

**ÇEŞİTLİ ÜLKE MEVZUATLARINDA EMLAK VERGİSİ:
TÜRKİYE UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Taha Emre ÇİFTÇİ

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Eylül 2014

DENİZLİ

**ÇEŞİTLİ ÜLKE MEVZUATLARINDA EMLAK VERGİSİ:
TÜRKİYE UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE
ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Doktora Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı**

Taha Emre ÇİFTÇİ

Danışman: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Eylül 2014

DENİZLİ

DOKTORA TEZİ ONAY FORMU

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı doktora programı öğrencisi Taha Emre ÇİFTÇİ tarafından Prof. Dr. İbrahim ORGAN yönetiminde hazırlanan "Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri tarafından 19.09.2014 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş ve Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Erkan KARAYILMAZLAR

Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Prof. Dr. Ersan ÖZ

Doç. Dr. Erkan ÜZÜMEZ

Yrd. Doç. Dr. Neslihan ÇOŞKUN KARADAĞ

Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 25/09/2014 tarih ve ...21/25... sayılı kararıyla onaylanmıştır.

Prof. Dr. Turhan KAÇAR
Müdür

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmalarının yapılması ve bulgularının analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza



Öğrenci Adı Soyadı: Taha Emre ÇİFTÇİ

ÖNSÖZ

İlk olarak hayatım boyunca bana her türlü desteği sağlayan, üzerimde karşılanamayacak emeği olan aileme; gerek doktora eğitim aşamasında, gerekse de tez yazım sürecinde değerli katkılarını esirgemeyen, başta danışman hocam Prof. Dr. İbrahim ORGAN'a, Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR'a ve Prof. Dr. Ersan ÖZ'e; değerli görüş ve önerilerini benimle paylaşan tez savunma jürisi üyeleri, Doç. Dr. Erkan ÜYÜMEZ ve Yrd. Doç. Dr. Neslihan ÇOŞKUN KARADAĞ'a; son olarak, tez çalışmam sürecinde, desteklerini gördüğüm çalışma arkadaşlarıma sonsuz teşekkürlerimi sunmak isterim.

ÖZET

ÇEŞİTLİ ÜLKE MEVZUATLARINDA EMLAK VERGİSİ: TÜRKİYE UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çiftçi, Taha Emre
Doktora Tezi, Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

Eylül 2014, 200 Sayfa

Yerel idareler, kentlerde yaşayan bireylerin ihtiyaçlarını karşılamakla yükümlüdürler. Yerel idareler, bu hizmetleri sağlayabilmek için yeterli gelirlere ihtiyaç duyarlar. Yerel idarelerin bu gelirleri çeşitli şekillerde sağlaması mümkündür.

Emlak vergisi, yerel idarelerin en önemli gelirleri arasında yer almaktadır. Emlak vergisinin konusunu taşınmazlar oluşturmaktadır. Türkiye’de emlak vergisinin, tarh, tahakkuk ve tahsili 1985 yılında sonra belediyelere devredilmesiyle, bu vergi yerel nitelikli bir vergi halini almıştır. Türkiye’de emlak vergisi uygulamasına ilişkin olarak birçok sorun mevcuttur.

Bu çalışmanın amacı, emlak vergisinin; teorik temellerini, tarihsel gelişimini, seçilmiş ülke mevzuatlarını açıklamak ve Türkiye uygulamasında yaşanan sorunları öne çıkarmak ve bu sorunlara çözüm önerileri getirmektir.

Anahtar Kelimeler: Yerel vergi, Mali yerelleşme, Emlak vergisi, Değer tespiti.

ABSTRACT

THE REAL ESTATE IN THE LEGISLATION OF VARIOUS COUNTRIES: THE SOLUTION PROPOSAL FOR THE PROBLEMS THAT OCCURS IN TURKEY PRACTICE

Çiftçi, Taha Emre

M. Sc. Thesis in Public Finance

Supervisor: Prof. Dr. İbrahim ORGAN

September 2014, 200 Pages

Local authorities are obliged to meet the needs of the individuals living in cities. Local authorities, this need sufficient incomes to provide services. It is possible for the local authorities to collect these incomes in several ways.

Real estate tax is one of the most important revenue of the local authorities. The subject of the real estate tax is the properties. The real estate tax became a local characterized tax by means of its' imposition, accrument and collection had transferred to municipalities in 1985. There are too many problems in the implementation of the real estate tax in Turkey.

The purpose of this study is to explain the theoretical basis, historical improvement, legislation of selected countries of the real estate tax and to put forward problems in practices in Turkish tax system, and to propose solutions to these problems.

Keywords: Local tax, Fiscal decentralization, Real estate tax, Valuation.

İÇİNDEKİLER

DIŞ KAPAK SAYFASI	I
İÇ KAPAK SAYFASI.....	II
DOKTORA TEZİ ONAY FORMU	III
BİLİMSEL ETİK SAYFASI	IV
ÖNSÖZ.....	V
ÖZET	VII
ABSTRACT	VII
ŞEKİLLER DİZİNİ	XII
TABLolar DİZİNİ.....	XIII
SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	XIV
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM YEREL VERGİLEME

1.1. VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	4
1.1.1. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı.....	4
1.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Devri.....	6
1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı.....	7
1.1.3.1. Federal devletlerde vergilendirme yetkisi	8
1.1.3.2. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi	9
1.1.4. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi	9
1.2. VERGİLEME	14
1.2.1. Merkezi Vergileme.....	15
1.2.2. Yerel Vergileme	15
1.2.2.1. Yerel vergilemenin gelişimi	15
1.2.2.2. Yerel vergilemenin tanımı ve kapsamı	18
1.2.2.3. Desantralizasyon düşüncesi	22
1.2.2.4. AB entegrasyonu ve yerellik ilkesi (subsidiarite).....	25
1.2.2.5. Tiebout teorisi: ayağıyla oy verme	27
1.2.2.6. Yerel vergilemenin ilkeleri	29
1.2.2.7. Demokrasi ve yerel vergileme	30
1.2.2.8. Özerklik ve yerel vergileme.....	32
1.2.2.9. Ekonomik faktörler ve yerel vergileme	35
1.2.2.10. Etkinlik ve yerel vergileme.....	36
1.2.2.11. Vergi uyumu ve yerel vergileme	38
1.2.2.12. Yerel vergilemenin avantajları ve dezavantajları	40
1.2.2.13. Çeşitli vergilerin yerel vergileme açısından durumu	43
1.2.2.13.1. Gelir vergisi	43
1.2.2.13.2. Genel satış vergisi	44
1.2.2.13.3. İşletme vergileri	45
1.2.2.13.4. Motorlu taşıtlar vergisi.....	45
1.2.2.13.5. Yararlanma vergileri (harç ve benzeri mali yükümlülükler)	46
1.2.2.13.6. Emlak vergisi	47

İKİNCİ BÖLÜM EMLAK VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI

2.1. GENEL OLARAK EMLAK VERGİSİ.....	48
2.2. EMLAK VERGİSİNİN TARİHÇESİ	49
2.3. EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ	51
2.3.1. Emlak Vergisinin Objektif Bir Vergi Oluşu.....	51
2.3.2. Mahalli Bir Vergi Olması.....	52
2.3.3. Gayri Safi Bir Vergi Olması.....	53
2.3.4. Mülklik İlkesinin Uygulanması.....	54
2.4. EMLAK VERGİSİNİN ALINMASINI GEREKTİREN NEDENLER	54
2.4.1. Ödeme Gücü Teorisi	55
2.4.2. Fayda İlkesi	56
2.5. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI	57
2.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Emlak Vergisi.....	57
2.5.1.1. Verginin konusu.....	58
2.5.1.2. Verginin mükellefi.....	58
2.5.1.3. Vergi matrahı	58
2.5.1.3.1. Değerleme	59
2.5.1.4. Verginin muafiyet ve istisnaları.....	59
2.5.1.5. Vergi oranı	60
2.5.1.6. Verginin ödenmesi.....	61
2.5.1.7. Emlak vergisi gelirleri	61
2.5.2. Almanya'da Emlak Vergisi	62
2.5.2.1. Verginin konusu.....	63
2.5.2.2. Verginin mükellefi.....	63
2.5.2.3. Verginin matrahı	63
2.5.2.3.1. Değerleme	63
2.5.2.4. Verginin muafiyet ve istisnaları.....	64
2.5.2.5. Verginin oranı	64
2.5.2.6. Verginin ödenmesi.....	65
2.5.2.7. Emlak vergisinin gelirleri	66
2.5.3. Birleşik Krallık'ta Emlak Vergisi.....	67
2.5.3.1. Verginin konusu.....	68
2.5.3.2. Verginin mükellefi.....	68
2.5.3.3. Verginin matrahı	68
2.5.3.3.1. Değerleme	68
2.5.3.4. Verginin muafiyet ve istisnaları.....	70
2.5.3.5. Vergi oranları	70
2.5.3.6. Verginin ödenmesi.....	72
2.5.3.6. Emlak vergisi gelirleri.....	72
2.5.4. Çin'de Emlak Vergisi	73
2.5.4.1. Verginin konusu.....	73
2.5.4.2. Verginin mükellefi.....	74
2.5.4.3. Emlak vergisinin matrahı.....	74
2.5.4.3.1. Değerleme	75
2.5.4.4. Verginin istisna ve muafiyetleri.....	75
2.5.4.5. Vergi oranları	76
2.5.4.6. Verginin ödenmesi.....	77
2.5.4.7. Vergi gelirleri.....	77
2.5.5. Kanada'da Emlak Vergisi	78
2.5.5.1. Verginin konusu.....	78
2.5.5.2. Emlak vergisinin mükellefi.....	79

2.5.5.3. Vergi matrahı	79
2.5.5.3.1. Değerleme	79
2.5.5.4. Verginin istisnası ve muafiyeti	79
2.5.5.5. Vergi oranları	80
2.5.5.6. Verginin ödenmesi	82
2.5.5.7. Emlak vergisi gelirleri	83
2.5.6 Avustralya’da Emlak Vergisi	83
2.5.6.1. Verginin konusu	84
2.5.6.2. Verginin mükellefi	84
2.5.6.3. Vergi matrahı	85
2.5.6.3.1. Değerleme	85
2.5.6.4. Verginin istisna ve muafiyetleri	85
2.5.6.5. Vergi oranları	86
2.5.6.6. Verginin ödenmesi	86
2.5.6.7. Emlak vergisi gelirleri	86
2.5.7 Danimarka’da Emlak Vergisi	87
2.5.7.1. Verginin konusu	88
2.5.7.2. Verginin mükellefi	88
2.5.7.3. Verginin matrahı	88
2.5.7.3.1. Değerleme	88
2.5.7.4. Verginin istisna ve muafiyetleri	89
2.5.7.5. Verginin oranı	89
2.5.7.6. Verginin ödenmesi	90
2.5.7.7. Emlak vergisi gelirleri	91
2.5.8. Rusya’da Emlak Vergisi	92
2.5.8.1. Verginin konusu	93
2.5.8.2. Verginin mükellefi	93
2.5.8.3. Verginin matrahı	93
2.5.8.3.1. Değerleme	93
2.5.8.4. Verginin istisna ve muafiyetleri	94
2.5.8.5. Verginin oranı	94
2.5.8.6. Verginin ödenmesi	95
2.5.8.7. Emlak vergisi gelirleri	95
2.5.9. Seçilmiş Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamalarının Analizi	96

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI VE UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

3.1. OSMANLI DEVLETİNDE UYGULANAN EMLAK VERGİSİ	99
3.2. TÜRKİYE CUMHURİYETİNDE UYGULANAN EMLAK VERGİSİ	103
3.3. TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI	106
3.3.1. Emlak Vergisinin Konusu	106
3.3.2. Emlak Vergisinin Mükellefi	108
3.3.2.1. Emlak vergisinde mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi	109
3.3.3. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisna	110
3.3.4. Emlak Vergisinde Matrah	112
3.3.4.1. Türkiye’de emlak vergisinde uygulanan değer tespiti	115
3.3.4.2. Türkiye’de emlak vergisi kanununda değer tespiti	117
3.3.4.2.1. Matraha esas emlak vergi değeri	118

3.3.4.2.2. Arsaların emlak vergisi değerinin belirlenmesi	119
3.3.4.2.3. Arazilerin emlak vergisi değerinin belirlenmesi	121
3.3.4.2.4. Birim değerleri tespit eden takdir komisyonları ve merkez komisyonu	126
3.3.4.2.5. Binaların emlak vergisi değerinin belirlenmesi	129
3.3.4.2.6. Arsa- arazi takdir komisyonlarının hukuki yapısı.....	132
3.3.4.2.7. Takdir komisyonu kararlarının hukuki niteliği	134
3.3.4.2.8. Takdir komisyonları kararlarına karşı itiraz ve dava yolları.....	136
3.3.4.2.9. Vergilendirme yetkisinin devri kapsamında takdir komisyonları yetkisinin değerlendirilmesi.....	139
3.3.5. Emlak Vergisinde Oran	140
3.3.6. Emlak Vergisinde Tarh, Tahakkuk ve Ödeme	142
3.3.7. Emlak Vergisinin Belediye Gelirleri İçindeki Yeri.....	144
3.3.8. Emlak Vergisi Sisteminde Yetkili Kurumlar	149
3.3.9. Türkiye’de Uygulanan Emlak Vergisine İlişkin Sorunlar.....	151
3.3.9.1. Emlak vergisine ilişkin takdir komisyon üyeleri	152
3.3.9.2. Arsa ve binaların vergi değerine esas alınacak olan cadde veya sokak hususu	154
3.3.9.3. Taşınmazların değerlendirilmesi için mevzuat bütünlüğü olmayışı.....	155
3.3.9.4. Veri toplamada yaşanan sorunlar.....	156
3.3.9.5. Tapu ve kadastro sisteminden kaynaklanan sorunlar	157
3.3.9.6. Emlak vergisi oranları.....	159
3.3.9.7. Emlak vergisi muafiyet ve istisnaları	160
3.3.9.8. Yeniden değerlendirme oranları.....	161
3.3.9.9. Bina birim metrekare normal maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorun	163
3.3.9.10. Emlak vergisinde zamanaşımı	164
3.3.9.11. Emlak vergisi değerinin diğer vergi ve kamu alacaklarına olan etkisi	165
3.3.9.12. Emlak vergisi gelirlerinin analizi ve etkinlik sorunu.....	167
3.3.9.13. Seçilmiş bazı iller arasında emlak vergisi için vergi gayretinin değerlendirilmesi	172
SONUÇ	176
KAYNAKLAR	185
ÖZGEÇMİŞ	200

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1. Danimarka Yerel Yönetim Gelirleri	91
Şekil 2. Yıllar İtibariyle Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranlarının Ortalama ile Karşılaştırılması.....	174

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. ABD’de Uygulanan Yıllık Arazi ve Emlak Vergisi	58
Tablo 2. ABD Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	62
Tablo 3. Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsıla İçerisindeki Payı (%)	67
Tablo 4. 2014/2015 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları	69
Tablo 5. İngiltere Değer Aralıkları	71
Tablo 6. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH’ya Oranı	72
Tablo 7. ÇİN Emlak Vergisi Gelirleri Toplamı (Milyon NT\$)	78
Tablo 8. Ontario Eyaleti Tarafından Belirlenen Adil Dağılım Aralıkları	81
Tablo 9. Toronto İli 2014 Yılı Vergi Oranları	82
Tablo 10. Emlak Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı (\$)	83
Tablo 11. Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsıla İçerisindeki Payı (%)	83
Tablo 12. Avustralya Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsıla İçerisindeki Payı (%)	87
Tablo 13. Danimarka Değerleme Döngüsü.....	89
Tablo 14. Danimarka Emlak Değer Vergisi Oranları (%)	90
Tablo 15. Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsıla İçerisindeki Payı	92
Tablo 16. Rusya Emlak Vergisi Oranları (%).....	95
Tablo 17. Rusya 2010 Yılı Emlak Vergisi Gelirleri	95
Tablo 18. Seçilmiş Ülkelerde Emlak Vergisinin Konusu, Matrahı, Yeniden Değerleme Sıklığı ve Oranı	96
Tablo 19. Seçilen Ülkelerde Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla İçerisindeki Payı	98
Tablo 20. 2014 Yılı Denizli İlinde Bazı Taşınmazların Örnek Değerleri.....	116
Tablo 21. Asgari Ölçüde Arazi Metrekare Birim Değeri (Kr).....	125
Tablo 22. İnşaat Türlerine Göre Aşınma Payları	131
Tablo 23. Emlak Vergisi Oranları	141
Tablo 24. Bütçe Gerçekleşmeleri (2010-2012).....	146
Tablo 25. Gelir Kalemlerine Göre Mahalli İdarelerin Gelirleri (2008-2012) (1.000 TL).....	148
Tablo 26. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Dağılımı (2012 yılı).....	149
Tablo 27. 2006-2012 Yılları Arasında Belediye Vergi Gelirlerinde Değişim.....	149
Tablo 28. 2009-2013 Yılları İtibariyle Yeniden Değerleme Oranları.....	162
Tablo 29. Belediyelerin Gelir Yapısı ve Gelişimi, % Dağılımı (1994-2005)	168
Tablo 30. Belediyelerde Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL). 169	
Tablo 31. Belediyelerde Vergi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL).....	169
Tablo 32. Belediyelerde Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL).....	170
Tablo 33. Denizli ili Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Bin TL).....	170
Tablo 34. Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Belediye Sayıları	171
Tablo 35. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahakkuk Tutarları.....	172
Tablo 36. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahsilat Tutarları.....	173
Tablo 37. Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranları	174
Tablo 38. Türkiye’de Yıllar İtibariyle Vergi Gayreti Oranları	175

SİMGE VE KISALTMALAR DİZİNİ

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BKK	Bakanlar Kurulu Kararları
Bkz	Bakınız
C.	Cilt
DKK	Danimarka Kronu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
E.	Esas
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GSYİH	Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
GYO	Gayrimenkul Yatırım Ortakları
IVSC	Uluslararası Değerleme Standartları Komitesi (International Valuation Standards Council)
İİBF	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
K.	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
Md	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
M.Ö.	Milattan Önce
NT	Yeni Tayvan Doları
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Cooperation and Development)
RMB (Ren Min Bi)	Yuan
S.	Sayı
SAT	Devlet Vergi İdaresi (State Administration of Taxation)
SBF	Siyasal Bilgiler Fakültesi
SKAT	Danimarka Vergi Yetkilileri
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TAKBİS	Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi
TESEV	Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etütler Vakfı
TKMP	Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi
TL	Türk Lirası
vb	ve benzeri
VOA	Değerleme Ofis Ajansları (Valuation Office Agency)
VUK	Vergi Usul Kanunu
\$	Amerikan Doları

GİRİŞ

Devletler, belirli toprak parçası alanı içerisinde egemenlikleri olan ve topluluklarının ortak nitelikteki hizmetlerini karşılamak için kurulmuş olan tüzel kişiliklerdir. Devletler bu kamusal ihtiyaçları karşılayabilmek için belirli kaynaklara ihtiyaç duymakta ve bu amaçla, egemenlik gücünden aldıkları vergilendirme yetkilerini kullanarak, gerçek ve tüzel kişilere vergi ve benzeri mali sorumluluklar yüklemektedirler.

Devletlerin vergilendirme yetkilerine dayanarak, gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız ve zora dayalı alınan vergiler, devletlerin kamu hizmetlerinin finansmanında en önemli gelir kaynaklarından biridir. Devletler vergilerden sağladıkları mali kaynakları, kamu harcamasına dönüştürerek bir ekonomik değer ortaya çıkarmaktadır. Devletler, vergileri kullanarak ekonomik faaliyetler gerçekleştirmekte, ayrıca kaynak ve gelir dağılımını etkileyebilmektedir.

Vergiler ekonomik kaynağına göre; gelir, harcama ve servet vergileri olarak sınıflandırılır. Bu sınıflandırma, vergilerin gelirden mi, giderden mi, yoksa servetten mi alındıklarını belirlemek için yapılır. Bu ayırım içerisinde yer alan ve tez açısından önem teşkil eden emlak vergisi ise, mülkiyet üzerinden alınan bir servet vergisidir.

Servet ödeme gücünün bir göstergesidir. Bu bağlamda malvarlığı unsurlarından biri olan taşınmazlar, servet vergisi kapsamına dâhil olmuşlardır. Taşınmazlar, servet üzerinden alınan vergilerden biri olan emlak vergisinin de konusunu oluşturmaktadır.

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ekonomik değerleri üzerinden alınır. Ayrıca emlak vergisi, özel nitelikli, dolaysız ve objektif bir servet vergisi olmakla birlikte, geçmişi bakımından oldukça eski ve uygulama alanı geniş olan bir vergidir.

Emlak vergisi uygulaması başlangıcı, arazi vergisi ile birlikte çok eski zamanlara dayanmaktadır. Eskiden toprağın sahipliği ve kullanımı toplum yaşamında oldukça önemli bir yer teşkil etmiştir. Araziler üzerinden alınan vergiler, özellikle savaş ve kriz dönemlerinde ortaya çıkan ve sadece ekonomik gerekçelere dayanan bir vergi olmuştur.

Günümüzde emlak vergisinin uygulanması, sadece mali gerekçelere dayanmamakta, bu verginin aynı zamanda idari ve sosyal bir amaçlarının olduğu bilinmektedir. Bu verginin mali amacı, kamu giderlerini karşılamak üzere kamu geliri sağlamaktır. Sosyal amacı, gelir ve servet dağılımındaki adaleti sağlamak; idari amacı ise, kamu idarelerinin, mükelleflerin emlak vergisine olan gayretinin arttırılmasını sağlayarak, kamusal denetim işlevi ile birlikte vergi kayıplarını azaltmaktır.

Emlak vergisinin kullanım şekli, devletlerin sosyal, kültürel, tarihi, siyasi, ekonomik ve idari yapılarına göre değişebilmektedir. Federal devletler, emlak vergilerini genellikle eyaletler üzerinden yürütmektedir. Bazı federal devletler ise, eyalet yasaları ile emlak vergisinin yönetimini yerel idarelere devretmişlerdir. Üniter devletlerde ise, emlak vergisinin yasal çerçevesi yasama organı tarafından belirlenmekte, yerel yönetimler yasa ile kendilerine verilen yetkiler çerçevesinde bir takım vergisel işlemleri yapabilmektedir.

Türkiye’de uygulanan emlak vergisi, yerel nitelikli bir vergi özelliği taşımaktadır. Türkiye’de emlak vergisi tarhı ve tahsilâtı 1986 yılından beri belediyeler tarafından yürütülmektedir.

Türkiye’de emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değeri, taşınmazların vergi değeridir. Emlak vergisinin mükellefleri, taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa tasarruf eden kişilerdir.

Türkiye’de emlak vergisinin uygulanması sürecinde birçok sorun ortaya çıkmıştır. Bu sorunlarda en önemlilerinden biri verginin matrahı ile ilgilidir. Emlak vergisinin matrahı taşınmazların vergi değerleridir. Vergi değerini belirleyebilmek için arsa ve arazinin metrekare değeri ve binaların normal inşaat maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Arsa ve arazi metrekare değerleri, belediyeler tarafından oluşturulan takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Binaların ise normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilmektedir. Bu değerlerin tespitinin, piyasa değerlerinden farklılık göstermesinin temelinde birçok sorunun da varlığı bilinmektedir. Bu sorunlardan bazıları; değerlendirme sürecinde uzman kişilerden yararlanılmaması, bina inşaat maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorunlar, taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi, yeniden değerlendirme oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarını yansıtamaması gibi

nedenler gösterilebilir. Ayrıca, emlak vergisinin oranlarının vergiye konu olan taşınmazların, niteliğini, konumlarını, bölgelerin gelişmişlik yapılarını, kamusal hizmetlerden yararlanma derecelerini kavramaktan uzak olması, vergi muafiyet ve istisna kapsamının oldukça geniş olması, emlak vergisi gelirlerinin düşük olması gibi birçok sorun alanı da tespit edilmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde, yerel vergileme kavramı ele alınacaktır. Bu bölüme verginin alınmasına temel teşkil eden vergilendirme yetkisi ile başlangıç yapılacak, vergileme özelinde yerel vergileme ve bağlantılı olduğu konular ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

İkinci bölümde, emlak vergisinin tarihsel gelişimi, özellikleri ve bu verginin alınmasını gerektiren nedenler açıklanacaktır. Ayrıca, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Birleşik Krallık, Almanya, Çin, Kanada, Avustralya, Danimarka, Rusya gibi seçilmiş bazı ülkelerde emlak vergisi uygulaması incelenecek ve bu ülkeler arasında bir karşılaştırma yapılacaktır.

Üçüncü bölümde ise, emlak vergisinin Osmanlı Devletinden günümüze kadar olan tarihsel gelişimi açıklanacak, Türkiye’de mevcut Emlak Vergisi Kanunu mevzuatı incelenecektir. Ayrıca, emlak vergisi uygulamasından kaynaklanan sorunlar ortaya çıkarılacak, emlak vergisi gelirleri ile ilgili değerlendirme yapılacak ve bazı seçilmiş olan illerde vergi gayreti analizi incelenecektir.

Çalışmanın sonuç kısmı için, Türkiye’de uygulanan emlak vergisinin sorunlarına ilişkin çözüm önerileri ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

YEREL VERGİLEME

1.1. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletler, egemen oldukları sınırlar içerisinde insan topluluklarının ortak ihtiyaçlarını karşılamaktadırlar. Bu ihtiyaçların karşılanması için devletlerin belirli gelir elde etmeleri gerekmektedir. Devletler bu gelirleri en önemli finansman kaynağı olan vergilerle karşılamaktadırlar. Devletlerin bu mali kaynağı sağlayabilmesi için vergilendirme yetkisini kullanması gerekmektedir.

Devletin vergilendirme yetkisi, egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten ortaya çıkmaktadır. Devletin varlığını ve egemenliğini sürdürebilmesi için, mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Bu nedenle devlet, hukuki ve fiili gücünü kullanarak vergi almaktadır. Sosyal bir devletin gereği olan vergi alma, bir hak ve yetki olarak kalmamakta, devletin fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için bir görev olgusunu taşımaktadır¹.

Devletin sahip olduğu egemenlik gücü, zorlama yetkisine başvurmasının gerekçesini oluşturmaktadır. Vergi alma konusunda uygulanan bu yetkiyi, devlet gerçek ve tüzel kişiliklerin gelir, harcama ve servet gelirleri üzerinden gerçekleştirmektedir.

Vergilendirme yetkisinin hukuki niteliği de zaman içerisinde devlet anlayışına ve biçimine göre değişmiştir. Onyedinci yüzyılda egemen olan jandarma devlet anlayışı sistemine göre, vergilendirme yetkisi, mutlak ve sınırsız bir yetkidir. Liberal devlette ise, vergilendirme için karşılık ve mübadele esası hâkimdir. Ondokuzuncu yüzyılda ortaya çıkan kolektivist devlet anlayışı içinde vergilendirme yetkisi, fedakârlık ve ulusal görev kavramları ile açıklanmıştır².

1.1.1. Vergilendirme Yetkisinin Kapsamı

Vergilendirme yetkisi, devletlerin ülkesi üzerinde var olan egemenlik gücüne dayanarak, vergi alma konusunda sahip oldukları hukuki ve fiili güçtür³. Demokratik

¹ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *Vergi Dünyası*, İstanbul, Mart- 1985, S. 43, ss. 65-76, s. 66.

² Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara 2013, s.33.

³ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.* s. 33.

ülkelerde devlet, vergilendirme yetkisini, kamu harcamalarını gerekli kıldığı giderleri karşılamak için kullanır⁴. Ayrıca bu durum devletin ekonomik ve sosyal amaçla yaptığı giderleri de kapsayacak şekilde, sosyal hukuk devlet sisteminin de gereğidir.

Dar anlamda vergilendirme yetkisi, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kamu tüzel kişilerinin, kamu gelirleri içerisinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkilerini içerir. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkiyi kapsar⁵.

Devletin vergi alma konusunda hukuki ve fiili gücünü ifade eden vergilendirme yetkisi sınırsız değildir⁶. Bu yetki, kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmesi, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan vergilendirme yetkisinin hukuki devlet ve sosyal devlet ilkeleri açısından çeşitli sınırları vardır.

Vergilendirme yetkisinde kullanımında sorun, devletlerin bu yetkiyi kullanıp kullanmamakta değil, bu yetkinin ne ölçüde kullanıldığıyla ilgilidir. Bu nedenle yetkinin sınırının çok iyi belirlenmesi gerekmektedir⁷.

Pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan temel unsurları ise, devletlerin anayasalarındaki vergilendirmeye ilişkin kurallardır⁸. Hukuk devleti ilkesini benimsemiş bir ülkede, vergilendirme yetkisi anayasa ve kanunlara, yani hukuk kurallarına uygun kullanılması zorunluluğu vardır. Ayrıca devlet, vergilendirme yetkisini kullanarak ekonomiye müdahale edebilmektedir⁹. Yani devlet ekonomiye müdahale ederek gelir ve servet dağılımını adil bir duruma getirmeye çalışarak, sosyal bir devlet olmanın gerekliliğini de sağlamaktadır.

Vergilendirme yetkisi genel olarak anayasalarda sınırlanmaktadır. Bu yetki sınırlaması ise, bazı ilkelere bağlanabilmektedir. Mesela, Türkiye Anayasa'sı

⁴ Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi, Konferansları*, 37. Seri, 1996/1997, s. 269.

⁵ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 5.

⁶ Z. Arıkan, a.g.m. s. 269.

⁷ Hüseyin Bayraklı/Hakkı Odabaş, "Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, C.2, S. 1, 2000, s. 42.

⁸ Özhan Ç. Uluatam/Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara 2001, s. 17.

⁹ Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul 1984, S.33, s. 3.

kapsamında vergilendirme yetkisini sınırlandıran hükümlerin, bazı ilkelere dayandırıldığı görülmektedir. Türkiye Anayasa'sı 73. md. Vergi Ödevi başlığı altında dört fıkranın varlığı söz konusudur. Birinci fıkra, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”, vergilemede genellik, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri bağlamında, vergi alan tarafı sınırlama yoluna girmiştir. İkinci fıkra, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” şeklinde açıklanarak, vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine vurgu yapılmış, ayrıca vergilemenin sosyal amacı açısından yasama organını yönlendirici işlevde bulunarak vergilendirme yetkisi sınırlandırılmıştır. Üçüncü fıkra, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.”, hükmünde, vergilemenin kanunilik ilkesine atıf yapılmış ve vergilendirme yetkisini yasama organına vererek, diğer organlar tarafından yürütülmesini ortadan kaldırmıştır. Dördüncü fıkra ise, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.” vergilendirme yetkisini belirli şartlar içerisinde yürütme organına devri söz konusudur. Burada yasallık ilkesi yumuşatılarak, yürütme organına düzenleme yetkisi verilmektedir. Yine bu fıkra da vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı görülmektedir.

1.1.2. Vergilendirme Yetkisinin Devri

Egemenlik gücüne sahip olan devletler, mali egemenlik dâhilinde vergilendirme yetkisini elinde bulundururlar. Ancak devletler, yönetim şekillerine göre değişmekle birlikte, bu yetkiyi, diğer alt kamu tüzel kuruluşlarına devredebilmektedir. Vergilendirme yetkisinin devri, kural olarak ülkelerin anayasalarında düzenlenmektedir¹⁰.

Vergilendirme yetkisi genel olarak yasama organına ait olmakla birlikte, ekonomik ve teknik gelişmelere uyum sağlanması bakımından hızlı karar alma gereksinimlerine dayanarak, vergilendirme yetkisini belirli sınırlar dahilinde yürütme organına devredebilmektedir¹¹.

¹⁰ Bkz. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 73/4.

¹¹ Fatih Saraçoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3/2003, s. 175.

Dünyada devletler iki şekilde yapılandırılmıştır: Bunlardan birincisi, üniter devlet, diğeri ise federal devlet yapılanmasıdır. Üniter devletlerde, yasama, yürütme ve yargı organlarına ilişkin yetkiler devlete aittir. Ancak, bu görevlerin tamamı tek merkezden idaresi oldukça zordur. Yani, üniter devletler yerine getirmekle yükümlü oldukları görev ve yetkileri merkeze bırakmakta, ancak, idari bakımdan bazı yetkiler merkezi idare dışından kalan kuruluşlara, denetim dâhilinde dağıtılmaktadırlar¹². Buna göre üniter devletlerde vergilendirme yetkisi, merkezi devlet ile mahalli idareler arasında kullanılabilir¹³.

Federal devletlerde ise, merkezi idare ile yerel idare arasında federe devlet yer alır. Bu tür devlet yapılanmalarında, federal devlet sahip olduğu siyasi gücün bir kısmını federe devletlere bırakır. Federal devletlerde vergilendirme yetkisinin devri, federe devletler ile yerel idareler arasında gerçekleşir¹⁴.

Vergilendirme yetkisi, devlet tarafından tek elden kullanılacağı gibi, yerel idarelere de devredilebilir. Bu çeşit yetki devrine ilişkin kurallar da genellikle anayasalarda yer alır. Bu durum ise, anayasal yetki devri ile tanımlanabilir.

Vergiye ilişkin kurallar koymak, değiştirmek ve kaldırmak yasama organına aittir. Ancak anayasal yetki devri koşulları varsa, yürütme organı da yetkili kılınabilir¹⁵. Mesela Türkiye’de vergilendirme yetkisi Anayasa tarafından tanınan hakla birlikte yasama organına aittir. Anayasa’nın 73. md. 3. fıkrasında “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla koyulur, değiştirilir ve kaldırılır” hükmü ile yasama organına tanınan yetki; 73. md. 4. fıkra hükmü “ ile bazı sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kurulu’na devredildiği görülmektedir. Yasama organı tarafından verilen bu yetki sınırlı bir yetkidir. Yani yeni bir vergi konulması gibi bir yetki söz konusu değildir.

1.1.3. Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı

Gerek üniter devletlerde gerekse de federal devletlerde vergilendirme yetkisinin kullanımı oldukça farklılık gösterebilmektedir. Bu farklılığın en temel

¹² M. Kamil Mutluer/Erdoğan Öner, *Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı İstanbul, Aralık 2009, s. 59.

¹³ Z. Arıkan, a.g.m. s. 274.

¹⁴ N. Çağan, a.g.e. s. 8.

¹⁵ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, a.g.e. s. 34.

nedenlerinden birisi de, devletlerin yapısal özelliklerindeki ayırımdır. Yapısal farklılıklardan kasıt, her iki yönetim şeklinin de yapısal özelliklerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Örneğin federal bir devletin, kendi bünyesi içinde bile, yani federal devletle federe devletlerin ayrı anayasa ve ayrı vergilendirme yetkilerine sahip olmaları birçok farklılıklara neden olmaktadır. Ancak, tüm ülkelerde vergilendirme yetkisinin kullanım şekli, özellikleri ve sınırları anayasalarda belirlenir¹⁶.

Merkezi devletlerde siyasal iktidar birlik gösterir. Federal devletlerde ise, egemenliğin içerdiği yetkiler, federal devlet ile federe devletler arasında paylaşılarak kullanılır. Vergilendirme yetkisi açısından da aynı paylaşım söz konusu olmaktadır. Yetki bölüşümünde kurallar, devletlerin anayasalarında yer almaktadır¹⁷.

1.1.3.1. Federal devletlerde vergilendirme yetkisi

Federal devletlerde vergilendirme yetkisi, federal devlet, federe devletler ve yerel idareler arasında kullanılır. Milli ekonomi politika aracı olan gelir ve kurumlar vergisi federal devlet tarafından kullanılır. Satış ve harcama vergileri federe devletler tarafından kullanılırken; yerel nitelikli vergiler ise, yerel idareler tarafından kullanılmaktadır¹⁸.

Federal ülkelerde vergilendirme yetkisi anayasalarda belirlenmiştir. Yani anayasalara göre eyaletlere ve yerel idarelere yetki paylaşımı ve/veya devri söz konusudur. Yine yönetimlerarası kamu gelirlerinin paylaşımı da anayasalarda açıklanmıştır. Federal devletlerde de mali kaynak paylaşımı, devletlerin siyasi, ekonomik ve tarihi nedenlerine göre değişiklik gösterebilmektedir¹⁹.

Federal devletlerde, yerel idarelere vergilendirme yetkisi devri belirli sınırlar içerisinde yapılmaktadır. Federal devletlerin, vergi koyma veya tarh, tahakkuk ve tahsil yetkileri yerel idarelere belirli sınırlar dâhilinde verilmiştir²⁰.

¹⁶ Z. Arıkan, a.g.m. s. 271.

¹⁷ N. Çağan, a.g.e. s. 57.

¹⁸ Z. Arıkan, a.g.m. s. 274.

¹⁹ Haluk Egeli/Funda Diril, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi", *Sayıştay Dergisi*, 2012 Ocak-Mart, S. 84, s. 30.

²⁰ N. Çağan, a.g.e. s. 58.

1.1.3.2. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi

Üniter devlet yapılarında ikili bir yönetim sistemi vardır. Bu yönetim sisteminin iki ayrı örgütlenmesi; merkezi yönetim ve yerel yönetimlerdir. Bu iki birim arasında yetki kullanımı ülkelerin tarihi, siyasi, kültürel ve ekonomik yapılarına göre değişiklik gösterebilmektedir. Buna göre, ülkelerin merkezi yönetiminin baskın karakter taşıması durumunda merkezden yönetimli üniter devlet; yerel yönetimlerin etkin ve etkili olması durumunda da yerinden yönetimli üniter devlet yapılanmasından söz edilmektedir²¹.

Üniter devlet, yasama, yürütme ve yargı organlarını merkezi olarak bünyesinde toplayan bir devlet sistemidir. Her ülkenin yapısal koşulları farklılık göstermekle birlikte, yerel yönetimlerin mali özerkliği de farklı boyutlarda değerlendirilmektedir. Günümüz üniter devletlerinde, temel vergilerin (gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV) büyük bir kısmı merkezi yönetimin elinde bulunmakta, sadece vergilerin tahsil yetkisi yerel yönetimlere bırakılmaktadır²².

Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi, merkezi idare ile yerel idare arasında kullanılmaktadır. Üniter devletlerde merkezi idare, yerel idareler tarafından yapılacak olan hizmetlerin mali kaynaklarını yasa ile belirlemektedir. Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi ağırlıklı olarak merkezi yönetimde toplanmaktadır. Bu bağlamda, mali yükümlülüklerle ilişkin olarak yetki kullanımı/devri oldukça kısıtlıdır²³.

1.1.4. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi

Devletler, belirli sınırlar dâhilinde yaşayan insan topluluğunun genel nitelikteki ihtiyaçlarını kamu hizmetleri ile karşılamaktadır. Devletler bu ortak nitelikteki ihtiyaçların bir kısmını merkezden bir kısmını da yerel düzeyde oluşturulan örgütler aracılığıyla yerine getirmektedir. Yerel düzeyde oluşturulan örgütler, yerel halkın oylarıyla seçilen, genel karar organı tarafından, belirli yasal sınırlar dâhilinde kamu hizmetlerini yürütmektedir²⁴.

²¹ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)*, Beta Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onbeşinci Bası, 2012, s. 143.

²² İrfan Türkoğlu, “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği”, <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=1187>, (12.08.2014).

