

«VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ HAKKINDA DÜŞÜNCELER»

Mübin BAŞAR

İst. Defterdar Muavini

1 — Mevzuun önemi :

Dinî düşüncelerin tesirile yapılan bir takım edalardan sarfınazar memleketimizde modern vergi anlamına uygun ilk veraset ve intikal vergisi 1926 yılında kabul edilmiştir. Zamanla bir hayli değişikliğe uğramış, nisbeti arttırılmış¹, hususî bir kanunla zam görmüş², istisna ve muafiyet pozisyonlarına bazı ilâveler yapılmış³ ve nihayet bu vergilerde de zamanlaşımı müessesesi kabul edilmiştir⁴.

Fakat bu tadilâtın hiç biri 1 Mart 1957 tarih ve 9548 sayılı Resmî Gazetede yayınlanmış bulunan 6935 sayılı kanun kadar radikal ve şümüllü olmamıştır.

Bilindiği gibi veraset ve intikal vergisinin değerlemeye ait usulî hükümleri bidayette bu vergi kanununun bünyesi içinde bulunuyordu. 1950 yılındaki vergi reformu sırasında değerlendirme bahsi Vergi Usul Kanununa mal edilmiştir. Ancak bidayette gayrimenkul servetlerin vergi değeri esasına ait hüküm aynen veraset ve intikal vergisindeki şeklini muhafaza etmiştir. Nitekim Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi gayrimenkul servetlerin vergi değeri ile kıymetlendirileceğinden bahsetmektedir. Halbuki sonradan yukarıda bahsi geçen 6935 sayılı kanunun vergi değeri yerine emsal bedelini kabul etmek suretile 279 uncu maddede yaptığı değişiklik veraset ve intikal vergisi matrahlarında hazine lehine oldukça yüksek ölçüde bir tahavvül vücade getirmiştir. Bunun halk tabakaları arasındaki reaksiyonu oldukça derin olmuştur. Nitekim bu durum Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun yeniden ele alınmasını ve radikal bir revizyona tâbi tutulmasını icap ettirmiştir.

[1] 1836 sayılı kanun.

[2] 4040 sayılı kanun.

[3] 5381 sayılı kanun.

[4] 5432 sayılı kanun.

Bu mevzuun ele alınmış olmasının en esaslı sebebi bu noktada toplanır. Yani konu aktüel bir mahiyet almıştır. Diğer taraftan umumî vergi hasılatı içinde bu verginin isgal ettiği mevki ne kadar küçümsenirse küçümsensin, sosyal politika vasıtası olarak arzettiği önem dolayısıyla millî servet üzerinde icra ettiği tesirler, nisbeten fakir halk tabakasının yaşama imkânlarına yaptığı tazyikler bu verginin üzerinde ısrarla durulmasını icap ettirir. Veraset ve intikal vergilerinin modern şekillerinde takip edilen asıl gaye, serbest rekabet sisteminde vücuta gelen servet inkısamını vergi vasıtasıyla tashih etmekten ibaret olduğuna göre⁵, ayrıca bu vergiyi siyasi rejim meselelerinin en önemli ham maddelerinden biri olarak kabul etmek icap eder.

Veraset ve intikal vergilerinin bir önemi daha var. Gelir, Kurumlar gibi devamlı gider vergisi gibi vasıtalı vergilerde, evvelden bilinen bir netice mevcut olduğu için, vergi yükü veraset ve intikal vergilerinde olduğu gibi âni tesir yapmaz. Bu hükmü gülücü mirasçılar denilen grup dışında kalanlar için kullanıyorum. Haddizatında bu tip mirasçılar için esasen veraset vergisinin hemen hemen hiç bir tesiri yoktur. Bilindiği gibi veraset ve intikal vergileri diğer vergilere nazaran ve hiç olmazsa bir nesil boyunca bir veya bir kaç defa daha geniş bir mükellef kütesini ilgilendirir. Malî cephesi, Devlet varidatı bakımından ne kadar ehemmiyetsiz olursa olsun, tesiri bu bakımdan geniştir.

Veraset ve intikal vergisinin vergi olayı olarak ele aldığı konu hoş olmayabilir. Buna rağmen tatbikatçılar bakımından yine de hoş demeyelim, enteresan bir tarafı vardır. Bu vergi diğer hukuk sahalarına yaptığı atıflar, beyan, inceleme, değerlendirme, tarh, tahakkuk ve tahsil tekniği bakımından bir bütünlüğü haizdir. Bu itibarla tatbikatçıyı zevkle meşgul eder. Yeni yetişen memurlara vergicilik sahasında esaslı malzeme temin ettiği için de didaktik bir mahiyet taşır.

Hemen şunu da ilâve etmek lâzımdır ki bütün bu ehemmiyet ve hususiyet daha ziyade veraset vergilerine matuftur. Ancak veraset ve intikal gibi biri esas diğeri talî iki ayrı tip hâdise evvelâ bir boşluğu doldurmak, saniyen vergilendirme tekniği bakımından

[5] Maliye ilmine dair ekonomik ve sosyolojik tetkiler, Prof. Dr. Fritz Neumark, 1940, İstanbul.

aynı sistem içinde mütalâa edilmiş ve zamanla beraber anılır olmuşlardır.

2 — Veraset ve İntikal Vergisinin tarihî gelişmesi :

Veraset ve intikal vergisinin istinat ettiği vergi olayı, mevzuun kolayca kavranmasını mümkün kılan bir hâdisedir. Ölen malsahibine zarar vermediği gibi makul hadler dahilinde kaldığı takdirde mirasçı üzerinde de büyük bir tesir yaratmaz. Bu noktai nazardan hareket edilmiş olacak ki veraset ve intikal vergileri çok eski çağlardanberi Maliye ilmine mevzu teşkil etmişlerdir. Nitekim mülkiyet ve tevarüs müesseselerini nizamlayan kaidelerin tarihî tekâmül seyri incelendiği takdirde yalnız eski çağların âmme müesseseleri değil, orta çağın feodal beyleri ile kiliselerinin dahi ölüme bağlı servet intikallerinden hisse almak yolunda bir takım haklar iddia ettikleri meydana çıkar.

Şarkda, mülkiyet ve tevarüs müesseselerine hâkim olan dinî düşünceler tesirlerini bu nevi âmme alacakları üzerinde de icra ederken, garpda bilhassa 16 ncı Yüzyılda veraset ve intikallerin bir vergi mevzuu olarak ele alınmağa başlandığı görülür. Devletler bir taraftan yeni çağa gire dursunlar, diğer taraftan çeşitli mevzulara temas etmiş bulunan Hümanistler Roma İmparatorluğunda denemiş bulunan «Vicesima hereditarium» örneğine uygun bir verginin hukukî mesnetlerini hazırlamağa girişmişlerdir⁶. Zira merkezî devletlerin teşekkül etmiş bulunduğu bu çağda Devlet masrafları bir vergi mevzuu olarak veraset ve intikal hâdiselerine de el atılmasını icap ettirecek yüksekliğe erişmiş bulunuyordu. Bununla beraber klâsik iktisat mektebi bu bakımdan devletçilik tezini savunanlara karşı sonradan şiddetli bir mücadeleye girişmiş ve tâ 19 uncu asra kadar böyle bir verginin yerleşmesine imkân nisbetinde mâni olmuştur.

[6] «Veraset vergisi üzerinde bir deneme», Doçent Sadun Aren, 1952, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi yayınlarından, sayı 24 - 26.

3 — Veraset vergisi ve intikal harcı :

Müdahaleci cereyanlara karşı yöneltilen bu mücadele, bilindiği gibi iktisadî liberalizmin esas umdesidir. Nitekim bu doktrine göre veraset vergisi tabii bir hak olan hususî mülkiyeti ve zarurî olarak buna bağlı bulunan tevarüs hakkını bertaraf eder. Servetin değerini azaltır. Sermaye terakümüne mâni olur. Bu fikirlerin zamanımızda dahi temsilcileri vardır⁷. İngiltere'de, Fransa'da ve Almanya'da sırasıyla Bastable, Lorey-Beaulieu «vergi sigorta primidir» nazariyesini ileri sürerek, devletin, servet intikallerinden sadece harç almasını kâfi bulurlar. Mademki servetin toplanması devletin himayesi sayesinde mümkün olmuştur, o halde vergi ile mükellef tutulan kimse bu himayenin bedelini ödemelidir. Diğer taraftan harç ancak intikal eden servetin geliri ile karşılanabilecek kadar cüz'î bir miktara baliğ olmalı ve asla serveti yok edecek bir genişlik iktisap etmemelidir. Bu fikirlerin benimsendiği devrelerde idarenin veraset ve intikal vergisi mefhumunu ağzına almıyacağını tabii karşılamak icap eder.

Devrin vergi nazariyecileri şu hale göre veraset ve intikal harçlarını tescil ve damga resimleriyle bir tutmuşlardır. Hemen ilâve edelim ki bu fikir zamanımızda da kısmen iltifata mazhar olmuştur. Nitekim veraset ve intikal vergilerinin ilk defa olarak memleketimizde tatbik edildiği 1926 yılından sonra bu verginin cibayet tekniğinin güçlüğünü ve dolayısıyla mükelleflerini bıktırıcı uzun muamelelere maruz bıraktığını, buna mukabii bilhassa büyük şehirlerde İhtisas Vergi Daireleri gibi masraflı teşkilât kurulduğu halde beklenilenden çok daha az hasılat temin edildiğini nazarı itibare alan kimseler, ölüm gibi bir hâdisenin bir vergi mevzuu olarak ele alınmasının esasen doğru olmadığını, menkul servet intikalleri için mevcut Dairelerden istifade edilebileceğini, gayrimenkul intikallerin ise Tapu İdareleri tarafından harç almak suretile vergilendirilmesinin mümkün olduğunu ileri sürmüşlerdir.

Bununla beraber harç mefhumunun işlenmesi servet intikallerinde özel bir vergi mevzuunun mevcut olduğunu göstermiştir. Bir Devlet alacağına mevzu teşkil eden olayın harç ve vergiye maruz hususiyetlerini ayrı ayrı mütalâa etmek icap eder. Bu hal intikal olayında daha bariz olarak görünür. Tevarüs müessesesiyle ilgili

[7] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

muamelelerle işgal eden resmî makamların, (Mahkeme, Tapu, Nüfus, İdareleri) ifa ettikleri hizmetlerin karşılığını teşkil eden hakikî harçları veraset ve intikal harçlarından ayırmak icap eder. Zira ikinciler daha ziyade bir vergi mahiyetini haizdirler. Harçların istinat ettiği olay bir el değiştirmenin tescilinden ibarettir. Buna mukabil veraset ve intikal vergileri yaşayanlar arasındaki servet alışverişlerinden alınan vergilerin mütemmim bir cüz'ü mahiyetini haizdirler. Bu itibarla (Handaenderungsteuer) denilen el değiştirme vergilerini bir nevi servet vergisi olan veraset ve intikal vergilerile karıştırmamak lâzımdır.

