

# GAYRİMENKUL SERVETLERİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE YAPILAN SON DEĞİŞİKLİK HAKKINDA BAZI DÜŞÜNCELER

İsmail Hakkı ÜLKMEN

## Giriş :

1 Mart 1957 tarihli Resmî Gazetede yayınlanan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 28/2/1957 tarihli ve 6935 sayılı Kanunla Vergi Usûl Kanununun (V.U.K.) 279 uncu maddesi değiştirilmiştir. Bu madde, mezkûr bir vergiye matrah olan servetlerin değerlendirilmesine müteallik hükümleri ihtiva eden birinci kısmının üçüncü bölümünde yer almış olup bir vergiye matrah olan servet unsurları arasında mevcut bina ve arazinin değerlerinin ne suretle tesbit edileceğini göstermektedir. Bu madde hükmüne göre bina ve arazi ister bir ticarî işletmenin sermayesi meyana dahil bulunsun, ister şahsî servet mahiyetinde olsun «vergi değeri» ile değerlendirilir. Vergi değeri adı geçen kanunun 252 nci maddesinde tarif edilmiştir. Bu tarife göre «vergi değeri» arazide tahrir usûlü ile tesbit edilen kıymet, binalarda bina vergisi kanununa göre tesbit edilen safi iradın on mislidir.»

Bina Vergisi Kanununa göre safî irad, tahrir usûlü ile tesbit edilen gayri safî irattan tamir, idame ve itfa giderleri karşılığı olarak % 20 si indirildikten sonra kalan miktardan ibarettir. Binaların tahrir usulü ile tesbit olunan gayri safi iradı binanın kiraya verilmesi halinde normal şartlar altında mobilyasız olarak getirebileceği takdir olunan yıllık kira bedelidir.

Gayrimenkullerin değerlerinin tesbitine, gelir, kurumlar ve veraset ve intikal vergilerinin matrahlarını tesbit bakımından lüzum hasıl olmaktadır. Arazi vergisi bakımından da arazinin kıymetini tâyine lüzum var ise de o kıymet tahrir usulü denilen ayrı bir usule tâbi olup bahsimizle ilgili olmadığından üzerinde durmayacağız.

Gelir ve kurumlar vergileri bakımlarından bina ve arazinin değerlerinin tâyinine, bu gayrimenkullerin iktisadî bir işletmeye dahil olmayıp şahsî servet mahiyetinde buldukları hallerde yıllık amortismanlarının tesbiti için lüzum hasıl olmaktadır, veraset ve intikal vergisi bakımından da, veraset ve vasiyet yolları ile veya sair herhangi bir tarzda bedelsiz ve ivazsız olarak intikal eden bina ve arazinin vergiye matrah teşkil eden değerlerinin tesbiti bakımından ihtiyaç görülmektedir.

6935 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar bu vergiler bakımından bina ve arazinin değerlerini tesbit etmek gerektiği, bunların vergi değerleri alınmakta ,yani arazide, arazi vergisine matrah ittihaz edilen ve

tahrir usulü ile tesbit edilmiş bulunan kıymet aynen alınmakta, binâlar-  
da, bina Vergisine matrah ittihaz edilen ve yine tahrir usulü ile tesbit  
edilmiş bulunan gayri safî irattan  $\frac{1}{5}$  inin indirilmesi suretiyle bulunan  
safi irat on ile çarpılarak elde edilen meblâğ binanın değeri sayılmakta  
idi. Şu hale göre V.U.K. nunda yapılan son değişiklik esas itibarıyla ve-  
raset ve intikal vergisini hedef tutarak yapılmış olmakla beraber bu ta-  
dil gelir ve kurumlar vergilerini de ilgilendirecek mahiyet arz etmektedir.

### Yapılan değişikliğin mahiyeti :

V.U.K. nun 279 uncu maddesi 6935 sayılı Kanunla tâdilden sonra  
şu şekli almıştır:

«Madde: 279 — Ticarî sermayeye dahil olsun veya olmasın:

1 — Şehir ve kasabalardaki bil'umum binâlar ile arazi, vergi alaca-  
ğının doğduğu tarihteki durumlarına nazaran emsal bedelleri ile,

2 — Köylerdeki bil'umum binâlar ile arazi vergi değerleri ile ,  
değerlenir.

Lüzum görülen hallerde köylerdeki bina ve araziye de emsal bedel-  
leri ile değerlendirmeye Maliye Vekili yetkilidir. Emsal bedeli vergi değe-  
rinden aşağı olamaz.»

Maddenin, tadilinden önce ve sonraki metinleri karşılaştırılırsa, ya-  
pılan reğişikliğin mahiyeti kolaylıkla anlaşılır. Tadilden önce bina ve  
arazinin değerleri, tahrir usulü ile tesbit olunan değerler olduğu halde  
tadilden sonra şehir ve kasabalardaki bina ve arazinin değeri, bu de-  
ğerin tesbitini gerektiren vergi alacağının doğduğu tarihteki durumları-  
na nazaran takdir olunacak emsal bedelleri olacaktır. Köylerdeki bina  
ve arazi için eski hükümde bir değişiklik olmamıştır. Yalnız bunlardan  
lüzum görülenler Maliye Vekâletince, emsal bedelleriyle değerlendirilebi-  
lecektir.

