

Araştırma Makalesi / Research Article

VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNE YÖNELİK YENİ YAKLAŞIM VE MODEL ÖNERİSİ

Fazıl AYDIN*

NEW APPROACH AND MODEL PROPOSAL FOR INHERITANCE AND GIFT TAX

Öz

Veraset ve intikal vergisi mükellefiyeti süreksiz vergi mükellefiyeti özelliği taşımaktadır. Veraset ve hibe yolu ile karşılıksız (İvazsız) intikaller veraset ve intikal vergisi konusunu oluşturmaktadır. Ölüm sonucunda veraset yolu ile gerçekleşen intikallerde servet değerlemesi büyük bir öneme sahip bulunmaktadır. Covid 19 salgını sonucunda Mart/2020 döneminden itibaren ölüm vakalarının artışı veraset ve intikal vergisinin gerek mükellef sayısını ve gerekse incelemelerinde de artışa neden olmuştur. Bu çerçevede makalede veraset ve intikal vergisine ilişkin önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Veraset ve İntikal Vergisi, Servet Değerlemesi, Vergi Tarifesi.

Abstract

Inheritance and gift tax liability has the characteristic of discontinuous tax liability. Inheritance and gift transfers are subject to inheritance and gift tax. Wealth valuation is of great importance in inheritances after death. As a result of the Covid 19 epidemic, the increase in death cases since March/2020 has led to an increase in both the number of taxpayers and examinations of the inheritance and gift tax. In this context, recommendations regarding inheritance and gift tax are given in the article.

Keywords: Inheritance and Gift Tax, Wealth Valuation, Tax Tariff.

* Doç. Dr., Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi, e-posta: fazil.aydin@asbu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-7215-8809>.

İntihal Taraması: Bu makale intihal taramasından geçirilmiştir.

Etik Beyan: Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur (Fazıl Aydın).

Atıf: Aydın, F. (2021), Veraset ve İntikal Vergisine Yönelik Yeni Yaklaşım ve Model Önerisi, *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3), s. 529-543, <https://doi.org/10.11616/asbi.954386>.

Makale Gönderim Tarihi: 18.06.2021

Makale Kabul Tarihi: 10.08.2021

1. Giriş

Özel mülkiyet ve miras hakkını tanıyan ülkelerde kamu yönetimi (Devlet) veraset yolu ile servet intikallerine, kamu yönetimine bir mirasçılık hakkının tanınması veya miras intikalinin vergilendirilmesi yolu ile katılmaktadır (Akakça, 1969: 7). Veraset ve intikal vergisi tarihsel süreç içinde geçmiş en eski tarihlere giden, uygulaması en eski vergilerden biridir. Çünkü verginin dayanağı olan “Servet” insanlığın varoluşundan bu yana geçerliliğini koruyan bir kavramdır. Nitekim bugün bilinen en eski veraset ve intikal vergisi milattan önce Mısır’da Ptolemyler zamanında uygulanmıştır. Verginin oranı başlangıçta % 10 olup daha sonra Roma’da İmparator Augustus zamanında % 5 oranında uygulanmıştır (Özer, 1966: 11). Veraset ve intikal vergileri terekenin büyüklüğü ve mirasçıların mirase yakınlığı göz önünde tutularak vergilemede şahsiyet prensibinin ve adalet prensibinin uygulanmasına son derece elverişlidirler (Türk, 1996: 128). Geçmişten günümüze servet mali gücü temsil eder ve servet sahiplerinin mali gücü yüksek bireyler olduğu kabul edilmiştir. Bu nedenle bu kişilerin sahip oldukları servet unsurları üzerinden vergi alınması benimsenmiştir (Ömür ve Gerçek, 2017: 212). Toplumlardaki gelir dağılımı adaletinin sağlanması, vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlama yönünden veraset ve intikal vergisinin yeri oldukça önemlidir (Şafak ve Yurtsever, 2015: 27). Servet vergilerinde verginin mali amacından ziyade verginin sosyal amacı önem kazanmıştır. Çünkü bireylerin ellerinde bulunan gayrimenkul ve menkullerin vergilendirilmesi yoluyla gelir ve servet arasındaki farkın giderilmeye çalışılmasıyla sosyal amaç hedeflenmiştir. Bu şekilde hem gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi hedeflenmiştir hem de devlete gelir kazandırılması hedeflenmiştir (Keskin, 2018: 33).