4 — Veraset ve intikal vergisinin vergi sistemi içindeki yeri :

Veraset ve intikal vergisini gerçek bir vergi addedenler de bideyette bu vergi sistemi içindeki yeri üzerinde bir türlü anlaşamamışlardır. Bu vergi evvelâ muamele vergileri grubuna sokulmak istenmiştir. Fakat mesele bununla halledilmiş sayılmaz, bilâkis ortaya diğer bir takım problemler çıkar. Serveti mevzu olarak ele almak gerçek hukukî muamele vergileri, meselâ umumî istihlâk vergilerinde olduğu gibi, mükellefin sübjektif ödeme kabiliyetini nazarı itibare almazlar. Ancak bazı ahvalde objektif vergi ödeme gücü gözönüne tutulur. Şu hale nazaran bir muamele vergisi addedildiği takdirde veraset ve intikal vergilerinde objektif ve sübjektif vergi ödeme kabiliyetine yer vermek ve meselâ vergi matrahından borçların indirilmesini ve müterakki tarifelerin tatbikini kabul etmemek icap eder. Halbuki tamamilen tersinedir. Zira veraset ve intikal vergisine müteallik mevzuat bu dar görüşü kabul etmemiştir. Bununla beraber intikal vergisi servetin intikal vesair şekillerinde (satış, devir, trampa) el değiştirmesinden alınan bir nevi resim halinde devam ederken, veraset vergisi bu şekil tatbikattan kendisini kurtarmış, klâsik mülkiyet sâliklerinin bütün mücadelesine rağmen, özel bir çehre iktisap etmek imkânını bulmuştur.

Şuna da kısaca işaret edelim ki, politik ve anayasa hukukuna müteallik sebeplerle veraset ve intikal vergileri bazan vasıtalı, bazan da vasıtasız vergiler grubuna ithal edilmişlerdir. Maliye ilmini ilgilendiren münakaşaların neticesi ne olursa olsun ve bu vergiye hangi hukukî kisveler giydirilirse giydirilsin veraset ve intikal vergisinin vergi sistemindeki yeri vasıtasız vergiler grubundadır. Bununla beraber her iki grubun dışında da mütalâa etmek temayülü de mevcuttur.

5 — Veraset ve intikal vergilerinin muhtelif şekilleri :

a) Tereke vergisi :

Bu vergileri vasıtalı veya vasıtasız vergilerin dışında mütalâa edenlerin başında «Nachlassteuer = tereke vergisi» taraftarları gelir, bunların kanaatine göre murisin bütün servetini kavrayabilecek kabiliyette olan tek vergi tereke vergisidir. Zira ölüm hâdisesi servet durumunu gayet vâzıh bir şekilde ortaya koyan bir olaydır. O kadar ki ölüm ânında o zamana kadar gizli kalmış vergi kaçakçılıkları ortaya çıkar. Böylece tereke vergisi bir nevi «kontrol vergisi» mahiyetini alır. Veraset vergisinin bu şekildeki tatbikatını bazı Şimalî Amerika Devletlerinin Maliye tarihinde görmek mümkündür. Anglo-Amerikan vergi literatüründe bu nevi tereke vergisinin ihdası «back-tax theory» adile anılan bir nazariyeye dayanır⁸. Hâlen tatbik eden Bern Kantonu (İsviçre) Vasıtasız Vergiler Kanununun 175 inci maddesinde de aynı nazariyenin tesirini görmek mümkündür. Bu maddenin tatbik sahalarından biri de sağlığında gelir ve servet vergisi mükellefi bir kimsenin tereke envanterini yaparak geriye doğru gitmek ve bu sırada yıllar boyunca ödediği vergilerin matrahlarını gözönünde tutarak vergi dışı kalmış matrahlar bulunup bulunmadığını tesbit etmek ve bu suretle mazideki vergi kaçaklıklarını cezalandırmaktadır. Bu matrahlar, mirasçılar şahsen sorumlu tutulamıyacakları için ceza mevzuubahis olmaksızın vergiye tâbi tutulurlar (Nachtaxation - Nachsteuer).

Diğer bir kısım vergi nazariyecileri terekenin vergilendirilmesini servet kazançlarının vergilendirilmesine veya kapitalize edilmiş gelir vergisine benzetirler. (Lump-Sun theory) adı verilen bu nazariyenin taraftarlarına göre normal servet vergileri devamlı olarak —umumiyetle her yıl— küçük servet cüzülerini vergiye tâbi tutarken, tereke vergisi serveti muayyen etablarda global olarak kavrar. Böylece vergi sisteminin kifayetsizliği ölüme bağlı bir verginin ihdası ile tashih edilmektedir. Ölüm hâdisesi servet bakımından aşağı yukarı 30 yılda tekerrür eden kütleli bir mahiyet alır. Umumiyetle bu süre zarfında servet değerinde büyük değişiklikler olamaz. Böyle bir tereke vergisi devamlı bir mahiyet arzeden gelirin daha yüksek bir nisbette vergilendirilmesine imkân verir. Neticice itibariyle tereke vergisi gelir vergisini itnam eden özel bir servet vergisi mahiyetini haizdir. Ancak, servet vergisi gibi devamlı

[8] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

değil, özel bir hâdise münasebetile bir defaya mahsus olmak üzere alınır. Tereke vergisinin taraftarları bu verginin iki tercih sebebi-ne bilhassa işaret etmektedirler. Evvelâ bu verginin cibayet tekniği kolaydır. Saniyet randımanı fazladır.

b) Tevarüs vergisi :

Tereke vergisinin muarızları mirasçılardan ölümünden ötürü iktisap ettikleri servetleri ele alarak miras hisselerinin vergiye tâbi tutulmasının daha âdil olduğunu müdafaa etmişlerdir. Bu suretle vergi mükellefi olan mirasçıların sübjektif vergi ödeme kabiliyetlerinin nazarı itibare alınması imkân dahiline girmiş olacaktır. Hareket noktası olarak sübjektif vergi ödeme kabiliyetini ele alan bu ikinci grup nazariyeciler bugün hepimizin bildiği veraset vergisinin (Erbenschaftsteuer) bânisidirler. Tevarüs her mirasçı için bir servet artışı ifade eder. Ancak bu artış şahsî mesaiden ziyade zahmet-sizce ve tesadüfi olarak temin edilmiştir.

c) Bir gelir kategorisi halinde veraset vergisi :

Yine bir kısım nazariyecilere, bu meyanda (Schanz) a göre tereke vergisinden ayıran hususiyetler ne olursa olsun, bütün miras ve intikal hâdiselerini umumî bir gelir vergisinin sınırları içine sokmak mümkündür. Yani gelir mefhumu miras ve intikal hâdiselerini de içine alacak kadar geniş tutulabilir. Bu iki vergi olayı Amerika Birleşik Devletlerinin 1894 tarihli gelir vergisinde bir gelir unsuru olarak ele alınmıştır. Vergicilik literatüründe miras ve intikal hâdiselerini gelir vergisinin özel bir sedülü olarak vergiye tâbi tutulmasını müdafaa eden kimseler Schanz'dan ibaret değildir. Bu meyanda Şimalî Amerika'da H. C. Adams'ı, İtalya'da Malgarini ve Graziani'yi zikretmek mümkündür.

6 — Miras yolu ile servet artışının vergilendirilmesi :

Bütün nazariyat ve tatbikata rağmen prensip itibarile miras ve intikal hâdiseleri gelir vergisinden ayrı ve onun yanında müstakil bir verginin mevzuu olarak ele alınırlar. Bunun neticesi olarak ortaya şöyle bir sual çıkabilir. Mükellefin vergi ödeme kabiliyetine miyar olarak gelirden daha başka bir kriteriyum mevcut mudur? Sübjektif vergi iktidarını gözönünde tutmak için tereke vergisi yerine veraset vergisini kabul ettik. Şu halde veraset vergisinin

vergi ödeme kabiliyetine temel teşkil edecek hususiyetini ortaya koymamız icap etmez mi? Bu sorunun cevabını Schanz bize «zenginleşme nazariyesiyle» vermeğe çalışmaktadır. Ortada vergilendirmenin mevzuunu teşkil eden bir servet artışı mevzuubahis olduğuna göre, veraset vergilerine bir nevi zenginleşme vergisi nazariyle bakmak yerinde olur. Hemen ilâve edelim ki Schanz'ın bu düşüncesi itibata şayan görülmemiştir. Bilhassa münferit bazı hallerde ve meselâ miras hayatta kalan ege, velâyet altındaki veya tasarruf ehliyetini haiz olmayan ve henüz yetişme çağında bulunan çocuklara intikal ettiği ahvalde acaba bir zenginleşmeden bahsetmek mümkün müdür? Bu gibi hallerde vergi ödeme kabiliyetinin yüksekliğinden dem vurmamak pek de mümkün değildir. Aksine ekonomik durumun kötüleşmiş olması da hatıra gelebilir. Bu nazariye diğer mirasçılar (gülcü mirasçılar) için belki doğru ve haklı bir tatbik sahası bulabilir.

Vergi hukukumuz çok kısa bir zaman evvel Schanz teorisinin aşırı derecede tatbikine şahit olmuştur. Hatırlarda olduğu veçhile Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesine ait 279 uncu maddesi değiştirilmiş⁹ ve gayrimenkullerin değerlendirilmesine ölçü olarak kabul edilmiş bulunan vergi değeri yerine emsal bedeli kabul edilmiştir. Bu değişiklikte hâkim olan düşünce servet artışlarının hissedilmeden vergilendirilebileceği nazariyesine istinat ettiği şüphesizdir. Bu suretle 1957 yılı içinde değerlendirmelerin bu yıldan evvel tesbit edilen matrahlardan 20 - 100 misli daha yüksek matrahlar elde edilmesi mümkün olmuştur. Ancak 1957 yılı bütçesinde 43 milyonluk bir hasılat görülmesinden ibaret kalan bu hareket şikâyetleri mucip olmuş ve veraset vergisinin yeniden gözden geçirilmesini zarurî kılmıştır. Gerçekten bilhassa büyük şehirlerimizde tâbiri mahsusasiyle babadan kalma tek bir evi olan bir ailenin esasen aile reisinin vefatıyla bozulan malî durumunu yüksek bir değerlendirme ile büsbütün bozmak şüphesiz salim bir malî politika sayılmazdı.

