



Araştırma Makalesi
Research Article

Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Yıl: Ocak 2019 Cilt-Sayı: 12(1) ss: 72-82

Academic Review of Economics and Administrative Sciences
Year: January 2019 Vol-Issue: 12(1) pp: 72-82

<http://dergipark.gov.tr/ohuiibf/>

ISSN: 2564-6931

DOI: 10.25287/ohuiibf.444864

Geliş Tarihi / Received: 17.07.2018

Kabul Tarihi / Accepted: 20.01.2019

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE MALİ VE SOSYAL FONKSİYONLARA AYKIRI OLAN VERGİ HARCAMALARI

Filiz GİRAY¹
Özgür Mustafa ÖMÜR²

Özet

Ekonomik büyüme, bölgesel kalkınma ve gelir dağılımında adaleti sağlamak gibi ekonomik veya sosyal amaçları gerçekleştirmek için bir maliye politikası aracı olarak vergi muafiyet, istisna, indirim gibi uygulamalarla devletin vergi gelirinden vazgeçmesine mali literatürde vergi harcaması denilmektedir. Vergi harcamaları, amaçları dışında kullanıldığında veya belirlenen sınırı aştığında hem vergi gelirlerinde bir kayba hem de vergilemede adalet ilkesinden sapmalara neden olmaktadır. Vergi harcamaları teorik ve uygulamalar açısından irdelendiğinde tüm vergi türlerinde yer almaktadırlar. Bu çalışmanın konusunu, vergi ödeme gücünün bir göstergesi olan servetin, karşılıksız el değiştirmesi üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi oluşturmaktadır. Hem vergilemede ödeme gücü ilkesi gereği hem de verginin mali ve sosyal fonksiyonları açısından veraset ve intikal vergisi vergi sistemi içinde yer alması gerekmektedir. Buna rağmen bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı sifıra yakın seviyelerdedir. Bu vergiden toplanan gelirin bu kadar düşük olmasında vergi harcamalarının da payı bulunmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türk veraset ve intikal vergisi kapsamında yer alan ve vergilemede adalet ilkesine aykırılık gösteren vergi harcamaları incelenerek, vergi harcamaları nedeniyle veraset ve intikal vergi gelirlerindeki erozyonu araştırmaktır.

Anahtar Kelimeler : Vergilemede Adalet, Veraset ve İntikal Vergisi, Vergi Harcaması..

Jel Sınıflandırılması : H21, H27, K34.

¹ Prof. Dr., Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü, giray@uludag.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8765-8248>

² Öğr. Gör., Giresun Üniversitesi, Alucra Turan Bulutcu MYO, ozgur.omur@giresun.edu.tr, ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-5624-1020>

TAX EXPENDITURES INCONSISTENTLY WITH FINANCIAL AND SOCIAL FUNCTIONS IN INHERITANCE AND TRANSFER TAX

Abstract

Tax immunity, exemption, discount, etc., as a fiscal policy means for achieve economic and social goals such as economic growth, regional development and justice in income distribution is called as tax expenditure in the financial literature. When tax expenditures are used outside of their purposes or exceed the specified limit, they cause both a decrease in tax revenues and deviations from the justice of taxation. Tax expenditures are included in all tax types when they are examined in terms of theoretical and practical aspects. The tax that constitutes the subject of this work is the inheritance and transfer tax as the tax type on the wealth. Tax expenditures are one of the main determinants of inheritance and transfer tax income, which must be included in the tax system in terms of financial and social functions and an indicator of the tax payment power. The aim of this study is to search , tax expenditures which are included in Turkish inheritance and transfer tax and in contradiction to the principle of justice in taxation and tax erosion in inheritance and transfer tax revenues due to reasons of tax expenditures.

Key Words : Justice of Taxation, Inheritance and Transfer Tax, Tax Expenditures,
Jel Classification : H21, H27, K34.

GİRİŞ

Vergi, maliye biliminin ilmi esaslara dayalı olarak incelenmeye başlandığı 16. yy’dan itibaren devletin en önemli gelir kaynağı olmuştur. Kamu hizmetlerinin aksatılmaması için vergi gelirlerinin her zaman en az kayıpla toplanması önem arz etmektedir. Ancak, verginin kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamanın yanı sıra müdahaleci devlet anlayışının da bir gereği olarak iktisadi, sosyal ve siyasal fonksiyonları da bulunmaktadır. Mali literatürde yer alan vergi harcamaları, vergilerin bu fonksiyonlarını gerçekleştirme için kullanılan bir araçtır.