Emsal bedeli V.U.K. nun 251 inci maddesinde «gerçek bedeli olmi-  
yan veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın  
değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı de-  
ğerdir.» şeklinde tarif edilmiş ve ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esa-  
sı, takdir esası olmak üzere üç şekilde tayin olunacağı ve tâyin için ka-  
nundaki sıranın takip edileceği gösterilmiştir. Bunlardan ilk ikisi gelir  
kurumlar ve veraset ve intikal vergileri bakımından kabili tatbik olma-  
dığından bu vergiler için bina ve arazinin değerlendirilmesine lüzum hasıl  
olan hallerde üçüncü esasa, yani takdir esasına başvurulması icabeder.  
Takdir esasına göre emsal bedeli, ilgililerin müraacatı üzerine, takdir

komisyonlarınca emsal bedeli tâyin olunacak malın maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle takdir edilir.

Şu halde yapılan tadil ile şehir ve kasabalarda bulunan bina ve arazinin vergi değeri yerine takdir komisyonlarınca takdir olunacak rayiç bedelleriyle değerlendirilmesi temin olunmuştur.

### Değiştirmeyi gerektiren sebepler:

Bu değiştirmeyi gerektiren sebepler, kanunun gerekçesinde, münhasıran vrasat ve intikal vergisi zaviyesinden ele alınarak izah edilmiştir. Bu açıklamalar iki noktada toplanıyor:

1 — Veraset ve intikal vergisinde, veraset veya vasiyet yolu ile veya sair bedelsiz ve ivazsız bir surette intikal eden bina ve arazinin vergiye matrah olacak değerleri, V.U.K. na göre vergi değeri olup bu değer ise bundan en az 20 yıl önce bina ve arazi vergileri kanunlarına göre yapılmış olan tahrirlerde konulmuş olduğundan, son yıllarda gayrimenkul değerlerinde vukua gelen önemli artışlar bu yüzden veraset ve intikal vergisinin matrahına girememekte ve vergi hasılâtı asgarî bir seviyeye düşerek tahakkuk ve tahsil giderleri yüksek bir vergi halini almaktadır. Her ne kadar V.U.K. nunda bina ve arazi vergileri tahrirlerinin on yılda bir tekrarlanabileceği gösterilmiş ise de muhtelif sebep ve âmillerle bugüne kadar yeni bir umumî tahrir yapılmamıştır.

2 — Veraset ve İntikal Vergisine matrah olacak gayrimenkul değerlerinin eski tahrirlerde takdir edilmiş olan kıymetlere dayandırılması bazı vergi adaletsizliklerine de yol açmaktadır. Bu cümleden olarak umumî tahrirlerden sonra ve bilhassa son yıllarda inşa edilmiş olan binalar, umumî tahrirler sırasında mevcut olanlara nazaran daha ağır surette vergilendirilmektedir. Gerçekten yeni inşa olunan binalara, inşalarının bittiği tarihteki rayiçler esas tutularak gayri safî irat takdir edilmekte olduğundan eski binalarda 20-30 yıl önceki rayiçlere göre takdir edilmiş olan gayri safî iratlar vergi değerinin tâyinine esas olurken yeni inşaatta bu değer, son yılların rayiçlerine göre takdir edilmiş olan gayri safî irada dayanmakta ve bu hal, aynı değerde bulunan iki bina arasında vergi bakımından fark doğurmaktadır.

Bt sebeplerden dolayı bina ve arazinin veraset ve intikal vergisine matrah olarak alınacak değerlerinin tesbitinde vergi değeri yerine diğer servet unsurlarının değerlendirilmesinde olduğu gibi emsal bedelinin alınmasını temin etmek maksadiyle V.U.K. nun 279 uncu maddesi değiştirilmiştir. (1)

(1) T.B.M.M., Devre: X. İçtima: 3 zabıtlarına bağlı 138 sayılı basma yazı.

**Değiştirmeden doğacak sonuçlar:**

Yukarıda temas ettiğimiz veçhile bu tadil ile veraset ve intikal vergisine matrah olacak gayrimenkullerin değerlerini tâyin usullerini değiştirmek maksadı takip edilmiş olmakla beraber tadil gelir ve kurumlar vergileri bakımından şahsî servet unsuru durumunda olan gayrimenkuller için ayrılacak yıllık amortismanların tesbitini de ilgilendirmektedir. Tâdilin bu vergiler bakımından doğuracağı sonuçları başka bir yazıya bırakarak burada yalnız veraset ve nitikal vergisi bakımından tadilden doğacak sonuçları inceliyeceğiz. Esase girmeden önce değer tâyini bakımından mükellefler arasında yapılan ayırmaya hemen işaret etmek isteriz.

6935 sayılı Kanun şehir ve kasabalarda bulunan gayrimenkullerle köylerde bulunanları ayrı değerlendirme ölçülerine tâbi tutmakla şehir ve kasabalardaki gayrimenkul sahipleriyle köylerdeki gayrimenkul sahipleri arasında tâbi olacakları vergi mükellefiyeti bakımından bir farklılık yaratmıştır. Bu hal vergide eşitlik prensibini zedelemiş ve adalet prensibini ihlâl etmiştir. Bu yüzden şehir ve kasabalarda bulunan gayrimenkuller daha ağır bir mükellefiyet altına girmiştir. Kanunun gerekçesinde, bu farklı muamelenin sebebi «her hâdise için yeniden yapılacak değerlemenin gerektireceği masraf ve külfetler ile köylerimizin hususî durumu nazara alınarak köylerdeki bina ve arazi için evvelce olduğu gibi yine vergi değeri esasının kabulü...muvafık görülmüştür.» şeklinde izah ediliyorsa da bu izah, mükellefler arasında ikilik yaratmağı mazur gösterebilecek bir ikna kudreti taşımamaktadır. Bütün fertlerin vergi karşısında eşitliği gibi yüksek ahlâkî ve malî bir prensibin ihlâlinde hiç olmazsa cemiyet bakımından çok esaslı bir fayda mevcut bulunmalı idi.