²³ H. Egeli/F. Diril, a.g.m. s. 29.

²⁴ Nagihan Talat Arslan, “İdari ve Mali Paylaşım Açısından Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkileri”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:33, Ekim 2005, s. 190.

Halkın ortak ihtiyaçlarının merkezi ve yerel örgütler ile hangi hizmetlerin hangi organlar tarafından yerine getirileceğinin tespiti önem arz etmektedir. İnsan ihtiyaçlarının sınırsız olması, devletin üzerine düşen görevlerin nicelik ve nitelik açısından fazla olması, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulması açısından yerel idarelere örgütlenmelerinin önemi daha da artmaktadır²⁵.

Özellikle kentleşme ile birlikte yerel idarelerin görev ve sorumlulukları artmakla birlikte gelirlerinin de artması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tarihsel süreç içerisinde yerel yönetimlerin vergi gelirleri, sadece tek bir vergiye (emlak vergisi) dayanırken, günümüzde bu vergiye ek olarak işletme ve işlem vergisi gibi vergiler yerel yönetimlerin gelirleri arasında yer almıştır²⁶.

Yerel yönetimler, vergiye olan gereksinimlerinin artması ile birlikte, vergileme ile alakalı olarak yetkilerinin olup olmaması hususunda farklı yaklaşımlara sahiptirler²⁷. Bazı devletler, yerel idarelerin vergilendirme yetkilerine sahip olması gerektiğini kabul ederken, bazı devletler buna izin vermemektedir. Bazı devletlerse bu iki karşıt yöntemin dışında, vergi matrahını ya da vergi oranını belirlemek için kısmi yetki devrini kabul etmişlerdir. Merkezi idare ile bölgesel devlet ve/veya yerel idarelerin toplam vergi gelirlerinden aldıkları paylar, sosyal, tarihi, kültürel, ekonomik ve idari yapılarına göre ülkeden ülkeye değişebilmektedir²⁸.

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki mali ve idari ilişkiler, ülkelerin yönetim sistemlerine göre değişebilmekle birlikte, sosyo-kültürel, siyasi ve ekonomik yapılarına göre belirleyici olabilmektedir. Örneğin, eski Sovyetler Birliği'nde yerel birimler merkezi idareye bağımlı olarak görev yapmışlardır. İngiltere'de ise yerel idareler, görev ve yetkilerini kendi yapısı içerisinde bağımsız olarak yerine getirmişlerdir²⁹.

²⁵ N. T. Arslan, a.g.m. s. 190.

²⁶ Semih Öz, "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt,67, No.4, 2012, s. 64.

²⁷ Merkezi idare kamusal mal üretiminde ölçek ekonomilerinden faydalanırken; diğer tarafta küreselleşme ile birlikte, merkezi devlete yüklenen görev tanımında değişiklik olması ve devletin küçülmesi gerektiği yönündeki düşünce ve uygulamaların uzantısı olarak, merkezi hükümetin birçok yetki ve gücünü uluslararası bölgesel kuruluşlara devrettiği ve ülke düzeyinde kamu hizmetleri yerine getirecek kamu kuruluşu olarak yerel yönetimlerin ön plana çıktığı yönünde yaklaşımlarda bulunmaktadır. Bkz, S. Öz, a.g.m. s. 67.

²⁸ S. Öz. a.g.m. s.65.

²⁹ N. T. Arslan, a.g.m. s. 194.

Devlet hangi şekilde olursa olsun vergi alma yetkisi sadece kamu tüzel kişileri tarafından kullanılabilir. Devlet en büyük kamu tüzel kişisi olduğundan bu yetkiyi kendisi kullanmakla birlikte, daha alt kamu tüzel kişilerine bu yetkiyi devredilmektedir. Daha alt kamu tüzel kişilerinden birisi de yerel idarelerdir. Yerel idareler devlet tarafından aldıkları vergilendirme yetkisi ile belirli sınırlar içerisinde bu yetkiyi kullanabilirler. Yerel idareler, kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olurlar³⁰.

Yerel vergi, yerel meclisler tarafından kabul edilen, yerel idarenin sınırları ile belirli, yerel bütçeye ait ve vergilendirilebilen bir şey nedeniyle ödenen bir vergidir. Yerel idarelerin yetkileri az ya da çok olabilir. Bazı ülkelerde yerel meclislerin belirli ölçülerde vergi oranlarını ve toplama usullerine karar verme yetkisi vardır³¹.

Federal devletlerde, merkezi idare ile yerel idare arasında federe devlet yer alır. Bu tür devlet yapılanmalarında, federal devlet sahip olduğu siyasi gücün bir kısmını federe devletlere bırakır. Ancak burada federe devletler mahalli idare olarak kabul edilmez, mahalli idareler federe devletlere bağlı birer hizmet birimleri olarak kabul edilirler³². Federal sistemlerde, merkezi idare ile yerel idareler arasında olan ilişkiler anayasalar ile güvence altına alınmaktadır. Federal hükümet yerel yönetimlerin maliyesinin sorumluluğunu temel olarak eyaletlere bırakmaktadır. Yerel yönetimlerin mali yetkileri ve özerklikleri eyaletlere göre değişmekle birlikte, sürekli olarak mali yetkiler verilebilmektedir³³.

Üniter devletlerde yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi anayasal sınırlar dâhilinde söz konusu olmuştur. Yani anayasal yetki devri şartlarının varlığı halinde, yerel yönetimler devredilen yetkinin kapsamına göre vergilendirme yetkisine sahip olabilmektedirler. Bu yetkinin üniter devlet sistemlerinde salt bir şekilde yerel yönetimlere devredilmesi mümkün olmamıştır. Vergi kaynaklarının ayrılması ile yerel yönetimler kısmen de olsa vergilendirme yetkilerini kullanma olanakları sağlanmıştır.

³⁰ Z. Arıkan, a.g.m. s. 271.

³¹ Z. Arıkan, a.g.m. s. 274.

³² M. K. Mutluer/E. Öner, a.g.e. s. 59.

³³ Halil Kalabalık, *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.477.

Bu sistemde merkezi idarenin yürüttüğü vergiler dışında kalan yerellik niteliği taşıyan vergiler yerel yönetimlere bırakılmaktadır³⁴.

Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi asli nitelik taşırken, yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ise devredilen nitelik taşımaktadır. Yani yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi kanunla verilen bağlı yetkidir. Türkiye’de vergilendirme yetkisi, yasama organına verilmekle birlikte belirli sınırlar dâhilinde yürütme organına devredilmiştir. Yürütme organının sahip olduğu yetki vergilendirme ile ilgili idari işlemler yani “bağlı yetki”dir³⁵.

Türkiye’de 1948 yılında uygulamaya konulan 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nda, belediye meclislerine yasada alt ve üst sınırları verilen maktu vergi, resim ve ücreti belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak, 1924 Anayasası’nın 85. md. “Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapıncaya kadar alınabilir.” hükmü yer almaktadır. 5237 sayılı kanunun hükmü neticesinde verilen yetki, Anayasa aykırılık teşkil eden bu kanun, Anayasa Mahkemesi gibi denetleyici bir kurumun olmaması, hiyerarşiye aykırı bir durumu ortaya çıkarmaktadır³⁶.

1961 Anayasası’nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, anayasal denetim mekanizması olan Anayasa Mahkemesi kurumu oluşturulmuştur. 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun bazı hükümleri, 1924 Anayasası’nın uygulandığı dönemden farklı olarak 1961 Anayasası döneminde iptal edilmiştir. Buna bir örnek verecek olunursa; 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 21. md. üçüncü fıkrasına göre; “Bu levhalardan Belediye Meclislerince düzenlenen tarifeye göre yıllık bir resim alınır” hükmüyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi resim tutarlarının belediyelerce belirlenmesi neticesinde 29.3.1966 tarihli ve E.1965/45, K: “1966/16 Sayılı Kararında yasama yetkisinin devredilemeyeceği gerekçesiyle iptal kararı vermiştir. Bu iptal kararının gerekçesine göre; 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 21. md. Levha resminin konusunu ve mükellefleri ile ilgili bilginin verilmesine karşın, matrah ve oranı ile ilgili herhangi bir hüküm metni konulmamış, bu resmin belediye meclislerince belirlenecek tarifeye göre, alınacağı açıklanmıştır. Belediye meclislerine tanınan bu serbestliğin sonunda belediyeler, yüksek levha resmi talep etmişlerdir.

³⁴ Cengizhan Hatipoğlu, *Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2005, s. 56.

³⁵ N. Çağan, *a.g.e.* s. 204.

³⁶ S. Öz. *a.g.m.* s. 70.

Buna göre, belediyelerce verilen mali yükümlülüklerle ilgili sınırsız yetki, bu uygulama ile nasıl olumsuz sonuç ortaya çıkaracağı görülmüştür. Yine aynı kanuna göre, resim konusu ile mali yükümlülüklerle ilgili belediyelere bazı yetkiler tanınmış, yine Anayasa Mahkemesi tarafından, ilgili kanun maddesinin bazı fıkraları, benzer gerekçelere dayanarak iptal edilmiştir³⁷.

1981 yılında yürürlüğe giren, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 96 md. B fıkrasına göre; vergi ve harçların maktu tarifeleri, yasada belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla ilgili bölgenin çeşitli semtlerinin arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunmaktadır. Bu durumda yasa hükmüne göre, vergi ve harçların maktu tutarlarının belirlenmesinde, belirli sınırlar dâhilinde tespit edilmesi için belediye meclislerine yetki verildiği görülmektedir. Ancak 1982 Anayasası'nın bu yetkiyi verip veremediğiyle ilgili olarak tartışma³⁸ konusu olmuş ve bu konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda, belediye meclislerinin vergi tutarını belirleme yetkilerinin olmadığı sonucuna varmıştır³⁹.

Türkiye'de vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak, Anayasa 73. md. açıkça belirtmiştir: “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” Bu hükme göre, yetki sadece yasama organına verildiği için yerel idareler vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili kanun çıkarma yetkisine sahip değildir⁴⁰. Anayasa 73 md. dördüncü fıkra, “Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü ile Anayasa, belirli sınırlar dâhilinde Bakanlar Kuruluna istisnai bir yetki vermiştir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılmasıdır. Bu nedenle, bu konularda yukarı ve aşağı sınırları

³⁷ S. Öz. a.g.m. s. 71-73.

³⁸ Örneğin bazı kaynaklarda, 1961 Anayasası'nda yerel idarelerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamasına rağmen, belirli alt ve üst sınırlar içerisinde bulunmak koşuluyla belediye meclislerinin de aynı Bakanlar Kurulu gibi bu yetkiye sahip olduğunu kabul ettiğini belirtilmektedir. Ancak, bu konuda genel kabul edilen görüş, 1971 yılında Anayasaya eklenen, 1982 Anayasasında da benimsenen Bakanlar Kuruluna, yasada belirtilen sınırlar içerisinde vergi tutarını belirleme yetkisi dışında herhangi bir merciin (belediye meclisleri) bu yetkiye sahip olmasının anayasaya aykırı olduğu yönündedir. (Bkz., M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.* s. 39).

³⁹ S. Öz. a.g.m. s. 77.

⁴⁰ Aykut Tavşancı, “Türkiye’de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, Haziran 2004, S. 1, s. 4.

belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içerisinde de değişiklik yapma yetkisi kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu'na verilebilir⁴¹.

Yine bu konuya farklı açıdan bakılacak olunursa; Belediye Gelirleri Kanunu, belediyelere, öz gelirlerden olan vergi ve harçlara ilişkin tarifelerin alt ve üst sınırları çerçevesinde değişiklik yapma yetkisi ile ilgili hükmün⁴² anayasal dayanağının olmadığı bir gerçektir. Anayasa'da vergilendirme yetkisi ile ilgili sadece istisna olarak belli sınırlar dâhilinde Bakanlar Kuruluna yetki devri sağlamıştır. Yani Bakanlar Kurulu dışında hiçbir merciin bu yetkiye sahip olması söz konusu değildir⁴³. Bakanlar Kurulu'na devredilen bu yetki, vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü yasama organı tarafından Bakanlar Kurulu'nun yetkilendirildiği konularda düzenlemeler yapılabileceği gibi, yine yasama organı tarafından bu yetkilerine son verilebilir⁴⁴.

1.2. VERGİLEME

Devletin sağladığı hizmetler ve bu hizmetlerin finansmanı olan bir takım mali araçlar vardır. İşte bu hizmetlerin sağlanması için en önemli mali araç ise vergilerdir. Devlet ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak vergiler koyabilmektedir. Vergi koyma gücüne sahip olan devletler, ayrıca bu vergiyi yasaya dayandırmaktadırlar. Yasaya dayandırılan vergi kişilerden alınmaktadır. Gerçek veya tüzel kişilerden alınan vergiler, kamu gücüne dayanarak cebren ve karşılıksız olarak alınan iktisadi değerlerdir.

Vergilemenin çeşitli amaçları vardır. Bu amaçlar; mali, sosyal ve ekonomik olarak belirlenmiştir. Devlet gerekli olan mali kaynağı sağlayarak, ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmeyi amaç edinmiştir. Vergileme, maliye politikasının önemli bir aracı olup, gerek ekonomi politikası gerekse de sosyal politika üzerindeki etkisi bakımından etkin olmakla birlikte, kamu sektörüne ilişkin kaynak transferine yönelik çeşitli yöntem ve teknikleri kapsar⁴⁵.

⁴¹ Anayasa Mahkemesi Kararı, 29.12. 2011 tarihli ve E: 2010/62 ve K: 2011/175.

⁴² 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu md. 96/B.

⁴³ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.* s. 39.

⁴⁴ Adnan Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", Vergi Sorunları, Eylül 2005, S. 204, http://www.vergisorumlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=365, (12.07.2014).

⁴⁵ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, 2007, s.118.

Devletin vergilemeyi merkezi olarak, yani tek başına kullanabileceği gibi, yerel idarelere de bu yetkiyi belli ölçüler içerisinde devredebilmektedir⁴⁶. Bu başlık altında hem merkezi vergileme hem de yerel vergileme açıklanacaktır. Çalışmanın konusu bakımından merkezi vergileme kısaca açıklanacak, yerel vergileme ise daha kapsamlı bir şekilde ele alınacaktır.

1.2.1. Merkezi Vergileme

Tüm toplumu ve ülkenin genelini ilgilendiren ihtiyaçlar genelde merkezi yönetim tarafından karşılanmaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanması ve merkezi hükümetin makro ekonomik politikaları yürütmesi için vergiler önemli bir faktördür. Bu sebepler, vergilerin merkezi idare için ne kadar önemli olduğunun göstergeleridir. Bu sebeplerin varlığı ile merkezi idare, vergilerden kolay vazgeçemez. Devletlerin yapılarına göre değişmekle birlikte, genel olarak yerel nitelik taşıyan vergilerin toplanması ve gelirleri, yerel idarelere bırakılmaktadır.

Merkezileşmiş yönetimlerde, kamu hizmetleri merkezden alınan kararlarla yürütülür. Siyasi ve mali güç merkezi yönetimin kontrolünde olup, yerel yönetimlerin idari ve mali gücü kısıtlıdır. Merkezi vergilemede temel vergilerin (Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, KDV gibi) gelirleri merkezi idarede tarafından toplanmakla birlikte, yerel nitelik taşıyan bazı vergilerin (Emlak vergisi, yararlanma vergileri gibi) gelirleri ise, yerel idarelere bırakılmaktadır⁴⁷.

1.2.2. Yerel Vergileme

1.2.2.1. Yerel vergilemenin gelişimi

İnsanların birlikte yaşama koşulları ve ortaya çıkan ihtiyaçlar, bir yönetimin varlığını gerekli kılmıştır. Yönetilen alanların genişlemesi, ihtiyaçların artması ve toplumsal yapıdaki değişim, hizmet kuruluşlarının çeşitlenmesine ve artmasına neden olmuştur. Genel olarak “yerel yönetim”, “kent yönetimi”, “belediye”, “kent” ya da “komün” gibi hizmet birimleri, bir yerel topluluğa kamu hizmeti sağlayan yönetsel, siyasal ve toplum bilimsel birimler olarak bilinmektedir. Tarihsel sürece bakıldığında

⁴⁶ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.* s. 39.

⁴⁷ H. Egeli/F. Diril, *a.g.m.* s. 29.

ilk yerel yönetimler askeri örgütlenme, ulusal savunma, cezalandırma gibi tam kamusal mal niteliğindeki görevleri yerine getirmişlerdir⁴⁸.

Yunan şehir devletlerinin ve Roma uygarlığının şehir yapılanması çağdaş dünyanın başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Örnekleri, Anadolu'da sıkça görülen Yunan şehir devletleri olan antik siteler; kendi kendilerini yöneten, belirli bir toprak parçası üzerinde yaşayan insanların meydana getirdiği en küçük, demokratik bir yönetsel birimlerdi. Bununla birlikte, belirli yetki ve karar alma güçleri vardı⁴⁹.

Roma, kent yönetimini geliştiren ve etkinleştiren bir uygarlık olmasına rağmen, kent yönetimleri üzerinde giderek artan bir denetim ve otorite kurmuştur. Ayrıca Roma İmparatorluğu, tarihte “devlet egemenliği” denilen bir kavramın da ortaya çıkarılmasında öncü olmuştur⁵⁰.

On üçüncü yüzyılın başlarında feodal mülkiyet sistemi egemendi. Onuncu yüzyıldan başlayarak on altı yüzyılın başlarına kadar Avrupa'da feodal yönetimden kurtulmaya başlayan kentler, komünlere dönüşmeye başlamıştır⁵¹.

Yerel yönetimlerin demokratikleşmesi, “komün”ler ile başlamıştır, denilebilir. Komünler, eski dönemlerde iktidarlara karşı özgürlüğün eşitliğin ve katılımın, yani kendi kendini yönetme şeklinin örneği olmuşlardır. Sonraki dönemlerde ulus devletlerin gelişmesiyle, yönetim düzeylerinde devletin kente olan üstünlüğü kanıtlanmış ve komünler, merkezi yönetime dâhil olarak yerel nitelikte hizmet görmeye başlamışlardır⁵². Bununla birlikte Avrupa'da, 19. yüzyıldaki yerel yönetim reformlarında, kent yönetimleri belediyeleşmiş ve devletin bir parçası olarak yerel yönetimler, kamu hizmetlerinin sunumunda önemli bir rol oynamışlardır.

İkinci dünya savaşı sonrasında kamu harcamaları artmış ve petrol krizi ortaya çıkmıştır. Yaşanan bu kamusal harcama artışları ve ekonomik krizler, devletleri ekonomik olarak önlemler almaya teşvik etmiştir. Küreselleşmenin artması ile yeni liberal politikalar çerçevesinde devletlerin küçülmesi ve bunun sonucunda serbest

⁴⁸ Ruşen Keleş, *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, Genişletilmiş 6. Basım, Cem Yayınevi, Ocak 2009, s. 31.

⁴⁹ R. Keleş, *a.g.e.* s. 32.

⁵⁰ Süreyya Sakıncı, *Yerel Yönetimler Maliyesi Teori- Politika- Uygulama*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Orion Kitapevi, 2012, Ankara, s. 2.

⁵¹ S. Sakıncı, *a.g.e.* s. 3.

⁵² Kemal Görmez, *Yerel Demokrasi ve Türkiye*, Vadi Yayınları, 1994, Ankara, s. 12.

piyasa sisteminin önem kazanması, yerelleşme politikalarının öneminin artmasını sağlamıştır.

Kamu hizmetlerinin karşılanması için, geçmişten günümüze kadar genellikle iki tür örgütlenme modelinin varlığı görülmektedir. Bunlardan biri, merkezi yönetim; diğeri ise, yerel yönetim örgütlenme modelidir. Yerleşim birimlerinin, kendi bölge sınırları içerisinde gereksinim duydukları genel ve ortak ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaçları karşılayacak olan merkezi idare, zamanla bazı yetki ve görevleri mahalli idarelere bırakmıştır⁵³. Bu süreç içerisinde yönetim anlayışları da siyasi ve ekonomik gelişimler ile birlikte toplumların sosyo- kültürel yapılarına göre değişiklik göstermiştir. Gerek merkeziyetçi ülkelerde, gerekse liberal ülkeler de olsun, bütün kamu hizmetleri, tek bir yönetim tarafından yerine getirilemez. Böyle bir durum ülkeler için tercih değil, bir zorunluluk olarak görünmektedir. Kaynakların rasyonel kullanılması, bu zorunluluğun en önemli nedenlerinden biridir⁵⁴.

Bazı ülkelerde, merkezi yönetim sisteminin yetki bakımından güçlü olması ve görülen hizmetler bakımından ise tek elden yönetilmesi, yerel idarelerin tamamı ile yok sayılacakları anlamına gelmemelidir⁵⁵. Bazı ülkelerde ise, güçlü bölgesel idareler söz konusudur ve bu yerel idarelerin varlığı tarihi nedenlere de dayanabilmektedir. Yerel idarelerin eskilerden beri tarh ve tahsil ettikleri vergileri, tarihsel ve geleneksel faktörlerin etkisi ile fazla değişiklik yapılmadan, günümüzde de uygulanabilmektedir⁵⁶.

Merkezi yönetimi güçlü olan ülkeler, genelde vergilendirme süreci ile ilgili işlemleri yerel idarelere bırakmaz. Merkezi idare tüm gelir kaynaklarını tasarrufunda bulundurarak, toplam hasılatın belirli bir kısmı yerel idarelere aktarabilmektedir⁵⁷.

Yerel yönetimler, belirli amaç ve ihtiyaçlara cevap vermek üzere ortaya çıkmış olan idari birimlerdir⁵⁸. Bu yerel yönetim birimlerinin var olmasını gerektirecek üç amaç söz konusudur. İlki, bu idarelerin, bireylere temel haklarından olan üretim ve

⁵³ Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler Felsefesi Ekonomisi Uygulaması*, Samet Matbaası, İstanbul 1978, s. 19.

⁵⁴ Nagehan Talat Arslan, “Yerelleşme, Özerklik ve Demokratikleşme Açısından Mahalli İdareler Hakkında Bir Değerlendirme”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık, 2008, Cilt:32, No:2, s. 266.

⁵⁵ S. Yenal Öncel, *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1992, s. 61.

⁵⁶ Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, Yenilenmiş 7. Bası, Beta Basım, 2001 İstanbul, s. 82.

⁵⁷ S. Y. Öncel, 1992, ag.e. s. 66.

⁵⁸ R. Keleş, *a.g.e.* s. 23.

tüketim olanaklarını kullandırmasıdır. İkinci amaç etkinliktir. Merkezi yönetimin kamu hizmetlerini yürütmesi bazı koşullarda ekonomik olmayan bir durumdur. Yerel hizmetlerin, hem ekonomik olarak hem de yerel taleplere uyumluluk bakımından, yerel idarelerce karşılanması daha etkin bir yönetim sistemini ortaya çıkarabilecektir. Üçüncü amaç ise, demokrasidir. Bölge halkının katılımı ile sağlanan ve yönetim için seçilen kişi veya kişilerin, halkın taleplerine göre hizmet etmesi amaçlanır⁵⁹.

Yerel idareler, genellikle kişisel yararlanma olanağı daha fazla olan yarı kamusal mal ve hizmetler sunmaları söz konusu olabilmektedir⁶⁰. Yerel bölgede yaşamını devam ettiren bireyler, bu hizmetler sonucunda bir takım fayda elde ederler. Bu hizmetlerin sağlanabilmesi ve sürdürülebilmesi için yerel yönetimler, mali açıdan birtakım finansman kaynaklarına ihtiyaç duyacaklardır. Elde ettikleri hizmetlerin faydaları neticesinde bireyler, yerel yönetimler tarafından vergi ve harç gibi mali araçlar ile yükümlendirilebilmektedirler. İşte bu gibi mali araç niteliği taşıyan, faydalanma vergileri, yerel yönetimlere bırakılabilmektedir. Böyle bir durumun sonucunda, yerel idari birimlerin bireyleri “müşteri” olarak konumlandırmasına neden olabilmektedir. Müşteri kavramı, modern anlamda yerelleşme açısından önem teşkil etmektedir.

1.2.2.2. Yerel vergilemenin tanımı ve kapsamı

“Yerelleşme” terimi için literatürde genel olarak yapılan tanım; merkezi yönetim birimi yetkisinin yerel idarelere, taşra birimlerine, ya da hükümet dışı örgütlere devridir. Bu yetki devri siyasi ve idari şeklinde olabileceği gibi mali olarak yetki devri de söz konusu olabilmektedir. Bu şekilde, merkezi idareden yerel idarelere mali açıdan yapılacak olan yetki devri, merkezi idarenin maliye politikası uygulamalarında karar verirken, süreçleri ve kurumları dikkate alarak sistematik bir model girişimde bulunması gerekmektedir. Yerelleşmede amaç, devletlerin her bir idari seviyesinde, yerel halkın refahını maksimize etmeye çalışmasıdır⁶¹.

⁵⁹ İlhan Tekeli, “Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye’de Belediyelerin Gelişimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, C. 16, S. 2, Haziran-1983, s. 3.

⁶⁰ S. Y. Öncel, 1992, *a.g.e.* s. 63.

⁶¹ Ben Lockwood, “Fiscal Decentralization: A Political Economy Perspective”, *Warwick Economic Research Papers*, No, 721, http://wrap.warwick.ac.uk/274/1/WRAP_Lockwood_handbook.pdf, (10.02.2014), s. 2.

Mali yerelleşme ise, yerel yönetimler tarafından devralınan görev ve sorumlulukların karşılanması için yerel bütçelerin gelir kısmının yerelleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Burada en önemli mali kaynak vergiler olarak görülmektedir⁶².

Dünya Bankası yerelleşmeyi; mali, siyasi, idari ve piyasa olarak dört şekle ayırmıştır. Mali, siyasi ve idari yerelleşmeyle, devletin merkezi karar verme yetkisinin, daha küçük yerel birimlere transferi söz konusuysen; piyasa yerelleşmesinde, merkezi idare tarafından yürütülen faaliyetlerin özel sektörce yönetilmesi durumu mevcuttur⁶³.

Klasik anlamda yerelleşme, ulus-devlet bütünü içinde merkezi yönetimden yerel yönetimlere doğru yetki, görev ve kaynak aktarımını ifade ederken, modern anlamda yerelleşme ise, merkezi yönetimin elindeki planlama, karar verme, kaynak oluşturma ve bunları yürütme gibi yönetsel yetkilerin taşra kuruluşlarına, yerel yönetimlere, yarı özerk kurumlara, meslek kuruluşlarına, gönüllü örgütlere ve şirketlere aktarılması olarak kabul edilmektedir⁶⁴. Yetki genişliği, özelleştirme ve sivilleşme kavramları, yerelleşmenin çeşitli uygulama biçimleridir⁶⁵.

Yerelleşme, merkezileşmenin zıttı olan bir kavramdır. Merkezileşmiş yönetim, kararları merkezden alır ve yürütür. Bu yönetim şeklinde, mali ve idari gücü elinde bulunduran merkezi yönetim, yerel yönetimlere sınırlı yetki tanımaktadır. Yerelleşme ile birlikte, kaynakların daha etkin ve ülkenin her bir yerinden hizmet kalitesinde standart sağlamaya yönelik olumlu tarafları olmakla birlikte, yerelleşen idari birimlerin, olumsuz tarafları da vardır. Mesela yerelleşme ile birlikte, merkezden alınan kararların, yerel tercihleri ve öncelikleri ikinci plana iteceği, yerel halkın yerel yönetim birimleri üzerindeki kamuoyu denetiminin zayıflayacağı ve yerel katılımın olmamasından dolayı demokratikleşmeyi engelleyeceği şeklinde olumsuz tarafları da söz konusudur⁶⁶.

⁶² Jennie Litvack/Jessica Seddon. (ed.), *Decentralization Briefing Notes*, Dennis Randielli, World Bank Institute Working Papers, 1999, The World Bank, s. 3.

⁶³ İbrahim Attila Acar/İsmail Kitapçı, "Bir Mali Yerelleşme Deneyimi Olarak İsveç", *Maliye Dergisi*, Sayı 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 87.

⁶⁴ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 2001 Yılı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, D.P.T. Yay No: DPT:2538-ÖİK: 554, Ankara 2001, s. 10.

⁶⁵ Bilal Eryılmaz, *Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması*, Birleşik Yayıncılık, İstanbul, 1997, s. 27.

⁶⁶ H. Hakan Yılmaz/M. Ferhat Emil/Baki Kerimoğlu, *Yerel Yönetimler Maliyesi*, Şubat 2012, Ankara, s. 68.

Yerelleşme ile birlikte yerel idareler, mali özerkliği sağlama hususunda önemli aşama gerçekleştirmiş olurlar. Her ne kadar yerelleşme ile birlikte idareler, mali olarak özerk konuma gelseler dahi, yine de merkezi hükümetler, kentsel hizmetlerin finansmanının önemli bir kısmını karşılayabilmektedirler. Yerelleşme ile birlikte kendilerine devredilen kaynakları etkin bir şekilde kullanamayan yerel idareler, beklenilenden daha az gelir toplamaları durumu ortaya çıkabilir. Bu duruma örnek olarak, Macaristan, Brezilya ve Kolombiya gibi birçok ülkede, yerel idarelerin yetkileri dâhilinde konulan yerel vergi ve harçlar, etkinlik konusunda büyük ölçüde başarısız olmuşlardır⁶⁷.

Merkezileşmiş devletlerde, yerel hizmetlerin finansmanı, kaynak paylaşımı, kaynak transferi ve benzeri mali kaynaklarla sağlanır. Ancak yerel idarelere mali özerklik sağlayan merkezi yönetim biçimi yumuşatılmış devletlerde ise, yerelleşen idari birimler, verilen hizmetlerin karşılığında alınan yerel vergi ve benzeri mali kaynak sağlayabileceklerdir. Yerelleşen yönetimler tarafından verilen hizmetlerin karşılığında alınan vergi ve benzeri mali yükümlülükleri, bireyler tarafından alınan bu kamusal hizmetlerin, bir bedel olarak görülmesi, vergiye olan direnci azaltabilecektir. Yani bireyler, kendilerine fayda sağlayan bu hizmetlerin karşılığında, mali yükümlülükleri yerine getirme konusunda daha istekli olabileceklerdir. Ayrıca bireyler, aldıkları hizmetler karşısında kontrol ve denetim olanakları elde edebilirler. Bu durumda ise, yerel yönetimlerin hizmetleri kendi öz gelirlerinden karşılaması, halka yakın birim oldukları için daha uygun görülebilmektedir.

Vergilerin yerelleştirilmesinde, bölge halkının ödedikleri vergiler ile sağladıkları hizmet ile ilgili yakın bir ilişki söz konusudur. Ayrıca, yerel idarelerin gelirlerinin yeterli düzeye erişmesi, onların gerçek özerkliklerine kavuşmalarının bir göstergesidir⁶⁸.

Yerel vergi, yerel meclisler tarafından kabul edilen, yerel idarenin sınırları ile belirli, yerel bir bütçeye ayrılan ve vergilendirilebilir bir şey nedeniyle ödenen bir vergidir. Yerel idarelerin yetkileri, ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bazı ülkelerde bu yetki az, bazı ülkelerde ise çok olabilmektedir. Bazı ülkelerde yerel

⁶⁷ İbrahim Avcı, *Üniter Devlet Yapısı İçinde Vergilerin Merkezi ve Mahalli İdareler Arasında Dağılımı*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, Trabzon, s. 21.

⁶⁸ Nuri Tortop, *Mahalli İdareler*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara, 1984, s. 47.

idareler sadece, yerel vergi gelirlerini tahsil etme yetkisine sahipken, bazı ülkelerde ise merkezi idare tarafından, yerel meclislere tanınan yetkiler sonucunda, vergi matrahlarını ve oranları belirleyerek vergi geliri elde edebilirler⁶⁹.

Yerel vergi düzeni, yerel düzeyde uygulanan çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Bir verginin yerel nitelikli bir vergi olarak kabul edilebilmesi için⁷⁰:

- Verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsili vb. bütün unsurlarının veya bu unsurlardan bazılarının yerel yönetimler tarafından belirlenmesi ve uygulanması ya da,
- Verginin bütün unsurları merkezi idare tarafından belirlenmek ve/veya uygulanmakla birlikte hasılatının yerel yönetimlere bırakılmış olması gerekmektedir.

Yerel yönetimlerin finanse ettikleri yerel vergiler neticesinde hizmet sorumlulukları söz konusudur. Bu hizmet sorumlulukları, verilen hizmetlerin tüketimi ve ulaşılabilirliği ile ilgilidir. Bundan dolayı yerel yönetimler⁷¹:

- Hizmet sorumluluklarının sınırlarını belirlemeli,
- Özel piyasalar tarafından yürütülmeyen hizmetler ve rekabeti mümkün olmayan hizmetler için faaliyetler gerçekleştirilmeli,
- Sadece düzensiz özel piyasaların, etkinlik sağlamada başarısız olan hizmetler için sorumluluk almalı,
- Özel sektör tarafından sağlanacak olan hizmetlere imkân tanınmalıdır.

Yerel vergi türleri oldukça eskidir. Eskiden vergide adalet kavramının anlamı daha farklı algılanıyordu. Genelde belirli bölgede yaşayan halkın, dayanışma içerisinde, her mülk sahibinin sermaye vergisi, kişi vergisi veya emlak vergisi biçiminde ödeme yapmaları ile bir sistem sağlanmaya çalışılıyordu⁷².

Vergi türleri açısından, bazı vergiler merkezi idare tarafından yürütülmesi gerekli olabilmektedir. Mesela, gelir vergisi, masraf vergisi gibi vergiler, genel olarak

⁶⁹ N. Tortop, Mahalli İdareler, s. 47.

⁷⁰ Stephen J. Bailey, *Local Government Economics Principles and Practice*, First Published, Great Britain London: Macmillan Press Ltd, 1999, s. 152.

⁷¹ Stephen J. Bailey, *Strategic Public Finance*, Palgrave Macmillan, Gordonsville, VA, USA, 12/2003, s. 303.

⁷² N. Tortop, Mahalli İdareler, s. 46.

devlet tarafından alınır. Bu tür vergiler, verimli ve gelişebilir sentetik⁷³ vergilerdir ve makro ekonomik politikalarda iyi bir müdahale aracıdır. Ayrıca bu tür vergilerin yerelleştirilmesi de, vergide eşitlik ilkesini bozacağından, genellikle merkezi yönetim tarafından yürütülür. Ulusal düzeyde vergilendirme yetkisi, egemenlik gücünü elinde bulunduran Devlete ait olduğundan ve devletlerin ekonomik ve sosyal problemlerin çözülmesi ve artan kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla, bu tür vergilerin merkezi idare tarafından yerel idarelere bırakılması çok fazla tercih edilmemiştir⁷⁴.

Sadece tek bir ekonomik faaliyetten veya bir maldan alınan vergiler, analitik vergilerdir. Bu tür vergiler; içkiden, emlaktan ve motorlu taşıt üzerinden alınan vb. vergilerdir. Ayrıca tarifeleri nispi ve sabit olduğundan, kolay lokalize edilebilir. Vergilendirilecek olan konu, yıldan yıla çabucak geliştirilemeyen bir gelire sahiptir⁷⁵. Bu sebepler, analitik vergilerin daha çok yerel idareler tarafından yürütülmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

1.2.2.3. Desantralizasyon düşüncesi

Refah devleti anlayışının ve kitlesel üretim tarzının ekonomik, toplumsal ve siyasal alanlarda etkisini kaybetmesi ve esnek üretim sistemine geçiş, başta batılı ülkeler olmak üzere, tüm dünyada sanayi ötesi dönüşüm ve yeni liberal eğilimlerin ağırlık kazanmasına yol açmıştır⁷⁶.

Yerel demokrasinin ve siyasal katılımın yerel özgürlükler ile daha da anlamlı olacağını savunan liberal düşünürler, yerel idareler ile devlet arasındaki ilişkiyi varsayımlarla açıklamışlardır. Klasik liberalizmin öncülerinden olan J.S.Mill, merkezi yönetimin bireylerin özgürlüğünü kısıtladığı ve buna karşılık yerel yönetimleri bu kısıtlamaların sınırı olarak belirlemiştir⁷⁷. J.S. Mill'e göre temel sorun, gücün ya da iktidarın devletin merkezinde toplanması ve bu tekelin yerel idareler aracılığıyla

⁷³ Ekonomik değer, bir bütün olarak dikkate alınan global vergiler.

⁷⁴ N. Tortop, Mahalli İdareler, s. 47.

⁷⁵ N. Tortop, Mahalli İdareler, s. 47.

⁷⁶ Muhammet Kösecik/Hüseyin Özgür, (Der.), *Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-1*, Ankara, Eylül-2005, s. 2.

⁷⁷ Halil İbrahim Aydın, "1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desantralist Eğilimler", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 5 2003/1, s.74.

uygulamaya geçirilmesidir. J.S. Mill'in önerdiği çözüm, verimliliği bozmamak üzere gücü mümkün olduğu kadar merkezde toplamak ve merkezden yaymaktı⁷⁸.

Hayek ise, yerel idareleri, serbest piyasanın siyasal dengi olarak görmüştür. Merkezi yönetim birey özgürlüğünü tehdit eden bir yapıya sahiptir. Özel sektörün yapmaktan kaçındığı veya yapamadığı hizmetleri veya işleri yerel yönetimlerin daha iyi yapacağını belirtmiştir. Ancak bu açıklama yeni liberallerce kabul edilemez olarak belirtilmiştir. Yerel yönetimler serbest piyasanın siyasal dengi sayılmazdı; çünkü “müşterilerin” bir yerel yönetim biriminin sınırından daha iyi olanaklar sağlayan başka bir yönetim alanına kayma bakımından sahip olduğu hareketlilik kısıtlıydı⁷⁹.

Yeni liberal düşünce ise, yerel özgürlük konusundaki bu bulanıklığı gidermeye çalışmış ve onu tanımlama çabası içinde olmuştur. Yeni liberalizmin yerel idarelere ilişkin görüşleri büyük ölçüde kişi özgürlüğü, çoğulculuk, merkezi yönetimin sınırlandırılması gibi kavramlar etrafında şekillenmiş, bu bağlamda da klasik liberalizmden etkilenmiştir⁸⁰. Yeni liberal politikalar temel olarak, devlet müdahaleciliğinin özgürlükleri kısıtladığını ve müdahaleci bir yapının ortaya çıktığını öne sürerek, devletin etkinlik alanının mutlaka sınırlandırılması istenmektedir⁸¹.

Yeni liberal düşünce akımının ortaya çıkmasıyla birlikte yerel yönetimlerin önemi artmış ve desentralist eğilimlerin yaygınlaşmasına yol açmıştır. 1980'lerin başlarından itibaren, yerel idarelerin kamu yönetimi sistemi içerisindeki yeri değişmeye başlamıştır. Bu değişim sürecinde⁸²;

- Kamu sektörünün üretim kaynaklarını verimli bir şekilde kullanmaması,
- Kamu hizmetlerine olan talebin fazla olması ve bu talebi karşılama düzeyi açısından yetersiz kalması,
- Devletin hakim olduğu ekonomik politikalara, piyasalara müdahale ve ekonomik faaliyette bulunma alanının sınırlandırılması,
- Kamu harcamalarının kısılması ve özelleştirme politikalarının ortaya çıkması,

⁷⁸ Birgül A. Güler, “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Üzerine”, *Hukuk ve Adalet- Eleştirel Hukuk Dergisi*, Yıl 1, S. 2, Nisan-Haziran 2004, s. 15.