Vergi harcamaları, belirli amaçlarla devletin vergi gelirlerinin bir kısmından vazgeçmesi şeklinde tanımlanabilir ve günümüzde hemen hemen tüm vergi türleri içerisinde yer almaktadır. Anayasamızın 73/1. Maddesinde “herkes kamu giderlerini karşılamak için mali gücü ile orantılı olarak vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü yer almaktadır. Bu hükme karşılık, devletin bazı durumlarda alması gereken vergiden vazgeçmesinin ülkenin temel ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşma gibi önemli gerekçelerinin bulunması gerekir. Ekonomik ve sosyal hedeflere dayandırılmayan vergi harcamaları vergilemede genellik ilkesine aykırı olduğu gibi adalet ilkesinden de sapmalara neden olur. Bu durum verginin mali ve sosyal fonksiyonlarının zedelenmesine de neden olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; Türk vergi sistemi içinde veraset ve intikal vergisi kapsamında yer alan, vergilemede adalet ilkesine aykırı olan ve bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payını olumsuz etkileyen vergi harcamalarını açıklayıp devlete olan maliyetini hesaplamaktır. Böylece elde edilen bulgular doğrultusunda, veraset ve intikal vergilerinde adalet ilkesinin uygulanabilirliğini ve bu vergilerin nispi payını artırmaya yönelik değerlendirmeler ile verginin mali ve sosyal fonksiyonlarına ulaşma yönünde katkı sağlanacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi harcamaları kavramı, amaçları ve vergi harcamalarının vergilemede adaleti sağlama işlevi açıklanacaktır. İkinci bölümde, servet vergileri içinde yer alan veraset ve intikal vergisinin yeri ve önemi teorik çerçevede anlatılacaktır. Üçüncü bölümde Türkiye’de veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı, Avrupa Birliği (AB) ülkeleriyle karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Dördüncü bölümde ise, Türkiye’de veraset ve intikal vergisi kapsamı içinde yer alan vergi harcamaları açıklanıp, yarattıkları gelir kayıpları, verilere dayalı olarak hesaplanacaktır. Sonuç bölümünde elde edilen bulgular değerlendirilip öneriler yer alacaktır.

I. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE AMAÇLARI

Devletin çeşitli mali, ekonomik ve sosyal amaçları vardır. Bu amaçlara ulaşmada kullanılan en önemli araçlar içinde vergiler ve kamu harcamaları yer almaktadır. 1960’lı yılların sonundan bu yana özellikle iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmada doğrudan kamu harcamaları yapmak yerine vergi ayrıcalıklarının kullanılabilmesi sıkça tartışma konusu olmuştur (Ferhatoğlu, 2005: 77).

Vergi harcaması kavramı ilk kez Stanley S. Surrey tarafından incelenmiştir. Daha sonra Stanley S. Surrey ve Raul R. McDaniel (1985) tarafından geniş boyutlu olarak araştırılmıştır. Vergi harcamasının çeşitli yazar ve örgütler tarafından tanımları bulunmaktadır. Vergi harcaması genel olarak, belirli bir sanayi, ekonomik faaliyet veya grup lehine normal vergi yapısından ayrılmalar olarak ifade edilebilir (Burman, 2003: 614). Bir başka tanıma göre vergi harcaması; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve devletin gelir kayıplarını içeren, genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak ifade edilir (Giray, 2002: 27). Uygulamada; vergi indirim, muafiyeti, istisnaları, vergi kredisi, düşük vergi oranı ve vergi ertelemesinden oluşan vergi ayrıcalıklarına vergi harcamaları adı verilmektedir. Vergi harcaması kavramı konusunda hem teorik düzeyde (Stiglitz - Boskin, 1977; Kraan, 2004) hem uygulamada (OECD, 2010) tartışmalar bulunmaktadır. Tartışmalar çoğunlukla genel standart vergi yapısının tanımlaması konusunda olmaktadır. Genel kabul gören görüş, tüm vergi ayrıcalıklarının vergi harcaması olarak nitelendirilmesi doğru olmayacağı şeklindedir. Bazı vergi ayrıcalıkları, vergi sisteminin yapısal özelliği olarak nitelendirilmektedir. Örneğin, artan oranlı tarife yapısı ile düşük gelirli kişilerin, yüksek gelirli kişilere nazaran daha düşük vergi oranına tabi olması vergi harcaması olarak kabul edilmemektedir (Kayalidere - Özcan, 2012: 344).

Devlet açısından vergi harcamaları, vergi gelirlerinde en azından kısa dönemde bir kayıp olarak görülürken, mükellefler açısından ise, vergi yükünde bir azalma olarak görülmektedir. Tahsilinden vazgeçilen vergilerin vergi harcaması olarak tanımlanmasının en önemli nedeni, bu harcamalar sayesinde kamu ekonomisinden özel ekonomiye doğru bir fon transferinin gerçekleşiyor olmasıdır (Tekin - Gürçam, 2015: 140). Bu fon transferinin belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek için yapılması, vergi harcamalarının maliye politikasının bir aracı olma özelliğini göstermektedir (Saraç, 2010: 263-264).

Vergi harcamalarının; döviz girdisini artırmak, yabancı sermayeyi ülkeye çekmek, yatırımları hızlandırmak, sermaye piyasasını geliştirmek gibi ekonomik gerekçeleri ve bazı gelir gruplarını korumak, vergilemede adaleti sağlamak gibi sosyal gerekçeleri olabilir (McDonald, 2010: 1). Bu kapsamda vergi harcamaları, ulaşılmak istenen amaca göre, “sosyal amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” ile “ekonomik amaçlı vergi avantajlarına konu olan vergi harcamaları” şeklinde ikiye ayrılır (Saraç, 2010: 265-271). Vergi harcamaları beklenen amaçları gerçekleştirdiklerinde normatif vergi teorisinde vergilemede adaletin sağlanmasında kullanılan teknikler içinde verginin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayabilmektedir (Birch, 1988: 1005).