Tâdilâtın veraset ve intikal vergisi üzerindeki tesirini malî ve sosyal veçhelerden ele alarak incelemek icabeder.

**A — Tadilâtın malî veçhesi:**

Son tadilâtın malî bakımdan portesi büyüktür.

1957 yılı gelir bütçesinde veraset ve intikal vergisi tahminlerinde geçen yıllara nazaran görülen artış da bunu göstermektedir. Gerçekten 1955 yılında bu vergiden 7.484.531 lira tahsil edilmiş ( o yıla kadar tahsil olunanların en yükseği) ve 1956 yılı için 12 milyon lira tahmin edilmiş iken 1957 yılı için 42 milyon lira tahmin olunmuştur; bu tahmin geçmiş son iki yıla nazaran 3,5-6 misli bir fazlalık ifade etmektedir.

1957 malî yılına kadar gayrimenkullerin veraset ve intikal vergisine matrah olarak vergi değeri alındığı halde bu yıldan itibaren şehir ve

kasabalardaki gayrimenkuller ile köylerde Maliye Vekâletince lüzum görülen gayrimenkullerde vergi matrahı olarak rayiç bedel alınacaktır. Yukarıda özetlenen kanun gerekçesinde de belirtildiği veçhile bina ve arazi vergilerinin tahrir kıymetine dayanan ve en az yirmi, otuz yıl önceki rayiçlere göre takdir edilmiş olan vergi değerleri, kısmen para kıymetindeki düşmelere muvazi olarak kısmen de diğer iktisadî ve içtimaî sebeplerle gayrimenkul değerlerinde vukua gelen devamlı artmalar karşısında gerçeğin çok altında kalmakta idi.

Veraset ve intikal vergisi, bir servet ve sermaye vergisi olmak itibariyle intikal eden servetin gerçek değerine dayandırılması zaruridir. Nitekim bu vergiyi tatbik eden bütün orta ve batı Avrupa memleketlerinde ve Amerika Birleşik Devletlerinde vergiye matrah olarak, intikal eden menkul ve gayrimenkul malların ölüm veya sair sebeplerle vaki intikal tarihindeki değerleri alınmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi memleketimizde ilk defa 3 Nisan 1926 tarihli ve 797 sayılı Kanunla ihdas edildiği tarihtenberi gayrimenkul malların vergi değeri adı geçen vergiye matrah olarak alınmıştır. İlk defa olarak 6935 sayılı Kanunla yapılan tadil neticesinde bu vergi gerçek değerler üzerinden alınmağa başlanmıştır. Kanunun gerekçesinde ifade edilen tadil sebepleri yerindedir. Bugüne kadar gayrimenkullerde bir tapu harcı mahiyetinden ileriye geçemeyen bu vergi, son tâdil ile gerçek mahiyetine ircâ edilmiş olmaktadır. Bu suretle bina ve arazi vergilerinde tadilât muameleleri neticesinde takdir edilmiş olan ve yekdiğerinden farklı rayiçlere dayanan kıymetlerin vergiye matrah ittihaz edilmesinden doğan adaletsizlik de ortadan kalkmış olacaktır.

Ancak bu tadilden beklenen malî faydaların elde edilebilmesi ve bu yüzden mükelleflerin haksız ve ölçüsüz takdirler karşısında kalmaması, emsal değerleri takdirlerinin çok dikkat ve ihtimam ile yapılmasına bağlıdır. Harçlar Kanununda, tapu harçlarına matrah ittihaz olunan değerlerin rayiç değerler ile mukayesesi ve fark % 30 u geçtiği hallerde ikmalen harç tarhedilmesi hakkındaki hükmün tatbikatı, idarenin bu hususta beklenen dikkat ve ihtimamı gösteremediğini ortaya koymuştur. Emsal bedelini takdir edecek olan takdir komisyonlarının kuruluş tarzı ve üyelerinin vasıfları gözden geçirilirse bu vazifeyi hakkiyle başaracak bir formasyonda olmadıkları görülür. Binaenaleyh yukarıda işaret ettiğimiz veçhile bu takdirlerin, komisyonların zatî görüş ve anlayışlarına terkedilmeyerek Maliye Vekâletince yapılacak incelemeler ile tesbit olunacak bazı objektif ölçülere bağlanması ve imkân nisbetinde otomatik hale getirilmesi temenniye şayandır. Hattâ doğrudan doğruya emsal bedelinin takdiri yerine tahrir kıymetleriyle rayiç bedeller arasındaki em-

sal farklarının üç yılda bir mütehassıs elemanlar vasıtasıyla tesbit edilerek vergi değerlerinin bu emsal farkları ile çarpılması suretiyle vergiye matrah olacak değerın tesbiti cihetine gidilmiş olsaydı hem gayeye daha kolay ve pratik bir yoldan varılmış hem de büyük haksızlıklara yol açılmamış olurdu. Nitekim Belçika Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu icabında kullanmak üzere hükümete böyle bir yetki vermiştir. (2) Çok yeni inşa edilmiş binalar için de formül bulunabilirdi.

### B — Tadilâtın sosyal veçhesi:

Tadilâtın malî veçhesinden ziyade sosyal veçhesi önemlidir. Malî veçhede nihayet verginin randımanını arttırmaktan başka bir netice görülemez. Halbuki verginin, gayrimenkullerde vergi değeri yerine rayiç değere dayandırılması, küçük servetlerin parçalanıp dağılmasını intaç edebilir. 1957 malî yılına kadar gayrimenkuller vergi değeri üzerinden teklif edildiği ve tahakkuk eden vergi üç yılda bina ve arazi vergileri ile birlikte tahsil olunduğu cihetle, mükellefler bu vergiyi gayrimenkullerin iradı veya şahsî gelirleri ile ödemek imkânını elde etmekte ve bunun için mirastan bir kısmının paraya çevrilmesine lüzum kalmamakta idi. Vergi rayiç değer üzerinden tarhedilince birdenbire on, on beş misli artacaktır. Bilhassa kendilerine mesken olarak kullandıkları bir ev miras kalmış olan dar ve sabit gelirli şahısların vergiyi ödemek için bu gayrimenkulü satmak veya ipotek etmek -ipotek yolu ile isitkraz imkânları bulunabilirse- mecburiyetinden kurtulamıyacakları tahmin olunabilir.

