

İstanbul Üniversitesi  
İktisat Fakültesi  
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları  
58. Seri / Yıl 2012-[2]

**VERASET VE  
İNTİKAL VERGİSİ  
BAĞLAMINDA  
KARŞILAŞTIRMALI  
ÜLKE İNCELEMELERİ**

**Doç.Dr. Hatice YURTSEVER\***  
&  
**Havva ŞAFAK\*\***

\* Celal Bayar Üniversitesi  
Salihli Meslek Yüksekokulu

&

\*\* Celal Bayar Üniversitesi  
Salihli Meslek Yüksekokulu

## ÖZET

Veraset ve intikal vergisi, servet vergileri içinde yer alan ve servet transferi üzerinden alınan bir vergidir. Ülkemizde, toplam vergi gelirleri içinde çok düşük bir paya sahip olan veraset ve intikal vergisi, toplumsal işleve sahip bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, verginin mali işlevi daha geriplanda kalmaktadır.

Mali güç ilkesi gereğince veraset ve intikal vergisi, alınması gerekli bir vergidir. Çünkü mali gücün göstergeleri arasında gelir ve harcamanın yanında servet de yer almaktadır. Bu ilkenin varlığı, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan "sosyal devlet" kavramının yanı sıra, 73. maddede yer alan "ödeme gücüne göre vergilendirme" tabirinde de kendini göstermektedir.

Çalışmada, Türk vergi mevzuatında veraset ve intikal vergisi inceleyerek çeşitli ülkeler ile kıyaslama yapılacaktır. Bu kıyaslama ile, yaşanan sorunların daha iyi anlaşılması amaçlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Sistemi, Dolaysız Vergiler, Servet Vergileri, Veraset ve İntikal Vergisi.

## ABSTRACT

Inheritance and transfer tax that involves in property taxes and takes over wealth transfer is a tax. Inheritance and transfer tax that has very a low ration in the total tax reveneus in Turkey, is a tax that has social function. Because of this feature, tax's fiscal function is background.

As required principal of financial power, inheritance and transfer tax that must take a tax. Because demonstrations of financial power are income, expense and wealth. Existence of this principal reveals itself in "social state" concept that is ranked at the 2nd item of the constitution. In addition this principle reveals itself in "according to taxation of ability to pay" concept that is ranked at the 73rd item of the constitution.

In this study, the Turkish tax legislation and inheritance tax will be examined and comparisons with various countries. With this comparison, is intended to provide a better understanding of the problems.

**Keywords:** Turkish Tax System, Direct Taxes, Property Taxes, Inheritance and Gift Tax.

## GİRİŞ

Vergiler, kamu giderlerini karşılamak için devlete gelir sağlayan en önemli kaynak olmanın yanında (mali işlev), ekonomik gelişmeyi sağlamak ve gelir dağılımında meydana gelen dengesizlikleri önlemek (toplumsal ve ekonomik işlev) gibi amaçları da gerçekleştirmektedir.

Veraset ve intikal vergisi, periyodik olarak alınan bir vergi olmayıp, verginin konusu itibariyle, ölüm olayının veya karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucu arızı olarak alınan bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle, devlet vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahiptir. Buna rağmen hala veraset ve intikal vergisinin alınıyor olmasını, bu verginin toplumsal işlevi ile açıklamak mümkündür. Hiç şüphesiz, toplumdaki gelir dağılımı adaletinin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlama yönünden veraset ve intikal vergisinin yeri oldukça önemlidir.

Çalışmada, çeşitli ülkeler nezdinde veraset ve intikal vergisinin tarihi gelişimi, uygulama yöntemleri, verginin konusu, mükellefleri, tarife yapısı, istisna ve muafiyetleri ele alınacaktır. Ardından, Türkiye'nin, söz konusu yabancı ülkeler ile veraset ve intikal vergisi yöntemleri, istisna ve muafiyetler, oranlar, tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimi açısından karşılaştırma yapılacaktır.

## I- ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMALARI

Veraset ve intikal vergisi, dünyada birçok ülke tarafından kamu geliri elde etmenin yanı sıra vergilemenin mali olmayan amaçlarını yerine getirmek üzere uygulanan bir vergidir.

### A- Amerika Birleşik Devletleri Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması

Ölüm ve servet transferi üzerindeki federal vergiler, 1797'den beri çeşitli şekillerde – özellikle kriz ve savaşlar boyunca gelirin yükselmesi için – yürürlüğe girmiştir ve zaman içerisinde periyodik olarak değiştirilmiştir (CBO, 2009:1).

Federal veraset vergisi, ancak 18. ve 19. yüzyıl boyunca ortaya çıkmıştır(Cooper, 2010: 881). İlk gerçek veraset vergisi, 1825 yılında Pennsylvania eyaleti tarafından kabul edilmiştir(Aren, 1952:19). Veraset vergisi kanunu, bugünkü vergilerin birçok özelliğine benzer düzenlemeler içermekte olan 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda kabul edildi(Luckey, 2003:6). Transfer vergileri, 1916 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile federal gelirlerin kalıcı bir kaynağı oldu(Fleenor, 1994:5). Bu vergi, ölüm halinde mirasçılara kalan malların vergilendirilmesinde kullanılmaktadır (Öz, Akdemir, 2002:15).

Bağış vergisi, veraset vergisinin beraberindeki bir gereklilik olarak gelişmiştir(Luckey, 2003:2). Dolayısıyla on altı yıl sonra (1932) veraset vergisinin sakıncalarını önlemek için, bağış vergisi yürürlüğe girmiştir(Fleenor,1994:1). 1976 yılında veraset ve bağış vergileri adına önemli bir değişiklik yapılmıştır. Aynı olan veraset ve bağış vergisi istisnaları, “birleşik vergi indirimi (unified tax credit)” kavramı ile birleştirilmiştir(Fleenor,1994:7).

ABD’de, veraset ve bağış vergilerinin yanında bir diğer servet vergisi, nesil atlama vergisi (generation – skipping transfer) olarak adlandırılabilir. Bu vergi, kökensel olarak 1976 yılında yürürlüğe girmiş, servet vergisinin basitleştirilmiş bir çeşididir (Powell,2009:30). Hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapanın bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi (Aydın 2006:53) olarak alınmaktadır.

ABD’de federal hükümet, servetin transferi üzerinden üç şekilde vergi almaktadır(CBO, 2009:2):

- Bir kişi öldüğünde, diğer bireylere transfer edilen varlıkların net değeri üzerinden *veraset vergisi*,
- Bir bireyin yaşamı boyunca başka bireylere verdiği hibelerin değeri üzerinden *bağış vergisi*,
- Bazı varislere ölüm halinde kalan mirasın transferi durumunda vergilendirilen *nesil atlama transferi (GST)* vergisidir.

ABD’de hem veraset vergisi hem de tereke vergisi alınmaktadır. Tereke ve veraset vergileri arasındaki fark şudur. Tereke vergileri, ölen kişinin

mal varlığından alınırken, veraset vergileri miras bırakılan kişilerin ödemekle yükümlü olduğu bir vergidir. (Öner, 2005:99) (Federal Inheritance Tax, 2014).

Tereke vergisi (estate tax or death tax), ölen bir kişinin bıraktığı tüm menkul ve gayrimenkul malvarlığının ölüm tarihindeki değerinden borçlar ve cenaze giderleri düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden alınır. Bir diğer ifade ile, ölen bir kişinin para ve mallarının toplam değeri üzerinden alınır ve mirasçılara dağıtım yapılmadan önce, ölen kişinin varlıkları üzerinden ödenir (What are Inheritance Taxes?, 2014).

Tereke vergisi, federal hükümete ödendikten sonra, terekeden pay alan, eyalette mukim veya mukim olmayıp kendisine eyalette bir mal intikal eden miras payı üzerinden eyalete ayrıca veraset vergisi (inheritance tax) ödemek zorundadırlar.

Veraset vergisinin matrahını, miras kalan nakit, banka hesapları, hisse senetleri – tahvil, gayrimenkul, sigorta ve diğer benzer varlıklar oluşturmaktadır (Federal Inheritance Tax, 2014).

Servetin transferi üzerindeki temel federal servet vergisi, veraset ve bağış vergisidir(Karyağdı, 2006:15). ABD’de federal hükümet, mirasın taksiminden önce veraset vergisini alırken bazı eyaletler hem dağıtılmadan önce hem de sonrasında vergi almaktadırlar (Öz, Akdemir, 2002:15). Veraset ve intikal vergileri, hem merkezi hem de yerel idareler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmektedir(Aydın 2006:52).

ABD’de kişiler, bir vasiyetname ile, ölümlerinden sonra terekenin kimlere dağıtılacağını, diğer bir ifade ile mirasçıların kim veya kimler olacağını, eş ile olan ortak mallar dışında, önceden serbestçe tayin edebilirler (Öner, 2005:99).

ABD’de federal yönetim tarafından alınan bağış (gift) ve veraset (estate) vergilerinde bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır (Aydın 2006:53):

- Bu ülkede bir kimsenin hayatta iken bir başkasına vermiş olduğu para ve varlıklar federal idare tarafından bağış vergisine tabi tutulmaktadır. Burada bağış yapan kişi, verginin mükellefi olmaktadır.

- Ölen bir kimsenin sahip olduğu tüm para ve mal varlığı üzerinden ise tereke vergisi alınmaktadır.
- Öte yandan hayatta iken ölüme bağlı tasarrufla yapılan bağışlar, bağış yapmanın bir nesil sonrasında bulunan bir kimseye (örneğin evlat dururken toruna) yapılırsa, bu gibi durumlarda ayrıca ilave bir vergi (Generation-skipping transfer (GTS) tax) alınmaktadır.

**Tablo-2: Federal Hükümetçe Alınan Tereke Vergisi ile GST İstisna Tutarları**

ABD	Tereke Vergisi (\$)	GST (\$)
2010	5.000.000	N / A <sup>i</sup>
2011	5.000.000	5.000.000
2012	5.120.000	5.120.000
2013	5.250.000	5.250.000

**Kaynak:** <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Tablo-2'den görüldüğü üzere, tereke vergisi ile GST (nesil atlama vergisi)'ye ait istisna tutarları 2012 ve 2013 yılı için aynı tutardadır. 2010 yılında GST ile ilgili herhangi bir veri mevcut değildir. Çünkü o yıl için GST vergisi uygulanmamıştır.

Tablo-3 incelendiğinde ise, 2005 yılından 2009 yılına kadar Tereke Vergisi ile GST'ye ait en yüksek vergi oranı düşüşe geçmesine rağmen, 2011 yılında oran tekrar yükseltilmiştir. Tabloda 2010 yılına ilişkin herhangi bir veri bulunmamaktadır. Bunun nedeni, 2010 yılında GST ve intikal vergilerinin alınmamış olması ile tereke üzerinden alınacak vergilerin sermaye kazançları olarak vergilendirilmeye tabi tutulmasıdır. (Grabianowski and Barrymore, 2013: 4).