⁷⁹ B. A. Güler, a.g.m. s. 16.

⁸⁰ H. İ. Aydın, a.g.m. s. 75.

⁸¹ Hüseyin Yayman, “1980 Sonrası Türkiye’de Özelleştirme Uygulamalarının Gelişimi ve Kamu Yönetimi Üzerine Etkisi”, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 3/2000, s. 144.

⁸² Halil İbrahim Aydın, *Sosyo-Ekonomik Dönüşüm Sürecinde Belediyeler*, Nobel, Ankara- Ocak, 2004, s. 3.

- Özel sektörün verimlilik, etkinlik, performans gibi kriterleri kamu sektörüne göre daha başarılı uygulaması,
- Özel sektörün uluslararası rekabet gücünün, kamu yönetiminin kararlarından ve işleyişinden doğrudan etkilenmesi dolayısıyla kamu otoritelerinin kendisini yeniden yapılandırması gereğinin açıkça ortaya çıkması,
- Teknolojik yenilikler sonucu bilginin ve verinin elde edilebilirliğinin hızlanması, çok kademeli hiyerarşik yapılanmanın ve bürokratik prosedürlerin eski önemlerini ve anlamlarını yitirmesi değişimi doğuran faktörler olarak öne çıkmaktadır.

Bu değişim yerel idarelerin sorumlulukları ve önemi açısından yeni bir dönemi beraberinde getirmiştir. Bu değişim “desantralizasyon” şeklinde ortaya çıkmıştır.

Desantralizasyonun genel olarak bilinen tanımı, merkezi yönetimden yerel yönetimlere doğru yetki, görev ve kaynak aktarımıdır. Yani, merkezi yönetimin elindeki planlama, karar verme, uygulama ve kamu gelirlerinin toplanması gibi yönetsel yetkilerin bir kısmını taşra kuruluşlarına; yerel yönetimlere, yarı özerk kamu kurumlarına, meslek kuruluşlarına ve yönetimin dışındaki gönüllü örgütlere aktarılmasıdır⁸³. Sonuç olarak, merkezi idarenin payının küçültülerek, yerel idarelere devredilecek görev, yetki sonucunda hizmetlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır.

Desantralizasyonu gerektiren sebepler şu şekilde özetlenebilir⁸⁴:

- a- Merkezi idarenin iş yükünün artması ve yürüttüğü fonksiyonların kompleks hale gelmesi.
- b- Hizmetlerde etkinliği sağlamak için alt kademelere bilgi akışının ve sorumluluk paylaşımının gerekliliği.
- c- Oy süreci gereği, baskı gruplarının siyasi partilerin mali özerklik politikalarını desteklemeleri.
- d- Genel politikaların yerel şartlara göre belirlenmesi gerekliliği.

Merkezi olmayan yapı, devletin verimlilik ve etkinlik artışında, yerel halkın çıkarlarının temsilinde merkezi yapıya göre avantaj sağlayabilir. Eyaletler, kentler ve

⁸³ B. Eryılmaz, *a.g.e.* s.123.

⁸⁴ B. Eryılmaz, *a.g.e.* s. 124.

öteki yerleşim birimleri arasındaki rekabet, uygulanacak olan politika ve programların daha etkin olmasını teşvik edebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken üç sorun vardır⁸⁵:

- 1- Bölgeler arasındaki mali, sosyal ve ekonomik farklar eşitlik açısından genişleyebilir. Böyle bir sorun, bölgede yaşayan bireylerin diğer bölgelere göç etmesini sağlayabilir.
- 2- Merkezin en önemli hedeflerinden biri ekonomik istikrarı sağlamaktır. Ancak, yerel idarelerin mali olarak kendi kendilerine yeterli olamaması merkezden yardım almalarına neden olabilir ve böyle bir durumda ülkeleri makro ekonomik yönden istikrarsızlığa itebilir.
- 3- Yerel idarelerin çıkar gruplarının etkisi altında kalmaları ve bunun sonucunda devletin kaynaklarının ve yetkilerinin kötüye kullanılması.

1.2.2.4. AB entegrasyonu ve yerellik ilkesi (subsidiarite)

Küreselleşme ile birlikte, sosyal, siyasal, kültürel ve ekonomik olarak değişimin yaşandığı mekânlar, kentler ve kent merkezleri olmaktadır. Küreselleşmenin empoze ettiği kentsel eğilim ise, tek tipleşmedir. Bunun nedeni kentlerin uluslararası rekabet içerisindeki konumlarını güçlendirmek ve yabancı yatırımcıyı ülkesine çekmek hedefidir⁸⁶. Ayrıca uluslararası şirketler de yerel piyasa koşullarına ayak uydurmaları gerekli olacağından, esas olarak küresel bir politika izlemelerine rağmen, yerel koşullara göre uygun davranmaktadırlar⁸⁷.

Küreselleşme süreci ile birlikte yerel mal ve hizmetler için, vergilerin karşılığı esasına göre üretim yapılması ve bedelinin ise vergi ve harçlar gibi mali yükümlülükler konularak alınması söz konusudur. Burada amaç, yerel bölgelerde yaşayan bireyleri müşteri konumuna geçirmek ve bu şekilde yerel sosyal refahı artırmaktır. Yerel idareler, aracısız ticari ilişkiler kurarak ve yetki alanları dâhilinde elinde mevcut olan rantları kullanma, elde etme ve karlılık sağlamada bayındırlık, ulaşım vb, alanları aktif bir şekilde kullanarak, gelir potansiyelini artırma yoluna

⁸⁵ Coşkun Can Aktan, vd. (der.) “Yeni” Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Ankara 2012, s. 504.

⁸⁶ Fikret Toksöz/Alı E. Özgür/Öykü Uluçay/Levent Koç/Gülay Atar/Nilüfer Akalın, *Yerel Yönetim Sistemleri*, TESEV Yayınları, Ağustos 2009, s. 15.

⁸⁷ Hürriyet Olgun, “Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerine Küre-Yerelleşme (Glocalization) ve Yerellik (Subsidiarity) Kavramları Çerçevesinde Bir Bakış”, *Sosyo Ekonomi*, 2007-1, Ocak- Haziran, s. 112.

gitmektedir⁸⁸. AB üyesi veya aday ülke statüsündeki ülkelerin, 1992 Maastricht Antlaşması bağlamında “kararların mümkün olduğunca vatandaşa yakın alındığı” birlik olarak yerellik ilkesi önem teşkil etmektedir. Yerel ve bölgesel yönetimlerin halka yakın olması, AB’nin demokratikleşme politikasını desteklemekte ve sorumlulukların paylaşılması hususunda sürecin politikalarını hızlandırmaktadır. Ayrıca yerel yönetimler, birçok alanda (kamu ihaleleri, sağlık, istihdam, çevre, sosyal politika, tüketici hakları, bölgesel gelişme vb.) AB müktesebatının uygulanmasından sorumludur⁸⁹. AB’nin 1990 ve sonrasında hızlanan Avrupa Birliği bütünleşmesi sürecinde özellikle yerel yönetimlere özel bir önem verilmiştir. Maastricht Anlaşması ile de yerellik ve orantılılık ilkeleri kabul edilmiştir. Bu çerçevede yerindenlik Avrupa Birliği’nin temel ilkelerinden biri haline gelmiştir. Bu süreçte Avrupa Konseyi (Council of Europe) tarafından daha önce kabul edilen 1988 tarihli “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı” AB ülkeleri ve AB kurumları için temel teşkil etmiştir⁹⁰.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartnamesi özerklik bakımından geniş yetkiler getirdiğinden etkisi çok fazla olan bir uluslararası belge olmuştur. AB kurumsallaşmasında ve birçok ülkenin yerinden yönetim sistemleri oluşturulmasında büyük bir etkiye sahiptir. Özerklik şartını kabul eden çoğu Avrupa ülkesi “şartı” imzalamasının ardından ülkelerinde ilgili yasal düzenlemeleri de yapmıştır. Ayrıca ülkeler kamu yönetimi ve yerel yönetim reformları yapmaya başlamışlardır⁹¹.

Avrupa Yerel Özerklik Şartnamesinde genel olarak, merkezi idarenin yerel idareler üzerindeki denetimin azaltılması ve kendilerine görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanması, yerel yönetim gelir kaynaklarının yerel yönetimlerin lehine ve merkeze olan bağımlılıklarının azaltılacak şekilde artırılması gibi hususlar belirtilmiştir.

AB üyeliğinde, ülkeler arası işbirliği ve görev paylaşımının yapılması, bu gerekliliklerin yanında üye ülkelerin bazı kuralları da uygulaması gerekmektedir. Bu şekilde alınan kararlardan biri de yerellik (subsidiarite) ilkesi, yani AB üye devletleri arasında görev ve yetki paylaşımını belirleyen, hizmetlerin vatandaşa olabildiğince

⁸⁸ Figen Altuğ, vd., (Der.), *Yerel Yönetimler ve Özelleştirme Süreci, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2010, s. 3.

⁸⁹ Kösecik/Özgür, s. 7.

⁹⁰ F. Toksöz/ A. E. Özgür/ Ö. Uluçay/ L. Koç/G. Atar/ N. Akalın, *a.g.e.* s. 24.

⁹¹ F. Toksöz/ A. E. Özgür/ Ö. Uluçay/ L. Koç/G. Atar/ N. Akalın, *a.g.e.* s. 24.

yakın birimlerde karar alınmasını sağlayan anlayışı belirten kavramdır. Bu ilke ile birlikte, yerel birimlerinde AB sistemi içinde varlıklarının devam ettirme imkânı sunulmuştur. Subsidiarite ilkesi, hizmetlerin halka en yakın birimlerce yerine getirilmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

AB Maastricht Antlaşması'nda belirtilen subsidiarite ilkesi ile merkez Brüksel, üye devletlerin ulusal hükümetleri “yerel” olmak üzere, bu iki unsur arasındaki ilişki tanımlanmaya çalışılmıştı⁹². Ancak bu durumun uygulama kısmı ülkelerin yönetim şekilleri açısından farklı değerlendirmeler ortaya çıkarmıştır. Mesela Almanya eyaletlerinin özerkliklerini koruması açısından bir uzantı şeklinde değerlendirilirken; Fransa'da ise, güçlü merkezi yapı olduğundan dolayı yerelleşmenin yapısı anayasada yapılan değişiklik (cumhuriyet, yerinden yönetim esasına göre örgütlenir) ile birlikte “üniter devlet” ifadesi çıkartılmış, Fransa yönetim sisteminin adem-i merkeziyetçi esaslara göre örgütlenmesi öngörülmüştür⁹³.

Subsidiarite ilkesi çerçevesinde görülecek hizmetlerin hangi idari birim tarafından yerine getirileceği konusunda düzenleme sağlanır. Bununla birlikte hizmet yönetiminde öncelik alt düzeydeki yönetim basamaklarına bırakılır ve bu alt idari birimde aksamalar olması durumunda bir üst idari birimin aynı hizmeti devam ettirmesi ve aksayan hususlarının giderilmesi ile birimlerde yürütülen hizmetlerin devamı sağlanır.

1.2.2.5. Tiebout teorisi: ayağıyla oy verme

Tiebout'un ortaya koyduğu modelde, yerel kamu mallarının birey tercihlerine göre üretimi söz konusu olduğundan, yapılan harcamaların bireylere yansıtılması, yerel idarelerin merkez idareye göre daha etkin olduğu varsayılmaktadır. Bireylerin beklemedikleri mali olanakları sunan yerel idarelere, bireyler kendi seçimleri ile oy vererek kamu tüketimi tercihlerini belirlemede fırsat olanağı yaratılmaktadır⁹⁴. Buna göre, yerel birimler kamu hizmetlerinin bedelini yerel bölgelerde yaşayan bireylere yüklemesi halinde, bireyler de kendi özel tercihlerine uygun yeri seçme hakkına sahip

⁹² B. A. Güler, a.g.m., s. 28.

⁹³ Yeşeren Elçin Arıkan, “Bütünleşen Avrupa'da Yerel Yönetimler”, *Görüş*, TÜSİAD Yayınları, Mart-2004, s. 39.

⁹⁴ Charles M. Tiebout, “A Pure Theory Of Local Expenditures”, *The Journal of Political Economy*, Vol. 64, No. 5, Oct., 1956, s. 416.

olacaktır⁹⁵. Bireyler de kendi çıkarları doğrultusunda hareket eder ve karar vericiler için pareto etkinliğine yol açar. Ayrıca üretici birimler arasında rekabetin olması, birimlerin daha düşük maliyetle mal ve hizmet üretmelerine sebep olmaktadır⁹⁶.

Tiebout, bireylerin ayaklarıyla gidip oy verebileceklerini ileri sürmüştür. Yani bireyler tercihlerini tıpkı özel mallarda olduğu gibi yerel yönetimler konusunda da istenilen kamu mallarına yönelik açıklayabilmektedirler. Böylece verilen hizmet ve alınan vergiler açısından idareler arasındaki rekabet, verimliliği arttıracaktır. Önemli olan bireylerin ihtiyaçlarını en iyi biçimde karşılamaktır. Aksi halde bölgeler arası hizmet ve vergilendirme farklılıkları dolayısıyla bireyler başka bölgeye göç edebileceklerdir. Yani idari birimler bireylerin tercihlerine uygun bir şekilde vergi ve harcama bileşimleri belirlemelidirler⁹⁷.

Tiebout hipotezine göre vergi rekabetini savunanlar, bölgelerarası farklı vergi oranlarının olması, mükelleflere yerleşim yerini bu kritere göre belirlemelerine sebep olduğunu ve böylece idari birimlerinde bireylerin istek ve ihtiyaçlarını dikkate alarak daha iyi hizmet sunma koşullarını zorlayacaklarını belirtmektedirler⁹⁸. Yerel birimler vergi oranları ile mobil olan bireyleri, optimum büyüklüğü sağlayana kadar kendi bölgelerine çekerek; etkin hizmet sunumunu gerçekleştirebileceklerdir. Bireyler ise, kendi tercihlerine uygun olan bölgeleri seçerek vergi ve hizmet yönünden avantajlı olan bölgelere göç edeceklerdir.

Bu modelin işlemesi için gerekli olan varsayımlar şunlardır⁹⁹:

- Bireyler tam bir hareket serbestisine sahip olmalıdır.
- Bireyler her bir yerel birimdeki kamu hizmetleri ve vergiler hakkında tam bilgi sahibi olmalıdır. Hizmet ve vergi düzeylerindeki farklılıklar bireylere tercih sunma fırsatı vermektedir.

⁹⁵ Richard A. Musgrave/Peggy B. Musgrave, *Public Finans in Theory and Practice*, Literatür Yayıncılık, 2007, s. 453.

⁹⁶ Joseph E. Stiglitz, *Economics Of The Public Sector*, Third Edition, W.W. Norton&Company, New York/London, 1999, s. 735.

⁹⁷ Joseph E. Stiglitz, *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev: Ömer F. BATIREL), İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396, s. 790.

⁹⁸ Ersan Öz/Sevinç Yaraşır, "Global Bir Kavram Vergi Rekabeti", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52. Seri / Yıl 2009, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/177>, s. 9.

⁹⁹ Jürgen G. Backhaus/Richard E. Wagner, *Handbook Of Public Finance*, Kluwer Academic Publishers, boston/Dordrecht/New York/London, 2004, s. 451.

- Bireylerin tercih edebileceği topluluk alanlarında, yeterli sayıda yerel idare olmalıdır.
- Bireyler için önemli olan elde edecekleri kazançlardır. Onları çalışma ve yaşama alanları için diğer idari birimlerin yetki farklılıkları etkilemez.
- Kamu hizmetlerinin finansmanı standart bir vergi (örneğin emlak vergisi) ile finanse edilmelidir (vergi oranları farklılık gösterebilir).
- Yerel idare birimlerinin faaliyetleri, diğer idari birimler için dışsallık yaratmamalıdır.

Fakat bu varsayımların aksine, bölgeler arasında yaşayan toplulukların refah dağılımındaki eşitsizlikleri kabul edilemez bir şekilde büyük olabilir¹⁰⁰. Yerel idari birimlerin biçim ve işlevlerinde ortaya çıkan değişim, bu birimler arasında ekonomik büyümenin eşitsiz biçimde gerçekleşmesine ve zayıf birimlerin mali krizine yol açabilmektedir¹⁰¹.

1.2.2.6. Yerel vergilemenin ilkeleri

Ülkelerde yaşanan ekonomik, sosyal değişim ve gelişim, yerel idarelerin sorumluluklarını daha da artırmaktadır. Yerel idarelerin artan sorumlulukları oranında gelir talep etmeleri de kaçınılmaz olacaktır. Devletlerin mali işlevlerinin en önemli kısmını oluşturan vergiler, yerel düzeyde de etkinliklerinin artırılması önemlidir. Bunun sağlanması için ise yerel idari birimlerin yerine getirmesi ve uyması gereken bazı kurallar söz konusudur. Bu sebepten dolayı, yerel idarelere vergilendirme yetkisi verilirken belirli ilke ve özellikleri taşıması gerekliliği söz konusudur. Yerel vergilendirme sisteminin ilkeleri şu şekilde açıklanabilir¹⁰²:

- Yerel bütçenin gelir kısmı ihtiyaçları karşılamalıdır. Yani vergi gelirleri istenilen büyüklüğe ulaşmalıdır.
- Yerel idareler tarafından alınan vergiler, uzun süreli bütçe tahminlerine olanak verecek şekilde bir temel oluşturmalı ve istikrar sağlamalıdır.
- Yerel idarelerin merkezi idareye bağımlılıkları azaltılmalı ve yerel idarelere vergi oranlarını belirleme yetkisi verilerek özerklik tanınmalıdır. Yerel

¹⁰⁰ J. E. Stiglitz, *a.g.e.* s. 736.

¹⁰¹ Birsen Nacar, "Yerel Yönetimlerin Mali Krizi Üzerine Kuramsal Açıklamalar: Nedenler, Öneriler ve Bir Değerlendirme", *Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi* (9) 2005, s. 239.

¹⁰² İ. Avcı, *a.g.e.*, s. 47.

vergilerin hem matrahı hem de oranı belirleyebilme yetkileri, yerel yönetim gelirleri ve mali özeklik açısından oldukça önemlidir.

- Vergilemede şeffaflık sağlanmalı ve yükümlüler katlanılan vergi hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu sayede vergi-sorumluluk ilişkisinin güçlendirilerek etkin kaynak ve hizmet dağılımı sağlanmış olunacaktır.
- Yerel vergiler ekonomik büyümeye yön verecek şekilde düzenlenmelidir. Bu tür vergilerin esnek olması sağlanmalıdır. Merkezi idarenin makro ekonomik politikaları dâhilinde bir vergi sistemi uygulamalıdır.
- Vergi yükü dağılımının adaletli olmasına özen gösterilmeli ve ödeme gücüne göre vergilendirme esas olmalıdır.
- Vergi tabanı yerel yönetimlerin politik sınırını kolayca aşabilecek özellikte olmamalıdır. Mesela servet vergileri, yerel yönetimlere tahsis edilmesi halinde vergi oranı tüm yerel yönetim düzeylerinde birbirlerine yakın olmalıdır¹⁰³.
- Yerel idareler arasındaki hizmet farklılıkları, vergi yüklerini de bölgeler arasında farklılaştırabilmektedir. Yani yerel idarelere vergi oranlarında farklılaştırma yapma imkânı tanınmalıdır¹⁰⁴.

1.2.2.7. Demokrasi ve yerel vergileme

Yerel vergilemenin gerekçesini demokrasi bağlamında değerlendirmek ve süreç yönünden olaya bakmak faydalı olacaktır. Mahalli idarelerin temelinde genellikle ya bir gelenek ya da bir inanç yatar. Siyasal süreç içerisinde var oluş gerekçelerinin de birisi de demokrasi inancıdır. Bu sebeptendir ki, mahalli idareler geçmişten beri demokrasinin temel kurumlarından biri olarak kabul edilmiştir¹⁰⁵.

Her şeyi merkezden yürütmenin imkânsızlığı ve kamusal hizmetlerin etkisizliği nedeniyle hem rasyonellik hem de demokratiklik açısından yerel idarelerin gerekliliği göz ardı edilemez. İlla ki ulusal kararların merkezden alınması gerekir. Ancak kamu hizmetleri çerçevesinde konuyu ele alacak olursak; faaliyet alanı daralan üretici birimlerin, toplum üyelerinin tercihlerini saptamakta o kadar kolaylaşır. Yani kamusal hizmetleri üretecek olan bireylerin faaliyet alanları daraldıkça halkın hem

¹⁰³ Süreyya Sakıncı, “Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*, 14-16- Mayıs, Bodrum, 1998, s. 113.

¹⁰⁴ S. Sakıncı, a.g.m. s. 113.

¹⁰⁵ H. Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, s. 31.

Tercihlerini belirtmesi kolaylaşır, hem de yönetimdeki etkinliği artar. Bu durum da demokrasinin doğal gereğidir. Yerel halk alınan kararları kendisine vaat edilen kararlar ile karşılaştırma imkânı tanır ve seçmene hesap verme sorumluluğu neticesinde, halkın denetim yapma fırsatı doğar. Kısacası, bu amaçla kurulacak olan yerel idareler o bölgede yaşayanların bölge sınırları içindeki ortak ihtiyaçlarını bizzat kendilerinin saptayıp gerçekleştirmelerine daha fazla olanak sağlarlar. Bu da demokratik esaslara uygun davranış olur¹⁰⁶.

Mahalli idarelerin dayandığı değerler olan katılım, özgürlük gibi kavramların demokrasi ile direk ilişkisi söz konusudur. Ayrıca yerel halkın kendi sorunlarını kendilerinin çözmesine imkân tanıyan yerel idarelerle demokrasi arasındaki ilişkinin yerel özgürlüklerle yakından ilgili olduğu bilinen bir gerçektir¹⁰⁷.

Yerel halkın kendi sorunlarıyla alakalı olarak örgütlenmeleri ve oy kullanarak kendi idarecilerini seçmesi demokratik olarak olumlu bir durumdur. Mahalli düzeyde kendi kendini yönetme düşüncesine yerel demokrasi adı verilir. Yerel yönetimler demokrasinin tabandan tavana yayılmasını sağlar. Yerel demokrasi ulusal demokrasinin ön şartıdır. Yerel düzeyde demokrasi şartını sağlayamayan ülkeler ulusal düzeyde bunu gerçekleştirmeleri oldukça zordur¹⁰⁸.

Demokratik yerel yönetimler Avrupa'da merkezi devletlerin ortaya çıkmasından sonra yerel ölçekte kurulan demokratik bir düzendir. Demokratik bir yerel yönetim sisteminde bireyler etkin olarak yönetimi etkileyebilirler, gücü paylaşabilirler. Yerel yönetimler kendi bütçelerini oluşturarak ve vergi politikalarını belirleyerek, mali açıdan özerkliklerini sağlayabilirler¹⁰⁹.

Yerel halkın katılım yoluyla kendi kendini yönetmesi, demokratik yaşamın en önemli unsuru olmakla birlikte katılımın bütün vatandaşlara eşit imkân ve adaletli yük sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekliliği unutulmamalıdır. Özellikle vergi ödeyenlerin yönetimde söz sahibi olmaları ve onlara danışılması yine demokrasinin vazgeçilmez ögesidir¹¹⁰.

¹⁰⁶ H. Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, s. 31.

¹⁰⁷ N. T. Arslan, a.g.m. s. 265.

¹⁰⁸ N. T. Arslan, a.g.m. s. 269.

¹⁰⁹ Yusuf Putlu, "Yerel Yönetimler ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, S. 57, s. 128.

¹¹⁰ N. T. Arslan, a.g.m. s. 271.

1.2.2.8. Özerklik ve yerel vergileme

Yerel özerklik, yerel birimlerin yerel işleri ve görevleri nedeniyle merkezi yönetim müdahalesi olmaksızın kendi organlarıyla yönetme kapasitesidir. Yerel özerklik, yerel yönetimlerin sunacakları hizmetleri belirleme ve vergilendirme yapabilme hakkını elde etme açısından seçilmiş yönetim sistemini meşrulaştıran temel kavramdır¹¹¹. Ayrıca Avrupa Konseyi tarafından kabul edilen Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 3.maddesinde, yerel özerklik, “yerel yönetimlere kanunlarla belirlenen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümünü kendi sorumlulukları altında ve yerel halkın çıkarları doğrultusunda düzenleme, yönetme hakkı ve imkânı tanınması” şeklinde ifade edilmektedir.

Devlet dışındaki diğer kamu tüzel kişileri, Anayasanın ve kanunların kendilerine verdiği yetkiler çerçevesinde görevlerini yerine getirirler. Bu görevlerini yerine getirirken tabi ki ayrı bütçeye, karar organına ve mali olanaklara sahiptir. Mali işleri, yerel halkın kendi tercihleri ile seçmiş olduğu idare tarafından görebilmesi ve bunlar için kendi kaynaklarına sahip olması özerklik olarak belirtilebilir¹¹².

*“ABD İdareler Arası İlişkiler Komisyonu'nun 1993 yılında yayınladığı rapora göre, yerel özerklik kavramı, 4 temel unsuru içermektedir (Advisory Commission on Intergovernmental Relations (ACIR), 1993). Bunlardan **birincisi**, yerel yönetimlerin kendi organizasyon ve yönetim yapılarını oluşturabilmeleridir. **İkincisi**, yerel yönetimlerin ifa edecekleri fonksiyonlara kendi karar organları aracılığı ile karar verebilmesi; **üçüncüsü** ise, gelirler, harcama ve borçlanma konusunda yerel yönetimlerin merkezi yönetimden bağımsız hareket edebilmesidir. **Dördüncü** ve son unsur ise, yerel yönetimlerin kendi personelini seçme, personelinin çalışma koşullarını belirleyebilme, personel sayısı ve niteliği konusunda özgürce hareket edebilmesidir”¹¹³.*

Yerel özerklik kavramının, siyasi, idari ve mali olmak üzere üç boyutunun olduğu bilinmektedir. Gerek incelenen çalışma açısından, gerekse yerel vergileme açısından “mali özerklik” kavramı önem arz etmektedir. Bu açıdan mali özerklik, yerel

¹¹¹ Başak Koyuncu, “Yerel Özerklik: Modeller ve Uygulamalar”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Güz 2000, Cilt: 1, Sayı:1, s. 2.

¹¹² N. T. Arslan, a.g.m., s. 274.

¹¹³ Ahmet Ulusoy/Tekin Aydemir, “Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik: Türkiye ve OECD Ülkelerinin Karşılaştırılmalı Analizi”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), s. 262.

yönetimlerin kendilerine yerine getirmeleri için verilen görev ve sorumlulukların merkezden bağımsız olarak yerine getirilmesini, merkezden ayrı mal varlığına ve gelir kaynağına sahip olmasını, ayrıca yasal sınırlar dâhilinde harcama yapabilmesini öngörür.

Mali özerklik ile birlikte, yerel yönetim hizmetleri merkezi idarenin müdahalesi olmaksızın yöre halkının önceliklere göre belirleneceğinden, bireyler kendi istediklerine uygun hizmetleri sunan ve daha fazla sorumluluk üstlenen yerel idarenin sınırları içerisinde yerleşmek ve ekonomik faaliyetini devam ettirmek isteyebileceklerdir. Bu sistem içerisinde yerel yönetimler, birbirleriyle ve merkezi yönetimle daha kaliteli, fayda ve taleplere daha uygun hizmet üretme yarışına girebilecektir. Yerel yönetimlerin birbirleri ve merkezi yönetim ile olan rekabeti, kaynakların etkin dağılımı sonucunu da getireceğinden, toplum refahı bundan olumlu etkilenebilecektir¹¹⁴.

Mali özerkliği sadece vergiler ifade etmemektedir. Yerel idarelerin kendilerine kaynak yaratabilme, yeni vergiler koyabilme imkânları ve borçlanabilme şartları da mali özerklik açısından önem arz etmektedir. Aksi halde yerel idarelerin kamu hizmetlerini karşılayabilmesi için, merkezi idare tarafından sağlanan bağış ve yardımlara ihtiyaç duyacakları açıktır.

Yerel idarelerin, görevlerini özerk bir şekilde, ekonominin gereklerine uygun olarak yerine getirebilmeleri için¹¹⁵;

- Yerellik (subsidiarite) ilkesine uyulması, yerel idarelerin kendi alacakları karar ve hizmetleri belirleme yetkisine sahip olmaları,
- Yerel idarelerin yeterli, optimum büyüklüğü sağlayacak bir yönetme gücüne kavuşturulması, yönetim biriminin oluşturulmasında belirlenmiş optimum nüfus kriterinin bulunması,
- Tüm yerel idarelere verilen görevleri, kendi belirleyecekleri usul ve araçlarla, yerine getirme özgürlüğüne sahip olmaları gerekir.

OECD Mali İşler Vergi İstatistik Komitesinin ve Vergi Politikası Analizi Çalışma Grubunun hazırladığı çalışmada¹¹⁶, idareler arası vergi dağılımında farklı

¹¹⁴ A. Ulusoy/T. Aydemir, a.g.m. s. 265.

¹¹⁵ İ. Avcı, a.g.e., s. 33.

sınıflandırmalar yaparak, yerel yönetimlerin kendi vergi matrah ve oranlarını belirleme dereceleri alt kategorilere ayrılmıştır. Bunlar;

- a- Vergi oranı ve matrahını belirlemesi,
- b- Sadece vergi oranını belirlemesi,
- c- Sadece vergi matrahını belirlemesi,
- d- Vergi paylaşımı düzenlemelerinde;
 - d.1-Gelir bölüşümünün yerel yönetimlerce yapılması
 - d.2-Gelir bölüşümünde yerel yönetimin onayının alınması,
 - d.3-Gelir bölüşümünün yasal düzenleme ile, değişikliklerin merkezi yönetimce yapılması,
 - d.4- Gelir bölüşümünün bütçe sürecinin bir parçası olarak merkezi yönetimce yapılması,
- e- Vergi oranı ve matrahının merkezi yönetim tarafından yapılması,

Yukarıda, ilk kriterden son kriterine doğru ilerledikçe, yerel vergilemeden uzaklaşıldığı ve vergi özerkliğinin ortadan kalktığı görülmektedir.

Türkiye’de mali özerklik konusunda başta Anayasa olmak üzere, diğer kanunlarda da bu hükümlere rastlamak mümkündür. Anayasa’nızın 127. maddesinin son fıkrası mahalli idarelere görevleriyle orantılı gelir sağlanacağı konusunu hükme bağlamıştır. Ayrıca 5393 Sayılı Belediye Kanunu’nda belediyeye verilen görev ve yetkiler, “sadece belediyeler kullanır” ifadesi, özerklik kavramına atıfta bulunmuştur. Aynı kanun içerisinde, belediyeyi, “belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi” olarak tanımlanmıştır. Yine 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nda büyükşehir belediyesi tanımında mali özerkliğe göndermede bulunulmuştur. Ancak, yapılan araştırmalar neticesinde Türkiye’nin yerel özerklik düzeyi açısından, düşük yasal özerkliğe sahip ülkeler grubunda yer aldığı söylenebilir. Düşük seviyedeki yasal özerklik yerel yönetimlerin yönetsel ve finansal açıdan merkeze bağımlı olmasının bir sonucudur. Yani merkezi

¹¹⁶ OECD, “Taxing Powers of State and Local Government”, OECD Tax Policy Studies, No, 1, Paris, 1999, p.11; p.10.

yönetimin yerel idareler üzerindeki hiyerarşik üstünlüğü, merkezi yönetime hükmetme ve hükme uyma talebinde bulunma hakkını vermektedir¹¹⁷.

Türkiye’de güçlü bir merkezi yapı olmasının sebebi finansal kaynak kontrolü ve gelirleri merkezi idarenin yetkisinde olmasındandır. Bu durum 1982 Anayasasının 73. maddesinde açık bir şekilde görülmektedir ki, mali yükümlülükleri koyma, kaldırma ve değiştirme yetkisi kanuna bağlanmıştır. Türkiye’de, kanun koyucu yasama organıdır. Ancak, Anayasasının 73. maddenin son fıkrasında istisnai bir hüküm söz konusudur. Bu hükme göre; vergi, resim ve harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin, alt ve üst sınırları yasada belirtilmek suretiyle yasama organı tarafından sadece Bakanlar Kurulu’na yetki tanınmıştır. Yani yerel yönetimlere böyle bir hak tanınmamıştır.

1.2.2.9. Ekonomik faktörler ve yerel vergileme

Kaynakların kıt olması, devletleri daha etkin bir kaynak kullanımını sağlamaya yönelik çeşitli alternatifler ortaya çıkarmaya zorlamıştır. İhtiyaçların sınırsız olduğu bir durumda az kaynakla çok fayda sağlayacak olan ekonomik faaliyet en rasyonel olanıdır.

Bölgesel nitelikteki kamu hizmetlerinin yerel idareler tarafından sunulmasının iktisadi gereği, kaynakların optimum bir şekilde kullanılmasını sağlamak, yani kıt olan kaynaklarda en çok faydayı sağlamaktır¹¹⁸.

Kamu malları ile piyasa mallarının ekonomik süreci birbirinden farklıdır. Kamu mallarında fiyat unsurunu oy mekanizması belirlerken, piyasa mallarında ise, arz-talep dengesi önem arz etmektedir.

Özellikle 1970’li yıllarda devletlerin, mali alandaki rolünün değişmesi ve piyasa ekonomisine dayalı sistemin yaygınlaşması ile birlikte devletlerin ekonomideki fonksiyonunu azaltmaya yönelik kararlar alınmıştır. Devletin üretici rolünün sınırlı bir alanda kalması ile birlikte koruyucu rolü daha ön plana çıkmıştır.

İktisadi düşünce tarihinin bugüne kadar yerinden yönetimlere ilişkin gelişimi, tam rekabet varsayımlarının kamu sektörüne de uygulanması ve piyasa ekonomisinin

¹¹⁷ B. Koyuncu, a.g.m. s. 15.

¹¹⁸ H. Nadaroğlu, Mahalli İdareler, s. 36.

faydalarının kamu sektörü içinde geçerli kılınması anlayışının bir fonksiyonudur. Yani yerel idareler de piyasa ekonomisi şartlarına yakın bir şekilde üretimi/sunumu sağlamaya yönelik kuruluşlar olarak tasarlanmaktadır. Bu durumda, yerel idarelerin gelir dağıtımına ilişkin sorunları ortaya çıkabilmektedir. Bölgeler arası farklı mali politika uygulayan yerel idareler gelirlerini artırma çabasına girerken, bireyler ise kendi faydasını maksimize edecek olan bölgelere göç edecektir. Tiebot'a göre, her bir vergi-harcama bileşimi gelir dağılımı etkisine sahiptir ve insanların kendilerine en uygun bileşimi seçme – göç ederek ayaklarıyla oylama- imkânının olması avantajlı bir sistemdir¹¹⁹.

Yerel idareler, kamu hizmetlerinin üretimi konusunda halka daha yakın olduklarından dolayı ihtiyaçları ve tercihleri saptayıp üretime bu şekilde yön vermesi merkezi idareye oranla daha etkin olduğu söylenebilir. Yerel yönetimlerin ürettikleri mal ve hizmetlerin bireyler arasında bir tercih fırsatı sunması, kendilerini bu tercihler doğrultusunda sınıflandırmalarına imkân verebilmektedir.

Yerel idareler, kendi hizmet alanlarındaki ihtiyacın türünü ve miktarını daha gerçekçi bir şekilde belirleyebildiklerinden dolayı kaynak israfına sebebiyet verme ihtimali merkezi idareye oranla daha azdır¹²⁰.

Yerel halka daha yakın olduğu bilinen yerel idarelerin, merkeze bağlılığı ne kadar az olursa kaynak dağılımında o kadar etkin olacağı varsayımında bulunulabilir. Ayrıca, yerel idareler, merkezi idarenin mali politikaları neticesinde iktisadi dalgalanmalara ve bütçe açıkları gibi risklere maruz kalabilirler.

1.2.2.10. Etkinlik ve yerel vergileme

Etkinlik, örgütlerin önceden planladıkları hedeflerin ne kadarına ulaştıklarını gösteren performans ölçüsüdür. Yerel idareler için etkinlik ise, halkın istekleri göz önüne alınarak üretilen hizmetlerin, hedeflenen fayda ve maliyetleri optimum seviyede olmasıdır. Yani idarelerin, ortaya konulan kaynakla hizmetin yöneldiği hedef

¹¹⁹ Fatih Sarıoğlu, “Türkiye’de Yerel Yönetim Reformları Üzerine: Ekonomik Bir Yaklaşım”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt:16, Sayı:4, Ekim 2007, s. 24.

¹²⁰ H. Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, s. 38.

arasında uygunluğun olması ve orantının bulunması neticesinde isabetli kararlar vermesi gerekmektedir¹²¹.

Kaynakların etkin bir şekilde toplanıp yerli yerinde kullanarak ekonomik refahı sağlamaya çalışmak ülkelerin en önemli ekonomik amaçları arasında yer almaktadır. Kaynak dağıtımı ile ekonomik refaha ulaşabilmek için iki ölçüt söz konusudur: İlki kaynakların yerinde kullanımı ilkesi, diğeri ise hizmetlerin vatandaşlar arasında adaletli bir şekilde bölüştürülmesini sağlamaktır¹²². Gelir kaynaklarının bölüşümünde etkinlik, merkezi idare tarafından mı? Yoksa mahalli idareler tarafından mı? Hangi yönetim tarafından daha iyi sağlanır, bu sorulara cevap vermek gerekir. Hangi idare gelir kaynağına hâkim olabilecekse, o gelir kaynağı o idareye bırakılmalıdır. Yani belirli bir bölgedeki gelir kaynağının o bölgeye bırakılması daha iyi sahiplenebilmesi ve etkin, verimli bir şekilde kullanımı söz konusu olabilir. Bunun neticesinde görevlerin başka idareye bırakılması görevin kapsam ve niteliği ile ekonomik etkinlik ilkelerine göre hareket edilmelidir.

Halka en yakın yönetsel birimler olarak yerel yönetimler, ihtiyaçlarla ilgili önceliklerin belirlenmesi, hizmeti kullananlarla doğrudan ilişki kurulması ve hizmetin sunulmasında gereksiz kaynak ve zaman kaybının önüne geçilmesi açısından merkezi yönetime oranla daha etkin olabilmektedir¹²³. Ayrıca gelir kaynağı hem idarenin kaynağına hâkim olması açısından hem ödemeyi yapan mükellefler açısından optimallığı sağlamışsa o idareye bırakılmalıdır. Burada önemli olan hususlar vergilendirilen gelirin; vergilendirme tarhiyatı ve tahsilâtı gibi işlemlerin kolaylıkları, vergi ilkelerine uyum, gelirin toplanabilmesi gibi konulardır¹²⁴.

