

SERVET VERGİLERİ *

Dr. Selâhattin TUNCER

Malî literatürde servet vergileri işlenmiş ve berraklaşmış bir mefhum değildir. Bugün «servet vergileri» oldukça geniş bir vergi grubuna verilen addır. Acaba servet vergisi denilince akla ne gelmektedir? Bu mefhum ilmî bakımdan tarif ve tasnif olunabilir mi? Tarihî tekâmülü nasıl olmuştur? Servet vergilerine ait mevzu, matrah, mükellefiyet, nisbet, tarh, tahakkuk, ödeme ve değerlendirme gibi teknik mes'eleler nelerden ibarettir? Bunlar hakkında prensipler vaz'ı mümkün müdür? İşte bu etüdün mahdut çerçevesi içinde bu sorulara cevap vermeğe çalışacağız.

Tarihî bir kategori olarak servet vergilerinin eski malî sistemler içinde yeri gayet geniş ve önemli idi. Zamanla bu şümûl ve ehemmiyet kaybolmuştur. Bugün vergi sistemleri içinde servet vergilerinin yerini gelir ve gider vergileri almış bulunmaktadır. Fakat buna rağmen de servet vergilerinin çağımızda inkâr edilemeyecek bazı rolleri olduğuna işaret etmek isteriz. Bunları iki grup etrafında toplamak mümkündür:

Birincisi; vergi adaletini sağlamak, gelir ve harcamalar yanında serveti de vergilemektir. Bir vergi sistemi ancak, servet unsurlarını da vergilemek suretiyle tamamlanmış olmaktadır. Bu bakımdan servet vergileri *tamamlayıcı* bir fonksiyon ifade eder.

İkincisi; servet vergileri zamanımızda bir kontrol vasıtası olarak kullanılmaktadır. Bilhassa modern gelir vergilerinin ihdasından sonra servet vergilerinin, talî bir vergi nev'i olarak kontrol fonksiyonu daha bariz şekilde ortaya çıkmıştır. Bugün modern vergi sistemleri içinde, tarihî bir kategori olarak servet vergileri aynen muhafaza olunmakta ve gelir vergilerinin kontrolünü sağlamaktadır.

[*] Bu konuya bir giriş mahiyetinde olmak üzere müellifin ayrıca şu etüdüne müracaat edilmelidir. Dr. Selâhattin Tuncer: *İktisadî Servet Mefhumu*, İktisat Fakültesi Mecmuası, C. XXII, No: 3-4, Nisan — Eylül 1962, s. 91-108.

Bu şekilde malî önemleri azalmış olmakla beraber, servet vergileri yeni fonksiyonlar ifa edebilecek takatta bir vergi nev'i olmaktadır.

Servet vergilerine tahsis olunmuş umumî bir etüd içinde her biri ayrı bir bahis olan bu gibi mes'elelere temas etmeğe imkân mevcut değildir. Burada esas itibariyle iki konu incelenecektir: *Birinci kısımda*, servet vergilerinin umumî ve teorik mes'eleleri ele alınacak, servet vergisi mefhumu ve tarifi, servet vergilerinin tasnifi ve vergi neveleri içindeki yeri, servet vergilerinin çeşitleri ve servet vergilerinin tarihî tekâmülü gözden geçirilecektir. *İkinci kısımda*, servet vergilerinin tekniği ile ilgili mes'eleler ele alınacak ve mevzu, matrah, istisna ve muafiyetler, mükellef, tarh ve tahakkuk, vergi tarifesi (nisbetler), tahsil ve değerlendirme usullerine temas edilecektir.

Şurasını belirtmek isteriz ki, bu tetkik servet vergilerine bir giriş mahiyetindedir. Bu bakımdan konunun tam ve etraflı bir tetkiki mahiyetinde sayılamaz. İleride servet vergileri ile ilgili diğer mes'eleler ele alınarak incelenebilir.

Birinci Kısım

SERVET VERGİLERİNİN NAZARÎ VE UMUMÎ MES'ELELERİ

I — Servet vergisi mefhumu ve tarifi

Türkçe'de «servet vergisi» şeklinde ifade ettiğimiz mefhumu İngilizce'de «property tax», Fransızca'da «Imôt sur la fortune», Almanca'da «Vermögensteuer» denilmektedir.

Aslında İngilizce'de iktisadî servet mefhumu «wealth» ile ifade olunduğuna göre «property tax» veya daha doğru ifadesiyle «general property tax» tâbirindeki «property» kelimesi daha ziyade emlâk mânasına gelir. Aynı şekilde Fransızca'da da iktisadî servet mefhumunun tam karşılığı «richness» olduğu halde «Impôt sur la fortune» tabirindeki «fortune» kelimesi daha ziyade emlâk mânasını ifade eder. Yine Almanca'daki «Vermögen» kelimesi iktidar, kuvvet, mal ve mülk mânasına geldiği halde iktisadî mânadaki servet «Reichtum» kelimesi ile ifade olunur.

Bu izahlardan anlaşılacağı gibi, üç garp dilinde iktisadî servet mânasına gelen kelimelerle bir malî terim olan «servet vergisi» nde-

ki «servet» ayrı ayrı kelimelerle ifade olunmaktadır. Şâyanı dikkattir ki, üç garp dilinde «servet vergisi» olarak kullanılan tâbirlerdeki «servet» in lûgat mânası daha ziyade emlak anlamına gelmektedir. Tarihi tekâmülün bir neticesi olan bu terminoloji uygun-suzluğu, zaman zaman bazı anlaşmazlıklara yol açmaktadır. Halbuki Türkçe'de böyle bir ikilik mevcut değildir.

Bu girişten sonra servet vergisinin tarifine girebiliriz. Bir iktisat lûgatında «servet vergisi, umumiyetle herhangi bir servet üzerinden alınan vergidir ¹» şeklinde tarif olunmaktadır. Çok basit olan bu tarif şüphesiz ki maksada kâfi değildir.

Maliyeciler de servet vergisini tarif etmek istemişler ve bazı örnekler vermişlerdir. İsviçreli vergi hukukçusu Ernest Blumenstein servet vergisini «hususî hukuk esaslarına göre, bir şahsın tasarrufunda bulunan mal ve hakların bütünü üzerine vaz'edilen bir vergi» şeklinde tarif etmiştir ². Klâsik Alman maliyecisi W. Lotz ise E. Blumenstein'in tarifini biraz daha işleyerek «mal ve hakların nakdî şekilde ifade edilebileceğini ve ancak yekûn pasifin tenzilinden sonra kalan bakiyenin servet vergisine mevzu olabileceğini» zikreder ³. Servet vergileri ile pek yakından meşgul olmuş bulunan Amerikalı maliyeci Harold M. Groves şöyle bir tarif vermektedir: «En geniş mânası ile servet vergisi, mübadele kıymetine sahip maddî (tangible) ve gayri maddî (intangible) bütün servet üzerine vaz'edilmiş bir vergidir ⁴.»