**Tablo-3: En Yüksek Federal Hükümet Tereke Vergisi ile GST Oranları**

Yıllar	En Yüksek Tereke Vergisi ile GST Oranları (%)
2005	47
2006	46
2007	45
2008	45
2009	45
2010	N / A
2011	55

**Kaynak:** Darien B. Jacopson, Brian G. Raub, Barry W. Johnson, **The Estate Tax: Ninety Years and Counting**, Internal Revenue Service, p. 124, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

2012 yılında ABD’de çıkarılan Vergi Affı Kanunu’na göre, tereke vergisi maksimum oranı ve GST vergisinin oranı yeniden belirlenmiştir. Buna göre, en yüksek tereke vergisi oranı ile GST vergisinin oranı, %40 olarak belirlenmiştir (Tax Payer Relief Act:2012).

Tereke ve bağış vergileri ayrı ayrı ödenmekle beraber, verginin hesabı sırasında vergiye tabi tereke ve bağışlar birleştirilir, kümülatif toplamdan her iki vergiye ait istisna ve indirimler toplamı düşülür, kalan miktara tek bir artan oranlı vergi tarifesi uygulanır (Öner, 2005:120). Veraset vergisini, Iowa, Kentucky, Maryland, Nebraska, New Jersey ve Pennsylvania olmak üzere 6 eyalet toplamaktadır (Indiana eyaletinin veraset vergisi, 1 Ocak 2013’den itibaren yürürlükten kaldırılmıştır). İntikal vergisi ise, birkaç eyalet tarafından toplanmaktadır (Garber, 2013). ABD’de her eyalette uygulanan veraset ve intikal vergisine ilişkin oranlar, istisnalar farklı olduğundan genel bir bilgi verilmiş, ancak çalışmanın diğer ülke örneklerini de içermesi nedeniyle, eyalet düzeyinde ayrıntıya girilmemiştir.

ABD’nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, bu oranın %25.1 olduğu görülmektedir. ABD’de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise ; %11.8 ile en yüksek

paya sahip olan vergi, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisidir. Dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri ise, GSYİH'nın %4.6'sını oluşturmaktadır. Servet vergileri (%3.0) ve kurumlar vergisi (%2.6) yaklaşık olarak aynı oransal paya sahiptir (OECD, 2013).

Veraset ve bağış vergisi, federal vergi gelirlerinin yaklaşık olarak sadece %1'ini, toplam vergi gelirlerinin ise, %12'sini oluşturmaktadır. (Rosen,2001:459).

### **B- İngiltere'de Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**

OECD ülkelerinin çoğunda olduğu gibi, İngiltere vergi sistemi de servetin kendisi ve servetin transferi üzerinde çeşitli vergileri içermektedir(Boadway, Chamberlain and Emmerson, 2010:1). İngiltere'de, servet üzerinden alınan vergilere eski zamanlarda çok fazla rastlanmamaktadır. Hatta İngiliz yerel yönetimler (Self Governments)in vergi sistemi içinde bile servet ve servet vergisine benzer vergilere rastlamak imkansızdır (Tuncer, 1963:57).

Veraset vergileri İngiliz vergi sisteminde, ilk defa 1694 yılında Damga Pulu (Stamp Act) ile ve Hollanda'da uygulanan sisteme benzer bir biçimde uygulanmıştır. Önceleri Veraset Vergisi (Probate Duty) ismiyle yalnız menkul intikalleri vergileyen tek bir vergi iken sonraları, gerek bütün intikalleri vergilemek gerekse kaçakçılığı önlemek için bazı yeni vergiler ilave edilmiştir(Aren,1952:18-19).

Veraset vergisi, İngiltere'de sermaye vergileri içinde sınıflandırılmaktadır. Veraset vergisi, 1986 yılında sermaye transferi vergisi yerine bir ikame olarak konulmuştur (Browne, Roantree, 2012: 24.). Sermaye transfer vergisi, bir murisin serveti üzerinden ve sağlar arası bağış üzerinden alınan bir vergidir (Confederation Fiscale Europeenne, 2013). İngiltere'de tipik servet vergisi olarak, tereke vergisi (Estate Duty ve Legacy Duty) ile miras hisseleri vergisi (Succession Duty) uygulanmaktadır(Tuncer, 1963:58).

İngiltere'de yarışma, çekiliş, talih oyunları ve benzerlerinden elde edilen gelirler, veraset vergisi kapsamına girmemektedir(Çiçek, Güçlü Çiçek,2008:144).



İngiltere’de tereke vergisi – mirasçılar dikkate alınmaksızın ölen kişinin tüm malvarlığı üzerinden alınan vergi – uygulanmaktadır. İngiltere’de uygulanan usul neticesinde vergi matrahının daha büyük olması ve istisnaların kapsamının dar olması veraset vergisi gelirlerinin daha yüksek olması sonucunu doğurabilir(Çiçek, Güçlü Çiçek, 2008:144).

İngiltere’de vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten itibaren 6 ay içinde vergisel yükümlülük başlamaktadır(Aydın,2009: 63). Buna rağmen vergi, belirli servet çeşitleri üzerinde (örneğin; ev, arazi, iş aktifleri<sup>ii</sup>, halka açık olmayan holdingler) faizsiz, on yılın üzerinde taksitlendirmeler ile ödenebilmektedir (European Union (b), 2000 :462).

İngiltere’de veraset vergisi ödeme zorunluluğu bulunan kişiler için bir muafiyet söz konusudur. 6 Mayıs 2009’dan 5 Mayıs 2015’e kadar geçerli olmak üzere, murisin malvarlığının değeri, £ 325.000’i aşılırsa bu malvarlığı üzerinden vergi alınmaktadır (HM Revenue & Customs, 2013). Mirasın değeri, ki bu değere murisin ölümünden yedi yıl önce yapmış olduğu bağış ve hibeler ile hayır kuruluşlarına yapılan yardımlar da dahildir, belirlenen bu sınırın altında ise, veraset ve intikal vergisi ödenmesi zorunlu değildir (Çiçek, Güçlü Çiçek,2008:150 – 151).

İngiltere’de ölüm sonucu vasiyet bırakılması halinde yapılan intikallerde aşağıdaki durumlarda muafiyet söz konusudur (Inheritance Tax Online, 2009).:

- İngiltere’de ikamet etmek şartıyla eşlere yapılan bağışlar,
- Ulusal vakıflar, müzeler, üniversiteler gibi ulusal kurumlara yapılan bağışlar,
- İngiltere’de kayıtlı hayır kurumlarına yapılan bağışlar,
- İngiltere’deki siyasi partilere yapılan bağışlar.

İngiltere’de hayattayken yapılan karşılıksız intikallerde aşağıdaki istisnalar söz konusudur(Will, 2013):

- Düşün hediyeleri istisnası,
- Anne veya babanın yaptığı bağış ve hediyelerin 5.000 Sterlin’i,
- Büyükanne ve büyükbaba ile akrabaların yaptığı bağışların 2.500 Sterlini’i,

- Diğer kişilerin yaptıkları bağışların 1.000 Sterlin’i intikal vergisinden istisnadır.

- Küçük hediyeler istisnası: Herhangi bir vergileme yılında, herhangi bir kişiye yapılan bağışların 250 Sterlin’i intikal vergisinden istisnadır.

- Sürekli bağışlar: Vergiden muaf sürekli bağışlar, kişinin eşine, eski eşine, yaşlılık veya hastalıktan dolayı bakıma muhtaç akrabalar,

- Yıllık istisna: Her vergi yılında toplamda 3.000 Sterlin’e kadar yapılan bağışlar, kişi öldüğünde veraset vergisinden istisnadır ve bu istisna takip eden yıla aktarılabilir. Dolayısıyla bir kişi, eğer bir önceki yılın istisna tutarından yararlanmamış ise, bir sonraki yıl 6.000 Sterlin istisnadan yararlanabilir (HM Revenue & Customs, 2013).

Bunların dışında, murisin ölmeden önce şirketlere malvarlığından yapmış olduğu transferlerin 300.000 Sterlin’i aşan kısmı veraset ve intikal vergisine tabidir (Lewis, 2002:29; Çiçek, Güçlü Çiçek,2008 :156).

İngiltere’de, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Tablo-4’de yıllara göre yapılan indirimler gösterilmektedir.

**Tablo-4: Ölümden Önceki Transferler İçin Veraset Vergisi İndirimleri (2012-2013)**

Transfer ve Ölüm Arasındaki Yıllar	Vergi Oranında İndirim	GST (\$)
0 – 3	0	40
3 – 4	20	32
4 – 5	40	24
5 – 6	60	16
6 – 7	80	8
7 +	100	0

**Kaynak:** HM Revenue and Customs, <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/how-to-valueestate/gifts.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Aşağıda yer alan Tablo-5'e göre, sınır değer olan £ 325.000'i aşmayan durumlarda hiç vergi alınmaz. Bu değer üzerinde, ölümden önce yedi yıl içindeki kümülatif toplam transferlerde tek bir oran olan %40 oranı uygulanır (European Union (b),2013:462). Bireyin yaşamı boyunca yaptığı malvarlığı transferleri ise, yine matraha tek bir oran olan %20'nin uygulanması ile vergilendirilir.

**Tablo-5: İngiltere'de Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2012 / 2013)**

<b>Yaşam Boyunca Ödenebilir Transferler</b>	%20
<b>Ölüm Halinde</b> (Yedi Yıl İçindeki Transferlerde) <sup>iii</sup>	%40

**Kaynak:** Inheritance Tax, Tax Data, 2012 / 13, <<http://www.neilwestwood.co.uk/2012-13%20Tax%20Rates/inherit.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

İngiltere'nin toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, %25.1'dir(OECD, 2013). İngiltere'de vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki paylarına baktığımızda ise(OECD, 2013); GSYİH içinde en yüksek payı, %11.6 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %10.1 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (%4.1), kurumlar vergisinin payından (%2.8) daha yüksektir.

Söz konusu ülkede, 2011 – 12 yılları içerisinde devletin veraset ve intikal vergisinden elde ettiği gelir, 2.9 milyar Sterlin'dir (Office For Budget Responsibility, 2013:102). İngiltere'de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, %11.6; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, %4.1'dir (OECD: 2013). İngiltere'de, 2011 yılında GSYİH'nın %4.1'ine denk gelen servet vergileri geliri, AB ülkeleri arasında en yüksek payı oluşturmaktadır (European Union (a)2000:153).

### **C- Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**

Veraset ve intikal vergisinin, Almanya'daki uygulaması, Miras ve Hibe Vergisi (Erbschaft- und Schenkungsteuer) olarak karşımıza çıkmaktadır. Almanya'da ilk genel ve kişisel servet vergisinin uygulaması, 1848 yılında Bremen eyaletinde başlamış ve diğer eyaletlere de yayılmıştır(Tuncer, 1963:58). 1906 yılında esaslı bir düzenleme yapılmıştır(Aren, 1952:22).

Almanya Federal Cumhuriyeti vergi sistemini oluşturan 16 vergi türünden biri olan ve 2007 yılında 4 milyar Euro hasılat elde edilen veraset ve bağışlama vergileri (Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer) 17 Nisan 1974 tarihinde yürürlüğe giren Veraset ve Bağışlama Vergisi Yasası'nda (ErbStG Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) düzenlenmiştir (-Furtun, 2009:581). Hisse vergisi şeklindedir (Aren, 1952:22). Dolayısıyla mirasçılardan yakınlık dereceleri, gelirleri vb. özellikleri dikkate alındığı için, subjektif karakterli bir vergi niteliği taşımaktadır.

Veraset ve intikal vergisinin getirilme sebebi, miras veya bağışlama yolu ile edinilen varlıklarla varisin veya lehine bağışlama yapılan kişinin ödeme gücünün ekonomik anlamda artış göstermesidir (Furtun, 2009:585-586).

