



## ÖLÜM ÜZERİNE İNTİKALLERDEN ALINAN VERASET VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELER ve TÜRKİYE'DEKİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

*COMPARISON OF INHERITANCE AND GIFT TAX  
PRACTICES IN TURKEY AND THE EUROPEAN  
UNION MEMBERS*

Birol UBAY(\*)

### ÖZ

Ölüm üzerine intikallerden alınan veraset vergileri, hem Avrupa Birliğine Üye ülkelerin çoğunluğunda hem de Türkiye'de servet intikallerinin vergilendirilmesinde bir araç olarak yaygın şekilde kullanılmaktadır. Ancak, bu vergi türünün hem toplam GSYH hem de toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür. Bunun nedeni ise bu tür intikallerde hem insani hem de kamusal çıkarlar nedeniyle getirilmiş geniş istisna ve muafiyetlerin bulunmasıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Servet vergileri, Veraset Vergisi, miras

### ABSTRACT

Inheritance and gift tax, which is levied on transfers after death, is commonly used as a wealth tax in the majority of the EU members and Turkey. However, the percentage of this tax in both GDP and total tax revenues is fairly low. The reason is the existence of extensive exemptions which have been provided due to humane and public goods.

**Keywords:** Wealth taxes, inheritance tax, bequest

**JEL Classification:** H20 - General, H21 - Efficiency; Optimal Taxation, H24 - Personal Income and Other Nonbusiness Taxes and Subsidies, H26-Tax Evasion, H27 - Other Sources of Revenue

### 1- GİRİŞ

Günümüzde servet unsurlarının vergilendirilmesinde değişiklikler yapılması konusu özellikle de 2008 ekonomik ve finansal krizinin maliyetleriyle başa çıkabilmede yeni mali kaynaklar yaratılması bakımından tartışmaya açılmıştır.

\* Gelir Uzmanı, Gelir İdaresi Başkanlığı

Genel olarak hem AB Üyesi ülkelerin hem de Türkiye'nin toplam vergi gelirleri içinde oldukça düşük bir paya sahip olan bu tür vergilerin bütçesel etkilerinden ziyade sosyal etkileri daha önemlidir. Çünkü bu servet vergileri, özellikle emlak, veraset ve intikal üzerinden alınan vergiler, toplum içinde dengeleyici işleve sahiptirler. Bu tür vergiler bakımından sağlanan istisna ve muafiyetlerle daha çok serveti olanların daha fazla vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde genel olarak Avrupa Birliği'nde ölüm üzerine intikallerden alınan veraset vergisini uygulayan 18 üye ülkenin, bu vergi bakımından ortak ve farklı yönleri incelenecektir. İkinci bölümde ise Türkiye'de ölüm üzerine intikaller dolayısıyla alınan veraset ve intikal vergisinin genel özellikleri incelenerek Avrupa Birliği Üyesi ülkeler ile birtakım kıyaslamalar yapılacaktır.

## 2- AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE BAZI ÜLKELERDE ÖLÜM ÜZERİNE İNTİKALLERDEN ALINAN VERASET VERGİSİ UYGULAMALARI

Avrupa Birliği genelindeki veraset vergisi uygulamalarına bakıldığında, ölüm üzerine intikallerin Birlik düzeyinde 20 üye ülkede vergilendirildiği görülmektedir.<sup>1</sup> 18 üye ülke bu tür bir vergilendirme için özel bir vergi uygularken, Çek Cumhuriyeti miras yoluyla edinimleri kendi gelir vergisi kanununa koyduğu bir hüküm ile vergilendirirken, Portekiz ise veraset vergisini damga vergisi yolu ile vergilendirmektedir. Çek Cumhuriyeti veraset yolu ile edinimleri kendi gelir vergisinde yer alan hükümlerle vergilendirilebilir gelir ya da vergi matrahının içine dâhil ederken, daha sonraki maddelerde tanıdığı vergi istisnası ile tüm miras yolu ile edinimleri gelir vergisinden istisna tutmuştur. Veraset vergisi uygulamayan 8 üye ülkenin 7'sinde miras yolu ile edinilen gayrimenkuller ise gayrimenkul transfer vergisine tabidir. Sadece iki üye ülkede, Estonya ve Çek Cumhuriyeti, tüm miras yolu ile edinimler vergi dışı bırakılmıştır ancak Çek Cumhuriyeti yukarıda belirtildiği üzere bunu tam istisna uygulaması ile gerçekleştirmektedir.<sup>2</sup>

Genel olarak Veraset vergileri, Birlik Üyesi ülkelerde hemen hemen tüm durumlarda genel olarak uygulanmaktadır.<sup>3</sup> Sadece Lüksemburg genel veraset vergisinin yanında, Lüksemburg'da gayrimenkulleri bulunan ülke mukimi olmayan kişilere yönelik olarak uyguladığı özel bir veraset vergisi uygulaması bulunmaktadır. Bunun yanı sıra 6 üye ülkede veraset vergisini uygulama yetkisi yerel yönetimlerde iken diğer 12 üye ülkede veraset vergisi merkezi yönetim tarafından uygulanmaktadır. Veraset vergisini uygulayan AB üyesi ülkelerde genel olarak vergiyi tarh etmekle yetkili makam ayrıca vergi gelirlerinin tahsisi ile de yetkili iken sadece Belçika ve Yunanistan'da verginin yeniden tahsisi gerçekleştirilmektedir. Bu durum Tablo-2'de görülmektedir.

<sup>1</sup> Bknz. Tablo 1

<sup>2</sup> EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

<sup>3</sup> European Commission (a) 2013. Tax Reforms in EU Member States. Taxation Paper no. 38, Directorate-General for Taxations and Customs Union.

Tablo 1: Üye Ülkelerde Uygulanan Servet Vergileri

Üye Ülkeler	Veraset Vergisi	Veraset Provizyonu	İntikal Vergisi	İntikal Provizyon	Gayrimenkul Mülkiyeti Vergisi	Gayrimenkul Mülkiyeti Provizyon	Gayrimenkul Transfer	Gayrimenkul Transfer Provizyon	Genel Net-Servet Vergisi	Genel Net-Servet Provizyon	Spesifik Net-Servet Vergisi
Belçika	√	X	X	√	X	√	X	√	X	X	X
Bulgaristan	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	√
Çek Cumhuriyeti	X	√	X	√	√	X	√	X	X	X	X
Danimarka	√	X	√	√	√	X	X	√	X	X	√
Almanya	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X
Estonya	X	X	X	X	√	X	X	√	X	X	√
İrlanda	√	X	√	X	√	X	X	√	X	X	X
Yunanistan	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X
İspanya	√	X	√	X	√	X	√	X	√	X	X
Fransa	√	X	√	X	√	X	√	X	√	X	X
Hırvatistan	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	√
İtalya	√	X	√	X	√	X	X	√	X	X	√
Kıbrıs	X	X	X	X	√	X	√	X	X	X	X
Letonya	X	X	X	√	√	X	√	X	X	X	X
Litvanya	√	X	X	√	√	X	X	X	X	X	X
Lüksemburg	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X
Macaristan	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X
Malta	X	X	X	X	X	X	√	X	X	X	√
Hollanda	√	X	√	X	√	X	√	X	X	√	X
Avusturya	X	X	X	X	√	X	√	X	X	X	X
Polonya	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	√
Portekiz	X	√	X	√	√	X	√	X	X	X	X
Romanya	X	X	X	X	√	X	X	√	X	X	X
Slovenya	√	X	√	X	√	X	X	X	X	X	√
Slovakya	X	X	X	X	√	X	X	√	X	X	X
Finlandiya	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X
İsveç	X	X	X	X	√	X	√	X	X	X	X
Birleşik Krallık	√	X	√	X	√	X	√	X	X	X	X

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Tablo 2: AB Üyesi Ülkelerde Veraset Vergilerinin Temel Özellikleri