7 — Devletin mirascılığı :

Diğer bir zorluk da müterakki vergi nisbetlerinin tayin ve tesbitinde kendini gösterir. Tevarüs ne de olsa vergi ödeme kabiliye-

[9] 6935 sayılı kanun.

tini arttıran bir hâdisedir. Karabet derecesi vergi ödeme kabiliyetine müessir bir unsur olarak kabul edilemez. On bin liralık mirasa konan kimse ister kardeş, ister yeğen, ister amca, ister akraba, ister yabancı olsun, eski durumuna göre on bin liralık daha fazla zenginleşmiştir. Bu sebepten E. R. Seligman, mirasçıların artan vergi ödeme kabiliyetini sadece tevarüs hâdisesiyle değil, aynı zamanda devletin garanti ettiği bir imtiyazın mevcudiyeti ile izah eder. Bu imtiyaz sayesinde mirasçılar bir hakka sahip olmaktadır. Şu halde bahşedilen bu imtiyazın değeri nisbetinde müterakkiyete yer vermek icap eder. Schanz'a göre miras hukukunu nazarı itibare almadan karabet derecesine göre bir müterakkiyet vücutte getirmeğe imkân yoktur. Schanz şu fikri ileri sürmektedir. «Çağdaş şartların tesiri altında kalan aile birliği zaafa uğramış, evvelce yakın görünen akrabalar aileye yabancı ve uzak kalmışlardır. Neticede devlet eskiden (büyük aile) denilen varlığın yerini almıştır. Bu suretle devlet de civar hısımların veya hiç akraba olmayan kimselerin yerini almıştır. Şu halde bir hat üzerinde sıralanan kan hısımlarıyla eşler (çocuksuz eşler müstesna) hariç onu da mirasçı olarak kabul etmek yerinde olur.

A. Vagner'e göre tevarüs yolile iktisap edilen bir servet, veya şahsın iktisadî karakteri haiz herhangi bir faaliyete dayanmayan servet artışları mevcut olduğu takdirde bir veraset vergisi mevzu bahis olur. Yani bidayette o da hak edilmemiş servet iktisapları üzerinde durmuştur. Vagner şu veya bu şekilde iktisap edilmiş kazançların vergilendirilmesini «meslekî kazançların vergilendirilmesi», «münferit akitler veya hukukî muameleler neticesinde doğan kazançların vergilendirilmesi», «tevarüs ve değer artışı yolile sağlanan kazançların vergilendirilmesi» gibi üç etape ayırmaktadır.

Vagner, veraset ve intikal vergilerini bir devlet alacağı olarak mütalâa etmekte ise de tam mânasıyla bir vergi karakterini haiz olduğunu kabul etmemektedir. Ona göre tevarüs ve değer artışı yolile iktisap edilen servetlerde mühim olan ferdin veya münferit iktisatların millî iktisat ile olan münasebetidir. Tevarüs gibi bir hâdisede esas olan vergi değil bir ferdin millî servet ve gelirdeki payıdır. Bu ise vergi tekniğine müteallik bir mesele olmayıp bir sosyal politika mevzuudur. Şu halde veraset ve intikal vergilerinde meselâ vergi ödeme kabiliyeti gibi sırf vergi politikasını ilgilendiren mucip sebeplere yer vermektense hareket noktası olarak mülkiyet politikasını ele almak icap eder. Müttekâmil milletlerin hayatında,

ötedenberi devam edegelen sert aile ve hısımlık nizamının yerini ferdiyetçilik aldığı gözönünde tutulursa âmme müesseselerini ve bilhassa devleti miras hakkına sahip bir varlık olarak kabul etmek yerinde olur. Netice itibarile şümillü bir veraset vergisinin mevcudiyeti haklı sebeplere dayanmış olur.

Böylece Vagner, veraset vergisini içtimaf ve iktisadî hayatı nizamlayan bir reform vasıtası addetmek temayülünde olan müellifler zümresine girmiş olur. «Devletin mirasçılığı nazariyesi» adı verilecek bu prensiplere 16 ve 17 nci yüzyılın felsefe ve âmme hukuku literatüründe rastlamak mümkündür. Daha sonraki çağlarda ise bu fikrin bir çok sâlikleri zuhur etmiştir. 18 inci asırda İngiliz utilitaristlerinden J. Bentham, J. St. Mill, 19 uncu asırda V. Munziger, J. K. Bluntschli, Umpfenbach bu meyandadır.

8 — Vergi yoluyla veraset müessesesinin ilgasına müncer olacak düşünceler ve telif yolları (Rignano plânı) :

Bütün bu müelliflerin ileri sürdükleri ve müdafaa ettikleri mucip sebepler gayet tabii olarak hatıra bir sual getirmektedir. Hususî miras hukukunu devlet lehine tahdit etmenin ve mülkiyet nizamına bağlı müesseseleri bertaraf etmenin hududu ne olabilir? Hiç şüphesiz bunun cevabını meseleyi en radikal bir şekilde halletmiş bulunan «komünist beyannamesi» mülkiyet müessesesinin ilgasi, suretile vermektedir.

Sosyalist hareketlerde revizyonist cereyanlar ön plâna geçer geçmez, bu fikrin tevlit ettiği alışkanlıktan olacak, servet inkısamını nizamlandırmak üzere veraset vergileri yeniden gözden geçirilmek üzere ele alınır. Nitekim sosyalizm cereyanlarının doğuşunda olduğu gibi (Saint-Simon, Enfantin) bilâhare iş başına geçen işçi partilerinin programlarında cazip ve büyük kütleleri hoşnut eden belli başlı bir mevzu olarak ele alınmıştır.

Asrımızın başında ise Devletin de dahil olduğu mirasçılar grubunun hisse meselesini sosyalist ve liberal fikirleri birbirine yaklaştırmak suretile halletmek gayretleri müşahede edilmektedir. Meselâ İtalyan (Eugenio Rignano) kendi ismiyle anılan plânda, servet iktisabı hususundaki ferdi gayretlerin faydalı tesirleriyle millî servetin haklı bir tarzda tevziini mümkün kılan usulleri telif etmek yolunda bazı önemli prensiplere yer vermiştir. Rignano bu neticeye,

muayyen bir süre içinde, müteaddit tevarüs ve bağışlar neticesinde tekerrür eden servet intikallerini müterakki bir vergilendirmeğe tâbi tutmak suretile erişmenin mümkün olduğunu ifade etmektedir. Şüphesiz bu hal tarzının bazı ince teferruatı vardır. Nitekim murisin serveti bir taraftan alın teri ile kazanılmış veya şahsî tasarrufla elde edilmiş, diğer taraftan miras yolile iktisap edilmiş olmak üzere iki kısma tefrik edilecek, birinci kısım üzerinde tasarruf hakkı serbest bırakılacak, öte yandan miras yolile iktisap edilmiş olan servet bölümü ağır bir müterakki vergiye muhatap tutulacaktır. Hattâ daha ileri gidilecek mükerrer tevarüslerin mazisi ne kadar eski ise müterakkilik o nisbette artacak, tasarruf hakkı da o nisbette daraltılacaktır. Alın teri ile kazanılmış ve miras yolile iktisap edilmiş servetler arasındaki bu tefrik ve neticede tavsiye edilen «mükerrer tevarüs vergisi» gerçi hiç bir zaman tatbikat sahasına intikal etmemiş ise de, istihsal, sermaye terakümü ve servet taksimi bakımından ne gibi tesirler husule getireceği ünlü politikacılar, İktisat ve Maliyeciler tarafından etüd mevzuu yapılmıştır¹⁰.

Bundan başka İkinci Dünya Harbinden beri inkişaf eden neo-liberalizm cereyanı, veraset vergisi ile sosyal reform arasındaki münasebetler üzerinde dikkatle durmaktadır. Bu okulun sâlikleri iktisadî üstünlüğü kabul etmezler. Hayata atılan ferdler arasında bu bakımdan bir eşitlik bulunması icap eder. Bu itibarla liberalizm, ancak nasipli doğanlarla doğmayanlar arasındaki farkı, yüksek müterakkiyete bağlı bir veraset vergisi ile kaldırmak ve Alexander Rüstov'un tâbiri ile «çıkışta müsavat»¹¹ temin etmekle mümkündür. Bu müsavat sağlandıktan sonra ferdler liberal iktisadın mâlûm kaidelerine uyarak alınlarının teri ile servet iktisap etmekle serbesttirler¹¹.

9 — Veraset vergisi üzerinde durulmasını icap ettiren diğer bir sebep :

Bilhassa Birinci Dünya Harbinden sonra vergilerin adet ve hasılât bakımından ehemmiyetli artışlar kaydetmeleri onların konjonktüre karşı hassasiyetleri üzerinde durmak lüzumunu hissettir-

[10] Daha fazla bilgi için «Veraset vergisi üzerine bir deneme». Doçent Sadun Aren, 1952, Ankara Siyasal Bilgiler Fakültesi yayımlarından.

[11] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark, 1956.

miştir. Âmme müesseseleri bu bakımdan son derece hassas olan muamele, gelir ve kurum vergileri yanında konjonktür tesirlerinden uzak vergilere sahip olmayı arzu ederler. Müterakkiyet bir verginin konjonktüre karşı hassasiyetini arttıran unsurların en esashlarından biri olmakla beraber müterakki tarifelere rağmen servet vergilerinin ve dolayısıyla bu camiaya dahil veraset vergilerinin üzerinde durulmasını icap ettirmiştir. Bilindiği gibi veraset vergileri konjonktürden az müteessir olurlar. Bir bütünlük arzeden vergi mevzuu, miras ve intikali hâdiselerinin adedinden ve terekenin yüksekliğinden ibaret iki unsurdan teşekkül etmektedir. Bunlardan intikal hâdiselerinin adedi konjonktür durumuna karşı hemen hemen gayri hassastır. Zira kimse ölüm veya sehavet ile konjonktür arasında sıkı münasebet vardır, iddiasında bulunamaz. Terekenin yüksekliği ise nisbeten az bir hassasiyet gösterir. Mirasçılara intikal eden miras hisseleri menkulden ibaret bulunuyorsa hassasiyet biraz daha artar. Ancak bunu da ölüm hâdisesinden evvelki devreye ait olaylardan ileri geldiğini kabul etmek yerinde olur. Diğer taraftan çifte müterakkiyetin iki cephesinden biri olan hısımlığın yakınlığı ve uzaklığı da konjonktürden müteessir olan bir unsur değildir¹². Bütçe tahminlerinin esasını teşkil eden yıllık vergi tahsilâtının inkişaf seyri veraset vergisinin konjonktürel hassasiyetine delil teşkil edemez. Gerçi memleketimizde kat'î hesaplara göre 1951 - 1956 yıllarında sırasıyla rakam olarak 2 milyon 875 bin, 3 milyon 278 bin, 4 milyon 223 bin, 6 milyon 363 bin, 7 milyon 484 bin, 10 milyon 058 bin, nisbet artışı olarak yine sırasıyla % 14,01, % 28,80, % 50,67, % 17,61, % 23,93 şeklinde neticeler elde edilmiş ise de gerek rakamlarda, gerek nisbetlerde görülen bu artışı konjonktür ile izah etmek mümkün görülmemektedir.

Buraya kadar yapılan izahları şu şekilde hülâsa etmek mümkündür. Muhtelif nazariyelere istinat eden veraset ve intikal vergileri evvelâ bir harç mahiyetinde tecelli etmişler, bilâhare servet intikallerinden alınan bir hukukî muamele vergisi şekline bürünmüşler, daha sonra bir tereke vergisi mahiyetini almışlar, nihayet son merhale olarak servet artışını hedef tutan bir tevarüs vergisi şeklinde tatbikat sahasına atılmışlardır.