Gelir kavramı geniş anlamda değerlendirildiğinde üretim faktörleri üzerinden sağlanan iktisadi değerlerin yanı sıra, bireylerin belirli bir dönem içinde tüketimi ve servetinde meydana gelen net artışın toplam değeri de gelir tanımına girmektedir. Safi artış teorisine göre gelir tanımının yapıldığı bu durumda miras ve diğer servet intikallerinden elde edilen değerler de gelir olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte servet transferinden elde edilen değerler çoğu vergi sisteminde gelir vergisi yerine veraset ve intikal vergisi biçiminde özel bir vergiye tabi olmaktadır (Akkaya ve Oğhan, 2020: 4). Veraset ve intikal vergisi, Türk Vergi Sistemi içinde servet üzerinden alınan vergilerden birini teşkil etmektedir. Vergi, genel olarak ivazsız olarak el değiştiren servet üzerinden alınır. İlk defa 1926 yılında yürürlüğe konmuştur. Halen 08.06.1956 tarih ve 7338 sayılı kanunla çıkartılan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yürürlüktedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020: 421).

Covid 19 salgını sonucunda Mart/2020 döneminden itibaren ölüm vakalarının artışı gerek veraset ve intikal vergisi mükellef sayısında ve gerekse söz konusu vergi incelemelerinde de artışa neden olmuştur. Mirasçılara intikal eden servet içinde ticari sermayenin de bulunması ise vergi tekniği açısından ayrı bir öneme sahiptir. İntikal eden ticari sermayeye ilişkin olarak yapılan inceleme sonucunda servet değerlemesinin yapılarak öz sermayenin hesaplanması gerekmektedir. Bu durum veraset ve intikal vergisine yönelik olarak yasal olarak yapılması gereken servet değerlemelerinin gerek uzmanlık gerektiren bir işlem olması gerekse süreç açısından uzun süreli olması veraset ve intikal vergisi açısından yeni yaklaşım ve önerilerin geliştirilme gereğini ortaya çıkarmaktadır. Makalede veraset ve intikal vergisi uygulamasına ilişkin yeni yaklaşım ve öneriler incelenmiştir.

2. Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri İçinde Veraset ve İntikal Vergisinin Yeri

Veraset ve intikal vergisinin 2010-2020 döneminde bütçe (Tahmini) ve gerçekleşen tahsilat tutarlarına aşağıdaki tabloda yer verilerek incelenmiştir.

Tablo 1: Veraset ve İntikal Vergisi Bütçe Hedefi ve Gerçekleşme 2010-2020 (Bin TL)

Yıl	Bütçe Hedefi	Gerçekleşme
2010	156.019	215.462
2011	217.943	253.014
2012	288.717	292.682.
2013	231.653	339.799
2014	399.565	428.244
2015	450.000	435.266
2016	489.407	619.416
2017	651.725	717.629
2018	1.147.098	921.213
2019	1.008.346	1.103.522
2020	1.215.799	1.298.073

Kaynak: Yazar tarafından düzenlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda yer alan 2010-2020 dönemine ilişkin on yıllık süreçte veraset ve intikal vergisinin bütçe hedefi ile gerçekleşen tahsilat tutarları karşılaştırıldığında, 2018 yılı dışında veraset ve intikal vergisinin tahsilat tutarının bütçe hedefini aştığı görülmektedir. Ayrıca tabloda 2010 ile 2020 yılları arasında veraset ve intikal vergisi tahsilatının her yıl arttığı tespit edilmektedir.

3. Veraset ve İntikal Vergisi Servet Değerleme İncelemelerinde Yeni Bir Yaklaşım ve Model Önerisi

Veraset ve intikal vergisi çerçevesinde yasal olarak yapılması zorunlu olan servet değerlendirme incelemelerinde birbirini tamamlayan iki ayrı yaklaşım çerçevesinde model önerisi aşağıdaki bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

3.1. Vergi Müfettişleri Tarafından Yapılan Veraset ve İntikal Vergisi Servet Değerlemelerinin Nihai Değerleme Olması

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde ölen kişi (Muris) ile ilgili olarak ölen kişinin şahsi mal varlığı ile ölen kişinin ticari işletmelerine ilişkin öz varlıkları kanuni mirasçılar tarafından birlikte beyan edilmektedir. Bu çerçevede verilen veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde beyan edilen ölen kişinin şahsi mal varlığı ile ölen kişinin ticari işletmelerine ilişkin öz varlıkları üzerinden tarha yetkili vergi dairesi tarafından ilk tarhiyat yapılmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde mirasçılar tarafından iktisap edilen bilanço esasına tabi ticari servetlere dahil işletmelerin bilançolarının aktif toplamı 120.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 35.000.000 TL üzerinde olup ölen kişinin(Muris) hissesine isabet eden aktif tutarı 15.000.000 TL'yi aşan mirasçı olan mükelleflerin beyanlarının Vergi Müfettişleri tarafından incelenmesi gerekmektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 2018/1 Sıra Numaralı Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi).

Söz konusu ticari işletmelerinin ilişkin öz varlıklarının değerlendirilmesi; takdir komisyonlarına veri olmak üzere ilgili ticari işletmelerin kanuni defter ve belgeleri üzerinden Vergi Müfettişleri tarafından yapılmakta ve yapılan değerlemeye ilişkin olarak Vergi Müfettişleri tarafından “Vergi Tekniği Raporu” düzenlenmektedir. Dolayısı ile Vergi Müfettişleri tarafından yapılan işlem intikal eden ticari sermayenin tespitine yönelik olarak yapılan servet değerlemesidir.

