetinizin elde ediliş şekli aşağıdaki_lerden hangisidir ?
 - a_ Anne ve babadan miras yoluyla
 - b_ Anne ve babadan bağış yoluyla
 - c_ Diğer üçüncü kişilerden miras veya bağış yoluyla
 - d_ Kendi kazamcımlla
 - e_ Talih oyunları sonucu
- 5 - Servetinizin yaklaşık tahmini değeri nedir ?

.....

- 6 _ Bu güne kadar hiç veraset ve intikal vergisi ödediniz mi?
- a_ Ödedim
- b_ Ödemedim
- 7 _ Veraset ve intikal vergisi ödediyseniz
- a_ Ailemden servet kaldığı için
- b_ Ailem bağışta bulunduğu için
- 8 _ Servetiniz ailenizden intikal etmişse,
- a_ ailem sağlığında servetinin tamamını bağışladı
- b_ Ailemin vefatı sonucu intikal etti
- c_ Bir kısmı ailemin sağlığında bağışı ile bir kısmı vefat sonucu intikal etti.
- 9 _ Servetinizin mirasçılara intikali nedeniyle ödenecek olan vergileri hiç düşündünüz mü? veya hesaplarınız mı ?
- a_ Evet
- b_ hayır
- 10 _ Sahip olduğunuz servetinizi mirasçılarınıza ne şekilde intikal ettirmeyi düşünüyorsunuz ?
- a_ Sağlığında bağış yaparak
- B_ Sağlığında satış yaparak
- c_ Ölüm sonucu veraset yoluyla
- 11 _ Yukarıda işaretlemiş olduğunuz intikal yolunu seçiş nedeniniz,
- a_ Geleneklerimiz böyledir.
- b_ Ödenecek vergi daha azdır.
- c_ Her ikiside
- d_ Enflasyon nedeniyle sürekli servet değerlerinin artması

- 12 - Servetinizin mirasçılarınıza intikali sırasında ödenecek vergileri karşılamak üzere,
- a_ Sağlığında bunu düşünerek tasarrufta bulundum
 - b_ Bu konuda herhangi bir düşüncem olmadı
 - c_ Bu konuyu servetimi edinecek mirasçılarımın düşünmesi gerekir.
 - d_ Diğerleri
- 13 - Veraset Yoluyla servet intikalinde, eşin mülkiyet veya intifa hakkını seçme hakkına sahip olduğunu biliyordunuz ?
- a_ Evet
 - b_ Hayır
- 14 - 13'deki cevabınız "Evet" ise, eşin mülkiyet veya intifa hakkını kullanmasında herhangi bir görüşünüz varmı ?
- a_ Var
 - b_ Yok
- 15 - Görüşünüz varsa,
- a_ Gelecek güvencesi açısından
 - b_ Ödenecek vergiler açısından
 - c_ Diğerleri
- 16 - Servet intikali nedeniyle ödenen vergiler, sizce,
- a_ Çok azdır
 - b_ Normaldir
 - c_ Çok fazladır.
- 17 - Herhangi bir servet edinirken, söz konusu servetin mirasçılara intikali sırasında ödenecek vergileri düşünerek,

a_ Serveti edinmekten vazgeçtim

b_ Mirasçılara intikali sırasında ödenecek vergileri hiç düşünmedim

c_ Önemli olan servet sahibi olmaktır.

d_ Ödenecek vergileri düşünerek tedbirimi aldım.

18 _ Servetinizin mirasçılarınıza intikali sırasında ödenecek vergileri dikkate aldıysanız, bunun için,

a_ Tasarruflarımı artırıyorum

b_ Daha fazla yatırım yapıyorum

c_ Hem tasarruflarımı arttırıyorum hemde daha fazala yatırım yapmaya çalışıyorum.

d_ Diğer

Y A R A R L A N I L A N

K A Y N A K L A R

- AREN, Sadun : Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi SBF Yayınlarından No:24_6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1952
- ARICA, Mehmet Nadir : " İntifa Hakkı, Kuru Mülkiyet ve Tam Mülkiyet Şeklindeki Miras İntikalleri nin Vergilendirilmesi ", MALİ SORUNLAR ÇÖZÜM DERGİSİ, Yıl:1, (1.Ağustos. 1985)
- ARIK, Kemal Fikret : Türk Hususi Hukuk Sistemi ve Yargı Sistemi, (Şahsın Hukuku, Aile Hukuku), Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayın No:76, Balkanoğlu Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, 1964.
- ARSAN, Üren : Vergi yükü Üzerine Bir İnceleme, (Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar), B.2, Ankara Üniversitesi SBF yayınları No:264, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975.
- ARSAN, Üren : " Vergi yükü ve Gelir Dağılımı " Maliye Mufettişleri Derneği Yayınları No:1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.