İdarelerin gelir kaynakları arasında en önemli payı vergiler almaktadır. Vergilerin hangi idareye bırakılacağı konusu önem arz etmektedir. Bazı vergiler büyük idari ünitelere göre daha küçük idari üniteler tarafından daha etkin bir biçimde tarh ve tahsil edilebilirler. Burada önemli olan kısım vergilendirilecek kaynakların en aza indirilmesidir. Bunun içinde yapılması gereken, vergi tabanının, vergilendirmeyi yürüten otoritenin nüfuz bölgesi içinde yerelleştirmesidir. Gelir vergisinin konusu olan gerçek kişilerin geliri ülkenin herhangi bir yerinde iktisadi ve hukuki bazı ilişkiler

¹²¹ Selçuk Yalçındağ, "Çağdaş Belediye", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, 1992, C. 1, S. 1, s. 7.

¹²² M. K. Mutluer/E. Öner, *a.g.e.* s. 20.

¹²³ H. İ. Aydın, *a.g.e.* s. 77.

¹²⁴ Özhan Çetinkaya, *Mahalli İdareler Maliyesi*, Ekin Basım-Yayın-Dağıtım, 2. Baskı, 2011, s. 61.

sonucu ortaya çıkabilir. Mesela kişinin bir mahalli idare sınırları içinde ikamet edip başka mahalli idare sınırları içinde gelir elde etmesi mümkün olacağından bu tür vergilerin mahalli bir vergi haline getirilmesi düşünülemez. Buna karşın emlak vergisinde ise verginin konusu taşınmaz olan varlıktır ve bu tür bir vergiyi lokalize etmek mümkündür. Ayrıca emlak vergisinin süreci ve değeri ile ilgili her türlü çalışmayı ve kontrolü, o bölgeye hakim olan mahalli idare daha iyi yapabileceğinden emlak vergisi, pek çok ülkede belediyeler tarafından tarh ve tahsil edilmektedir¹²⁵.

Toplumunu oluşturan bireylerin tercihleri dikkate alınarak hizmet- vergi bileşimi sağlandığında etkinlik sağlanmış olur. Kamu hizmetlerinin sunumunun bir kısmının yerel idareler tarafından karşılandığı varsayıldığında, yapılan tercihler daha homojen olacaktır. Ayrıca yerel idare tarafından verilen hizmetler diğer birimler için dışsallıklar ortaya çıkarır. Mahalli idare birimlerinin sınırları genişledikçe dışsallıkların yerel idare birimleri tarafından içselleştirilmesi de artacaktır.¹²⁶

Yerel idarelerin vergi ihdas etme ya da vergi oranlarını belirlemede yetki verilmesi durumunda, yerel halkın ödeme gücü dikkate alınarak vergi ve harcama yapma fırsatı tanınmış olur. Bu durum mal ve hizmetlerin birey tercihlerini dikkate alarak dağıtmayı öngören piyasa ekonomisinin temel kurallarına uygundur. Ayrıca bireylerin vergi- hizmet bileşimi ile ilgili tercihlerini ortaya koyabilmesi için bunlar hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları, yani özellikle vergiler konusunda saydamlığın sağlanması şarttır. Saydamlık etkin kaynak dağıtımında önemli bir ön koşuldur. Bu durumda bireyler yerel idareler karşısında ayakları ile oylama fırsatı bulurlar¹²⁷.

1.2.2.11. Vergi uyumu ve yerel vergileme

Vergi uyumu, mükelleflerin vergi ile ilgili, yasada mevcut olan hükümler çerçevesinde gerekli olan yükümlülüklerini ve vergi borcunu zamanında yerine getirmesidir. Vergi uyumsuzluğu ise vergiyi ödemede geciktirme, ödeyememe, ödememe veya fazla ödeme gibi durumların söz konusu olmasıdır.

Vergilerin karşılıksız olduğu genel olarak vergi tanımlarında mevcuttur. Aslında vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak da görülebilmektedir. Yani bireyler için sunulan toplumsal hizmetlerin karşılığında alınan parasal bir değerdir. Bireylerin

¹²⁵ Halil Nadaroğlu, Mahalli İdareler, s. 82.

¹²⁶ İ. Avcı, *a.g.e.*, s. 33.

¹²⁷ İ. Avcı, *a.g.e.*, s. 34.

aldıkları hizmetler, katlanılan maliyetten daha az olursa, bu mali yüke katlanmaktan vazgeçilebilir. Vergi uyumunu sağlanması açısından ödenilen vergiler ile verilen hizmetler arasında bir denge sağlanması gerekir.

İdarelerin hizmet sunumlarının etkinliği, halkın bilinçlenmesi, kamuoyu denetiminin sağlanması vergi uyumu açısından önemlidir. Bu gibi şartları etkin bir şekilde sağlayacak olan idare halka daha yakın hizmet birimi yerel yönetimlerdir. Çünkü, gerek üretim tekniği açısından gerekse de toplu yaşamın getirdiği sorunlara çözüm aşamasındaki etkinliği açısından, yerel yönetimlerin merkezi yönetimlere oranla avantajlı oldukları söylenebilir. Ayrıca yerel idareler, hizmet talebi ile arzı noktasında, hizmet paylaşımını yükümlülere daha kolay aktarma imkânına sahiptirler¹²⁸. Bunun sonucu olarak bireylerin, yerel vergileri, elde edilen hizmetlerin faydasının bir karşılığı olarak görmesini sağlayacaktır. Nitekim, James Alm vd.'nin yaptığı ortak çalışma'da, yükümlülerin faydalandıkları kamusal hizmetlerin ödedikleri vergilerle karşılandığını düşünüyorlarsa vergi uyum düzeyi arttığı tespit edilmiştir¹²⁹.

Vergi uyumu ile ilgili olarak iki yaklaşım söz konusudur. İlki Allingham ve Sandmo tarafından ortaya çıkarılan “Rasyonel Tercih Yaklaşımı”dır. Rasyonel tercih yaklaşımına göre, vergi uyumu, vergi denetimi, cezaların caydırıcı gücü, yakalanma riskinin büyüklüğü ve ekonomik faktörlerden etkilenmektedir. Bu yaklaşıma eleştiri olarak ortaya çıkan “Ahlaki Duygular Yaklaşımı”na göre ise vergi uyumu, sadece ekonomik faktörlerden değil, sosyal, siyasi, hukuki, kültürel ve özellikle de psikolojik birçok faktörden etkilenmektedir¹³⁰.

Torgler ve diğerlerinin (2003) yaptıkları analizde İsviçre’de, vergi uyumu ile vergi ahlakını, yerel özerklik bağlamında incelemişlerdir. Yapılan çalışmada karar verici idareler, vergi ahlakını artırmak ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak için çeşitli stratejiler uygulamışlardır. Yapılan çalışma sonucunda, yerel mali özerklik ile vergi ahlakı açısından pozitif bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir¹³¹.

¹²⁸ Selçuk İpek, *Yerel Vergiler ve Vergi Uyumu, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Nisan 2010, Ekin Yayınevi, s. 47.

¹²⁹ James Alm/Betty R. Jackson/Michael Mckee, “Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data”, *National Tax Journal*, Vol.45, No.1, March, 1992, p. 111.

¹³⁰ Coşkun C. Aktan, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, Ocak 2012, s. 15-16.

¹³¹ Benno Torgler/ Friedrich Schneider/ Christoph A Schaltegger, “Local Autonomy, Taxmorale and The Shadow Economy”. *Public Choice*, 2009, 144(1-2). s. 1.

Ülkelerin makro ekonomik olarak sorunlar yaşayabileceği göz önüne alınırsa, vergi tabanlarının bu ekonomik şartlara göre uyum sağlayıp sağlayamadıkları önemlidir. Sentetik vergiler bu ekonomik şartlara uyum sağlayan vergi tabanına sahipken, analitik vergiler ise makro ekonomik şartlara ayak uyduramazlar¹³².

Merkezi yönetim ise ekonomik istikrarı ve gelir dağılımını sağlama gibi görevleri üstlendiğinden, geniş tabanlı tüketim vergileri, dış ticaret vergileri ve kurumlar vergisi gibi artan oranlı gelir vergisi merkezi yönetime bırakılmalıdır¹³³.

Mali olarak yerelleşen yönetimler, mali yapılarının iyileştirilmesine yönelik gelir kaynaklarını elde etme ve harcama sorumluluklarının alınmasında önemli görevler verilmektedir. Mali kaynaklara sahip olmayan yerel idareler hem hizmetleri karşılayamaz hale gelirler hem de merkeze bağımlı olarak yönetimlerini sürdürürler. Yerel vergi kaynaklarına sahip olan yerel idareler ise, hem kamu hizmetlerinde ki kalite artışı sağlanarak hem de ulusal ve yerel ölçekte kaynak kullanımında etkinlik sağlanmış olacaktır¹³⁴.

1.2.2.12. Yerel vergilemenin avantajları ve dezavantajları

Yerel vergilemenin avantaj ve dezavantajları ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte, yerel vergilerin uygulanması ülkelerin gerek merkezi idarelerinde gerekse yerel idarelerinde farklı etkiler görülebilmektedir. Bu bakımdan yerel vergilemenin uygulanması sonucunda avantaj ve dezavantajlar ortaya çıkabilmektedir. İlk olarak yerel vergilemenin avantajları aşağıdaki maddelerde açıklanmıştır.

- Coğrafi alan ve nüfus bakımından büyüklük, bir ülkenin yerinden yönetime ağırlık vermesine neden olabilir. Bu nedenle merkezi idare tarafından, yerel idarelere yetki devri ile birlikte, yerel idareler, yerel vergilerin yönetilmesinde ve hizmetlerin sağlanmasında daha etkin rol oynayabilir¹³⁵.
- Merkezi yönetimlerin kamu hizmeti sunma kapasitelerini etkileyen politik baskılar vardır. Yerel yönetimlerde ise bu politik baskılar daha az etkisini gösterebilmektedir.

¹³² Lucien Sergent, *Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği (Kaynaklar ve Denetim)*, Uluslararası Konferans, Türk Belediyecilik Derneği, Konrad Adenauer Vakfı, 11-12 Temmuz 1996, Ankara, s. 104.

¹³³ S. Y. Öncel, 1992, *a.g.e.* s. 63.

¹³⁴ A. Ulusoy/ T. Aydemir, , *a.g.m.*, s. 21.

¹³⁵ B. Eryılmaz, *a.g.e.* s. 123.

- Yerel topluluklara daha yakın olan yerel idareler, bireylerin istek ve ihtiyaçlarını daha kolay bir şekilde karşılayabilirler.¹³⁶. Bu nedenle yerel idareler halkın mal ve hizmetlerle ilgili tercihlerini daha kolay tespit edebilmekte ve sunduğu hizmetleri daha etkin bir şekilde sağlayabilmektedir. Böylece yerel vergilere ilişkin politika oluşturmada bilgi maliyetleri azalır ve kaynak dağılımında etkinlik saėlanır¹³⁷.
- Yerel idarelerin halkın tercihlerine göre hizmet sunumu ve vergi politikası oluşturma, heterojen nüfus yapılarına sahip büyük toplulukların idarelerine göre daha mümkündür. Yerel politikacılar ve bürokratların mükellefler ile daha yakın ilişki içinde olabilmeleri de mümkündür. Vergi mükellefleri ile yerel idareler arasındaki bu yakınlık, mükelleflerde güven duygusunun oluşmasına ve böylece vergi uyumunun artmasına sebep olabilir¹³⁸.
- Bireylerin yerel bölgelerden sağladıkları hizmetleri, mali yükümlülüklerin bir karşılığı olarak görebilirler. Eğer yerel vergiler, hizmetlerin sağlandığı bölgede yönetilirse, yerel idarelerin sağladıkları yerel vergi gelirleri ile birlikte, bölgenin kamusal çıkarları doğrultusunda harcanabilir¹³⁹. Bunun sonucunda, yerel vergiler ile birlikte, mükelleflerin vergiye olan direnci azalabilir.
- Vergi mükelleflerinden sağlanan gelirlerin, merkezi idare tarafından savurganca kullanılması halinde, mükelleflerin vergiye karşı güveni azalabilir¹⁴⁰. Oysa ki, yerel idareler tarafından yürütülen vergilerin, kamuoyu tarafından denetimin sağlanması daha kolay olabilmektedir. Bu nedenle mali yerelleşmenin ve dolayısıyla yerel vergilerin bu konuda avantajlı olduğu söylenebilir.
- Merkezi idarenin çıkardığı yasa ve düzenlemeler, yerel halkın tercih ve geleneklerine uymayabilir. Sunulan hizmetler bireylerin tercih ve beğenilerine yaklaştığa toplam tatmin düzeyinin ve etkinliğin artacağı açıktır. Yönetim biriminin coğrafi alanı bydkce tercihleri birbirilerine daha yakın bir bireyler topluluğunun mevcut olması ihtimali azalır¹⁴¹.

¹³⁶ B. Torgler/F. Schneider/C. A. Schaltegger, a.g.m. s. 6.

¹³⁷ S. İpek, a.g.e. s. 48.

¹³⁸ B. Torgler/F. Schneider/C. A. Schaltegger, a.g.m s.6.

¹³⁹ S. İpek, a.g.e., s. 49.

¹⁴⁰ S. İpek, a.g.e. s. 49.

¹⁴¹ İ. Avcı, a.g.e., s. 38.

Yerel vergilemenin dezavantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Merkezi yönetimin sahip olduğu imkânların fazlalığı, yerel idarelere göre merkezi idarenin vergileri yönetmesi daha uygundur. Merkezi idarenin gerek kalifiye personel varlığı gerekse de denetim araçlarının daha iyi olması, yerel idarelere göre vergileri daha etkin kullanabilmesi olasıdır.
- Devletlerin yönetim şekilleri, vergi yükümlülerini iki veya üç alacaklı idare ile karşı karşıya bırakabilir. Vergi alacaklısı idarelerin sayısının artması ile birlikte, bu idarelerin yetki alanlarına giren vergileri değişik zamanlarda ve farklı tekniklerle tarh ve tahsil etmeleri, mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azalabilmektedir¹⁴².
- Yerel vergileme ölçek ekonomileri nedeniyle vergi yönetimlerinin idari maliyetini arttırabilmektedir. Ayrıca, ülkenin genelinde vergilendirme ile ilgili; denetim, kontrol, muafıklar, istisnalar, kayıt sistemi ve tahsil konusunda standart bir uygulama olmayacağından mükellefler, aynı kaynaklardan gelir elde etseler dahi, farklı oranlarda vergi ödeyebilecek ve vergileme sürecinde farklı muamelelere tabi olacaklardır¹⁴³.
- Yerel vergileme ile birlikte bölgeler arasında vergisel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum ise bölgeler arasında vergi rekabetini arttırarak, mükelleflerin kendilerine uygun olan bölgelere göç etmesini sağlayacaktır. Ancak merkezi idare tarafından yönetilen vergiler için, böyle bir durumun olması söz konusu değildir. Merkezi idare tarafından yönetilen vergilerin, tüm ülke sınırları içerisinde, bölgesel farklılıklar gözetmeksizin uygulanması mükelleflere vergi adaleti açısından güven sağlamaktadır.
- Yerel idareler, politik risk sebebi ile vergi yükünü düşük tutmak isteyebilirler. Bu durumda gelirlerin azalması, verilen hizmetlerin etkinlik derecesinin düşmesine neden olabilir¹⁴⁴.
- Ülkelerde tehdit unsuru olarak görülebilen yerel bölgeler, merkezin uygulayacağı politikaları uygulama konusunda engel teşkil

¹⁴² H. Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, s. 58.

¹⁴³ A. Ulusoy/T. Aydemir, a.g.m. s. 267; A. Kadir Topal, “Belediyelerin Özgelirlerinin Arttırılmasında Vergilendirme Yetkisi: Ülkeler Arası Bir Karşılaştırma”, *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18 (4-4), 119- 142, s. 125.

¹⁴⁴ İ. Avcı, a.g.e., s. 42; David King, *Fiscal Tiers - The Economics of Multi-level Government*, Allen and Unwin, London, 1984, s. 24.

edebilmektedirler. Yerel vergiler ile mali özerkliği sağlanan yerel idareler, merkezi idareye karşı bağımsız ve daha güçlü konuma geçebilirler.

- Yerel idareler tarafından iyi yönetilmeyen yerel vergiler, devletlerin bütçelerine zarar verebilir. Bu da devletlerin ekonomik anlamda rekabet gücünün düşmesine ve gelir kaynaklarının azalmasına sebep olabilmektedir.

1.2.2.13. Çeşitli vergilerin yerel vergileme açısından durumu

Yerel idareler, kendilerine bırakılan bazı vergilerin yönetimini ve/veya tahsilâtını yürütme hakkına sahiptirler. Yerel nitelik taşıyan böyle vergiler¹⁴⁵ çoğunlukta olmakla birlikte, ayrıca bazı ülkelerde yerel bölgelerde, gelir vergisi alınması gibi farklı uygulamalar da görülebilmektedir¹⁴⁶.

Yerel yönetimler, harcamaları karşılamak için mali kaynaklara ihtiyaç duyduğu daha önce bahsedilmişti. Bu mali kaynakların en önemli kısmını teşkil eden gelir türü vergilerdir. Ayrıca merkezi idarenin gönderdiği yardımlar özerklik konusunda mali bağılayıcılığa neden olmaktadır. Bu sebeple yerel yönetimler, yerel nitelikleri vergileri tercih etmektedirler.

Yerel vergiler bazı koşullara uygun olmalıdır¹⁴⁷:

- Yerel bütçe ihtiyaçlarını karşılamalıdır.
- Olumsuz dışsallıkları içselleştirecek bir mali çözüm çerçevesinde vergilendirme yapılmalıdır.
- Vergi mükellefleri ödedikleri vergiler hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.
- Bu tür vergilerin ekonomik büyümeye katkısı olmalı.
- Halk ve teşebbüslerden alınan vergiler arasında denge olması gerekmektedir.
- Yerel idareler, vergiler üzerinde adaletli vergi yükü sağlamaya çalışmalıdır.

1.2.2.13.1. Gelir vergisi

Gelir vergisi vergi matrahı bakımından herhangi bir bölgeye bağlı olmadan elde edilebilmesi nedeniyle yerel yönetimler tarafından genellikle uygulanan bir vergi

¹⁴⁵ Bölgesel özellikleri ağır basan vergiler. Örn: Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi.

¹⁴⁶ Ö. Çetinkaya, *a.g.e.* s. 71.

¹⁴⁷ Nuri Tortop, “*Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)*”, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Birinci Baskı, Ocak 1996, s. 50.

değildir. Ayrıca gerek makro politikalar gerekse de verginin idari etkinliği bakımından gelir vergisi, merkezi idare gelirleri arasında yer alması daha uygun olabilir. Ancak, yerel yönetimler tarafından alınan gelir vergisi uygulamaları da söz konusudur. Örneğin, ABD’de eyaletlerin vergileme yetkilerinin sınırsız olması, eyaletlerde ise yerel idarelere de geniş vergilendirme yetkileri verilmiş olması neticesinde, bazı eyaletlerde yerel idareler gelir vergisi kazancı elde etmişlerdir¹⁴⁸.

Bireylerin, ikamet ettiği bölge ile gelir elde edilen bölge farklı olabilir. Bölgeler arasında, yerel yönetim birimleri tarafından belirlenen vergi oranlarında artışa gidilmesi- ki bu durumda verginin oranı, konusu gibi unsurların belirlenmesinde yerel yönetimlerin her birinin ayrı ayrı yetkiye sahip olmaları söz konusudur-, bireyleri, vergi konusu faaliyetlerini vergi tarifesinin düşük olduğu başka bir yerel yönetim birimine taşıyabilir. Böylece vergi potansiyelinin tam olarak yakalanması güçleşeceği için, yerel yönetimler, hem yeterli miktarda hem de istikrarlı bir şekilde gelir elde etmekte başarısızlığa uğrayabileceklerdir¹⁴⁹.

1.2.2.13.2. Genel satış vergisi

Yerel idareler tarafından, tüketilen veya hizmetleri görülen işlemlerden dolayı vergilendirme söz konusu olabilir. Bunlar içerisinde alkollü içkilerden, sinema, tiyatro, at yarışı gibi bir kısım eğlence yerlerinden tahsil edilenler en önemli kısmını teşkil eder. Ayrıca elektrik, akaryakıt, gibi enerji maddelerinden de mahalli idareler yaygın olarak özel satış vergisi tahsil etmektedir¹⁵⁰.

Bu vergiler genel tüketim vergileri gibi tüm mal ve hizmetlerden değil, sınırlı mal ve hizmetlerden alınmaktadır. Uygulamada genel tüketim vergilerine göre eski zamanlara dayanmaktadır. Ancak günümüzde genel tüketim vergileri, dolaylı vergiler kategorisinde ağırlığı daha fazladır¹⁵¹.

Satış vergileri, genellikle objektif nitelik taşıdığından, vergilemede adalet ilkesine uygunluk bakımından zayıf vergi türü olmasına rağmen, yerel idare gelirleri açısından, verginin hâsılatının zengin olmasına olanak sağlayabilmektedir. Bu

¹⁴⁸ A. Ulusoy/T. Akdemir, s. 134.

¹⁴⁹ Birsan Nacar, *Yerel Vergi Düzeni: Kuramsal Temelleri ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme*, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Türkan Öncel’e Armağan, 47. Seri / Yıl 2005, s. 165.

¹⁵⁰ Y. Öncel, *a.g.e.* s. 85.

¹⁵¹ Nihat Falay, *Yerel Yönetimler*, TC Anadolu Üniversitesi Yayın no: 1754, 2009, s. 72.

özellikleri nedeniyle de satış vergileri yerel yönetimler tarafından tercih edilmesi gereken finansman araçlarından biri olmaktadır¹⁵².

1.2.2.13.3. İşletme vergileri

İşletmelerin sermayeleri ve yıllık satışları üzerinden alınan bu vergi, vergi idaresi tarafından belirlenmekte, vergilendirme belediye meclisi kararıyla olmaktadır¹⁵³. Verginin tahsili yine belediye tarafından yapılmaktadır.

Yerel idarelerin işletmeler üzerinde koyduğu vergiler yoğun olarak 2008-2009 yıllarına kadar kullanılmaktaydı¹⁵⁴. Yerel idareler için bu tür gelirler, istihdam olanaklarının yanı sıra istikrarlı bir gelir akışına yol açmıştır¹⁵⁵.

İşletme vergisinde yerel yönetimlerin sunmuş oldukları hizmet karşılığında alınan bir bedeldir. Yani bu vergi, faydalanma esasına dayanmaktadır.

Gelir vergisi ile işletme vergisinin aynı anda uygulanması ise çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarabilir. Böyle bir sorun olduğunda, gelir vergisinden işletme vergisini düşürerek, bu sorunu ortadan kaldırmak mümkündür¹⁵⁶.

1.2.2.13.4. Motorlu taşıtlar vergisi

Servet üzerinden alınan bir diğer vergi motorlu taşıtlar vergisidir. Bu vergi için ülkelerin farklı vergi uygulaması görülmektedir. Bu tür vergilerin gelirleri, birçok ülke için merkezi idare gelirleri dâhilinde iken bazı ülkeler de ise mahalli idarelere bırakmışlardır.

Yerel idareler bölge dâhilinde motorlu taşıtlar için önemli hizmetler sunmaktadırlar. Bu hizmetler genel olarak, şehir içi trafik, coğrafi ve kent bilgi sistemleri gibi hizmetlerdir¹⁵⁷. Motorlu taşıt sahipleri, söz konusu belediye

¹⁵² B. Nacar, a.g.m. s. 166.

¹⁵³ Ceyda Şataf, *Türkiye'deki Belediyelerin Borçlanması: Isparta Belediyesi Örneği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2005, s. 64.

¹⁵⁴ Fransa'da işletme vergisi, Macaristan'da yerel işletme vergisi ve İtalya'da üretken faaliyetler üzerine konulan işletme vergisi kullanılmıştır.

¹⁵⁵ Türkiye ve Seçilen Bazı AB Ülkelerinde Belediye Gelir ve Giderleri: Karşılaştırmalı Değerlendirme ve Öneriler, Türkiye'de Yerel Yönetim Reformu Uygulamasının Devamına Destek Projesi Lar II. Aşama, 13 Temmuz 2011, s. 51.

¹⁵⁶ Ö Çetinkaya, a.g.e. s. 72.

¹⁵⁷ Belediye Kanunu, m. 14.

hizmetlerinden önemli ölçüde yararlanabilmektedirler¹⁵⁸. Bu sebepten dolayı, faydalanma ölçütü çerçevesinde mükellefler bu hizmete karşılık ödeyecekleri vergi bedeli, motorlu taşıtlar vergisi olabilmektedir.

Motorlu araçların çevre kirliliğine sebep olmaları nedeniyle, yerel idareler tarafından konulabilecek vergiler aracılığıyla, ortaya çıkarılan olumsuz dışsallıklar içselleştirilebilir. Yani, motorlu araç sahipleri, kullandıkları bölgeye ait çevresel zararlarından dolayı, motorlu taşıtları için yerel idarelere ödeme yapma yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Yani buradan sonuçla, çevresel kirliliğin maliyeti kirlitene ödetilebilmektedir. Ayrıca, yerel hizmetlerden faydalanan araç sahiplerinin ödedikleri vergiler, hizmetleri sunan yerel idarelere kalmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisinin, yerel idarelerin öz gelirleri arasında yer almasının nedenleri şu şekilde açıklanabilir¹⁵⁹:

- Motorlu taşıtlar vergisinin gelirinin fazla olması,
 - Mali özerklik,
 - Tescilli taşıt sayısının her geçen gün artması,
 - Negatif dışsallıkları içselleştirmesi,
 - Motorlu taşıtların verdikleri zararı karşılamak,
- olarak gösterilebilir.

1.2.2.13.5. Yararlanma vergileri (harç ve benzeri mali yükümlülükler)

Harç ve benzeri yükümlülükler “yararlanma vergileri” olarak da bilinmektedir. Bunların vergiye benzer yönü, zorunlu olmalarından kaynaklanmaktadır. Belirli bir hizmet karşılığı olması da vergiden ayrı olarak nitelendirilmesini sağlamaktadır. Resim, harç vb. nitelikteki mali yükümlülükler, yerel idarelerin sağladıkları vergi niteliğindeki gelirlere örnek olarak verilebilir.

Mahalli idarelerin sunduğu bazı hizmetlerin yararları bölünebilir niteliktedir. Bu hizmetlerin maliyetinin en azından bir kısmının yararlanandan alınması daha adil olacaktır. Harçlara konu olan hizmetler kişilere bazı özel faydalar sağlamakla birlikte görülen hizmette asıl amaç kamu hizmetidir. Harçlar ya mahalli idarenin

¹⁵⁸ Figen Altuğ vd. (Ed), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, s. 125.

¹⁵⁹ F. Altuğ, *a.g.e.* s. 125.

tekelindeki bir hizmetten yararlanma karşılığında ya da mahalli idarenin yaptığı bazı idari denetleme ve ölçme hizmetleri karşılığında alınmaktadır¹⁶⁰.

1.2.2.13.6. Emlak vergisi

Emlak vergisinin uygulanma şekli ülkelerin sosyo-kültürel, ekonomik, tarihi ve idari yapısına göre değişmekle birlikte, verginin tahsilatı genellikle yerel idareler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu durumda emlak vergisi, yerel nitelikli bir vergi olarak tanımlanabilmektedir.

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve arazi üzerinden alınan, özel nitelikli, dolaysız ve objektif bir servet vergisidir. Vergi matrahının sabit olması ve matrahı temsil eden taşınmazın yerel bölge sınırları içinde kalması yerel yönetim vergisi olması için gerekli unsurlardan biridir. Çünkü yerel idarenin kendi bölgesi içerisindeki bir taşınmazı tespit etmesi ve denetimi sağlayabilmesi oldukça kolaydır¹⁶¹.

Emlak vergisi, sanayileşme süreci başlamadan önce, verginin konusuna giren bina ve arazinin vergi tekniği açısından kavranmasındaki kolaylık nedeniyle en önemli gelir kaynağını oluşturmuştur. Emlak vergisi, sanayileşme döneminden sonra yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkması ile birlikte günümüzde önemini yitiren objektif bir vergi durumuna gelmiştir¹⁶².

Emlak vergisinin en önemli özelliklerinden biri, yerel yönetimlere etkin kaynak tahsisinde bulunma olanağı sağlayabilmesidir. Aslında yerel yönetimler, kaynak tahsisi görevlerinde sundukları hizmetleri, bu hizmetlerin faydalarıyla ilişkilendirerek finanse edilebildikleri oranda başarılı olabileceklerdir. Mesela, herhangi bir bölgeye yapılacak olan hizmetin emlak değerine katkısı olduğunda, ister bu hizmet mülk sahibine sunulsun isterse de mülkün değerine katkı yapılsın, mutlaka bu hizmetlerden yararlananlarca finanse edilecektir¹⁶³. Böylece yerel idareler, sunulan hizmetlerin bedelini mülk sahiplerine ödeterek, etkin kaynak tahsisinde bulunma olanağı yakalamış olabileceklerdir.

¹⁶⁰ İ. Avcı, *a.g.e.*, s. 64.

¹⁶¹ H. Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, s. 82.

¹⁶² Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1998, s. 183.

¹⁶³ B. Nacar, *a.g.m.* s. 167.

İKİNCİ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİNİN TEORİK ÇERÇEVESİ VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI

Taşınmazlar üzerinden alınan emlak vergisi, özel nitelikli bir servet vergisidir. Ülke sınırları içerisindeki taşınmazlar, değerleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Emlak vergisi bazı teorik temellere dayanmaktadır. Buradan sonuçla bu bölümde, emlak vergisinin teorik temelleri ve bazı seçilmiş ülkelerdeki emlak vergisi uygulamaları ele alınacaktır.

2.1. GENEL OLARAK EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi tarihin en eski vergilerinden birisidir. Bu verginin konusu, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve arazilerden alınan bir servet vergisidir. Mükellefi ise bina ve arazinin maliki, intifa hakkı sahibi veya tasarruf sahibidir. Başka bir ifadeyle, emlak vergisinin mükellefi, öncelikle bina ve arazinin sahibidir. Bina ve arazinin maliki de intifa hakkı¹⁶⁴ sahibi de yoksa bu durumda, binayı malik gibi tasarruf eden kişi emlak vergisi mükellefidir¹⁶⁵. Emlak vergisinin matrahı ise, ülkelere göre değişmekle birlikte, genellikle bina ve arazinin değeridir¹⁶⁶.

Emlak vergisi, ülkelerde genel olarak yerel yönetimler tarafından tahsil edilen ve finansal ihtiyaçların karşılanması için alınan vergidir. Ülke sınırları içerisindeki gayrimenkul unsurların, vergilendirme yetkisinin sonucunda vergilendirilmektedir. Bina, arazi ve arsaların değer veya iratlardan alınan vergi, merkezi ya da yerel yönetimler tarafından yürütülmekte veya merkezi yönetim gelirin bir kısmı yerel yönetimlere dağıtabilmektedir. Emlak vergisinin izlenmesi ve verimli bir şekilde uygulanmasında önemli güçlükler söz konusudur. Bu durum hasılatın düşük olması ve vergi uygulamasından kaynaklanan maliyetin fazla olması gibi sorunlar ortaya çıkarabilmektedir.

¹⁶⁴Herhangi bir taşınmaza sahip malikin, kullanma, yararlanma ve tüketme haklarını; bir başkasına, taşınmazın tamamından yararlandırma ve kullandırma hakkıdır.

¹⁶⁵ Emine Orhaner, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara, 1997, s. 194.

¹⁶⁶ S. Turhan, *a.g.e.*, s. 183.

2.2. EMLAK VERGİSİNİN TARİHÇESİ

En eski vergi kayıtları yaklaşık olarak M.Ö. altı bin yıl önce, Dicle ve Fırat nehirlerinin kuzeybatısında bulunan Irak'ın Lagash şehir devleti antik olarak bulunan kil tabletleridir. Kral, “Bala” denilen ve anlamı “Değişim” olan bir vergi sistemi kullanırdı¹⁶⁷. Vergi toplayan yetkili kişiler her ay şehir devletlerinin bir bölgesinde vergilendirilebilir alan ve mükellef bulmak için çalışırlardı. Böylece bölgeleri ayırarak vergilendirmeyi daha kolay yönetebilir hale getirirlerdi. Lagash'ta vergiler çok düşüktü. Fakat savaş ve kriz dönemlerinde öncelikli gıda mallarına daha sonra tüm mallarda vergi oranı artış gösteriyordu¹⁶⁸.

Servet vergileri, özellikle savaş ve kriz vergileri olarak ortaya çıkan bir vergi olarak bilinmektedir. İlk şekillerine eski Yunan ve Roma İmparatorluğu'nda rastlanan servet vergilerinin ağırlık noktasını gayrimenkuller oluşturmakla beraber hayvan mülkiyeti ile köle sahipliği ve ev, ziynet eşyası gibi konular da verginin kapsamına girmektedir¹⁶⁹. Yine, Mısır, Babil, İran, Çin'de eski zamanlarda yaşayan insanlar fakir ve derme çatma evlerde yaşarlardı. Mülkiyetin vergilendirilmesi de öncelikle arazi ve arazinin üretim değeri üzerinden alınırdı¹⁷⁰.

Arazi vergilerinin başlangıcı, çok eski zamanlara dayanır. O zamanlarda toprak toplum yaşamında önemli bir yer teşkil etmekteydi. Buradan sonuçla da tarihte vergicilik arazi vergisi ile başlamıştır, denilebilir¹⁷¹.

Arazi geçmişten günümüze kadar en önemli taşınmaz varlık olarak kabul edilmiştir. Arazinin vergilendirilmesi düşüncesinin özünde, arazinin kullanım şekli olan “müşterek mülkiyet” düşüncesi yer almaktadır. Arazi üzerindeki bu özel mülkiyet hakkı hemen her çağda ilgi uyandırmış ve araziye diğer taşınmazlardan farklı bir dizi ayrıcalıklar sunulmuştur¹⁷².

İlk çağlarda devlet kurumu henüz oluşmadığından, kral devleti temsil ediyordu. Kralın tüm malvarlığı devletin hazinesini oluşturuyordu. Bu dönemdeki en önemli

¹⁶⁷ Vergilendirme anayasal hükümetlerin ortaya çıkışı ile birlikte ilk olarak, İngiltere daha sonra ABD ve Batı Avrupa'da uygulanmıştır.

¹⁶⁸ Richard Henry Carlson, “A Brief History of Property Tax”, *Fair & Equitable*, February, 2005, s. 3.

¹⁶⁹ S. Turhan, *a.g.e.*, s. 171.

¹⁷⁰ R. H. Carlson, *a.g.m.*, s. 3.

¹⁷¹ M. Kamil Mutluer, *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs-2007, s. 315.

¹⁷² N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*, s. 286.

ekonomik faaliyet tarım olmuştur. Kamu hizmetlerinin finansmanı ise, devlet emlaklarından elde edilen gelirler oluşturmuştur. Bu gelirlere halktan alınan vergiler de eklenmiştir. Başlangıçta savaşı kaybeden tarafın hayatı karşılığında alınan “Baş vergileri” ve devletin sahip olduğu arazinin işletilmesi karşılığı alınan “Arazi vergileri”, sonraki yıllarda vergilemeyle ilgili yükümlülükler arttırılmıştır¹⁷³.

Orta Çağda feodalite sistemi içerisinde kilise tarafından konulan mali yükümlülükler hâkimdi. Krallar ve soylular geçimlerini doğrudan ellerinde tuttıkları arazilerden ya da bu arazileri işleyen kişilerin yaptıkları ödemelerden sağlıyorlardı. Orta çağda bozulan toplumsal sistem sonucunda toprak, zenginliğin ve vergilendirmenin başlıca kaynağı olmuştur. İngiltere’de arazi vergileri önce yüzölçümü üzerinden, daha sonra ise yıllık kira değeri üzerinden alınmıştır. Kuzey Amerika’daki İngiliz Kolonileri de, İngilizlerin arazi vergi sistemi genişleyerek bir servet vergisine dönüşmüştür. Bu verginin mahiyeti ise, araziler, binalar, kişisel mülkler ve araziye sahip olan bireylerin kazanç elde etme kapasiteleri olmuştur¹⁷⁴.

Orta çağın bitişinden sonra, gayrimenkullerin vergilendirilmesinde nispeten değişiklikler olmuştur. Arazi vergileri, toprak alanının genişliğini dikkate alan bir vergi iken, toplumlar geliştikçe vergilendirmede toprağın verim gücü de dikkate alınmaya başlanmıştır¹⁷⁵.

Yeniçağda da devletlerin en önemli gelir kaynağı, emlak vergileri olmuştur. Emlak vergisi, özellikle Avrupa devletlerinde düzenli bir şekilde alınan vergi niteliği taşımıştır. Daha sonraki yıllarda vergilemede adalet ilkesinin belirmeye başlaması ve kamusal hizmetlerin karşılanamaması, genel servet vergileri yerine, arazi, bina ve ayrıca servetin kendisinden ziyade randımanını yükümlü kılan özel servet vergileri ortaya çıkmıştır¹⁷⁶.

Mülkiyet, zenginlik için bir gösterge olarak vergilendirilmiştir. Emlak vergileri, gayrimenkullerin sabit duran varlık olması, vergi tabanının geniş olması ve

¹⁷³ Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Ezgi Yayınları, Bursa 2010, s.10.

¹⁷⁴ Nezih Varcan/Tufan Çakır, (der), *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2007, s. 168.

¹⁷⁵ M. K. Mutluer, *a.g.e.*, s. 316.

¹⁷⁶ S. Turhan, *a.g.e.*, s. 172.

mülkiyeti tespit etmek kolay olduğundan dolayı eski zamanlarda en fazla tercih edilen vergiler arasında yer almıştır¹⁷⁷.

Medeniyetlerin ilerlemesi, iktisadi faaliyetlerin artması ve nüfusun artarak şehirleşmenin ortaya çıkması üzerine, arazi vergisine ek olarak bina vergisinin önemi artmıştır. Sanayileşme ve büyük şehirlerin ortaya çıkması binaların değerinin yükselmesi ile binalar da vergi konusu içine alınmıştır¹⁷⁸.

2.3. EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Emlak vergisi, sabit varlıklar üzerinden alınan, objektif, yerel, gayri safi ve mülk ilkesine bağlı olan bir vergidir. Bu verginin özellikleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

2.3.1. Emlak Vergisinin Objektif Bir Vergi Oluşu

Vergiler, subjektif ve objektif vergiler olarak sınıflandırılabilir. Objektif vergiler, mükellefin kişisel durumlarını dikkate almaksızın, doğrudan doğruya iktisadi unsurdan alınmaktadır. Emlak vergisi de objektif vergiler arasında yer almaktadır. Objektif nitelikli bir vergi olan emlak vergisinde, bazı kişisel durumlar dikkate alınarak, sınırlı bir ölçüde de olsa vergiye subjektif bir nitelik kazandırılabilir¹⁷⁹.