Tarifler ekseriya noksan ve tehlikeli şeylerdir. İnsanı yanıltabilir. Nitekim servet vergisi ile uğraşmış ekseri müellifler tarif yapılmıyarak servet vergisini izah yoluna gitmişlerdir. Nitekim Handwörterbuch der Staatswissenschaft'a servet vergisi (Vermögenssteuer) maddesini yazan Alman maliyecilerinden F. K. Mann ile Handbuch der Finanzwissenschaft'ın ikinci tab'ına yine aynı maddeyi yazan Prof. Dr. Eugen Grossman da tarif yoluna gitmemişlerdir. Aynı şekilde Türkçe'de Fazıl Pelin, F. Neumark, Fadıl Hakkı Sur ve Orhan Dikmen'in eserlerinde de servet vergisi tarifine rastlamak ka-

[1] H. S. Sloan and A. J. Zureher: A. Dictionary of Economics, Barnes and Noble Inc., Dördüncü Bası, J Newyork, 1955, s. 259 «Property tax» maddesi.

[2] E. Blumenstein: Schweizerisches Steuerrecht I, 1926, s. 172.

[3] W. Lotz: Finanzwissenschaft, 1931, s. 525.

[4] Harold M. Groves: Financing Government, Newyork, 1947, s. 56.

bil değildir. İleride bu müelliflerin fikirlerine yeri ve sırası geldikçe atıflar yapılacaktır.

II — Vergi tasnifinde ve vergi nev'ileri içinde servet vergilerinin yeri

Maliye ilminde teorik ve pedagojik mülâhazalarla çeşitli vergi tasnifleri yapılmaktadır. Acaba yapılan bu gibi vergi tasnifleri içinde servet vergilerinin yeri nerededir? Şayet servet vergilerinin, çeşitli vergi tasnifleri içindeki yerini iyice tayin edebilirsek bu vergi nev'inin mahiyeti daha iyi tebarüz etmiş olacaktır.

Vergileri vasıtalı ve vasıtasız diye ikiye ayırmak öteden beri devam edegelen bir tasnif kıstası olmuştur. Gerek idarî, gerek iktisadî ve hattâ kanunî in'ikâs kıstasları ele alınır sa alınsın, servet vergileri bu ölçülere göre *vasıtasız vergiler grubuna girmektedir*. Zira ferdî - şahsî, ferdî - şey'î vergi verme kabiliyetini doğrudan doğruya istihdaf eden vergilerin başında önce gelir vergileri gelmekte ve bunu çeşitli servet vergileri takip etmektedir ⁵.

Vergiler bazan *şahıs veya baş vergileri, mal üzerine konulan vergiler* şeklinde iki ana gruba ayrılmaktadır. Bu tasnife göre, servet vergileri *mal üzerine konulan vergiler* grubuna girmektedir. Bu şekilde servet vergisi, sermaye, randıman, istihlâk ve muamele vergileri ile birlikte mal üzerine konulan en ehemmiyetli vergilerden birisi olmaktadır ⁶.

Servet vergisinin, vergi nev'ileri içinde hususî bir yer isgal ettiğine şüphe yoktur. Aşağıya koyduğumuz üçlü tablodan da görüleceği gibi, servet vergileri, vergi nev'ileri içinde müstakil bir sıra almaktadır. Bu sıranın önemi italik harflerle belirtilmek suretiyle mukayeseli şekilde gösterilmiştir.

[5] Bu tasnif tarzı için şu esere bakınız: Prof. Dr. F. Neumark: Maliye Dair Tetkikler, İstanbul, 1950, s. 56. ve m.

[6] Bu tasnif tarzı için bak. Prof. Fadıl Hakkı Sur: Maliye Dersleri, C. I, Ankara, 1943, s. 167 ve m.

Servet Vergilerinin Vergi Nev'ileri İçindeki Yerini ve Ehemiyyetini Gösterir Tablo

Handbuch der Finanzwissenschaft
tasnif tarzı

I

1. Randuman (irat) vergileri
2. Gelir vergileri
3. Harp kazançları ve değer artışı vergileri
4. Servet vergileri
5. Veraset ve intikal vergileri
6. Değer artışı vergileri
7. Muamele vergileri
8. Ulaştırma vergileri
9. İstihlak ve gider vergileri (sistem)
10. Gümrükler

Kaynak: Handbuch der Finanzwissenschaft, İkinci Bası, C. II, Eserin fihristine göre.

Prof. F. Neumark'ın tasnif tarzı

II

1. Gelir vergisi
2. Gelir fazlası vergisi
3. Servet vergisi
4. Tereke vergisi
5. Umumi servet artışı vergileri
6. Randuman vergileri
7. Piyango ikramiyeleri vergisi
8. Gayrimenkul kaymet fazlası vergisi
9. Bazı servet aksamının mülkiyet ve istimalinden alınan vergiler
10. İçtimai sınıf ve stand vergileri
11. İstihlak vergileri
12. Gayri maddi mallar üzerine konulan vergiler
13. Gayri muntazam irat şansları üzerine konulan vergiler
14. U. Muamele vergisi
15. Gayri menkullerin iktisap ve değiştirme vergileri
16. Menkul kıymetlere ait iktisadi ve hukuki muameleler üzerinden alınan vergiler
17. Ödeme muamelelerine konulan vergiler
18. Baş vergileri.

Kaynak: Prof. F. Neumark: Maliye ve Dair Tetkikler, İstanbul, 1950, s. 58 - 70.

Prof. M. Orhan Dikmen'in tasnif tarzı

III

1. Baş vergileri
2. Gelir vergileri
3. Gelir fazlası vergileri
4. Servet vergileri
5. Servet artışı vergileri
6. Randuman vergileri
7. Randuman fazlası vergileri
8. Bazı eşyaya tasarruf vergileri
9. Hukuki muamele vergileri
10. Gümrük vergileri
11. Emtea muamele vergileri
12. İstihlak vergileri
13. Diğer muamele vergileri.

Kaynak: Prof. M. Orhan Dikmen: Maliye Dersleri, Birinci Cüz, İstanbul, 1958, s. 192 - 216.

Görülüyor ki, tablodaki her üç sıra birbirinden oldukça ehemmiyetli farklılıklar arzeder. Buna göre de servet vergileri ile buna müşabih vergi nev'ileri, umumî vergi sırası içinde değişik şekilde yer almaktadırlar.

III — Servet vergilerinin çeşitleri ve tasnifi

Servet vergileri şeklinde ifade ettiğimiz mefhum, aslında mütecanis bir vergi manzumesinin adı değildir. Şimdi servet vergilerinin tasnifini ve değişik şekillerini görmeye çalışalım.

A) Servet sahasında, servet vergileri için yapılmış en klâsik tasnif tarzı şudur⁷:

- 1) İtibarî servet vergileri,
- 2) Hakikî servet vergileri.

İtibarî servet vergilerine, nominal servet vergileri de denilmektedir. Bu tip vergilerin hususiyeti, matrah servet olmakla beraber, asıl teklif edilmek istenilen şey yani kaynak bu servete ait irattır. Bu bakımdan itibarî servet vergilerine Prof. M. Orhan Dikmen «*Şeklî Servet Vergileri*» demektedir. Bu tip vergilerin nisbetleri de randımanı teklif edecek şekilde düşük tutulmaktadır.