Yabancı mevzuatta da veraset vergisine rayiç değerler esas tutulmakla beraber mirasın parçalanmamasını ve bilhassa çok çocuklu ailelerin korunmasını sağlayacak tedbirler alınması da unutulmamıştır. Vergi, rayiç değerlere dayandırılırken, bir çok boşluklarla rolü olan veraset ve intikal vergisi kanunumuzun bir bütün halinde ele alınmıyarak, yalnız vergi matrahının arttırılmasıyla iktifa edilmesi, doğru olmamıştır. Bilhassa ana, baba ve çocuklar arasında vaki intikallerde, intikal eden menkul ve gayrimenkul malların hep beraber katlanılan mahrumiyetler neticesi elde edilmiş olduğunun nazara alınması ve bu maksatla matrahtan tenzilât kabul edilmesi lâzım gelirdi. Kanunumuzda bu kabilden tenzilâtlar çok cüz'idir, ve yalnız ev eşyasiyle menkul mallara ait olup her biri 300 lirayı aşmayan mirasçı hisselerine inhisar etmektedir. Bu istisnalar küçük servetlerin parçalanmasını önleyebilecek genişlikte değildirler. Bundan başka kısa bir devre içinde üst üste bir kaç ölüm vukuu ile, aynı malların müteaddit defalar vergilendirilmesi halinde servetin tama-

(2) Le regime fiscal des successions et des donations en France et à l'étranger (Bulletin de législation comparé 2<sup>ème</sup> Année No. 6 Paris 1942, Sa : 539

miyle hazineye intikal etmesini önlemek üzere vergiden bir indirim yapılması da kanunumuzda derpiş edilmiş olmadığından üç beş yıl gibi kısa devreler içinde bir kaç ölüm vukuu halinde büyük servetlerin bile hazineye intikal etmesi neticesi hasıl olabilir. Yabancı mevzuatta böyle bir hali önleyecek tedbirlerin de alınması gözden kaçırılmamıştır.

Bilindiği gibi veraset ve intikal vergisi, malî gayeden ziyade sosyal gaye ile vazedilen bir mükellefiyettir. Bu vergi ile cemiyet içinde büyük servetleri ortadan kaldırmak, fertler arasındaki servet eşitsizliklerini tesviye etmek gayeleri takip edilir. Bu gaye fiiliyatta hiç bir memlekette tahakkuk edememiştir. Uzun zamandanberi tatbik edilmesine rağmen vergi bu sosyal rolünü, servetlerin terakümüne mani olan gelir vergisi kadar dahi, ifa edememiştir. (3) Veraset ve intikal vergisi zamanımızda nüfus politikasının bir âleti gibi kullanılmakta, çok çocuk bırakarak ölenlerin ailelerine matrahtan tenzilât yapıldığı gibi ayrıca mirasçılardan çok çocuklu olanlar için de tenzilât kabul edilmekte, buna karşılık bekârların, çocuksuz evlilerin, bir çocuklu evlilerin vergilerine zam yapılmaktadır.

**Fransa'da:** aileyi himaye etmek isteyen ve en az üç çocuklu bir ailenin millî ve sosyal görevini ifa edebileceğini nazarı itibara alan kanun vaznı, en az üç çocuk bırakarak ölen kimselerin terkettikleri servetin veraset vergisi sebebiyle parçalanmamasını ve mümkün olduğu kadar aile arasında devam etmesini sağlayacak müteaddit himaye tedbirleri almıştır.

14 Nisan 1952 tarihli kanunla yapılan son tadilâtle arttırılan ve genişletilen bu himaye, gerek ölenin çok çocuk bırakması, gerekse mirasçıların çok çocuklu olması bakımlarından ve ayrıca sağ kalan eşin korunması için verginin matrahından ve vergiden müteaddit indirimleri ihtiva etmektedir. Bunları aşağıda özetliyoruz:

Ölen, sağ veya fûruu ile temsil edilen üç ve daha fazla çocuk bırakmış ise:

1 — Fûru ve sağ kalan eşin hisselerine düşen miras kıymetinden 5 milyon franklık bir indirim yapılır. Bu indirim sağ veya temsil edilen her çocuk için veya ölenin bakmakta olduğu her usul için 3 milyon frank arttırılır. İndirim ilk önce sağ kalan eşin hissesinden yapılır. Bu hissedenden artan indirim miktarına her usul ve fûru için üçer milyon hesabıyla yapılacak zamlar eklendikten sonra bulunan miktra usul ve fûruu arasında.

(3) Groves (Harold. M.) Le choix d'une forme appropriée des droits de successions (Revue de Sc. et de légis. fin. Année : 44 1952 Sa : 279 (9) sayılı dipnotuna bak.)

kanunî miras hisseleri nisbetinde taksim edilerek her birinin hissesinden indirilir.