Veraset ve intikal vergisi servet üzerinden alınan bir vergi olduğundan, nihai tarhiyata ilişkin vergi matrahının hesaplanmasında büyük öneme haiz olan intikal konusu servet değerinin belirlenmesi özellikle ticari sermaye intikallerinde uzmanlık isteyen bir konudur (Güçlü, 2007: 228).

Veraset ve intikal vergisi beyanları alındıktan sonra vergi dairesince beyanname üzerinden ilk tarhiyat yapılmakta ve bu beyanname üzerinde yer alan ve intikal eden mallar arasında ticari sermaye var ise bu ticari sermayenin belirlenmesi için bu beyanname inceleme elemanlarına intikal

ettirilmektedir. Veraset ve intikal vergisi incelemelerinde inceleme elemanlarınca yapılan işlem, sadece öz sermaye hesaplaması işlemidir (Güner, 1996: 27-28). Veraset ve İntikal Vergisinde bu şekilde ikili bir değerlendirme işlemine gidilmesinin nedeni; değerlendirme işleminin uzmanlık araştırması hatta bir nevi bilirkişilik olmasından kaynaklanmakta ve mükelleflerce yapılması muhtemel hata veya yanlışlıkların daha sonra idarece ıslah edilebilmesine imkan vermesindedir.

Vergi Müfettişlerince ölüm tarihi itibarı ile Vergi Usul Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu değerlendirme hükümlerine göre ticari işletmenin bilançosu yeni baştan düzenlenmekte ve kanuni mirasçılar tarafından ilk tarhiyata konu olmak üzere verilen beyannamelerde beyan edilen ticari işletmenin özvarlıkları değerlemeye tabi tutulmakta ve yapılan değerlemeye ilişkin olarak “Vergi Tekniği Raporu” düzenlenmektedir. Vergi Müfettişleri tarafından yapılan değerlendirme sonucunda düzenlenen “Vergi Tekniği Raporu” Vergi Denetim Kurulu Rapor Değerlendirme Komisyonları tarafından değerlendirilmekte ve söz konusu değerlendirme sonucunda olumlu değerlendirme karar tutanağının düzenlenmesi durumunda kanuni olarak hüküm ifade edebilmektedir.

Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen “Vergi Tekniği Raporu” ile yeniden tespit edilen öz sermaye tutarı nihai olmayıp, tarhiyata esas olacak değerlendirme Takdir Komisyonları tarafından yapılmaktadır. Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen “Vergi Tekniği Raporu” ile yeniden tespit edilen öz sermaye tutarına göre Takdir Komisyonları tarafından değerlendirme yapılması zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısı ile Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen “Vergi Tekniği Raporu” ile yeniden tespit edilen öz sermaye tutarı, Takdir Komisyonlarına sunulan ve nihai bağlayıcılığı olmayan veri özelliği taşımaktadır. Bu çerçevede Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre ölen kişinin ticari işletmelerine ilişkin öz sermayenin hesabı, vergi inceleme süreleri içinde Vergi Müfettişleri tarafından yapılan değerlendirme sonucunda belirlenmektedir. Uygulamada Vergi Müfettişleri tarafından düzenlenen “Vergi Tekniği Raporu” ile yeniden tespit edilen öz sermaye tutarı hiçbir değişiklik yapılmadan takdir komisyonları tarafından aynı şekilde kabul edilerek uygulanmaktadır.

Yukarıda belirtilen vergi inceleme süreleri içinde Vergi Müfettişleri tarafından yapılan inceleme ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılan değerlendirme sonucunda tespit edilen öz sermaye tutarı nihai değerlendirme olmalı ve yapılan değerlemenin bir kez daha Takdir Komisyonu tarafından yapılması uygulaması kaldırılmalıdır.

Söz konusu öneri çerçevesinde Veraset ve İntikal Vergisi incelemelerinin Vergi Müfettişleri tarafından yapılan inceleme ile sonuçlanması; veraset

ve intikal vergisinde ikinci tarhiyatın süresini kısaltacak ve mükelleflerin bürokratik işlemlerinin azalmasına neden olacaktır.

3.2. Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Veraset ve İntikal Vergisi Servet Değerlemesine İlişkin Yeminli Mali Müşavir Servet Değerleme Raporu Düzenlenmesi

Makalenin ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere Veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde mirasçılar tarafından iktisap edilen bilanço esasına tabi ticari servetlere dahil işletmelerin bilançolarının aktif toplamı 120.000.000 TL veya öz sermaye büyüklüğü 35.000.000 TL üzerinde olup ölen kişinin(Muris) hissesine isabet eden aktif tutarı 15.000.000 TL'yi aşan mirasçı olan mükelleflerin beyanlarının Vergi Müfettişleri tarafından incelenmesi gerekmektedir (Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2018: 4).