[12] Maliye ilmine dair ekonomik ve sosyolojik tetkikler, Prof. Dr. Fritz Neumark, 1940, İstanbul Üniversitesi yayınlarından, No. 118.

Bu tekâmül seyri içinde bazan malî gayelere göre ayarlanmışlar, bazan sosyal politikanın hizmetine girmişlerdir. Modern gelir ve gider vergilerinin devlet bütçelerinde işgal ettikleri mevkie nisbetle çok düşük hasılat temin ettikleri gözönünde tutulursa her iki cihete müteveccih tecrübelerin pek de muvafık olduğunu kabul etmek mümkün görülemez.

Veraset ve intikal vergisinin mahiyeti hakkında yapılan bu açıklamaları, bu vergiye ait bazı teknik hususiyetler ve memleketimizde tatbik edilen sistem üzerinde bir kaç söz söylemek suretile bitirmek istiyorum.

Verginin tekniğini alâkadar eden meseleler, vergilendirmenin şekli ve mevzuu vergi yükü, vergi cibayet yetkisini haiz âmme müessesesi, vergi mükerrerliği ve malî muvazene, tarh tekniği gibi yönlerden tetkik etmek mümkündür. Memleketimizde tatbik edilen sisteme ise esasen umumî izahlar sırasında temas edilmişti' Bu kısmında yapılacak iş bu sebeple sadece tenkidî bazı mülâhazalardan ibaret kalacaktır.

10 — Vergilendirmenin şekli :

Umumî izahlarda iki şekilden bahsedilmişti. Miras hisselerinin vergilendirilmesi ve Erbanfallsteuer veya Erbschaftsteuer, ve terekenin vergilendirilmesi - Nachlassteuer.

Bunlardan ilki hâlen en ziyade iltifata mazhar olmuş bir sistemdir ve bugün memleketimizde ve dünyanın diğer yerlerinde tatbik edilmektedir. Bu usulde, umumiyetle terekenin taksiminden sonra münferit mirasçılardan eline geçen miras hisseleri vergi mevzuu olarak ele alınır. Ancak bugünkü şeklini alıncaya kadar muhtelif safhalardan geçmiştir. Vergi evvelâ civar hısımlardan alınmış vergiye kollateral bir mahiyet verilmiş, bilâhare 20 nci yüzyıl dünyasının malî kaynaklara karşı olan aşırı ihtiyacı ve bir takım sosyalist tesirler kan hısımlarının, eş ve evlâtların da vergi ödemelelerini icap ettirmiştir. Böylece vergide karabet derecesine göre bir müterakkiyet kurulmuş, bunun yanı sıra miras hisselerinin yüksekliliği nisbetinde ikinci bir müterakkiyete yer verilmiş ve nihayet son merhale olarak mirasçının sahip olduğu şahsî servet ve çocuk sayısına göre (sübjektif ve objektif vergi ödeme kabiliyeti) üçüncü bir müterakkiyet şekli kabul edilmiştir.

Memleketimizde 1926 yılından beri tatbik edilemekte bulunan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da «miras hisselerini vergilendirme» esasına dayanmaktadır. Bizdeki vergilendirme bilindiği gibi miras hisselerini mevzu olarak ele almış, çifte müterakkiyet esasına bağlı oldukça karışık bir sistemdir. Hemen ilâve edelim ki bir bütün olarak ele alındığı takdirde elde iyi bir vergi kanununun bulunduğu söylenebilir. Fakat aslında veraset ve intikal vergisinin tatbikatı vergicilik sahasında ötedenberi müşkülât arz etmektedir. Bu keyfiyet bir taraftan sistemin kendisine has tekniğinden ve hususiyetlerinden, diğer taraftan da diğer kanunlara yapılan atıfların çokluğundan ileri gelmektedir. Bundan dolayı büyük şehirlerimizde kurulmuş olan özel Veraset ve İntikal Vergi Dairelerinde az çok yetişmiş elemanlar tarafından nisbeten iyi bir şekilde tatbik edilen vergi, memleketin diğer kısımlarında lâyük olduğu önemi iktisap edememiştir. Mükerrer intikallere uğrayan gayrimenkullere ait tapu tescillerini yaptırmakta alâkahların gösterdiği ihmâl ile, ölüm ve intikal hâdiselerinin lâyikiyle tesbit edilememesi tatbikatı güçleştirmektedir.

Diğer taraftan miras hisselerinin vergilendirilmesinde yapılan hesaplar, mirasın hakikî miktarını ortaya çıkarmak için yapılan tetkikler, kuru mülkiyet ve intifa haklarının tefriki, Vergi Dairelerine ait bölgelerin dışındaki gayrimenkullere ait vergilerin tefriki ile ait oldukları tahsil dairelerine sevki, sigorta ve piyangolara ait vergilerin cibayeti hayli güç muamelelere meydan vermektedir. Derhal tahakkuka bağlanması mümkün olmayan ve ayrıca idarenin tahkikine lüzum hissettiren veraset ve intikal vergisi beyannameleri ayrıca güçlük yaratmaktadır.

Denilecek şudur ki veraset ve intikal vergisi kalifiye elemana lüzum hissettirir, idare bakımından gelir veya kurumlar vergisinin tatbikatında çalıştırılacak memuru bulmak ve yetiştirmek nisbeten kolaydır, fakat bu gibi periyodik vergilerde çalışan bir memuru veraset ve intikal vergisi tatbikatında çalıştırmak pek de kolay bir iş değildir.

İkinci şekil olan tereke vergisine gelince: İsminden de anlaşılacağı ve hile, alınan vergi tâbiri mahsusu ile müteveffanın ödediği son servet vergisidir. Zira bu sistemde mirasçıların karabet dereceleri, şahsî durumları, sübjektif vergi ödeme kabiliyetleri nazarı itibare alınmaz. Sadece ölen kimseden intikal eden servetin he-

yeti mecmuası gözönünde tutulur. 19 uncu asrın sonunda İngiltere-de, Birinci Dünya Harbinden sonra da Dominyonlarda tatbik edilen ve bazı Avrupa memleketlerinde de rağbete mazhar olan bu tip vergiye müterakkiyet sadece tereke yüksekliğine göre ayarlanmıştır. Bilâhare karabet derecesi, mirasçıların servetlerinde vukua gelen artışlar, veya müteveffanın geride bıraktığı çocukların adedine göre karışık bir takım müterakkiyet şekilleri ihdas edilmek istenmiş ise de bunlar tereke vergisinin mahiyeti ile telifi mümkün olmayan neticeler meydana getirmekten başka bir işe yaramamıştır.

Mahiyetinden de anlaşılacağı veçhile tereke vergisi cibayeti oldukça kolay bir vergidir. Kolaydır çünkü, mirasın borçları, mirasçının şahsî durumu nazarı itibare alınmaz. Basit bir teşkilâtla idare edilebilir. Ayrıca temin ettiği varidat da tevarüs vergisine nazaran yüksektir. Kolaylığı bakımından memleketimizde tatbiki kanaati-mizce üzerinde durulması icap eden bir mevzu sayılmalıdır.

II — Bağış ve sair intikallerin vergilendirilmesi :

Bağışların veya daha doğru bir tâbirle ölümden gayrı sebeplere istinat eden ivazsız intikallerin vergilendirilmesi veraset vergisinde mevcut bir boşluğun doldurulmasından ileri gelmiştir. Zira intikal vergisi gibi kardeş bir vergi ihdas edilmemiş olsa idi, veraset vergisinin tesirlerini sağ iken yapılan bir takım tasarruflarla bertaraf etmek mümkün olurdu.

İvazsız servet intikallerinin mümkün olduğu kadar açık kapı bırakılmaksızın vergi ile kavranması için muhtelif usuller kullanılmıştır. Hepsinden evvel hatıra gelen sistem şüphesiz bu nevi intikalleri veraset vergisi çerçevesinde mütalâa etmek olmuştur. Servetin sahibi sağlığında bir takım bağışlar yapar veya ölüme bağlı nisap dışı tasarruflarda bulunur. Her iki olay da veraset vergisi tekniğine göre vergilendirilir. Bunun yanında hiç şüphesiz müstakil ve tamamlayıcı bağış ve intikal vergileri de mevcuttur.

Sistem ne olursa olsun, bağış veya intikallerin mahiyet ve hududunu çizmek oldukça güç bir meseledir. Modern vergicilik bilfarz düşük değerli bağışların, hediyeleri vergi dışı bırakmak temayülündedir. Bunun dışında, emlâk ve servet sahiplerinin muayyen ferdlerin mamelekini arttırmak için değil, kütlelerin istifadesine arz edilmek maksadile sağlıklarında bağışta bulunmaları, ölüme bağlı

tasarruflar yapmaları, tesisler kurmaları mümkündür. Bazı şahsî kaprislerin inzimamiyle tatbikatta bu nevi bağışların çok karışık şekilleri görülür.

Mer'î sistemlerde, bağışlar, ya tereke vergisinde olduğu gibi, subjektivite yani lehdarın şahsî durumu nazarı itibare alınmadan hibe edilen emvalin değeri, muayyen nisbetlerin tatbiki suretile, vergiye tâbi tutulur veya tevarüs vergisinde olduğu gibi lehdarın şahsî durumu yani vergi ödeme kabiliyeti, karabet derecesi göz-önünde tutularak müterakki bir vergi alınır.

Memleketimizde de, yukarıda belirtilen sebeplerle, ölümden gayrı suretlerle vaki ivazsız intikaller vergi mevzuuna alınmıştır.

Burada, intikal vergisinin memleketimizdeki tatbikatında görülen bir eksikliğe kısaca temas etmek istiyoruz. Derinlemesine izahlara girmeksizin hemen işaret edelim ki hayat sigortalarından istifade eden lehdarlarla alel'umum piyangoların talihlilerini intikal vergisine tâbi tutmak (797 sayılı kanuna bağlı 2 No. lu cetvele göre) için ana kanunda kuvvetli hukukî mesnetlerin bulunması lâzımdır. Nitekim hâlen Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu tadil eden ek bir kanundaki (5381 sayılı kanun) hükümlerin muhalif mefhumlarından hareket etmek suretile piyango ikramiyeleri vergiye tâbi tutulmaktadır. Kanaatimizce veraset ve intikal veya bağış gibi tâbirler bu nevi ivazsız iktisapların vergilendirilmesini temine kifayet edecek kudrette değildirler. Bu itibarla, bilhassa verginin mevzuunu izah ederken bu noktaya dikkat etmek, hayat sigortalarıyla piyangoların vergiye tâbi olduğunu ayrı bir fıkra halinde belirtmek yerinde olur¹³.

Hattâ mesele daha esaslı bir şekilde ele alınmalı, veraset ve intikal vergisine mevzu olan hâdiseleri «ölüme bağlı iktisaplar», «yaşayanlar arasında bağışlar», «sair ivazsız iktisaplar» gibi umumî başlıklar altında gruplandırılmalı, saniyen bu gruplara girecek intikal şekilleri ayrı bir maddede ve muhtelif fıkralar halinde tâdadî olarak gösterilmelidir.