2 — Usul, fûru, karı ve koca arasında ölüm sebebiyle vaki intikallerde tatbik olunan vergi tarifesi de ailenin korunmasını hedef tutmaktadır. Usul ve fûru ile eş için tatbik olunacak tarife ile kardeşler ve daha uzak civar hısımlara ve hiç akraba olmıyanlara tatbik olunacak tarifeler ayrılmıştır. Birinci guruba girenlere tatbik olunacak tarifede miras hissesi 1 — 500.000, 500.000 - 2.000.000, 2 — 10 milyon, 10 milyondan yukarı olmak üzere dört kademeye ayrıldığı ve birinci kademeyi teşkil eden 500.000 franga kadar servetlere çocuk adedine göre % 6 - 13 nisbetleri tatbik olunduğu halde diğer tarifede 1 - 500.000 frank arasındaki servetler beş kademeye ayrılmış ve çocuk adedi nazarı itibara alınmaksızın kardeşlere vaki intikallerde % 21,85 - 40,25 amca, dayı, hala, teyze ve yeğenlere vaki intikallerde % 27,60 - 46, dördüncü dereceden yukarı akraba ile hiç akraba olmıyanlara vaki intikallerde % 33,35 - 51,75 nisbetlerine tâbi tutulmuştur. (4)

Birinci tarifede çocuk adedine göre en düşük ve en yüksek nisbetler şöyledir:

	İlk kademe 500.000 fr.a kadar	Son kademe 10 milyon fr.tan fazla
	%	%
Ölen üç çocuk bırakmış ise	6	24
Ölen iki çocuk bırakmış ise	8	30
Ölen bir çocuk bırakmış veya çocuk bırakmamış ise	13	35

Kardeşler ve civar hısımlarla akraba olmıyanlar arasında aynı miktarlara göre en düşük ve en yüksek nisbetler de şöyledir:

	500.00 fr. ka	10 m.fr.dan.faz.
Kardeşler	21,85 — 40,25	48,30
Amca ... Dayı ... ilâh	27,60 — 46	54,05
Dördüncü dereceden yukarı akrabalarla hiç akraba olmıyanlar	33,35 — 51,75	59,80

Haddizatında çok yüksek bulunan müterakkiliği hafifletmek üzere ayrıca azamî vergi miktarları da derpi şedilmiştir. Şöyle ki matrahtan yapılacak indirimlerden sonra müterakki tarifeye göre hesaplanacak vergi

(4) Bu tarifeler için bak, Laufenburger (Henry) Economie du système fiscal français national et local, Paris 1954 Annxe mobile No. I, Sa : 4 ve No. II Sa : 14



Ölen sağ veya temsil edilen üç ve daha fazla çocuk bırakmış ise usul, rüruu, karı ve kocalar için	% 20
Ölen sağ veya temsil edilen iki çocuk bırakmış ise usul, füruu, karı ve kocalar için	% 25
Ölen sağ veya temsil edilen bir çocuk bırakmış veya çocuk bırakmamış ise usul, füru, karı ve kocalar için	% 30
Kardeşlere vaki intikallerde	% 40
Amca, dayı, ilâh vaki intikallerde	% 45
Hiç akraba olmıyanlara vaki intikallerde den fazla olamaz.	% 50

3 — Matrahtan yapılan tenzilât ve azamî vergi miktarları tâyininden başka, mirasçının aile ve çocuk durumuna göre de vergiden ayrıca indirim yapılmaktadır. Mirasçı, sağ veya füruları ile temsil edilen üç veya daha fazla çocuk sahibi ise vergisi % 100 indirilir. Şu kadar ki bu indirim ikinciden sonraki beher çocuk için, usul ve fürudan olan mirasçılarda 200.000 frangı, diğer mrasçılardai 100.000 frangı aşamaz.

4 — Bu tenzilâtlara karşılık ölüm tarihinde 30 yaşını geçmiş olup da evli bulunmıyan veya boşanmış olup da çocuksuz bulunan mirasçılardan vergisine ve yuakrıda gösterilen azamî vergi hadlerine % 25, keza mezkûr yaşı geçmiş olup da çocuksuz bulunan evli veya dul mirasçılardan vergilerine ve azamî vergi hadlerine % 15 zam yapılır. Ancak mirasın açıldığı tarihten itibaren bir yıl içinde mirasçının bir çocuğu dünyaya geldiği ispat olunursa zamlar iade edilir. (5)

Fransa'da millî dayanışma fonuna gelir sağlamak maksadiyle 30 Haziran 1956 tarihli ve 56-639 sayılı bir kanunla ivazsız intikaller için yeni bir vergi ihdas edilmiştir. Bu vergi, veraset ve intikal vergisinden tamamiyle ayrı bir mahiyet arzetymekte ve veraset vergisini hiç bir şekilde tâdil etmemekte ise de mezkûr verginin matrahından indirilmediği cihetle ona inzimam etmektedir. Vergi gerek ölüm dolayısıyla vaki intikallere, gerekse sair ivazsız intikallere şâmil olup 2 milyon frangı aşan terekelere tatbik edilmektedir. Terekeden bir kısmı, mirasçı olmıyan kişilere vasiyet edilmiş olduğu takdirde bu kısımlar mirasçılara intikal eden terekeden indirilerek ayrıca vergilendirilmekte, mirasçılardan vergisi de kalan tereke üzerinden hesaplanmaktadır.

Vergi mirasçı hisseleri nazarı dikkate alınmaksızın veraset vergisinde kabul edilen borç ve giderlerin indirilmesinden sonra kalan safi tere-

(5) Tafsilat için Laufenburger, a. g. e. sa: 227 - 228 ve Code général des impôts 1 ère édition 1950 madde : 770 - 776

kenin tamamı üzerinden müterakki bir tarifeye göre alınır. Bu vergi veraset vergisinde çocuklar ve eşler için kabul edilmiş olan indirimler yapılmadan hesaplanır ve veraset vergisinin matrahından indirilmediği gibi azamî vergi hadlerinin hesabında da nazarı itibara alınmaz.