Veraset vergisi Almanya'da servet vergileri içerisinde yer alan ve geliri eyaletlere ait olan bir vergidir (Çiçek, Güçlü Çiçek, 2008:146). Bunun yanında bahis ve piyango vergisi de vardır ve bu vergi de muamele vergileri içinde yer almaktadır. Bu verginin yasa koyucusu, federal hükümet; gelirin tahsis yeri ise, eyaletlerdir (Can,2004:41).

**Tablo-6: Almanya'da Sınıflara Göre Veraset ve İntikal Vergisi İstisnaları**

Mirasçı	İstisna Tutarı (Euro)
Eş	500.000
Öz ve üvey çocuklar ile murisin soyundan gelen çocuklar	400.000
Yaşayan çocukların çocukları	200.000
Birinci vergi sınıfındaki diğer kişiler	100.000
İkinci vergi sınıfındaki kişiler	20.000
Üçüncü vergi sınıfındaki kişiler	20.000

**Kaynak:** International Estate and Inheritance Tax Guide 2012, Ernst & Young, 2012, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide/\\$FILE/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Almanya’da aileye yakınlık derecesine bağlı olarak belirli istisnalar vardır (Confederation Fiscale Europeenne :2013). Almanya’da ölen kişiye daha uzak akrabalar daha düşük istisnalarla karşı karşıyadırlar ve daha yüksek vergi öderler(Siegwart, 2011:1). Bu durum, yukarıda yer alan Tablo-6’den açıkça görülebilmektedir. Bu sınıflara bakacak olursak(Kobras, 2010:4):

- Birinci Sınıf: Eş, çocuklar ve üvey çocuklar, çocukların ve üvey çocukların altsoyu (torunlar, torun çocukları vb.), anne – baba ve büyükanne – büyükbaba.
- İkinci Sınıf: Kardeş, kardeş çocukları ile yeğenler, üvey anne – baba, kayınvalide – kayınpeder, damat – gelin ve önceki eş.
- Üçüncü Sınıf: Diğer bütün mirasçılar, üçüncü vergi sınıfının üyeleridir.

Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar.

**Tablo-7: Veraset Vergisinde Uygulanan Özel Vergi İndirimleri<sup>iv</sup>**

İndirim Yapılacak Kişiler	İndirim Tutarı (Euro)
Eş	256.000
0 – 5 Yaş Arası Çocuklar	52.000
5 – 10 Yaş Arası Çocuklar	41.000
10 – 15 Yaş Arası Çocuklar	30.700
15 – 20 Yaş Arası Çocuklar	20.500
20 – 27 Yaş Arası Çocuklar (27 yaşını tamamlamış)	10.300

**Kaynak:** Statistisches Bundesamt, **Inheritance and Gift Tax Statistics**, Public Finance & Taxes, December, 2010, <https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/Tables/Exemptions.html>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Tablo-7’den de izleneceği üzere, ekstra vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında, 256.000 Euro’nun üzerindeki maaşa sahip sağ kalan eşe, eşinin ölümü

üzerine emeklilik ödeneğine izin vermemesi koşuluyla vergi muafiyeti tanınır ve bu durum Alman veraset vergisinin konusuna girmez (Hendrik, Frank and Synold, 2013).

**Tablo-8: Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi (2013)**

Vergi Matrahı (Euro)	Her Sınıfa Göre Vergi Oranı		
	I	II	III
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	30
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
26.000.000 +	30	43	50

**Kaynak:** Jan-Hendrik Frank, Jerome Synold, German Inheritance Tax, May, 2013, p. 4, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

Tablo-8’e göre, Almanya’da veraset ve intikal vergisi oranları, %7 ile %50 arasında değişmektedir. Toplamda üç sınıf içeren ölçek, muris ile mirasçı arasındaki akrabalık derecesine bağlıdır (European Union (b), :117). Almanya’da veraset ve intikal vergisi oranları veraset yoluyla ve ivazsız intikallerde aynı şekilde uygulanmakta olup, vergi oranlarındaki farklılıklar mirasçıların akrabalık derecelerine göre buldukları gruplara ve terekenin değerine göre değişebilmektedir (Aydın,2009:65).

Almanya’da veraset vergisi beyannamesinin verilmesini izleyen bir aylık süre içinde mirasçılar tarafından verginin ödenmesi gerekmektedir (Aydın, 2009:63). Ölüm tarihinden önce 10 yıldan daha önce yapılan bağışlar, vergilendirilmemektedir (Siegwart,2011:1).

Almanya’nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, %37.1 olduğu görülmektedir. (OECD, 2013). Almanya’da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payları incelendiğinde (OECD, 2013);

GSYİH içinde en yüksek payı, %10.8 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %9.3 ile takip etmektedir. Kurumlar vergisinin payı (%1.7), servet vergilerinin payından (%0.9) daha yüksektir. Almanya’da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise , %2.4’tür (OECD, 2013). Servet vergisi gelirleri, 2000 yılından beri sabit bir şekilde aynı kalmıştır (European Union (a), 2013 :86). Servet vergisi gelirleri, sadece veraset ve intikal vergisini içermemektedir. Aynı zamanda emlak ve kilise vergilerini de içermektedir. Veraset ve intikal vergisi gelirleri, 1980’den beri yedi kat daha fazla artış göstermiştir. Buna rağmen bu vergi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin %1’ine bile ulaşamamıştır (Deutsche Bank, 2007).

#### **D- Fransa Vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**

Fransa’da hem veraset hem de intikal vergisi uygulanmaktadır. Veraset ve intikal vergisi, karşılıksız transferler, ölüm sonrasındaki transferler ve sağlar arası karşılıksız transferleri içerir (Public Finance General Directorate Tax Policy Directorate, 2011:64). Fransa’da veraset ve intikal vergisinin kısaca tarihine bakıldığında (Aren,1952 :22):

Fransa’da ilk veraset vergisi, 1796 yılında konulmuştur. Hisse vergisi şeklinde ve servetin menkul ve gayrimenkul oluşuna göre farklı oranlar uygulanırdı. 19. yüzyılda bu ayırım kaldırılmış ve 1901 yılında oranlar, artan oranlı bir hale getirilmiştir.

Günümüzde, kişinin yaşamı boyunca ve öldüğünde yaptığı bağışlardan veraset veya intikal vergisi talep edilir (Page, 2013:1). Standart veraset ve intikal vergisi, transfer edilmiş mülk, hak veya gelirlerin net piyasa değeri üzerinden değerlendirilir (Chaux, Jauber, 2012 :3). Vergilemenin oranı, murise yakınlık derecesine göre belirlenir(Journal, 2012); Ölen bir kişinin çocuğu veya çocukları, %5’den %45’e kadar değişen oranlarda; ikinci dereceden akrabalar, %35’den %45’e kadar değişen oranlarda; akraba olmayan mirasçılar %60 oranında vergilendirilir.

**Tablo-9: Fransa’da Veraset ve İntikal Vergisi İstisna-Muafiyetleri**

Faydalanan Kişiler	İntikal (Euro)	Veraset (Euro)
Herhangi miras / miras alan kimse veya bağışlanan kimse için	0	1.594
Erkek veya kız kardeşler için	15.932	15.932
Kız yeğen veya yeğenler için	7.967	7.967
Eş için	80.724	Muaf
Anne / baba ve çocuklar (veya vekalet ile torunlar)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)	159.325 (1.01.2012 – 17.08.2012)
	100.000 (18.08.2012’den itibaren)	100.000 (18.08.2012’den itibaren)
Torunlar	31.865	1.594
Torun çocukları	5.310	1.594
Herhangi miras / miras alan kimse veya çalışamaz kişiye yapılan bağışlar	159.325	159.325

**Kaynak:** French Embassy in London, **Income Tax, Inheritance Tax, Wealth Tax, France In The United Kingdom**, May, 2013, [http://ambafrance-uk.org/IMG/pdf/new\\_allowances\\_2012.pdf](http://ambafrance-uk.org/IMG/pdf/new_allowances_2012.pdf), (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Tablo-9’da, veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetleri ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Fransa’da eşler arasındaki veraset yoluyla bağışlar veraset vergisinden muafken, sağlar arası intikallerde 80.724 Euro ve üzeri intikal vergisine tabidir (Lost In France,2013). Tabloda, anne, baba ve çocuklar için muaf olunan miktarda 2012’den sonra (100.000 Euro) bir azalma söz konusudur. Bunun yanında, çalışamaz durumda olan ve bağış yapan kişi ile herhangi bir akrabalık ilişkisi bulunmayan kişiler için de oldukça büyük miktarda (159.325 Euro) bir muafiyetlik göze çarpmaktadır. Burada, verginin sosyal amacının daha fazla göz önüne alınarak bir düzenleme yapıldığını görmek mümkündür.



Aşağıda yer alan Tablo-10'a göre, veraset vergisi oranları belirlenirken; vergi matrahının artışı ile birlikte oranlar da artmıştır. En düşük oran %5 iken, en yüksek oran %60'dır. Aynı zamanda tablodan görüleceği üzere, kendisine mal varlığı intikal eden kişilerin, bağış yapan veya mal varlığı bırakan kişi ile akrabalık derecesi de göz önüne alınmıştır.

**Tablo-10: Fransa'da Veraset Vergisi Oranları (2013)**

Muris ile Yakınlık Derecesi	Vergi Matrahı (Euro)	Oran (%)
Düz Soy Hısmımlığı <sup>v</sup> Usul (Üst Soy) ve Füruğ (Alt Soy) (Anne-Baba, Eş, Çocuklar)	8.072'den az	5
	8.072 – 12.109	10
	12.109 – 15.932	15
	15.932 – 552.324	20
	552.324 – 902.838	30
	902.838 – 1.805.677	40
	1.805.677'den fazla	45
Erkek ve Kız Kardeşler	24.430'dan az	35
	24.430'dan fazla	45
Diğerleri	Dördüncü derece akrabalar	55
	Dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar	60

**Kaynak:** Ministère de l'Économie et des Finances, 2013, [http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard\\_364&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=droits%20de%20succession&temNvlPoUp=true](http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/public/popup.jsessionid=CPCYN2TR5QWUJQFIEIPSFFA?docOid=documentstandard_364&espId=0&typePage=cpr02&hlquery=droits%20de%20succession&temNvlPoUp=true), (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

İntikal vergisi oranları, veraset vergisi ile aynı olmasına rağmen; eğer, bağış yapan kişi 65 yaşının altında ise, bağış vergisi oranı %50, 65 ve 75 yaşları arasında ise, %30 indirilir. Son kanun ile, bağış yapan kişinin yaşına bakılmaksızın izin verilen indirim oranı %50 olarak geliştirilmiştir(-Confederatin Fiscale Europeenne, 2013).

Eğer bir kişinin ikametgahı Fransa'da ise, vefat ettiğinde, dünya çapındaki bütün serveti mirasçılara bölüştürüldükten sonra veraset vergi-

si ödenir. Ancak, kişinin ikametgahı Fransa dışında ise, o zaman sadece Fransa'da ki servetleri vergiye tabi olur (Legal Guide, 2013:4). Bütün malvarlığı Fransa'da olan bir kişinin ikametgahı Fransa dışında olsa bile bütün Fransa'daki malvarlığı, veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Confederatin Fiscale Europeenne, 2013).