Kamu harcamalarının en önemli finansman kalemi olan vergi gelirlerinden yukarıda belirtildiği gibi belirli durumlarda vazgeçilmesinin amacı belirlenen mükellef grupları veya faaliyetlerin desteklenmesiyle temel ekonomik, mali ve sosyal hedeflere ulaşabilmektir (Kayalidere - Özcan, 2012: 361). Vergi harcamalarının ekonomi üzerine etkilerini incelediğimizde ise, gelir transferi amacıyla yapılan vergi harcamaları toplumda tüketim eğilimi yüksek (dar gelirli) bireyleri hedef aldığı anda, ilave gelirin kullanım yeri muhtemelen tüketim olacak ve bu durum toplam talebin artmasına neden olacaktır. Buna karşın, vergi harcamalarının teşvik tedbiri olarak kullanımı sonucunda, ilave gelirin kullanım yeri üretim ve yatırım yani arz cephesi olur ve vergi harcamaları, tasarruf eğilimi yüksek bireyler için sermaye birikimi anlamına gelir. Bu etkiler kapsamında doğrudan kullanılabilir geliri etkileyen vergi harcamaları, ulusal gelir üzerinde artış sağlayabilir. Ulusal gelir artışı yanı sıra gelirin bölüşümü ilişkilerini de etkileyen bu harcamalar, adil vergi sistemlerinin oluşmasında önemli bir araç olarak kullanılabilir (Saraç, 2010: 273-277).

II. SERVET VERGİSİ OLARAK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN VERGİLEMEDE YERİ VE ÖNEMİ

Tarihsel açıdan servet üzerinden alınan vergiler, gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler kadar yaygın ve popüler olmamıştır. Gelişmiş veya gelişmekte olan her ülkede vergi gelirlerinin önemli bir oranını gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Servet üzerinden alınan vergi gelirleri ise, bu iki vergi türünün oldukça gerisinde kalmaktadır (Chatalova - Evans, 2013: 434-435). Oysa servet, bir güç veya sosyal statü kaynağı olduğu için bireylerin fayda fonksiyonuna dâhildir (Aaron - Munnell, 1992: 121). Yine bazı yazarlar ne harcama ne de geliri refahın göstergesi olarak kullanılmayabileceğini, sahip olunan servetin bireylerin refahını ölçmeye yönelik farklı rolü olduğunu belirtmektedir (Mintz, 1991: 248).

Servet vergileri, kişiler arasında gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin büyük boyutlara ulaşmasını engelleyebileceği için vergi sistemi içinde sürekli bulunması gerekmektedir. Maddi servet, zenginliğin en önemli göstergesi olarak kabul edildiğinden, bu vergiler vergi psikolojisine de uygun düşmektedir (Erdem - Şenyüz vd. 2017: 195). Dolayısıyla vergi adaletini sağlamak için gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında serveti de vergilendirmek gerekmektedir. Bir vergi sistemi, servet unsurlarının da vergilendirilmesiyle tamamlanabilir. Servet vergileri devletin mali ve ekonomik amaçlarını gerçekleştirmekten öte toplum içinde yaşayan bireylerin servet farklılıklarını ortadan kaldırmak üzere öncelikle sosyal amaç güden vergiler olması bakımından önemlidir (Öz - Kutbay vd. 2014: 2). Sonuç olarak servet vergileri, devlete gelir sağlamanın ötesinde toplum içindeki mali dengesizlikleri düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama ve servet verimliliğini artırarak ekonomik etkinliği sağlama gibi birçok fonksiyonu da bulunmaktadır (Ömür - Gerçek, 2017: 197).

Servetin ödeme gücünün önemli bir göstergesi olduğu düşünülürse servet sahiplerinden alınan vergilerin payının daha fazla olması gerekmektedir. Özellikle bir emek sarf etmeden elde edilen servetin vergisini ödememek, buna rağmen fazla emek sarf ederek kazanılan gelirden yüksek oranlarda vergi ödemek, vergilemede ödeme gücü ilkesi ve bu ilkenin uygulama nedeni olan adalet ilkesine ters düşmektedir.

Servet vergileri belirli bir servet unsuruna sahip olma nedeniyle ödenen servet vergileri (Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi) ve servet unsurunun bağış, hediye ve miras vb şekilde bedelsiz transferi dolayısıyla ödenen vergilerden oluşmaktadır. Bu çalışmanın konusunu oluşturan servet unsurlarının bedelsiz transferinin vergilemesi, ülkemizde veraset ve intikal vergisi adı altında yapılmaktadır.

Vergilendirilebilir servet olarak, yükümlülerin hem sahip oldukları servet hem de karşılıksız olarak kendilerine intikal eden servet unsurları değerlendirilmektedir. Servetin karşılıksız intikalinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olay belli bir servete bir bedel ödmeden sahip olmaktır. Bu, intikal bağış, ikramiye, ölüm vb. yollarla olabilir (Aktan - Dileyci vd. 2017: 61-62).