Bazı vergiler kişilerin ödeme gücüne göre ayarlandığı ve ekonomik kaynakların tamamı üzerinden alındığı halde, objektif vergilerde verginin konusu “ayın” olarak bilinmekte ve yükümlünün, kişisel ve ailevi özellikleri yani subjektif unsurları dikkate alınmamaktadır. Buna göre gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi subjektif vergilere örnektir. Buna karşılık taşınmaz sahiplerinin kişisel durumları dikkate almaksızın vergilendiren bina ve arazi vergileri, birer objektif vergidir¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Mike Hefferan/ Terry Boyd, “Property Taxation and Mass Appraisal Valuations in Australia – Adapting to a New Environment”,

http://www.prrs.net/papers/Hefferan_Property_Taxation_And_Mass_Appraisal.pdf.

¹⁷⁸ M. K. Mutluer, *a.g.e.* s. 9.

¹⁷⁹ Recep Kaplan, “Emlak Vergisinde Matrah Belirleme Yönteminin Değerlendirilmesi”, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14623>. (21.12.2013).

¹⁸⁰ S. Turhan, *a.g.e.* s. 93.

Emlak vergisine objektif nitelik kazandıran belli başlı özellikler vardır. Bunlar¹⁸¹:

- Emlakın bulunduğu yer verginin matrahı ve oranı bakımından önem teşkil eder (şehirde ve kırsal alanda farklı oran uygulaması gibi).
- Verginin tahsili için önemli olan unsur emlakın kendisidir.
- Emlaklar isimlere göre değil, parsellere göre tanımlanır ve listelenir.
- Vergiye esas yükümlü olan kişi emlakın sahibidir. Eğer emlakta yararlandırma söz konusu ise yükümlü emlak üzerinde tasarrufta bulunan kişidir.
- Emlak vergisi genel olarak artan oranlı olmaktan çok nisbi bir vergidir.

Emlak vergisinin objektif bir vergi olması sebebi ile benzer durumdaki tüm taşınmazların aynı oranda vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Uygulanmakta olan genel durum, mükellefe göre değişmeyen tek oranlı tarifedir¹⁸².

2.3.2. Mahalli Bir Vergi Olması

Emlak vergisi, taşınmazların değerlendirilmesinde ve yerel düzeydeki hizmetlerin karşılanması amacıyla, yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynakları arasında yer almaktadır.

Bireylerin bu tür vergilere karşılık etkin mali kararlar alabilmesi için yerel hizmetlerin fayda ve maliyet arasındaki bağlantıyı anlaması gerektirir. Bunun sonucunda, hem yerel idareler hem de mükellefler fayda sağlayacaklardır. Yerel idarelerin sunduğu hizmetler sonucunda taşınmazların değer artışı ile birlikte vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir. Mükellefler ise, sunulan hizmetlerin karşılığının kontrolü ve denetimi hakkına sahip olacaktır. Böylece mükellefler, daha iyi hizmet alabilmek için vergi ödemelerinde istekli olabileceklerdir¹⁸³.

Çoğu ülkede bina, arsa ve arazi üzerinde alınan emlak vergisi yerel yönetimlerin finansmanlarını karşılamak amacıyla kullanılır. Emlak vergisi, hem etkinlik bakımından, hem de faydalanma vergileri olarak görülebilen bir vergi türüdür.

¹⁸¹ N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*, s. 296.

¹⁸² Canatay Hacıköylü, *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2009, s. 16.

¹⁸³ Enid Slack, *The Property Tax – In Theory and Practice*, Institute on Municipal Finance and Governance Munk School of Global Affairs University of Toronto, No. 2, 2011, s. 2.

Bu sebepler, emlak vergisinin yerel bir vergi olması gerekliliğini ortaya koyabilir. Ayrıca, bina ve arazi vergilerinin verimi ve hasılatı, son yarım yüzyıllık dönemde düşmüş ve modern devletler verim ve hasılat bakımından yeni vergi alanları keşfedip, emlak vergisini yerel idarelere bırakabilmektedirler¹⁸⁴.

Emlakların sabit bir taşınmaz varlık olması, vergi tespitini kolaylaştıran bir sebeptir. Bu açıdan, yerel bölge sınırları içerisindeki taşınmazlar, yerel idareler tarafından tespitinin daha kolay yapılabilmesi, yerel idarelerin vergi gelirleri açısından daha etkin olacağı anlamı taşıyabilmektedir. Yani emlak vergisi, yerel idareler için daha uygun gelir kaynakları olarak görülebilmektedir. Ayrıca yerel idareler tarafından yapılan hizmetler, alınan emlak vergisinin karşılığı olarak görülebilmektedir. Örneğin ABD’de alınan emlak vergisi fayda vergisi olarak görülmektedir. Alınan vergi ile verilen yerel hizmetlerin yaklaşık olarak faydaları birbirini karşılayabilmektedir¹⁸⁵.

Ülkemizde 1936 yılında bina, arazi ve arsaların buhran vergileri 2871 Sayılı Kanun ile il özel idarelerine devredilmiştir. Daha sonraki yıllarda emlak vergisi kanunu ile verginin tarh ve tahsili maliye bakanlığına bırakılmış ve hâsılatından mahalli idarelere pay verilmesi kabul edilmiştir. 1985 yılına kadar genel bütçe gelirleri arasında yer alan emlak vergisi 3239 Sayılı Kanunla bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri 01.01.1986 tarihinden itibaren yerel yönetimlere bırakılmıştır.

2.3.3. Gayri Safi Bir Vergi Olması

Hasılat gayri safi tutardır. Bundan masraflar düşüldüğünde ise kalan tutar safi olmaktadır. Aynı şekilde servette çoğu zaman gayri safi toplamdır. Bundan borçlar, masraflar ve amortisman gibi çeşitli meblağların çıkarılması ile geriye kalan tutar safi serveti vermektedir. Taşınmaza karşılık borçların vergi matrahından düşülememesi emlak vergisinin gayri safi bir vergi olduğunu gösterir.

Emlak vergisinin gayri safi bir vergi oluşu adalet yönünden eksiklik ortaya çıkarmaktadır. Herhangi bir gayrimenkulü borçlu alan bir kişi ile borçsuz alan kişi arasında vergi yükü farkı meydana gelecektir. Dolayısıyla bu verginin servetinin büyük bir kısmını gayrimenkul olarak kullanan ve geliri düşük olan şahıslar üzerinde

¹⁸⁴ A. Akdoğan, *a.g.e.* s. 260.

¹⁸⁵ Richard M. Bird / Enid Slack, “Land and Property Taxation: A Review”, March 2002, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>, (21.02.2013).

daha fazla kalma özelliği vardır. Bu durum sosyal adalet yönünden olumsuz olarak görülmektedir¹⁸⁶.

2.3.4. Mülkilik İlkesinin Uygulanması

Mülkilik ilkesi, kanunların ülke sınırlarında, yerli ve yabancı herkese uygulanmasıdır. Vergilendirmede mülkilik ilkesi, egemenlik gücüne dayanarak ülke sınırları içerisinde alınan, vergi kanunlarının uygulamasında geçerli olan ilkedir. Yani kişi, yerli veya yabancı olsun, hangi ülke sınırlarının içerisinde vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiyse, o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilir. Ayrıca mülkilik ilkesi daha çok, gayrimenkul üzerinden alınan vergilerde, gayri şahsi nitelikli tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir¹⁸⁷.

Emlak vergisi de gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedir. Ülkelerin kendi sınırları içerisindeki taşınmazların vergilendirilmesi emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yani emlak vergisi mükellefi, yerli veya yabancı kişiler olsun, hangi ülke sınırları içerisinde taşınmaz sahipliği veya tasarrufu söz konusu ise, o ülke tarafından vergilendirilmektedir. Türkiye’de Emlak Vergisi Kanunu (EVK) 1. maddesinde bina vergisinin konusu kapsamında, ülke sınırlarından bahsedilmektedir. Yine EVK’da araziler için verginin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan araziler şeklinde açıklanmıştır. Buradan sonuçla, emlak vergisinde, taşınmazın bulunduğu vergilendirme yetkisine sahip ülke tarafından vergileme yapıldığı görülmektedir.

2.4. EMLAK VERGİSİNİN ALINMASINI GEREKTİREN NEDENLER

Emlak vergisinin alınmasında farklı görüşler söz konusudur. Bunlardan biri fayda teorisi diğeri ise ödeme gücü ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkul vergileri fayda teorisine göre 19. yüzyıldan itibaren tahsil edilen bir vergi iken, ödeme gücü ilkesine göre tahsil edilen gayrimenkul vergileri daha eskilere dayanmaktadır¹⁸⁸.

Emlak vergisi açısından fayda teorisi göz önüne alındığında, objektif vergi yükümlülüğü ön plana çıkarken, ödeme gücü ilkesi göz önüne alındığında subjektif vergi yükümlülüğü ön plana çıkmaktadır.

¹⁸⁶ N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*, s. 297.

¹⁸⁷ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, ,, s.45.

¹⁸⁸N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*, s. 299.

2.4.1. Ödeme Gücü Teorisi

Vergilendirmede adaleti sağlamaya yönelik olarak öne sürülen teorilerden “ödeme gücü teorisi”, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yöneliktir. Vergilendirmede kişilerin gelir ve servet düzeylerinin farklı olması, ayrıca bu farklılıkların vergilendirilirken dikkate alınması, vergi adaleti açısından önem arz etmektedir.

Bu teori, vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde dağıtılmasını ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alınmasını sağlar. Ödeme gücü prensibi, yerel idarelerin, mükelleflerin servet ve gelirlerine bağlı olarak ödeyecekleri verginin belirlenmesini öngörmektedir¹⁸⁹.

Bu teoriye göre vergilendirmede, mükelleflerin kamusal hizmetlerden sağlanan yarar değil, ödeme güçleri dikkate alınmaktadır. Yani gayrimenkullerin vergilendirilmesinde, servetin bir ölçüsü olan taşınmaz unsurların değeri esas alınmaktadır. Her taşınmaz sahibi, servetinden bağımsız olarak kamusal hizmetlerden aynı düzeyde faydalanırken değeri nispeten yüksek taşınmaz üzerinden daha fazla vergi ödenir. Bu nedenle de taşınmazlar üzerinden alınan emlak vergisinin artan oranlı olduğu söylenebilir. Bu durumda yüksek değerli taşınmaza sahip olanlar yararlandıkları her kamu hizmeti için efektif vergi oranları sabitken dahi daha fazla vergi ödemektedirler¹⁹⁰.

Emlak vergisi, emlak şeklinde edinilen servet, ödeme gücünün bir göstergesidir. ABD’de başlangıçta baş vergisi olarak uygulanan emlak vergisinin 1634 yılından itibaren ödeme gücüne göre alınmasını kararlaştırmış ve söz konusu vergi hane halkının sayısına göre değil, kişinin varlığına ve ödeme gücünü gösteren diğer ölçülere göre alınmaya başlanmıştır¹⁹¹. Çünkü emlak vergisinde mükellefler, gayrimenkullerinin değerleri, yani ödeme güçleri oranında vergi yüküne katlanmaktadır.

Türkiye’de, emlak vergisi için temel kaynak anayasadır. Anayasa’nın 73 maddesi 1. ve 2. fıkrasında belirtilen, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali

¹⁸⁹ E., S., Demircan, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 114.

¹⁹⁰ B., Hamilton, A Review: Is the Property Tax a Benefit Tax Examining Tax in Equity Florida, http://www.monatron.com/uploadfiles/industry-knowledge/IK_Articles/monatron_whitepapers/moore73rd/AA.Conf.Paper.pdf.

¹⁹¹ N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*,s. 303.

gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür”, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”, hükmü vergi ödeme gücüne ve sosyal amaca dayanak teşkil etmektedir.

2.4.2. Fayda İlkesi

Devletlerin sunduğu kamusal hizmetlerinden yararlanan bireylerin, kendilerine sağladığı fayda oranında vergilendirilmesidir¹⁹². Fayda ilkesinde amaç, ödenen vergi bedelinin kamu hizmetinin bedeli şeklinde bir karşılık olarak görülmesidir. Özellikle yerel sınırlar içerisinde yaşayan bireyler, yerel idarelerin sağladığı yer altı ve yer üstü hizmetlerini, ödenen vergilerin karşılığı olarak görebilmektedirler. Örneğin belediyeler tarafından emlak vergisi nispetini, belediyelerin sundukları hizmet oranında, belirleyebilmektedir. Taşınmazların değerini arttırabilen bu hizmetler ise mükellefler tarafından bir karşılık olarak görülebilmektedir.

Belirli bir bölgede yaşayan bireylerin o bölgenin kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmaları derecesinde hizmet finansmanına katkıda bulunmalarının gerekliliğini daha önce Tiebout Teorisinde bahsedilmişti. Tiebout Teorisinde emlak vergisi sadece kamu hizmeti satın almanın bir bedelidir. Yani emlak vergisi sadece bir vergi değil, daha çok kamu hizmetlerinin bir bedelidir. Gayrimenkulün bulunduğu bölgede bireylerin gerçekleştiremeyeceği hizmetleri ya Devlet ya da mahalli idareler yerine getirmektedir. Ayrıca bayındırlık hizmetleri de emlakın değerini arttıran hizmetlerdir. Dolayısıyla bu gibi hizmetlerin de karşılığı faydalanma hizmetleri kapsamında emlak vergisi şeklinde tahsil edilmektedir¹⁹³.

Fayda, bireylerin ödedikleri vergi ile bunun sonucunda aldıkları hizmet miktarı arasındaki adil ilişki olarak tanımlandığında, eğer birey kamu hizmetlerinden doğrudan veya ölçülebilir bir fayda sağladıysa, mantıksal olarak bunun bedeli olan vergiyi ödemeye istekli olacaktır. Ancak, burada temel problem, bireyin kamu hizmetinden sağladığı faydanın ölçülememesidir¹⁹⁴.

¹⁹² Paul. A. Samuelson, / Nordhaus D. William, *Economics*, Fifteenth Edition, McGraw-Hill, Innc., 1995.

¹⁹³ N. Edizdoğan/ A. Çelikkaya, *a.g.e.*, s. 301.

¹⁹⁴ William Mccluskey/Brendon Williams, *Property Tax: An International Comparative Review*, United Kingdom: Ashgate Publishing Company, 1999,, s.5-7.

2.5. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI

2.5.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) Emlak Vergisi

ABD'nin idari örgütlenmesi, eyaletler ve bu eyaletlere bağlı yerel idari bölgelerden oluşan federal devlet şeklindedir. Federal devlet yapısı, 50 federe eyalet ve bir başkenti kapsamaktadır. Federal yönetim ile eyalet yönetimlerinin görev, yetki ve sorumlulukları Anayasa'da tanımlanmıştır¹⁹⁵.

ABD'de uygulanan emlak vergisi, yerel idarelerin en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Emlak vergisi için eyaletlerin her biri yasa çıkarma yetkisi vardır. Yerel idareler¹⁹⁶ ise, çıkarılan yasayı uygulamakla yükümlü idari birimlerdir. ABD genelinde bu vergiyi yaklaşık olarak 86 bin mahalli idare birimi uygulamaktadır¹⁹⁷.

Federal devlet, eyalet ve yerel idarelere ait olan vergiler için yasal sınırlar belirlemektedir. Emlak vergisinin gelirleri ve yönetimi, belirli sınırlar dâhilinde eyaletlere bırakılmıştır. Eyaletlerin her biri emlak vergisi için farklı uygulama olanağına sahiptirler. Ayrıca eyaletler, taşınmazların değerlendirilmesinden sorumludurlar¹⁹⁸.

Emlak vergisi, yerel yönetimlerin vergi bölgeleri¹⁹⁹ (örn, County, Municipality, Scholl, District) tarafından uygulanan ve yerel yetkililer tarafından yönetilen bir vergidir. Emlak vergileri yerel düzeyde toplanır ve toplanan vergiler yerel hizmetler için gerçekleştirilen harcamaların finansmanında kullanılır.

ABD'de uygulanan emlak vergisi, taşınmazların değerlerine göre belirlenen verginin oranı ve vergi matrahı, eyaletler arasında farklılık göstermektedir. Eyalet yasalarına göre, taşınmazların değerleri piyasa değeridir. Aşağıdaki tabloda, emlak vergisinin konusu olarak, arazi ve bina olarak gösterilmiştir. Emlak ve arazi vergisinin mükellefi, taşınmazların sahibi olarak belirlenmiş, ayrıca değer ölçüsü olarak piyasa

¹⁹⁵ Vida Maliene/ Daiva Cibulskiene/ Virginija Gurskiene, "The Lithuanian Real Estate Taxation System in The Context of Alien Countries", *International Journal of Strategic Property Management*. Sayı:9 (2005), s. 18.

¹⁹⁶ County, Municipality, Scholl District, Special District.

¹⁹⁷ Adil Nas, *Belediye Gelirleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s.35.

¹⁹⁸ Maliene, V, vd., a.g.m. s. 18.

¹⁹⁹ Sadece belirli bir özel amaca hizmet eden ya da belirli bir amacı gerçekleştirmek için kurulan yerel yönetim birimleri şeklinde tanımlanabilir. Örneğin sadece okulların yönetimini ele alan birimler gibi.

değeri temel alınmıştır. Değer ölçüsünün belirlenme yılı ise, 1- 5 yıl arasında eyaletlere göre değişmektedir²⁰⁰.

Tablo 1. ABD’de Uygulanan Yıllık Arazi ve Emlak Vergisi

Vergi	Verginin Konusu			Mükellef		Değer Ölçüsü			Yeniden Değerleme Sıklığı
	Arazi	Bina	İş Aletleri	Mülk Sahibi	Kiracı	Kira	Piyasa Değeri	Bölge Esaslı Değer	
Yerel Emlak Vergisi	x	x		x			x		Eyaletlere Göre Değişmekle Birlikte 1-5 yıl

Kaynak: Maliene/Cibulskiene/Gurskiene, s. 18.

2.5.1.1. Verginin konusu

Emlak vergisinin konusunu gayrimenkuller oluşturmaktadır. Gayrimenkullerin kapsamına ise, arsa, arazi ve binalar dâhildir.

Eyaletlerin belirlediği yasal hükümler, gayrimenkulleri kullanım şekillerine göre sınıflandırmıştır. Gayrimenkul kapsamında yer alan konut, işyeri ve arazi gibi taşınmazların için farklı vergi oranları uygulanmaktadır²⁰¹.

2.5.1.2. Verginin mükellefi

ABD’de emlak vergisinin mükellefi, verginin konusuna giren taşınmazın mülkiyetini elinde bulunduran kimsedir²⁰².

2.5.1.3. Vergi matrahı

Emlak vergisinin matrahı, taşınmazların piyasa değeridir. Eyaletlerde değerlendirme için genel olarak standart bir piyasa değeri uygulanır²⁰³.

²⁰⁰ Maliene, V, vd., a.g.m. s. 18.

²⁰¹ *Significant Features of the Property Tax*. <http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/CustomReport.aspx?id=273>. Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Legal Definition of Real and Personal Property; accessed: 6/27/2013 1:56:00 PM).

²⁰² Maliene, V, vd., a.g.m. s. 18.

²⁰³ *Significant Features of the Property Tax*. http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/The_Property_Tax_Base.aspx, Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Real Estate Transfer Charges; accessed: 6/27/2013 1:54:20 PM).

Her bir eyalette, konut ve işyerleri için piyasa değerlerine göre farklı vergi matrahları oluşabilmektedir. Her bir eyalete bağlı yerel idareler için de bu farklılıklar söz konusudur. Her yıl emlak tipleri için belirlenen değerler, vergi matrahına yansıtılır. Vergi matrahı, istisnalar düşüldükten sonra vergilendirilebilen gayrimenkulün toplam değeridir²⁰⁴.

2.5.1.3.1. Değerleme

ABD’de, taşınmazların değerlendirilmesi, vergilendirme, kamulaştırma ve satış amaçlı işlemler için kamu kurumları tarafından belirlenmektedir. Bu gibi işlemler dışında kalan, para ve bankacılık sistemleri için taşınmazların değerleri, lisans değerlendirme uzmanları tarafından tespit edilmektedir²⁰⁵.

Gelir İdaresi ‘ne (IRS) bağlı Değerleme Komitesi tarafından, emlak vergisi için, arazi ve binaların değerleri saptanmakta ve taşınmazların malikleri bu değerler üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu değer aynı zamanda mahkemelerce seçilen bilirkişi heyetleri ve kamulaştırma yapan kurumlar içinde referans oluşturmaktadır. Ayrıca, vergilendirme ve kamulaştırma amaçlı değerlendirme, taşınmazların piyasa değeri üzerinden yapılmaktadır²⁰⁶.

Eyaletler tarafından, taşınmazların değerlendirilmesi için standart ve ölçütler belirlenmiştir. Değer standartları; gerçek piyasa değeri, maliyet değeri ve devralma değeridir. Birçok eyalette dikkate alınan değerlendirme standardı, gerçek piyasa değeridir²⁰⁷.

2.5.1.4. Verginin muafiyet ve istisnaları

Vergi muafiyeti, gerçek ya da tüzel kişilerin, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle vergi dışında bırakılması anlamına gelmektedir. ABD’de genel

²⁰⁴ *Significant Features of the Property Tax*. http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Tax_Base_by_Property_Type.aspx. Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Tax Base by Property Type; accessed: 6/26/2013 12:01:04 PM).

²⁰⁵ E. Köktürk/ E. Köktürk, *Taşınmaz Değerlemesi* 1. Baskı: Aralık 2011 NETCOPY Özel Baskı Çözümleri, İstanbul s. 1106.

²⁰⁶ E. Köktürk/ E. Köktürk, *a.g.e.* s. 1106.

²⁰⁷ *Significant Features of the Property Tax*. http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Value_Standard_and_Assessment_Ratios.aspx. Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Value Standard and Assessment Ratios; accessed: 6/26/2013 12:29:15 PM)

olarak uygulanan emlak vergisi muafiyetlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür;

- Kar amacı gütmeyen kuruluşlara ait mülkler (ancak bu kuruluşlar, kendi gayrimenkulünü kullanmak yerine kiralamayı tercih ederse, emlak vergisi muafiyeti kapsamı dışında tutulacaktır)²⁰⁸,
 - Yaşlı, gazi ve engelli kişilere ait konutlar²⁰⁹,
 - Dini ibadet yerleri ve din adamlarının konutları²¹⁰,
 - Eğitim faaliyetlerinde kullanılan konutlar²¹¹,
- vergiden muafır.

Tüm eyaletler, özellikle arazi kullanımını teşvik etmek amacıyla, arazi sahiplerine belirli sınıflara göre vergi indirimi uygulamaktadırlar. Emlak vergisi indirim ve teşvik programları için, eyaletlerin yapılarına ve hedeflerine göre farklı uygulamalar vardır²¹².

2.5.1.5. Vergi oranı

Tahsil edilecek vergi tutarı, gayrimenkullerin vergi değeri ile vergi oranının çarpılması ile hesaplanır. Çoğunlukla vergi oranı, taşınmaz değerinin her 1.000 dolarında ya da her 100 dolarına uygulanır. Vergi oranı, millage (para oranı) olarak ifade edilir²¹³.

Millage oranı, genellikle emlak vergileri için kullanılır ve gayrimenkullerin değerleri üzerine uygulanır. Bu oranlar, yüzdelerle ifade edilmez, bir sentin onda biri olarak ifade edilir. Örneğin 5 millik bir millage oranı 1000\$ da 5\$ tekabül eder²¹⁴.

²⁰⁸ Daphne A. Kenyon /Adam H. Langley, *Payments in Lieu of Taxes: Balancing Municipal and Nonprofit Interests*, Copyright © 2010 by Lincoln Institute of Land Policy, s. 10.

²⁰⁹ Susan Combs, "Texas Property Tax Exemptions Complete and Partial Property Tax Code Exemptions Available to Property Owners Who Qualify", <http://www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/pdf/96-1740.pdf>, s. 2- 4.

²¹⁰ S. Combs, s. 4.

²¹¹ S.Combs, s. 4.

²¹² Significant Features of the Property Tax. http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Property_Tax_Relief_and_Incentive_Programs.aspx, Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Tax Base by Property Type; accessed: 6/26/2013 12:10:06 PM).

²¹³ *Significant Features of the Property Tax*. http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/Report_Property_Tax_Rates.aspx. Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (Property Tax Rates; accessed: 6/27/2013 1:51:36 PM).

²¹⁴ Millage Rate, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/Millage.htm>, (02.06.2014).

Mesela, bir emlak sahibi mükellefin gayrimenkul değeri 250.000 \$ ve vergi bölgelerindeki emlak vergisi oranı olarak 5 mills belirlenmiştir. Bu gayrimenkul için ödenecek vergi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$5 \text{ mills} = 5 \times 1/1000 = 0.005$$

$$0.005 \times \$250,000 =$$

(vergi oranı x taşınmaz değeri)

Ödenecek olan vergi: \$1,250

Emlak vergisi, millage oranı ile gayrimenkullerin vergilendirilebilir değerlerinin çarpılmasıyla bulunur. Ayrıca, millage oran okul bölgeleri tarafından, yerel okul vergilerini hesaplamak için de kullanılır²¹⁵.

2.5.1.6. Verginin ödenmesi

Emlak vergisi, mülklerin değer tespitine bağlı olarak hesaplanan ad valorem bir vergi türüdür. Yerel değerlendirme birimleri tarafından gayrimenkullerin vergi değeri belirlenmektedir. Mülk değerlemeleri, eyalet yasalarına bağlı olarak değişmekle birlikte, her 5 yılda bir yapılmaktadır. Mülklerin değer tespiti yapıldıktan sonra emlak vergisi hesaplanır. Vergi miktarını bulmak için ise, değeri tespit edilen emlak ile yerel vergi oranı çarpılır. Bu vergi aylık, yıllık ve çeyrek dönemlik olarak yerel idarelere ödenmektedir²¹⁶.

2.5.1.7. Emlak vergisi gelirleri

ABD'nin toplam vergi gelirleri aşağıda tablo 2'de gösterilmiştir. Buna göre, 2008 yılından 2013 yılına kadar, yıllar itibariyle emlak vergisi gelirleri, dalgalı bir seyir izlemiştir. 2013 yılı için 2008 yılına göre, emlak vergisi gelirlerinde artış olduğu görülmektedir. Ancak emlak vergisinin, toplam vergi gelirlerindeki içindeki payında, 2008 yılına göre bir azalış olduğu görülmektedir.

²¹⁵ Millage Rate, <http://www.investopedia.com/terms/m/millagerate.asp>, (02.06.2014).

²¹⁶ Tonya Moreno, How Are Property Taxes Calculated?, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/How-are-property-taxes-calculated.htm>, (10.06.2013).

Tablo 2. ABD Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

	Toplam Vergi Geliri (\$)	Emlak Vergisi Geliri (\$)	Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı
2008	776.716.635,00	12.658.598,00	%1,62
2009	713.716.635,00	12.982.802,00	%1,81
2010	703.444.475,00	14.545.004,00	%2,06
2011	763.669.347,00	14.172.905,00	%1,85
2012	797.740.658,00	13.110.672,00	%1,64
2013	846.214.995,00	13.129.395,00	%1,55

Kaynak: U.S. Census Bureau, State Government Tax Collections by Category: 2013-2008, <http://factfinder2.census.gov/faces/nav/jsf/pages/searchresults.xhtml?refresh=t>, (31.03.2014).

2.5.2. Almanya’da Emlak Vergisi

Almanya, federal devlet yapısına sahip bir ülkedir. Federal Almanya’da yönetim üç basamaklı idari teşkilattan meydana gelmektedir. Bunlar; federal devlet, eyaletler ve mahalli idarelerdir²¹⁷. Almanya yaklaşık olarak 14.000 mahalli idareler tarafından temsil edilen ve 16 özerk eyaletten oluşmuş federal bir ülkedir.

Almanya’da kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevi temel olarak federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimler arasında paylaştırılmıştır. Federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimlerin en önemli finansman kaynağı kendi aralarında paylaşılan vergilerdir²¹⁸.

Almanya’da eyaletlerin esas gelir kaynağı, kişisel gelir vergisi ve katma değer vergisidir. Bu iki vergi eyaletler tarafından yönetilmesine rağmen, federal hükümet tarafından tüm ülkeyi kapsayacak şekilde aynı oranda belirlenir. Kaynak paylaşımına ilişkin düzenlemeler federal hükümet tarafından yapılır²¹⁹.

Almanya’da yerel yönetimlerin finansman kaynakları aşağıdaki gibidir²²⁰:

- Yerel idarelerin vergi gelirleri tahsilatı,
- Federal hükümet ve eyalet hükümetlerinden alınan paylar,
- Belediye hizmetleri karşılığında alınan ücretler ve diğer gelirler.

Almanya’da yerel idareler, gelir vergisi, emlak vergisi ve işletme vergileri gibi dolaysız vergilerle; eğlence, içki, arsa alım satımı, süs hayvanları ve avcılıktan alınan

²¹⁷ M. K. Mutluer/E. Öner, a.g.e s. 83.

²¹⁸ Richard M. Bird vd., (Ed.), *İnternational Handbook of Land and Property Taxation*, 2004. s. 98.

²¹⁹ H. H. Yılmaz/M. F. Emil/F. Kerimoğlu, a.g.e. s. 89.

²²⁰ H. H. Yılmaz/M. F. Emil/F. Kerimoğlu, a.g.e. s. 89.

dolaylı vergilerden gelir elde ederler. Ayrıca yerel idareler, federal devlet ve eyaletlerden kamu hizmet projeleri dâhilinde yardım alırlar²²¹.

Emlak vergisine ilişkin, kanuni sınırlar içerisinde vergi oranında değişiklik yapma yetkisi yerel idarelere aittir. Yerel idareler, emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütmesinden sorumludurlar. Ayrıca emlak vergisi, yerel idarelerin gelirleri açısından en önemli mali kaynak aracıdır²²².

2.5.2.1. Verginin konusu

Almanya emlak vergisinin yasal dayanağı, 7 Ağustos 1973 tarihli Federal Vergi Kanunu ve sonraki yasal değişikliklerdir. Emlak vergisinin konusu, tarım arazisi ve ormanlar da dâhil olmak üzere arazi ve konutlardır²²³.

2.5.2.2. Verginin mükellefi

Almanya'da emlak vergisinin mükellefi, taşınmaz sahibi veya taşınmazdan yararlanan kişi olarak belirlenmiştir²²⁴.

2.5.2.3. Verginin matrahı

Emlak vergisinin matrahı, taşınmazların vergi değeridir²²⁵. Taşınmazların vergi değeri, güncel piyasa değeri olarak da bilinmektedir.

2.5.2.3.1. Değerleme

Taşınmazların değerleri, Alman Değerleme Kanunu'na göre vergi idareleri tarafından tespit edilir²²⁶. Alman yasalarına göre, tüm taşınmazlar piyasa fiyatları üzerinden değerlendirilir. Bu değerlendirme, araziler ve inşaatı tamamlanmış binalar (yapım maliyetleri de eklenerek) için standart alanlarına göre belirlenir. Özel nitelikli

²²¹ Nuri Tortop/Burhan Aykaç/Hüseyin Yaman/M. Akif Özer, *Mahalli İdareler*, Nobel Yayıncılık, Yenilenmiş 3. Basım, 2014, s. 142.

²²² Winrich Voss, *New Market-Value Based Propert Tax in Germany?*, 7th FIG Regional Conference Spatial Data Serving People: Land Governance and the Environment-Building the Capacity Hanoi, Vietnam, 19-22 October 2009, http://www.fig.net/pub/vietnam/papers/ts02f/ts02f_voss_3604.pdf, s. 2.

²²³ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 98.

²²⁴ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 98.

²²⁵ *Taxation Aspects of Investing in German Property*, <http://www.buyberlin.co.uk/property-tax-issues.php>, (01.04.2014).

²²⁶ *Real Property Tax*, <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/taxation-of-property.html>, (02.04.2014).

mülkiyetler ise, karşılaştırmalı değerlendirme metoduna göre belirlenir. Kiralanan mülklerde değerlendirme ise, sermaye kazanım yöntemine göre tespit edilmektedir²²⁷.

Taşınmaz değerlendirme işlemlerini düzenleyen mevzuat; “İmar Kanunu” ve “Değerleme Tüzüğü” dür. Emlak vergisi amaçlı taşınmaz değerlemesi çalışmaları federal düzeyde Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli değerlendirme komitesi tarafından yürütülmektedir. Bunun dışındaki bütün değerlendirme çalışmaları Değerleme Kurulları ve Lisanslı Değerleme Uzmanları tarafından yapılmaktadır. Değerleme Kurulları, taşınmaz piyasalarında çalışan bağımsız uzmanlardan oluşur. Kurulların temel görevi, taşınmazların güncel alım- satım fiyatlarına göre standart değerlerini belirlemek, yerel taşınmaz pazar raporlarını hazırlamak ve her yıl ocak ayında yaklaşık arazi değerleri haritasını yayınlamaktır. Kurulların diğer bir görevi ise, özel kişilerce, ticari şirketlerce ve mahkemelerce ihtiyaç duyulan, yapılı ve yapısız taşınmazlara ilişkin pazar değeri sertifikalarını hazırlamaktır²²⁸.

2.5.2.4. Verginin muafiyet ve istisnaları

Almanya emlak vergisinde;

- kamu idarelerine ait bina ve araziler,
 - kiliseler,
 - hastaneler,
 - bilim ve eğitim kurumlarına ait arazi ve binalar,
- gibi taşınmazlar, vergiden muafırlar²²⁹.

2.5.2.5. Verginin oranı

Almanya’da vergi oranları, taşınmazların niteliklerine göre iki ayrı kategoride ele alınmıştır²³⁰:

- “A” kategorisinde yer alan taşınmazlar; ormancılık için ve tarımsal olarak kullanılan gayrimenkuller,
- “B” kategorisinde yer alan taşınmazlar ise, arsalar ya da binalardır.

²²⁷ Andreas Richter / Jens Escher, Reform of the German Inheritance and Gift Tax Law, May 2009, <http://www.step.org/reform-german-inheritance-and-gift-tax-law>, (01.04.2014).

²²⁸ E. Köktürk/E. Köktürk, *a.g.e.* s. 1106.

²²⁹ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 98.

²³⁰ Real Property Tax, <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/taxation-of-property.html>, (02.04.2014).

Emlak vergisi oranları, taşınmazların niteliklerine ve değerlerine göre değişmektedir. Örneğin, eski federal bölgelerde taşınmazlar için ‰ 2,6'dan ‰ 3,5'e kadar, yeni binalarda bu oran ‰ 3,5, tarım ve ormancılık işletmelerinde ‰ 6 olarak belirlenmiştir²³¹. Ayrıca bulunan değere belediyelerin katsayısı çarpılarak eklenir²³².

Vergi oranların taşınmazların türlerine göre değişebilmektedir. Örneğin, taşınmaz türlerinden biri olan müstakil evler için 60.000 Euro vergi değeri belirlenen bir ev için vergi oranı ‰ 2.6 iken, diğer taşınmazlarda ‰ 3.5 olarak uygulanabilir²³³.

Belediyeler tarafından işletme vergilerine uygulanan katsayı (çarpan), emlak vergisi için de uygulanır. Belediyeler katsayı konusunda, taşınmazların kategorilerine (A ve B) göre karar verirler²³⁴.

Buna göre, emlak vergisinin miktarı, taşınmazlara ait matrah değerlerinin emlak vergisi oranları ile çarpılmasıyla hesaplanır. Emlak vergisinin hesaplanması için gerekli olan işlemler²³⁵;

- Taşınmazların vergi değerleri,
- Emlak vergisi oranı,
- Belediye çarpanıdır²³⁶.

2.5.2.6. Verginin ödenmesi

Emlak vergisi, mükellefler tarafından belediyelere ödenmektedir. Emlak vergisi iki aşamalı idari usulde belirlenir ve üç aşamalı süreç içinde hesaplanır²³⁷.

²³¹Property Taxes in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (25.08.2013).

²³² International Tax, Germany Highlights 2013, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2013/dttl_tax_highlight_2013_Germany.pdf, (21.09.2013).

²³³Taxation of Property,

http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (10.08.2013).

²³⁴Taxation of Property,

http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (10.08.2013).

²³⁵Taxation of Property,

http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (10.08.2013).

²³⁶ Emlak vergisine uygulanacak olan belediye çarpanı, her bir belediye tarafından taşınmazların niteliklerine göre belirlenir.

²³⁷ W. VOSS, s. 6.

1. Aşama (Federal Mali Yetkililer): Gayrimenkullerin birimsel vergi değerinin belirlenmesidir.
2. Aşama (Federe Mali Yetkililer): Birimsel vergi değeri, standart ve genellikle % 3,5 olan temel federal oran ile çarpılır. Çıkan sonuç matrah değeridir.
3. Aşama (Belediyeler): Son adım verginin yerel tarafını içermektedir. Her bir belediyenin, tespit edilen matrah değerlerine emlak vergisi oranı uygulanmaktadır.

Ödenecek vergi miktarı, mükelleflerin kişisel durumları dikkate almadan, taşınmazların yapısına ve vergi değerine bağlı olarak belirlenmektedir. Belediyeler ister ticari amaçlı kullanılsın ister mesken olarak kullanılsın, her türlü taşınmaz üzerinden emlak vergisi tahsil etmektedir.

Mükellefler vergi borçlarını ilgili belediyelere, ya yıllık olarak tek taksitle ya da dört taksitle yapılmaktadır. Mükellefler dört taksiti; 15 şubat, 15 mayıs, 15 ağustos ve 15 kasım tarihlerinde ödemekle yükümlüdürler²³⁸.

2.5.2.7. Emlak vergisinin gelirleri

Aşağıdaki tablo 3'te, emlak vergisi gelirlerinin, Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYİH) içindeki payı dikkate alınarak hazırlanmıştır. Buna göre, emlak vergi gelirlerinin, GSYİH payı, artış ve azalış yönünden, ortalama bir seyir izlemiştir. Emlak vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, 2005 yılı verilerine göre, 2012 yılında değişmemiştir. Ayrıca Almanya emlak vergisi gelirlerinin, OECD ortalama emlak vergisi gelirlerine göre daha düşük olduğu görülebilmektedir.

²³⁸Property in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (25.08.2013).

Tablo 3. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) İçerisindeki Payı (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsılaya Oranı %	0.9	0.9	0.9	0.9	0.9	0.8	0.9	0.9
OECD Ülkelerinin Ortalama Olarak Hesaplanan Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı %	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	1.8	-

Kaynak: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).

2.5.3. Birleşik Krallık'ta Emlak Vergisi

Birleşik Krallık, dört ayrı devletten oluşan üniter bir krallıktır; bu devletler, İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'dır. Yerel yönetim yapısı, Birleşik Krallık genelinde değişiklik gösterir. İngiltere'de dört tip hükümet yapısı vardır: İlki, Londra bölgesinde bulunan Büyük Londra Otoritesi'dir (Londra ilçeleri ve Londra şehri). İkincisi, altı metropol bölgede hizmet sunan şehirleşmiş bölgelerdir (Greater Manchester, Merseyside, Güney Yorkshire, Tyne ve Wear, Batı Midlands ve Batı Yorkshire). Üçüncüsü, Londra dışındaki ve metropol bölgelerdeki kontluklardır. Dördüncüsü, kontluklarda bulunan toplam 46 üniter yönetimlerdir²³⁹.