Fransa'nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranına bakıldığında, %44.2 olduğu görülmektedir. Fransa'da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payları ise ; GSYİH içinde en yüksek payı, %11.0 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %7.5 ile takip etmektedir. Servet vergilerinin payı (%3.7) ise, kurumlar vergisinin payından (%2.5) daha yüksektir.

Veraset ve intikal vergisi, merkezi hükümet tarafından toplanır (International Estate and Inheritance Tax Guide, 2012: 76). Fransa'da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %8.4'tür (OECD, 2013).

### **E- İspanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması**

İspanya'da veraset ve intikal vergisi ilk defa 18 Aralık 1987'de 29 numaralı kanun ile yürürlüğe girmiştir (European Union (b), 2013:177). İspanya'daki veraset ve intikal vergisi, devlet ve özerk toplulukların her ikisi için birden düzenlenmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012:6). Veraset ve intikal vergisi, farklı İspanya bölgeleri üzerinde aynıdır (International Estate and Inheritance Tax Guide, 2012: 204). Birçok özerk topluluk, kendi bölgelerinde ikamet edenler için gayrimenkul bağış vergisini önemli ölçüde indirmiştir (Eurojuris International, 2012).

Miras bırakanın ölümü ile elde edilen mirastan, İspanya'da yerleşik ve yerleşik olmayan bireyler vergi ödemek zorundadır (Yurtsever, 2005:121). Dolayısıyla verginin mükellefi, murisin ölümü ile mal varlığının İspanya içinde veya İspanya dışında transfer edildiği mirasçılardır.

Veraset vergisinin matrahının, intikalin miras yoluyla eşe, çocuklara, evlatlıklara, bunların yokluğunda anne ve babaya gerçekleşmesi halinde, %95 oranında düşürülebileceği belirtilmektedir. Bunun için (Invest In Spain, 2012:72).

- Lehine miras yoluyla mal transfer olan kişinin, söz konusu malları, en az 10 yıl süre ile mal varlığında tutması,
- Bağış yapılan kişinin intikal eden malların değerinde ciddi bir düşüşle sonuçlanacak işlemleri bilerek yapmaması gerekmektedir.<sup>vi</sup> Bunun yanında, yaşarken yapılan bağışlar, intikaller için vergi muafiyeti uygulanmamaktadır (Yurtsever, 2005:123).

İspanya’da veraset ve intikal vergisi oranları, murise veya bağış yapan kişiye olan akrabalık derecesine göre değişebilmektedir. Buna göre, dört tane akrabalık grubu vardır (Spanish Tax Specialist, 2013):

- Birinci grup: 21 yaşın altındaki doğrudan murisin veya bağış yapının soyundan olanlar.
- İkinci grup: 21 yaşın üzerindeki doğrudan murisin veya bağış yapının soyundan olanlar.
- Üçüncü grup: Diğer akrabalar (kız / erkek kardeş, amca, yeğenler vb.).
- Dördüncü grup: Uzak akrabalar ve akrabalık ilişkisi olmayan kişiler.

Bu gruplara göre, özel vergi indirimleri söz konusudur. Tablo-11’de akrabalık dereceleri dikkate alınarak gruplandırılmış kişilere göre yapılan indirimler verilmiştir. Bu indirimler yalnızca veraset yoluyla gerçekleşen intikaller için geçerlidir.

**Tablo-11: Veraset Vergisinde Gruplara Göre Yapılan İndirimler**

Akrabalık Derecelerine Göre Gruplar	Vergi İndirimi (Sadece Ölümde) (Euro)
I	15,956.87
II	15,956.87
III	7,993.46
IV	Sıfır

**Kaynak:** Jonathan Miller, **Spanish Inheritance Tax**, Spain, June, 2005, p. 3, <http://www.taxationweb.co.uk/tax-articles/general/spanish-inheritance-tax.html>, (Erişim Tarihi: 10.05.2013).

Yukarıdaki Tablo-11’de yer alan indirimlerin uygulanması ile ortaya çıkan net değer üzerinden aşağıdaki Tablo-12’de verilen vergi oranları uygulanmaktadır. Aşağıdaki tabloda verilen oranlar, hem veraset yoluyla yapılan intikallerde hem de sağlar arası yapılan intikallerde söz konusudur.

**Tablo-12: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Vergi Oranları**

Vergi Matrahı	Net Vergi Yüğü	Kalan Vergi Matrahı	Uygulanabilir Oran (%)
0.00	0.00	7,993.46	7.65
7,993.46	611.5	7,987.45	8.5
15,980.91	1,290.43	7,987.45	9.35
23,968.36	2,037.26	7,987.45	10.2
31,955.81	2,851.98	7,987.45	11.05
39,943.26	3,734.59	7,987.46	11.9
47,930.72	4,685.10	7,987.45	12.75
55,918.17	5,703.50	7,987.45	13.6
63,905.62	6,789.79	7,987.45	14.45
71,893.07	7,943.98	7,987.45	15.3
79,880.52	9,166.06	39,877.15	16.15
119,757.67	15,606.22	39,877.16	18.7
159,634.83	23,063.25	79,754.30	21.25
239,389.13	40,011.04	159,388.41	25.5
398,777.54	80,655.08	398,777.54	29.75
797,555.08	199,291.40	Daha fazlası	34

**Kaynak:** Sonia Velasco, **Spain International Estate Planning Guide**, IBA Individual Tax and Private Client Committee, p. 17, <http://www.google.com.tr/url?sa=t&rcet=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Yukarıdaki Tablo-12’ye göre, oldukça geniş bir vergi dilimi (16 tane) göze çarpmaktadır. Akrabalık derecesinin ve miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır (Yurtsever, 2005:123). Aşağıda Tablo-13’de akrabalık derecelerine göre uygulanan katsayılar verilmiştir.

**Tablo-13: Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanacak Katsayılar**

Daha Önceki Net Servet (Euro)	Gruplar		
	I ve II	III	IV
0 – 402,678.11	1.0000	1.5882	2.0000
402,678.11 – 2,007,380.43	1.0500	1.6676	2.1000
2,007,380.43 – 4,020,770.98	1.1000	1.7471	2.2000
4,020,770.98 (+)	1.2000	1.9059	2.4000

**Kaynak:** Miller, a.g.e., p. 4.

Yukarıdaki Tablo-13’de, hem veraset hem de intikal vergisi için bağış yapılan kişinin daha önceki servetlerinin miktarına bakılarak bir katsayı uygulaması söz konusudur. Tablo-11 ve 12’ya bakılarak veraset ve intikal vergisi için, öncelikle belirlenen vergi matrahının miktarına göre artan oranda vergi oranlarının uygulandığını ve devamında, bağış yapılan kişinin daha önceki serveti ve bağış yapan kişi veya muris ile olan yakınlığı dikkate alınarak bir katsayı uygulamasının söz konusu olduğunu söyleyebiliriz.

Vergi, miras bırakanın net değeri üzerinden hesaplanır. Verginin hesaplanması alınacak olan bedelin net değerine, vasiyet eden ile ölen arasındaki akrabalık derecesine ve mirası alanın net varlığına bağlıdır.

Veraset ve intikal vergisi, veraset veya bağışı alan kişi tarafından ödenir (Financial Pages in Spain, 2013). Miras bırakanın ölüm tarihinden itibaren altı ay içinde veya intikalın gerçekleştiği tarihten itibaren otuz gün içinde verginin ödenmesi gerekmektedir (Yurtsever, 2005:121).

İspanya’da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, %6.0; servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise, %1.9’dur (OECD, 2013). İspanya’nın toplam vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranına bakıldığında, bu oranın %31.6 olduğunu görülmektedir. İspanya’da vergi gelir türlerinin 2011 yılı için GSYİH içindeki payına bakıldığında; GSYİH içinde en yüksek payı, %8.3 ile dolaylı bir vergi türü olan, mal ve hizmet vergileri oluşturmaktadır. Bu oranı, dolaysız bir vergi türü olan gelir vergisi %7.1 ile takip etmektedir.

## II- TÜRK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN DİĞER ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ

Türkiye’de 2012 yılı için veraset ve intikal vergisi hasılatı, 296.318.000 TL olup, bu verginin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise, sadece %0.1’dir (TC Maliye Bakanlığı, 2012) . Bu kadar düşük bir paya ve hasılatı sahip olan veraset ve intikal vergisinin kaldırılması ile ilgili kanun tasarısı hazırlanması ve buna karşılık yapılan tartışmalar doğaldır.

OECD ülkelerinde uygulanan servet vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payını gösteren veriler incelendiğinde (Ek 1); en yüksek oranlara sahip olan ülkelerin İngiltere, Almanya, Belçika, Kore, Fransa ve Kanada olduğu görülmektedir ve söz konusu oranlar, bu ülkeler için %3’ün üzerindedir. Servet vergilerinin GSYİH içindeki payının en düşük olduğu ülkeler de mevcuttur. Bu ülkeler; Avusturya, Estonya, Çek Cumhuriyeti, Meksika, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya ve Şili’dir. Bu ülkelerin servet vergilerinin GSYİH içindeki payı, %0.3 ile %0.9 arasında değişmektedir.

Genel olarak, OECD ortalamasına baktığımızda bu oranın %1.8 olduğu görülmektedir. Türkiye ise, %1.1 ile OECD ülkelerinin ortalama değerinin altında kalmıştır.

### A-Uygulanan Veraset ve İntikal Vergisi Yöntemleri Açısından Ülkelerin Karşılaştırılması

Söz konusu ülkeler ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisinin ikisi de uygulanmakta olup, uygulamadaki isimleri değişiklik göstermektedir.

İngiltere, Fransa ve İspanya’da veraset ve intikal vergisi, Almanya’da miras ve hibe vergisi adıyla uygulanmaktadır. ABD’de ise, veraset ve bağış vergisinin yanında tereke vergisi adlarıyla uygulanmakta olup, bir de GST (nesil atlama vergisi) yer almaktadır.

Türkiye’de de veraset ve intikal vergisi adıyla uygulanan vergi, ölüm dolayısıyla transfer olunan ivazsız intikallerle, yaşam boyu transfer olunan ivazsız intikalleri içermektedir.

Bunun yanında, Türkiye’de, yarışma, bahis, şans oyunları gibi ivazsız intikaller dolayısıyla da veraset ve intikal vergisi alınırken, aynı zamanda

Almanya’da da bu konular üzerinden vergi alınmaktadır. Ancak, Türkiye’de bu vergiler, hem V.İ.V.K. hem de 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun içinde düzenlenirken; Almanya’da ayrı bir vergi kanunu (Bahis ve Piyan-go Vergisi) ile düzenlenmekte olup, bu vergi, muamele vergileri içinde yer almaktadır. İngiltere’de de Bahis ve Kumar Vergisi adı altında bir vergi alınmakta olup, bu vergi ayrı bir vergi kanununda dolaylı vergiler içerisinde düzenlenmiştir. ABD’de, Fransa’da ve İspanya’da böyle bir vergiye rastlanmamaktadır.

Türkiye ve diğer ülkelerin veraset ve intikal vergisi uygulama yöntemleri Tablo-14’de gösterilmektedir.