Veraset veya intikal vergisi geçmişten günümüze farklı isimlerle vergi sistemleri içinde yer almış vergilerden bir tanesidir. İslam hukukunda, miras olarak bırakılan değerlerin üç de birinin veraset vergisi olarak devlete bırakılması gerektiği yer almaktadır (Giray, 2015: 41). Osmanlı İmparatorluğu döneminde ise "Tereke vergisi" şeklinde her türlü gayrimenkul intikallerinde uygulanan (Aksoy, 2010: 356) bu vergi ülkemizde ilk defa 1926 yılında veraset ve intikal vergisi olarak uygulanmıştır.

Mali güç ilkesi gereğince veraset ve intikal vergisi, vergi sistemlerinde yer alması gereken bir vergidir. Çünkü mali gücün göstergeleri arasında gelir ve harcamanın yanında servet de yer almaktadır. Bu bakımdan toplumlardaki gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlama gibi işlevlere sahip bir vergidir (Şafak - Yurtsever, 2015: 27). Bunların yanı sıra, kayıt dışılığın azaltılması veya telafi edilmesiyle ilgili olarak veraset ve

intikal vergisi, doğru şekilde uygulandığı zaman önemli bir potansiyele sahiptir (Kılıçaslan, 2011: 341).

Ayrıca, bu vergi gizli vergi niteliği taşımaz. Şöyle ki, bu vergi dolaysız vergi niteliğine sahip olduğundan, yansıtılamaz ve bireyler ödedikleri vergiyi açık bir şekilde görebilmektedir. Yükümlülerin veraset ve intikal vergisine fazla direnç göstermemeleri de bu verginin vergi sistemi içinde yer almasının bir başka nedenidir (Aktan - Dileyci vd. 2017: 64). Bu verginin varlığını savunan yazarlardan bazıları ileri sürdükleri gerekçelere göre; kişilerin sahip oldukları servetleri üzerinde içinde yaşadıkları toplum üyelerinin de hakkı bulunmaktadır. Ölüm halinde toplum adına devlet, ölen kişinin mal varlığından belli oranlarda hakkı olan payı vergi adı altında almalıdır (Aktan – Dileyci vd. 2017: 63).

III. TÜRKİYE’DE SERVET VERGİSİ OLARAK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ UYGULAMASI

Bu bölümde Türkiye’de vergi sistemi içinde veraset ve intikal vergisinin yerini belirlemek üzere, servet vergilerinin ve veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilerle açıklanacaktır. Daha sonra bu vergilerin Türkiye’deki gelişimini değerlendirmek üzere AB üyesi ülkelerle karşılaştırma yapılacaktır.

III.I. Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Yeri

Toplumlarda vergilerin bireylerin ödeme gücüne göre alınmasını sağlayarak, vergilemede adalet ve bunun sonucunda gelir dağılımında adaletin sağlanmasına katkı sağlayan bir vergi olan veraset ve intikal vergisinin yerini Türkiye açısından değerlendirmek için bu verginin toplam vergiler içindeki payına bakmak gerekmektedir.

Türkiye’de servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını görebilmek için 2010 – 2017 yılları arasında merkezi yönetim bütçe vergi gelirlerinin genel dağılımı Tablo 1’de gösterilmektedir. Tablo 1’de de görüldüğü gibi ülkemizde toplam vergi gelirlerinin önemli bir kısmını harcama ve gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Yıllar itibariyle servet üzerinden alınan vergiler artış göstermekle birlikte, diğer iki vergi türüne göre oldukça geride kalmaktadır. Oransal olarak incelendiğinde servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 4 seviyelerindedir.

Tablo 1. Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin Dağılımı (2010-2017, Milyon TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	61.317	75.800	85.511	92.749	106.207	119.144	139.575	165.304
Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	91.736	103.381	113.837	134.855	142.111	167.092	191.329	211.989
Servet Üzerinden Alınan Vergiler	7.919	9.721	10.537	11.567	13.208	15.266	17.336	16.171
Toplam Vergi Gelirleri	210.560	253.809	278.781	326.169	352.515	407.819	459.002	536.048

Kaynak: bumko.gov.tr ve muhasebat.gov.tr adreslerindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

Servet vergileri içinde yer alan veraset ve intikal vergisi gelirleri ve bu gelirlerin merkezi yönetim toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 2’de gösterilmektedir. Buna göre ülkemizde veraset ve intikal vergisinden elde edilen gelirler, toplam vergi gelirlerinin ortalama % 0,1’ini oluşturmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler içinde veraset ve intikal vergilerinin payı da 2017 yılında % 4,0 oranıyla oldukça düşüktür.

Tablo 2. Veraset ve İntikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2010-2017, Milyon TL)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Veraset ve İntikal Vergi Gelirleri	215	253	293	340	428	435	620	651
VİV / TVG	% 0,10	% 0,10	% 0,10	% 0,10	% 0,12	% 0,11	% 0,13	% 0,13
VİV / SVG.	% 2,7	% 2,6	% 2,8	% 2,9	% 3,2	% 2,8	% 3,6	% 4,0

Kaynak: bumko.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

VİV; Veraset ve İntikal Vergisi, TVG; Toplam Gelir Vergisi, SV; Servet Vergisi.