Özellikle Covid 19 salgını sonucunda Mart/2020 döneminden itibaren ölüm vakalarının artışı; veraset ve intikal vergisi mükellef sayısının da doğru orantılı olarak artmasına, söz konusu artışın doğal sonucu olarak vergi müfettişleri tarafından yapılması gereken veraset ve intikal vergisi incelemelerinde de artışa neden olmaktadır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12'nci maddesine göre düzenlenen "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" in, "Tasdik Kapsamı" başlıklı 7'nci maddesinde yeminli mali müşavirler tarafından vergi mevzuatı açısından tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler belirtilmiştir. Buna göre VİV'nun 10/a maddesi çerçevesinde yapılan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bunlarla ilgili beyannameler ile veraset ve intikal vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, tasdik işlemlerinin yapılması ve tasdiki işlemleri yer almaktadır.

Gerek veraset ve intikal vergisi çerçevesinde yapılan servet değerlemelerinin uzmanlık gerektirmesi ve gerekse yapılan servet değerlendirme incelemelerinin doğası gereği uzun süreli incelemeler olması Hazine ve Maliye Bakanlığı ile mirasçılar açısından sorun teşkil etmektedir. Söz konusu sorunun çözümünde Vergi Müfettişlerinin yanı sıra Yeminli Mali Müşavirlere de servet değerlendirme incelemesi yetkisi verilmesi önemli bir gelişme olacaktır. Bu durumda Veraset ve intikal vergisi incelemeleri kapsamında Yeminli Mali Müşavirler tarafından yapılan servet değerlemeleri sonucunda veraset ve intikal vergisi beyannamesinin Yeminli Mali Müşavirler tarafından tasdik edilmesi ve söz konusu beyannamenin dayanağını oluşturan ölüm tarihine ilişkin

bilançonun Yeminli Mali Müşavirler tarafından oluşturularak, söz konusu beyanname ve bilançoya ilişkin olarak Yeminli Mali Müşavir tarafından “Yeminli Mali Müşavir Servet Değerleme Raporu”nun düzenlenmesi ve ilgili vergi dairelerinin Yeminli Mali Müşavirler tarafından tastik edilmiş olan veraset ve intikal vergisi beyannamesi ile birlikte vergi dairelerine verilerek tarhiyatın söz konusu beyanname ile Yeminli Mali Müşavir Servet Değerleme Raporu’na göre yapılmasının sağlanması veraset ve intikal vergisi incelemeleri açısından önemli bir gelişme olacaktır.

4. Veraset ve İntikal Vergisi Vergi Tarifesine İlişkin Yeni Bir Yaklaşım Önerisi

Vergi miktarlarını hesaplamak üzere matraha uygulanan miktar veya oranları gösteren cetvel “vergi tarifesi” veya “vergi cetveli”dir (Can, Şengöz ve Aydın, 2014: 216).

Veraset ve intikal vergisi, adından da anlaşılacağı üzere servet transferi dolayısıyla ortaya çıkmakta ve iki tip vergi uygulamasını ifade etmektedir. Bunlardan birincisi veraset sonucu ortaya çıkan servet geçişini, ikincisi ise ivazsız olarak gerçekleştirilen mal intikallerini vergilendirmeye yöneliktir. (Akdoğan, 2011: 271). Vergi türlerinin seçimi, vergi mükellefiyetinin tanımı, muafiyet ve istisnalarla vergi indirimlerinin yapısı, üretim faktörlerinin vergilendirilme politikaları, vergi tarifelerinin yapısı gibi unsurlar gelir dağılımında adaletin sağlanmasında vergilemenin etkilerini belirleyen unsurlardır (Yüksel, 2017: 32).

Vergi tarifeleri, vergi yükünü adaletli ve dengeli olarak dağıtmak için de başvurulan en önemli araçlar arasında kabul edilirler (Demir, 2018: 24). Vergi tarifeleri, devlet-ekonomi organik ilişkisinin temelidir. Yani devlet iktisadi hayata müdahalede bulunmak istediğinde, ilk işi tarifeler üzerinden ekonomik ajanların davranışlarını etkileyerek bunu gerçekleştirebilir (Güneş, 2017: 145).

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 (Giray, 2019: 75).

Türk vergi sisteminde veraset ve intikal vergisi tarifesi, değer esasına göre düzenlenmiştir ve artan oranlı yapıdadır. Vergi tarifesinin matrah dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır (Akdoğan, 2011:486). Veraset ve intikal vergisinde vergi tarifesi; veraset

yolu ile intikaller ve veraset dışındaki ivazsız intikaller için iki farklı aratan oranlı tarifeden oluşmaktadır. Dolayısı ile aynı matrah dilimlerine intikalin veraset ve veraset dışındaki ivazsız yapıda olmasına göre iki farklı oran uygulanmaktadır. Oranların hem dilimlerine göre hem de intikal biçimlerine göre farklılaştırılması tarifeye çifte artan oranlılık özelliği kazandırılmıştır (Şenyüz, 2004: 607).