- ASYALI, Yaşar : Kamulaştırma Mevzuatı, (Kanunlar, Yönetmelikler, Genel Tebliğler, Örnekler), DSİ Basım ve Foto-Filim İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1977.
- AYITER, Nuşin : Miras Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından No:426, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.
- BARERE, Alain : Economie Et Institutions Financières, Tome I, Libraire Dalloz, Paris, 1965.
- BAŞAR, Mübin : "Veraset ve İntikal Vergisi", İKTİSAT VE MALİYE DERGİSİ, C.IV, S.11, (15.Şubat.1958).
- BAŞAR, Mübin : "Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Düşünceler", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Beşinci Seri, Sene: 1959, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:919, İktisat Fakültesi No:124, Maliye Enstitüsü No: 10, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.
- BATIREL, Ömer Faruk : Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1974.
- BATIREL, Ömer Faruk : Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, B.2, İstanbul İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:316/549, Meriçter Matbaası, İstanbul, 1979.
- BERKİ, Şakir : "Türk Medeni Kanununda Zilyetlik ve Tapu Sicili ile İlgili Prensipler ve Tapusuz Gayrimenkuller", HİFZİ TİMUR'un Anısına ARMAĞAN, Milletler Arası Hukuk ve Milletler Arası Münasebetler Enstitüsü yayını, İstanbul, 1979.

- BOHNET, Armin
(Çev: Ömer Faruk
BATIREL)
: " Servet Vergilemesinin Çeşitleri ve Etkileri ", (Derleme ve Çeviriler), Nİ-
NAD SAYAR'A ARMAĞAN, Mer/ter Matbaası,
İstanbul, 1980.
- BULUTOĞLU, Kenan
: Türk Vergi Sistemi, B.6, C.II, Ogun
Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara,
1979.
- ÇAĞAN, Nami
: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk
Yayınları, İstanbul, 1982.
- CEM, İsmail
: Türkiye'de geri kalmışlığın Tarihi,
B.7, Cem Yayınevi, İstanbul, 1979.
- CİN, Halil
: Osmanlı Toprak Düzeni ve Bu Düzenin
Bozulması, Kültür Bakanlığı Yayınları
No: 295, Araştırma ve İnceleme Eserle-
ri No:3, Yeni Gün Matbaası, Ankara, 1978.
- DİLİK, Sait
: Servetin Geniş Kitlelere Yayılması, An-
kara Üniversitesi SBF Yayınları NO:391,
Ankara, Üniversitesi Basımevi, Ankara,
1976.
- DOĞAN, A.Aykon
: " Türk Vasıtalı Vergilerini Arttırmak
İçin Alınması Gerekli Tedbirler ", Tür-
kiye'de Vergi Kayıplarının Önlenmesi
Sorunu, İstanbul Üniversitesi Yayınla-
rından No:2341, İşletme Fakültesi Yayın-
larından No: 71, Muhabebe Enstitüsü Ya-
yınlarından No: 22, Sermet Matbaası,
İstanbul, 1977.

- DUE, F.John : Maliye, İktisadi Bir Analiz, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1240, İktisat Fakültesi No:206, Maliye Enstitüsü No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967.
- EREN, Fikret : Mülkiyet Kavramı, Dr. RECAİ SEÇKİN'e ARMAĞAN, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No: 351, Ankara, 1974.
- ERGINAY, Akif : Vergi Hukuku, B.2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:290, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971.
- ERGINAY, Akif : Kam. Maliyesi, B.7, S Yayınları No:11, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979.
- ERVARDAR, Fehamettin : " Servet Vergisi ", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, Yıl: 6, S.72, (15.Şubat.1972).
- ESMER, Galip : Mevzuatımızda Gayrimenkul Hükümleri ve Tapu Sicili, Şark Matbaacılık, Ankara, 1967.
- FEYZİOĞLU, Bedi : " Mükellef Doğurucu Vakıa ", SBF Dergisi, C.VII, S.14, Yıl:1952.
- GÖRGÜN, Sevim : Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1823, İktisat Fakültesi No:317, Maliye Enstitüsü No:50, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1972.
- GROSCLAUDE, Jacques : L'impôt Sur La Fortune, (Administration Nouvelle), Berger-Levrault, 5.Rue, Auguste-Comte, 75006, Paris, 1976.