III.II. Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisi Karşılaştırması

AB’ye üye ülkelerde de, servet unsuru olan iktisadi kıymetin bedelsiz olarak bir kişiden başka kişiye transfer edilmesi karşılığında veraset ve intikal vergisi uygulanmaktadır (European Commission, 2014: 1). Ölen bir kişinin servetinin başka kişi veya kişilere devredilmesi ile alakalı olarak *veraset vergisi (the inheritance tax)*, bir kişiye herhangi bir karşılık almaksızın bağışlanan varlıklar üzerinden *intikal vergisi (the gift tax)* ve gayrimenkullerin bedelsiz devri için *emlak devri vergisi (the real estate transfer tax)* olmak üzere üç farklı türde vergi alınmaktadır (Boháč, 2010: 93).

Bu vergilerden, veraset vergisi AB’ye üye 20 ülkede, intikal vergisi ise 21 ülkede kullanılmaktadır. AB ülkelerinde veraset ve intikal vergisinde muafiyet ve istisnalar geniş çapta olduğu için, verginin tabanının geniş olması ve tarifesinin de genelde yüksek olmasına rağmen, bu vergiden elde edilen gelirler diğer vergi gelirlerine oranla nispeten daha düşük seviyede kalmaktadır (European Commission, 2014: 1).

Miras, hediye ve gayrimenkullerin bedelsiz devri üzerinden hesaplanan bu vergi için AB yasalarında tüm ülkeleri kapsayan ortak bir hüküm yer almamaktadır. Bu nedenle, üye ülkelerin her biri bu verginin kapsamını serbestçe belirleme sorumluluğuna sahiptir (Boháč, 2010: 94).

Aşağıdaki tablo 3’de Türkiye’de ve AB’ye üye ülkelerde veraset ve intikal vergisinden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmektedir. Tablo 3’de üye ülkeler arasında bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 0,1 ile % 1,5 arasında değişmektedir. Üye ülkeler arasında toplam vergi gelirleri içinde veraset ve intikal vergisinin payı en fazla olan ülkeler % 1,6 ile Belçika ve % 1,2 ile Fransa’dır. Türkiye % 0.1 seviyesi ile bu ülkelerin oldukça gerisinde kalmaktadır.

Belçika’da; veraset vergisi, intikal vergisi ve gayrimenkul transfer vergisi (miras ve bağış şeklinde transfer olması şartıyla) şeklinde ayrılan bu vergi, artan oranlı tarifeye göre hesaplanır ve hem miras hem de intikallerde yakınlık derecesine göre % 3 ile % 80 arasında oranlar uygulanır. Veraset vergisi bazı bölgelerde ölen kişinin yakınlık derecesine göre; eş, çocuk ve torunlarında %3 - %30, kız ve erkek kardeşlerinde %20 - %65, amca, teyze ve yiğenlerinde %35 - %70 ve diğer kişilerde %40 - %80 arasında değişmektedir. İntikal vergisi de bağışı yapanın yakınlık derecesine göre; eş, çocuk ve torunlarda %3 - %30, erkek ve kız kardeşlerinde %10 - 65, amca, teyze ve yiğenlerinde %10 - %70 ve diğer kişilerde %10 - %80 arasında değişmektedir. Transferin miras veya

bağış şeklinde yapılması vergi oranlarını çok fazla etkilemez. Önemli olan her iki durumda da bağışlanan yada miras bırakılan servet unsurunun değeri ve yakınlık derecesidir (EY, 2017: 14).

Fransa'da ise yapılan transferin miras yolu ile ya da bağış şeklinde olup olmadığına bakılmaksızın, tüm karşılıksız transferler vergilendirir. Ülkede veraset vergisi, intikal vergisi, gayrimenkul transfer vergisi, transfer vergisi (gayrimenkul dışında kalan kıymetli varlıkların transferi) şeklinde ayrılan ve artan oranlı tarifelere göre uygulanan veraset ve intikal vergisi oranları % 5 ile % 60 arasında değişmektedir. Ülkede transferin miras ve bağış şeklinde yapılması bakımından vergi oranları arasında fark yoktur. Vergi oranları, eş, çocuk ve torunlara yapılan intikallerde %5 - 45, kardeşler arasında yapılan intikallerde %35 - %45, diğer kişilere yapılan intikallerde %55 - %60 arasında intikal eden varlığın değerine göre değişmektedir (EY, 2017: 100).

Tablo 3. Türkiye ve Bazı Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Veraset ve İntikal Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2010-2017, %)

Ülkeler	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belçika	1.5	1.5	1.6	1.8	1.6	1.6	1.6
Danimarka	0.4	0.6	0.5	0.4	0.4	0.5	0.4
Finlandiya	0.5	0.5	0.6	0.7	0.6	0.7	0.5
Fransa	0.9	1.0	1.0	1.1	1.1	1.2	1.2
Almanya	0.5	0.4	0.4	0.4	0.5	0.6	0.6
Yunanistan	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2	0.2	-
Macaristan	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
İrlanda	0.5	0.5	0.6	0.5	0.6	0.7	0.6
İtalya	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Lüksemburg	0.3	0.3	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
Hollanda	0.8	0.7	0.6	0.7	0.6	0.6	0.7
Slovenya	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
İspanya	0.7	0.6	0.7	0.7	0.8	0.8	0.7
B. Krallık	0.5	0.5	0.6	0.6	0.7	0.7	0.7
Türkiye	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1

Kaynak: stats.oecd.org adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

AB üyesi ülkeler ile Türkiye'yi veraset ve intikal vergisi gelirleri bakımından karşılaştırılacak olursa; AB üyesi ülkelerde de bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür. Fakat Türkiye'de bu oran daha da düşüktür. Türkiye, ortalama % 0,1'lik oranla bu vergiyi uygulayan AB üyesi ülkeler arasında Macaristan, İtalya ve Slovenya ile birlikte son sırada yer almaktadır.