ÜYE ÜLKELER	Genel/Özel	Zilyetlik/Transfer	Yetkili Oterike Düzeyi	Diğer Yönetimler Düzeyinde Tahsisat
Belçika	Genel	Transfer	Yerel (Bölgesel)	Halihazırda vergi merkezi yönetim tarafından toplanmakta ve daha sonra bölgelere tahsis edilmektedir.
Bulgaristan	Genel	Transfer	Yerel (Belediyeler)	Yok
Danimarka	Genel	Zilyetlik	Merkezi	Yok
Almanya	Genel	Transfer	Federal	Yok
İrlanda	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Yunanistan	Genel	Transfer	Merkezi	%3 Belediyelere, %7 Yol Yapımı Fonlarına
İspanya	Genel	Transfer	Yerel (Topluluklara)	Yok
Fransa	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Hırvatistan	Genel	Transfer	Merkezi	Var
İtalya	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Litvanya	Genel	Transfer	Yerel (Belediyeler)	Yok
Lüksemburg	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Lüksemburg	Özel	Transfer	Merkezi	Yok
Macaristan	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Hollanda	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Polonya	Genel	Transfer	Yerel (Belediyeler)	Yok
Slovenya	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Finlandiya	Genel	Transfer	Merkezi	Yok
Birleşik Krallık	Genel	Zilyetlik/Transfer	Merkezi	Yok

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Veraset vergisinin uygulandığı AB ülkelerinin mevzuatlarına bakıldığında genel eğilimin ülke yetki alanı içinde ortaya çıkan verasetlerin vergilendirilmesi olduğu görülmektedir.<sup>4</sup> Başka bir deyişle ölen kişinin herhangi bir şekilde bağlı olduğu üye ülke vergilendirmeyi yapabilecektir. Veraset vergisi bakımından sadece 9 üye ülke ölen kişinin niteliğini dikkate alırken 4 üye ülke ölen kişinin niteliği yanında söz konusu mirasçının da niteliğini dikkate almaktadır. Macaristan, Litvanya, İspanya, Polonya ve Slovenya farklı bir yaklaşım sergileyerek, terekeyi elde edilme yerine dayanarak vergilendirmektedir. Eğer bir mukim/uyruk miras dolayısıyla bir edinim elde etmişse, bu edinim mirasın nereden geldiğine bakılmaksızın vergi matrahına dâhil edilmektedir. Hemen hemen her ülke ölen kişinin ve mirasçının ikametgâhına/milliyetine bakmaksızın kendi sınırları içindeki bazı varlıkları vergi matrahına dâhil et-

<sup>4</sup> European Commission (b), 2013, Taxation trends in European Union, 2013 edition

mektedirler. Çoğunlukla veraset vergisinin matrahına dâhil edilen bu varlıklar gayrimenkuller olmakla beraber, örneğin Fransa daha geniş bir yelpazede varlıkların bulunduğu yeri veraset vergisinin içine sokmuştur.

Tablo-2'den de anlaşılacağı üzere veraset vergisinin uygulandığı 18 üye ülkenin sadece bir tanesinde veraset vergisi ile ilgili özel bir uygulama bulunmaktadır. Bunun anlamı bu verginin matrahının prensipte tüm net-tereki veya emlak olduğudur. Tablo-3'de görüldüğü üzere vergi mükellefi, verginin uygulandığı hemen hemen tüm üye ülkelerde mirasçı olarak görülürken, sadece Danimarka ve Birleşik Krallıkta emlakın bizzat kendisi vergiye tabidir.

Tablo-4'de ise veraset vergisinin uygulandığı 18 üye ülke bakımından geçerli vergi oranları gösterilmektedir. Tablo-4'e göre 18 üye ülkenin 13'ü farklı cetveller bağlı bir oran yapısı kullanmaktadırlar. Bu üye ülkelerin vergi oranları artan orandır. Bunun yanında Hırvatistan, Danimarka, İtalya ve İrlanda düz vergi oranları kullanmaktadırlar. Macaristan ise miras bırakılan varlığın türüne bağlı olan vergi oranını kullanan tek üye ülke olarak özel bir konumdadır. Bununla birlikte varlık grupları içindeki vergi oranı düz vergi oranıdır.

**Tablo 3:** Veraset Vergisinin Vergi Sorumluluğu Faktörleri

ÜYE ÜLKELER	Muris	Mirasçı	Varlıklar	Vergi Mükellefi
Belçika	Evet	Hayır	Evet	Mirasçı
Bulgaristan	Evet	Hayır	Evet	Mirasçı
Danimarka	Evet	Hayır	Evet	Emlak
Almanya	Evet	Hayır	Evet	Mirasçı
İrlanda	Evet	Evet	Evet	Mirasçı
Yunanistan	Evet	Hayır	Evet	Mirasçı
İspanya	Hayır	Evet	Evet	Mirasçı
Fransa	Evet	Evet	Evet	Mirasçı
Hırvatistan	Evet	Hayır	Hayır	Mirasçı
İtalya	Evet	Hayır	Evet	Mirasçı
Litvanya	Hayır	Evet	Evet	Mirasçı
Lüksemburg	Evet	Hayır	Hayır	Mirasçı
Lüksemburg	Hayır	Hayır	Evet	Mirasçı
Macaristan	Hayır	Evet	Evet	Mirasçı
Hollanda	Evet	Hayır	Hayır	Mirasçı
Polonya	Hayır	Evet	Evet	Mirasçı
Slovenya	Hayır	Evet	Evet	Mirasçı
Finlandiya	Evet	Evet	Evet	Mirasçı
Birleşik Krallık	Evet	Hayır	Evet	Emlak
<b>Evet Toplamı</b>	13	9	17	

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Tablo 4: Veraset Vergisi Vergi Oranları

ÜYE ÜLKELER	En Çok Kayrılan Grup		En Ağır Vergilendirilen Grup	
	En Düşük Oran %	En Yüksek Oran %	En Düşük Oran %	En Yüksek Oran %
Belçika (Brüksel)	3	30	40	80
Belçika (Flemenk)	3	27	45	65
Belçika (Walloon)	3	30	30	80
Bulgaristan	0,4	0,8	3,3	6,6
Danimarka	15	15	36,25	36,25
Almanya	7	30	30	50
İrlanda	33	33	33	33
Yunanistan	0	10	0	40
İspanya	7,65	34	15,3	68
Fransa	5	45	60	60
Hırvatistan	5	5	5	5
İtalya	4	4	8	8
Litvanya	5	10	5	10
Lüksemburg (Genel)	0	0	15	45
Lüksemburg (Özel)	0	0	15	48
Macaristan	9	18	9	18
Hollanda	10	20	30	40
Polonya	3	7	12	20
Slovenya	0	0	12	39
Finlandiya	0	19	0	35
Birleşik Krallık	0	0	0	40
Ortalama	6	17	19	41

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Avrupa Birliği genelinde bakıldığında veraset vergisini uygulayan 18 üye ülkenin, tereke üzerinden alınacak vergiye uyguladıkları istisnalar da farklılaşmaktadır. Genel istisna olarak mirasçının ya da yararlanıcının devlet ya da bir kamu kurumu olması halinde toplam bir istisna söz konusudur. Buradaki amaç mantık olarak verginin etkinliğinin olmamasıdır. Çünkü tereke üzerinden veraset vergisi almaya yetkili bir kamu kurumunun kendine bırakılmış bir miras üzerinden vergi alması verginin etkinliği ile bağdaşmamaktadır. Diğer bir genel istisna konusu ise nitelikli bağışlara tanınan istisnadır. Burada istisna tanınmasının nedeni kamu çıkarının gözetilmesi gerekliliğidir. Diğer bir genel istisna ise tutarı belli bir değeri aşmayan, genel olarak 1000 Euro ile 3000 Euro arası, küçük nitelikteki miras ve intikallerin, mirasçının niteliğine bakılmaksızın vergiden istisna edilmiş olmasıdır. Bunun nedeni ise gene verginin etkinliği prensibi ile alakalıdır. Çünkü veraset ve intikal vergisi işlemleri zaman almaktadır ve küçük

miktardaki bu vergi matrahları üzerinden alınacak bir vergi için yapılacak idari masraflar verginin kendinden daha fazla bir yekûn tutabilecektir.<sup>5</sup>

Genel istisnaların yanında bu 18 üye ülkenin veraset vergisi sistemlerine bakıldığında bazı özel istisnaların da bulunduğu görülmektedir. Bunlar özellikle iki grup altında toplanabilir. İlki aile üyelerine tanınan istisnalar ve ikincisi ise aile işletmelerine tanınan istisnalardır.