Hakikî servet vergilerinde ise, verginin yalnız mevzuu değil, aynı zamanda kaynağı da servettir. Burada servet şeklen değil, fakat maddeten de vergiyé tâbi tutulur. Bu gibi vergiler devamlı olmayıp harp ve harp sonrası devrelerinde bir def'aya mahsus olmak üzere uzunca fasılalarla alınmaktadır.

B) Servet vergileri, normal ve fevkalâde oluşlarına göre ikiye ayrılabilir:

- 1) Alelâde servet vergileri,
- 2) Fevkalâde servet vergileri

[7] Bu tasnif tarzı için bak: Prof. Dr. F. Neumark: *Maliyeye Dair Tetkikler*, Üçüncü tabı, İstanbul, 1950, s. 59 - 60. Prof. M. Orhan Dikmen: *Maliye Dersleri*, Birinci Cüz, İstanbul, 1958, s. 196 - 197.

Alalâde servet vergilerine müstemir servet vergileri de denilmektedir. Çünkü bunlar her sene (Alljährlich), yani periyodik şekilde tarh ve tahsil olunur. Birçok memleketlerde uygulanan şahsî mahiyetteki servet vergileri bu gruba dahil olmaktadır.

Fevkalâde servet vergileri ise, devamlılık arz etmeyip bir def'aya mahsus olmak üzere (einamlige) tahsil olunurlar. Sıfatlarındaki fevkalâdelik vasfı bunun bir def'aya mahsus ve fevkalâde hallerde müracaat edilen bir vergi nev'i olduğunu göstermesi bakımından yerindedir. Bir anlayışa göre, fevkalâde servet vergileri bir harp vergisi (Kriegssteuern) dir. Diğer taraftan maddî mânada servet artışı vergileri (periyodik olmamak şartıyla), veraset ve intikal vergileri de fevkalâde servet vergileri grubuna dahildir.

Fevkalâde servet vergileri arasında bir def'aya mahsus olmak üzere alınan *servet artışı vergileri* hususî bir yer işgal eder. Bu gibi vergiler, harp yılları içinde ve harp sonrası devrelerinde birçok memleketlerde tatbik olunmaktadır.

Bir yıldaki umumî servetle önceki veya birkaç yılın ortalama-sına ait servet arasındaki müsbet fark üzerinden iki veya üç sene-de bir alınan periyodik bir servet vergisi «fevkalâde servet vergisi» sayılmamalıdır. Böyle bir vergi 1913 yılında Almanya'da ihdas edilmiş ve 1922 yılına kadar yaşamıştır⁸. Bu vergi periyodik şekilde tahsil edildiği için bir def'aya mahsus yani fevkalâde vasfını kaybetmektedir.

C) Servet vergileri bir def'ada, hususî ve umumî mahiyette olup olmadıklarına göre ikiye ayrılabilir:

- 1) Hususî servet vergileri,
- 2) Umumî servet vergileri.

Hususî servet vergileri, muayyen servet unsurları üzerine konulan gayri şahsî, objektif randıman vergileridir. Bunları hususî *hasılât vergileri* şeklinde tarif etmek de kabildir. Bu gruba misal olmak üzere bina, arazi, esnaf, sermaye irat vergileri gösterilebilir. Sırf bu sebepten, hususî servet vergileri, şahsî ve umumî mahiyette olmadıkları için hakikî mânası ile servet vergisi de sayılmazlar.

[8] Bu izahlar için bak. Prof. Dr. F. Neumark: Maliyeye Dair Tetkikler, Üçüncü tabı, İstanbul, 1950, s. 60.

Umumî servet vergileri, hakikî ve hükmi şahısların sahip oldukları yekûn servet üzerinden alınan şahsî (sübjektif) bir vergi nev'idir. Meselâ Almanya ve İsviçre Kantonlarında tatbik olunan «Vermögensteuer» ile Amerika Birleşik Devletlerinde tatbik olunan «The General Property Tax» bu gruba dahil servet vergilerine en güzel misal teşkil ederler. Umumî servet vergilerinde yekûn aktiften yekûn pasif düşülerek geriye kalan safi servet vergiye matrah olur. Bundan başka vergi, şahsî duruma göre sübjektif hale getirilir ve gerekli indirimler ve müterakkiyet tatbik edilir. Bu bakımdan umumî servet vergileri mahiyeten modern gelir vergilerine benzetilebilir.

D) Servet vergileri ilmî ve sistematik bir şekilde de tasnife tâbi tutulabilir. Bu tip tasniflerin en mükemmeli Prof. Neumark tarafından yapılmıştır⁹. Bunu da aynen aşağıya veriyoruz:

1) *Servet mevcudundan alınan vergiler:*

a) Periyodik bir surette tekerrür eden nominal (itibarî) servet vergisi:

Bu gruba misal olarak hâlen yaşayan Alman ve İsviçre menşeli Vermögensteuer ile A. B. Devletlerindeki General Property Tax vergileri gösterilebilir.

b) Bir def'aya mahsus reel (hakikî) servet vergisi,

c) Sıklık surette tekerrür eden servet vergisi :

Bu gruba misal olarak muhtelif memleketlerde tatbik edilen tereke vergileri gösterilebilir.

2) *Servet artışı vergileri:*

a) Periyodik şekilde tekerrür eden umumî servet artışı vergileri.

Bu gruba misal olarak 1913 - 1922 yılları arasında Almanya'da tatbik edilen servet vergisi gösterilebilir.

b) Bir def'aya mahsus olmak üzere umumî servet artışı vergileri.

Bu gruba misal olarak 1943 yılında Türkiye'de harp serveti fazlası üzerinden alınan Varlık Vergisi gösterilebilir.

[9] Bu tasnif tarzı için bak. Prof. Dr. F. Neumark: Maliyeye Dair Tetkikler, Üçüncü tabı, İstanbul, 1950, s. 56 - 57.

c) Siklik surette tekerrür eden umumî servet artışı vergisi.
Bu gruba misal olarak veraset ve intikal vergileri gösterilebilir.

E) Bu tetkikin hazırlanış gayesi bakımından servet vergilerini dar ve geniş olmalarına göre ikili bir tasnife tâbi tutmak mümkündür:

- 1) Dar ve hakikî mânada servet vergileri,
- 2) Geniş ve umumî mânada servet vergileri.

Dar ve hakikî mânada servet vergileri, bir servet mevcudu ile servet artışı üzerinden periyodik bir tarzda alınan şahsî ve umumî servet vergileri ile yine yekûn servet ile servet artışı üzerinden bir def'aya mahsus olmak üzere alınan şahsî ve umumî servet vergilerini içerisine alan bir mefhum olmaktadır. Bu tetkik çerçevesi bakımından servet vergisi daima bu dar ve hakikî mânası ile ele alınmıştır.

Dar ve hakikî mânası ile ele aldığımız servet vergilerinin belli başlı hususiyetlerini şu şekilde toplayabiliriz:

Önce, servet vergileri, vasıtasız vergiler grubuna dahil bir vergi nev'i olmaktadır.