Ülkemizde Cumhuriyet döneminde veraset ve intikal vergisi ile ilgili olarak ilk kanuni düzenleme 1926 tarihli 797 sayılı Kanundur. Söz konusu Kanun 1047 ve 1357 sayılı kanunlar ile bazı ek ve değişikliklere uğramış ve 1836 sayılı Kanun çerçevesinde ise revizyona tabi tutulmuştur (Akakça, 1969: 7). Ayrıca 1836 sayılı Kanun da 1941 yılında 4040 sayılı Kanun ile değişime uğramıştır. Bu Kanundan 1959 yılından itibaren uygulanmaya başlanılan 7338 sayılı Kanun halen yürürlüktedir. Vergi tarifesi süreç içinde söz konusu Kanunlar çerçevesinde değişikliğe uğrayarak günümüzde uygulanmakta olan şeklini almıştır.

4.1. 797 Sayılı Kanun İle Uygulanan Vergi Tarifesi

797 sayılı Kanunda vergi tarifesi ikili tarife yapısına sahiptir. Söz konusu vergi tarifelerinden ilki veraset yoluyla intikallere, ikinci tarife ise ivazsız intikallere ilişkindir. Her iki vergi tarifesi de mirasçının murise ve bağışlayanın bağış yapılarına yakınlık derecesine göre farklı ve artan oranlı bir yapıya sahip bulunmaktadır.

1926 yılında yürürlüğe giren iki farklı vergi tarifesi aşağıda yer almaktadır.

Tablo 2: 1 Numaralı Cetvel

Matrah	Füruğ ve Karı-Koca	Ana-Baba ve Füruğu	Büyükana-Baba ve Füruğu	Hiç Akraba Olmayan Mansup Mirasçılar
500 liraya kadar	2	3	4	8
500-2.500	4	6	8	12
2.500-10.000	6	8	12	16
10.000-25.000	10	12	16	24
25.000-50.000	14	16	20	32
50.000-100.000	18	22	30	44
100.000-150.000	20	30	40	56
150.000'den Fazla	30	40	50	64

Tablo 3: 2 Numaralı Cetvel

Matrah	Evlat ve Karı Koca	Ana-Baba ve Furuğu	Büyükana-Baba ile Furuğu	Büyükana-Babanın Ana ve Babaları	Bunlar Dışında	Hiç Akraba Olmayan Mansup Mirasçılar
500 liraya kadar	4	6	10	14	16	20
500-2.500	6	8	12	16	20	24
2.500-10.000	8	12	16	20	24	30
10.000-25.000	10	16	20	24	28	36
25.000-50.000	12	20	24	28	32	40
50.000'den Fazla	16	26	32	36	40	50

Yukarıdaki vergi tarifeleri incelendiğinde; veraset yolu ile intikallere ilişkin 1 sayılı cetvelde vergi oranının % 2 ile % 64, ivazsız intikallere ilişkin 2 sayılı cetvelde ise vergi oranının % 4 ile % 50 arasında olduğu ve bugünkü vergi tarifesinde uygulanan vergi oranlarına göre çok yüksek oranda vergilendirme yapıldığı görülmektedir.

4.2. 7338 Sayılı Kanun ile Uygulanan İlk Vergi Tarifesi

1959 yılından itibaren uygulanmakta olan 7338 sayılı Kanunda yer alan vergi tarifesi; Kanunun ilk uygulama dönemindeki uygulama şekli ile günümüzdeki uygulama şekli farklıdır. Günümüzdeki uygulama şeklinden önce vergi tarifesi; Medeni Kanun'un öngördüğü mirasçılık derecelerine göre üçlü tarife yapısında uygulanmıştır. Üçlü tarife yapısına göre, mirasçının murise yakınlık derecesi vergi oranının az ya da çok olmasına etken olmaktadır (Arıca, 1981: 171). 7338 sayılı Kanundaki vergi tarifesinin ilk uygulama şekli aşağıda yer almaktadır.

Tablo 4: 7338 Sayılı Kanundaki Vergi Tarifesinin İlk Uygulama Şekli

Matrah	1. Grup Furuğlar, Eşler, Ana-Baba, Evlatlıklar	2. Grup Kardeşler, Büyük Ana-Baba ve Furuğları	3. Grup 1 ve 2'nci Grubun Dışında Kalanlar
1 Liradan 20.000 liraya	2	4	8
20001 liradan 30.000 liraya	3	6	10
30001 liradan 50.000 liraya	4	8	12
50.001 liradan 100.000 liraya	5	10	14
100.001 liradan 150.000 liraya	6	12	16
150.001 liradan 200.000 liraya	8	14	20
200.001 liradan 300.000 liraya	10	16	24
300.001 liradan 400.000 liraya	12	18	28
400.001 liradan 500.000 liraya	14	20	32
500.001 liradan 750.000 liraya	16	22	36
750.001 liradan 1.000.000 liraya	18	26	40
1.000.000 liradan yukarı	20	30	44

Kaynak: Tan, N. C. ve Urul, N. (1967), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Tatbikati, Ülku Matbaası, Ankara, 6.