Tablo-5'de görüleceği üzere veraset vergisini uygulayan 18 üye ülkenin hepsinde eşler ve çocuklar veraset vergisi bakımından oldukça geniş istisna tutarlarından faydalanmaktadır. 18 üye ülkenin 11'inde hayatta kalan eşler bakımından tam istisna uygulanırken 7 üye ülkede ise veraset vergisi bakımından çocuklar tam istisna uygulamasından yararlanmaktadır. Finlandiya ve Belçika'nın Walloon Bölgesi,<sup>6</sup> hayatta kalan eşlere ve çocuklara nispeten daha düşük vergi istisnaları uygulamak-tayken, Hollanda ve Belçika çocuklar bakımından en düşük istisna tutarlarına sahiptirler. İspanya ve Belçika'nın Brüksel ve Felemenk bölgelerinde ise hayatta kalan eşlere özellikle miras bırakılan aile evi bakımından büyük istisnalar tanınmıştır.

**Tablo 5:** Aile Üyeleri Bakımından Veraset Vergisi İstisnaları

ÜYE ÜLKELER	Hayatta Kalan Eşe Tanınan İstisna	Çocuklara Tanınan İstisna
<b>Belçika (Brüksel, Flemenk, Walloon)</b>	Aile evi istisna (Walloon haricinde)	Hafif İskontalar/İndirimler Dışında İstisna Yok
<b>Bulgaristan</b>	Toplam Tutar	Toplam Tutar
<b>Danimarka</b>	Toplam Tutar	36.500 Euro (Genel istisna tutarı sadece çocukları kapsamaz)
<b>Almanya</b>	500.000 Euro	400.000 Euro
<b>İrlanda</b>	Toplam Tutar	225.000 Euro
<b>Yunanistan</b>	150.000 Euro	150.000 Euro
<b>İspanya</b>	Gayri menkul değerinin %95'i maksimum 122.606,47 Euro	Gayri menkul değerinin %95'i maksimum 122.6006,47 Euro + eğer çocuk 13 yaşının altındaysa maksimum 47.858,59 Euro, 21 yaşından büyük ise 7.993,46 Euro
<b>Fransa</b>	Toplam Tutar	100.000 Euro
<b>Hırvatistan</b>	Toplam Tutar	Toplam Tutar
<b>İtalya</b>	1.000.000 Euro	1.000.000 Euro
<b>Litvanya</b>	Toplam Tutar	Toplam Tutar
<b>Lüksemburg (Genel)</b>	Toplam Tutar	Toplam Tutar
<b>Macaristan</b>	Toplam Tutar	Toplam Tutar
<b>Hollanda</b>	627.367 Euro	19.868 Euro

<sup>5</sup> Copenhagen Economics, Study Tudy On Inheritance Taxes In Eu Member States And Possible Mechanisms To Resolve Problems Of Double Inheritance Taxation In the EU, 25 January 2011, www.copenhageneconomics.com

<sup>6</sup> Belçika'nın Fransızca konuşulan bölgesi

Polonya	Toplam Tutar	Toplam Tutar
Slovenya	Toplam Tutar	Toplam Tutar
Finlandiya	60.000 Euro	Maksimum 40.000 Euro
Birleşik Krallık	Toplam Tutar	390.000 Euro. Bu istisnanın toplam tutarının uygulamasında 6 aş içinde vergi dairesi ile iletişime geçilmesi ve nakit olması durumunda banka transfer dekontunun ibrazı halinde geçerlidir. Aksi halde 2.300 Euro istisna uygulanır.

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Aile şirketleri bakımından veraset vergisi uygulaması oldukça büyük problemler açığa çıkarabilmektedir. Şöyle ki potansiyel olarak yüksek değerli aile işletmelerinin veraset vergisine konu olmaları durumunda yüksek vergi oranlarından vergilendirilmesi oldukça olası görünmektedir. Bu durumda işletmenin varlığını devam ettirmek için gerekli olan varlıkların veraset vergisine tabi olması nedeniyle açığa çıkacak vergi yükü, bu işletmeleri oldukça zor duruma sokacak belki de veraset vergisinin ödenmesi için işletme varlıklarının veya hisselerinin satılması ile sonuçlanacaktır.<sup>7</sup>

İsveç bu gibi sonuçlardan kaçınmak için veraset vergisini kısmen ortadan kaldırmıştır çünkü aile işletmeleri genel olarak bir önceki kuşaktan sonraki kuşağa devir olarak ayakta durmaktadır. Bununla birlikte bu genel uygulama içinde sadece bir istisnadır. Genel olarak üye ülkelerin çoğunluğu veraset vergileri içinde aile işletmeleri bakımından vergi indirimleri sağlamayı tercih etmişlerdir.

Tanınan bu istisnalar her ne kadar aile işletmelerinin devamlılığını sağlamayı amaçlasa da sıklıkla istisnalar, işletmelerin mirasçılar tarafından işletilmeye devam edilmesi durumlarında uygulanmaktadır. Örneğin, İtalya, Hollanda, İrlanda ve Finlandiya veraset vergisi istisnaları, verasete konu olan aile işletmesinin hisselerinin 5 yıl süre ile devredilmemesi durumunda uygulanırken, istisnalar sadece işletme için gerekli varlıklara uygulanmakta, yatırımlar bu indirimden faydalanamamaktadır.

Tablo-6'ya bakıldığında; 18 üye ülkenin 12'sinin işletme devamlılığı istisnası uyguladığı görülmektedir. Birçok istisna ise, varlıkların değeri göz önüne alınarak indirim şeklinde ortaya çıkmaktadır. Belçika'nın Brüksel ve Felemenk bölgeleri indirimli ve düz vergi oranları uygulamaktadır. Yunanistan ve Polonya çok özel şirketlere indirimini vermektedir.<sup>8</sup>

Genel olarak tüm üye ülkelerde miras bırakılan tereke ile ilgili değerlendirme kuralı bunların adil piyasa değeri üzerinden değerlerinin hesaplanması ve verginin matrahının tespit edilmesidir. Ancak bununla birlikte bazı özel kurallar da uygulanmaktadır. Bu genellikle gayrimenkuller ile ilgili durumlar da ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkuller bakımından genel olarak vergi değerini kullanan üye ülkeler, veraset vergisi matrahı bakımından da genellikle bu vergi değerini esas almaktadırlar.

<sup>7</sup> Copenhagen Economics, Study Tudy On Inheritance Taxes In Eu Member States And Possible Mechanisms To Resolve Problems Of Double Inheritance Taxation In the EU, 25 January 2011, www.copenhageneconomics.com

<sup>8</sup> Polonya tarım şirketlerine, Yunanistan gemicilik şirketlerine bu istisna hakkını indirim olarak tanımaktadır.



Tablo 6: Aile Şirketleri Bakımından Veraset Vergisi İstisnaları

ÜYE ÜLKELER	İşletme Varlıkları İstisna
Belçika (Brüksel, Flemenk, Walloon)	Brüksel ve Flemenk Bölgesinde aile şirketi hisseleri bakımından %3 ve %7 düz vergi, Walloon bölgesinde tam istisna uygulanmaktadır.
Bulgaristan	Yok
Danimarka	Yok
Almanya	İşletme varlıkları ve Hisseleri %100'e kadar istisna
İrlanda	İşletme varlıklarının değerinin %90'ı düşebilir
Yunanistan	Gemicilik şirketlerinin gemileri ve hisseleri istisnadır.
İspanya	İşletme varlıklarının ve hisselerinin %95'e kadar istisnadır.
Fransa	Eğer kişisel şirket hisseleri ve varlıkları korunması için karşılıklı bir anlaşma imzalanmışsa, hisselerin ve sahip işletmelerinin %75'i istisnadır.
Hırvatistan	Yok
İtalya	Tam İstisna
Litvanya	Yok
Lüksemburg (Genel)	Yok
Macaristan	Tek kişilik mülkiye olması durumunda %25 istisna, 8300 Euro'yu kapsar
Hollanda	1.028 milyon Euro'ya kadar %100 istisna, aşan kısım için %85 istisna
Polonya	Tarım işletmeleri istisna
Slovenya	Yok
Finlandiya	İletmenin değerinin %60'ı indirim konusu yapılabilir.
Birleşik Krallık	Listelenmiş şirketler için %50, listelenmemiş şirketler için %100 istisna

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

## 2.1- Belçika

Belçika, esas olarak veraset vergisinde yetkili otorite yerel yönetimlerdir.<sup>9</sup> Belçika kendi içinde üç ana bölgeye ayrılmıştır. Bunlar Flemenk Bölgesi, Walloon Bölgesi ve Başkent Brüksel ve civarıdır. Bu üç bölgede de farklı veraset vergisi uygulamaları olabilmektedir. Buna karşın veraset vergisi gelirleri merkezi yönetim tarafından toplanmakta ve bölgelere tahsis edilmektedir.<sup>10</sup> Bu Bölgelerin kendi vergi oranları vardır ve veraset vergisine konu terekeye, ölen kişinin ölmeden önceki beş yıl boyunca vergi ikametinin olduğu Bölge'nin vergi oranları uygulanır.