Sonra, dar ve hakikî mânadaki servet vergileri umumî ve şahsî bir mahiyet taşırlar. Zira matrah safî mamelekin tamamını ihtiva eder. Bu bakımdan vergi şahsileştirilmiştir.

Nihayet, servet vergileri bugün bazı istisnalarla bir devlet vergisi olmaktan çıkarak federe devletlerin, mahallî idarelerin, şehirlerin ve komünlerin varidat kaynağı haline gelmiştir. Temin ettikleri hasılât bakımından dereceleri gittikçe düşmüş ve devlet varidatı içindeki ehemmiyetlerini kaybetmişlerdir.

Geniş ve umumî mânada servet vergileri, bir servet mevcudu ve servet artışı üzerinden siklik surette alınan vergiler ile bil'umum kısmî servet vergileri, randıman vergileri, sermaye vergileri, muayyen eşyanın tasarruf ve istimalinden alınan vergiler mahiyeten servet vergilerine benzemekle beraber, bu grup içinde toplamak kabildir. Bunları mahiyeten dar ve hakikî mânası ile servet vergisi mefhumu dışında bırakmak kabildir. Böylece hususî bir vergi nev'i olan veraset ve intikal vergileri ile bina, arazi gibi emlâk vergileri ile otomobil, sermaye, randıman vergilerini geniş ve umumî mânada servet vergileri mefhumuna dahil edebiliriz. Bu grup vergiler ayrı bir tetkik konusu olacak genişliktedir.

IV — Servet vergilerinin tarihî tekâmülü

Aslında vergi ödemenin bir belirtisi olan servetin vergilendirilmesinin tarihî pek eski devirlere kadar gider. Henüz servetin bulunmadığı *iptidai bir cemiyette* servet vergisinden bahsedilemeyeceği aşîkârdır. Halbuki herkesi sahip bulunduğu servete göre vergileme teşebbüsü, ancak servetin teşekkül ettiği *oldukça müttekâmil bir cemiyette* kabildir ¹⁰.

Fakat servet vergilerinin tarihî tekâmülünü tetkik ederken bunun ilk şekillerine eski ve orta çağlardaki Avrupa'da rastlamaktayız. Bu verginin Amerikaya geçişi ve «The General Property Tax» şeklinde tam Amerikan tarzında bir vergi olarak gelişmesi daha sonraki devirlere rastlar ¹¹.

Buhran ve harp vergilerinin en eski şekli olduğu söylenebilecek olan servet vergisi, daha eski Yunan ve Roma devirlerinde, Roma'da muhtemelen daha Krallar zamanında irtaya çıkmıştı ¹².

Servetin o zamanlardaki basit bünyesine uygun olarak verginin siklet merkezini de gayrimenkuller teşkil etmekte idi. Bununla beraber sürü hayvanları, o devirde mal şeklinde mütalâa edilen köleler, ev eşyası, ziynet eşyası ve madenî paralar da vergi mevzuu içindiler.

Roma İmparatorluğunun halefi olan Roma - Cermen Devletleri önceleri bu vergi sistemini aynen kabullendiler. Fakat şahsî vergilerin tarh ve tahsili bu milletlere esaretin bir işareti olarak görüldüğünden mukavemetler başladı; ve bu tip mukavemetler sistemi tedricen inhilâle götürdü. En sonunda bu vergiler âmme hükmî şahıslarının vergileri olmak karakterini kaybedip esirlere sahip efendilerin, yani arazi sahiplerinin bir resmi haline geldi.

[10] E. R. A. Seligman: *Essays in Taxation*, Dokuzuncu Bası, Newyork, 1921, s. 4.

[11] William J. Shultz ve C. Lowell Harriss: *American Public Finance*, Newyork, 1949, s. 232. Bu eserde Amerikan Servet Vergisinin tarihçesi hakkında geniş bilgi mevcuttur.

[12] Eski Roma'da, servet, fırsat düştükçe *tributum civium* adı altında vergilenirdi. İlk devrelerde vergi, arazi ve diğer sabit mallara taallük ederken zamanla genişlemiş, koyunlar, nakil vasıtaları, mücevherat, giyim eşyası gibi diğer maddî servet unsurları da vergiye tâbi tutulmuştur.

Fakat tahminen XIII üncü asırdan itibaren servet vergisi yeniden ve ilk def'a şehirlerde olmak üzere ve yine sıkıntı ve buhranların izalesine matuf bir tedbir olarak ortaya çıktı ve derebeylerin tahmil ettikleri muayyen vecibeler veya komün ihtiyaçlarının karşılanmasını deruhte etmek şeklinde tatbik edildi. Unutmamak lâzımdır ki, Haçlı seferlerinin finanse edilmesi için servet vergileri daha XII nci Asrın sonlarına doğru devlet vergisi olarak belirmeye başlamıştı.

Esas itibariyle Orta Çağlarda da servet vergisi daha ziyade gayrimenkuller üzerinden alınıyor ve menkul servetler talî bir role sahip bulunuyordu. Vergi ahlâkı ise, umumiyetle ideal bir seviyede değildi. Çok şiddetli ceza tehditlerine ve yeminle takviye edilmiş vergi beyanı usullerine rağmen esasen kıt olan menkul servetler, bilhassa ziynet ve nakit para beyan dışı kalıyordu. Öyle ki, neticede, kaçırılan vergi miktarını telâfi için, menkul servetleri gayrimenkul servetlere nazaran daha yüksek nisbetlerde vergilemek mecburiyeti hasıl oldu.

XV inci Asırdan itibaren esas itibariyle devamlı orduların vücut bulması neticesinde artan askerî masrafların karşılanması zaruretiyle birçok Avrupa şehirlerinde devletçe her yıl tahsil edilen bir servet vergisi teamül haline eğildi. Fransa'da «taille», Alman eyalet devletlerinde «Bede» yahut «Landschoss» vergileri bu cümledendir. Hattâ 1427 - 1551 yılları arasında Almanya'da servetleri de kavrayan, ve fakat muvaffakiyeti hayli su götüreren bir vasıtasız Reich Vergisi (Gemeine Pfenig) onbir def'a müzayedeye çıkarılmış ve tatbik edilmiştir.

Fakat gittikçe artan mahallî ihtiyaçlara ve külfetlerin daha âdilâne taksimine mütedair taleplere, global ve toptancı bir usul tahtında tarh ve tahsil edilen bu vergi XVII nci Asır'dan itibaren artık kâfi gelmemeye başladı. Servet unsurlarını daha sarîh bir şekilde gösteren ve kavrayan bir servet vergisi arzusu doğdu ve böylece «umumî servet vergisi» nin en önemli unsurları yani vergi mevzuları bölünerek ortaya arazi, bina ve menkul işletme sermayesi gibi servet vergisi mevzuları çıktı. Fakat gelişme bu kadarla kalmayıp servetin kendisinden ziyade servetin *hasilâtını* vergilemek temayülü de doğup yerleşti. Böylece az veya çok, kâmil derecede «hasilât vergileri» (Ertragsteuersysteme) gelişti. Bazan İngiltere'de

olduğu gibi hasılât vergisi nev'inden bir gelir vergisine bile ulaşıldı¹³.