IV. TÜRK VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YER ALAN VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNE AYKIRI VERGİ HARCAMALARI VE BUNLARIN VERGİ GELİRLERİNE ETKİSİ

Genellikle ülkelerin vergi sistemlerinde veraset ve intikal vergisi ile alakalı birçok vergi ayrıcalıkları yer almaktadır. Bu vergi ayrıcalıkları ile bu vergiler artan oranlı bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmaktadır. Fakat vergi ayrıcalıklarının kapsamı genişledikçe, bu vergilerin mükellef sayıları azalmakta ve buna bağlı olarak vergilerden elde edilen gelirler düşmektedir (Cole, 2015: 3-4). Türk vergi sisteminde de bu vergi yapısı içinde buna benzer özellikle istisna niteliğinde vergi ayrıcalığı uygulaması yer almaktadır.

Bu bölümde Türkiye'de uygulanan veraset ve intikal vergisi kapsamında yer alan, temel ekonomik ve sosyal hedeflere hizmet etmediği düşünülen ve bu nedenle vergilemede adalet ilkesine ters düşen vergi harcamaları incelenecektir. Ayrıca bu vergi harcamalarından bazılarının veraset ve intikal vergisi gelirleri içindeki payı araştırılacaktır.

Ülkemizde veraset ve intikal vergisinde vergilemede adalet ilkesine ters düştüğü düşünülen istisnalar şunlardır:

- Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarında kazanılan ikramiyenin tamamı vergiden istisnadır (3670 Sayılı Kanun md. 9).

- Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyenin 4.656 TL'sinin vergiden istisna tutulması yer almaktadır (7338 Sayılı Kanun md. 4).

- Miras hisselerinde de evlatlıklar da dahil olmak üzere her bir fûruğ³ da 202.154 TL ve fûruğun bulunmaması halinde eşlerde 404.556 TL tutarında istisna uygulanmaktadır (7338 Sayılı Kanun md. 4).

- Sağ kişiler arasında ivazsız olarak gerçekleşen intikallerin bir kısmı da vergiden istisna tutulmuştur. Burada istisna, intikal eden mallar için kanunda belirlenen parasal tutar itibariyle uygulanır. İstisna 2018 yılı için 4.656 TL'ye kadar olan her bir ivazsız intikal için geçerlidir (7338 Sayılı Kanun md. 4). Burada aynı kişi tarafından ve aynı tarihte gerçekleşen intikallerde istisna toplam değer üzerinden bir defa uygulanır. Fakat aynı kişi tarafından aynı kişi lehine farklı tarihlerde ivazsız intikal yapılması halinde, istisna her bir intikal için ayrı ayrı uygulanır (Şenyüz - Yüce vd. 2016: 370). Bu durum bir kişi lehine ivazsız intikal eden tutarın, bir günde değil de farklı günlerde intikal ettirilmesi durumunda daha fazla tutarın istisnadan yararlandırılmasına yol açabilir.

Yukarıda belirtilen istisnalar içinde en önemli ve en geniş kapsamlı olan Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunları istisnasıdır. Tam istisna ile bu gelirler üzerinden hiç vergi alınmamaktadır. Bu durum vergi harcamaları nedeniyle vazgeçilen veraset ve intikal vergisi tutarı bulunmasının önemini arz ettirmektedir. Metodolojik olarak tamamı istisna tutulan Milli Piyango İdaresine bağlı şans oyunlarından 2016 ve 2017 yıllarında dağıtılan ikramiyeler hesaplanacaktır. Daha sonra devletin istisna uygulayarak bu yılda toplamaktan vazgeçtiği veraset ve intikal vergisi tutarı hesaplanacaktır.

Milli Piyango İdaresine bağlı şans oyunlarının (milli piyango, sayısal loto, süper loto, on numara, şans topu) 2016-2017 yıllarında dağıttığı ikramiyeler, milli piyango resmi internet sitesinden haftalık dağıtılan ikramiyeler bölümünden toplanarak elde edilmiştir.

Tablo 4'de milli piyango idaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarının 2016-2017 yıllarında dağıttığı toplam ikramiye tutarına yer verilmiştir. Burada toplam ikramiye tutarı hesaplanırken tahsil imkânsızlığı nedeniyle terkin sınırı dikkate alınarak 20 TL'nin altındaki amorti ikramiyeler hesaba alınmamıştır.