**Tablo-14: Türkiye ve Diğer Ülkelerde Veraset Vergisi Uygulama Yöntemleri**

Ülkeler	Miras Payı Vergisi	Tereke Vergisi	Karma Sistem
ABD			✓
Almanya	✓		
Fransa	✓		
İngiltere		✓	
İspanya	✓		
Türkiye	✓		

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki ülkelerden, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye miras payı vergisi yönetimini uygulamakta olup, bu yöntem ivazsız intikalın yapıldığı mirasçı veya mirasçılarının akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin dikkate alındığı, dolayısıyla subjektif bir durumun söz konusu olduğu yöntemdir.

İspanya’da miras payı vergisi yöntemi uygulanmasının yanında diğer ülkelerden şöyle bir farkı bulunmaktadır. Bu ülkede, mirasçı veya mirasçıların akrabalık derecesi ve transfer edilen değer miktarı gibi özelliklerin

dikkate alınmasının yanında; diğer ülkelerden farklı olarak mirasçılarının mirastan önceki servetleri de dikkate alınmaktadır.

İngiltere’de ise, tereke vergisi yöntemi uygulanmaktadır ve bu yöntemde murisin terekese henüz mirasçılara intikal etmeden, mirasçılarının muris ile olan akrabalık dereceleri, kişisel ve ailevi durumları göz önüne alınmadan terekenin tamamı üzerinden vergi alınmaktadır. Bu nedenlerden ötürü de, objektif bir özellik göstermektedir.

ABD’de ise hem miras payı vergisi hem de tereke vergisi şeklinde bir vergi yöntemi uygulanmaktadır. Mirasçı, tereke vergisi ödedikten sonra, terekeden pay alması sonucunda, eyalette ikamet ediyorsa veya ikamet etmeyip kendisine eyalette bir mal intikal ediyorsa miras payı üzerinden eyalette ayrıca veraset vergisi ödemek zorundadır. Bu durumda önce objektif nitelik taşıyan veraset vergisi, sonrasında subjektif bir nitelik kazanmış olmaktadır.

### **B- İstisna ve Muafiyetler Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması**

Söz konusu ülkeler ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi açısından istisnalar mevcuttur. Ancak İngiltere’de, istisnalar daha dar kapsamlıdır. Veraset vergisi için, ölümden önce yapılan transferlerin yılı dikkate alınarak veraset vergisi oranlarında indirim yapılmaktadır. Bunun dışında İngiltere’de, hayatta iken yapılan bağışlarda istisnalar mevcuttur. ABD’de federal hükümet tarafından alınan tereke vergisi ile GST istisna tutarları aynıdır ve geçerli istisna miktarı, 5.250.000 \$’dır.

Almanya’da sınıflara göre veraset ve intikal vergisi istisnaları mevcuttur. Akrabalık bağı azaldıkça, istisna tutarı da azalmaktadır. Birinci sınıftaki kişiler en yüksek vergi istisnasından yararlanabilmekteyken, ikinci sınıftakiler daha düşük ve son olarak üçüncü sınıftakiler en düşük istisna tutarından yararlanmaktadırlar. Bunun yanında diğer ülkelerde olmayan veraset vergisi için özel vergi indirimleri söz konusudur. Özel vergi indiriminin söz konusu olması için çocukların yaşı büyük önem taşımaktadır. Bunun yanında özel vergi indiriminden eş de yararlanmaktadır.



Fransa’da intikal vergisinde istisnadan yararlanabilmek için, akrabalık bağının varlığı şarttır. Aksi takdirde istisnadan faydalanabilmek mümkün değildir. Ancak veraset vergisinde akraba olmadan da vergi istisnasından – akraba olanlara göre çok daha düşük istisna tutarı söz konusu olsa bile – yararlanabilmek mümkündür. Bunun dışında, eş için oldukça büyük miktarda veraset ve intikal vergi istisnası mevcuttur ve yine akrabalığın derecesi devreye girerek bağ zayıfladıkça, istisna tutarı azalmaktadır. Fransa’nın veraset ve intikal vergisinde düzenlenmiş en önemli istisna tutarı, herhangi bir akrabalık durumu söz konusu olmayıp, çalışamaz halde bulunan kişiye yapılan istisna tutarıdır (159.325 Euro) ve bu istisna tutarı anne / baba veya çocuklara yapılan bağış istisnası ile aynıdır. Bu düzenleme, verginin mali olmayan amaçlarına çok uygun düşmektedir.

İspanya’da intikal vergisi için herhangi bir intikal vergisi istisnası söz konusu olmayıp, sadece veraset vergisi için istisna tutarları mevcuttur. Bu istisna tutarları, muris ile kendisine mal varlığı intikal eden miras / mirasçılar arasındaki akrabalık ilişkisine göre belirlenmektedir. Akrabalık derecesine göre 4 gruba ayrılan mirasçılardan, birinci ve ikinci gruptakilerin yararlandığı istisna tutarı aynı olup, üçüncü gruptaki mirasçılar daha az veraset vergisi istisna tutarına sahiptir ve dördüncü gruptaki mirasçılar için herhangi bir istisna tutarı mevcut değildir.

Türkiye’de veraset ve intikal vergisi için istisnalar vardır. Türkiye’deki veraset ve intikal vergisi istisnaları, diğer ülkelerin istisnalarından farklı olarak eşyalar üzerinde de mevcuttur(VİVK, Md.4/1). Bunun yanında eş ve çocuklar için istisna miktarı ve genel olarak ivazsız intikaller (hem veraset hem de yaşam boyu intikaller yoluyla) için istisna miktarları mevcuttur. Ayrıca, diğer ülkelerin V.İ.V.K.’nda düzenlenilmemiş bir istisna olarak, yarışma ve çekilişlerden elde edilen gelirin belirli bir miktarı da veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

Türkiye’de Anayasa’nın 2. maddesinde geçen “sosyal devlet” tabirinin bu vergiye bir yansıması olarak yapılan istisnaları görebilmek de mümkündür. Bunlardan bazıları; dul, yetimler, harb malulleri ve şehitlere amme idarelerince ödenen paralar, subay, astsubayların ölümü ile eş, çocuk, anne, babaya intikal eden malların büyük bir kısmı, kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar örnek olarak gösterilebilir.

Ülkelerde uygulanan muafiyetlere bakacak olursak; Almanya ve ABD’de veraset ve intikal vergisi muafiyeti bulunmamaktadır. İngiltere, Fransa ve İspanya’da ise sadece veraset yoluyla meydana gelen intikallerde vergi muafiyeti söz konusudur. Hatta Fransa’da sadece veraset yoluyla eşe intikal eden mallarda muafiyet söz konusudur. Türkiye’de ise, hem veraset yoluyla hem intikal yoluyla meydana gelen intikallerde muafiyet söz konusudur.

Aşağıdaki yer alan Tablo-15’de söz konusu ülkelerde veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetlerin olup olmadığına topluca bakılmıştır.

**Tablo-15: ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’de İstisna ve Muafiyetlerin Varlığı**

Ülkeler	İstisna		Muafiyet	
	Veraset V.	İntikal V.	Veraset V.	İntikal V.
ABD	Var	Var	Yok	Yok
İngiltere	Var	Var	Var	Yok
Almanya	Var	Var	Yok	Yok
Fransa	Var	Var	Var	Yok
İspanya	Var	Yok	Var	Yok
Türkiye	Var	Var	Var	Var

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

### **C- Oranlar Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması**

ABD, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi artan oranlı; İngiltere’de ise düz oranlıdır.

ABD’de artan oranlı bir tereke vergisi uygulanmasının yanında, en yüksek oran, %40’dır. Bunun yanında veraset ve intikal vergisi kanunu içinde uygulanan bir diğer vergi olan GST (nesil atlama vergisi), düz oranlı bir vergi olup, %40 olarak uygulanmaktadır.

İngiltere’de uygulanan veraset ve intikal vergisi düz oranlıdır. Ölüm dolayısıyla meydana gelen intikallerde %40, yaşam boyunca yapılan transferlerde %20 oranında düz oranlı bir vergi uygulanmaktadır.

Almanya’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları %7 ile %50 arasında değişmektedir ve vergi tarifesi 7 dilimden oluşmaktadır. Ayrıca, serveti bağışlayan kişi ile servetin bağışlandığı kişiler arasındaki akrabalık derecesine göre de oranlar değişmektedir ve bu akrabalık dereceleri, üç grupta toplanmakta olup, grupların vergi tarifesine yansımaları açıkça görülebilmektedir.

Fransa’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %5 ile %60 arasında değişmektedir. Toplamda 11 dilimden oluşmakta olup, bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Fransa’da akrabalık derecelerinin, doğrudan soydan olanlar (eş, çocuk vb.), erkek / kız kardeşler ve diğerleri (dördüncü dereceden akrabalar ile dördüncü dereceden daha uzak akrabalar ve akraba olmayanlar) olmak üzere genel olarak üçe ayrıldığını söylemek mümkündür.

İspanya’da uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %7.65 ile %34 arasında değişmektedir. Toplamda 16 vergi diliminden oluşmaktadır. İspanya’da bağışlayan kişi ile bağışlanılan kişiler arasındaki akrabalık dereceleri ve bağışlanılan miktar vergi matrahına uygulanacak oranı belirlemektedir. Akrabalık derecelerini gösteren 4 tane grup bulunmaktadır. Ancak, artan oranlı vergi tarifelerinin uygulandığı diğer ülkelerden farklı olarak; miras alanın daha önceki varlığı dikkate alınarak bu vergi miktarlarına katsayı uygulanmaktadır. Uygulanılan katsayılar için iki tane ölçüt söz konusu olup bu ölçütler; bağış yapılan kişinin daha önceki net servetin miktarı ve serveti transfer eden kişi veya muris ile olan akrabalık derecesidir.

Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi artan oranlıdır. Vergi oranları, %1 ile %30 arasında değişmektedir. Toplamda 5 vergi diliminden oluşmaktadır. Türkiye’de, Almanya, Fransa ve İspanya’daki gibi akrabalık dereceleri grup grup belirlenmemiş olup; sadece anne, baba, eş ve çocuklara yapılan ivazsız intikallerde tarifede yer alan oranların yarısı uygulanmaktadır.

Yukarıdaki ülkelerin veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda en yüksek vergi oranı, %60 ile Fransa, sonra %50 ile Almanya, %40 ile

ABD ve İngiltere (sadece veraset vergisinde), %34 ile İspanya ve %30 ile Türkiye gelmektedir. Fransa’da bu kadar yüksek vergi oranı, kişilerin ikametlerini başka ülkelere taşımasına bile neden olmuştur. Örneğin, Fransız sinemasının ünlü aktörlerinden Gerard Depardieu, daha az miras vergisi ödemek için, komşu ülke Belçika’ya yerleşmiştir. Depardieu ve birçok varlıklı Fransız vatandaşının vergi mükellefi olarak Belçika’ya sığınmalarının nedeni ise, bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Hatta Belçika’nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun %27’sini varlıklı Fransız vatandaşlarının oluşturduğu bilinmektedir (Hürriyet Gazetesi, 2012).

#### **D- Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimi Açısından Veraset ve İntikal Vergisinin Karşılaştırılması**

Devletler yapısına göre “üniter devlet” ve “bileşik devlet” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Üniter devlet, devletin, ülke, millet ve egemenlik unsurları ve keza yasama, yürütme ve yargı organları bakımından teklik özelliği gösteren devlet şeklidir (Gözler, 2004:67). Federal devlet ise, devletçiklerin merkezi bir otorite etrafında toplanmasıyla meydana gelen, idare ve devletler hukuku bakımından modern siyasal ihtiyaçlara cevap verebilen birleşik devlet tipidir.