Bu umumî tekâmül dışında, servet vergilerinin her memleketin millî bünye ve hususiyetlerine göre ayrı tipleri ve gelişmesi mevcuttur. Böylece Alman, Amerikan, İsviçre vs. tipi servet vergileri doğmuş ve gelişmiştir. Mahiyeten birbirinden oldukça farklı olan bu tip servet vergilerinin ayrı bir tarihçesi vardır. Fakat bu husus ayrı bir tetkik konusu olabilecek genişlikte bulunduğu için, burada ayrıca üzerinde durulmayacaktır.

İkinci Kısım

SERVET VERGİLERİNİN TEKNİĞİ İLE İLGİLİ MES'ELELER

Etüdümüzün *Birinci Kısımında* servet vergilerinin nazarı ve umumî mahiyette bazı mes'elelerini tetkik etmiştik. Bu kısımda da servet vergilerinin tekniği ile ilgili bazı mes'eleleri tetkik etmeğe çalışacağız. Bu şekilde servet vergilerinin daha kolay şekilde kavranması mümkün olabilecektir.

Aşağıdaki bölümlerde sırasıyla mevzu, matrah, istisna ve muafiyetler, mükellef, tarh ve tahakkuk, vergi tarifesi (nisbetler), tahsil ve değerlendirme usullerine temas olunacaktır. Servet vergilerinin ruhu mahiyetinde olan bu konular, nazarı bazı mes'elelerin izahını sağlayacaktır.

I — Servet vergilerinde mevzu

Servet vergilerinin konusu, gerek teoride ve gerekse pratikte önemle ele alınmış ve tartışılmış bir mes'eledir. Servet vergisinin mevzuuna neler girecektir? Servet vergilerinin konusuna hangi servet unsurları alınmalı ve hangileri dışında bırakılmalıdır? Servet vergisinin konusuna alınan servet unsurlarında ölçü nedir? Servet vergisine ait teknik mes'eleler incelenirken önce bu soruların cevaplanması lâzım gelmektedir.

[13] Bu izahlar Prof. Dr. Eugen Grossmann'ın *Handbuch der Finanzwissenschaft*, C. II, yeni baskıya yazdığı «Die Vermögensteuer» adlı makaleden alınmıştır. s. 525 - 526.

Önce şu hususu belirtelim ki, vergi kanunları servet mefhumunu tarife daha doğrusu vergiye tâbi serveti tesbitte değişik ölçü ve kıstaslar kullanmışlardır. Her vergi kanunu, verginin nevine ve o günkü şartlara göre «vergiye tâbi servet» i tayin ve tesbit etmiştir. Bu tarif servet vergilerinin konusunu teşkil etmekte ve tatbikatta çok değişik şekiller almaktadır.

Servet vergilerinin mevzuu, vergi kanunlarında tarif edildiği gibi, hakikî ve hükmi şahısların sahip buldukları servetin yekûnudur. Bir servet vergisinin nazarı olarak servetin tamamını kavraması lâzımdır. Fakat Amerikan Umumi Servet Vergisi (The General Property Tax) nde olduğu gibi, vergi mevzuu daha ziyade gayrimenkullere (bina ve arazi gibi) münhasır kalmakta; istisnai ahvalde makina, âlet ve tesisat gibi maddî emval (tangible Property) e ve nadiren kıymetli evrak ve tasarruf hesabı gibi gayri maddî emvale (intangible property) e de şâmil olmaktadır. Almanya ve İsviçredeki servet vergileri menkul ve gayrimenkul servet unsurlarının bütününi kavramaktadır.

Vergi mevzuunu göstermesi bakımından *umumî servet* mefhumunu şu şekilde sistematize etmek mümkündür.

TABLO: 2
(General Property)

Umumî (yekûn) Servet

<i>Gayrimenkuller</i> (Real estate)		<i>Menkuller ve şahsi emval</i> (Personal Property)	
<i>Arazi</i>	<i>Binalar</i>	<i>Maddî emval</i>	<i>Gayri maddî emval</i>
(Land)	(Improvements)	(Tongibles)	(Intangibles)
— Ticarî işlere ait arazi	— İşyeri binaları	— Mobilyalar	— Aksiyonlar
— Çiftlikler	— Çiftlik binaları	— Giyim eşyası	— Obligasyonlar
— Ormanlar	— İkametgâhlar	— Mücevherat	— Bonolar
— İkametgâh arazisi	— Yazlık ve sayfiye evleri	— Ticarî emtea	— Nakit
	— Çitler	— Canlı hayvanlar	
		— Hububat	

Kaynak: Harold M. Groves: Financing Government, Newyork, Henry Hold and Co., 1947, s. 57.

NOT: «Tangible» kelimesini Türkçe'ye maddî emval şeklinde tercüme ettik. Bazan buna menkul mallar da denilmektedir. Aslında tangible kelimesinin lûgat mânası «maddî değeri olan ve dokunulabilen şeyler» dir. «Intangible», gayri maddî emval veya menkul kıymetler mânasına gelir. Aslında bu kelimenin de lûgat mânası dokunulamayan yani gayri maddî değerleri ifade eder.

Her memleket, içinde bulunduğu şartlara ve servet vergisinin tipine göre, servet unsurlarının tamamını veya bir kısmını vergi mevzuu içine almaktadır. Vergi konusu olması bakımından gayrimenkuller, menkullere nazaran bir üstünlüğe sahiptir. Nitekim servet vergisi kanunları, bu pratik kolaylığı dolayısıyla, daha çok gayrimenkullere teveccüh etmektedir. Kaldı ki, menkul servet unsurlarını vergilendirme, teknik bakımdan büyük müşkülât arz etmektedir.

II — Servet vergilerinde matrahla ilgili mes'eleler

Servet vergilerinde mevzuu tesbit bir bakıma kolaydır. Zira şu veya bu servet unsurunun vergiye tâbi olacağını tayin zorluk arz etmez. Fakat vergi tekniği bakımından, *matrahın tayin ve tesbiti*, mevzudan çok daha müşküldür. Çünkü, vergi mevzuunu tayin umumî; vergi matrahını tesbit ise hususî ve teknik bir ameliyedir. Servet vergileri tatbikatında vergi matrahının hiç bir iltibasa meydan vermiyecek bir tarzda açık bir şekilde belirtilmesi lâzımdır. Tatbikat göstermiştir ki, bu tip vergilerde matrah çoğu zaman mübhem veya muğlâk olmakta ve tatbikatı güçleştirmektedir.

Servet vergisi kanunlarında, vergi matrahı, sahip olunan servetin *gerçek ve safî* tutarı (Reinvermögen) olarak gösterilmektedir.

Amerika'da tatbik olunan The General Property Tax istisna edilecek olursa, Alman ve İsviçre servet vergileri, vergiye matrah ittihaz edilecek servetin, gerçek ve safî olması esasını kabul etmiştir. Servet artışı vergilerinde de aynı prensip caridir.