Tablo 4. Milli Piyango İdaresinin Düzenlediği Şans Oyunlarında Dağıtılan Toplam İkramiye Tutarı* (2016-2017, Bin TL)

Milli Piyango İdaresinin Düzenlediği Şans Oyunları	Sayısal Loto	Şans Topu	On Numara	Süper Loto	Milli Piyango	Toplam
2016 Yılında Dağıtılan Toplam İkramiye	151.495	51.267	53.785	179.542	405.361	841.450
2017 Yılında Dağıtılan Toplam İkramiye	169.063	57.395	53.971	211.377	509.414	1.001.220

*Amortiler Hariç

Kaynak: millipiyango.gov.tr adresindeki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır

Tablo 4'te de görüldüğü üzere Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarında 20 TL'nin altındaki amorti ikramiyeler hariç olmak üzere 2016 yılında 841.450 ve 2017 yılında 1.001

³ Fûruğ, altsoy anlamına gelir, yani bir kimsenin çocuklarını ve torunlarını kapsar.

milyon TL değerinde ikramiye dağıtılmış ve bu tutarın tamamı veraset ve intikal vergisinden istisna tutulduğu için karşılığında hiç vergi alınmamıştır. Diğer şans oyunlarına uygulanan % 20 veraset ve intikal vergisi oranı bu tutara da uygulanırsa, devletin toplam veraset ve intikal vergi gelirleri % 31⁴ oranında artacaktır.

Ayrıca Milli Piyango İdaresinin düzenlediği şans oyunları dışında ülkemizde oldukça yaygın olan iddaa, spor toto ve at yarışları gibi şans oyunlarında da oldukça yüksek ikramiyeler dağıtılmaktadır. 2016 yılında iddaa ve spor toto şans oyunlarından 4.800 milyon TL ve at yarışlarından 2.000 milyon TL ikramiye dağıtılmıştır (Uras, 2017). Toplamda 6.800 milyon TL ikramiye dağıtan ve oldukça yaygın olan iddaa, spor toto ve at yarışları gibi şans oyunlarındaki oldukça yüksek olan 4.656 TL’lik istisnayı da hesaba katacak olursak yukarıda belirtilen % 31 oranın çok daha yükseleceği söylenebilir.

Bunlar gibi amacını aşan ya da herhangi bir ekonomik veya sosyal amaca dayanmayan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergi potansiyelinin tam olarak fark edilmemesine neden olmaktadır. Vergi sistemini yıpratıcı ve vergi gelirlerini olumsuz şekilde etkileyen bu gibi aşırı muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları vergi erozyonuna neden olmaktadır. Vergi istisna ve muafiyetleri amaçları dışında kullanıldığında, bunlardan asıl yararlanması gerekenlerin yanında kapsama alınmamış olanların yararlanması, indirimlerde de belli tutarların ve amaçların aşılması durumunda vergi erozyonuna neden olur (Saraçoğlu, 2000: 80-85).

SONUÇ

Vergi harcamaları genellikle temel iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşmak için devletin yapmış olduğu harcamalardır. Fakat ülkemizde özellikle veraset ve intikal vergisinde iktisadi ve sosyal amaçlara hizmet etmeyen ve vergilemede adalet ilkesine aykırı bir takım istisnalar yer almaktadır. Ayrıca bu istisnaların, veraset ve intikal vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının çok düşük olmasında da payı vardır. Bu istisnalar arasında; Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarında kazanılan ikramiyenin tamamı, gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyenin 4.656 TL’si ve sağlık arası ivazsız intikallerin 4.656 TL’si yer almaktadır. Bunlara ek olarak miras hisselerinin de evlatlıklar da dahil olmak üzere her bir furuğ da 202.154 TL ve furuğun bulunmaması halinde eşlerde 404.556 TL tutarında istisna uygulanması da mevcuttur.

Yukarıda belirtilen istisnalar Anayasamızın 73/1’üncü maddesinde yer alan “*herkes kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmünü zayıflatmaktadır. Mali gücü temsil eden, kişilerin gelir, servet ve harcamalarıdır. Kişilerin hiçbir emek sarf etmeden elde ettikleri servetin tamamının ya da büyük bir kısmının vergiden istisna tutulması vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Nasıl ki bir ay boyunca emek harcaıp çalışan işçiler, emekleri karşılığında aldıkları ücretler için vergi ödüyorsa, hiçbir emek sarf etmeden kazanılan ikramiyeden de aynı şekilde vergi almak vergilemede adalet ilkesini sağlamak açısından gerekmektedir.

Bu istisnalardan özellikle Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarından büyük miktarda ikramiyeler dağıtılmaktadır. Milli Piyango İdaresi tarafından 2017 yılında düzenlenen; milli piyango, sayısal loto, şans topu, süper loto, on numara gibi yarışmalarda amorti ikramiyeleri hariç 1.001 milyon TL değerinde ikramiye dağıtılmış ve karşılığında hiç vergi alınmamıştır. Diğer şans oyunlarına uygulanan % 20 veraset ve intikal vergisi oranı bu tutara da uygulanırsa, devletin toplam veraset ve intikal vergi gelirleri 2017 yılında % 31 oranında artacaktır. Ayrıca ülkemizde 2016 yılında toplam 6.800 milyon TL ikramiye dağıtan ve oldukça yaygın olan iddaa, spor toto ve at yarışları gibi şans oyunlarındaki oldukça yüksek olan 4.656 TL’lik istisnayı da

⁴ 2017 yılında toplam veraset ve intikal vergisi geliri 651 milyon TL’dir. Devlet Milli Piyango İdaresinin düzenlediği şans oyunlarından diğer şans oyunlarında olduğu gibi % 20 oranında vergi alsa (1.001 milyon TL * %20) 200,2 milyon TL ek vergi geliri elde edecektir.

hesaba katacak olursak bu oranın çok daha yükseleceği söylenebilir. Veraset ve intikal vergisinde sağlar arası ivazsız olarak gerçekleşen intikallerin bir kısmı vergiden istisna tutulmuştur. İstisna tutarı da oldukça yüksektir.