Yeni kanuni düzenleme ile 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki veraset yoluyla intikallere ve ivazsız intikallere ilişkin ikili vergi tarifesi birleştirilerek ivazsız servet intikalleri tek vergi tarifesine göre vergilendirilmeye başlanmıştır. Ayrıca yeni vergi tarifesinde matrah dilimleri artırılarak, önceki uygulamada veraset yolu ile intikallere ilişkin olarak % 2 ile % 64 ve ivazsız intikallere ilişkin olarak da % 4 ile % 50 arasında uygulanı vergi oranı tüm ivazsız servet intikalleri için % 2 ile % 44 olarak uygulanmıştır.

4.3. 7338 Sayılı Kanun ile Uygulanmakta Olan Vergi Tarifesi

7338 sayılı Kanunda yer alan ve veraset yoluyla intikallere ve ivazsız intikallere ilişkin herhangi bir ayırım yapılmaksızın tek tarife uygulaması değiştirilerek, matrah dilimleri aynı olan ancak vergi oranları farklılık taşıyan veraset yoluyla intikaller ve ivazsız intikalleri ayrı ayrı vergiye tabi tutan vergi tarifesi uygulanmaya başlanmıştır.

2021 yılında geçerli olan ve ivazsız intikaller dışında veraset yolu ile intikallerde uygulanmakta olan veraset ve intikal vergisi vergi tarifesi aşağıda yer almaktadır.

Tablo 5: Vergisi Tarifesi (2021 Yılı)

Matrah	Vergi Oranı (%)
İlk - 380.000 TL için	1
Sonra gelen - 900.000 TL için	3
Sonra gelen - 1.900.000 TL için	5
Sonra gelen - 3.600.000 TL için	7
Matrahın - 6.780.000 TL'yi aşan bölümü için	10

4.4. Yeni Vergi Tarifesi Önerisi

Veraset ve intikal vergisinde vergi tarifelerinde başlangıçtan günümüze kadar değişik sistemler uygulanmıştır. Vergi tarifesinin ilk uygulama şeklinde veraset yoluyla intikaller ve ivazsız intikaller birbirinden ayrılarak iki farklı vergi tarifesi çerçevesinde vergiye tabi tutulmuştur. Ayrıca Alman Vergi Sistemindeki uygulama örnek alınarak mirasçının murise ve bağışlayanın bağış yapılarına yakınlık derecesine göre farklı ve artan oranlı bir yapıdaki vergi tarifesi uygulanmıştır. Daha sonra yapılan değişiklik ile veraset yoluyla intikallere ve ivazsız intikallere ilişkin ikili vergi tarifesi birleştirilerek ivazsız servet intikalleri tek vergi tarifesine göre vergilendirilmeye başlanmış, ancak mirasçının murise ve bağışlayanın bağış yapılarına yakınlık derecesine göre farklılık uygulaması

değiştirilmemiştir. Günümüzde ise matrah dilimleri aynı olan ancak vergi oranları farklılık taşıyan veraset yoluyla intikaller ve ivazsız intikalleri ayrı ayrı vergiye tabi tutan vergi tarifesi uygulanmaya başlanmıştır.

Dünya ekonomisindeki gelişme ve globalleşme çerçevesinde ülkemizdeki büyük ve orta ölçekli işletmeler nitelik ve niceliksel olarak gelişme göstermişlerdir. Söz konusu gelişme sonucunda Yeni Türk Ticaret Kanunu 2012 yılından itibaren uygulanmaya başlamış, bu uygulama çerçevesinde bağımsız denetim yasal zorunluluk ve kurumsal nitelikte yapılanmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde işletmelerin bilançoları da ayrı bir önem ve uluslararası nitelik kazanmıştır. Ülkemizdeki büyük ve orta ölçekli işletmelerde var olan nitelik ve niceliksel gelişmelere uygun olarak ayrı bir teknik özellik kazanmış olan işletme bilanço büyüklüklerinin değerlendirilmesindeki teknik uzmanlığın da önem derecesi eskiye göre çok nitelik ve niceliksel olarak önemini artırmıştır. Dolayısı ile şahsi mal varlığı ve ticari sermaye arasındaki ayrımın, servet değerlemesi ve vergilendirilmesi açısından farklılığı önem kazanmıştır.