Belçika veraset vergisinde vergiyi doğuran olay ölüm ve dolayısıyla vergi mükellefi de mirasçıdır. Belçika mukimi olan bir kişinin ölümü durumunda vergi matrahı ölen kişinin tüm dünya üzerindeki mal varlığı olarak görülürken, kişi Belçika mukimi değil ancak Belçika'da geçici olarak yaşayan bir kişi ise, ölen kişinin ülke sınırları içinde sahip olduğu gayrimenkuller vergi matrahını oluşturur. Belçi-

<sup>9</sup> Angloinfo, (2015), Inheritance Taxes in Belgium, Erişim 2015 <http://brussels.angloinfo.com/information/money/general-taxes/inheritance-tax/>

<sup>10</sup> ING Private Banking, Inheritance tax in the Brussels-Capital Region, Publisher: Philippe Wallez, Erişim 2015, [http://www.privalis.be/xpedio/groups/internet/@public/@internet/@ingbe/@privalis/documents/portalcontent/434775\\_en.pdf](http://www.privalis.be/xpedio/groups/internet/@public/@internet/@ingbe/@privalis/documents/portalcontent/434775_en.pdf)

ka, özellikle de başkent Brüksel, Avrupa Birliği organlarının yanı sıra Avrupa Yatırım Bankası, NATO, Batı Avrupa Birliği gibi oluşumların organlarının da yoğun olarak bulunduğu bu nedenle de değişik AB Üyesi ve AB Üyesi olmayan ülke vatandaşlarının iş nedeniyle yaşadığı bir ülkedir. Bu kurumlarda görevli yabancı kişilerin görevleri esnasında ölmeleri durumunda, bunların sadece Belçika'da sahip oldukları gayrimenkuller varsa veraset vergisinin konusuna tabi olacaktır.

**Tablo 7:** Belçika Veraset Vergisi Oranları ve Tutarları

TÜRÜ	BÖLGE	Vergilendirilebilir Tutar (EURO)	Vergi Oranı (%)	Önceki Tutara Göre Veraset Vergisi Tutarı (EURO)	
Eşler, Resmî Olarak Aynı Evi Paylaşan Nikahsız Kişiler ve Altsoy-Üstsoy Bakımından	Brüksel	0,01-50.000	3	0	
		50.000,01-100.000	8	1.500	
		100.000,01-175.000	9	5.500	
		175.000,01-250.000	18	12.250	
		250.000,01-500.000	24	25.750	
		500.000 Üstü	30	85.750	
	Felemenk	0.01-50.000	3	0	
		50.000,01-250.000	9	1.500	
		250.000,01 Üstü	27	19.500	
		Vergi oranları tasınır ve tasınmaz mülklere ayrı ayrı uygulanır			
	Walloon	0.01-12.500	3	0	
		12.500,01-25.000	4	375	
		25.000,01-50.000	5	875	
		50.000,01-100.000	7	2.125	
		100.000,01-150.000	10	5.625	
		150.000,01-200.000	14	10.625	
		200.000,01-250.000	18	17.625	
		250.000,01-500.000	24	26.625	
		500.000 Üstü	30	86.626	
		Erkek ve Kız Kardeşler Bakımından	Brüksel	0.01-12.500	20
	12.500,01-25.000			25	2.500
25.000,01-50.000	30			5.625	
50.000,01-100.000	40			13.125	
100.000,01-175.000	55			33.125	
175.000,01-250.000	60			74.375	
250.000 Üstü	65			119.375	
Felemenk	0,01-75.500		30	0	
	75.000,01-125.000		55	22.500	
	125.000,01 Üstü		65	50.000	
Walloon	0,01-12.500		25	0	
	12.500,01-25.000		30	3.125	
	25.000,01-75.000		40	5.875	
	75.000,01-175.000		55	26.875	
	175.000 Üstü		70	81.875	

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

**2.2- Bulgaristan**

Veraset vergisinin transferler üzerinden genel bir vergi olarak alındığı Bulgaristan'da vergi ile ilgili yetkili otorite yerel idarelerdir. Veraset vergisi gelirleri direkt olarak belediyelerin gelir kaynakları arasındadır ve genel bütçe vergi gelirleri içinde herhangi bir payı yoktur.<sup>11</sup>

Vergiyi doğuran olay ölüm ve vergi mükellefi mirasçıdır. Bulgaristan veraset vergisinin vergi matrahı ölen kişinin emlaklarıdır. Vergi oranları her bir belediye tarafından kanun tarafından öngörülen aralığa göre belirlenir.

Buna göre adil piyasa değeri veya vergi değeri 250.000 Bulgar Levasını<sup>12</sup> aşan miras kalan emlak bakımından; mirasçılarının kardeşler ve onların çocukları olması durumunda %0,4 ila %0,8, mirasçının başkası olması durumunda minimum %3,3 maksimum %6,6 oranında veraset vergisi oranı uygulanmaktadır.

Bulgaristan'da hayatta kalan eşler, altsoy ve üstsoy, kendilerine miras kalması durumunda, veraset vergisinden muaftırlar. Aynı şekilde devlet veya belediyelerde mirasçı konumunda olmaları durumunda verginin etkinliğini sağlamak amacıyla vergi dışı bırakılmıştır. Nitelikli bağışlar ve muris tarafından direkt olarak altsoy veya üstsoya bırakılan kütüphane, müzik aletleri, küçük tarımsal demirbaşlar da vergi dışı bırakılmıştır.

**2.3- Danimarka**

Danimarka vergi kanunlarına göre, veraset vergisi ile ilgili yetkili otorite merkezi yönetim olup, vergi genel olarak emlak vergisi şeklinde uygulanan ve ölen kişinin tüm emlaklarının transferleri üzerinden alınan bir vergidir.<sup>13</sup> Verginin matrahı, ölüm anında vergisel bakımdan Danimarka'da mukim olan kişinin sahip olduğu tüm emlaktır. Eğer ölen kişi Danimarka'da vergisel bakımdan mukim değil ise vergi matrahı murisin sadece Danimarka'da bulunan emlaklarını kapsar.

Vergi, miras bırakılan emlakın adil piyasa değeri üzerinden hesaplanır. Merkezi bir vergi geliri olan veraset vergisinin, 2014 yılı Danimarka toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,44, GSYH içindeki payı ise %0,21'dir

<sup>11</sup> Deloitte, Pocket Tax Guide 2011 Bulgaria, Erişim 2015, [https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Germany/Local%20Assets/Documents/04\\_Steuerberatung/2011/Bulgaria.pdf](https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Germany/Local%20Assets/Documents/04_Steuerberatung/2011/Bulgaria.pdf)

<sup>12</sup> Yaklaşık 128.000 Euro

<sup>13</sup> Tove H. Dahl, Alexandra Castenschiold Paaske, Denmark International Estate Planning Guide Individual Tax and Private Client Committee, Copenhagen, December 2011