Sonuç olarak, ülkemizde veraset ve intikal vergisi gelirlerini artırmak ve vergilemede adalet ilkesini sağlamak açısından; Milli Piyango İdaresi tarafından düzenlenen şans oyunlarında dağıtılan ikramiyelerden de diğer şans oyunlarında olduğu gibi % 20 oranında veraset ve intikal vergisi uygulanmalıdır. Gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve şans oyunlarından kazanılan ikramiyeler ve sağlar arası ivazsız intikallerde uygulanan istisna tutarı düşürülmelidir. Son olarak miras hisselerinde de uygulanan istisna tutarı daha aşağıya çekilmelidir. Bu uygulamalar bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payını artıracak ve vergilemede daha adil bir yapının oluşmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Aaron, H.J., & Munnell, A. H. (1992). Reassessing the Role for Wealth Transfer Taxes. *National Tax Journal*, 45(2), 119-143.
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C.C., Dileyci, D. & Vural, T. (Eds.). (2017). Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşrutiyet. *Kamusal Finansman: Vergileme*. (Ed.) Aktan, C.C., Ankara: Seçkin Yayın, 53-79.
- Birch, T. D. (1988). Justice in Taxation: An Appraisal of Normative Tax Theory. *Social Science Quarterly*, 69(4), 1005-1013.
- Boháč, R. (2010). Inheritance Tax, Gift Tax and Real Estate Transfer Tax in the Czech Republic. *Socialinių Mokslų Studijos Social Sciences Studies*, 2(6), 93-105.
- Bumko. www.bumko.gov.tr, (Erişim tarihi: 15.01.2018).
- Burman, L. E. (2003). Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, 56(3), 613-627.
- Chatalova, N. & Evans, C. (2013). Too Rich to Rein in? The Under-utilised Wealth Tax Base. *eJournal of Tax Research*, 11 (3), 434-452.
- Cole, A. (2015). Estate and Inheritance Taxes around the World, No: 458. <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/> (Erişim tarihi: 01.04.2018).
- Erdem, M., Şenyüz, D. & Tatlıoğlu, İ. (2017). *Kamu Maliyesi*. (14. baskı), Bursa: Ekin Yayın.
- European Commission (2014), Cross-country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth. Specific Contract No:8.
- EY. (2017), Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/\\$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017/$File/ey-worldwide-estate-and-inheritance-tax-guide-2017.pdf), (Erişim tarihi: 20.03.2018).
- Ferhatoğlu, E. (2005). Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması Ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (2), 77-93.
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 27-52.

- Giray, F. (2015). *Maliye Tarihi*. (6. baskı), Bursa: Ekin Yayın.
- Kayalıdere, G. & Özcan, P. M. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye Ve Bazı Oecd Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), 341-366.
- Kılıçaslan, H. (2011). Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzenleme Önerisi. *Maliye Dergisi*, 161, 337-346.
- Kraan, D. J. (2004). Off-budget and Tax Expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, 4(1), 121-42.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Turkey.
- Millipiyango. www.millipiyango.gov.tr, (Erişim tarihi: 10.01.2018).
- Mintz, J. M. (1991). The Role of Wealth Taxation in the Overall Tax System. *Canadian Public Policy / Analyse de Politiques*, 17(3), 248-263.
- Muhasebat. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=4>, (Erişim tarihi: 15.02.2018).
- OECD, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>, (Erişim tarihi: 15.03.2018).
- OECD, (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*.
- Ömür, Ö.M. & Gerçek, A. (2017). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması. *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15 (2), 197-216.
- Öz, E., Kutbay, H. & Buzkıran, D. (2014). Türk Servet Vergisine Modern Bir Yaklaşım. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 2 (4), 1-19.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 262-277.
- Saraçoğlu, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi. *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 2, 79-96.
- Stiglitz, J. E. & Boskin, M. J. (1977). Some Lessons From the New Public Finance. *American Economic Review*, 67(1), 295-301.
- Surrey, S. S. & McDaniel, R. R. (1985). *Tax Expenditures*, Harvard University Press.
- Şafak, H. & Yurtsever, H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. *Ege Akademik Bakış*, 15 (1), 27-37.
- Şenyüz, D., Yüce, M. & Gerçek A. (2016). *Türk Vergi Sistemi*. (13. baskı), Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tekin, A. & Gürçam, Ö. S. (2015). Vergi Harcamaları: Seçilmiş Bazı Oecd Ülke Uygulamaları. *AKÜ İİBF Dergisi*, 17 (2), 138-158.
- Uras, G. (2017). Şans Oyunlarına Bir Yılda 15.4 Milyar TL Harcadık. <http://www.milliyet.com.tr/yazarlar/gungor-uras/sans-oyunlarina-bir-yilda-15-4-2575214/>, (Erişim tarihi: 15.02.2018).