12 — Ölü el vergisi :

Bütün gayretlere rağmen veraset ve intikal vergilerinde yine de açık kapıların bulunduğu müşahede edilerek çalışmalar yapılmış

[13] Bak. Alman Veraset ve İntikal Vergidi Kanunu, Mad. 2, Fıkra 4.

ve neticede ortaya yeni tip bir vergi çıkmıştır. Buna tâbiri mahsusiyyle «ölü el vergisi = Steuer der toten Hand = Tax des biens de mainmort = Tassa di manomorta» denir. Bu verginin muhatabı ölüm gibi gerçek kişiler için mukadder olan bir âkıbetten yakayı sıyıran tüzel kişilerdir. Bilindiği gibi nesiller boyunca devam eden tüzel kişiler bu esnada umumiyetle ölüme bağlı mülkiyet intikalleri üzerine müesses vergi, resim ve harçlardan hususiyetle veraset vergisinden kurtulabilmektedirler. İşte bahsettiğimiz ölü el vergisi tüzel kişileri bu bakımdan da kavrayan bir muvazene vergisi halinde ortaya çıkmış ve bazan tüzel kişinin sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği iradlar üzerine müesses munzam bir yıllık vergi, bazan hem menkul, hem de gayrimenkul sermaye üzerinden alınan yine yıllık özel bir vergi, bazan tüzel kişinin yıllık kazancı veya tüzel kişinin sahip olduğu gayrimenkullerden elde ettiği iradlar üzerine müesses munzam bir yıllık vergi, bazan menkul, bazan gayrimenkul veya hem menkul hem de gayrimenkullerinin değeri üzerinden muayyen süreler gözönünde tutulmak suretile alınan munzam bir harç şeklinde tecelli etmiştir¹⁴.

13 — Vergi yükü :

Veraset ve intikal vergilerinde vergi yükünü tayin eden unsurlar vergi matrahının tayinine müteallik esaslar, değerlendirme, muafiyet ve istisna hadleriyle vergi tarifesinin tipini tesbitten ibarettir.

a Vergi matrahının tayini :

Veraset ve intikal vergilerini servet intikallerinden alınan bir nevi hukukî muamele vergisi telâkki edenler, bu telâkkinin istinad ettiği prensip icabı, gayrisafî tereke kıymetini verginin matrahi olarak ele almışlardır. Bu telâkki 19 uncu asır boyunca kıymetinden daima bir şeyler kaybederek yeni yeni şekillere bürünmüştür. Nihayet zamanımızda tatbik edilen modern veraset vergisi kanunları ise, terekeyi ilgilendiren borçlar, tekfin ve teçhiz masrafları, terekenin mirasçılar tarafından pürüzsüz olarak tasarruf edilebilir bir hale getirilinceye kadar yapılan masraflar (Nachlassregulungskosten) gibi bir takım organik indirmelere yer vermişlerdir. Bu suretle matrah safî tereke olarak tecelli etmiştir.

[14] Handbuch der Finanz Wissenschaft, cilt II, Gerloff-Neumark 1956.

Veraset Vergisi Kanunumuza ait tadil tasarısının hazırlandığı şu sıralarda bu organik indirimler konusuna ait bazı noktalara işaret etmek isteriz. Mûrisin (terekenin) borçları ötedenberi ihtilâf mevzuu olmaktadır. Bu itibarla mûrisin, mirasçılara karşı sağlığında kabul etmiş olduğu borçlar, mahkemeye intikal etmiş ihtilâflı borç ve alacaklar, ticarî sermayeden, ölüm tarihine pek yakın zamanda çekilen büyük meblâğlar gayri maddî haklar üzerinde durulmalıdır. Ticarî teşebbüs sahibi olup bilânço veya işletme esasına göre defter tutanların, sermaye şirketlerine ortak bulunanların vefatı halinde, matrahın sureti hesabı bakımından da eski kanunda bir çok pürüzler vardır. Bunlar arasında meselâ sermaye şirket ortakları için bilânço çıkarmak yerine aksiyonların değerlendirilmesi cihetine gidilmelidir. Teçhiz ve tekfin masrafları için de gerçek indirim yerine götürü masrafların kabulü yerinde olur kanaatindeyiz.

b) Değerleme :

Terekenin global olarak veya miras hisselerine göre parçalara bölünerek vergiye tâbi tutulması, keza bağışların vergilendirilmesi, değerlendirme müessesesiyle sıkı sıkıya bağlıdır. Bu müesseseyi nizamlandıran hükümler ayrı bir kanun mevzuu yapılmadığı müddetçe bir takım karışıklıkların doğacağı şüphesizdir. Nitekim, veraset ve intikal vergilerinin tatbikatında, bu konuda eskiden daima ihtilâflı durumlar meydana çıkmış, nihayet vergi usul veya özel değerlendirme kanunlarının müstakil olarak tanzimine lüzum hasıl olmuştur.

Keyfiyet memleketimizde de aynı tekâmül seyrini takip etmiştir. Gelir vergisi sisteminin tatbikine başlandığı yıl servetlerin takdirine ait hükümler de Vergi Usul Kanununa mal edilmiş bulunmaktadır (V.U.K. 273 - 280)¹⁵. Ancak, kanaatimizce değerlemeye ait bu hükümlerde bazı noksanlıklar mevcuttur. Vergi Usul Kanununun 277 nci maddesi tescile tâbi olan ve olmayan hakların ne şekilde değerlendirileceğini göstermektedir. Şimdiye kadarki tatbikatta intifa haklarının değerlendirilmesinde de bu esaslardan hareket edilmiştir. Fakat, bu madde ihtiyacı karşılamaktan uzaktır. Son zamanlarda, bankaların tertip ettiği türlü şekillerdeki piyangoların da inzimamiyle, veraset ve intikal vergisi mevzuuna giren intifa

[15] Bilindiği gibi gayrimenkullerin değerlendirilmesine ait 279 uncu madde, 6935 sayılı kanunla 1.3.1957 tarihinden itibaren mer'î olmak üzere değiştirilmiştir.

haklarının çeşit ve neveleri artmıştır. Mümessil hisse senetleri, iradlı sigortalar, tesis yolile iktisap edilen menfaatler, faizsiz kredi ikramiyeleri, gibi intifa haklarının emsal bedeli ile değerlendirilmesi büyük müşkülât arz etmektedir. Bilindiği gibi intifa haklarından ya müddetli veya kaydıhayat şartıyla istifade etmek mümkündür. Bu itibarla, Vergi Usul Kanununa bu iki grup intifa haklarının değerlendirilmesine ait ayrı ayrı hükümlerin sevki icap etmektedir. Nitekim, Alman Değerlendirme Kanununun 15 ve 16 ncı maddelerinde bu husus gayet vâzih bir şekilde tesbit edilmiş bulunmakta ve müddetli intifa haklarının değeri, bir yıllık istifadenin değerinden %5,5 faiz indirildikten sonra elde edilen rakam istifadenin devam ettiği süreyle çarpılarak tesbit edilmektedir. Kaydıhayat şartıyla istifade edilen intifa haklarında ise esas rolü müteneffiiin yaşı oynamakta ve bir yıllık istifadenin değeri yaşla çarpılarak intifa hakkının kıymeti tesbit edilmektedir. Bunun için maddeye bir de cetvel eklenmiştir. Meselâ, 25 - 35 yaşında bulunan bir müteneffi yıllık istifade bedelinin 16 misli, 75 - 79 yaşında bulunan bir müteneffi yıllık istifade bedelinin 5 misli değerinde bir intifa hakkı elde etmiş addedilmektedir.

c) *Muafiyet ve istisnalar :*

Vergi mevzuunun dışında bırakılan unsurlar bilindiği gibi objektif ve sübjektif olmak üzere iki kısma ayrılırlar.

Objektif vergi muafiyeti (istisnalar) haddizatında terekeye veya intikal (bağış) mevzuuna dahil olduğu halde vergi dışı bırakılan kıymetleri ifade eder. Muafiyet hadlerini verginin âdil, haklı ve kolay bir şekilde cibayetini temin edecek prensiplere göre ayarlamak, ufak meblâğlar üzerinde durmamak lâzımdır. Böylece bil-farz ev eşyası, giyim eşyası, yakın hısımlara intikal eden sanat eserleri, tarihî eşya ve kolleksiyonları, aile nezdinde muhafaza edileceği taahhüt edilen mânevî kıymeti yüksek eşyaların (Almanya ve Avusturya'da olduğu gibi) vergi dışı bırakıldığı vâkidir. (Bunlar ancak satıldığı veya herhangi bir şekilde elden çıkarıldığı zaman vergiye tâbi tutulur). Diğer taraftan, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunları umumiyetle muayyen bir meblâğı vergi dışı bırakır, veya yakın akrabalara, eş ve çocuklara intikal eden servetlerin vergiye tâbi kısmını tahdit ederler. Aynı usul genel menfaatlara hizmet eden dernekler için de tatbik edilir.

Veraset ve intikal vergisinin sübjektif muafiyetleri doğrudan doğruya vergiye muhatap olan mükelleflerin şahsî durumlarile ilgilidir. Bugünkü vergilerde hem civar, hem de bir hat üzerinde sıralanan kan hısımlarının vergilendirilmesi temayülü hâkim bulunmakla beraber eşler ve çocuklar için oldukça geniş muafiyetlerin vazedildiği görülmektedir. Hattâ ölüyü hayatı müddetince herhangi bir bedel almaksızın bakıp besleyen ve bu suretle büyük fedakârlıklarda bulunan kimselere yapılan bağışların, keza tasarruf ehliyetine sahip olmadığı için mûris tarafından himaye edilen bir mirasçıya intikal eden servetlerin muayyen bir kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Aynı şekilde şehit düşen ordu ve zabıta mensuplarının eş ve çocukları da vergi muafiyeti çerçevesine alınmıştır. Keza genel menfaatlere hizmet eden dernekler için sübjektif muafiyetler derpiş edilir.

Muafiyet ve istisnalar bakımından son bir noktaya daha işaret etmek istiyoruz : Aynı aile çerçevesi içinde kısa fasılalarla birbiri peşi sıra tevali eden ölümler dolayısıyla ortaya çıkan müteaddit veraset vergileri aile servetinin tamamen yok olmasına sebep olabilir. Zira kısa fasılalarla müteaddit defa vergi altına giren servet aynı servettir. Bazı vazı kanunlar bu şekilde bir vergilendirmede aşırı bir sertliğin mevcudiyetini müşahede ederek, bazı muafiyetler vaz' veya daha doğru bir tâbirle, bu nevi mükellefler lehine bazı imtiyazlar tanımak yoluna gitmişlerdir. Bu meyanda muayyen bir süre içinde tekerrür eden ölüm hâdiselerinden ikincisi bir vergi olayı olarak kabul edilmemiş veya ikinci ölüm dolayısıyla hesaplanan verginin muayyen bir yüzdesi tenzil edilmiş, yahut evvelki ölüm hâdiselerinden dolayı kesinleşmiş veya tahsil edilmiş vergilerin müteakıp ölüm hâdiselerinden dolayı hesaplanan veraset vergisi matrahından indirilmesi derpiş edilmiştir.