Tablo 8: Danimarka Veraset Vergisi Genel Özellikleri

Verginin Konusu	
<b>Emlak Vergisi</b>	Vergi emlakın tümü üzerinden tarh edilir. Ancak ölen kişinin hayatta kalan eşi vergiden sorumlu değildir.
<b>Veraset Vergisi</b>	Vergi ölen kişinin birinci dereceden akrabaları ve aralarında yakın ilişkileri tanımlanmış kişiler dışındakiler
<b>Diğer Vergiler</b>	...
İlgili Faktörler	
<b>Kişisel Bağlantı Kuralı</b>	Mukimlik Prensibi: Eğer muris ölüm anında Danimarka'da mukim ise dünya çapında emlakına bağlı tüm mülkler emlak vergisine tabidir.
<b>Kaynak Kuralı</b>	Eğer muris ölüm anında Danimarka'da mukim değil ise, sadece Danimarka'da bulunan taşınmaz mülkleri ve bunun yanında Danimarka'daki daimi işyerine ait taşınır ve taşınmaz ticari mülkler emlak vergisi konusuna girer.
Vergi Oranları (%)	
<b>Yakın Akrabalar</b>	15
<b>Diğer</b>	36,25
<b>İstisnalar</b>	Ölen kişinin sağ kalan eşi emlak vergisinden sorumlu değildir.
	Ölen kişinin sağ kalan eşi ve aralarında yakın ilişkileri tanımlanmış kişiler (çocuk/üvey çocuk, üst soyları, çocukların/üvey çocukların eşleri, aileleri) emlak vergisinden sorumlu değildir.
	Kar amacı gütmeyen kuruluşlara miras yolu ile bırakılan tereke
	Değeri 268.900 Danimarka Kronu yani yaklaşık 36.000 Euro'yu aşmayan Emlaklar

**Kaynak:** [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf)

## 2.4- Almanya

Almanya, ölüm üzerine intikaller dolayısıyla alınması gereken vergiyi, veraset ve intikal vergisi kanununda düzenlemiştir. Almanya, veraset ve intikal vergisini federal düzeyde uygulamaktadır. Vergi federal olarak düzenlenmiş olsa da vergi gelirleri federal devletlere (eyaletlere) tahsis edilmektedir. Veraset vergisi genel olarak ölüm nedeniyle transferler üzerinden alınmaktadır.<sup>14</sup>

Alman veraset ve intikal vergisi kanununa göre; vergi sorumluluğu üç kategoriye ayrılmıştır. Buna göre; eğer ölen kişi ya da faydalanıcı vergi amaçları bakımından Almanya mukimi ise, veraset yolu ile intikal eden dünya çapındaki tüm mülkler veraset vergisinin konusuna girecektir. Aynı şekilde ölen kişi ya da yararlanıcı kişi ya da kuruluş Almanya'da mukim ya da kurulu değil ise, sınırlı vergi sorumluluğu prensibi gereğince sadece Almanya yetki alanına giren mülklerin transferi üzerinden veraset vergisi alınmaktadır. Son olarak da, kişi Almanya mukimi olmamakla beraber, Almanya'da ikamet etmiş veya

<sup>14</sup> Schweizer Kobras Lawyers & Notaries, German Inheritance Law and Taxes, 2010, ss.1-8, erişim 2015, www.schweizer.com.au

bir Alman firmasında çoğunluk payına sahip ise genişletilmiş sınırlı vergi sorumluluğu prensibi gereğince veraset yolu ile intikal eden mülkler Almanya'da vergilendirilecektir.<sup>15</sup>

Veraset vergisinin mükellefi yararlanıcıdır. Verginin matrahı ise, istisnalar ve indirimler düşüldükten sonra transfer edilen varlıkların vergi (düzenli adil piyasa değeri) değeridir. Vergi oranları, ölüm halinde intikallerde muris ve mirasçı arasındaki yakınlık ve terekenin değerine göre farklılaşmaktadır. Tablo-9'da sınıflara göre vergi eşikleri ve vergi oranları yer almaktadır.

**Tablo 9:** Almanya Veraset Vergisi Eşik ve Oranları

Vergilendirilebilir Ediminin Eşik Değeri (Euro)	Sınıf I: Eş ve Alman kanunlarına göre aynı cinsiyette eş olarak kayıtlı olanlar, çocuklar, torunlar, üvey çocukların altsoyu, aileleri ve üstsoyu (%)	Sınıf II: Sınıf I de olmayan ebeveyn ve üstsoy, kardeşler, kardeşlerin birinci derece altsoyu, evlatlık, boşanılmış eşler ve aynı cinsiyette partnerler (%)	Sınıf III: Diğer Tüm Bireyler ve Yasal Kuruluşlar (%)
75.000	7	15	30
300.000	11	20	30
600.000	15	25	30
6.000.000	19	30	50
13.000.000	23	35	50
26.000.000	27	40	50
Üstü	30	43	50

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Genel olarak Alman Veraset ve İntikal Vergisi Kanunundaki vergi istisnalarına bakıldığında ise verasetten faydalanan her bir yararlanıcının muris ile olan yakınlığının derecesine bağlı olarak kişisel vergi istisnalarından faydalanma hakları bulunmaktadır. Veraset vergisi sadece vergi dışı bırakılan eşliği aşan emlak değerlerine uygulanmaktadır. En önemli vergi istisnaları eşlere tanınan 500.000 Euro'luk ve çocuğa tanınan 400.000 Euro'luk istisnadır. Bunların dışında ticari varlıklar için vergi imtiyazları tanınırken, akrabalar bakımından da vergi borcunu ödemek için akrabaların aile evini satmamaları için vergi imtiyazları uygulanmaktadır.

## 2.5- Fransa

Fransa'da ölüm üzerine intikallerden alınan veraset vergisi, veraset ve intikal vergisi kanununa göre zilyetlik üzerinden alınan genel ve merkezi bir vergidir. Toplam vergi gelirleri içindeki veraset vergisi payı %0,97 iken GSYH içindeki payı %0,42'dir.

<sup>15</sup> EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Vergiyi doğuran olay ölüm olup, ölen kişinin varisleri ve vasiyetname ile mirasçı kılınanlar verginin mükellefidirler.<sup>16</sup> Eğer ölen kişi Fransa'da vergi mukimi ise, intikal eden tüm mal varlığı, ne muris ne de mirasçılar Fransız vergi mukimi değilse sadece Fransa'da bulunan varlıklar verginin matrahını oluştururken, murisin Fransız vergi mukimi olmadığı ancak kanuni ve yasal varislerin ölüm anında Fransız vergi mükellefi olmaları durumunda ise bu kişiler tarafından elde edilen tüm miras verginin matrahını oluşturacaktır.

**Tablo 10:** Fransa Veraset Vergisi Eşikleri ve Oranları

YARARLANICI	Vergi Eşikleri (Euro)		Oranlar (%)
Direk İntikallerde	0	8.072	5
	8.072	12.109	10
	12.109	15.932	15
	15.932	552.324	20
	552.324	902.838	30
	902.838	1.805.667	40
	1.805.677	Üstü	45
Erkek ve Kız Kardeşler Arası İntikallerde	0	24.430	35
	24.430	Üstü	45
Dördüncü derece ve ötesi akrabalar arası intikallerde toplam emlakın değerinin			55
Akrabalar arasındaki diğer tüm intikallerde toplam emlakın değerinin			60

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

Fransa'nın veraset vergisine yönelik tanıdığı olduğu vergi istisnaları farklı amaçları içinde barındırmaktadır. Bu istisnaların bir kısmı koruma amaçlı iken, bir kısmı da kamu çıkarı veya çevrenin korunması amaçlarını içinde taşımaktadır. Bu durum Tablo-11'de görülmektedir.

<sup>16</sup> Deloitte, Taxation and Investment In France 2014, Erişim 2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2014.pdf>

Tablo 11: Fransa Veraset Vergisi İstisnaları

YARARLANICI	İSTİSNA (EURO)	İSTİSNANIN AMACI
Hayatta Kalan Eş/Hemcins Partner	Toplam Tutar	Koruma
Çocuk	100.000	Koruma
Fiziksel veya Zihinsel Engelli Birey	159.325	Koruma
Kardeşler	15.932	Koruma
Erkek/Kız Yeğen	1.594	Koruma
<b>DIĞER İSTİSNALAR</b>		
Savaş Kurbanları Mülkleri veya Terörizm Suçları ile Savaş Anlaşması	Kamu Yararı	
Devlete, bazı kamu kurumlarına veya derneklere, düşük kiralı ev edindirme organizasyonlarına, yerel yönetimlere bağlanan ve miras bırakılanlar	Kamu Yararı	
Kısmen ve bazı şartlar altında, koruluklar ve ormanlar ve onman birimlerinin hisseleri	Çevrenin Korunması	
Bazı Çiftçilerin üstsoyları tarafından alınan gecikmiş iş akdi sözleşmeleri	Diğer	
Eşler veya akrabalar arasında kaydı hayat sözleşmelerinin el değiştirmesi	Diğer	
Şahsi işletmenin faaliyetinde kullanılan taşınır ve taşınmaz mallar	İşletme Sürekliliği	

**Kaynak:** EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014

### 3- TÜRKİYE'DE VERASET VERGİSİ UYGULAMASI

Gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler gibi vergi teorisinde ödeme gücüne ulaşılabilen için kullanılan sistemler, Türk vergi sisteminde de aktif bir şekilde kullanılmaktadır. Toplam vergi içindeki paylarına bakıldığında her ne kadar servet üzerinden alınan vergilerin ağırlığı, harcama üzerinde alınan vergilerin ve gelir üzerinden alınan vergilerin payına kıyasla çok cüz'î bir tutara isabet etse de vergileme de adalet ilkesinden hareketle uygulaması devam etmektedir.<sup>17</sup>

Servet vergilerinin Türkiye'deki en önemli uygulamaları, veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisidir. Veraset ve intikal vergisi merkezi otoritenin yetkisi dâhilinde olan bir vergi türü iken, emlak vergisini yerel yönetimler (belediyeler) tarh ve tahsil etmektedir.