Birleşik Krallık Parlamentosunda genel olarak, anayasa, savunma, ulusal güvenlik, dış politika, vatandaşlık ve göç gibi konular bulunmaktayken, bu konuların dışındaki alanlarda İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'daki yerel parlamentolar yasama faaliyetinde bulunabilmektedir²⁴⁰.

Konutlar için alınan emlak vergileri (Council Tax olarak da bilinir) yerel idareler tarafından belirlenirken; konut dışı olan ticari (işyeri) konutlar için alınan vergiler ise merkezi idare tarafından belirlenir²⁴¹.

²³⁹ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 81.

²⁴⁰ Birleşik Krallık'ın Siyasa Görünümü, <http://www.mfa.gov.tr/ingiltere-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (10.04.2014).

²⁴¹ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 81.

2.5.3.1. Verginin konusu

Emlak vergisinin konusunu, konutlar, araziler ve ticari amaçlı kullanılan taşınmazlar oluşturmaktadır.

2.5.3.2. Verginin mükellefi

Emlak vergisinde, her bir taşınmaz sahibi ve taşınmazların üzerinde tasarruf sahibi olan kişi, bu vergiyi ödemekle yükümlüdür.

2.5.3.3. Verginin matrahı

Emlak vergisinde her gayrimenkul, belli bir tarihte piyasada belirlenen, ortalama maliyet tutarına göre vergilendirilir. Ortalama maliyet tutarı, her beş yılda bir hesaplanır. Aradaki yıllarda oranlar, enflasyondaki değişikliklere göre ayarlanmaktadır²⁴².

2.5.3.3.1. Değerleme

Emlak vergisi, belediyeler tarafından, yerel hizmetleri karşılamak için toplanan bir vergidir. Taşınmazlar için, İngiltere’de ve Galler’de değerlendirme ofisleri hükümetlerin sorumluluklarındadır. Tüm konutlar üzerinden, değer aralıklarına denk gelen emlak vergisi alınmaktadır.

Taşınmazlar için belirlenen değer aralıkları, 1 Nisan 1991 yılından beri uygulanan sekiz değer gruplarından birisine tabi tutularak vergilendirilmektedir. Mükellefler için, en yüksek değer aralığına denk gelen taşınmaz değeri, en fazla vergi tutarı ile karşılaşmaktadır. Ayrıca, Birleşik Krallıkta’ki devletlerin her biri farklı değer aralıkları uygulayabilmektedir.

Aşağıdaki tabloda İngiltere’nin 2014 yılı için Essex belediyesi için belirlenen değer aralıkları ve vergi tutarları gösterilmektedir. Tabloda da görüldüğü üzere, değer aralıkları taşınmazların değerlerine göre değişmektedir. A grubu değer aralığına denk gelen taşınmazların değerleri ile H grubu taşınmaz değerlerinin vergi tutarları arasında yaklaşık üç kat fark vardır²⁴³.

²⁴² R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 85.

²⁴³ Calculating Council Tax, <http://www.essex.gov.uk/Your-Council/Council-Spending/council-tax/Pages/Calculating-Council-Tax.aspx>, (25.02.2014).

Tablo 4. 2014/2015 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları

Grup	Değer Aralıkları	Tutar
A	40,000£ kadar	724.50£
B	40,000£ üzerinde ve 52,000£'e kadar	845.25£
C	52,000£ üzerinde ve 68,000£'e kadar	966.00£
D	68,000£ üzerinde ve 88,000£'e kadar	1,086.75£
E	88,000£ üzerinde ve 120,000£'e kadar	1,328.25£
F	120,000£ üzerinde ve 160,000£'e kadar	1,569.75£
G	160,000£ üzerinde ve 320,000£'e kadar	1,811.25£
H	320,000£ üzerinde	2,173.50£

Kaynak: Calculating Council Tax, <http://www.essex.gov.uk/Your-Council/Council-Spending/council-tax/Pages/Calculating-Council-Tax.aspx>, (25.02.2014).

İngiltere’de emlak vergisi yerel bir vergidir ve bu vergi için gayrimenkullerin gruplandığı değer aralıkları ve maktu tutarlar, özel yerel yetkililer tarafından düzenlenmektedir. Bu vergilerden sağlanan gelirler, belediyeler tarafından toplanmakta ve yerel kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmaktadır. Ancak merkezi hükümet ise, mükellefleri koruyucu sınırlamalar getirerek, değer gruplarına göre farklı vergi yükü tutarı belirlemektedir. Bu yüzden D grubu ortalama vergi grubu olarak görülmekte ve A grubundaki bir taşınmazın, D grubundaki bir taşınmaza göre üçte ikisi oranında vergilendirilmesini söz konusu olmaktadır. Benzer bir şekilde H grubundaki taşınmazda D grubundakine göre iki kat daha fazla vergilendirilmektedir.

İngiltere’de taşınmaz değerlendirme sistemi, kamu ve özel değerlendirme örgütleri tarafından yapılmaktadır. Öncelikle vergiye temel değerlendirme çalışması yapmak üzere Kamu Değerleme Kurumu oluşturulmuş, bu örgütün bütün yerleşim yerlerinde taşra birimi kurulmuştur. Bu örgüt aracılığıyla kamu kurumlarının değerlemeye ilişkin gereksinim duydukları konularda (vergilendirme, kamulaştırma, özelleştirme vb.) değerlendirme çalışması yapılmaktadır. Bunların dışında para ve bankacılık sistemi ile özel kesim tarafından ihtiyaç duyulan taşınmaz değerlendirme işlemleri, lisanlı değerlendirme uzmanları tarafından yapılmaktadır²⁴⁴. Kamu Değerleme Kurumu’nda faaliyet gösterecek olan uzmanlar, sertifika sahibi olmak ve bu kuruluşun düzenlediği değerlendirme kurallarına uymak zorundadır²⁴⁵.

²⁴⁴ E. Köktürk/E. Köktürk, *a.g.e.* s. 1106.

²⁴⁵ E. Köktürk/E. Köktürk, *a.g.e.* s. 1106

Özel yerel yetkililer, kendi bölgelerine ait taşınmazlar için “Değerleme Listesi” tutarlar. Taşınmazların değerleri, yıllık olarak belirlenir ve belirli fiyat aralıklarına uygun düşen kategoriye göre işlem yapılır.

Değerleme Ofis Ajansları'nın (VOA) değerlendirme yetkilileri, İngiltere ve Galler'de ticari mülkiyetler²⁴⁶ için değerlendirme listeleri hazırlamak ve düzenlemekle sorumludur. Konut harici taşınmazların vergilendirilebilir değerleri, belirli bir tarihte serbest piyasada kiralanabilen değerlere bağlıdır²⁴⁷.

2.5.3.4. Verginin muafiyet ve istisnaları

Emlak vergisi uygulamasında, her bir konut için, iki kişinin ikamet ettiği varsayımına dayanılarak vergilendirilir. Ancak, bir konutta tek bir kişi ikamet ediyorsa, emlak vergisinde yüzde 25 oranında indirim söz konusu olmaktadır. Eğer konutta sürekli ikamet eden biri yoksa, yani konut kullanılmıyorsa ya da ikinci bir ev olarak atıl durumda ise, vergi tutarı yarı yarıya düşmektedir. Ayrıca, öğrenciler ve ileri derecede zihinsel engelliler, bu kapsamda “kişi” olarak değerlendirilmemektedirler²⁴⁸.

Tarım arazileri, tadilat durumunda olan konutlar, bir hayır kurumuna ait olan gayrimenkuller, kamuya ait ibadet yerleri, engelliler tarafından kullanılan gayrimenkuller, balık çiftlikleri, Deniz Feneri İdaresi'nin belirli mülkleri, parklar, iskeleler, teşvik bölgelerindeki gayrimenkuller ve askeriye ait gayrimenkuller vergi muafiyeti kapsamındadır²⁴⁹.

İngiltere ve İskoçya'da mükelleflerin, hali hazırda mevcut olan ikinci bir ev veya yazlık evleri olması durumunda, emlak vergisi yükümlüsü olacaklardır. Eğer bu evlerde sürekli ikamet eden bir kişi yoksa %10-%50 arasında vergi indirimi uygulanmaktadır.

2.5.3.5. Vergi oranları

Merkezi idare tarafından yerel bölgelerdeki konutların, piyasa değerlerine göre grup aralıkları belirlenir. Yine merkezi idare, konutların farklı grup aralıkları için,

²⁴⁶ Market, Dükân, büro, atölye, depo, fabrika gibi ticari faaliyet gösteren yere ait olan taşınmazlardır.

²⁴⁷ William McCluskey/ David Tretton, “Valuing and Taxing Iconic Properties”, Lincoln Institute of Land Policy, Land Lines, April 2013, https://www.lincolnst.edu/pubs/dl/2219_1551_Valuing_and_Taxing_Iconic_Properties_0413LL.pdf, s.3, (10.09.2013).

²⁴⁸ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 83.

²⁴⁹ R. M. Richard, *a.g.e.* , s. 86.

değerler arasındaki nispet farkı tespit ederken, emlak vergisinin diğer tüm aşamaları, özel yerel yetkililer tarafından belirlenir²⁵⁰.

Aşağıdaki tabloda gösterilen İngiltere'deki konutların değer aralıkları sekiz farklı aralığa bölünmüştür ve her bir değer aralığı için vergi oranı da belirlenmiştir. Yerel idareler tarafından belirlenen emlak vergisi oranları “D” aralığındaki varlıkları göstermektedir. Tabloda da gösterildiği gibi, diğer aralıklar bu “D” aralığının bir oranı şeklinde katsayılar belirlenerek hesaplanmaktadır. Ancak, çoğu konutların değerleri, “D” aralığının altında kalması sebebi ile mükellefler, “D” aralığında belirlenen değerden daha az vergi ödemektedirler.

Tablo 5. İngiltere Değer Aralıkları

Aralıklar	“D” Temelinde Oranları	Aralığı Vergi	1 Nisan 1991 Yılına Göre Emlak Değerleri	Aralıklara Konutların Dağılımı	Göre
A	2/3		40,000£ kadar	24.8	
B	7/9		40,000£ üzerinde ve £52,000£'e kadar	19.6	
C	8/9		52,000£ üzerinde ve 68,000£'e kadar	21.8	
D	1		68,000£ üzerinde ve 88,000£'e kadar	15.3	
E	1 2/9		88,000£ üzerinde ve £120,000£'e kadar	9.4	
F	1 4/9		120,000£ üzerinde ve 160,000£'e kadar	5.0	
G	1 2/3		160,000£ üzerinde ve 320,000£'e kadar	3.5	
H	2		320,000£ üzerinde	0.6	

Kaynak: James Browne / Barra Roantree, A survey of the UK tax system, IFS Briefing Note BN09, Institute for Fiscal Studies, October 2012, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, s. 31.

Yerel kamu hizmet giderleri için, kendi kaynaklarından sağladıkları öz gelirleri, bağışları ve diğer gelirlerden sağlanan gelirleri dengelemek amacıyla belediyeler, yerel vergi gelirlerini ayarlayabilirler. Ancak merkezi hükümet, bazı durumlarda vergi düzeyini sınırlandırma gücüne sahiptir. Her grup için belirlenen değer sınırları farklı olmakla birlikte, vergi tutarları da farklılık göstermektedir. Emlak

²⁵⁰ James Browne / Barra Roantree, “A survey of the UK tax system”, IFS Briefing Note BN09, Institute for Fiscal Studies, October 2012, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, s. 30.

vergisi oranı, maktu tutar şeklinde görülmektedir. Özellikle, yüksek grup değerlerine sahip gayrimenkullerde daha yüksek vergi tutarları oluşmaktadır²⁵¹.

2.5.3.6. Verginin ödenmesi

Birleşik Krallık'ta belediye vergilerinden biri olan emlak vergisi, yerel idareler tarafından tahsil edilir. Emlak vergisinin tutarı, taşınmazların niteliklerine ve değerlerine göre değişmektedir. Genellikle piyasa değeri yüksek olan taşınmazlar için ödenecek vergi tutarı da daha yüksek olacaktır²⁵².

Ödeme zamanını her bir yerel idare kendisi belirler. Genellikle ödenmesi gereken tutar, on aya bölünmüştür. Mükellefler tarafından, talep edilmesi durumunda taksitler on iki aya çıkarılabilir²⁵³.

2.5.3.6. Emlak vergisi gelirleri

Birleşik Krallık'ta emlak vergisi, GSYİH'nın bir yüzdesi olarak OECD ülkeleri arasında en yüksek gelir oranına sahiptir²⁵⁴. Birleşik Krallık'ta emlak vergisi gelirlerinin, GSYİH oranları aşağıdaki gibidir.

Tablo 6. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı

Yıllar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsılaya Oranı (%)	4,3	4,5	4,5	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2
OECD Ülkelerinin Ortalama Olarak Hesaplanan Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı (%)	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.8	1.8	-

Kaynak: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).

²⁵¹ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 84.

²⁵² Calculation Council Tax, <http://www.essex.gov.uk/Your-Council/Council-Spending/council-tax/Pages/Calculating-Council-Tax.aspx> (25.02.2014).

²⁵³ Council Tax, <https://www.gov.uk/council-tax/paying-the-bill>, (02.10.2013).

²⁵⁴ Taxation Trends in the European Union, United Kingdom, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/country_tables/uk.pdf, (23.02.2014), s. 153.

Yukarıda gösterilen Tablo 6'ya göre, Birleşik Krallık emlak vergi gelirlerinin, GSYİH'ya katkısı açısından, OECD ülkelerinin ortalama emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'daki payına göre oldukça yüksek seviyededir. Yine emlak vergisi gelirleri açısından, OECD ülke gelirleri arasında en yüksek gelire sahip olan ülkedir²⁵⁵.

2.5.4. Çin'de Emlak Vergisi

Çin'de dört idari yönetim vardır: Bunlar, merkezi hükümet, eyaletler, ilçe ve kasaba belediyeleridir. Yerel idarelerin her seviyesinde kendi vergi/harç gelirinden sağlanan mali gelirlerin yanı sıra daha üst seviyedeki idarelerden gelen mali kaynak transferleri ile oluşan kendi bütçeleri de vardır²⁵⁶.

Çin'de vergilendirme yetkisi merkezi idareye aittir. Ayrıca merkezi hükümetin belirlenmiş olduğu yetki sınırları dâhilinde diğer idareler, vergi oranlarının belirlenmesinde karar alabilirler. Mevcut vergi dağılım sistemine göre, bütün arazi ve konutlar üzerinden elde edilen vergi gelirleri yerel yönetimlere aittir²⁵⁷.

Çin'de yerel idarelere ait olan vergilerden bazıları; kent ve kasaba arazi kullanım vergisi, konut vergisi, kentsel emlak vergisi gibi vergilerdir²⁵⁸.

Merkez seviyede vergilendirme işlerinden Devlet Vergilendirme İdaresi (State Administration of Taxation - SAT) sorumludur. Ulusal seviyede iki çeşit vergi idare sistemi vardır: Biri SAT tarafından kontrol edilen eyalet vergi dairesi, diğeri ise eyalet hükümetleri kontrolü altında bulunan yerel vergi ofisleridir.

2.5.4.1. Verginin konusu

Emlak vergisi, belediyeler tarafından, yerel idarelerin yetki sınırları çerçevesinde, gayrimenkullerin sahiplerinden, taşınmazların değerine bağlı olarak alınan bir vergidir. Emlak vergisi, belirli bir yerde sabit olan taşınmazlar üzerinden alınır²⁵⁹.

Çin'de emlak vergisi kapsamında alınan vergiler; kent ve kasaba arazi kullanım vergisi, konut emlak vergisi, kentsel emlak vergisidir.

²⁵⁵ <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/101/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).

²⁵⁶ R. M. Richard, *a.g.e.* s.165.

²⁵⁷ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 165.

²⁵⁸ Y. Xu, *Property Tax Reform in China- Optional Property Tax Proposals and the Effects on Residence Price*, Stockholm 2011, (Hans Lind), s.17.

²⁵⁹ Y. Xu, *a.g.e.* s. 9.

- Kent ve kasaba arazi kullanım vergisi:

Şehirlerde, kasabalarda ve madencilik bölgelerinde arazi kullanımları, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Ödenecek olan vergi, işgal edilen arazinin alanına ve belirlenmiş oranına bağlıdır²⁶⁰.

- Konut emlak vergisi:

Konut emlak vergisinin konusunu; şehirlerde, ilçe merkezlerinde, hükümet tarafından belirlenmiş kasabalarda, endüstri ve madencilik bölgelerinde bulunan konutlar oluşturmaktadır²⁶¹.

- Kentsel emlak vergisi:

Kentsel emlak vergisi, yabancıların ve yabancı girişimcilerin ticari taşınmazları için uygulanan bir vergidir²⁶².

2.5.4.2. Verginin mükellefi

Kent ve kasaba arazi kullanım vergisinin mükellefleri, arazinin mülkiyetine sahip olan girişimciler, aile şirketleri ve diğer (yabancı sermaye ile kurulmuş kurulan işletmeler, yabancı kurumlar ve yabancılar) kişilerdir²⁶³.

Konut emlak vergisinin mükellefleri, konutların; ilk sahipleri, ipotek alacaklıları ve tasarruf sahibi kişilerdir²⁶⁴.

Kentsel emlak vergisinin mükellefleri, ticari taşınmazların sahipleri, kullanıcıları ve mortgage sorumlularıdır²⁶⁵.

2.5.4.3. Emlak vergisinin matrahı

Kent ve kasaba arazi kullanım vergisi matrahı, arazinin kapladığı alandır²⁶⁶.

²⁶⁰ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 166.

²⁶¹ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 166.

²⁶² Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

²⁶³ China's Current Tax System - Urban and Township Land - Use Tax, <http://www.bycpa.com/German/html/news/20076/589.html>, (11.06.2014).

²⁶⁴ China's Tax System, 05-08-2012, <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669133/6887407.html>, (12.03.2014).

²⁶⁵ Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

Konut emlak vergisinde iki farklı vergi matrahı vardır. İlki, taşınmazın gerçek değerinden % 10 - 30 indirim yapıldıktan sonra kalan değerdir. Diğeri ise, taşınmazların kira değeridir.

Kentsel emlak vergisinde iki farklı vergi matrahı uygulanmaktadır. Bunlardan biri, taşınmazların değerlerine göre, diğeri ise, taşınmazları kira değerine göre tespit edilen değerlerdir²⁶⁷.

2.5.4.3.1. Değerleme

Çin'de uygulanan taşınmazların değerlemesinde, hem piyasa değeri hem de kira bedeline göre değer tespiti yapılmaktadır. Mesela, kentsel emlak vergisinde ve konut emlak vergisinde taşınmazlar için iki matrah türüne göre iki farklı değerlendirme durumu oluşmuştur.

Gayrimenkullerin piyasa değerinin bilinmediği durumlarda, yerel vergi ofisleri aynı tip bir gayrimenkulün değerini inceleyip onu baz alarak bedel belirler. Ayrıca, mülkün kiralandığı durumda, kira geliri konut emlak vergisi hesaplanmasında baz alınır²⁶⁸.

2.5.4.4. Verginin istisna ve muafiyetleri

Çin'de kamuya ait taşınmazlar, kiliseler, tapınaklar, mezarlıklar, umumi hastaneler, vakıflar, halka açık yollar, kütüphaneler, yabancı ülkelerin elçilikleri ait olan mülkler, vergiden muaftır²⁶⁹.

Kentsel emlak vergisinin muafiyetleri²⁷⁰;

- Yeni inşa edilmiş taşınmazlar için, üç yıl vergi muafiyeti vardır.
- Yenilenen taşınmazlar için yapılan harcamalar, yeni inşa edilen taşınmazlar için yapılan harcamaların yarısını aşarsa, iki yıllık bir vergi muafiyeti söz konusu olmaktadır.

²⁶⁶ China's Current Tax System - Urban and Township Land - Use Tax, <http://www.bycpa.com/German/html/news/20076/589.html>, (11.06.2014).

²⁶⁷ Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

²⁶⁸ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 166.

²⁶⁹ Y. Xu, *a.g.e.* s. 27.

²⁷⁰ Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

Diğer muafiyetler ise, aşağıdaki gibi sıralanmıştır²⁷¹;

- Sahibi tarafından kullanılan konutların satın alınması,
- Taşınmazların, eyalet organları, sivil toplum kuruluşları ve silahlı kuvvetler gibi kamu kuruluşlarına, tahsis edilmesi durumunda,
- Taşınmazların, eyaletlerin finans departmanları tarafından oluşturulan fonları yöneten kurumların kullanımına tahsis edilmesi,
- Konutların güvensiz ve zarar görmüş olması ve atıl bırakılması.

2.5.4.5. Vergi oranları

Kent ve kasaba arazisi kullanım vergisinde oran, birim başına ödenebilir vergi tutarı olarak belirlenir. Her birim için ödenebilir vergi, şehrin bölgelerine göre değişmekle birlikte farklı oranlar belirlenmektedir. Bölgelerden kasıt, şehirlerin; büyük, orta ve küçük olarak birbirlerinden ayrılmasıdır. Birim başına ödenecek olan vergi büyük şehirlerde daha yüksek bir tutar olmakla birlikte küçük şehirlerde bu tutar daha az tespit edilmektedir²⁷².

Kent ve kasaba arazi vergisi için belirlenen, her birim için ödenebilir vergi tutarı aşağıdaki gibidir²⁷³:

1. Büyük şehirlerde 0,5-10 RMB.
2. Orta büyüklükte şehirlerde 0,4-8 RMB.
3. Küçük şehirlerde 0,3-6 RMB.
4. İlçe, kasaba ve madencilik bölgelerinde 0,2-4 RMB

Konut emlak vergisinde, taşınmazların gerçek değerinden %10-30 oranında bir indirim yapıldıktan sonra kalan değere, %1.2 vergi oranı uygulanır. Vergi matrahı taşınmazların kira değerine göre tespit edilirse, vergi oranı kira değerinin %12 olarak belirlenecektir²⁷⁴.

²⁷¹ Iret Policy Bulletin, the Tax System of China, 2010, N. 94, s. 18, .<http://iret.org/pub/BLTN-94.PDF>, (18.03.2014).

²⁷² China's Current Tax System - Urban and Township Land - Use Tax, <http://www.bycpa.com/German/html/news/20076/589.html>, (11.06.2014).

²⁷³ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 169.

²⁷⁴ Overview of China's Current Tax System, House Property Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/House_Property_Tax.html, (11.06.2014).

Kentsel emlak vergisinde iki farklı vergi oranı uygulanmaktadır. İlki taşınmazların değerlerine göre belirlenen vergi matrahına uygulanan %1.2 vergi oranıdır. Diğeri ise taşınmazların kira bedeline göre tespit edilen vergi matrahına uygulanan %18 vergi oranıdır²⁷⁵.

2.5.4.6. Verginin ödenmesi

Kent ve kasaba arazi vergisi tutarı= arazinin kapladığı alan x birim başına ödenebilir vergidir²⁷⁶.

Kentsel emlak vergisi ve konut emlak vergisinin tutarı= vergi matrahı x vergi oranı (vergi matrahına göre belirlenen iki orandan biri)²⁷⁷

Çin'de emlak vergileri, yıllık olarak tarh edilir ve taksitler halinde ödenir²⁷⁸. Mükellefler tarafından, birinci taksit için 1-25 mart ve ikinci taksit için 1-25 eylül olarak iki taksit şeklinde ödenmektedir²⁷⁹.

2.5.4.7. Vergi gelirleri

Emlak vergilerinin yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri arasındaki payı tablo 7'de gösterilmiştir. Konut vergilerinin, toplam vergi gelirleri arasındaki payı sürekli olarak artış göstermiştir. Yine arazi vergileri ise, genel olarak vergi gelirleri arasındaki payında artış olmasına rağmen, yıllar itibariyle gelirleri arasında dalgalanmalar olmuştur.

²⁷⁵ Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

²⁷⁶ China's Current Tax System - Urban and Township Land - Use Tax, <http://www.bycpa.com/German/html/news/20076/589.html>, (11.06.2014).

²⁷⁷ Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html, (11.06.2014).

²⁷⁸ China's Tax System, 05-08-2012, <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669133/6887407.html>, (12.03.2014).

²⁷⁹ Type of Taxes, Fujian local taxation Bureau, <http://www.fj-l-tax.gov.cn/ar/2014022714000011>, (23.03.2014).

Tablo 7. Çin Emlak Vergisi Gelirleri Toplamı (Milyon NT\$)²⁸⁰

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Konut vergisi	48.013	49.323	50.877	52.494	53.883	55.343	56.347	58.203	59.467
Arazi vergisi	111.803	133.893	135.70	131.208	133.691	116.082	112.367	136.357	141.982

Kaynak: <http://ebook.dgbas.gov.tw/public/Data/33716344453.pdf>, (02.03.2014).

2.5.5. Kanada’da Emlak Vergisi

Kanada üç yönetim düzeyi olan bir federasyondur: Bunlar, Federal Hükümet, on eyalet ve üç bölge yönetimidir. Üç bölge idaresine bağlı, dört binin üstünde yerel idare vardır²⁸¹.

Kanada Anayasası’na göre, belediyeler, eyalet yönetiminin oluşumlarıdır. Eyaletlerin gelir kaynaklarını belirleyebilme ve bu kaynakları kullanabilme yetkileri vardır. Emlak vergisiyle ilgili olarak ise, yerel idareler vergi matrahının ve vergi oranlarının belirlenmesinde etkindirler. Tüm eyaletlerde belediyeler, belediye hizmetlerini finanse etmek için emlak vergisi gelirlerine sahiptirler. Bazı eyaletlerde, eyalet hükümetleri eğitim harcamalarını finanse etmek için de emlak vergisi tahsil edebilmektedir²⁸².

Emlak vergisi, belediyelerin yerel hizmetleri karşılamak amacıyla ihtiyaçları olan mali kaynakları sağlama yollarından biridir. Belediyeler, mükelleflerin emlak vergisi ödemelerini direkt olarak tahsil ederler. Emlak vergisi miktarı, taşınmazların niteliğine ve değerine bağlıdır. Ayrıca, taşınmazların niteliklerine göre, emlak vergisi oranları değişebilmektedir²⁸³.

2.5.5.1. Verginin konusu

Kanada’da emlak vergisinin konusunu, arazi ve binalar, yani gayrimenkuller oluşturmaktadır²⁸⁴.

²⁸⁰ Yeni Tayvan Doları.

²⁸¹ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 69.

²⁸² R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 69.

²⁸³ Property Taxes in Canada, <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (10.09.2013).

²⁸⁴ Federal Provincial Relations Division Department of Finance, Equalization of Property Tax Revenues, 1997, <ftp://ftp.fin.gc.ca/fin/.../Tab4-Que-Apr97.DOC>, (15.03.2014).

2.5.5.2. Emlak vergisinin mükellefi

Emlak vergisinin mükellefleri taşınmazların gerçek sahipleridir. Taşınmazların tasarrufunda bulunan kiracı, mükellefiyet kapsamında değildir²⁸⁵.

2.5.5.3. Vergi matrahı

Tüm eyaletlerde emlak vergisinin matrahı, taşınmazların rayiç bedeli, yani söz konusu taşınmazların piyasa değeridir²⁸⁶.

2.5.5.3.1. Değerleme

Taşınmazların vergi değerlemesi, vergi idarelerinin yetki alanı içindedir²⁸⁷. Taşınmazların değerleri, Kanada Ulusal Vergi İdareleri (Canadian County Assessor's Office) tarafından, taşınmazların tahmini rayiç bedeline göre belirlenir²⁸⁸.

Taşınmazların rayiç bedeli için, değerlendirme yetkililerinin, taşınmazların bölgedeki satış fiyatları hakkında ve taşınmazların niteliklerine ait bilgilere sahip olması gerekmektedir. Değerleme için, taşınmazların bulunduğu yer, inşaatın yapısı, yaşı, boyutu ve mülkiyetin durumu gibi özelliklerin tamamı dikkate alınmaktadır. Yasalara göre rayiç bedel, Kanada gayrimenkul piyasasında taşınmazların piyasa değeridir²⁸⁹.

2.5.5.4. Verginin istisnası ve muafiyeti

Kiliseler, mezarlıklar, devlet hastaneleri, yardım kuruluşları ve eğitim kurumları vergiden muafır. Federal hükümet, eyalet veya yerel yönetime ait arazi ve mülkler vergiden muafır²⁹⁰.

Birçok eyalette emlak vergisi indirimi uygulanmaktadır. Emlak vergisi indirimi üç şekilde sağlanmaktadır: Vergi ertelemeleri, emlak vergisi kredileri ve doğrudan hibe ya da teşvik. Vergi ertelemeleri, Kanada genelinde eyalet hükümetleri ve yerel

²⁸⁵ Property Taxes in Canada, <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (10.09.2013).

²⁸⁶ How Property Values are Determined, <http://www.canadiancounty.org/index.aspx?NID=862>, (10.02.2014).

²⁸⁷ <http://www.dhowardrealty.com/real-estate-glossary/real-estate-glossary-t.html>, (10.09.2013).

²⁸⁸ How Property Values are Determined, <http://www.canadiancounty.org/index.aspx?NID=862>, (10.02.2014).

²⁸⁹ How Property Values are Determined, <http://www.canadiancounty.org/index.aspx?NID=862>, (10.02.2014).

²⁹⁰ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 70.

hükümetler tarafından belirlenmektedir. Genellikle vergi erteleme programları sadece yaşlı, dul ve engelli vergi mükelleflerine uygulanmaktadır. Emlak vergisi kredileri, ev sahipleri için, eyalet gelir vergisi sistemi tarafından yönetilen geri ödemeli vergi kredileridir. Emlak vergisi kredisi, eyalete emlak vergisi ödeme yükümlülüğü olan vergi mükelleflerine sağlanmaktadır. Kiracılar ve ev sahipleri için üç eyalette bu kredi kullanılmaktadır: Manitoba, Ontario ve Quebec. Hibe ya da teşvikler, mükellefler tarafından, konut emlak vergisi yükünü azaltmak için eyalet veya belediyelere yapılan doğrudan ödemelerdir. Konut vergisi mükelleflerine hibe veren dört eyalet vardır, bunlar; Britanya Kolombiyası, Alberta, Manitoba ve Yeni Brunswick²⁹¹.

2.5.5.5. Vergi oranları

Emlak vergisi oranları genellikle, belediyenin toplaması gereken emlak vergisi geliri miktarının, vergiye tabi mülklerin vergi matrahına bölünmesiyle belirlenir. Ayrıca, emlak vergisi oranları birçok eyalette, taşınmazların niteliğine göre değişmektedir²⁹².

Tarım arazilerinin değeri, mevcut kullanım değeri üzerinden hesaplanır ve vergi oranı kanunen konut vergisi oranının % 25'idir. İmar planı bekleyen tarım arazilerinin vergi oranları kademeli olarak değişebilir²⁹³.

Eyalet yönetimleri, taşınmazların, mükellefler açısından vergi yükünün adil dağılıma uygun olacak şekilde, belediyelerin belirlediği vergi oranlarını değiştirmelerine izin verilmektedir. Değişen oranlar, her gayrimenkul sınıfı için, vergi yükünün göreceli dağılımını yansıtacak şekilde hesaplanır. Eyalet hükümeti tarafından belirlenen adil dağılım aralıkları tablo 8'de görülmektedir²⁹⁴.

²⁹¹ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 73.

²⁹² R. M. Richard, *a.g.e.* s. 71.

²⁹³ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 71.

²⁹⁴ R. M. Richard, *a.g.e.* s. 72.

Tablo 8. Ontario Eyaleti Tarafından Belirlenen Adil Dağılım Aralıkları

Gayrimenkul Sınıfı	İzin Verilen Adil Dağılım Aralığı (%)
Çoklu konut	1.0-1.1
Yeni çoklu konut	1.0-1.1
Ticari	0.6-1.1
Ofis binası	0.6-1.1
Alışveriş merkezi	0.6-1.1
Otoparklar ve boş araziler	0.6-1.1
Profesyonel spor tesisleri	0.001-1.1
Endüstriyel	0.6-1.1
Büyük endüstriyel	0.6-1.1
Boru hatları	0.6-0.7

Belediyeler, vergi oranlarının adil dağılım aralığına yaklaşmasını veya adil dağılım aralığında kalmasını sağlamak için vergi oranlarını değiştirebilirler. Örneğin, çoklu konut mülklerinin değişen oranı 4.1 ise, belediye bu oranı 4.0'a veya daha aşağısına çekebilir ya da 4.1'de kalmasını sağlayabilir. Bu oran, 4.2'ye veya daha üstüne çıkamaz. Kısacası belediyeler, eşitsizliklerin daha da kötüye gitmesine neden olamazlar; durumu olduğu gibi devam ettirebilir veya iyileştirebilirler²⁹⁵. Toronto şehrinin 2013 emlak vergisi oranları aşağıda Tablo 9'da gösterilmiştir.

²⁹⁵ R. M. Richard, a.g.e, s. 72.

Tablo 9. Toronto İli 2014 Yılı Vergi Oranları

	Vergi Oranları %	Eğitim Vergi Oranları %	Toplam Vergi Oranları %
Konut	0.53	0.21	0.74
Çoklu Konut	1.69	0.21	1.91
Yeni Çoklu Konut	0.53	0.21	0.74
Ticari	1.67	1.36	3.03
Endüstriyel	1.66	1.38	3.05
Boru Hattı	1.02	1.55	2.58
Çiftlik Arazi	0.13	0.05	0.18
İşletilen Ormanlar	0.13	0.05	0.18

Örnek olarak:

Tahmini değer olarak konutun tespit edilen değeri; 474,368 \$

Emlak vergisi = konut değeri x konut vergi oranı
= 474,368 x 0.74
= 3,537.67

Kaynak: Property Tax Rate,

<http://www1.toronto.ca/wps/portal/contentonly?vgnextoid=6245ff0e43db1410VgnVCM10000071d60f89RCRD&vgnextchannel=63b0ff0e43db1410VgnVCM10000071d60f89RCRD>, (10.04.2014).

2.5.5.6. Verginin ödenmesi

Emlak vergisi, yerel yetkililer tarafından tarh olunur²⁹⁶. Emlak vergisi, mükellefler tarafından yerel idarelere ödenebilmektedir. Normalde emlak vergisi yıllık olarak hesaplanmaktadır. Emlak vergisinde ödeme tarihleri ise, yıla yaygın olarak dağıtılmış şekilde düzenlenmiştir²⁹⁷.

Emlak vergisi mükellefleri ödemelerini, birçok ödeme planlarına göre yapabilmektedir. Bu ödeme planları, genel olarak ödenecek olan tutarları belediyelere belirli taksitler halinde yapabilmektedir. Mesela Toronto şehrinde 2013 yılında uygulanan üç farklı ödeme planı söz konusudur. İlk ödeme planına göre yerel idareler tarafından, mükelleflere mart ve temmuz ayları olmak üzere iki taksit imkânı sunulmuştur. İkinci ödeme planında, altı taksit söz konusudur. İlk üçü mart, nisan mayıs ayları, diğer üçü ise, temmuz, ağustos ve eylül aylarıdır. Son ödeme planında ise, on bir ay taksitlendirme söz konusudur. Emlak vergisi mükellefleri tarafından, şubat- haziran ve temmuz-aralık ayları arasında ödeme yapılması mümkündür²⁹⁸.

²⁹⁶ http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php, (29.06.2013).

²⁹⁷ <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (25.09.2013).

²⁹⁸ http://www.toronto.ca/taxes/property_tax/preauth.htm, (15.09.2013).

Emlak vergisi, şehir değerlendirme yetkilileri tarafından tespit edilen gayrimenkullerin değerleri ile yerel vergilendirme yetkilileri tarafından belirlenen mevcut vergi oranları çarpımı ile hesaplanır²⁹⁹.

2.5.5.7. Emlak vergisi gelirleri

Aşağıdaki tabloda emlak ve benzeri vergilerin toplam vergi gelirleri arasındaki yeri gösterilmektedir. Bu tabloya göre, yıllar itibariyle emlak vergisi gelirleri 2004-2008 yılları arasında sürekli bir artış söz konusudur.

Tablo 10. Emlak Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı (\$)

	2004	2005	2006	2007	2008
Emlak Vergisi	37.759.412	39.973.331	41.758.108	44.466.546	46.173.312

Kaynak: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/101/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).

Kanada'da tahsil edilen emlak vergisi gelirlerinin milli hasılaya oranı ise tablo 11'de gösterilmektedir. 2005 ve 2012 yılları arasında, bu oranda düşüş görülmektedir. Bu oranda, yıllar itibariyle artış ve azalış söz konusuyken, 2005 yılındaki gelire nispeten, 2012 yılında bir düşüş görülebilmektedir.

Tablo 11. Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Kanada	3.5	3.5	3.4	3.4	3.6	3.5	3.3	3.3

Kaynak: Revenue statistics: Comparative tables, OECD Tax Statistics(database), (10.02.2014).

2.5.6 Avustralya'da Emlak Vergisi

Avustralya üç düzeyde hükümeti olan bir federasyondur: Bunlar, federal hükümet, eyaletler ve yerel idarelerdir. Ülkede 143 kent belediyesi ve 579 tane bölgesel ve kırsal belediye vardır. Yerel hükümetlerin anayasal sorumluluğu federal devlete ve eyaletlere bağlıdır. Federal devlet ve eyaletler, yerel seçim sistemini yönetirler, belediye sınırlarını belirlerler ve yerel hizmetleri düzenlerler³⁰⁰.

²⁹⁹ http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php, (29.06.2013).

³⁰⁰ R. M. Richard, *a.g.e.*, s. 91.

Avustralya’da gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergiler federal hükümete aittir. Bu sebepten dolayı, eyaletlerin tamamı federal hükümetten yapılacak transferlere bağlıdır³⁰¹.

Avustralya’da taşınmazlar üzerinden alınan vergiler, arazi vergisi ve belediye oranlarıdır (Council Rate)³⁰². Arazi vergisi, bölge vatandaşlarına sağlanan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan ve bölge eyaletinin gelir kaynakları arasında yer alan mali kaynaklardan biridir³⁰³.

Arazi vergisi, eyalet gelirleri arasında yer alırken, belediye oranları yerel idarelerin gelirlerine dâhildir. Ayrıca, arazi vergisi ve belediye oranları eyaletler/bölgeler arasında farklılık göstermektedir³⁰⁴.

2.5.6.1. Verginin konusu

Arazi vergisi, kuzey bölgesi hariç tüm eyaletlerde uygulanır. Eyaletlere bağlı olarak, arazinin (parsellenmemiş) değeri üzerinden hesaplanır. Bu vergi araziler üzerinden alınır ve bu vergiden arazi sahipleri sorumludur³⁰⁵. Verginin konusunu araziler oluşturmaktadır.

Konut, endüstriyel ve ticari taşınmazlar üzerinden belediye oranları şeklinde adlandırılan emlak vergisi alınmaktadır³⁰⁶. Belediye oranları, yerel hizmetlerin finansmanını karşılamak amacıyla, yerel idareler tarafından yönetilen vergidir³⁰⁷.

2.5.6.2. Verginin mükellefi

Arazi vergisinin ve belediye oranlarının mükellefleri, üzerine taşınmaz kayıtlı olan kişilerdir³⁰⁸.