- GÜLLAP, Talat : Enflasyon Olayı, Atatürk Üniversitesi Yayınlarında No:532, İşletme Fakültesi No:69, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1979.
- GÜRSOY, T.Kemal : Türk Eşya Hukuku, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 425, Sevinç Matbaası, Ankara, 1978.
- EREN, Fikret
CANSEL, Erol
- HEPER, Fethi : Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 246/166, E.İ. T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1982
- HEREKMEK, Aykut : Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- HEREKMAN, Aykut : Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara, 1976.
- İL, İlhan : " Emlak Vergisi Kanunu Uyarınca Yapılacak Değerleme ve Değerlemede uygulanacak Esaslar ", VERGİ DÜNYASI, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S. Elli, (Temmuz, 1985).
- İRTEK, Saffet : Maliye Dersleri, İzmir İ.T.İ.A. Yayınları No: 44, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş., İzmir, 1965.
- KARAGÖZOĞLU, Fevzi : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve uygulaması, Vergi Hukuku Yayınları No: 6, Fon Matbaası, Ankara, 1977.
- KIZILYALLI, Hüsnü : Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları No: 286, Maliye Enstitüsü No: 33, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.

- KORKMAZ, Esfender : Vergi Yapısı ve Gelişimi, Ercivan Matbaası, İstanbul, 1981.
- KÖSEOĞLU, Haluk : "Ölünceye Kadar Bakma Akdi ve Şekil unsuru", ANKARA BAROSU DERGİSİ, S.2, Yıl: 1970.
- KÖPRÜLÜ, Bülent : Medeni Hukuk, Genel Prensipler, Kişinin Hukuku, (Gerçek Kişiler, Tüzel Kişiler), İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2612, Hukuk Fakültesi No: 586, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1979.
- MONANGE, Jean : L'impôt Complémentaire Sur Le Capital, Imprimere G. MARQUANT, 5.Rue, Thimonnier, Paris, 1943.
- MUTLIER, M.Kamil : Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:105/60, Sevinç Matbaası, Ankara, 1973.
- MÜEZZİNOĞLU, Ziya : "Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yüğü", (Türkiye'de Vergi Yüğü), Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları No:1, Sevinç Matbaası, Ankara, 1977.
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, B.3, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978.
- NEMLİ, Arif : Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2595, İktisat Fakültesi Yayın No: 443, Maliye Enstitüsü Yayın No: 63, Y.Güray Matbaası, İstanbul, 1979.
- NEUMARK, Fritz : Vergi Politikası, Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 2090, İktisat Fakültesi No: 357, Maliye Enstitüsü No:53, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.
- (Çev: İclal (FEYZİOĞLU) CANKOREL)

- NEUMARK, Fritz : Maliyeye Dair Tetkikler, B.3, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 118, İktisat Fakültesi No:9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1972.
- OĞUZMAN, M.Kemal : Miras Hukuku Dersleri, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1811, Hukuk Fakültesi No:402, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1972.
- OĞUZMAN, M.Kemal : Eşya Hukuku, Zilyetlik, Tapu Sicili, Menkul ve Gayrimenkul Mülkiyeti, Sınırlı Ayni Haklar, Kat Mülkiyeti, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1976, Hukuk Fakültesi Yayın No:424, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1975.
- ÖRÜCÜ, Erzin : Taşınmaz Mülkiyetine Bir Kamu Hukuku Yaklaşımı, (Mülkiyet Hakkının Sınırlanması), İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2132, Hukuk Fakültesi Yayınları No:473, Sulhi Garan Matbaası Koll. Şti., İstanbul, 1976.
- ÖZBALCI, Yılmaz : Vergi Usul Kanunu Ve Açıklamaları, (Usul Hukukunun Uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri İle), Favori Matbaası, İstanbul, 1977.
- ÖZCAN, Hüseyin : Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.
- ÖZER, İlhan : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları No:161, Güneş Matbaacılık, Ankara, 1974.

- ÖZER, İlhan : Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı (Yayınları) No:126_1966, Damga Matbaası, Ankar, 1966.
- ÖZER, İlhan : " Devlet Gelirlerinin Artışı ", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, S.115, Yıl:10, (15.Eylül.1975).
- ÖZER, İlhan : Vergilendirme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdare si Enstitüsü Yayınları No:163, Doğan Basımevi, Ankara, 1972.
- ÖZER, İlhan : Türkiye'de 1970-1983 Dönemi Enflasyonu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Geliştirme, Planlama ve Koordinasyon Kuruluşu, Yayın No:1984/261, Ankara, 1984.
- ÖZZEYBEK, Muammer : Açıklamalı ve Yorumlu Emlak Vergisi Uygulaması, (Emlak Alım, G.Menkul Kıymet Artış Vergileri), İstanbul Üniversitesi Basımevi, İstanbul, 1977.
- RHEIMS, Luis : Guride De L'Heritage, (Comment Donner, LÉguer, Hériter, Les Meilleures Options Fiscales), JCL attées, Paris, 1986.
- SABROLEŞRAFI, A.Hüseyin: " İran Hukukunda Kadın Eşin Mira Hakkı ve Kamu Düzeni Meselesi ", ONAR ARMAĞANI, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2354, Hukuk Fakültesi No:530, İdare Hukuku ve İdari Bilimleri Enstitüsü No:4, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1977.