Ölüm üzerine intikallerden alınacak veraset vergisi, Türk vergi sisteminde 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu<sup>18</sup> ile düzenlenmektedir. Kanun'un 1'inci maddesinde veraset vergisine tabi işlemler Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan bir kişinin ölümü nedeniyle bu kişinin mallarının ve

<sup>17</sup> Ahmet Burçin Yereli, Onur Uçar, Türk vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması, Azerbaycanın Vergi Journali, erişim 2015, www. CutePDF.com

<sup>18</sup> 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 8/6/1959 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10231 - 15/6/1959

Türkiye sınırları içinde bulunan malların veraset yolu ile kanuni ve mansup mirasçılara intikali veya Türk tabiiyetindeki bir kişinin veraset yolu ile yurt dışındaki mal iktisaplarıdır. Aynı madde hükmüne göre; Türkiye’de mukim ve vatandaş olmayan varisin, ölen kişinin Türkiye sınırları dışındaki malları ile ilgili iktisapları, veraset vergisinin konusuna girmemektedir. Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığının 11.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/117305 sayılı ve “Türk vatandaşı olmayan kişilere veraset yoluyla intikal halinde veraset ve intikal vergisine tabi tutulup tutulmayacağı” konulu özeldesinde<sup>19</sup> özetle; kişinin Türkiye Cumhuriyetinde bulunmayan çocuklarına veraset yolu ile bırakacağı menkul mallarının Türkiye sınırları içinde olması halinde; Kanun’un 1’inci maddesi hükmüne göre veraset ve intikal vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi Kanun’un 5’inci maddesine göre, veraset yolu ile veya ivazsız bir şekilde mal iktisap eden kişidir. Genel olarak bakıldığında verginin konusu ve verginin mükellefi ile ilgili Kanunda yer alan düzenlemelerin daha önceki bölümde incelenen AB Üyesi ülkelerin düzenlemeleri ile aynı yönde olduğu görülmektedir.

Kanun’un 3’üncü maddesinde ise Veraset ve İntikal Vergisinden muaf tutulan kişi ve kurumlar sayılmış olup buna göre; Kamu idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, Kamu yararına faydalı dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar ile dışında kalan tüzel şahıslara ait olup kamunun istifadesi için ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller ve “ayrıca yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin uyuğunda bulunan memurları ve Türkiye’de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (karşılıklılık şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarihiyle veya sair suretle mal iktisap edenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye’de ikamet eden şahısların Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarihiyle veya sair suretle iktisap edenler hariç)” veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Kanun’un 3’üncü maddesinin (c) fıkrasında yer alan yabancı temsilciliklerle ilgili maddede dikkat edilmesi gereken nokta burada karşılıklılık esasının geçerli olmasıdır. Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı 11/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239 sayılı ve “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3’üncü maddesi gereğince uygulanan veraset ve intikal vergisi muafiyetinin ülkeler arasında karşılıklılık esasına bağlı olduğu hakkında” konulu Özelgesinde; 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (c) bendinde; yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin uyuğunda bulunan memurları ve Türkiye’de resmi görevli bulunan memurlar ile bu sayılanların aile bireylerinin karşılıklı olmak şartıyla veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu belirtilerek, bu hükmün uygulanmasının karşılıklılık şartına bağlı olduğuna işaret edilmiştir.<sup>20</sup>

Kanun’un 4’üncü maddesinde ise veraset ve intikal vergisi konusuna giren işlemlere tanınan istisna türleri ve miktarları belirlenmiştir. Genel olarak veraset vergisi ile ilgili, özellikle akrabalar arası intikal-

<sup>19</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/117305 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

<sup>20</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 11/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015



lere uygulanan istisnalar AB üyesi ülkelerde olduğu üzere koruma amaçlı bir istisnadır ve geride kalan eş ve çocukların hayatlarını rahat devam ettirmelerine yöneliktir. Bununla birlikte Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara tahsis edilen mallara getirilen istisnalar gibi kamu yararı amacı güdülen istisnalar da mevcuttur. Tablo-12’de genel olarak bu veraset yolu ile intikal eden terekeye uygulanan istisnalar görülmektedir.

**Tablo 12:** Türk Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda Veraset Yoluyla İktisaba İlişkin Tanınan İstisnalar

İstisnanın Konusu	İstisnanın Tutarı
Veraset tarihi intikal eden ev eşyası ile murise ait eşyası ve aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşya	Tam
Değerleri 10’uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklar da dahil olmak üzere fûrûğ ve eşten her birine isabet eden miras hisselerinin	2015 yılı için 161.097 TL
Fûrûğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hisselerinin	2015 yılı için 322.392 TL
Amme idare ve müesseseleri ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseseler ve amme menfaatlerine hadim cemiyetlerden veya emekli sandıklarından (Veya bu mahiyetteki kurumlardan) dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyeleri ve hizmet müddetlerini doldurmamış bulunanların dul ve yetimlerine aylık yerine toptan yapılan ödemeler ve harb malulleriyle şehit yetimlerine tekel beyiyelerinden ödenen paralar	Tam
Harbe veya eşkiya müsademelerinde, manevra ve talimler esnasında ve yahut bunlarda aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay ve erlerin (Jandarma dahil) kezalık vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının fûru ve <b>(4369 sayılı Kanununun 81’inci maddesinin 81/N-1 maddesi uyarınca değişen ibare)</b> eşlerine ve ana babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinden	(b) fıkrasında kabul olunan miktarın bir misli
Borçlar Kanunu’nun 242’nci maddesine göre rücu şartı ile yapılan hibelere bağışlanan bağışlayandan evvel vefatı halinde bağışlayana rücu eden hibe edilmiş mallar	Tam
Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar.	Tam
2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.	Tam
Sağlar arasında ivazsız bir tarzda vukubulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden mallar (Kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe)	Tam

**Kaynak:** www.gjb.gov.tr

Gelir İdaresi Başkanlığı, 02/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-160[4-2011/75]-801 sayılı ve “Ödemelerini vefat nedeniyle alamayan kurum iştirakçisi kişilerin hak edip alamadıkları ödemelerin

varislerine yapılması durumunda veraset ve intikal vergisi" konulu Özelgesinde;<sup>21</sup> iştirakçilerinin vefatı üzerine, hak edip de alamadıkları emekli ikramiyelerinin Sosyal Güvenlik Kurumunca mirasçılara ödenmesi durumunda söz konusu ikramiyeler, 7338 sayılı Kanunun dul 4'üncü maddenin (g) bendi kapsamındaki ödemelerden olduğundan, veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması ve 7338 sayılı Kanun kapsamında istisna olarak sayılan ödemelerin mirasçılar tarafından verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 18/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6003- 161-54535 sayılı Özelgesinde ise mirasçılara veraset yoluyla intikal eden silahların; Kanun'un 4'üncü maddesinin (a) bendinde; veraset yoluyla intikal eden ev eşyası ile murise ait zat eşyası ile aile hatırası olarak muhafaza edilen tablo, kılıç, madalya gibi eşyalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından veraset ve intikale vergisine tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir.<sup>22</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı 23/08/2013 tarih ve 97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323 sayılı ve "Kuru mülkiyetin verasetten intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olup olmadığı" konulu Özelgesinde; ölüm nedeniyle mirasçıya intikal eden 1/2 hisseli kuru mülkiyetli gayrimenkuller için Kanun'un 4/j maddesine göre; sağlar arasında ivazsız bir tarzda vuku bulan intikaller hariç olmak üzere kuru mülkiyet halinde intikal eden malların (kuru mülkiyet halinde kaldığı müddetçe) veraset ve intikal vergisinden istisna olacağını belirterek kuru mülkiyetin veraset yolu ile intikalinin vergiden istisna edilebilmesi için intikalden sonra kuru mülkiyet halinin devam etmesi gerektiğini ve gayrimenkullerin kuru mülkiyetinin 1/2 hissesine sahip olan muristen varise veraset yoluyla intikal eden gayrimenkullerin kuru mülkiyet hisselerinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerektiğine hükmetmiştir.<sup>23</sup>