³⁰¹ H. H. Yılmaz/M. F. Emil/F. Kerimoğlu, *a.g.e.*, s. 253.

³⁰² Belediye oranları emlak vergisi olarak bilinmektedir.

³⁰³ ACT Revenue Office, http://www.revenue.act.gov.au/land_tax/general_information, (09.09.2013).

³⁰⁴ http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm, (08.09.2013).

³⁰⁵ Land tax, Australian Government, Australian Taxation Office, <http://www.ato.gov.au/Non-profit/State-and-territory/In-detail/Taxes---duties/State-territory-government-taxes-and-duties---Tax-basics-for-non-profit-organisations/?page=4>, (10.01.2014).

³⁰⁶ Property Tax In Australia, <http://www.propertyshowrooms.com/australia/property/australia-property-tax.asp>, (12.07.2004).

³⁰⁷ Australia’s Future Tax System, Land and Resources taxes, http://taxreview.treasury.gov.au/content/FinalReport.aspx?doc=html/publications/Papers/Final_Report_Part_2/chapter_c2-3.htm, (12.08.2004).

³⁰⁸ M. Hefferan/ T. Boyd, *a.g.m.* s.5.

2.5.6.3. Vergi matrahı

Arazi vergisinin matrahı, arazinin (parsellenmemiş) değeridir. Ayrıca arazi vergisi bir eyalet vergisidir (Kuzey Bölgesi hariç). Arazi vergisinin matrahı, eyalet hükümetlerinde ve Avustralya Başkent Bölgesi'ndeki, vergilenebilir arazinin (parsellenmemiş) halinin değerine göre esas alınır³⁰⁹.

Belediye oranları için vergi matrahı, belediyeler tarafından belirlenen taşınmazların değerleridir.

2.5.6.3.1. Değerleme

Yasa hükümlerine göre belirlenen olan taşınmazların piyasa değerleri, vergilendirme yetkilileri tarafından tespit edilir³¹⁰.

Avustralya'da taşınmazların değerlendirilmesi, International Valuation Standards Council³¹¹ (IVSC) tarafından kullanılan uygulamaları benimser. Değerlemeye esas olan piyasa değeridir³¹².

Değerleme yapacak olan idareciler, değerlendirilecek taşınmaz hakkındaki, piyasa trendlerine ve şartları hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar. Değerlemenin yapılabileceği temel verileri oluşturmak için cari piyasa işlemlerini incelemelilerdir³¹³.

2.5.6.4. Verginin istisna ve muafiyetleri

Arazi vergisi muafıllıkları eyaletler tarafından belirlenmektedir. Her eyalet için muafiyetliklerin kapsamı ve konusu değişebilmektedir. Ancak genel olarak bütün eyaletler için uygulanan muafıllıklar³¹⁴;

- Kamu idarelerine ait taşınmazlar,

³⁰⁹ R. M. Richard, a.g.e, s. 92.

³¹⁰ Market Valuation For Tax Purposes, <http://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Calculating-a-capital-gain-or-loss/Market-valuation-for-tax-purposes/>, (10.02.2014).

³¹¹ Uluslar arası Değerleme Standartları Komitesi.

³¹² Real Property and Plant and Equipment,

http://www.ato.gov.au/General/Employee-share-schemes/In-detail/Market-value/Market-valuation-for-tax-purposes/?page=8#Part_B__Real_property_and_plant_and_equipment, (08.02.2014).

³¹³ Real Property and Plant and Equipment,

http://www.ato.gov.au/General/Employee-share-schemes/In-detail/Market-value/Market-valuation-for-tax-purposes/?page=8#Part_B__Real_property_and_plant_and_equipment, (08.02.2014).

³¹⁴ R. M. Richard, a.g.e, s. 93.

- Kar amacı gütmeyen kuruluşlara ait taşınmazlar,
- Dini kurumlara ait taşınmazlar,
- Eğitim kurumlarına ait taşınmazlar,
- Sağlık kuruluşlarına ait taşınmazlar,
- Çocuk ve yaşlı bakımı için kullanılan arazi payları,
- Konutların arazi payları,
- Birincil üretimin yapıldığı alan,
- Konsolosluklara ait taşınmazlar da yine muafiyet kapsamındadır.

Hammadde üretimi için ayrılmış tüm araziler, Tazmanya dışındaki tüm eyaletlerde vergiden muafır³¹⁵.

2.5.6.5. Vergi oranları

Arazi vergilerinde, vergi oranlarının sınırları eyaletlere göre değişebilmektedir. Vergi oranları genellikle, ticari ve yatırım arazilerine uygulanır³¹⁶.

Hem arazi vergileri hem de belediye oranlarında, taşınmazların niteliğine ve değerine göre maktu tutarlar kullanılır³¹⁷.

2.5.6.6. Verginin ödenmesi

Belediye oranları ve arazi vergisi yıllık olarak hesaplanır, aylık veya üçer aylık taksitler şeklinde emlak vergisi ödenmektedir³¹⁸.

2.5.6.7. Emlak vergisi gelirleri

Emlak vergisi gelirlerinin milli hasılaya oranı aşağıdaki tablo 12’de gösterilmiştir. Buna göre, yıllar itibariyle oranlarda artış ve azalış olmakla birlikte, son 2010 yılı verilerine göre, 2005 yılına oranla, bir düşüş söz konusudur.

³¹⁵ R. M. Richard, a.g.e, s. 93.

³¹⁶ Australia’s Future Tax System, Land and Resources taxes, http://taxreview.treasury.gov.au/content/FinalReport.aspx?doc=html/publications/Papers/Final_Report_Part_2/chapter_c2-3.htm, (12.08.2014).

³¹⁷ R. M. Richard, a.g.e, s. 93.

³¹⁸ Council Rates in Australia, <http://www.abcdiamond.com/australia/council-rates-in-australia/>, (15.02.2014).

Tablo 12. Avustralya Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avustralya	2.6	2.7	2.6	2.2	2.5	2.4

Kaynak: Revenue statistics: Comparative tables, OECD Tax Statistics(database), (10.02.2014).

2.5.7 Danimarka’da Emlak Vergisi

“Danimarka Krallığı” olarak da bilinen ülkenin yönetim şekli, “anayasal monarşi”dir. (Kral ve Kraliçenin hak ve ödevleri anayasa ile sınırlanmıştır) Danimarka, 2007 yılından itibaren bölge idareleri tarafından yönetilen beş bölgeye ayrılmıştır. Bölge idareleri, merkezi hükümetin bazı yetkilerine sahip olmakla birlikte, valilik benzeri kuruluşlardır³¹⁹.

Belediyeler ve illere ait yerel vergiler; gelir vergisi ve arazi vergileridir. Gelir vergisi merkezi idare tarafından toplanırken, arazi vergisi belediyeler tarafından toplanmaktadır³²⁰.

Belediyeler ve iller gelir vergisi oranlarını veya vergi toplama yüzdelerini belirleme yetkisine sahiptirler³²¹.

Danimarka’da iki tür emlak vergisi söz konusudur. Bunlar³²²:

- Arazi Vergisi
- Emlak Değer Vergisidir.

Arazi vergisi, illerin ve belediyelerin yetkilileri tarafından toplanır ve arazilerin değerleri piyasaya göre tespit edilir.

Emlak değer vergisi, konut vergisi olarak bilinir. Tüm konut sahipleri bu vergiyi ödemekle yükümlüdürler³²³.

³¹⁹Danimarka’nın Siyasi Görünümü, T.C. Dışişleri Bakanlığı, <http://www.mfa.gov.tr/danimarka-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (10.09.2013).

³²⁰ Danimarka’da Mahalli İdareler, www.ziyaguney.com/dosyalar/word/danimarka.doc, (11.05.2014).

³²¹ Danimarka’da Mahalli İdareler, www.ziyaguney.com/dosyalar/word/danimarka.doc, (11.05.2014).

³²² A. Muller, “Danimarka’da ve OECD Ülkelerinde Vergilendirme ve Diğer Amaçlar İçin Değerleme, Yakın Gelişmeler ve Ekonomik Kriz”, Taşınmaz Değerleme Günleri 2009, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi, Mart 2010, s. 37.

³²³ Property Value Tax and Land Tax, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240&vId=0>, (10.04.2014).

2.5.7.1. Verginin konusu

Arazi vergisinin konusunu ülke sınırları içerisindeki araziler oluşturmakla birlikte, emlak değer vergisinin konusunu ise, ülke sınırları içerisindeki mülkler oluşturmaktadır³²⁴.

2.5.7.2. Verginin mükellefi

Danimarka'da uygulanan emlak vergisi sisteminde mükellef, gerek emlak değer vergisinde, gerekse de arazi vergisinde gayrimenkullere sahip olan kişiler olarak belirlenmiştir³²⁵.

2.5.7.3. Verginin matrahı

Danimarka'da uygulanan emlak vergisine göre, gayrimenkullerin piyasa değerleri vergi matrahını oluşturmaktadır³²⁶. Yani, arazi ve emlak değer vergisinde vergi matrahı, tüm arazi ve konut çeşitlerinin piyasa değeri olarak belirlenmiştir.

2.5.7.3.1. Değerleme

Danimarka'daki taşınmazların genel taşınmaz değerlendirilmesi, vergi idareleri tarafından dört yılda bir yapılmaktaydı. Taşınmaz değerlerinin belirlenme yılları arasındaki kalan yıllar için, taşınmazların fiyat endeksi gelişmelerini dikkate alarak belirlenmekteydi³²⁷.

Danimarka'da taşınmazların değerlendirilmesi, yıllar itibarıyla değerlendirilmesine ilişkin uygulamada değişiklikler oluşmuştur. Aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla taşınmaz değerlendirilme sistemindeki değişiklikler gösterilmektedir³²⁸.

³²⁴ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

³²⁵ Muller, A., Development of Danish Valuation Systems, Property Taxation, Ankara, 10-14 October 2005, <http://www.andyweightman.com/docs/muller.pdf>, s. 2, (11.12.2013).

³²⁶ Muller, A., Development of Danish Valuation Systems, Property Taxation, Ankara, 10-14 October 2005, <http://www.andyweightman.com/docs/muller.pdf>, s. 2, (11.12.2013).

³²⁷ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

³²⁸ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

Tablo 13. Danimarka Değerleme Döngüsü

Yıl	Periyot
1903-80	Her dört yılda bir,
1981-97	Her dört yılda bir, (arada kalan yıllar için endeksleme)
1998 – 2002	Her yıl,
2003 –	Her iki yılda bir,

Kaynak: A. MÜLLER 2005. Development of Danish Valuation Systems. IRRV International Conference, Alicante, Spain 22-25 February 2005, http://www.eurocadastre.org/pdf/131006_am_denmark_development_en2.ppt, (15.06.2014).

Danimarka taşınmaz değerleri, binalar ve arazi yüzölçümü ile birlikte, toplam olarak hesaplanmaktadır³²⁹.

Arazi değeri arazinin piyasa değeri olarak belirlenir. Binaların değeri için binaya ait olan diğer eklentiler de hesaba katılır³³⁰.

2.5.7.4. Verginin istisna ve muafiyetleri

Danimarka emlak vergisi uygulamasında, korunma altındaki mülkler ve elçiliklere ait taşınmazlar, arazi vergisinden muaftır³³¹. Ayrıca diğer muafiyet ve istisnaları şu şekilde sıralamak mümkündür³³²;

- Sınırlı geliri olan emekli ve dul olan kişiler.
- Kiraya verilen taşınmazların bir kısmı,
- Kullanılmaz halde olan taşınmazlar.
- En son 1 Temmuz 1998 tarihinde veya daha önce satın alınan mülkler.

2.5.7.5. Verginin oranı

Yıllık olarak toplanan, Maliye Bakanlığı ve yerel yönetimler arasındaki görüşmeler sonucunda, vergi oranlarına ilişkin sınırlar belirlenmektedir. Böylece,

³²⁹ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

³³⁰ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

³³¹ J. Wolters/S Enemark. Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, 2002: P. 2. http://people.plan.aau.dk/~est/Valuation/Danish_valuation_and_tax_system_Feb17.doc, (10.04.2014).

³³² Property Value Tax and Land Tax, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240&vId=0>, (10.04.2014).

Belediye Konseylerine vergi oranlarını belirlenen sınırlar dâhilinde belirleme yetkisi tanınmıştır³³³.

Danimarka'da Emlak Değer Vergisi oranları aşağıdaki tablo 14'te gösterilmiştir. Emlakların değeri üzerinden vergi tarifesi uygulanmaktadır. Emlak Değer Vergisi oranları %1 ve %3 olarak belirlenmiştir. Emlakların değeri olarak sınır 3.400.000 DKK'dır³³⁴. Bu vergi oranı belediye meclisi tarafından belirlenmektedir.

Tablo 14. Danimarka Emlak Değer Vergisi Oranları (%)

	2014	2013
Emlak Bedeli Vergisi (Emlakların 3.400.000 DKK³³⁵ kadar değerlerde)	1	1
Emlak Bedeli Vergisi (Emlakların 3.400.000 DKK üzerindeki değerlerde)	3	3

Kaynak: Tax Rates, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568&lang=us>, (06.11.2013).

Arazi vergisi oranları ise, arazinin değerine göre değişmektedir. Arazi vergisi oranları, %1,6 ve %3,4 arasında olup, belediyeler tarafından belirlenmektedir. Eğer belediye daha fazla gelire ihtiyaç duyarsa, bu oran belediye meclisleri tarafından artırılabilir³³⁶.

2.5.7.6. Verginin ödenmesi

Emlak Değer Vergisi, SKAT³³⁷ tarafından belirlenen taşınmaz değerlemesine bağlıdır. Bu vergi, taşınmazların vergi değeri üzerinden ödenmek zorundadır³³⁸.

Arazi vergisi, belediyeler tarafından toplanan vergidir. Eğer taşınmaz üzerinde bir indirim söz konusu ise, indirim düşüldükten sonra arazi değeri hesaplanmaktadır³³⁹.

Danimarka'da emlak vergileri, belediyeler tarafından tahsil edilmektedir. Yıllık emlak vergisi miktarları, her belediyenin kendi belirleyeceği ödeme zamanlarından tahsil edilir. Genellikle emlak vergisi 2-4 taksit olarak ödenmektedir³⁴⁰.

³³³ The Danish Local Government System, Produced by Local Government Denmark (LGDK), February 2009, http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF, (10.09.2013), s. 13.

³³⁴ Tax Rates, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568&lang=us>, (06.11.2013).

³³⁵ Danimarka Kronu.

³³⁶ A. Muller, Development of Danish Valuation Systems, Property Taxation, Ankara, 10-14 October 2005, <http://www.andyweightman.com/docs/muller.pdf>, s. 2, (11.12.2013). s. 38.

³³⁷ Danimarka vergi yetkilileri.

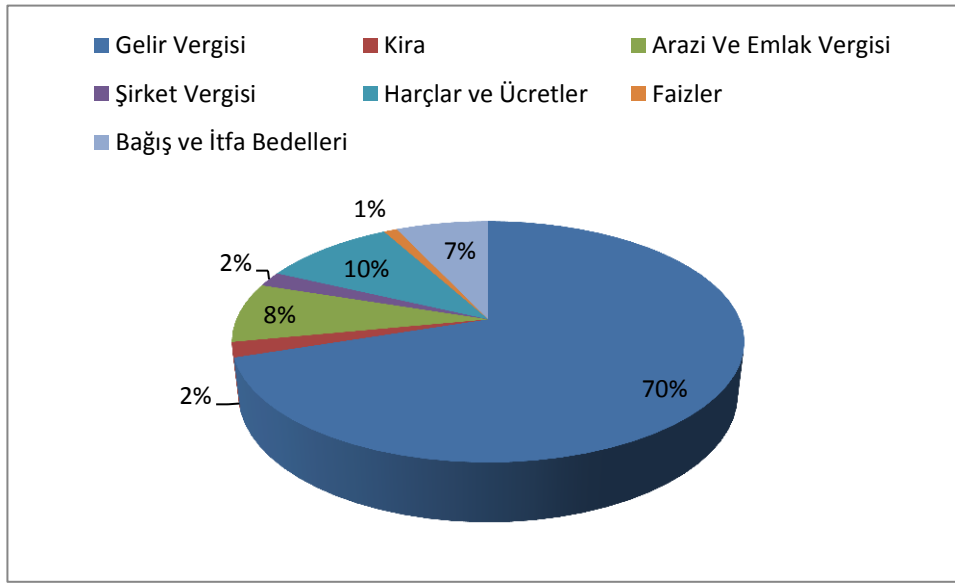
³³⁸ Property Taxes, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240&vId=0>, (06.11.2013).

³³⁹ Property Taxes, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240&vId=0>, (06.11.2013).

2.5.7.7. Emlak vergisi gelirleri

Danimarka’da belediyelerin gelirlerinin en önemli kısmı, gelir ve fayda vergileridir. Diğer önem teşkil eden gelirler ise, harçlar ve ücretler, arazi ve emlak vergileridir. Aşağıdaki grafikte Danimarka yerel idarelerin 2007 yılındaki gelirleri gösterilmektedir. Yerel yönetimlerin en önemli geliri, grafikte de görüldüğü üzere, gelir vergisidir. Yine emlak vergileri ve harçlar, yerel yönetimlerin gelirleri arasında önemli sayılabilecek gelir payına sahiptir³⁴¹.

Şekil 1. Danimarka Yerel Yönetim Gelirleri



Kaynak: The Danish Local Government System, Produced by Local Government Denmark (LGDK), February 2009, http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF, (10.09.2013), s. 13.

Danimarka’da 2002 yılında emlak vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirlerine oranı, % 3,8’iken, yerel vergilere oranı ise, %11’dir. Bu durumda 2002 ve 2007 yılları arasında bir kıyaslama yapacak olunursa; yerel vergi gelirleri açısından, emlak vergisi gelirlerinde, yaklaşık %3 oranında bir düşme söz konusudur.

Aşağıdaki tablo, emlak vergisi gelirlerinin, milli hâsıla üzerindeki payı dikkate alınarak hazırlanmıştır. Buna göre, emlak vergi gelirlerinin, milli hâsıladaki payı, artış ve azalış yönünden, ortalama bir seyir izlemiştir. Emlak vergisi gelirleri, 2005 yılından

³⁴⁰ A. Muller, Development of Danish Valuation Systems, Property Taxation, Ankara, 10-14 October 2005, <http://www.andywrightman.com/docs/muller.pdf>, s. 2, (11.12.2013). s. 38.

³⁴¹ The Danish Local Government System, Produced by Local Government Denmark (LGDK), February 2009, http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF, (10.09.2013), s. 13.

2012 yılına kadar geçen sürede, milli hâsıladaki payı açısından ortalama bir seyir izlemiştir.

Tablo 15. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla İçerisindeki Payı

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Danimarka	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	1.9	1.8

Kaynak: <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/101/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).

2.5.8. Rusya’da Emlak Vergisi

Rusya Federasyonu 83 federal bölgeden oluşan Federal bir devlettir. Rusya’da yerel yönetimlerin ilk aşamada örgütlenişi, Federe birimlerdir. İkinci aşamasını ise, “rayon”lar oluşturmaktadır. Rayonlar, federe devletlere bağlı olan, belirli yasal sınırları içerisinde görev ve yetkileri yerine getiren idari birimlerdir. Rayonlar, kentsel ve kırsal alan ölçütleri dikkate alınarak oluşturulmaktadır³⁴².

Rusya’da federal yasalar, Rusya Federasyonu tarafından tahsil edilebilen vergi listeleri hükümlerini içermektedir. Bu listeler üç gruptan oluşmaktadır: federal vergiler, bölgesel vergiler ve yerel vergilerdir. Bir verginin hangi idari seviyeye ait olduğunu sınıflandırmak için belirlenen kriterler; bir vergi tabanının genişliği ve vergilendirme yetkisi olan idarenin seviyesi, olarak belirlenmiştir. Bu idarelerin vergilendirme yetkilerine ilişkin, vergi matrahını veya vergi oranını belirleme yetkisi söz konusu değildir. Bu durum arazi vergisi içinde geçerlidir. Bu üç farklı yönetim biçimlerinin, yerel bir vergi olan arazi vergisinin, bütçelerinde nasıl paylaşılacağı, federal hükümet tarafından belirlenmektedir. Vergi oranı, yerel idareler tarafından, ancak bölgesel ve federal idarelerin belirlediği sınırlar çerçevesinde belirlenmektedir³⁴³.

Yerel vergiler olarak, belediye gelirleri arasında yer alan iki türlü vergi vardır. Bunlardan biri “Bireysel Konut Vergisi” diğeri ise, “Arazi Vergisi” dir.

³⁴² Jale Akhundova, “Rusya’da ve Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformunun Karşılaştırılması”, *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, (AVİD), 1/2, (2012), s. 69.

³⁴³ Andrey Timofeev, Land and Property Taxes in Russia, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Russia.pdf>, s. 2, (12.03.2014). s. 1.

2.5.8.1. Verginin konusu

Konut, apartman, oda, kent evleri, binalar ve bunlara ek olarak, mülkiyet hisseleri, bireysel konut vergisinin konusunu oluştururlar³⁴⁴.

Gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları veya tasarrufta buldukları, araziler ve arsalar, arazi vergisinin konusunu oluştururlar³⁴⁵.

2.5.8.2. Verginin mükellefi

Bireysel konut vergisinin mükellefleri, vergiye tabi olan mülklerin sahipleridir³⁴⁶.

Arazi vergisinin mükellefi, konutlar hariç olmak üzere, arazi sahipleri ve bu arazi üzerinde tasarrufta bulunan kişilerdir.

2.5.8.3. Verginin matrahı

Emlak vergisinde matrah, taşınmazların kadastro değeridir³⁴⁷.

2.5.8.3.1. Değerleme

Taşınmazların değeri, Rus Arazi Kanunu ve 27 Temmuz 2007 tarihli, taşınmaz mülklerin kadastrosu ile ilgili kanuna uygun olarak belirlenmiştir. Arazinin kadastro değeri, ya bağımsız arazi değerlemesi ya da kamu kurumlarının belirlemesi sonucunda tespit edilir (Rusya Arazi Kanunu Madde 66). 2011 yılındaki bir karar ile Anayasa Mahkemesi, arazinin kadastro değerinin pazar değerinin yüzdesi olarak hesaplanması gerektiği kararını almıştır. Yüksek Ticaret Mahkemesi vergi mükellefinin arazinin kadastro değeri konusunda mutabık olmaması durumunda mükellefin arazi için bağımsız değerlendirme sürecini başlatabileceğine karar kılmıştır. Mahkeme kadastro

³⁴⁴ Federal Tax Service of Russia, Individual Property Tax, <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (12.03.2014).

³⁴⁵ Andrey TIMOFEEV, Land and Property Taxes in Russia, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Russia.pdf>, s. 2, (12.03.2014).

³⁴⁶ Federal Tax Service of Russia, Individual Property Tax, <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (12.03.2014).

³⁴⁷ Russia The Federal Law No.307-FZ.

değerinin bağımsız değerlendirme tarafından sağlanan değerden ciddi derecede yüksek olması durumunda kadastro değerinin değiştirilebileceğini açıklığa kavuşturmuştur³⁴⁸.

Kadastro ve pazar değerine ek olarak, bir de “arazinin nominatif değeri” adında bir kavram da vardır. Bu değer uygun bölgesel hükümet tarafından yıllık olarak belirlenmekte ve arazinin kalitesi ve yerine ek olarak ekonomik getirisi gibi konuları da içermektedir. Nominatif değer belirlenme metodu bir devlet kararnamesince belirlenmiştir³⁴⁹.

Rusya Yüksek Arabulucu Mahkemesinin 54. hükmüne göre, bir arazinin kadastro değeri belirlenmemişse, vergilendirme için arazinin normatif fiyatı esas alınmaktadır (Rusya Vergi Kanunu'nun 393. ve 396. maddeleri).

2.5.8.4. Verginin istisna ve muafiyetleri

Rusya'da belirli nitelikteki araziler vergiden muaftır, bunların arasında şunlar yer almaktadır³⁵⁰:

- Kültürel ve tarihi miras nesnelерinin olduğu araziler,
- Savunma, güvenlik ve gümrük yetkililerce kullanılan araziler,
- Resmiyette orman olarak belirlenen araziler,
- Devletin sahip olduğu sulak alanlar,
- Kanundaki kısıtlamalar nedeniyle, ticareti yapılamayan veya mirasa konu olamayan arazi.

2.5.8.5 Verginin oranı

Bireysel konut vergisinin oranı, belediyeler tarafından, yasal hükümler çerçevesinde belirlenir. Vergi oranı, vergilendirilebilen taşınmazın değerine bağlıdır. Ayrıca, vergilendirilebilen taşınmazların niteliğine göre de bu oran değişebilmektedir³⁵¹. Vergi oranları aşağıdaki tablo 16'da gösterilmiştir.

³⁴⁸ Jon Hellevig/Anton Kabakov/Artem Usov, Land Tax in Russia, <http://www.awarablogs.com/group/pdf/Land%20Tax%20in%20Russia.pdf>, (12.03.2014).

³⁴⁹ Jon Hellevig/Anton Kabakov/Artem Usov, Land Tax in Russia, <http://www.awarablogs.com/group/pdf/Land%20Tax%20in%20Russia.pdf>, (12.03.2014).

³⁵⁰ Jon Hellevig/Anton Kabakov/Artem Usov, Land Tax in Russia, <http://www.awarablogs.com/group/pdf/Land%20Tax%20in%20Russia.pdf>, (12.03.2014).

³⁵¹ Federal Tax Service of Russia, Individual Property Tax, <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (12.03.2014).

Tablo 16. Rusya Emlak Vergisi Oranları (%)

300.000 Ruble'den daha az	0.1
500.000-300.000 Ruble arası	0.1-0.3 arası
500.000 Ruble'den daha fazlası	0.3-2.0

Kaynak: Federal Tax Service of Russia, Individual Property Tax, <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (12.03.2014).

2.5.8.6. Verginin ödenmesi

Hem tüzel kişiler hem de gerçek kişiler, vergilerini 15 Eylül ve 15 Kasım'da olmak üzere iki eşit taksitte ödemektedirler³⁵².

2.5.8.7. Emlak vergisi gelirleri

Rusya'da emlak vergisi gelirlerinin, milli hâsıla içerisindeki payı, %1.23'tür. Bu oran, OECD ülkelerinin emlak vergisi gelirlerinin, milli hâsıla içerisindeki payının aritmetik ortalama hesaplarına³⁵³ göre, daha yüksek bir yerdedir. Yine toplam vergi gelirleri açısından bir karşılaştırma yapılacak olursa, emlak vergi gelirlerinin, OECD ülkelerinin toplam vergi gelirleri arasındaki payının aritmetik ortalamasına³⁵⁴ göre, daha fazla bir paya sahiptir.

Tablo 17. Rusya 2010 Yılı Emlak Vergisi Gelirleri

	Emlak Vergisinin Milli Hâsıla İçindeki Payı %	Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı %
2010	1.23	4.44

Kaynak: <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (20.04.2014).

³⁵² Jon Hellevig/Anton Kabakov/Artem Usov, Land Tax in Russia, <http://www.awarablogs.com/group/pdf/Land%20Tax%20in%20Russia.pdf>, (12.03.2014).

³⁵³ OECD ülkelerinin emlak vergisi gelirlerinin, milli hâsıla içerisindeki payının aritmetik ortalaması; % 1.05'tir.

³⁵⁴ OECD ülkelerinin emlak vergisi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payının aritmetik ortalaması; % 4.33'tür.

2.5.9. Seçilmiş Ülkelerde Emlak Vergisi Uygulamalarının Analizi

Araştırılan ülke uygulamalarında, yönetim şekli olarak federal ve üniter ülkeler incelenmiştir. Genel olarak bakıldığında; ABD, Almanya, Rusya, Avustralya ve Kanada gibi federal ülkelerin emlak vergisi uygulaması incelenmiştir. Üniter devletler olarak ise, Çin, Danimarka ve Birleşik Krallık gibi ülkeler incelenmiştir.

Tablo 18. Seçilmiş Ülkelerde Emlak Vergisinin Konusu, Matrahı, Yeniden Değerleme Sıklığı ve Oranı

Emlak Vergisi	Verginin Konusu		Vergi Matrahı		Yeniden Değerleme Sıklığı	Vergi Oranı (Maktu/Nispi)	Verginin Vadesi
	Arazi	Bina	Kadastro Değeri	Piyasa Değeri			
ABD	x	x		x	Eyaletlere Göre Değişmekle Birlikte 1-5 yıl	Maktu Tutar	Aylık, çeyrek dönemli ve yıllık
Almanya	x	x		x	6 yıl	Nispi Oran	15 şubat, 15 mayıs, 15 ağustos, 15 kasım tarihlerinde dört eşit tarih.
Birleşik Krallık	x	x		x	Her Yıl	Maktu Tutar	Her yerel idare kendisi belirler. Genellikle on aydır.**
Kanada	x	x		x	*	Nispi Oran	Üç farklı ödeme planına göre belirlenir.***
Avustralya	x	x		x	Her Yıl	Maktu Tutar	Aylık ve üçer aylık taksitler şeklinde ödeme yapılır.
Çin	x	x		x	Her Yıl	Nispi Oran + Maktu Tutar	İki taksit; birincisi 1-25 mart, ikincisi 1-25 eylül.
Danimarka	x	x		x	İki Yıl	Nispi Oran	Her belediye kendi kara verir. Genellikle 2- 4 taksittir.
Rusya	x	x	x		Her Yıl	Nispi Oran	İki eşit taksit şeklinde; 15 eylül ve 15 kasımda ödenir.

*Her Eyalet kendisi belirler.

** Mükellef talep ederse 12 aya çıkabilir.

***Birinci ödeme planına göre; mart ve temmuz olmak üzere iki taksit, ikinci ödeme planına göre; ilk üçü mart, nisan, mayıs, diğer üçü ise, temmuz, ağustos, eylül olmak üzere altı taksit, üçüncü ödeme planında ise on bir ay taksitlendirme söz konusudur.

Tablo 18’de de görüldüğü üzere, ülkelerde emlak vergisinin konusunu, bina ve araziler oluşturmaktadır. İncelenen ülkelerde, bina kavramının içerisine konut ve

benzeri yapılar dâhil olurken, araziler ise; tarım arazisi, üzerinde bina olan arsalar vb. taşınmazlar olduğu bilinmektedir.

İncelenen ülkelerde emlak vergisi oranlarının tespiti; federal devletlerde genellikle eyaletlere bırakılmıştır. Federal devletlerde her bir eyalet, emlak vergisi oranını veya maktu tutarını belirlemektedir. Üniter devletlerde ise, emlak vergisi oranlarını veya maktu tutarları belirleme yetkisi ülkelere göre değişmektedir.

Her ülke kendi vergisi sistemi, ekonomik ve sosyal yapısını göz önünde bulundurarak emlak vergisinin ödenmesinde farklı yollar kullanmaktadır. Bazı ülkelerde verginin vadesi iki taksit bazı ülkelerde ise, on iki taksite kadar çıkabilmektedir. Şüphesiz ki bu ülkelerin vergi sistemlerinin farklılığından kaynaklanmaktadır.

İncelenen ülkelerde emlak vergisinin matrahı; ABD’de emlak vergisi için matrah tespitinde taşınmazların piyasa değerleri esas alınır. Almanya’da emlak vergisi matrahı, taşınmazların güncel piyasa değerlerine göre belirlenen, asgari emlak değerleridir. Birleşik Krallık’ta taşınmazlar, belli bir tarihte piyasada belirlenen, ortalama maliyet tutarına göre belirlenen değerlerdir. Avustralya’da emlak vergisi matrahı, taşınmazların değeri üzerinden belirlenmektedir. Çin’de emlak vergisi adı altında alınan üç farklı yerel vergi için ayrı olarak matrah belirlenmektedir. Emlak vergisi matrahları, genel olarak taşınmazların değeri veya kira değeri üzerinden belirlenmektedir. Danimarka’da arazi ve emlak değer vergisinde vergi matrahı, tüm arazi çeşitlerinin piyasa değeri olarak belirlenmiştir. Rusya’da emlak vergisi matrahı, gayrimenkullerin niteliklerine göre belirlenen kadastro değerleridir.

ABD’de emlak vergisinin konusunu oluşturan taşınmazların değerlerini, IRS’e bağlı değerlendirme komitesi tespit eder. Almanya’da taşınmazların değerleri, Alman Değerleme Kanunu’na göre vergi idareleri tarafından yapılır. İngiltere ve Galler’de taşınmazların değerlerini, hükümetin sorumluluğundaki değerlendirme ofisleri tespit eder. Çin’de taşınmaz değerlendirme, yerel vergi ofislerince yapılmaktadır. Kanada’da taşınmaz değerleri, Kanada Ulusal Vergi İdareleri tarafından belirlenmektedir. Avustralya’da taşınmazların değerlemesi, vergilendirme yetkilileri tarafından yapılmaktadır. Danimarka’da taşınmazların değerleri, vergi idareleri tarafından belirlenmektedir.

Rusya’da taşınmazların değeri ise, bağımsız arazi değeri ya da kamu kurumlarının belirlemesi sonucunda tespit edilir.

Araştırılan ülke uygulamalarında, emlak vergisi gelirleri genellikle yerel idarelere bırakılmıştır. Emlak vergi gelirlerinin milli gelire oranları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. OECD ülkelerinin toplam emlak vergisi gelirlerinin milli gelir içerisindeki payının ortalaması % 1.79 olarak hesaplanmıştır. Bu ortalamaya göre kıyaslama yapılacak olunursa, Birleşik Krallık en iyi ortalamaya sahip olan ülke olarak görülmektedir. Kanada, ABD ve Avustralya’da bu ortalamanın üzerinde bir emlak vergisi gelir payı elde etmişlerdir. Rusya ve Çin OECD dışı ülkeler olarak bu ortalamanın altında gelir elde etmişlerdir. Yine Almanya’da ortalamanın altında emlak vergisi geliri elde etmiştir. En iyi emlak vergisi gelir payına sahip ülke Birleşik Krallıktır. En düşük gelir payına sahip ülke ise, Çin olarak görülmektedir.

Tablo 19. Seçilen Ülkelerde Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı

Ülke	Yıl	GSYİH	% GSYİH
Avustralya	2009	44816,93	2,48
Kanada	2010	46282,86	3,49
Danimarka	2010	56369,2	1,93
Almanya	2010	40197,67	0,85
Birleşik Krallık	2010	36371,2	4,23
ABD	2010	46900,39	3,21
Rusya	2010	10407,93	1,22
Çin	2009	3174,52	0,47
OECD Toplam Ortalama			1,79

Kaynak: OECD Vergi İstatistikleri 2011.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI VE UYGULANMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Emlak vergisi, Türk vergi sisteminde servet vergileri arasında yer alan, en eski ve en yaygın vergi türlerinden biridir. 1985 yılından sonra tarh ve tahsilat işlemleri, merkezi hükümet tarafından yerel idarelere devredilmiştir. Yerel idarelere devredilen emlak vergisi, birçok sorunu da beraberinde getirmiştir.

Bu bölümde Osmanlı Devleti’nden günümüze kadar uygulanmış olan emlak vergisinin gelişimi hakkında bilgiler verilecek, ayrıca günümüzde uygulanan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu açıklanacak ve emlak vergisi uygulamasında ortaya çıkan sorunlar incelenecektir.

3.1. OSMANLI DEVLETİNDE UYGULANAN EMLAK VERGİSİ

Osmanlı Devleti’nde uygulanan vergi sistemi, kuruluşundan itibaren İslam hukuku kurallarını esas almıştır. İslam vergi hukukunun, şer’i hukuk kuralları çerçevesinde şekillenmiş bir yapısı bulunmaktadır. Hz. Peygamber döneminden 1839 Tanzimat’a kadar, tüm müslüman Türk devletlerinde kabul edilen vergi sistemi aynıdır ve esas olarak Kur’an ve fıkıh kitaplarında ifadesini bulan mali hükümlerden ibarettir³⁵⁵.

Gayrimenkullerle ilgili de vergilendirme Tanzimat öncesi dönemde yine dini kurallar etkisi altında kalmıştır. Şer’i vergiler olarak bilinen dini vergiler, “zekât”, “öşür (aşar)”, “haraç” ve “cizye”den oluşur. Zekât, halkın Müslüman olan kesiminden, yağmur veya nehir suları ile veyahut dolap ve makine gibi araçlarla sulanan arazinin ürünlerinden alınan bir vergidir. Öşür, fetih edilen yabancı topraklarda dağıtılan veya halk eline bırakılan arazinin ürünlerinden alınıyordu. Haraç ise, yine fethedilen yabancı topraklarda Müslüman olmayan halktan toprağın ücreti olarak alınırdı. Genel olarak bakıldığında tüm bu şer’i vergilerin gayrimenkullerle ve gayrimenkullerin ürünleri ile ilgili vergiler olduğu görülmektedir³⁵⁶.

³⁵⁵ Onur Eroğlu, “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel S., 2010., s. 58.

³⁵⁶ K. Mutluer, *a.g.e.*, s. 13.

Osmanlı İmparatorluğu'nda toprak mülkiyeti ve denetimi genellikle devlete ait olduğundan toprağı kullanma yetkisine sahip olan kişiler kiracı statüsünde yer almaktaydı. Osmanlı döneminde toprak sistemi miri arazi³⁵⁷, mülki arazi³⁵⁸ ve vakıf arazi³⁵⁹ şeklinde üçe ayrılmaktadır.

Tanzimat fermanı ile başlayan dönemde dönemin koşullarına göre önemli düzenlemeler getirilmiştir. 7 Ağustos 1838 tarihinde “Tahrir’i Emlak Nufusile Ta’yin-i Vergi”ye ait nizamnamede, verginin servet esasına göre alınması, vergide eşitliğin sağlanması, angaryaların kaldırılması, ölenlerin mallarına hükümetçe el konulmaması gibi düzenlemelere yer verilmiştir³⁶⁰.

Tanzimat döneminde, “Tekalif-i Örfiye³⁶¹” adı altında alınan vergiler ile “İhtisab Rüsümünün³⁶²” kaldırılarak yerine, “ancemaatin” (topluluk için mükellefiyet doğuran) vergi getirilmiştir.

1840 yılında, bir muhassıl, iki kâtip, hâkim, müftü ve bir subay ile dört kişinin oluşumu ile maliye meclisi, her yerde, herkesin ne kadar emlak, arazi ve hayvanı olduğunu, tüccar ve esnafların bir yılda ne kadar kazanç elde ettiğini belirleyerek her mahalle veya köyde tekalif-i örfiyenin yıllık tutarını, orada yaşayanlar arasında ödeme güçlerine göre dağıtıyordu. Sonraki yıllarda ise vergiyi komşuca, cemaatçe, mahallece, köyçe tevzi etmek üzere mahalle ve köy meclisleri yetkili kılınıyordu³⁶³.

Ancemaatin vergisinin adil bir şekilde dağılımının mümkün olmadığı ve 1863 yılında dağıtma (tevzi) usulü terk edilerek verginin herkesin arazi, emlak, sanat ve ticaret üzerine tahrir³⁶⁴ usulü ile alınması yoluna gidilmiş ve bu amaçla Tahrir-i Emlak Nezareti kurulmuştur³⁶⁵.