Verginin tarifesi 2 milyondan yukarı servetleri 5 milyon franga kadar beş tranş'a ayırmış olup 2 milyondan yukarı servetlerde ilk 2 milyon için % 1 den başlamakta ve birer milyonda % 1 artarak 5 milyondan yukarı servetler için % 5 nisbeti tatbik edilmektedir. (6)

**İsviçre**'nin Zürih Kantonunun veraset vergisinde 18 yaşını geçmiş olan çocuklar, torunlar, torunların çocukları, ana ve babadan her birinin miras hissesinden 20.000 isviçre frangı, 18 yaşını aşmamış olan fûru ile bakım ve idareye muhtaç çocuklar, torunlar ve torunların çocuklarının miras hisselerinden 30.000 frank, kardeşlerin, büyük baba ve analardan her birinin miras hisselerinden 3000 isviçre frangı indirilir.

Vergi tarifesi müterakki olup intikal eden servetler altı kademeye ve mirasçılar da altı dereceye ayrılmıştır. Birinci kademeyi teşkil eden 10.000 isviçre frangına kadar olan servetlerde birinci dereceye giren fûru için vergi nisbeti % 2 ve ikinci dereceye giren usul için % 4, sonuncu kademe olan 460.000 isviçre frangına kadar olan servetlerde mütekabilen % 7 ve 14 dür. 500.000 isviçre frangını aşan servetler, nisbî şekilde ve mütekabilen % 6 ve 12 üzerinden vergilendirilir.

Sağ kalan karı veya koca vergiden tamamıyla muaftır. (7)

**Batı Federal Almanya** veraset vergisinde tarife tatbikatı bakımından mükellefler beş sınıfa ayrılmış olup her sınıfın vergi nisbeti ayrıdır. Müterakkilik tranş usulüne göre olmayıp matrahın tamamı, hangi kademeye girmekte ise o kademenin nisbeti üzerinden vergilendirilir. Birinci sınıfa giren mükelleflere vaki intikallerde matrahtan 30.000 doyc mark ve ikinci sınıfa giren mükelleflere vaki intikallerde 20.000 DM. tenzilât yapılır. Sağ kalan eşin ölenen olmuş çocukları veya bunların çocukları (torunlar) veya ölenle birlikte evlât edinmiş oldukları çocuklar vergi alacağıının doğduğu tarihte sağ iseler eşin miras haddi 30.000 DM. kı aşmamak şartıyla eş vergiden tamamen muaftır. III ve IV. sınıflara giren mükelleflerin miras hisseleri 2000 ve V inci sınıfa giren mükelleflerin miras hisseleri 500 marktan az ise vergiden muaftır.

Birinci sınıfa giren mükellefler şunlardır:

1 — Eş (şayet, ölüm tarihinde çocuğu bulunmak sebebiyle vergiden muaf değilse)

(6) Dictionnaire fiscal permanent sa: 494 A, B, C

(7) Die Steuerne Schweiz - Kanton Zurich Stande I. Januar 1948

2 — Meşru çocuklar, evlât edinilmiş çocuklar, kendilerine meşru çocuk hakkı tanınanlar, eşin ilk izdivacından doğmuş çocuklar,

İkinci sınıfa giren mükellefler de birinci sınıfın 2 nci numarasında yazılı olanların fūrûlarıdır. Ancak evlât edinilmiş olanların fūrularının bu sınıfa girmesi için bunların da evlât edinilmiş olması şarttır.

İntikal eden mallar, son beş yıl içinde bir veraset vergisine tâbi olmuş ise bu mallara isabet eden vergi yarıya, eğer aynı mallar son beş yıldan daha uzak ve fakat on yılı geçmeyen bir devre içinde vergilendirilmiş ise bunlara isabet eden vergi dörtte üçe indirilir. (8)

**Belçika**'da veraset vergisi müterakki tarifeye dayanır. Tarifede müterakkilik tranş usulü ile tatbik olunur. Ölenin çocuk veya torun bırakıp bırakmadığına göre eşlerin vergi nisbetleri farklıdır. Meselâ birinci kademeyi teşkil eden 20.000 franga kadar servetlerde çocuğu veya torunu bulunan eşlerin vergi nisbeti % 1,25 iken çocuk veya torun bulunmadığı takdirde % 6 dir; sonuncu kademeyi teşkil eden 10 milyon franktan yukarı servetlerde aynı nisbet sırası ile % 14 ve % 28 dir. Usul ve fūru ile sağ kalan eşin miras hisselerinden 20.000 belçika frangı indirim yapılır. Bir indirim reşit olmıyan her çocuk için reşit oluncaya kadar geçecek her yıl için ayrıca 1000 franga attırılır ve sağ kalan eşe de, çocukların her birine yapılan munzam indirimin yarısı tutarında munzam indirim yapılır.

Hesaplanan vergiden mirasçının mirasın açıldığı tarihte mevcut her bir çocuğu için % 2 indirim yapılır. Sağ kalan eşin vergisinden, ölenden olup da mirasın açıldığı tarihte sağ bulunan her çocuk için % 4 indirilir.

7000 belçika frangından aşağı safi miras hisseleri veraset vergisinden tamamiyle muaftır.