Ülkelerin sahip olduğu devlet yapıları, vergilerin tahsil birimini de etkilemektedir. Örneğin, federal yapıya sahip olan ülkelerde, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yerleri farklı eyaletler, federe devletler veya özerk bölgeler arasında bölüştürülebilir. Bunun yanında üniter devlet yapısına sahip olan devletlerde ise, çoğunlukla vergiler – küçük de olsa bazı vergiler belediyeler tarafından toplanır – merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Söz konusu ülkeler ve Türkiye’nin devlet yapısına baktığımızda; ABD, Almanya ve İspanya federal, İngiltere, Fransa ve Türkiye ise üniter devlet yapısına sahiptir.

Veraset ve intikal vergisi için, tarh, tahakkuk ve tahsilin yapıldığı devlet birimlerinin, ülkelerin devlet yapısı ile doğrudan ilişkili olduğu açıkça görülebilmektedir.

ABD’de veraset ve intikal vergisi, hem merkezi hem de eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İspanya’da veraset ve intikal

vergisi, hem merkezi devlet hem de özerk yönetim tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. Almanya’da veraset ve intikal vergisi, sadece eyaletler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir. İngiltere, Fransa ve Türkiye’de veraset ve intikal vergisi, merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra, veraset ve intikal vergisini tarh, tahakkuk ve tahsil eden devlet birimlerine ülkeler açısından toplu olarak aşağıdaki Tablo-23 aracılığı ile incelemek mümkündür.

**Tablo-16: Tarh, Tahakkuk ve Tahsil Eden Devlet Birimleri Açısından Ülkeler**

Ülkeler	Merkezi Devlet	Yerel İdareler
ABD	✓	✓
İngiltere	✓	
Almanya		✓
Fransa	✓	
İspanya	✓	✓
Türkiye	✓	

**Kaynak:** Tarafımızca oluşturulmuştur.

### **E- Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ile GSYİH İçindeki Payları Açısından Karşılaştırılması**

ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İspanya ve Türkiye’nin servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Ancak bu tabloda dikkat edilmesi gereken nokta, veraset ve intikal vergisinin servet vergilerinin bir kısmını oluşturuyor olmasıdır. Dolayısıyla, servet vergilerinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içindeki payının okunmasında diğer servet vergileri (emlak, motorlu taşıtlar, genel servet vergisi vb) göz ardı edilmemekle birlikte, veraset ve intikal vergisinin tahmini bir değer açısından yorumlanması söz konusu olacaktır.

**Tablo-17: Servet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri ile GSYİH İçindeki Payları**

Ülkeler (2011)	Servet Vergileri / Toplam Vergi Gelirleri (%)	Servet Vergileri / GSYİH (%)
ABD	12.0	3.0
İngiltere	11.6	4.1
Almanya	2.4	0.9
Fransa	8.4	3.7
İspanya	6.0	1.9
Türkiye	4.4	1.1

**Kaynak:** OECD, <<http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-key-tables> fromoecd\_20758510; jsessionid=1e2jg3qdu96jr.x-oecd-live-02>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

Tablo-17'ye göre, toplam vergi gelirleri içindeki servet vergileri yüzdesi olarak en çok gelir elde eden ülke ABD'dir. Bunda, uygulanan veraset ve intikal vergisi istisna ve muafiyetlerinin eski yıllara nazaran daha düşük olması, ABD'nin vergi toplamadaki başarısı gibi faktörler etkili olmuştur.

İngiltere'de toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, ABD'den sonra en yüksektir. Bunun nedenleri, İngiltere'de istisna ve muafiyetlerin diğer ülkelere göre daha dar kapsamlı olması ve dolayısıyla vergi matrahının daha büyük olması, düz oranlı bir vergileme uygulanması ile terekenin tamamı üzerinden vergi alınması olarak sayılabilmektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı da zaten, AB üyesi ülkeler içinde en yüksek oransal yüzdeye sahiptir.

Almanya gelişmiş ülkeler içinde yer almasına rağmen, bu ülkede toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı diğer ülkelerle karşılaştığımızda en düşük orana sahiptir. Bunun nedenleri arasında, Almanya'da istisna tutarlarının diğer ülkelere göre oldukça yüksek seyir izlemesi yatmaktadır. Örneğin, Almanya'da eşe yapılan bağışlar sonucunda uygulanan istisna tutarı, 500.000 Euro'dur. Bu tutar, diğer ülkelerde eşe uygulanan istisna tutarının oldukça üzerinde bir miktardır. Bunun yanında, diğer

ülkelerde sadece veraset ve intikal vergisine ait istisna tutarları mevcut iken, Almanya'da buna ek olarak veraset vergisi için özel vergi indirimleri bulunmaktadır. Ayrıca, vergi dilimlerinde bulunan değerlerin arasındaki farklar diğer ülkelerle karşılaştığımızda oldukça fazladır.

Fransa'da toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı, küçümsenemeyecek düzeydedir. Bunun en önemli nedeni, veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksek oluşudur. Aynı zamanda, vergi dilimlerine ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğundan, bu durum devletin toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payını arttıran bir etken olmaktadır.

İspanya'da toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, çok küçük bir paya sahip değildir. Vergi dilimlerine baktığımızda, yine Fransa'daki gibi dilimlere ait değerler arasındaki farklar çok küçük olduğu için, bu durum toplam vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payını arttırmaktadır. Ayrıca veraset vergisi için, gruplara göre yapılan indirimler, oldukça düşük tutarda olduğu için, vergi matrahı İngiltere kadar büyük olmasa da yine de vergilendirilebilir miktarı arttırmaktadır.

Türkiye'de toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payı, %4.4'tür. Almanya'dan sonra oran olarak en düşük ülkedir. Türkiye'de veraset ve intikal vergisi oranları %1 ile %30 arasında değişmekte olup; veraset yoluyla intikallerde vergi oranları (%1, 3, 5, 7, 10), ivazsız intikallerdeki vergi oranları<sup>vii</sup> (%10, 15, 20, 25, 30) ndan daha düşük olup bu durum kişileri, yaşamları boyunca yapacakları intikalleri ertelemesine ve servetlerini veraset yoluyla intikal ettirmek suretiyle mirasçılarının daha düşük oranlarda vergilendirilmesini sağlama yoluna itmektedir. Böylelikle bu tercih, devletin veraset ve intikal vergisi hasılatının azalmasına neden olmaktadır.

Ayrıca, veraset ve intikal vergisi dilimlerinin sayısı az olmakla birlikte dilimlerdeki değerler arasındaki farklar oldukça yüksek olduğundan, bu durum da veraset ve intikal vergisinin hasılatının az olmasına etki etmektedir. Şunu da eklemek gerekir ki, veraset ve intikal vergisine ait istisna ve muafiyetler çok geniş kapsamlı olduğu için ve özellikle bağışlanan

kişilerin bağışlayan kişiye yakınlık derecesinin göz önüne alınmasının yanında sosyal amaçlı birçok istisna ve muafiyetlerin yer alması dolayısıyla da bu durum veraset ve intikal vergisi gelirlerinin düşük olmasında önemli etkenlerdir.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizde uygulanan veraset ve intikal vergisi hükümleri, inceleme konusu yapılan ülkelerle benzerlik göstermektedir. Bunun yanı sıra, uygulamaların ayrıntılarına inildikçe, farklılıkların göze çarpması doğaldır.

Veraset vergisi uygulama yöntemleri açısından Türkiye, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı yöntemi (miras payı vergisi) uygulamaktadır. İngiltere, tereke vergisi yöntemini uygulayarak objektif bir vergileme ve dolayısıyla daha yüksek bir hasılat sağlarken; ABD ise, karma sistem yöntemini uygulayarak önce objektif olan veraset vergisini daha sonra subjektif bir hale getirmektedir.

Türkiye'nin V.İ.V.K.'nda istisna ve muafiyetlerine baktığımızda, oldukça geniş bir yer tuttuğunu görmek mümkündür. Türkiye ile bu konuda en fazla benzerlik gösteren ülke, Almanya'dır. İngiltere'nin bu vergi için getirmiş olduğu istisna ve muafiyetleri oldukça dar kapsamlı kalmıştır.

Türkiye'nin oranlar açısından, ABD, Almanya, Fransa ve İspanya ile aynı çizgide yer aldığı görülmektedir. Nitekim söz konusu ülkelerde, artan oranlı bir vergi tarifesi yer almaktadır. İngiltere'de ise, düz oranlı bir vergileme söz konusudur. En yüksek veraset ve intikal vergisi oranlarına baktığımızda sırasıyla, Fransa (%60), Almanya (%50), ABD ve İngiltere (%40), İspanya (%34) ve Türkiye (%30) gelmektedir. Türkiye bu ülkeler içinde en düşük vergi oranına sahip ülke konumundadır.

Vergi oranlarının yüksekliği, vergi hasılatını arttıran bir etkidir. Ancak belli bir sınırı aşan vergi oranları, kişiler üzerinde olumsuz etki yaparak vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya neden olacaktır. Verginin bu tür psikolojik etkileri, Fransa'da görülmektedir. Örneğin; Fransa'daki veraset ve intikal vergisi oranlarının yüksekliği nedeniyle, birçok varlıklı Fransız vatandaşı ülke değiştirerek Belçika'ya sığınmışlardır. Bunun nedeni ise,



bu ülkede servet vergisinin bulunmaması ve miras vergisinin daha avantajlı olmasıdır. Bu durum, Belçika'nın Fransa sınırına çok yakın olan bir köyünün nüfusunun %27'sinin varlıklı Fransız vatandaşlarından oluşmasına ortam hazırlamıştır. Küreselleşmenin getirdiği olanaklarla sermayenin ve emeğin serbest dolaşım imkanına sahip olması nedeniyle, vergiden kaçınmanın çok daha kolay olduğu, yüksek oranlı vergilemenin ülkeler için bu tür olumsuz sonuçlara neden olabileceği açıktır.

Ülkelerin devlet yapıları, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil birimlerini etkilemektedir. Söz konusu ülkelerden ABD, Almanya ve İspanya federal; İngiltere, Fransa ve Türkiye üniter devlet yapısına sahiptir. Buna bağlı olarak veraset ve intikal vergisi, federal yapıya sahip olan ABD ve İspanya'da hem merkezi devlet hem de yerel idareler tarafından, yine federal bir yapıya sahip olan Almanya'da ise yerel idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilirken; üniter devlet yapısına sahip olan İngiltere, Fransa ve Türkiye'de merkezi devlet tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil gerçekleştirilmektedir.

Türkiye ve söz konusu diğer ülkelerin veraset ve intikal vergilerinin uygulamasına topluca baktığımızda, Türkiye'nin veraset ve intikal vergisindeki uygulamalarında nelere dikkat edip nelerden kaçınması, dolayısıyla nasıl iyileştirici önlemler alması gerektiği ile ilgili çeşitli yargılara varmak mümkündür. Her şeyden önce vergi denetiminin arttırılması ve ABD'deki gibi verginin doğduğu anda hemen tespit edilmesine olanak sağlayan bir veri tabanının oluşturulması gereklidir. Aynı zamanda vergi denetiminde önemli rolü olan, vergi denetim elemanlarının sayısının arttırılması bir diğer iyileştirici çözüm olarak görülebilir.