Bu şekilde servet vergisi kanunlarında, *servetin gerçek ve safî olması* prensibi, esas tutulmuştur. Fakat vergi kanunları, bu tâbirleri tarif ve izah etmemiştir. Bu boşluk umumiyetle iktisad ve muhasebe prensiplerine göre doldurulmaktadır.

«Gerçek» tâbiri, hakikî mânasına gelmekte olup gayri hakikî, itibarî ve fiktif gibi mefhumların aksini ifade eder. Gerçek servet, muhasebe prensiplerine göre, yekûn aktiften yekûn borçlar çıkarılmak suretiyle bulunan servettir. Bu bakımdan gerçek servet, götürü ve takdirî usullerle bulunan servetin aksidir. Değerleme farklarından doğan ve realize edilemeyen kıymet artışları, gerçek olmayan servetin tipik misalidir. Para kıymetinin değişmesi (düşmesi) hasebiyle bina, arazi, makina, âlet, techizat, demirbaş ve tesisat gi-

bi servet unsurlarının kıymetinde husule gelen artmalar, gerçek olmayan servetin tipik misalidir.

«Safî» tâbiri, gayrisafinin aksidir. Garp dillerinde bu mefhum net kelimesi ile ifade edilir. Meselâ hasılât umumiyetle gayri safî bir meblâğdır. Bundan masrafların tenzili ile kalan meblâğ safî olur. Aynı şekilde servette çoğu zaman gayri safî bir yekündür. Bundan borçlar, masraflar ve amortisman gibi çeşitli meblâğların tenzili icap eder. Ancak geriye kalan bakiye safî serveti verir. Meselâ bir gayrimenkulün tamir, bakım ve amortisman masrafları düşüldükten sonra kalan bakiye *safî serveti* gösterir. Bu şekilde servetten, Almanca tâbiri ile bunun «temin ve idame masrafları» (Werbungs-kosten) düşüldükten sonra kalan safî bakiye, safî serveti vermiş olur. Şayet bu tenzil yapılmıyacak olursa, servet gayrisafî addolunur.

Servet vergilerinin *kaynağı* ile *matrahı* arasında sarih bir tefrik yapmak lâzımdır. Hakikî servet vergilerinde, verginin matrahı da, kaynağı da servettir. Nominal (itibarî) servet vergilerinde ise, matrah servet, fakat kaynak hasılâttır. Pratikte yekûn servetin kıymeti üzerine vaz'edilen % 1-2 gibi düşük nisbetli bir vergi, servetin aslını değil, iradını vergilemiş olur. İrad getirmeyen servet unsurlarının vergilenmesi halinde, servetin kendisi verginin kaynağı haline gelmektedir. Vergi nisbeti servet değerinin % 15-25 i olduğu ahvalde, vergi servetin iradı değil bizatihi kendisi üzerine vaz'edilmiş olduğundan vergi mevzuu ile kaynağı birleşmiş demektir.

III — Servet vergilerinde istisna, muafiyet ve indirimler meselesi

Servet vergilerinde tatbikat ilerledikçe müşküller de artmaktadır. Bu ara *istisna, muafiyet ve indirimler* de bu tip vergilerin en güç ve teknik mes'elesi arasında yer almaktadır. Şimdi bunlara da kısaca temas edelim.

Servet vergileri umumî ve şahsî olmalarına rağmen bütün vergilerde olduğu gibi, tatbikatta istisna, muafiyet ve indirimlere geniş ölçüde yer vermektedir.

1. *Muafiyetler (Befreiungen):*

Sübjektif vergi mükellefiyetini tahdid eden hükümlerdir. Yani servet vergisi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler muayyen şartların tahakkuku halinde, vergi dışı bırakılırlar.

Alman ve İsviçre Kantonal servet vergilerinde muayyen bazı tüzel kişiler (eyalet bankaları, kredi müesseseleri, kooperatifler gibi) servet vergisinden muaf tutulmuştur. Aynı şekilde ebeveyni tarafından bakılan reşit olmayan çocuklar ile dul, malûl ve ihtiyar kimseler için, serveti muayyen hadleri geçmemek şartıyla, kanunlarda hususî muafıhklar mevcuttur.

2. *İstisnalar (Ausnahmen):*

Objektif vergi mükellefiyetini tahdid eden hükümlerdir. Servet vergilerinde, vergi mükellefiyetinin konusuna giren bazı servet unsurları, muayyen bazı şartlarla vergi mevzuunun dışında bırakılır. Meselâ devlet, hususî idare ve belediyelere ait olup umumî hizmetlere tahsis olunan binalar, parklar ve diğer tesisler gibi servet unsurları, servet vergisinden istisna edilmektedir. Bazı vergi kanunlarında ev eşyası, ikametgâh olarak kullanılan gayrimenkuller ile ziraat işletmelerde muayyen bir hadde kadar olan mütedavil sermaye; vergiden istisna edilmiştir.

3. *İndirimler:*

Servet vergilerinin tatbikinde, gelir vergisi tatbikatında olduğu gibi, muayyen indirimler tatbik olunmaktadır. Bu cümleden olmak üzere, önce servet vergilerinde de, muayyen hadden aşağı servet meblâğları «*asgarî servet haddi*» olarak servet vergilerinden istisna edilmektedir. Ayrıca İsviçre'nin Bern Kantonu Servet Vergisinde 18 yaşından küçük beher çocuk için 1.000 İsviçre Franklık muafiyetler vardır ki, bunlar aslında birer indirim sayılabilir.

IV — Servet vergilerinde mükellefin tayini meselesi

Yukarıda temas edilen mes'elelere kıyasla servet vergilerinde mükellefin tayini daha basit ve kolay bir mahiyet taşır. Zira servet vergisinin mükellefleri hakikî ve hükmi şahıslardır.

Ekseri servet vergisi kanunlarında, mükellefiyet bakımından *tam mükellefiyet* ile *dar mükellefiyet* arasında bir tefrik yapılmaktadır.

Bir memleket dahilinde mukim veya kanuna göre yerleşmiş sayılan *tam mükellefler*, memleket dahilinde ve haricinde mevcut servetlerinin tamamı üzerinden vergiye tâbidirler.

Memleket içinde ikametgâhı olmayan veya yerleşmiş sayılmayan *dar mükellefiyete tâbi hakikî ve hükmî şahıslar* sadece memleket dahilindeki servetleri üzerinden vergiye tâbi bulunmaktadır.

Servet vergilerinin mükellefleri arasında *hükmî şahıslar* yer almakta ise de, âme hükmî şahıslarının (vilâyet, belediye, vakıflar vs.) mükellef olduğu görülmemektedir. Kaldı ki, hükmî şahısların servet vergisi mükellefi oluşu nisbeten yeni bir devreye rastlamaktadır. Aslında hükmî şahısların bu vergiye tâbi oluşu, servet vergilerinin ağır basan objektif karakterine uygun düşmektedir. Böylece, hakikî ve hükmî şahıslar arasında teklif adaleti sağlanmış olmaktadır.