Bazı mirasçılara yalnızca şahsi mal varlığı veya ticari sermaye intikal ederken, bazı mirasçılara her ikisi birlikte intikal etmektedir. Yukarıda yer alan vergi tarifesi mirasçılara intikal eden mirasın şahsi mal varlığı ve ticari sermaye ayrımı yapılmaksızın her iki intikal için de uygulanmaktadır. Bu durum şahsi mal varlığı ile ticari sermayenin aynı tafiaeye tabi olması nedeni ile mükellefler arasında vergi adaleti açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Söz konusu adaletsizliğin giderilmesi açısından mirasçılara intikal eden mirasın şahsi mal varlığı ve ticari sermayesine uygulanması gereken veraset ve intikal vergisi vergi tarifesinin farklı tarifeler şeklinde uygulanması ile giderilebilecektir. Bu çerçevede ivazsız intikallerde farklı vergi tarifesi uygulamasının yanı sıra veraset yolu ile intikallerde intikal eden mal varlığının şahsi malvarlığı ve ticari sermaye olmasına göre kendi içinde iki farklı artan oranlı vergi tarifesi uygulanmalı ve intikal eden ticari sermaye, intikal eden şahsi mal varlığına göre daha yüksek oranlı vergi tarifesine göre vergiye tabi tutulmalıdır.

5. Veraset ve İntikal Vergisi Beyanname Veriliş Süresine İlişkin Yeni Bir Yaklaşım Önerisi

Veraset ve intikal vergisi mükellef beyanına dayanmaktadır. Veraset yolu ile intikallerde beyanname verme süreleri; ölümün Türkiye’de ve yabancı bir ülkede meydana gelmiş olması ile vergi mükelleflerinin de Türkiye’de, yabancı bir ülkede ve yabancı ülkeden başka bir ülkede bulunması durumlarına göre ölüm tarihinden itibaren dört ila sekiz aylık süreler çerçevesinde verilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile veraset yolu ile

intikallerde beyanname verme süreleri içerdikleri özelliklere göre dört ila sekiz aylık bir dönemi kapsamaktadır. Ülkemizde Covid 19 salgını ile ilgili resmi olarak ilk vaka 11 Mart 2020 tarihinde, ilk vefat ise 17 Mart 2020 tarihinde gerçekleşmiştir.

Sağlık Bakanlığı verilerine göre Mart 2020/Mayıs 2021 döneminde ülkemizde Covid 19 salgını nedeni gerçekleşen vefat sayısı 40.504 olmuştur (<https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66935/genel-koronavirus-tablosu.html> Erişim: 02.05.2021).

Mart 2020/Aralık 2020 tarihleri arasında Covid 19 salgını nedeni ile gerçekleşen vefat sayısı, aynı dönemde Covid 19 salgını nedeni dışında gerçekleşen diğer vefat sayısı ile birlikte dikkate alındığında vefat sayısı çok daha fazla miktarlara ulaşmaktadır. Dolayısı ile Covid 19 salgını tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de 2020 yılında gerçekleşen vefat sayılarında büyük miktarlarda artışlara neden olmuştur. Bu durum veraset ve intikal vergisinde beyan sayılarının da artışına yol açmaktadır. Dolayısı ile Covid 19 salgını döneminde veraset ve intikal vergisi mükellef (Süreksiz mükellef) sayısı da bu duruma bağlı olarak artış göstermektedir. Covid 19 salgının insanlarda yol açtığı olumsuzlukları asgariye indirmek amacı ile Covid 19 salgın dönemi ile sınırlı olmak üzere veraset ve intikal vergisi beyan sürelerinin kanuni düzenlemede yer alan dört ve sekiz aylık sürelere ilave olarak iki ay uzatılarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Yapılan öneri çerçevesinde beyanname verme sürelerinin bu şekilde uzatılması Gelir İdaresi Başkanlığı ve veraset ve intikal vergisi mükellefleri açısından olumlu yönde etki yapacaktır.

6. Sonuç

Çağdaş Devletlerin bütçeleri içindeki mali önemi son derece düşük olan veraset ve intikal vergileri, servet dağılımını dengeleştirmek konusunda etkin bir araç olmaları bakımından modern vergi sistemlerinin önemli bir unsuru olma özelliklerini günümüzde devam ettirebilmektedirler (Turhan, 1982: 287). Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler, özellikle verginin eşitlik ve adalet ilkeleri doğrultusunda intikal sonucu ortaya çıkan ödeme gücünün vergilendirilmesi açısından önem teşkil etmektedir (Yıldırım, 2014: 109). Veraset ve intikal vergisi uygulamasında yapılan değişiklikler ile tıpkı gelir vergisinde olduğu gibi matrahın idarece takdiri yerine, yükümlünün bildirim ve idarenin tamamlayıcı tarhiyatı ilkesi yaygınlaştırıldı (Bulutoğlu, 1982: 309).