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi, kendisine veraset veya hibe yolu ile mal bırakılan kişidir. Ölüm nedeniyle intikallerde vergi mükellefi, veraset ve intikal vergisi beyannamesini ölen kişinin ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine verecektir ancak mükellefin yurtdışında bulunması halinde beyannamelerini buldukları ülkedeki Türk Konsolosluklarına verebileceklerdir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 04/03/2013 tarih ve 46480499-160[6-2012/1122]-27 Sayılı ve "Belirli bir ikametgâhın bulunmaması durumunda V.İ.V. beyannamesinin nereye verileceği" konulu Özelgesinde; ölen şahsın Türkiye'deki ikametgâh adresinin bulunmaması veya tespit edilememesi halinde, mirasçıların buldukları yerdeki vergi dairesi başkanlıklarına/defterdarlıklara veya vergi dairelerine dilekçe ile başvurarak tarha yetkili vergi dairesinin belirlenmesini talep edebileceği hükme bağlanmıştır.<sup>24</sup>

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre veraset yolu ile gerçekleşen intikallerde veraset ve intikal beyannamesi verme süreleri ölümü takip eden belli süreler içinde ilgili vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir. Bu süreler Tablo-13'de görüldüğü üzere genel olarak 4, 6 ve 8 aylık özel olarak da 1 aylık bir süreden oluşmaktadır.

<sup>21</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 02/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-160[4-2011/75]-801 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

<sup>22</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 18/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6003- 161-54535 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

<sup>23</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 23/08/2013 tarih ve 97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323 Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

<sup>24</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, 04/03/2013 tarih ve 46480499-160[6-2012/1122]-27 Sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

Tablo 13: Beyanname Verme Süreleri

Ölümün Gerçekleştiği Yer	Mükellefin Bulunduğu Yer	Ölümü Takip Eden
Türkiye	Türkiye	4 Ay
Türkiye	Yabancı Ülke	6 Ay
Yabancı Ülke	Türkiye	6 Ay
Yabancı Ülke	Aynı Yabancı Ülke	4 Ay
Yabancı Ülke	Farklı Yabancı Ülke	8 Ay
Bilinmiyor (Mahkeme Gaiplik Kararı veriyor)	Gaiplik Kararının ölüm siciline kaydını takip eden	1 Ay

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Veraset ve intikal vergisinin matrahı; varise ya da yararlanıcıya intikal eden malların 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre bulunan değeridir. Ancak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde yer verilen borçlar ve masraflar beyannamede gösterilerek, iktisap edilen malın veya malların değerinden düşülerek vergi matrahına ulaşılır.<sup>25</sup> Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesine göre ölüm nedeniyle intikallerde değerlendirme günü mirasın açıldığı gündür.<sup>26</sup> Ölüm üzerine intikallerde kanunda iki aşamalı bir tarhiyat öngörülmektedir. Buna göre, ilk tarhiyat ölüm üzerine kanuni ve yasal mirasçılar tarafından verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde yer alan terekenin değeri; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer alan değerlendirme ölçülerinden faydalanarak beyan edilmek, buna göre beyan edilmediği durumda ise Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre değerlendirilmek ve beyannamede gösterilmek zorundadır.<sup>27</sup> İkinci tarhiyatta ise vergi dairesi, beyan edilen servet unsurları üzerinden Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerlendirme ile ilgili 3'üncü bölümündeki esaslara göre ikinci bir değerlendirme yapar. Bu tarhiyat, nihai tarhiyattır ve vergi bu değer üzerinden tarh ettirilir. Tablo-14'de her iki kanuna göre değerlendirme oranları görülmektedir.

<sup>25</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, 2013, Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara s.360-365

<sup>26</sup> Şerafettin Aksoy, (2010), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitapevi, İstanbul, s.360

<sup>27</sup> 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 8/6/1959 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10231 - 15/6/1959

Tablo 14: Değerleme Ölçütleri

Malın Cinsi	İlk Tarhiyat (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu)	İkinci Tarhiyat (Vergi Usul Kanunu)
Bilanço esasına göre defter tutarları için Ticari sermaye	Öz Sermaye	Öz Sermaye
İşletme esasına göre defter tutarları için Ticari sermaye	Öz Sermaye	Öz Sermaye
Gayrimenkul	Vergi Değeri	Vergi Değeri
Menkul	Rayiç Bedel	Emsal Bedel
Gemiler	Rayiç Bedel	Emsal Bedel
Hisse Senedi	Borsada kayıtlı ise borsa rayici, borsada kayıtlı değil ise itibari değer	Borsada kayıtlı ise borsa rayici, borsada kayıtlı değil ise emsal değer
Tahviller	İtibari Değer	Emsal Bedel
Yabancı Para	Merkez Bankası Döviş Alış Kuru	Merkez Bankası Döviş Alış Kuru
Haklar	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar dikkate alınmaz	Tescile tabi olanlar tapudaki değer, tescile tabi olmayanlar emsal bedeli
Alacak ve Borçlar	Mukayyet değer	Takdir Komisyonu Kararı

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Gelir İdaresi Başkanlığı 22/05/2013 tarih ve 97895701-160[10-2013/5-1.4.1722]-755 sayılı ve "Voli mahallinin veraset ve intikal vergisi matrahı" konulu Özelgesinde;<sup>28</sup> veraset yoluyla varise intikal eden voli mahalli vasıflı yerin mükellefçe verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edileceği ancak hakların değerlendirilmesi ile ilgili madde hükmü gereğince bir değer belirtilmeyeceği, ilgili Vergi Dairesi Müdürlüğünce de dosyanın takdir komisyonuna sevk edilmesi ve takdir komisyonunca tespit edilen emsal bedel üzerinden veraset ve intikal vergisinin hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-732 sayılı ve "Veraset ve intikal vergisi beyannamesinde emlak vergisi bildirimimin altında bir değer beyan edilip edilemeyeceği" konulu Özelgesinde;<sup>29</sup> malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun karşılıksız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, veraset ve intikal vergisinin konusuna giren gayrimenkulün, ölüm tarihindeki emlak vergisi değeri ile vergi matrahına dâhil edilerek vergilendirilmesi gerektiğini hüküm altına almıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre 01/01/2015 tarihinden itibaren ölüm üzerine intikaller dolayısıyla beyan edilecek vergi matrahına uygulanacak veraset ve intikal vergisi oranları şu şekildedir;

<sup>28</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 22/05/2013 tarih ve 97895701-160[10-2013/5-1.4.1722]-755 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

<sup>29</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-732 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015

Tablo 15: Vergi Oranları

	Matrah	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı (%)
İlk	200.000 TL için	1
Sonra gelen	480.000 TL için	3
Sonra gelen	1.060.000 TL için	5
Sonra gelen	1.900.000 TL için	7
Matrahın	3.640.000 TL'yi aşan bölümü için	10

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Vergi oranlarına bakıldığında, Türkiye'de ölüm üzerine intikallerden alınan veraset vergisine uygulanan vergi oranlarının, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin birçoğunun uyguladıkları vergi oranlarına göre nispeten düşük olduğu görülmektedir. Ancak bununla birlikte istisnalar bakımından bazı Avrupa Birliği Üyesi ülkelerde aile fertlerine yönelik daha geniş istisnalar tanınırken, Türk veraset vergisi sisteminde ise belli miktarlara kadar vergi istisnası tanınmakta bunu aşan miktarlara artan oranlı bir vergilendirmenin uygulandığı görülmektedir.