V — Servet vergilerinde verginin tarhi¹⁴

Bilindiği gibi tarhiyat, vergi dairesinin tek taraflı bir idarî muamelesi ile devlet lehine bir vergi alacağı veya mükellef aleyhine bir vergi borcu ihdas etmesidir. Servet vergileri hemen bütün memleketlerde mükellefler tarafından verilen *servet vergisi beyannamelerine* dayanır. Modern vergiciliğin kabul ettiği prensiplere uygun olarak, mükellef beynamede vergisini bizzat hesaplar. Fakat bu hesaplama verginin tarh edilmiş olduğunu göstermez. Servet vergisinin tarh edilebilmesi için, beyannamenin Vergi dairesi tarafından alınması ve yapılan bir kontrol ile vergi hesaplama ameliyesinin doğruluğunun anlaşılmasından sonra vergi tutarının mükellefe tebliği ile tamamlanması şarttır.

Servet vergileri ya her yıl veya 2-3 senede bir def'a olmak üzere tarh edilmektedir. Amerika ve İsviçre Servet Vergilerinde yıllık, Alman Servet Vergisinde de 2-3 yılda bir *tarhiyat esas* câridir.

Tatbikatta görüldüğü gibi, servet vergisi beyannameleri, umumiyetle gelir vergisi beyannameleri ile irtibatlandırılmaktadır.

[14] Bu konu ile ilgili olmak üzere ayrıca şu etüdümüze bakılmalıdır. Dr. Selâhattin Tuncer - Harun C. Silân: Vergi Tarihi, İktisat ve Maliye, C. VI, sayı: 2, s. 77 ve m.

Servet vergisi tarhiyatı tatbikatta çeşitli şekiller de alabilmektedir. Meselâ Alman Servet Vergisi üç tip tarhiyatı tarif ve izah etmektedir:

1. Asıl tarhiyat (Hauptveranlagung), Paragraf, 12
2. Yeniden tarhiyat (Neuveranlagung), Paragraf, 13
3. İlâve tarhiyat (Nachveranlagung), Paragraf, 14

Bunlardan *asıl tarhiyat* denilen usul, 2-3 senede bir cereyan eden normal servet vergisi tarhiyatıdır. Bu tarhiyat mükellef tarafından verilen beyannamelere göre cereyan eder. *Yeni tarhiyat*, mükellefiyet mevzuuna yeniden dahil olanlar ile yıl içinde servet miktarında değişiklik olanlara tatbik edilecek tarhiyat usulüdür. İkmalen ve re'sen servet vergisi tarhiyatına da *ilâve tarhiyat* denilmektedir.

VI — Servet vergilerinde tarife meseleleri

Servet vergileri tatbikatında *tarife mes'elesi*, vergi nisbetlerine irca olunabilir. Öyle ki, servet vergilerinde *nisbî* bir tarife mi yoksa *müterekki* bir tarife mi tatbik olunacaktır?

Servet vergisi denilince akla daima müterekki bir vergi tarifi gelmektedir. Fakat vergi tarifesinin mutedil olması da şarttır. Aksi takdirde, vergi, servetin bir kısmı ile ödenmek neticesine münce olur. Zaten nominal ve hakikî servet vergileri arasındaki fark, netice itibariyle vergi tarifesine irca edilebilir.

Başlangıçta Amerikan ve İsviçre servet vergilerinde nisbî bir tarife tatbik ediliyordu. Amerikadaki demokratik müsavat ve aşırı liberalizm cereyanları müterekkiyete cephe almış ve servet vergilerinde bunun tatbiki önlenmiştir. Halbuki İsviçre'de, birkaç kanton istisna edilecek olursa, bugün vergi umumiyetle tarife müterekkidir. Bern Kantonu Servet Vergisinde, vergi nisbeti % 0,5 dan başlayıp tedricî şekilde % 1,5 kadar yükselmektedir.

Buna mukabil Alman Servet Vergisi esas itibariyle nisbîdir. Yalnız vergi, çeşitli indirimlerin tatbiki ve vekâletin nisbetleri tenzil selâhiyeti ile tarife vasıtalı bir tarzda müterekki hale getirilmiştir. Bugün câri nisbet % 1 (yani %0 10) dur.

Bir def'aya mahsus olmak üzere harp ve fevkalâde ahvâlde alınan servet vergilerinde nisbet yukarıda saydıklarımızdan oldukça farklılık arz etmektedir. Bu gibi fevkalâde servet vergilerinde nisbet

müterekki olup bunlar % 15-65 arasında değiştiği görölmüştür. Bu gibi yüksek nisbetli müterekki servet vergilerinde ödeme vâdeleri de (5 - 10 - 20 sene gibi) uzatılarak bazı kolaylıklar gösterilmektedir.

VII — Servet vergilerinin tahsili

Servet vergileri nasıl tahsil olunacaktır? Bu hususta mükelleflere kolaylıklar gösterilecek mi? Vergi alacağı nasıl garanti altına alınacaktır? Bu mes'elenin de halli gerekir.

Servet vergileri umumiyetle 2-4 müsavi taksitte tahsil olunmaktadır. Vergi taksitleri birbirine müsavi olmaktadır.

Servet vergilerinin tahsilinde kullanılan usuller memleketlerin içinde bulunduğu iktisadî ve sosyal şartlara göre değişmektedir. Bugün umumiyetle servet vergileri *nakden* tahsil olunmaktadır. Eski devirlerde *aynen* alınan servet vergilerine de rastlanıyordu. Bu takdirde servetin muayyen bir kısmı vergi olarak tahsil edilebilmekte idi. Bugün aynen tahsil tatbik edilmemektedir.

Bir def'aya mahsus olmak üzere alınan servet vergilerinin tahsilinde durum oldukça farklıdır. Bu gibi vergiler ekseriya yüksek meblâğlara balığ oldukları halde, bizdeki Varlık Vergisi'nde olduğu gibi, bazan def'aten tahsil edilmektedir. Ağır nisbetli fevkalâde servet vergilerinde uzun vâdeli taksit usullerine gidilmediği ahvalde, vergi daha ziyade bir müsadere hüviyeti almakta ve servetin bir kısmı vergi olarak verilmektedir.

VIII — Servet vergisinde değerleme meseleleri ¹⁵

Servet vergisi tatbikatının en güç ve en karışık mes'elelerinden birisi *değerleme* olmaktadır. Vergi tatbikatı ile ilgili bir mes'ele olarak değerlemeye burada pek kısa şekilde ve ana hatları ile temas

[15] Burada *değerleme* şeklinde ifade ettiğimiz mefhuma eski dilde «takdiri kıymet» veya «kıymet takdiri» denilmektedir. Aynı mefhum İngilizce'de «valuation», Fransızca'da «Evaluation» ve Almanca'da «Bewertung» kelimeleeri ile ifade olunur. Maamafih bu dillerde değerleme ile ilgili diğer kelime ve mefhumlar da mevcuttur. Değişik ölçülere ve kullanılış yerlerine göre, değerleme de çeşitli şekiller almakta ve tarif edilebilmektedir. Vergi Usul Kanunumuzun 258 inci maddesi değerlemeyi «vergi matrahlarının hesaplanması ile

edeceğiz. Aslında vergi mevzuuna dahil servet unsurlarının değerlendirilmesi başlı başına bir dâvadır. Bunun için bazan vergi kanunları içinde, bazan da usul kanunları içinde çok çeşitli hükümler vaz'olunmaktadır. Bütün bu hükümlere temas etmeye imkân yoktur.