Hemen ilâve edelim ki hâlen yürürlükte bulunan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunumuz muafiyet ve istisna meselelerini gayet karışık bir tanzim tarzına bağlamıştır. Evvelâ, bu iki nevi meseleyi birbirinden ayırmak, saniyen şimdiye kadar daima ihtilâf yaratmış bulunan yüz görümlüğü, cihaz ve drahumaları kayıtsız olarak vergi dışı bırakmak icap eder.

Tüzel kişiliği haiz kamu müesseseleri, emekli ve yardım sandıkları, genel menfaatlere hizmet eden dernekler gibi müesseselere Kurumlar Vergisi Kanunundaki muafiyetlere müşabih şekilde mua-

fiyetler vermek yerinde olur. Hattâ, kanaatimizce, kanunla kurulmuş olup olmamak gibi bir tefrik yapmak dahi doğru değildir. Emekli veya Yardım Sandığı kuran özel bir müessese de nihayet sosyal bir gaye takip etmiştir. Yalnız bir muvazaaya meydan vermemek için bunları sermayeleri ile tahdit etmek yerinde olur. Düzeltilmesi gereken aksaklıklar bundan ibaret değildir. Nitekim hâlen özel müessese mensuplarının kurdukları yardım sandıklarına bizzat müessese tarafından yapılan bağışlar dahi vergiye tâbi tutulmaktadır. İdarenin bu görüşüne malî kaza mercileri iştirak etmediğine göre yeni tasarıda bu şekildeki muafiyetlerin de yer alması icap eder.

Eş ve çocuklara intikal eden servetlerin vergi muafiyetinden istifade derecesine gelince: Bu mesele bilhassa 6935 sayılı kanununun kabulü ile ehemmiyetli bir mevzu haline gelmiştir. Zira vergi değeriyle matraha giren gayrimenkuller bu kanunla emsal bedeline göre değerlendirildikleri için vergi matrahı eskisine nazaran 20 - 100 misli bir artış kaydetmiştir. Evvelki yazımızda (Schanz) teorisinin izahı sırasında da tebarüz ettirdiğimiz gibi, ekseri ahvalde aile reisinin ölümü ailenin iktisadî durumunu sarsar. Bilfarz, tek bir eve tesahüp eden bir eşle iki küçük çocuktan ibaret bir aileyi eskisine nazaran 10 - 20 misli derecesinde bir vergi yükü altında bırakmak herhalde haklı görülemez. Bu sebeple, şayet yeni tasarıda emsal bedeli ölçüsü muhafaza edilecekse, muafiyetleri genişletmek suretile bilhassa eş ve küçük çocukların durumunu takviye etmek doğru olur. Hattâ velâyet altındaki çocuklar (18 yaşından aşağı ve tahsilde olup 25 yaşını ikmal etmemiş olanlar dahil), diğerleri yanında daha ziyade himaye edilmelidirler. Netice olarak şunu söyleyelim ki, bu sınıf mirasçılara tanınacak münferit muafiyetler (eş ve çocuklar için ayrı ayrı dikkate alınmak suretile), kanaatimizce 25.000 liranın üstünde olmalıdır.

d) Vergi tarifesinin tesbiti :

Vergi tarifesinin intihabı, vergi yükünün hududunu tayin eden meselelerin belki en başında yer alır. Modern vergiciliğin bölünmez bir parçası addedilen müterakkiyeti de içine alan vergi tarifeleri bugünkü vaziyeti alıncaya kadar çeşitli şekillere girmişlerdir. Şunu da tebarüz ettirelim ki, bugünkü tarifelerde bile müterakkiyet, çeşitli tesirlerin altında, değişik bir mahiyet arzeder.

İsbat zmnında tanzim edilen vesikalar, veya iktisap edilmiş servetin değeri gözönünde tutularak alınan kadîm veraset harçları

sabit tarifelere istinat ettikleri için (regressive = ric'î) mahiyeti haiz küçük miras hisseleri büyükleri yanında daha ağır bir vergi yüküne maruz tutulmuştur. Miras hisselerinin kademeli bir şekilde nisbî tarifelere göre vergilendirilmesi 19 uncu asrın içinde vukubulmuştur. Veraset ve intikal vergilerinin servet intikallerinden alınan bir nevi hukukî muamele vergisi telâkki olunduğu bu devrede, vergi, iktisap edilen servetin değeri üzerinden muayyen fakat sabit nisbetlere göre alınıyordu. Veraset ve intikal vergilerinde müterakki nisbetlerin kabulü oldukça güç olmuş ve aynen gelir ve servet vergilerinin müterakkiliğine karşı yönetilen mukavemete müşabih mukavemet ile karşılaşmıştır. Ancak müterakkiliğin ilk şekli yine de bugünkü mahiyetten uzaktır. Zira, evvelâ yine sabit nisbetler ele alınmış fakat küçük miras hisseleri için tarifede tenzilât yapılmıştır. Mütedennilik (degressiv) böylece müterakkiliğe (progression) doğru atılmış ilk adımı teşkil etmiştir.

Veraset vergilerinde bugünkü şekliyle tatbik edilen müterakkî tarife ilk defa İngiltere'de kabul edilmiştir. Müterakkiliğin gayri muntazam bir tarzda tanzim edildiği iddiasıyla tenkide uğrayan bu tarifenin intikal eden servetin her cüz'ü üzerinde vergi yükünü hissettirmek, büyük ve küçük servetleri aynı şiddetle kavramak gibi iyi tarafları vardır.

20 nci asrın başında veraset ve intikal vergilerine müterakkiyetin yeni bir şekli tatbik edilmek istenmiştir. Kademelere ayırma usulü diyebileceğimiz bu müterakkiyet şekline göre evvelâ tarife kademeleri tesbit edilmiş; vergiler, ayrıca tesbit edilen müterakkî nisbetlerin bu kademelerin içinde bulunan miras hisselerine (bağışlanan değerlere) tatbiki suretiyle hesaplanmıştır. Ancak, büyük miraslar düşük vergi kademeleri için tesbit edilen alçak nisbetlere göre vergilendirildiği için tarife şeması içinde kabul edilmiş yüksek nisbetler hiç bir zaman tatbik sahası bulamamıştır.

Vergi tarifelerinde müterakkiyet, ya terekenin veya intikal eden miras hisselerinin yüksekliğine göre veçhe alır. Kademelen-dirmenin çok çeşitli değişiklikleri ihtiva eden başka bir şekli de karabet derecelerine göre tanzim edilenidir. Bu kıstasa göre müterakkiyet ya muayyen bir kısım mirasçılara (hısım ve akrabalara) intikal eden servetleri vergi dışı bırakmak (indirect) veya bizim Veraset Vergisi Kanunumuzda olduğu gibi mirasçuları ölüye olan yakınlık veya uzaklık derecelerine göre sınıflara ayırarak muayyen

bir vergi tarifesi vasıtasıyla doğrudan doğruya (direct) vergilendirmek suretiyle temin edilir. Veraset ve intikal vergilerinde bu iki şekil ekseriya birlikte tatbik edilir. Vergi dışı bırakılan meblâğlar ya mutlak veya izafidir. Birinci halde vergi mükellefiyeti ancak tesbit edilmiş muayyen bir meblâğı aşan tereke veya miras hisseleri için mevzuubahis olur. İkinci halde muaf tutulmuş kısım terekeden veya miras hissesinden tenzil edildikten sonra muayyen vergi nisbetlerinin tatbiki cihetine gidilir. Karâbet derecelerine göre tertip edilen müterakki tarifeler milletlerarası vergi hukukunda çok mütenevvi şekillerde tatbik edilir. Bu tarifelere göre bir çok karâbet sınıfları teşkil edilmiş, bu sınıflar içindeki münferit mükellefler miras hukuku bakımından ayrıca gruplara ayrılmıştır. Bu meyanda meselâ Anglo-Amerikan vergi hukukunun tatbik edildiği memleketlerde esas itibariyle üç sınıf sistemi caridir. Birinci sınıfta düz bir hat üzerinde sıralanan kan hısımları; ikinci sınıfta erkek ve kız kardeşler ve bunların halefleri ve ekseri ahvalde amca, hala, dayı ve teyzeler; üçüncü sınıfta, hısım ve akraba olmıyanlar da dahil, diğer mirasçılar yer almıştır. Şekli ne olursa olsun, müterakkiyet esasına göre tertip edilen vergi tarifelerinin üzerinde münakaşa edilen asıl önemli meseleleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

- 1) Eş ve çocukları vergiye tâbi tutmak doğru mudur?
- 2) Doğru ise menfaatlerini gerçeğe en uygun şekilde koruyabilecek nisbetin ölçüsü ne olabilir?
- 3) Müterakki vergilerin kanunî miras hakları üzerindeki tesirleri nelerdir ve hangi ölçülere göre sıralanmalıdır?
- 4) Yabancı tâbiyette bulunan mirasçılara ve bağışlardan istifade edenlere tahmil edilecek vergilerde mirasçılara ve diğer yerli mükelleflere nazaran bir farklılık olmalı mıdır?
- 5) Mürisin veya mirasçıların çocuk adedine veya takip edilen nüfus politikasının icaplarına göre vergi tarifesine veçhe vermek lâzım ve mümkün müdür?

Hiç şüphesiz müterakkiliğin münakaşa mevzuu olan meseleleri bunlardan ibaret değildir. Nitekim Almanya ve İtalya'da, iki dünya harbi arasındaki devrede, müterakkî tarifeler tertip edilirken mirasçıların sahip oldukları şahsî servetlerin nazarı itibare alınması yolunda çalışmalar da yapılmıştır. Fakat, hemen belirtelim ki tatbikatta büyük zorluklar doğurması muhtemel olan bu usulden vazgeçilmiştir.

Müterakkî vergiler için tertip edilecek tarifelerde bu hususa son derece dikkat etmek icabeder. Müterakkî vergi nisbetinin son kademesi hiç bir zaman müsadere şeklinde tecelli edecek bir netice tevlit etmemelidir. Bilhassa veraset ve intikal vergilerinde tatbik edilen çeşitli müterakkiyet, miras haklarını tamamiyle ifna edecek bir mahiyet alabilir. Nitekim 1919 tarihli Alman Veraset Vergisi Kanununda böyle bir neticenin önüne geçmek maksadiyle, veraset vergisi hiç bir zaman intikal eden servetin % 90 ını aşamaz, şeklinde bir hüküm vazetmek mecburiyeti hasıl olmuştur. Diğer taraftan müterakkî tarifelerle vergi muafılığına ait hükümlerin ve vergi matrahının sureti tesbitine dair kaidelerin (değerleme) ile sıkı münasebeti vardır. Tarifelerin tesbiti sırasında bu iki noktayı da gözönünde tutmak icap eder. Miras ve intikaller üzerine müesses vergiler, müterakkiyet, muafiyet ve değerleme bakımından tetkike tâbi tutulduğu takdirde en ziyade karâbet derecesine göre yapılmış tarifelerin vergi hasılatı üzerine müessir olduğu görülür. Yakın akrabaların miras hisselerine düşük nisbetler tatbik edilir veya bunlar tamamiyle vergi dışı bırakılırsa büyük servet intikalleri hiç veya yeter derecede vergilendirilmemiş olur. Bu boşluğu, uzak akrabaların vergi nisbetlerini yükseltmek suretiyle kapamak mümkün değildir.