Vergiye tâbi bir intikali takip eden bir yıl içinde vaki ve ölüm hâdisesinden doğan mütevali intikaller vukuunda bu intikallerden alınacak vergiler, evelce aynı mallardan alınmış olan vergi miktarını aşmamak üzere yarıya indirilir. (8)

**Amerika Birleşik Devletlerinde** merkezi Devlet mirasın heyeti umumiyesi üzerinden Federal Devletler de her mirasçıya düşen miras hissesi üzerinden veraset ve intikal vergisi almaktadır. Federal Devlet vergisin-

(8) Statistiques et Etudes Financières, Supplément Finances Comparées No. 12, 1951, sa: 636 ve No. 82 Octobre 1955 sa: 1152  
Statistiques et Etudes Financières Supplément Finances Comparées No. 12 sa: 675

den, Federe Devletlere ödenen vergiler mahsup edilir. Bundan başka miras meyanına dahil olan servetten bir kısmı, ölene, ölümünden beş yıl öncesine kadar olan müddet içinde hibe edilmiş ve vergiye tâbi tutulmuş ise bu kısım vergiden muaftır. Verginin matrahını teşkil eden net aktif değerinden 60.000 dolar indirim yapılır. (9)

Yukarıda misal verdiğimiz memleketlerin hepsinde veraset ve intikal vergisine, intikal eden malların rayiç bedelleri vergiye matrah ittihaz edilmekte ise de birinci derece akraba ve eşlere intikal eden servetlerin mümkün olduğu kadar korunmasını ve ailenin himaysini hedef tutan hükümlere de geniş bir yer verildiği görülmektedir. Sağ kalan eşler ya vergiden tamamiyle muaf tutulmakta veya matrahtan geniş indirimlere mazhar kılınmakta ve ayrıca çocuklar için de önemli indirimler yapılmaktadır.

Memleketimize gelince veraset ve intikal vergimizde aileyi himaye eden hükümler mevcut bulunmadığı gibi istisnalar da son derecede dar tutulmuştur. Gayrimenkul intikallerinde hiç bir muaflık veya matrahtan indirim kabul edilmemiştir. Menkul mal intikallerinde de 300 liraya kadar mirasçı hisseleri (mirasçılar arasında akrabalık derecesine göre hiç bir ayırma yapılmaksızın) vergiden istisna edilmiştir. Paramızın bugünkü satın alma gücüne göre 300 liralık istisnanın artık vergi üzerine bir tesir icra etmesi mümkün değildir, beş kişilik bir mirasçı gurubu için bu istisnanın menkul serbestten ayrabildiği miktar 1500 liradan ibaret kalmaktadır.

Sağ kalan eşler ile usul ve fûru için tatbik olunan vergi nisbetleri meselâ Belçika ve Almanya tarifelerindeki vergi nisbetlerine nazaran -translar mukayese edildiği takdirde- daha ağır buna mukabil civar hısımlar için yabancı memleketler tarifelerinden umumiyetle daha hafiftir. Hattâ denilebilir ki tarifemiz civar hısımları ve hiç akraba olmıyan mansup mirasçıları ölenin eşinden ve çocuklarından daha fazla himaye etmiştir.

Bugün yürürlükte bulunan tarifemiz 4040 sayılı Kanunla yapılan bir kat zam da nazarı itibara alınmak şartıyla sağ kalan eş ve fûru için 500 lirada % 2 den başlamakta ve müterakkilik 150.000 liraya kadar devam ederek bundan yukarı meblâğlar için nisbet % 30 a çıkmaktadır. Belçika tarifesinde aynı mükellefler için vergi nisbeti ilk trans olan 20.000 frankta (1120 lira) % 1,25 den başlamakta (bu nisbet çocuksuz eşler için % 6 dır) ve müterakkilik 10 milyon franga kadar devam ederek bundan

(9) Internal revenue Code of 1954. An Act revise the internal revenue laws of th. U. S.

yukarı meblâğlarda vergi nisbeti % 14 e yükseltmektedir. (Bu nisbet çocuksuz eşlerde % 28 dir.)

Kardeşler için tarifemizde vergi nisbetleri % 3-40 belçika tarifesinde % 10-53 tür. Hiç akraba olmıyanlar için tarifemizde vergi nisbetleri % 8-64, Belçika tarifesinde % 16 - 60 dır. Diğer taraftan tarifemiz, 150.000 liraya kadar olan servetlerde müterakki nisbetler tatbik ettiği halde bu hadden yukarı servetlerde müterakkilik durmakta ve bu suretle büyük servetler, küçüklerine nazaran daha hafif surette vergilendirilmiş olmaktadır. Müterakki verginin dayandığı marjinal faide mefhumu ve paranın bugünkü satın alma gücü nazarı itibara alınınca, veraset ve intikal vergisinde müterakkiliğin hiç olmazsa milyonluk servetlere kadar devam ettirilmesi ve tranşların başlarda geniş yukarılara doğru dar tutulması icabedeceği düşünülür.

Harpten önce 15-20 bin liraya inşa edilebilen beş altı odalı bir evin değeri bugün paranın satın alma gücüne göre 80-100 bin liradan aşağı değildir. Eşi ile iki çocuk bırakarak ölen bir kimseden böyle bir mesken kaldığı farz olunursa yüz bin lira rayiç değer üzerinden eş için 1020 lira asıl ve 1020 lira olağanüstü zam olmak üzere 2040 lira ve her çocuk için 1895 lira asıl ve 1895 lira olağanüstü zam olmak üzere 3790 lira veraset ve intikal vergisi tahakkuk edecektir ki bütün aile için 9520 lira vergi ödemek lâzım geelcektir. Bu vergi % 9,5 nisbetinde bir meblâğı ifade eder ve haddi zatında yüksek sayılmazsa da sabit gelimli bir memur ailesi için bu miktarın mirası tasfiye etmeden ödenmesi memleketimizin şartlarına göre hayli zordur. Aynı miktarda bir servetten Belçika'da ödenecek vergi eş için 665,67 lira ve çocuk başına % 4 hesabiyle yapılacak indirimden sonra 612,42 lira, çocukların her biri için 1121,5 lira olup bütün aile için 2855 liradır. Çocuklar ölü tarihinde reşit değillerse bu miktar daha da azaltılır. Fransız tarifesine göre matrahtan yapılacak indirimler dolayısıyla bu aile 100.000 liralık (12.500.000 Fransız fransı) (10) intikal dolayısıyla miras hisseleri üzerinden alınan veraset vergisinden muaf olacaktır. Millî dayanışma fonuna gelir sağlamak üzere ihdas edilmiş olan tereke vergisi olarak ödeyeceği meblâğ ise 3880 lira (485.000 Fransız fransı) ndan ibaret olacaktır.