Değerleme mes'eleleri, ana hatları itibariyle, vergiye tâbi safî servetin hesaplanması ile ilgili ameliyeler olarak nazara alınabilir. Bu ara değerlendirme ölçüleri kadar, safî servetin masrafı gibi çeşitli indirimler de ehemmiyet arz etmektedir. Bunların beraberce nazara alınması lâzımdır.

Servet vergisinde umumiyetle vergileme dönemi sonunda bir *envanter* yapılmakta ve değerlendirme bu envantere göre cereyan etmektedir. Sayma, tartma, ölçme şeklindeki envantere mukabil bir de kayıtlar üzerinde yapılan hesabî envanter mevcuttur. Her iki envanter neticesinde tesbit olunan servet unsurları değişik ölçülere göre değerlendirilerek servet vergisine esas olacak matrah bulunmuş olur. Değerlemede kullanılan çeşitli ölçülerin belli başlılarını şu şekilde sıralamak kabildir.

1. *Maliyet değeri*: Servet vergisi tatbikatında en çok kullanılan yaygın bir değerlendirme ölçüsüdür. İşletmecilik ve vergi tatbikatında maliyet değeri, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması için yapılan ödemeler ile bunlara müteferri giderlerin toplamını ifade eder. Servet vergisi tatbikatında maliyet değeri ölçüsünün temin ettiği müşterek ölçü ve istikrarı zikretmek yerinde olacaktır. Maliyet bedeli gibi müşterek bir değerlendirme ölçüsünün kullanılması ile bilânço, kâr ve zarar hesapları arasındaki uygunluk ve birlik temin edilerek servet vergisinde vergi adaletini sağlamak kabil olmaktadır.

2. *Piyasa fiyatı*: Ticaret âleminde çok yaygın bir değerlendirme ölçüsü olup servet vergisi tatbikatında da zaman zaman kullanılmaktadır. Stok emtea ile menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde bilhassa uygun düşmektedir.

İlgili iktisadî kıymetlerin takdir ve tesbiti» şeklinde tarif etmiştir. Bu tarif büyük bir orijinalite taşımamakla beraber, mefhumu ana hatları itibariyle vermektedir. Değerlemede iktisadî kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur ki, Vergi Usul Kanunumuz buna *değerleme günü* demektir. Servet vergisi tatbikatında değerlendirme günü bazan büyük ehemmiyet arz etmektedir.

3. *Borsa rayici*: Bu değerleme ölçüsü, yukarıda tetkik ettiğimiz piyasa fiyatının hususî bir şekli olmaktadır. Şayet değerlendirilecek emtea veya kıymet, borsada muamele gören bir malsa, bu takdirde borsa rayici piyasa fiyatı yerine kaim olmaktadır. Piyasa fiyatı sarîh ve kat'î bir ölçü olmadığı halde, borsa rayici umumen kabul edilmiş, objektif bir değerlendirme ölçüsüdür.

4. *Tasarruf değeri*: Borç ve alacak senetlerinin değerlendirilmesinde kullanılan hususî bir değerlendirme ölçüsüdür. Bu gibi senetler değerlendirme gününde reeskonta tâbi tutularak aslî değerlerine irca olunur. Tatbikatta ise senetlerin itibarî değerlerinden vâde tarihine kadar hesaplanacak faiz miktarı bulunarak düşülür ve kalan bakiye o kıymetin tasarruf değeri olur. Nazarî mantığın ve ticarî icapların bir neticesi olan bu değerlendirme ölçüsü mahdut tatbik sahasına rağmen servet vergisi tatbikatında ehemmiyet arzeder.

5. *Mukayyet değeri*: Vergi Usul Kanunumuz bu mefhumu (Md. 265) bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarında görülen hesap değeri şeklinde tarif etmiştir. Bazı ahvalde servet vergisi tatbikatında mukayyet değer kullanıldığına da şahit olmaktadır.

6. *İtibarî değeri*: Buna bazan nominal değer de denilmektedir. İtibarî değer daha ziyade menkul kıymetler sahasında kullanılan bir değerlendirme ölçüsüdür. Vergi Usul Kanunu'muzun 266 ncı maddesi bile itibarî değeri ancak misal göstermek suretiyle tarif etmiş ve «her nev'i senetlerle esham ve tahvilâtın üzerinde yazılı olan değerleri» demiştir.

7. *Vergi değeri*:¹⁶ Vergi Usul Kanunu'muz 268 inci maddesi ile nev'i şahsına münhasır bir değerlendirme ölçüsü vaz'etmiş bulunmaktadır. Daha ziyade servet vergileri sahasında kullanılan bu değerlendirme ölçüsü umumî hayatta kabul edilen bir prensibi formül halinde ifade etmeye çalışmıştır. Vergi değeri «arazide tahrir usulü ile tesbit edilen kıymet, binalarda Bina Vergisi Kanununa göre tesbit edilen safî iradın on mislidir.»

[16] Bu konuda ayrıca şu etüde bakılmalıdır: I. Hakkı Ülkmen: Gayrimenkul Servetlerin Değerlendirilmesinde Yapılan Son Değişiklik Hakkında Bazı Düşünceler, Siyasal Bilgiler Fakültesi, C. XII., Haziran/1957, No. 2, S. 14 - 28.

8. *Emsal bedeli*: Bu da kanunî bir değerleme ölçüsüdür. Emsal bedelini Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesi «gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir» şeklinde tarif etmiştir. Emsal bedelinin nasıl ve hangi sıra dahilinde hesaplanacağı aynı maddenin müteakip fıkralarında gösterilmiştir.

Yukarıda mahiyet ve esaslarını kısaca açıkladığımız sekiz nev'i değerlendirme ölçüsü değerlendirilecek olan iktisadî kıymetin yani servetin mahiyet ve bünyesine göre değişmektedir. Bu ara bazı kanunlarda daha hususî değerlendirme ölçüleri de mevcuttur. Fakat bunlar istisnâ mahiyette oldukları için burada zikredilmemişlerdir. Hangi servet nev'i için hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağı bir taraftan vergi ve usul kanunları, diğer taraftan işletme ve muhasebe prensipleri ile tayin ve tahdit olunmaktadır.

Bu kısa izahlarımızla servet vergisi tatbikatında değerlemenin haiz olduğu ehemmiyete ana hatları ile temas edilmiştir. Görülüyor ki, konu alabildiğine geniştir. Burada şu kadarına işaret edelim ki, değerlendirme usulleri son yıllarda yapılan çalışmalarla büyük gelişmeler kaydetmiştir. Fakat E. Grossmann'ın da ifade ettiği gibi, bu terakki sadece Amerika Birleşik Devletlerinde geri kalmış görünmektedir. Bu husus daha 1921 yılında bile büyük Amerikan maliyecisi Seligman ve 1950 yılında da yine Amerikalı maliyeci Groves gibi iki otorite müellif tarafından teyid olunmaktadır.