Vergi idaresince veraseten kalan malların vergisinin zamanında ödenmesi için şöyle bir sistem geliştirilmesi mümkündür. Nüfus idaresinden her ay vergi dairelerine, gerçekleşen ölüm olaylarını, ölenin vukuatlı nüfus kimlik bilgilerini elektronik ortamda göndermelerine yönelik düzenleme yapılmalıdır. Ardından, gelen bilgiler çerçevesinde, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nden, kara, hava ve deniz motorlu taşıtlarının bağlı bulunduğu tescil birimlerinden, Türkiye Bankalar Birliği'nden, Borsa İstanbul'dan yapılacak araştırmalarla ölen kişinin malvarlığının tespit edilmesi sağla-

nabilir. Daha sonra nüfus idaresinden gelen vukuatlı nüfus kimlik bilgilerinden yola çıkılarak, veraseten kendisine mal kalan kişilerin vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Ancak burada belirtilmesi gereken bir husus bulunmaktadır. Her ne kadar yasa ile bankalar ölen kişiye ait mevduat hesaplarından mirasçılara ödeme yapılırken veraset ve intikal vergisinin ödenip ödenmediğinin bilgilendirilmesini istemek ya da stopaj yöntemi ile vergi kesmek zorunda iseler de, ortak banka hesaplarında taraflar münferit olarak para çekmeye yetkililerse, ölüm olayını bildirmeden, hayatta kalan ortak parayı çekebilir. Bu durumda da verginin tahsili konusunda bankanın takip ve kontrol olanağı kalmadığından, verginin tahsil olanağı ortadan kalkabilir.

Vergi dairelerinde 2009'dan itibaren geçerli EVDO (Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu) sistemi mevcuttur. Ancak bu sistemde zaman zaman sorunlar yaşanmakta ve sistem hata vermektedir. Bu yüzden yukarıda belirtilen önerinin uygulanabilmesi için, daha iyi ve işler yazılım programlarına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu konuda, vergi denetim elemanlarının alınmasının yanında, yazılım programları geliştirecek bilgisayar mühendislerinin alınması da bir çözüm olarak görülebilir. Böylece vergi dairelerinin elektronik ortamda daha düzenli, verimli ve iş yükünü kolaylaştırıcı bir biçimde çalışması sağlanmış olacaktır. Bunun yanında, veraset ve intikal vergisine dair kanuni düzenlemeler yapılırken, bu vergiye ait sorunlara en yakın kişiler olan vergi dairesi çalışanlarının görüşleri dikkate alınmalıdır. Böylelikle sorunların daha gerçekçi yollarla çözümü sağlanmış olur.

Bunun yanında, miras payı vergileme yöntemi yerine İngiltere'deki gibi tereke vergisi yönteminin uygulanması, vergi hasılatının artmasında önemli bir etki yaratacaktır. Her ne kadar miras payı vergileme yöntemi, tereke vergisi yönteminden vergilemede adalet ilkesi gereğince daha iyi görünse de; ölüm veya diğer suretle hiç çaba gösterilmeden elde edilen kazanç da bir o kadar adil değildir. Kaldı ki, periyodik olarak alınmayan bu verginin tereke vergisi yöntemi dahi kullanılsa, mükelleflerin tepkisine neden olması, çok düşük bir olasılıktır.

Tereke vergisi yönteminde artan oranlı bir vergi tarifesi mi yoksa düz oranlı bir vergi tarifesi mi uygulanması gerektiği ile ilgili bir görüş belirtmek gerekirse, İngiltere'deki gibi düz oranlı bir vergi tarifesi uygulanması,

hem vergi hasılatının artması açısından hem de mevzuatın daha sade ve anlaşılır olması bakımından olumlu olacaktır. Ayrıca, bağış yapan kişinin anne, baba, çocukları ve eşi için ayrı bir vergi muafiyet tutarı belirlenmek suretiyle vergiye bir subjektiflik kazandırılabilir.

Veraset ve intikal vergisi beyan sistemine dayalı bir vergidir ve yukarıdaki çözüm önerileri beyan sistemi dikkate alınarak yapılmıştır. Bütün bunların dışında bir diğer öneri olarak veraset ve intikal vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde beyan sisteminin kullanılmasının yerine tevkifat yönteminin uygulanması verginin alınmasını kolaylaştırmak üzere getirilebilecek bir sistem olarak değerlendirilebilir. Tevkifat yönteminde, vergiye esas değer üzerinden tek bir oran uygulaması söz konusu olduğu için, artan oranlı tarifeye göre daha adaletsiz gibi görünse de; tek oranlı bir tarifede matrah arttıkça gizli bir artan oranlılık ortaya çıktığından, bu uygulama vergi adaleti açısından olumsuz olarak değerlendirilmeyebilir. Bu yöntemde, vergi sorumlularının belirlenmesi konusunda bir düzenleme yapılmalıdır. Örneğin, para intikallerinde bankaların yetkili memurları tarafından veraset ve intikal vergisinin ödendiğine dair bir belge istenmesinin yerine paranın intikali sırasında vergi kesintisi yapılması (halen verasette %5 oranında tevkifat yapılmasına ilişkin yasal düzenleme mevcuttur), oranında; tapu memurları tarafından gayrimenkul intikali sırasında vergi kesintisi yapılması; motorlu taşıtların intikali sırasında tescil memuru tarafından vergi kesintisi yapılması; menkul mallar için menkul kıymet alım-satım yapmaya yetkili kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılması ve vergi dairelerine parasal olarak aktarılması hem vergi dairelerinin hem de vergi mükelleflerinin verginin tahsili için harcadıkları emek, zaman kaybının önlenmesi yanı sıra, vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında da fayda sağlayabileceği düşünülmektedir.

Miras yoluyla kalan malvarlığının tespiti, teknik olarak daha kolay olmakla birlikte, ivazsız intikallerde, bağışlanan kişinin beyanname vermesi durumunda daha zordur. Çünkü bir kişinin bağışlanan mala kendisinin de sahip olabileceği göz önüne alındığında, ödeme yapmadan bağış yoluyla edindiği hususu ancak vergi inceleme elemanlarınca tespit edilebilecek bir durumdur. Bağışlanan kişinin herhangi bir gelire sahip olmaması, herhangi bir yerde çalışıyor olmaması, bu mallara bağış yoluyla sahip

olduğu yönünde önemli bir gösterge olabilir. Ancak yine de gerçekten bir intikalın ivazsız olup olmadığının tespiti zaman zaman kolay olmayabilir. Burada vergi inceleme elemanlarının sayısının arttırılması, bir önlem olarak değerlendirilmelidir.

Bütün çözüm önerileri dikkate alınarak yapılacak bir düzenleme ile, veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve dolayısıyla servet vergilerinin payı da artacağından; OECD ülkelerinin servet vergileri / toplam vergi gelirleri ortalamasının üzerine çıkılabileceği olasıdır.

Sonuç olarak, Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi, çeşitli sorunları barındırmakla birlikte, vergi gelirleri içinde düşük bir paya sahip olan bu verginin neden dünya ülkeleri ve Türkiye’de hala uygulanmakta olduğunun cevabı; servetin de bir ödeme gücü unsuru olmasıdır. Türkiye’de bu verginin kaldırılması ile ilgili tartışmalar olsa da, vergiyi kaldırmak ilk önce Anayasa’nın “sosyal devlet” ilkesi ve sonrasında yine Anayasa’nın “herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi” ibaresine ters düştüğünden dolayı verginin uygulanmaya devam etmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

## KAYNAKÇA

Aren, Sadun (1952), Veraset Vergisi Üzerinde Bir Deneme, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sayı. 24 – 6, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T. A. O., Ankara.

Aydın Selda (2006), “Veraset ve İntikal Vergisinde ABD ile Ülkemiz Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 219, Aralık, s. 53.

Aydın Selda (2009), “Bazı Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 246, Mart, s. 63.

Boadway Robin, Chamberlain Emma, Carl Emmerson (2010), Taxation of Wealth and Wealth Transfers: Appendices, The Institute for Fiscal

Studies, Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Oxford University, p. 1, <<http://www.ifs.org.uk/mirrleesreview/reports/pdf>>, (Erişim Tarihi: 20.05.2013).

Browne, James, Barra Roantree (2012), A Survey of The UK Tax System, IFS Briefing Note, Economic and Social Research Council, Institute For Fiscal Studies, October, <<http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

Bursa SMMMO, Değişmeyen Yapısal Sorunlar Işığında 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesine Bakış, s. 3, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/138OCE.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

Can İsmail(2004), “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, Maliye Dergisi, Sayı: 145, Ocak – Nisan, s. 39 – 40.

Chaux Jean-Pierre , Méliissan Jauber(2012), Tax Law New Rules On Taxation Of Foreign Trusts In France, Soulier, May, p. 3, [http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier\\_Tax\\_Law\\_May\\_2012.pdf](http://www.theworldlawgroup.com/files/file/docs/Soulier_Tax_Law_May_2012.pdf), (Erişim Tarihi: 01.06.2013).

Confederation Fiscale Europeenne(2013), Inheritance Tax in United Kingdom, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-taxation/united-kingdom>>, (Erişim Tarihi: 21.05.2013).

Confederatin Fiscale Europeenne(2013), Gift Tax in France, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/gift-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013).

Confederatin Fiscale Europeenne(2013), Inheritance Tax in France, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/inheritance-tax/france>, (Erişim Tarihi: 02.06.2013).

Confederation Fiscale Europeenne (2013), Property Taxes in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Congressional Budget Office(2009), Federal Estate and Gift Taxes, A Series of Issue Summaries From The Congressional Budget Office, December, s. 1, <[http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate\\_gifttax\\_brief.pdf](http://www.cbo.gov/sites/default/files/cbofiles/ftpdocs/108xx/doc10841/12-18-estate_gifttax_brief.pdf)>, (Erişim Tarihi: 22.04.2013).

Cooper Jeffrey A. (2010),“Ghost of 1932: The Lost History of Etate and Gift Taxation”, Florida Tax Review, Volume: 9, Number: 10, p. 881, <[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1438181](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1438181)>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

Çiçek, Serdar, Hüseyin Güçlü Çiçek(2008), “Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 235, Nisan.

Darien B. Jacopson, Brian G. Raub, Barry W. Johnson(2013), The Estate Tax: Ninety Years and Counting, Internal Revenue Service, p. 124, <<http://www.irs.gov/pub/irs-soi/ninetyestate.pdf>>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

Deuthsche Bank (2007), Inheritance Tax in Germany, Take Two: Bills Outstanding, Talking About, DB Research, April, <http://www.dbresearch.com/PROD>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

Ernst & Young (2012), International Estate and Inheritance Tax Guide, p. 98, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide/\\$FILE/International\\_Estate\\_and\\_Inheritance\\_Tax\\_Guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide/$FILE/International_Estate_and_Inheritance_Tax_Guide.pdf), (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

European Union (2000), Inventory of Taxes, Office for Official Publications of the European Communities, Italy, 2000, p. 462, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/tax\\_pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/tax_pdf)>, (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

European Union (2013), Taxation Trends In The European Union, Eurostat Statistical Books, Taxation and Customs Union, Belgium, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/report](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/report)>. (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

Eurojuris International(2012), The European Commission Takes Action Against Spain, May, <http://www.eurojuris.net/node/41548>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Federal Inheritance Tax, <http://www.money-zine.com/financial-planning/tax-shelter/federal-inheritance-tax/> (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

Fleenor Patrick(1994), A History and Overview of Estate Tax in The United States, Tax Foundation, Washington, January, 1994, p. 5, <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/f7c3.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).