Görülüyor ki gayrimenkullerin vergiye matrah olacak değerleri artırılırken bir mesken muaflığı veya ailenin himayesi bakımından matrah indirimi derpiş edilmemiş olması sosyal bakımdan bir hata olmuştur. Ay-

(10) 100 Fransız Fransı 0,80 lira hesabiyle (Merkez Bankası Bülteni Yıl: IV No. 12 Aralık 1956)

rica çok çocuklu aileler için batı memleketlerindeki emsali gibi vergiden veya matrahtan çocuk ve aile tenzilâtı yapılması da gereklidir.

Burada yeri gelmiş iken kanunumuzun -bu defa hazine aleyhine- bir yanlışlığına daha temas edeceğiz. Bilindiği gibi veraset ve intikal vergisi kanunumuz yalnız miras yolu ile vaki intikalleri değil, vasiyet ve hibe yolu ile veya sair suretle vaki bedelsiz ve ivazsız intikalleri de şümülüne almıştır. Kanunumuz bir çok memleketler mevzuatının aksine olarak veraset yolu ile vaki intikaller ile vasiyet veya sair suretle vaki intikalleri ayrı tarifelere tâbi tutmuştur. Veraset yolu ile vaki intikallere tatbik olunan (1) sayılı tarifede müterakkilik 500 liradan 150.000 liraya kadar devam ettirildiği halde vasiyet ve sair suretle vaki intikallere ait (2) sayılı tarifede 50.000 lirada durdurulmaktadır. Bu tranşa kadar her iki tarifenin dilimleri aynı olmakla beraber vergi nisbetleri (2) sayılı tarifede % 1 fazladır. Ancak 10.001 liradan itibaren (2) sayılı tarifenin nisbetleri azalmaktadır. Gerçekten 10.001 - 25.000 lira arasındaki servet kısmından alınacak verginin nisbeti her iki tarifede de % 5 olup 25001 - 50.000 lira arasındaki kısım (1) sayılı tarifede % 7 ve (2) sayılı tarifede % 6 nisbetine tâbidir. (1) sayılı tarifede 50.001 liradan yukarı servet kısımlarında 50.001 - 100.000 lira arasındaki kısım için % 9, 100.001 - 150.000 lira arasındaki kısım için % 10, 150.001 liradan fazla servetler için % 15 nisbetleri vazedilmiş iken (2) sayılı tarifede müterakkilik 50.0001 lirada durmakta ve ondan yukarı servetlerin miktarı ne olursa olsun % 8 vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu suretle vasiyet yolu ile veya sair bedelsiz ve ivazsız bir surette vaki intikaller, veraset yolu ile vaki intikallere nazaran 10.0001 liradan yukarı servetler için daha hafif vergilendirilmektedir. Böylece büyük servet sahipleri tarafından ölümden kısa bir zaman evvel servetinin mirasçılara hibe edilmesi, daha hafif bir şekilde vergilendirilmesini temin için kâfi gelecektir. Zira kanunumuz bazı yabancı mevzuatta olduğu gib ölüm tarihinden muayyen bir zaman önce mirasçılara yapılmış olan hibelerin vergi bakımından miras hükümlerine tâbi tutulacağı hakkında bir hükmü ihtiva etmemektedir. Nisbetlerin bu şekilde farklı ve vasiyet ve saire yolu ile vaki intikallerde daha hafif tutulmuş olmasının hatalı olduğunu izaha hacet yoktur.

Gayrimenkullerin vergi matrahının rayiç değer olarak tesbiti ile ilgili bir hüküm de Tapu Harçları Kanununa ek 23/3/1950 tarihli ve

5625 sayılı Kanunda yer almış olup bunun da son tādil ile ahenkli hale getirilmesi icabederken gözden kaçmıştır. Bu kanunun birinci maddesinin son fıkrasına göre veraset ve intikal vergisi henüz tahakkuk safhasında iken mirasçılar intikal eden malları satmak isterler ise vergi değerinin % 15 ini yatırdıkları takdirde gayrimenkulü adlarına tesçil ettirerek satış yapabilirler. Kanunun tedvini zamanında, gayrimenkullerin veraset vergisine vergi değerleri matrah olduğu cihetle % 15 teminatın vergi değeri üzerinden alınması tabii idi ise de son tādilden sonra bunun yerine emsal bedeli kaim olduğundan bu meblâğın bir teminat değeri olabilmesi için, emsal bedeli üzerinden hesaplanması gerekeceği tabiidir. Binaenaleyh bu hükmün de tadili icap etmektedir. Veraset ve intikal vergisi kanunda yazımızın mevzuu ile ilgili bulunmayan daha bir çok boşluklar mevcut olduğundan adı geçen kanunun yeni baştan ele alınarak benzeri batı mevzuatı da incelenmek suretiyle memleketimizin şartlarına uygun yeni bir veraset ve intikal vergisi kanunu hazırlanması son tadil ile âcil bir zaruret haline gelmiş bulunmaktadır.

---