- SELÇUK, M.Rıdvan : " Emlak Vergisine Getirilen "Maliyet Bedeli" ve "Asgari Ölçüde Birim Değer Esası ", VERGİ DÜNYASI, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını No:?, S.15, (Kasım.1982).
- SELİGMAN, R.A.Edwin : Théorie De La Répercussion Et De L'incidence De L'impôt, V.Giard_E.Brrére Libraires_Etiteurs, 16.Rue Soufflot Et 12. Rue Toullier, Paris, 1910.
- SELİGMAN, R.A.Edwin : " Vergilemede İn'ikas ve Yerleşme Problemine Giriş ", MALİYE ENSTİTÜSÜ TERCÜMELERİ, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:1148, İktisat Fakültesi No:171, Maliye Enstitüsü No:22, İkinci Seri, 1965, Ekim Basımevi, İstanbul, 1965.
- SÖZENLİ, Soysal : Taşınmaz Satış Vaadi Sözleşmesi ve Neden Olduğu Davalar, (Uygulamada), Kazancı Hukuk Yayınları No:55, Kazancı Matbaacılık Sanayi A.Ş., Ankara, 1986.
- ŞENER, Hasan : " Servet Vergisi ve Servet Beyanı ", MALİYE DERGİSİ, S.74, (Mart,Nisan,1985).
- ŞENER, Orhan : Kamu Ekonomisi, Eren Basımevi, İstanbul, 1980.
- TEKİN, Fazıl : Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, E.İ.T.İ.A. Yayınları No:192/222, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir, 1978.

- TIXIER, Gilbert : L'impôt Sur Les Grandes Fourtunes,
BERDOUTICQ, Lalanne : Première Partie, L.G.D.J., 20 Rue,
Daniel Soufflot, Paris, 1982.
- TIXIER, Gilbert : L'impôt Sur Les Grandes Fourtunes,
(Le Point Aprées Le Publication De Le
Doctrine De L'administration), Deuxiè-
me Partie, L.G.D.J., 20 Rue Soufflot,
Paris, 1982.
- TUNAYA, Tarık Zafer : Siyabi Müesseseler ve Anayasa Hukuku,
Siyaset İlmî Serisi No:9, Sulhi Garan
Matbaası Varisleri Koll. Şti., İstan-
bul, 1969.
- TUNCER, Selahattin : Teoride ve Pratikte Servet Vergileri,
E.İ.T.İ.A.Yayınları No:32/9, Sulhi Ga-
ran Matbaası Varisleri Koll.Şti., İs-
tanbul, 1966.
- TUNCER, Selahattin : Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ.A.Yayınları, No:
41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1969.
- TUNCER, Selahattin : Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadî Araş-
tırmalar Vakfı, No:23, İstanbul, 1970.
- TURHAN, Salih : Vergi Teorisi, Elektronik Ofset, İstan-
bul, 1979.
- TÜRK, İsmail : Maliye Politikası (Amaçlar, Araçlar ve
Çağdaş Bütçe Teorileri), B.4, S.Yayınları,
No:14, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979.
- UÇUL, İhsan : "Veraset ve İntikal Vergisinde Zamana
sımının Başlangıcı " ANKARA BAROSU DER-
GİSİ, C.XXIV, S.6, Yıl: 1967.
- ULOATAM, Özhan : Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi SBF
Yayınları No:413, Ankara Üniversitesi Ba-
sımevi, Ankara, 1978.

USTUNEL, Besim

: "Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Birinci Seri, Sene:1955, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:655, İktisat Fakültesi No:85, Maliye Enstitüsü No:1, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1956.

VELİDEDEOĞLU, Hıfzı
Veldet

: Türkçeleştirilmiş Metinleriyle Birlikte Türk Medeni Kanunu ve Borçlar Kanunu, C.I, B.2, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1975.

- Emlak Vergisi (Kanun, Tüzük, Kararname, Yünetmelik, Tebliğ, Talimat ve Tesbitler), T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, Güneş Matbaacılık, T.A.Ş., Ankara 1975.

- Erben und Vererben in Steuerlicher Sicht, Alle Rechte Vorbehalten, Deutscher Sparkassenverlag GmbH, Stuttgart, 1981.

- Türk Vergi Kanunları, C.I, ve C.II, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

- 1976 Bütçe Gelirleri Yıllığı, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Güneş Matbaacılık T.A.Ş., Ankara, 1977.

- 1977-1978 Bütçe Gelirleri Yıllığı, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Devlet İstatistik Enstitüsü Matbaası, Ankara, 1979.

- 1979 - 1983 Bütçe Gelirleri Yıllığı,
Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1983.
- 1984 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C. Ma
liye Bakanlığı, Eylül, 1983, Ankara,
1983.
- 1987 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, T.C.
Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ekim, 1986,
Ankara, 1986.