Toplam vergi gelirleri içindeki payı düşük olmasına karşın veraset ve intikal vergisi; servet transferlerinin vergilendirilmesi ve vergide adalet ilkesi açısından ayrı bir öneme sahiptir. Türkiye’de uygulanmakta olan

veraset ve intikal vergisine ilişkin kanuni düzenlemelerde ayrıntılı ve kapsamlı bir değişiklik yapılmamıştır. 2008 yılında veraset ve intikal vergisi uygulamasına yönelik olarak kapsamlı bir değişiklik içeren “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” başlığı altında yeni bir düzenleme çalışması yapılmıştır. Kanun tasarısı aşamasında kalan söz konusu düzenleme ile intikallerden karşılıksız olanların Gelir Vergisi Kanununa dahil edilmesi amaçlanmış, ancak bu düzenleme yasalaşmamıştır.

Veraset intikallerinde asıl ve yüksek tutarlı servet transferleri, murisin şahsi mal varlığının intikalinden değil murisin ticari sermayesinin intikali yolu ile gerçekleşmektedir. Vergilendirme açısından da önem taşıyan intikal şekli ticari sermayenin intikali şeklindeki intikal olarak ortaya çıkmaktadır. Buna karşın şahsi mal varlığı ile ticari sermaye intikalleri için aynı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Şahsi mal varlığı ile ticari sermaye intikaller için farklı vergi tarifesi uygulamasının yapılması, servet transferlerinin vergilendirilmesinde daha adil bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca Vergi Müfettişlerinin yanı sıra Yeminli Mali Müşavirlere de servet değerlemesi incelemesi yetkisi verilmesi ve Covid 19 salgının insanlarda yol açtığı olumsuzlukları asgariye indirmek amacı ile Covid 19 salgın dönemine yönelik olmak üzere veraset ve intikal vergisi beyan sürelerinin kanuni düzenlemede ilave iki ay uzatılarak yeniden düzenlenmesi Gelir İdaresi Başkanlığı ve veraset ve intikal vergisi mükellefleri açısından olumlu yönde etki yapacaktır.

Kaynaklar

- Akakça, H. (1969), *Veraset ve İntikal Vergisi*, Ankara: Kısmet Matbaası.
- Akdoğan, A. (2011), *Kamu Maliyesi*, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2011), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, Ş. ve Oğhan, V. (2020), Küreselleşme Sürecinde Servet Dağılımı Açısından Veraset ve İntikal Vergisi, *Maliye Çalışmaları Dergisi - Journal of Public Finance Studies*, s. 63(4).
- Bulutoğlu, K. (1982), *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul: Araştırma Eğitim Ekin Yayınları.
- Can, İ. Şengöz, Y. ve Aydın, F. (2014), *Tarihi, Kurumları ve Kavramları ile Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi*, Ankara: TÜRMOB.

- Demir, İ. C. (2018), Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği, *Sosyoekonomi*, 26(35), s. 24.
- Giray, F. ve Ömür, Ö. M. (2019), Veraset ve İntikal Vergisinde Mali ve Sosyal Fonksiyonlara Aykırı Olan Vergi Harcamaları, *Ömer Halis demir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), s. 75.
- Güçlü, S. (2007), Veraset ve İntikal Vergisi Uygulamasında Ticari Sermayenin Tespiti, *Vergi Sorunları Dergisi*, 228, s. 228-229.
- Güneş, M. (2017), Veraset ve İntikal Vergisi'nde Revizyon Gerekliği, *International Journal of Public Finance*, 2-1, s. 145.
- Keskin, N. (2018), Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payscale Gelişimi (2006-2016), *Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 2-4, s. 33.
- Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015), Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler, *Ege Akademik Bakış*, 15-1, s. 27.
- Şenyüz, D. (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020), *Türk Vergi Sistemi*, 17. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tan, N. C. ve Urul, N. (1967), *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Tatbikatı*, Ankara: Ülkü Matbaası.
- Turhan, S. (1982), *Vergi Teorisi*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayın No:480.
- Türk, İ. (1996), *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Oto, Ş. (1997), Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Ticari Öz Sermayenin Değerleme Yöntemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, s. 108.
- Ömür, Ö. ve M. Gerçek, A. (2017), Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması, *MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 15-2, s. 212.
- Özer, İ. (1966) *Servetlerin İvazsız İntikallerinin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Veraset ve İntikal Vergisi Tatbikatı*, Ankara: Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 126.
- Ünsal, G. (1996), Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükteki Maddeleri ile İlgili Kısa Açıklamalar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 88, s. 27-28.

- Yıldırım, M. (2014), Veraset ve İntikal Vergisi Beyanında, Servetleri Değerleme Konusunda Tartışmalı Hususlar, *Vergi Sorunları Dergisi*, 315, s. 109.
- Yüksel, C. (2017), Vergi Tarifelerinin Matematiksel ve Grafikselsel Yorumu, *Bulletin of Economic Theory and Analysis*, 2(1), s. 32.