Tereke vergisinde nisbeten büyük servetlere kütle halinde vergi tahmil edilir. Bu şekilde bir global vergilendirmede dahi müterakkî vergi tarifesi efektif vergi yükünün bir miyarı olamaz. Burada da yine kanunî muafiyetler, istisnalarla değerlemelerin tatbiki neticesinde ne miktar servetin vergi dışı kalacağını peşinen tesbit edilmesi icabeder.

Görülüyor ki geniş çapta vergi tekniğini ilgilendiren nisbet meselelerinde kanun vazıları içtimaî problemlerle, fiskaliteyi telif etmeğe gayret sarfetmektedirler. Hal böyle olunca aynı kanun vazıları, veraset ve intikal vergilerine ideal bir veçhe vermek istedikleri takdirde memleketin hususiyetlerini bu meyanda, refah seviyesini, millî servet içinde münferit servet gruplarının ne şekilde kademelendiğini, konjonktür dalgalarından ziyadesiyle müteessir olan servet teşekkülünün bu dalgalara muvazi tahavvüllerini gözönünde tutmaları icabeder. Diğer taraftan, evvelce de işaret edildiği veçhile, şuna da dikkat etmek lâzımdır ki, veraset ve intikal vergilerine ait istatistik ve bütçe tahminleri daima aldatıcı neticeler verir. Konjonktürel hassasieytlere gayet zayıf olduğu için bütçe fasıla-

rında yer alacak rakam kolaylıkla tahmin ve tesbit edilemez. Zira ölüm hâdisesinin konjonktürel aîkâsı pek uzak olduğu gibi, mürvete endaze olmaz meselince, sair intikallerin hudut ve değeri de evvelden kestirilemez.

Etraflı bir tetkike ihtiyaç hissettirdiği için biz burada herhangi bir nisbet ölçüsü tavsiye etmekten sakınıyor, her halü kârda nisbetler muvazaaya yol açmayacak şekilde, makul hadler dahilinde olmalıdır, demekle iktifa ediyoruz.

14 — Vergi otoriteleri, vergi mükerrerliği ve malî muvazene meseleleri :

a) Veraset ve intikal vergisini cibayete yetkili merci :

Bir taraftan yurd içinde veya yurd dışında (Millî hudutlar içinde veya dışında) bulunan malların, diğer taraftan müris veya mirasçı olduklarına göre vatandaş olanlar veya olmayanların mevcut bulunduğu düşünülürse veraset ve intikal vergisinin halledilmesi oldukça müşkül bazı problemler karşısında kaldığını kabul etmek icabeder.

Bu hallerde veraset ve intikal vergisinin cibayeti acaba hangi vergi otoritesine ait olacaktır? Mahallî ve merkezî otoritelerle muhtelif devletlerin vergi hukukları arasındaki değişik tanzim ve taknin tarzlarından doğan anlaşmazlıklar böylece bir takım vergi mükerrerliği ihtilâflarına sebebiyet verirler. Diğer taraftan, bilhassa federal devlet teşkilâtına sahip memleketlerde hasılatın bölüşülmesi gibi meseleler de bir takım teferrüatlı hal tarzlarına lüzum hissettirirler.

Vergi otoriteleri (merkezî veya federal devlet, kanton, mahallî devlet, belediye, komün, köy) umumiyetle vergi cibayet yetkisini hükümlerine hakkına bağlamak temayülündedirler. Bununla beraber bir ülkede yaşayan kimseleri tâbiyetlerine bakmaksızın vergiye tâbi tutmak, bilhassa veraset ve intikal vergisi mevzuubahis olduğu zaman oldukça müşküldür. Mürisin tâbiyeti ve ikametgâhından başka, malların bulunduğu yer ihtilâf yaratabilecek unsurlardır. Devletler hususî hukukunun bir şahsa iki veya daha fazla tâbiyet atfetmesi mümkündür. İstisna teşkil eden bu gibi hallerden sarfınazar, vergi idaresinin salâhiyetlerini millî hudutlar dışında kabul ettirebilmesi pek de kolay bir iş değildir. Bu sebeple muhtelif

memleketlerin veraset ve intikal vergisi kanunları esas olarak ikametgâhı ele almışlar, ikametgâhı ve menkul ve gayrimenkul malları millî hudutlar içinde bulunan kimselerden intikal eden servetleri vergiye tâbi tutmuşlardır. Şu hale nazaran esas hareket noktası kanunların mülkîliği (Territorialitaetsprinzip) prensibidir. Ancak, şunu da ilâve edelim ki, bu kaidenin kabul edilmiş olması mesele- nin kökünden halledilmiş olduğuna delâlet etmez. Vergi kanunlarında bu prensibin mütenevvi hal tarzlarına tesadüf edilir. Bu sebepten malî anlaşmalara atıflar yapılmış, menkul ve gayrimenkuller için ayrı usuller vazedilmiş, tâbiyet mefhumu üzerinde durulmuş, fakat neticede yine de ideal bir hal tarzı bulunamamıştır.

b) Vergi mükerrerliği :

Vergi mükerrerliği bilindiği gibi, vergi kanunlarının çeşitli prensiplere istinat etmesi yüzünden müstakil hareket eden iki ayrı memleket arasında vergi cibayet yetkisi bakımından doğan bir malî ihtilâftır. Böylece bir mükellef aynı vergi olayından dolayı iki defa vergiye tâbi tutulmuş olur. Vergi mükerrerliğinin asıl mühim tesiri federal devlet teşkilâtına sahip memleketlerde (Batı Almanya, İs- viçre, A.B.D. gibi) görülür. Federal devletlerde merkezî devlet ha- kem rolünü oynar. Bunun için anayasalara hüküm konulur. Devlet- lerarası vergi mükerrerliğinde ise malî anlaşmalarla mükerrerliğin ağır tesirlerini gidermek yolu tercih edilir. Ancak, şu kadarını ifa- de edelim ki, ne milletlerarası Ticaret Odası, ne de eski Milletler Ce- miyetiyle nisbeten yeni bir teşekkül olan Birleşmiş Milletler Teş- kilâtı bu yolda müsbet bir adım atmışlardır¹⁶.

c) Malî müvazene :

Bu meselenin de vergi mükerrerliği ile sıkı bir münasebeti var- dır. Ancak daha ziyade federal devlet teşkilâtına sahip memleket- lerde tesadüf edilir. Bilindiği gibi bu nevi memleketlerde âmme masraflarını karşılamak üzere muhtelif kaynaklara müracaat et- mek lüzumunu hisseden federasyon, tâbi devlet, kanton, komün gibi muhtelif vergi otoriteleri aynı vergi mevzuunu veya aynı vergi su- jesini bazan ikametgâh mahallini, bazan malın bulunduğu yeri esas alarak, vergiye tâbi tutarlar. Bu arada mükellefin mutazarrır ol-

[16] Daha fazla bilgi için bak: United Nations Publications, No. 1951, XVI, s. 2.

maması için ya vergi cibayet yetkisi bir otoriteye terkedilerek hasılat muayyen nisbetler tahtında taksim edilir veya tereke vergisi halinde alınan kısım merkezî devlete, veraset vergisi şeklinde alınan kısım mahallî otoritelere bırakılır. Fakat en ziyade iltifata mazhar olan usul, veraset ve intikal vergisinin merkezî hükümete terkedilmesi; buna ilâve edilen kısımların mahallî devletlere bırakılması şeklindedir. Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik edilen bir hal tarzını da zikrederek bu bahse nihayet verelim: Bu memlekette tereke vergisi federal bir vergi olup merkezî devlete aittir. Mahallî devletler ayrıca veraset vergisi cibayet etmek yetkisini haizdirler. Ancak federal devletlerin aldığı vergi muayyen bir nisbet dahilinde mahallî devletin aldığı veraset vergisinden tenzil edilir.

d) Memleketimizdeki durum :

Merkezî Devlet teşkilâtına sahip memleketimizde «malî muvazene» mefhumu bir dâva olarak gözükmez. Ancak gerek vergi mükerreliği, gerek vergi cibayet yetkisi (vergi otoritesi) bilhassa birçok komplikasyonlara sebep olan veraset ve intikal vergisi bakımından hemen hemen hiç ele alınmamıştır. Nitekim hâlen yürürlükte bulunan kanunun muaddel 3 üncü maddesi sadece «kendilerine menkul, gayrimenkul emval ve hukuk ve menafi intikal eden şahısların» vergi vermekle mükellef olduklarından bahsetmiş, tâbiyet ve ikametgâh ve menşe meselelerine temas etmemiştir. Maliye Vekâleti bu meseleyi bilâhare şu prensip kararına bağlamıştır¹⁷:

A) Varis veya mûrisin Türkiye'de (malî) bir ikametgâhı bulunması,

B) İntikal eden mal, hak ve menfaatlerin Türkiye'de bulunması, lâzımdır.

Türkiye'de ikamet etmemiş ve Türk hudutları dahilinde mal bırakmamış, Türk tebaası veraset ve intikal vergisiyle ilgili bulunmadığı gibi, Türkiye'de ikametgâhı olan bir yabancıya Türkiye hudutları haricinde veraset ve vasiyet suretiyle vâki olan intikallerden dolayı da veraset vergisi salınmaz. Yukarıdaki şartları haiz olmayan Türk vatandaşları ecebî memleketlerde mal iktisap ettikleri ve bundan dolayı oralarda veraset ve intikal vergisi ödedikleri takdirde, bu vergi yurd içinde salınan vergilerden mahsup edilir.

[17] Bak: Veraset vergisi hakkında notlar. 1948, İstanbul, Saim Tek.

Bu şekilde bir karar kanunun boşluğunu nisbeten doldurmaktadır. Ancak, yeni tasarıda bu görüşü kanuna mal etmek yerinde olur.