#### 4- SONUÇ

2008 yılında ortaya çıkan ve başta Amerika ve Avrupa olmak üzere tüm dünya piyasalarını alt üst eden ekonomik ve finansal krizin etkilerinin azaltılması ve ülkelerin yeni mali kaynak arayışları çeşitli fikirleri de beraberinde getirmiştir. Bunların vergileme sistemleri bakımından en önemlileri; krizde en büyük pay sahibi olarak görülen mali piyasaların küresel olarak vergilendirilmesinin önünü açacak bir mali işlemler vergisinin uygulanması ve ikinci olarak da bazı ekonomistlerin öne sürdüğü küresel ölçekte bir servet vergisi alınması fikridir.

Vergileme teorisinde vergi genel olarak üç temel unsur üzerinden alınmaktadır. Bunlar; gelir, harcama ve servettir. Gelirin vergilendirilmesinde; bireylerin veya şirketlerin ilgili hesap döneminde geliri elde etmek için yapmış oldukları giderler düşüldükten sonra kalan tutar vergilendirilirken, harcamaların vergilendirilmesi; gelirin harcamalara aktarılan kısmından alınan bir vergidir. Bununla birlikte servet üzerinden alınan vergiler ise gelirin elde kalan ve ekonomiye dönüş yapmayan kısmının yani tasarrufların üzerinden vergi alınmasıdır. Genel itibariyle bakıldığında gelir ve servet vergileri dolaysız, harcama vergileri ise dolaylı vergilerdir.

Bununla birlikte hem Avrupa Birliğine Üye ülkelerin hem de Türkiye'nin vergi sistemlerine bakıldığında toplam vergi gelirleri içinde en büyük paya dolaylı vergilerin sahip olduğu görülürken, dolaysız vergilerin payının nispeten daha düşük olduğu görülmektedir. Buna paralel olarak, dolaysız vergi gelirleri içindeki dağılım incelendiğinde ise, hem Avrupa Birliği Üyesi ülkelerde hem de Türkiye'de servet üzerinden alınan vergilerin payının, gelir ve kurumlar vergisi paylarına oranlarına göre oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bunun nedeni servet üzerinden alınan vergilerin, özellikle de veraset ve intikal vergilerinin, vergi tabanının geniş olmasına karşın, tanınan istisna ve muafiyetler ile vergi matrahının

oldukça daraltılmış olmasıdır. Servet üzerinden alınan vergiler bakımından AB üyesi ülkelerde en yüksek vergi geliri payına emlak vergileri ve emlak transferi üzerinden alınan vergiler sahipken, Türkiye’de emlak vergileri belediye gelirleri arasında sayıldığından merkezi yönetim bütçesine bir katkısı bulunmamaktadır. Aynı şekilde AB üyesi ülkelerin birçoğunda büyük servet fazlalıkları olan mükelleflere uygulanan net servet vergileri, sermaye kaçışına neden olması nedeniyle kaldırılırken sadece 2 üye ülkede ayrı bir vergi olarak uygulanmaya devam etmekte, 4 üye ülkede ise muhtelif vergi kanunlarının içinde birer hüküm olarak hafifletilmiş şekilde uygulanmaktadır. Bu tür net servet vergisinin Türkiye’de bir uygulaması yoktur.

Ölüm nedeniyle intikal eden mal varlıkları üzerinden alınan veraset vergisi Türkiye’de olduğu gibi hali hazırda 18 üye ülkede uygulanmaktadır. Bu üye ülkelerin büyük bir kısmı Türkiye gibi bu servet unsurlarını ayrı bir veraset ve intikal vergisi adı altında vergilendirirken, bazıları farklı vergi kanunları altında vergiyi uygulamaktadırlar.

Hem Türkiye hem de Avrupa Birliğine Üye ülkelerde, bu tür intikaller dolayısıyla beyan edilmesi gereken vergi matrahı bakımından geniş istisnalar ve muafiyetler tanınmıştır. Bu durum genel olarak, miras bırakılan eş, çocuk veya akrabaların hayatlarını rahat bir şekilde idame ettirmelerine yetecek mal varlığının vergi dışı bırakılması şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca bazı istisna ve muafiyetler kamu yararı ve ekonomik etkinliğin devam ettirilmesi gibi amaçları da içinde barındırmaktadır.

Sonuç olarak, ölüm üzerine intikaller dolayısıyla alınan veraset vergisi, dolaysız vergiler içinde çok geniş bir vergi tabanına sahip olmakla birlikte, elde edilen gelir bakımından oldukça düşük bir paya sahiptir. Bu açıdan bakıldığında, servet vergilerinin, özellikle de ölüm nedeni ile intikallerden alınan vergilerin, ülke bütçelerine olan katkılarından ziyade toplum içinde varlıklı kesimin daha ağırlıklı olarak vergilendirilmesine yapmış olduğu katkı ile psikolojik bir rahatlama etkisi yarattığı söylenebilir.

#### KAYNAKÇA

- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 8/6/1959 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 10231 - 15/6/1959
- AKSOY, Ş. (2010), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitapevi, İstanbul
- Angloinfo, (2015), Inheritance Taxes in Belgium, Erişim 2015 <http://brussels.angloinfo.com/information/money/general-taxes/inheritance-tax/>
- Dahl, T. H. and PAASKE A.C., Denmark International Estate Planning Guide Individual Tax and Private Client Committee, Copenhagen, December 2011
- Deloitte, Pocket Tax Guide 2011 Bulgaria, Erişim 2015, [https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Germany/Local%20Assets/Documents/04\\_Steuerberatung/2011/Bulgaria.pdf](https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Germany/Local%20Assets/Documents/04_Steuerberatung/2011/Bulgaria.pdf)
- Deloitte, Taxation and Investment In France 2014, Erişim 2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2014.pdf>
- Copenhagen Economics, Study Tudy On Inheritance Taxes In Eu Member States And Possible Mechanisms To Resolve Problems Of Double Inheritance Taxation In the EU, 25 January 2011, [www.copenhageneconomics.com](http://www.copenhageneconomics.com)
- Copenhagen Economics, Attachment: Survey Of The Domestic Rules On Taxes Levied Upon Death, Erişim 2010, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf)

- ECB, 2013. The Eurosystem household finance and consumption survey – Results from the first wave. Statistics Paper Series no. 2/2013.
- Ernst & Young, (2013), International Estate and Inheritance Tax Guide 2013, www.ey.com
- European Commission (a) 2013. Tax Reforms in EU Member States. Taxation Paper no. 38, Directorate-General for Taxations and Customs Union.
- European Commission (b), 2013. Taxation trends in European Union, 2013 edition
- EU Commission, Cross Country Review of Taxes on Wealth and Transfers of Wealth, Revised Final report EY-October 2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr, erişim 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 11.12.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6000-2548/117305 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 11/03/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6003-157/010239 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 02/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-160[4-2011/75]-801 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 18/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.60/6003- 161-54535 sayılı Özelge www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 23/08/2013 tarih ve 97895701-160.01.03[4-2013/5-1.12.4419]-1323 Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 04/03/2013 tarih ve 46480499-160[6-2012/1122]-27 Sayılı Özelge, www.gib.gov.tr Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 22/05/2013 tarih ve 97895701-160[10-2013/5-1.4.1722]-755 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- Gelir İdaresi Başkanlığı 24/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-005.01-732 sayılı Özelge, www.gib.gov.tr, Erişim Tarihi: 2015
- ING Private Banking, Inheritance tax in the Brussels-Capital Region, Publisher: Philippe Wallez, Erişim Tarihi: 2015, [http://www.privalis.be/xpedio/groups/internet/@public/@internet/@ingbe/@privalis/documents/portalcontent/434775\\_en.pdf](http://www.privalis.be/xpedio/groups/internet/@public/@internet/@ingbe/@privalis/documents/portalcontent/434775_en.pdf)
- ÖNCEL,M., KUMRULU, A. ve ÇAĞAN, N. (2013), Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara
- Schweizer Kobras Lawyers & Notaries, German Inheritance Law and Taxes, 2010, ss.1-8, erişim 2015, www.schweizer.com.au
- YERELİ,A.B., UÇAR, O. Türk vergi Sisteminde Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması, Azerbaycanın Vergi Journali, erişim 2015, www. CutePDF.com