Financial Pages in Spain(2013), Spanish Inheritance Tax (ISD), <http://www.financial-pages-in-spain.co.uk/home/spanish-inheritance-tax-isd>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

Furtun, İdris Hakan (2009), “Almanya’da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Değişiklikler”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 58, Sayı: 3.

Garber Julie(2013), Understanding Death, Estate, and Inheritance Taxes, Wills & Estate Planning, <http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes/> (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Grabianowski Ed., Barrymore John(2013), How Inheritance Tax Works, Personal Finance, p. 4, <http://money.howstuffworks.com/personal-finance/personal-income-taxes/inheritance-tax3.htm>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Gözler Kemal(2004), Anayasa Hukukuna Giriş, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, s. 67, <http://www.anayasa.gen.tr/uniter-bilesik.htm>, (Erişim Tarihi: 27.06.2013).

Hendrik Jan Frank, Jerome Synold (2013), German Inheritance Tax, May, p. 4, <http://www.wf-frank.com/en/publications/detail/article/german-inheritance-tax-1452.html>, (Erişim Tarihi: 28.05.2013).

HM Revenue & Customs(2013), Inheritance Tax Thresholds, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/iht-thresholds.htm>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

HM Revenue & Customs(2013), Annual Exemption, , <http://www.hmrc.gov.uk/inheritancetax/pass-money-property/exempt-gifts.htm#1>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Hürriyet Gazetesi(2012), “Gerard Depardieu Belçika’ya”, Ekonomi, Aralık, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/22124834.asp>, (Erişim Tarihi: 26.06.2013).

Inheritance Tax Online(2009), Inheritance Tax Exemptions & Allowances, Rational Finance, Independent Financial Advisers, [http://www.inheritance-tax-online.co.uk/Exemptions\\_inheritance\\_tax.htm](http://www.inheritance-tax-online.co.uk/Exemptions_inheritance_tax.htm), (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Invest in Spain, Guide To Business In Spain Tax System (2012), Madrid, January, [http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP\\_3\\_2012\\_ingles.pdf](http://www.investinspain.org/guidetobusiness/en/3/CAP_3_2012_ingles.pdf), (Erişim Tarihi: 03.06.2012).

Journal Step(2013), France, Wealth Structuring Analysis For Trust and Estate Practitioners, [http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional\\_summaries\\_2012/](http://www.stepjournal.org/jurisdictions/jurisdictional_summaries_2012/)(Erişim Tarihi: 31.05.2013)

Karyağdı Nazmi(2006), Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2006/371, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Legal Guide To French Succession Law and Inheritance Tax(2013), p.4, [http://www.ashtonkcj.co.uk/uploads/1344345308\\_LegalGuidetoFrenchSuccessionLawandIHT.pdf](http://www.ashtonkcj.co.uk/uploads/1344345308_LegalGuidetoFrenchSuccessionLawandIHT.pdf), (Erişim Tarihi: 01.05.2013).

Lewis Paul(2002), “Your Taxes and Savings 2002 – 2003”, Age Concern, England, 2002, p. 29.



Lost In France, The French Tax System at a Glance, <<http://www.lost-in-france.com/living-in-france/finance/810-the-french-tax-system-at-a-glance>>, (Erişim Tarihi: 06.06.2013).

Luckey John R.(2003), A History of Federal Estate, Gift, and Generation-Skipping Taxes, Report For Congress, Congressional Research Service, April, p. 6, <<http://www.naepc.org/journal/issue01f.pdf>>, (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

Making A Will(2013), Planning For Inheritance Tax, <http://www.makingawill.org.uk/text-planning-for-inheritance-tax-page-105.html#exemptions>, (Erişim Tarihi: 29.05.2013).

Office For Budget Responsibility, Economic and Fiscal Outlook, March, 2013, p. 102, <<http://cdn.budgetresponsibility.independent.gov.uk/March-2013-EFO-44734674673453.pdf>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).

Öner, Erdoğan (2005), Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması, TC Maliye Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/366, Ankara.

Öz Ersan, Akdemir Tekin(2002), “ABD Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 168, Eylül, s. 15.

Powell, Mark E.(2009) “The Generation – Skipping Transfer Tax: A Quick Guide”, Journal of Accountancy, October, p. 30.

Public Finance General Daire Directorate Tax Policy Directorate (2011), The French Tax System, July, <http://www.impots.gouv.fr.pdf>, (Erişim Tarihi: 31.05.2013).

Rosen, Harvey S., Public Finance (2001), Sixth Edition, Mc Graw – Hill Irwin, New Jersey, June.

Schweizer Kobras(2010), German Inheritance Law and Taxes, Lawyers & Lotaries, August, p. 4, <[http://www.schweizer.com.au/articles/German\\_Inheritance\\_Taxes\\_.pdf](http://www.schweizer.com.au/articles/German_Inheritance_Taxes_.pdf)>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

Siegwart Holger(2011), German Tax Law: Estate Tax, Gift Tax, and Inheritance Tax in Germany, Global Legal Resources, March, p. 1, <http://www.hg.org/article.asp?id=21353>, (Erişim Tarihi: 25.05.2013).

Spanish Tax Specialist(2013), Inheritance Tax in Spain, <http://www.spanish-taxes.co.uk/services/inheritance-tax-in-spain/>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü,(2012) Bütçe Kanunu ve Ekleri , <http://www.bumko.gov.tr/TR,954/2012.html>, (Erişim Tarihi: 23.06.2013).

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı (2012), Vergilendirme (Taxation), Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Bülten, s. 6, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation1.pdf>, (Erişim Tarihi: 04.06.2013).

The American Taxpayer Relief Act of 2012, <<http://planyourlegacy.berkeley.edu/taxrelief2.php>>, (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

Tuncer Selahattin (1963), “Yaşayan Servet Vergilerinden Örnekler”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Sayı: 9, <<http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr> (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

Yurtsever, Hatice (2005), “İspanya Vergi Sistemi”, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl: 28, Sayı: 198, Mart, 2005.

What are Inheritance Taxes? <https://turbotax.intuit.com/tax-tools/tax-tips/Taxes-101/What-are-Inheritance-Taxes-/INF14800.html> (Erişim Tarihi: 24.10.2014).

OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org>

<http://wills.about.com/od/understandingestatetaxes>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

## Son Notlar

<sup>i</sup> 2010 yılında GST (nesil atlama vergisi) uygulanmadığı için bu yıla ait istisna tutarı da bulunmamaktadır.

<sup>ii</sup> İş Aktifleri: Bir ticarethanenin, ortaklığın para ile değerlendirilebilen mal ve haklarının tümü. (TDK, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51ceade6d46865.87332146](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.51ceade6d46865.87332146), (Erişim Tarihi: 17.05.2013)).

<sup>iii</sup> Transfer, eğer murisin ölümden yedi yıl veya daha önce gerçekleşmiş ise söz konusu transfer veraset vergisinin konusuna girmemektedir. (Çiçek, Güçlü Çiçek, a.g.m., s. 153).

<sup>iv</sup> Söz konusu indirimler sadece ölüm olayı sonucu gerçekleşen intikallerde mümkündür. Hayatta iken yapılan transferlerde bu indirimler geçerli değildir.

<sup>v</sup> Düz Soy hısmınlığını gösteren bu tarife, aynı zamanda intikal vergisinin de tarifesi oluşturmaktadır.

<sup>vi</sup> Ayrıca, verginin matrahındaki %95 oranındaki azaltmanın, bazı transfer şekillerinde, sağlar arası intikallerde de uygulanabileceği belirtilmektedir. Bunlar, intikali gerçekleştirenin 65 yaşından fazla olması veya kalıcı olarak engelli olması ve yönetim görevini bırakmış olması koşuluyla, bireysel bir işletmenin transferi veya net değer vergisinden istisna olan malların, eşe, çocuklara ve evlatlıklara olan transferleridir. (Invest In Spain, a.g.e., p. 72).

<sup>vii</sup> Ana, baba, eş ve çocuklara yapılan bağışta oranların yarısı uygulanır.

## Ek 1: OECD Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler (%)	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	2.6	2.6	2.7	2.6	2.2	2.5	2.4	..
Avusturya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.5	0.5	0.5	0.5
Belçika	2.1	2.9	3.0	3.0	3.0	2.9	3.0	3.1
Kanada	3.6	3.5	3.5	3.5	3.5	3.7	3.6	3.5
Şili	1.3	1.3	1.2	1.1	1.2	0.8	0.7	0.8
Çek Cumhuriyeti	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.5
Danimarka	1.8	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	1.9
Estonya	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.4	0.3
Finlandiya	1.1	1.2	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2	1.1
Fransa	3.3	3.4	3.5	3.5	3.3	3.4	3.7	3.
Almanya	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.9
Yunanistan	1.3	1.3	1.7	1.7	1.8	1.5	1.0	1.9

Macaristan	0.9	0.8	0.8	0.8	0.9	0.8	1.2	1.1
İzlanda	2.5	2.7	2.2	2.5	2.2	2.2	2.5	2.3
İrlanda	2.1	2.4	2.8	2.5	1.9	1.6	1.5	..
İsrail	3.3	3.3	3.1	3.3	3.2	3.0	3.1	3.1
İtalya	2.5	2.0	2.1	2.1	1.8	2.3	2.1	2.2
Japonya	2.6	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.7	2.8
Kore	2.6	2.9	3.3	3.4	3.2	3.0	2.9	3.0
Lüksemburg	2.9	3.2	3.3	3.5	2.6	2.5	2.7	2.6
Meksika	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	..
Hollanda	2.0	2.0	1.8	1.8	1.7	1.5	1.5	..
Yeni Zelanda	1.8	1.8	1.9	1.8	2.0	2.1	2.1	2.2
Norveç	1.1	1.1	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2	1.2
Polonya	1.3	1.3	1.3	1.2	1.2	1.2	1.2	..
Portekiz	1.1	1.2	1.2	1.3	1.2	1.2	1.2	..
Slovak Cumhuriyeti	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Slovenya	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6	0.6
İspanya	2.8	3.0	3.2	3.0	2.3	2.0	2.0	1.9
İsveç	1.5	1.4	1.4	1.2	1.1	1.1	1.1	1.0
İsviçre	2.3	2.2	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1	2.1
Türkiye	0.7	0.8	0.9	0.9	0.9	0.9	1.1	1.1
İngiltere	4.2	4.3	4.5	4.5	4.2	4.2	4.2	4.1
ABD	3.1	3.1	3.1	3.1	3.2	3.3	3.2	3.0
OECD-Toplam	1.8	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	..

**Kaynak:** OECD, <http://www.oecd-ilibrary.org/sites/tax-property-table-2012-1-en/index.html?contentType=/ns/Table,/ns/KeyTableEdition,/ns/StatisticalPublication&itemId=/content/tatable7&accessItemIds=/content/tablecollection/20758510&mimeType=text/html>, (Erişim Tarihi: 24.06.2013).