Bilindiği gibi, vergi kanunları mükellefiyet tesisi bakımından ikametgâh, menşe ve tâbiyet esaslarından hareket ederler. Fakat modern vergicilikte menşe ve tâbiyet terkedilmiş, ikametgâha önem verilmiştir. Bununla beraber, veraset ve intikal vergisinde sırf ikametgâh mefhumunu ele almak kâfi değildir. Zira, bu vergide, mûris ve mirasçı olarak, iki şahıs ve yurd içinde ve yurd dışında olmak üzere iki nevi mal mevzuubahistir. Şu hale nazaran, ikametgâh esasını diğer unsurlarla takviye etmek icabedecektir. Bulunacak hal tarzında en önemli rolü oynayacak husus, malî idarenin yurd dışında ikamet eden Türk tâbiyetindeki kimselerle, yurd dışında bulunan malların ne şekilde nüfuzu altında bulunduracağı keyfiyetidir. Bunun için, kanaatimizce, objektif ve sübjektif vergi mükellefiyetini birbirinden ayırmak icabeder. Yani, kanunda evvelâ verginin mevzuunu (vergi olayını) saniyen şahsî vergi mükellefiyetini tayin etmekle işe başlanmalıdır. Şahsî vergi mükellefiyetine tâbiyet esasından girilebilir. Yukarıda açıklandığı veçhile, mûris ve mirasçı olmak üzere iki şahıs mevzuubahis olduğuna göre, diğer vergi kanunlarındaki tam ve dar mükellefiyet mefhumları yerine umumî mükellefiyet ve dar mükellefiyet tâbirleri kullanılabilir. Şu hale nazaran, Türk tâbiyetinde bulunan kimseler mevzuubahis olduğu zaman umumî mükellefiyet, bunların dışındaki kimseler için de dar mükellefiyet esasına göre vergi alınacaktır. Umumî mükellefiyet içinde mütalâa edilen kimselerden Türkiye hudutları içinde ikametgâhı bulunanların yurd dışında ve içindeki malları vergiye tâbi tutulacaktır. İkametgâhı Türkiye hudutları dışında olan Türklerin, yurd dışında bulunmak şartıyla, ecnebilere bağış veya veraset yoluyla iktisap ettikleri servetler vergiye tâbi tutulmamalıdır. Zira, pratikte bu şekilde bir vergi olayını tesbit etmek malî idarenin elinde değildir. İdeal bir hal tarzı bulunamayacağına göre şöyle bir formül tavsiye edilebilir :

Şahsî vergi mükellefiyeti :

A — *Umumî mükellefiyet* :

Ölüm veya intikalın vukubulduğu tarihte Türk tâbiyetinde bulunan kimselerden :

a) Türkiye'de ikametgâhı bulunanlar;

Türk veya ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri bütün yurd içi ve yurd dışı mallardan;

b) Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar,

Türk veya ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri sadece yurd içinde bulunan mallardan;

dolayı vergi ödemekle mükelleftir.

B — Dar mükellefiyet :

Ölüm veya intikalın vukubulduğu tarihte ecnebi tâbiyetinde bulunan kimselerden :

a) Türkiye'de ikametgâhı bulunanlar,

Türk tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri bütün yurd içi ve yurd dışı mallardan, ecnebi tâbiyetinde olan kişilerden aynı şekilde iktisap ettikleri sadece yurd içi mallardan;

b) Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar,

Türk ve ecnebi tâbiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerden ölüm veya sair suretlerle iktisap ettikleri yurd içi mallardan, dolayı vergi ödemekle mükelleftirler.

Bu şekilde bir tanzim tarzının, teferruata ait bazı meselelerin de hallini icap ettireceği şüphesizdir. Bilfarz, yurd içi ve yurd dışı mal, umumiyetle ikametgâh mefhumları, hususiyle yurd dışında çalışan elçi ve elçilik memurlarının ikametgâh durumları kanunda açıkça izah edilmeli, mütekabiliyet şartları belirtilmeli veya diğer vergi kanunlarına atıf yapmak suretiyle hal tarzına bağlanmalıdır.

Teklif edilen formülün şüphesiz bütün pürüzleri giderecek mahiyette olduğu iddia edilemez. Mümkün olduğu takdirde ayrıca malî anlaşmalar yoluna da gidilebilir. Kanaatimizce asıl mesele, yukarıda da açıklandığı veçhile, malî idareyi âkıbeti meçhul meselelerden korumak, gayri kabili tahsil vergilerin ihdasına mâni olmaktır.

15 — Vergilendirme tekniği :

Veraset ve intikal vergisini tatbik eden hemen bütün memleketlerde vergi beyanname esasına göre tarhedilmektedir. Beyanna-

me verme müddetleri tehalüf etmekte ise de umumiyetle üç aylık asgarî bir zaman bırakılmıştır. Bu müddet zarfında mirasçıların tesbiti, ilâmların alınması, birânçoların hazırlanması gibi formaliteler ikmal edilir.

Tarh tekniğini ilgilendiren en mühim mesele şüphesiz menkul ve gayrimenkul olarak intikal eden servet cüzlerinin herhangi bir kaçakçılığa meydan verilmeden vergi idaresi tarafından kavranmasıdır. Gayrimenkuller için, vergi nisbetlerinin ağırlığını düşünerek müteveffanın sağlığında kanunî yollardan hareket ederek yaptığı tasarruflar hariç, böyle bir tehlike şüphesiz mevcut değildir. Asıl kaçakçılık menkul servetler bakımından olur. Veraset ve intikal vergisinin hasılatında yıldan yıla kaydedilen artışlar bir bakıma menkul servetlerde vukua gelen kaçaklıkların da azaldığına delâlet eder. Zira menkul servetler bilindiği gibi para ekonomisi ile sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır. Nakit halinde menkul servetin artık eskisi gibi çantada, kasada veya evde saklanmadığı, daha ziyade bankalara, ticarî ve sınaî teşebbüslere yatırıldığı düşünülürse hâdise daha ziyade aydınlanmış olur. Diğer taraftan hâmiline muharrer esham, tahvilât yoluyla yine de kaçakçılık yapmak mümkündür¹⁸. Nakit hususunda ileri sürülen bu mütalâa şüphesiz iktisaden ileri gitmiş memleketler içindir. Bununla beraber, menkul servetlere ait veraset vergisi kaçaklığı bu memleketlerde daha başka tip hâdiselerde kendini gösterir. Nitekim kambiyo murakabesi ne kadar şiddetli olursa olsun yakınlarının istikbalini korumak saikiyle bazı kişiler yine de bir kısım menkul servetleri veraset vergisi nisbetleri düşük memleketlere kaçırmak imkânını bulurlar. Bu şekil hareketlerde bir takım politik ve iktisadî sebeplerin de rolü bulunduğu muhakkaktır. Bundan dolayı bazı devletler, servet hareketlerini takip etmek için özel bürolar kurmak hattâ bu sebepten servet vergisi veya servet beyanı müessesesini ihdas etmek lüzumunu duymuşlardır.

Yukarıda veraset vergisinin beyan esasına istinat ettiğinden bahsetmiştik. Bu meselenin bizim veraset ve intikal vergisi sistemi-
miz bakımından da bazı özellikleri vardır. Bilindiği gibi hâlen tat-
bik edilmekte bulunan kanunda yapılan beyanlar, tamamiyle ihzarî
mahiyeti haizdir. Beyan üzerine derhal vergi tarhedilmez, idarî tah-
kikat ve incelemeye tâbi tutulur. Bu hal vergi ile ilgili muamelele-
rin [18] Bak: «Ölü el vergisi».

rin uzamasına sebep olmaktadır. Kanaatimizce menkul olsun, gayrimenkul olsun, servetlerin değerlendirme muamelesini (emsal bedeli esasına göre) mükelleflere bırakmak ve bu takdir üzerinden geçici vergiyi derhal tarhetmek mümkündür. Bilâhare yapılacak idarî tahkikat ve inceleme neticesinde zuhur edebilecek matrah farkları ayrıca ikmal edilir. Ancak bu farklar, beyan edilen miktarın muayyen bir yüzdesini geçmediği takdirde mükelleflerden herhangi bir ceza alınmamalıdır.

Mükellefe arzu ettiği takdirde, değerlendirme yapılmasını idareye bırakmak hakkı da verilmelidir. Bu nokta üzerinde bilhassa durmak istiyoruz. Veraset ve intikal vergilerinde mektumiyet hali müstesna cezaî müeyyidelerin tatbikini icap ettiren sebepler gelir ve kurumlar vergilerindeki sebeplerle aynıyet arzetmezler. Zira umumiyetle emsal bedeline göre yapılacak değerlemelerde sübjektif unsurların tesiriyle daima hata yapmak mümkündür. Mükellefle idarenin takdiri her zaman birbirine uymayabilir. Farklar zuhur edebilir, suiniyete atfı mümkün olmayan bu gibi kasıtsız hareketlerden dolayı ceza tatbik edilmesi haklı sayılamaz.

Veraset ve intikal vergilerinde stopaj, yani tevkif yoluyla vergi tarhi usulünün tetkikinde de fayda vardır. Bilindiği gibi hâlen mer'î kanunda menkul ve gayrimenkuller için takribî matrahın % 15 i nisbetinde bir meblâğ karşılığında mükelleflerin tasarruffi muamelelerde bulunmasına imkân verilmiştir. Bilâhare buna dair hüküm, sigorta şirketlerindeki alacak haklarıyla gayrimenkuller için gerek Vergi Usul, gerek Tapu Kanununa ek kanunla teyit edilmiş, fakat banka mevduatı için kaldırılmış bulunmaktadır. Bu hal acele tasarruffi muamelelerde bulunmak veya diğer servet cüzülerine isabet eden veraset vergisini derhal ödemek durum ve arzusunda bulunan mükellefleri çok müşkül vaziyete sokmaktadır. Kanaatimizce yeni kanunda stopaj müessesesini daha geniş bir çapta ihya etmek mümkündür. Bu suretle bilfarz bankaların nakit ikramiyeleri için talihliler tarafından beyanname vermek külfeti dahi ortadan kaldırılabilir. Yalnız peşin vergi ödemelerinin ortalama nispetini (eski kanunda % 15) emsal bedeli ölçüsü ile vergi tarifesini gözönünde tutarak ayarlamak icap eder.

Bilindiği üzere, hâlen mer'î vergi kanununda veraset ve intikal hâdiseleri için iki ayrı vergi tarifesi mevcuttur. Bilhassa taşra teşkilâtında bir çok yanlış tatbikata sebep olan bu usulden de vazgeçilmeli, tek tarife usulü kabul edilmelidir. Aslında her tarifede akraba

olmayanlar için ayrı pozisyon mevcut olduğuna göre bu tevhit ameliyesi basit bir iş olacaktır.

Diğer taraftan, bağışlar için umumiyetle tesbit edilen daha kısa beyanname verme müddeti (bir ay) de veraset suretiyle vâki intikaller için tesbit edilen 4 aylık müddetle birleştirilebilir. Zira bu şekildeki tatbikat, mükellefleri şaşırtmaktadır. (Nitekim gayrimenkul ile birlikte hayat sigortasına tevarüs eden bir mükellef iki müddete göre iki ayrı beyanname vermek vaziyetiyle karşılaşmaktadır.)

Veraset vergisinin tahsili usulünde de değişiklik yapmak, menkul vergiler için def'aten ödeme usulü yerine çift taksitli yıllık ödeme usulünü ihdas etmek, gayrimenkullere ait vergiler için irada müracaat etmek şayanı tavsiyedir.

Bu suretle emsal bedelinin uygulanması neticesinde eskisine nazaran ağırlaşan vergi yükü daha ziyade hissedilir bir hale getirilmiş olacaktır.