³⁵⁷ Her türlü işlem hakkı Devlete ait olan topraklardır.

³⁵⁸ İşlem hakkı, sadece kişilere ait olan topraklardır.

³⁵⁹ Gelirleri, cami gibi dini kuruluşlara, medrese gibi eğitim kuruluşlarına veya köprü, hastane gibi sosyal kurumlara aktarılan topraklardır.

³⁶⁰ İlham Küsmenoğlu, *Vergi Tarihi 1. Kitap Osmanlı Devlet’inden 1980’e, Oluş Yayıncılık*, Ankara 2010, s. 26.

³⁶¹ Devletin harcamaları için hükümdarın iradesi ile alınan vergilerdir.

³⁶² Rumeli ve Anadolu kentlerinde ordunun ihtiyaçlarının karşılanması için toplanan vergidir.

³⁶³ İ. Küsmenoğlu, *a.g.e.* s. 32.

³⁶⁴ Tahrir: kayıt, tescil, deftere geçirme işlemidir. Bu sistemde, vergi dairesi her bir gayrimenkulün değerini kendisi belirler.

³⁶⁵ İ. Küsmenoğlu, *a.g.e.* s. 33.

Osmanlı döneminde 1858 tarihli Arazi kanununun kabulüne kadar arazi hukukunu düzenleyen hükümler; genel kurallar olarak değil de, belirli sorunları gidermeye yönelik ve özel nitelikleri olan iradelere, fermanlara, nizamnamelere, tarife ve talimatnamelere dayanmaktaydı³⁶⁶.

Ancemaatin vergisi, yirmi yıl uygulandıktan sonra, adaletsiz ve yetersiz olduğu için aşamalı olarak yürürlükten kaldırılmıştır. Yerine nispi oranlı arazi ve bina vergilerini de içeren “Emlak Vergisi” ile “Temettü Vergisi” getirilmiş ve matrahlarının tahrir yöntemi ile belirlenmesi esas alınmıştır³⁶⁷.

Emlak vergisi, bina ve arazilerin tahrir sonucu belirlenen değerleri üzerinden binde dört oranında alınır ve yine bu mülklerden kira geliri elde edilmesi halinde, yıllık gelir üzerinden ayrıca yüzde dört olarak vergiye tabi tutulurdu³⁶⁸.

Bu oranlar yirmi yıl bu şekilde uygulanmıştır. Ancak daha sonra bazı nedenlerden dolayı değiştirilmiştir. Bu nedenler³⁶⁹:

- Binaların değeri üzerinden vergi alındıktan sonra ayrıca irat üzerinden vergi alınırken bazı varlıklı kişilerin ikamet ettikleri konutlardan sadece değer üzerinden vergi alınması adil olarak kabul edilmemesi,
- Kiraya verilen binaların irat vergisinden kurtulmak amacıyla konut olarak gösterilmesi,
- Sahibinin içinde oturduğu konutlardan irat vergisi almanın güç olması,

Bu sakıncaları ortadan kaldırmak için 1882’de vergi kararnamesi yayınlanmıştır. Yeni düzenlemeye göre vergi oranları³⁷⁰:

- “Genel olarak arazi ve arsaların değerleri üzerinden %04,
- Değeri 20.000 kuruşa kadar olan konutların değerlerinin %05’i,
- Değeri 20.000 kuruş ve daha fazla olan binaların değerinin %08’i
- Kiraya verilen binalarda irat gelirlerinin %10’u,
- Çiftçiler ile herkesin arazisi içindeki ahır, samanlık, ambar gibi araziye tabi binaların değerinin %04’ü

³⁶⁶ F. Giray, a.g.e. s. 84.

³⁶⁷ İ. Küsmenoğlu, a.g.e. s. 33.

³⁶⁸ Abdüllatif Şener, *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, İstanbul, 1990, s. 107.

³⁶⁹ F. Giray, a.g.e. s. 117.

³⁷⁰ F. Giray, a.g.e. s. 117.

- *Araziye tabi olmayıp, şehir ve kasabalarla köylerde sahibinin binası dahilinde veya karşısında bulunan ahır, samanlık ve ambar gibi binalarda bunların değerinin %5'i,7*
- *Öşür vermeye arazinin değeri üzerinden %10''*,
olarak belirlenmiştir.

Tanzimat sonrası dönemde İslami kurallara göre alınan vergiler basitleştirilirken, aynı zamanda gayrimenkuller için yeni vergiler ortaya çıkmıştır. Bu vergilerden biri 1863 tarihli Emlak Vergisi ve diğeri ise 1910 tarihli Musakkafat (Bina) Vergisi'dir. Yine o dönemde, tarım kesimi için asıl vergi aşar vergisi olup arazinin tahriri güç ve zaman alıcı olduğundan arazi vergisinde bir düzenleme olmamıştır³⁷¹.

Musakkafat vergisi, değirmen, fabrika ve imalathaneler ile ahşap evlerin gayrisafi iratları üzerinden alınırdı. Musakkafat vergisinde oran %12 olarak belirlenmiştir. 1929 yılında değirmen, fabrika ve imalathaneler ile ahşap evlerin vergi oranı %13'e, diğ binaların ise, %17'ye yükseltilmiştir. Ayrıca, değirmen ve fabrika ve imalathaneler ile ikametgâh olan ahşap binalarda gayrisafi gelirin ¼'ü indirildikten sonra kalan kısım üzerinden tarh olunur. Bu vergide binaların tahriri merkezden atanan üç memurdan oluşan komisyon tarafından gerçekleştirilirdi. İratlar binanın özelliklerine göre belirlenmekteydi. Kiranın tahmini için yeterli araç bulunmadığı zaman, taş yapılarının değerinin %8'i, ahşapların değerinin %6'sı irat olarak kabul edilirdi³⁷².

Musakkafat vergisinde istisna uygulamasına da yer verilmiştir. İstisnalar:

Gayrisafi geliri³⁷³;

- *"250 kuruş ve daha düşük olan memurların ikametgâhı olan binalar tamamından,*
- *250 kuruşla 1000 kuruş arasından olanların ikametgâhlarının gelirin 250 kuruşu vergiden istisna edilir"*.

³⁷¹ İbrahim Fazıl Pelin, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap*, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945, s. 311.

³⁷² F. Giray, *a.g.e.* s. 118.

³⁷³ F. Giray, *a.g.e.* s. 118.

Ayrıca devlete, padişahlığa, hanedanlığa ve belediyelere ait olan binalar musakkafat vergisinden muaf tutulmuştur. Yine muafiyet kapsamında binalar, bina inşaatını özendirmek amacıyla kısmen veya tamamen dâhil olmuşlardır³⁷⁴.

Musakkafat vergisi, on yılda bir genel tadil, bina kıymetinin sürekli olarak üçte biri düşmesi halinde tadil edileceği hükmü bulunsa da, ilgili kanun yürürlükten kaldırıncaya kadar uygulanmamıştır³⁷⁵.

Modern bir anlayış çerçevesinde oluşturulan “Musakkafat Vergisi Kanunu” çerçevesinde düzenlenen bina vergisinin cumhuriyetin ilanını izleyen yıllarda çeşitli ihtiyaç ve nedenler ile genel hükümlerden bir kısmı değiştirilmiş, bir kısmı anayasanın ortaya koyduğu esaslarla kendiliğinden hükümsüz kalmış ve bir kısmı da günün ihtiyaçlarına göre değişikliğe uğramıştır. İşte bu nedenlerden dolayı Musakkafat Vergisi Kanunu yerine 1931 yılında 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu kabul edilmiştir³⁷⁶.

3.2. TÜRKİYE CUMHURİYETİNDE UYGULANAN EMLAK VERGİSİ

Aşar vergisinin 552 Sayılı Kanunla 17.2.1925 tarihinde kaldırılması, yeni vergi kaynaklarının tespitini gerektirmiş bu nedenle diğer vergiler yanında arazi ve bina vergilerinde eski tahrir değerleri sekiz misli arttırılmak suretiyle kamu giderlerinin karşılanmasına çalışılmıştır. 1929 yılı ekonomik krizinde ise tahrir değerleri on katına çıkarılmıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra da ihtiyaç duyulan gelirler için kaynak olarak yine bina ve arazi vergileri göz önünde bulundurulmuş ve Osmanlı imparatorluğu döneminde tespiti yapılan tahrirlere dayanılarak arazi vergisi tahrir değeri yükseltmek suretiyle ihtiyaçların karşılanmasına çalışılmıştır.

Bina vergilerinde durum ise, özellikle musakkafat vergisinin kaldırılması ve bu verginin yerine 1931 tarihli bina vergisinin getirilmesi ile Türkiye sınırları içindeki tüm binalar vergi kapsamına alınır. 1931 tarihli ve 1837 sayılı kanuna göre, bina vergisinin konusuna Türkiye sınırları içinde bulunan bütün binalar girmektedir. Bu kanunda bina kavramının geniş tutulması ile inşa edildiği madde ne olursa olsun,

³⁷⁴ Cezmi ERÇİN, *Türkiye’de Vergi Sistemi, Birinci Kitap, Vasitasız Vergiler*, 2. Baskı, Damga Matbaası, 1936, s. 96.

³⁷⁵ İ. F. Pelin, *a.g.e.*, s. 311.

³⁷⁶ C.Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 41.

gerek karada, gerek su üzerindeki sabit yapılar bina sayılmıştır. Ayrıca binanın mütemmimlerinden olan arazi ve arsalar da bina vergisine tabi tutulmuştur. Bina vergisinden istisna olan kamuya yararlı kuruluşlara elçiliklere ait binalar, ücretsiz olarak sağlık hizmetinin verildiği binalar ile ibadethaneler bina vergisinden istisna edilmiştir. Tarımsal üretimde ise, hizmete yönelik bazı binalarda gerek vergilendirme açısından güçlükler yaşanması gerekse de tarımsal üretimi desteklemek amacıyla daimi istisnaya tabi tutulmuştu. Yeni inşa olunan binalar için 3, göçmen binaları ve turizm müesseseleri için 10 yıllık geçici muafiyet kabul olunmuş, bina yapımını teşvik amacıyla meskenlere 10 yıllık bir muafiyet tanınmış ve 206 Sayılı Kanunla, söz konusu muafiyet sadece sahibinin ikametine ait meskenlere verilmiştir. Bina vergisinin mükellefi, maliki ya da intifa hakkı sahibi yoksa binayı kullanan kişi vergiyi ödemekle yükümlüdür. Verginin matrahı, binanın safi iradıdır. Safi irat ise, tahrir usulü ile belirlenen gayrisafi irattan, amortisman ve bakım giderleri karşılığı olarak, %20 oranında bir indirim yapıldıktan sonraki kalan miktardır. Bu değerler üzerinden, % 12 oranında vergi alınır.

1931 tarihli bina vergisine dair tahrir işlemlerinin ne şekilde yürütüleceği kanunda gösterilmiştir. Anılan yasaya göre genel yazımın her on yılda bir yapılması zorunlu olduğu yine kanunda belirtilmiştir. İstisna olarak ise, bir şehir, kasaba veya köyün tamamında ya da bir mahalle, meydan veya sokağında bulunan binaların iratları herhangi bir nedenle %15 ve daha fazla oranda değişirse, yükümlülerinin veya gelir memurlarının talep etmeleri üzerine, takdir olunan kıymetleri değiştirilir³⁷⁷.

Yine 1931 tarihli 1833 sayılı arazi vergisi kanununa göre, Türkiye Cumhuriyeti sınırları dâhilinde bulunan tüm araziler kıymetleri üzerinden vergilendirilir. Bu kanun bazı istisnalar da getirmiştir. Çoraklık arazi muaflik kapsamına dâhil edilmiştir. Yine bu kanuna göre verginin mükellefi arazi veya arsanın sahibi veya intifa hakkına sahip olan kişidir. Arazinin maliki ya da intifa hakkı sahibi yoksa, araziyi kullanan kişi vergiyi ödemekle yükümlüdür. Arazi vergisi, ilçe vergi dairesince tarh olunur. Verginin matrahı, arazi ve arsaların tahrir ve özel tadil usullerine ve bu kanun hükümlerine göre belirlenmiş ve belirlenecek değerlerdir. Bu değerler üzerinden, arazi ve iratlı arsalar için binde on, iratsız arsalar için binde beş oranında vergi alınır.

³⁷⁷ İ. Küsmenoğlu, *a.g.e.* s. 169.

1935 yılında kabul edilen bir başka kanunla merkezi yönetimin gelirleri kapsamında sayılan arazi, bina ve ek olarak alınan iktisadi buhran vergileri il özel idarelerine bırakılmıştır. Bu ek verginin oranı, sahibinin oturduğu meskenlerde bina vergisinin 1/6'sı, diğer binalarda ise 1/3'üdür. Bu kapsam dâhilinde arazi ve binaların tahriri ile bunların değer ve iratlarının tadili ile tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemleri il özel idaresinin görevleri arasında sayılmıştır. Belediyelere de bina vergisinin gelirlerinden pay verilmesi kanunda belirtilmiştir³⁷⁸.

1941 yılında çıkartılan 4040 sayılı kanun bina vergisine “Müdafaa Vergisi Zammı” adıyla yeni bir yüküm ekleyerek bina vergisinin bir katı tutarında zam eklenmiş ve bu verginin tahsili merkezi idare tarafından yapılmıştır³⁷⁹.

1960 yılında siyasi rejimde yapılan değişiklikler sonucu gelir üzerinden alınan vergilerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak bina vergisi açısından yine genel tahrir yapılamamış sadece 1942 yılı esas alınmak suretiyle 2060 sayılı kanunla evvelce belirlenmiş olan gayri safi iratlara yine misiller³⁸⁰ uygulanmak suretiyle bina vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilatına çalışılmıştır. Bu misiller 309 sayılı kanunla 1942 yılından önce tahrir konu olan meskenlerde binde 2, diğer binalarda ise binde 4 olarak saptanmış, 1942 -1947 yılları arasında tahrir veya tahrir suretiyle gayri safi iratları tesbit edilen meskenlerde binde 1, diğerleri binde 2, 1947 -1953 yılları arasında meskenlerde binde 0,5 diğer binalarda binde 1 olarak tespit edilmiştir. Yine merkezi idarenin aldığı bina vergisine ek olan milli savunma vergisi, 459 sayılı Kanunla Bina Vergisi matrah kabulüyle, bizzat meskenlerden % 25, kiraya verilen meskenlerden % 75, ticarethanelerden ise % 100 olarak eski nispetler arttırılmak suretiyle tahsil edilmiştir³⁸¹.

Ayrıca arazi vergisinde, İkinci Dünya Savaşı ve sonrası döneminde, 1960 yılına kadar arazinin değerindeki artışlar büyük boyutlara ulaşmış buna karşı devlet gelirleri içinde arazi vergisinin payı çok düşmüştür. Bu durum üzerine 1961 yılında Milli Birlik Hükümeti 206 sayılı kanunla arazinin tahrir değerlerini on misline

³⁷⁸ İ. Küsmenoğlu, *a.g.e.* s. 170.

³⁷⁹ 29.05.1941 tarihli ve 4040 sayılı Kanun.

³⁸⁰ Miktar.

³⁸¹ Kayhan Armağan, “Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişim”, *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:1, Ocak 1983, s.10.

çıkartmak zorunda kalmıştır. Ancak bir süre sonra misiller ondan üçe indirilmiş ve 1942 yılı başlangıç senesi kabul edilerek tahrir değerleri yeniden düzenlenmiştir³⁸².

Daha sonraki yıllarda Türkiye'nin bina ve arazinin vergilendirilmesini iki döneme ayırmak mümkündür. İlk dönem 1970 yılına kadar olan dönemdir. Bu döneme kadar araziler 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu'na, binalar da 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu'na dayanarak vergilendirilmiştir. Bu dönemde bina ve arazi vergileri birçok değişikliğe uğratılmış ve bina vergisine iktisadi buhran vergisi, savunma vergisi ve temizleme aydınlatma resmi gibi eklemeler getirilmiştir. 1971 yılında gayrimenkullerin vergi odağı yapılmasının istendiği bir tarihtir. Bu yılda bina ve arazi vergileri kaldırılmış, yerine 1319 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi getirilmiştir³⁸³. Ayrıca, bu yıla kadar Tahrir Sistemine göre alınan emlak vergisi, 1972 yılında yapılan kanun değişikliği ile 2002 yılına kadar uygulanacak olan, Beyan Sistemine geçilmiştir. Emlak vergisi 31.12.1985 tarihine kadar genel bütçe vergileri arasında yer almışken; 3239 sayılı kanunla bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri 01.01.1986 tarihinden itibaren yerel yönetimlere bırakılmıştır.

3.3. TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ MEVZUATI

3.3.1. Emlak Vergisinin Konusu

Emlak vergisinin konusu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanun'unda belirlenmiştir. Emlak vergisinin konusunu binalar, arsalar ve araziler oluşturmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nda emlak vergisi, “bina vergisi” ve “arazi vergisi” şeklinde ikiye ayrılmış ve ortak hükümler ile birlikte üç kısım halinde düzenlenmiştir.

Bina vergisinin konusunu Türkiye sınırları dâhilinde olan binalar oluşturmaktadır (EVK, md. 1). “Bina” kavramı, yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerekse su üzerindeki sabit inşaat olarak tanımlanmaktadır. Bina için kullanılan malzemenin mahiyeti önemli olmamakta ve yapılar taş, demir, tahta, kerpiç ve benzeri hangi malzemeden yapılmış olursa olsun bina sayılmaktadır. Ayrıca, sabit inşaat bina kabul edildiğinden, yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve barınak araçları bina sayılmayacağı ilgili maddede açıklanmaktadır (EVK, md. 2).

³⁸² K. Armağan, a.g.m. s. 9.

³⁸³ M.K. Mutluer, a.g.e. s. 11.

Kanunda belirtilen bina müteemmimleri de bina ile birlikte dikkate alınır. Buna göre³⁸⁴:

- Belediye sınırları içindeki binaların ve belediye kuruluşu bulunmayan yerlerde köy ve mahalle topluluğu içindeki binaların bütünleyici olan arazi,
- Nerede olursa olsun ticaret ve sanata tahsis edilmiş binalarla birlikte kullanılan arazi, vergi değerinin tayininde binayı bütünleyen arazi sayılır.

Binayı çevreleyen ve kullanım tarzı itibariyle bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve benzeri arazi de binanın bütünleyicisi sayılır, buna karşılık kullanılış bakımından bina ile bütünlük oluşturmayan bahçe ve benzeri arazi, arsa veya arazi olarak değerlendirilecektir. Örneğin, sebze ve meyve yetiştirmek amacıyla kullanılan arazi, bina vergisinin değil, arazi vergisinin konusunu oluşturur³⁸⁵. Danıştay'ın kararına göre, kullanım tarzı itibariyle akaryakıt servis istasyonu ile birlikte otomobillerin giriş-çıkış ve park yerleri için ayrılan yerler binanın müteemmimi sayılmaktadır³⁸⁶.

Bina vergisinin doğabilmesi için inşaatın kullanılış bakımından tamamlanmış olması gerekmektedir. İnşaatı devam eden binaların için bina vergisi ödenmez. Eğer bu gibi durumlarda vergilendirme söz konusu ise yükümlüden, üzerine inşaat yapılan arsa için arsa vergisi alınmaktadır. Vergi konusuna giren binaların imar mevzuatına uygun olarak inşa edilmiş olup olmamasına bakılmaksızın vergilendirilir. Mesela, başkasının arsasına yapılan gecekonduda verginin konusuna girer. Yine binalara ilişkin hukuki sorunlar da verginin konusu bakımından önem teşkil etmez. Örnek olarak, hazine arazisine yapılan bir gecekonduda bina vergisinin konusuna girer³⁸⁷.

Muafiyete ilişkin düzenleme sonucunda belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki binalar, vergi konusu kapsamına girmemektedir (EVK, md. 4/u).

Arazi vergisinin konusu ise, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi³⁸⁸ ve arsalardır³⁸⁹. Belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki arazi, vergi konusunun

³⁸⁴ 6. Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği.

³⁸⁵ M. Erkan Üyümez, (Der.), Gayrimenkullerde Vergilendirme, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2477, Eskişehir, Mayıs, 2012, s. 132.

³⁸⁶ Danıştay Kararları, Danıştay 9. Dairesi, E: 1982/9913, K: 1984/3523, 07.12.1984.

³⁸⁷ C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 132.

³⁸⁸ Arazi, vergi hukukunda, genel olarak, arz üzerinde sınırları, dağ, çit, duvar, ağaç, yol gibi tabii ve sun'î işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tarif edilmekte, arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyler de araziden sayılmaktadır (6. Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği).

dışında kalmaktadır (EVK, Mad. 14/g). Bununla birlikte belediye sınırları dâhilinde belediyece parsellenmiş arazilerin arsa sayılacağı, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli olacağı, aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsayacağı kanunda belirtilmiştir (EVK, md. 13). Ancak belediye ve mücavir alan dışında olsa dahi, arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi ile ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi de verginin konu unsuru kapsamında sayılmaktadır³⁹⁰.

Emlak vergisinin konusuna Türkiye sınırları içindeki bütün bina, arazi ve arsaların girdiğinden bahsedilmiştir. Sınırlar dâhilinde bulunan bina, arazi ve arsaların, uluslararası kuruluşlara veya bunların temsilciliklerine, gerçek ve tüzel yabancı kişilere ait olması vergiye tabi olmasını engellemez. Ancak mülklik ilkesi gereğince, gerçek/tüzel kişilerin yabancı ülkelerde sahip oldukları bina, arazi ve arsalar emlak vergisinin kapsamı dışında olup bunlardan emlak vergisi alınmaz³⁹¹.

3.3.2. Emlak Vergisinin Mükellefi

Bina Vergisinin mükellefi, binanın maliki³⁹², varsa intifa hakkı³⁹³ sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden kişilerdir (EVK, md. 3). Bina vergisini binaya malik olan gerçek veya tüzel kişiler ödemekle yükümlüdürler.

Yine kanunu aynı maddesinde, bir binaya müşterek mülkiyet³⁹⁴ (paylı mülkiyet) halinde malik olanlar, hisseleri oranında bina vergisi mükellefidirler. Ayrıca iştirak halinde³⁹⁵ mülkiyette (elbirliği mülkiyet) malikler vergiden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Buna göre, müşterek malik olan kimselerin gerek müşterek

³⁸⁹ Arsa deyimi, üzerinde inşaat yapılmak üzere parsellenmiş ve parselasyonu kamu otoritelerince onanmış arazi parçalarını ifade etmektedir. Bu bakımdan, belediye sınırları içinde, belediyelerce parsellenmiş arazi ile mücavir sahalarda parsellenmiş olmakla beraber inşaat ruhsatları mücavir belediyelerce verilmesi gereken arazi parçalarının tamamı arsa olarak kabul edilmektedir (6. Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği).

³⁹⁰ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.* s. 360.

³⁹¹ Bilal Can/Zübeyr Bülbül/Veysel Dağışan, *Emlak Vergisi Hukuku*, Şifre Yayınları, İstanbul, 2012, s. 46.

³⁹² Mülkiyet hakkı sahibi olan gerçek veya tüzel kişidir. Bina ve arazilerde mülkiyet hakkı, tapu siciline tescil ile elde edilir.

³⁹³ Başkasına ait olan malın kullanılması veya yararlanılması hakkını ifade eder. Gayrimenkuller üzerinde bu hak, tapuda resmi senet düzenlenmesi ve tapu kütüğüne tescil ile kurulur.

³⁹⁴ Bir gayrimenkule birkaç kişinin ortak olarak malik olması ve payların fiilen bölünmemiş olması durumudur.

³⁹⁵ Birden fazla kişinin, mülkiyet hisseleri belirtilmeden, aynı eşyaya malik olmalarıdır. Ortaklık eşyanın tamamı için söz konusudur.

mülkiyette gerek iştirak halindeki mülkiyette kendi hisselerini beyan etmeleri gerekmektedir. Müşterek malikler binanın vergi değerinden sadece kendi paylarına düşen kısmı beyan ederler. İştirak halindeki mülkiyete konu olan binalarda binaya tasarruf eden müşterek maliklerden birinin, bina değerinin tamamını tek beyanname ile bildirmesi halinde, diğer malikler beyanname vermeyebilir. Ancak, iştirak halinde mülkiyette ayrı ayrı beyanda bulunulması, iştirakçilerin verginin tamamını ödemek mükellefiyetini ortadan kaldırmaz³⁹⁶.

Bina vergisinin mükellefi gibi arazi vergisinin mükellefi de, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf eden kişilerdir.

Araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, payları oranında vergiyle mükellef tutulacaklar, iştirak halinde mülkiyette ise malikler münferiden beyanda bulunmuş olsalar dahi vergiden müteselsilen sorumlu olacaklardır.

3.3.2.1. Emlak vergisinde mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi

Emlak vergisi, 2002 yılına kadar mükellef tarafından matrah saptanıp, beyanname ile bildirilirdi. 2002 yılından itibaren genel beyan esası kaldırılmış olmakla birlikte, bu tarihten önce verilmiş olan beyannameler belediyelerce muhafaza edilerek verginin tarhında dikkate alınmaktadır.

Bina vergisi mükellefiyeti (EVK, md. 9);

- Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin meydana geldiği tarihten,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihten,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilmiş olması durumunda takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Muafiyetin kalktığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlamaktadır.
- Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

³⁹⁶ Mustafa Ali Sarılı, *Türk Vergi sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, 2. Baskı, Eylül 2010, Ankara, s. 654.

- Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, bu olayların vukua geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.
- Arazi vergisi mükellefiyeti (EVK, md. 19.);
- Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin ortaya çıktığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilmiş olması durumunda takdir işleminin yapıldığı tarihi,
- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.
- Muafiyetin sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer.

Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine, yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.

Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların meydana geldiği tarihleri izleyen bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz.

Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren sona erer.

3.3.3. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisna

EVK'nın 4. ve 5. maddesinde binalarla ilgili muafiyet hükümlerine; Kanun'un 14. ve 15. maddelerinde ise arazi ve arsalarla ilgili muafiyet hükümlerine yer verilmiştir. Kanun'un 4. ve 14. maddelerinde daimi muafliklar, 5. ve 15. maddelerinde

geçici muafliklar düzenlenmiştir. Ayrıca, Kanun'un 16. maddesinde vergiden istisna tutulacak olan araziler hüküm altına alınmıştır.

Emlak vergisinde muafiyet ve istisna hükümleri, EVK'da bina vergisi ve arazi vergisi olarak düzenlenmiştir.

Bina vergisine ilişkin olarak, devlete, özel bütçeli idarelere, mahalli idarelere ait binalar herhangi bir şart aranmaksızın muafiyet kapsamından yararlanmaktadırlar. Kazanç gayesi olmayan hastane, öğrenci yurdu, kreş gibi yerler ile ibadethaneler, zirai üretimde kullanılan samanlık, ahır, sera, kayıkhanesi gibi yerler, kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar, yabancı devletlere ait elçilik, konsolosluk binaları, Bakanlar Kurulu'nun vergi muafiyeti tanınan binalar dahil olmak üzere kiraya verilmemeleri şartıyla bu nitelikleri devam ettiği sürece bina vergisinden muafıdır. Ayrıca, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara muafiyetlik tanınmış ve bu binalarda kiraya verilmedikleri sürece vergiden muaf tutulmuştur. Ancak, ticari, sınaî ve turistik faaliyetler için kullanılan binalar bu kapsamda değerlendirilmez³⁹⁷.

Yeni konut inşaatını teşvik amacıyla, yeni inşa olunan ve konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 TL'den³⁹⁸ az olmamak üzere vergi değerinin ¼'ü, inşaların sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile muafıdır. Turizm Endüstrisi Teşvik Kanunu hükümlerince, turizm müessesesi belgesi almış bulunan turistik işletme olarak kullanılan binalar, beş yıl vergiden muafırlar. Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar, bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muafıdır. Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyet kapsamındadır. Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen binaların yerine yeni inşa edilen binalar on yıl süreyle, emlak vergisinden muafıdır³⁹⁹.

Devlete, özel bütçeli idarelere, mahalli idarelere ait araziler de vergiden muafıdır. Kamuya yararlı derneklere ait araziler, yabancı devletlerin temsilcilik binası

³⁹⁷ EVK, md. 4.

³⁹⁸ İlgili kanun maddesi, 5281 sayılı Kanunun 43/4-a maddesiyle, 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere, 2.500 TL olarak değiştirilmiştir.

³⁹⁹ EVK, md., 5.

yapımı için sahip oldukları araziler, mezarlıklar gibi araziler vergi muafiyeti kapsamındadır. Yine belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazilere muafiyetlik tanınmış, ayrıca, ticari, sınaî ve turistik faaliyetler için kullanılan arazi ve arsalar bu muaflik kapsamında değerlendirilmez⁴⁰⁰.

Devlet ormanları dışında, insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi elli yıl vergiden muaftır. Tarıma elverişli hale getirilen arazi için on yıl muaflik söz konusudur. Ayrıca, ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe haline getirilen araziden iki-on beş yıl süre ile arazi vergisi alınmamaktadır⁴⁰¹.

Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin (arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası (TL)⁴⁰² arazi vergisinden istisnadır. Bu tutarı üç misline kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir⁴⁰³.

Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınır⁴⁰⁴.

Bu maddede yazılı istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanır⁴⁰⁵.

3.3.4. Emlak Vergisinde Matrah

Emlak vergisinin matrahı, bina, arsa ve arazide vergi değeridir. Binalarda vergi değeri, binanın vergi değeri ise inşaat maliyet bedeli ile arsa payının toplamından oluşan değerdir. Arsa ve arazilerde ise vergi değeri, arsa ve arazilerin yer ve niteliklerine göre değişmekle birlikte, takdir komisyonları tarafından dört yılda bir yapılan değer tespitleridir (EVK, md. 29).

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı

⁴⁰⁰ EVK, md., 14.

⁴⁰¹ EVK, md., 15.

⁴⁰² İlgili kanun maddesi, 5904 sayılı Kanunun 32 inci maddesiyle 03.07.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, 10.000 TL olarak değiştirilmiştir.

⁴⁰³ EVK, md., 16.

⁴⁰⁴ EVK, md., 16.

⁴⁰⁵ EVK, md., 16.

yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur⁴⁰⁶ (EVK, md. 29).

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95. maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir (EVK, md. 29).

Bina vergisi, mükelleflerin yazılı beyan üzerine tarh ve tahakkuk olunur. Ayrıca beyan edilen değerler, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa belirledikleri bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinden az olamaz.

Bakanlar kurulu tarafından çıkarılan “Emlak Vergisine Matrah Olacak Değerlerin Takdirine İlişkin Tüzük” hükümlerine göre, binaların vergi değerlerinin tespitinde, binanın kullanım tarzı⁴⁰⁷, inşaat türü⁴⁰⁸ ve sınıfı⁴⁰⁹ göz önünde bulundurulur⁴¹⁰.

Bina inşaat maliyet bedelleri de kullanım tarzlarına göre, bina grupları itibarıyla; bina inşaat kalitesi ve inşaat türüne göre ayrı ayrı tespit edilmektedir. Bina inşaat maliyet bedelleri bulunurken normal inşaat maliyet bedeline kaloriferli binalarda, binanın inşaat maliyet bedeline %8 oranında kalorifer farkı, asansörlü binaların değerlerine %6 oranında asansör farkının eklenmesi gerekmektedir⁴¹¹.

Emlak vergisine matrah olacak olan bina vergi değerinin hesaplanması için yapılacak olan işlemler;

⁴⁰⁶ Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir (EVK, md. 29).

⁴⁰⁷ “Fabrika ve imalathane binaları”, “otel binaları”, “sinema ve tiyatro binaları”, “hastane ve klinik binaları”, “benzin istasyonu”, “idare binaları”, “yer altı garajlar”, “çok katlı garajlar”, “yurt binaları”, “okul binaları”, yüzme havuzları”, banyo ve hamamlar”, soğuk hava depoları”, “silolar”, “diğer ticarethane ve işyerleri”, “mesken binaları” şeklinde gruplara ayrılmıştır.

⁴⁰⁸ “çelik karkas bina”, betonarme karkas bina” ve yığma kâgir bina” olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

⁴⁰⁹ “lüks inşaat”, “1. Sınıf inşaat”, “2. Sınıf inşaat”, “3. Sınıf inşaat” ve “basit” olmak üzere 5 gruba ayrılmıştır.

⁴¹⁰ Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Murathan Yayınevi, Trabzon, Ağustos 2011, s.288.

⁴¹¹ O. Pehlivan, *a.g.e.* s.288.

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılarak bina inşaat maliye bedeli bulunur.
- bina inşaat maliye bedeline, varsa asansör (%6 oranında), kalorifer veya klima tesisat (%8 oranında) farkı eklenir.
- Bu suretle bulunan toplam değerden inşaatın türüne ve binanın yaşına göre değişen aşınma payı düşülür.
- Aşınma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilerek binanın vergi değeri bulunmuş olur.

Örneğin; Betonarme kargas yapılı, 3. inşaat sınıfına giren tek malikli kullanılan apartman dairesi için arsasının alanı 312 metrekare, arsa payı oranı 1/10, hisseye düşen arsa 31.2'dir. Binanın dıştan dışa yüzölçümü 172 metrekare olup, daire kaloriferli ve asansörlüdür.

- 2014 yılı arsanın metrekare birim değeri: 200 TL olarak takdir edilmiştir.
- 2014 yılı betonarme kargas yapılı 3. sınıf inşaatın ortalama bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli ise, 347.17

Buna göre bu meskene ait vergi değeri:

İnşaatın türü, sınıfı ve kullanım şekline göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli	347.17 TL
Binanın dıştan dışa yüzölçümü	172 m ²
Binanın inşaat maliyet bedeli (347.17x172)	59.701 TL
Kalorifer farkı (59.701x%8)	4.776 TL
Asansör farkı (59.701x%6)	3.582 TL
Binanın kalorifer dâhil inşaat maliyet bedeli	68.059 TL
Aşınma payı indirimi (68.059x%20)	13.611 TL
Bina inşaat maliyet bedeli (68.059-13.611)	54.448 TL
Asgari ölçülere göre bulunan arsa değeri (200x31.2)	6.240 TL
Binanın vergi değeri	60.688 TL

3.3.4.1. Türkiye’de emlak vergisinde uygulanan değer tespiti

Emlak vergisi, servet vergileri arasında yer alan neredeyse tüm dünya ülkeleri tarafından kullanılan, vergi tabanı oldukça geniş fakat vergi hasılatı düşük olan, kişilerin vergi ödeme gücünün göstergesi olan taşınmazların servet unsurlarını vergilendiren bir vergi türüdür⁴¹².

Emlak vergisi advalorem bir vergi olduğundan, matrahın parasal bir değer olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisine konu olan taşınmazların parasal değer olarak tespit edilebilmesi için ise, objektif olarak değerlendirme yapılmaması, bir sorun olarak görülmektedir⁴¹³.

Emlak vergisinde değerlendirme yapan kişi, kurum ve kuruluşların taşınmaz mülkiyetlerinin değerlerini tahmin etme yöntemleri vardır⁴¹⁴. Emlak vergisi, taşınmazlar üzerinde alınan bir vergidir. Türkiye’de ise, bu taşınmazların değerlemesi, belediyelerce belirlenen takdir komisyonları tarafından yapılmaktadır. Değerlemenin adil ve doğru bir şekilde tespit edilmesi için, mülkiyetlerin varlık değerleri, piyasa değerine çok yakın bir değer olmalıdır.

Taşınmaz mülkiyetlerin değerlendirilmesi taşınabilir mülkiyetlerin değerlemesine kıyasla, gerçek değerinin belirlenmesi daha basittir. Taşınabilir kıymetler için, piyasalarda var olan değerleri günlük olarak belirlenmektedir. Bu sebeple taşınabilir mülkiyetlerin değerlemeleri kolaydır. Taşınmazların değerlendirilmesi için ise, iyi organize edilmiş bir yapının var olması gerekir. Taşınmazların değerlemesinde amaç, taşınmazların esas değerine yakın bir tahmini değerlendirme yapılmasıdır⁴¹⁵. Ülkemizde ise genelde, birçok mal ve hizmetlerin fiyatları rekabet şartlarının göz ardı edilmesi durumunda tek bir fiyatla belirlenirken, taşınmazlar için böyle bir durum söz konusu değildir. Ekonomideki hızlı değişimlerin yanı sıra taşınmazlara ait bilgi bankalarının henüz istenilen düzeyde olmaması neticesinde taşınmaz fiyatlarındaki değişim oranlarını sağlıklı bir şekilde takip ve tahmin etmek oldukça güçtür⁴¹⁶. Bunun

⁴¹² Canatay Hacıköylü/Fethi Heper, “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:158, Ocak-Haziran 2010, s.2.

⁴¹³ Ömer F. Batirel, *Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme*, İstanbul Matbaası, 1974-İstanbul, s. 61.

⁴¹⁴ David N. Hyman, *Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy*, 10th Edition, 2010, s. 678.

⁴¹⁵ D. N. Hyman, *a.g.e.* s. 678.

⁴¹⁶ C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 70.

sonucunda da ülkemizde aynı taşınmaza ait değişik fiyatlar ile karşılaşılmaktadır. Bunlardan bazıları;

- Vergiye esas değer,
- Satış değeri,
- Piyasa koşullarındaki serbest alım- satım fiyatı,
- Kamulaştırma bedeli,

Örneğin, Denizli ilinde bazı mahallelere ait taşınmazların değerlerinde, vergi değeri ile piyasa ve satış değerleri arasında oldukça farklı tespitler göze çarpmaktadır. Aşağıdaki tabloda bu değerler ayrıntılı olarak verilmiştir.

Tablo 20. 2014 Yılı Denizli İlinde Bazı Taşınmazların Örnek Değerleri

İl	İlçe	Mahalle	Taşınmaz Türü	Vergi Değeri	Satış Değeri	Piyasa Değeri	
1	Denizli	Merkezeferdi	Yeşilköy	Bina	53,120	115,000	115,000
2	Denizli	Merkezeferdi	Yeşilköy	Bina	13,120	110,000	120,000
3	Denizli	Merkezeferdi	Karaman	Bina	11,706	130,000	130,000
4	Denizli	Merkezeferdi	Karahasanlı	Arsa	2,280	85,000	85,000
5	Denizli	Merkezeferdi	Hallaçlar	Arsa	344,325	350,000	575,000

Kaynak: Denizli Emlakçılar Meslek Odası.

Bu değerler açısından bir değerlendirme yapılacak olunursa, 1. bina için ilgili takdir komisyonu tarafından tespit edilen vergi değeri, hem satış değerinden hem de piyasa değerinden daha düşük bir değerlemenin yapıldığı görülmektedir. Bu sonuçlara göre, vergi değerinde, %54'lük bir kayıp görülmektedir. 2. bina vergi değeri için, hem satış değerinden hem de piyasa değerinden daha düşük bir değerlemenin yapıldığı görülmektedir. Vergi değerinin satış değerine göre vergi kaybı %88 olmakla birlikte, piyasa değerine göre kayıp %89 olarak gözlemlenmektedir. 3. bina vergi değeri, yine hem satış değerinden hem de piyasa değerinden daha düşük tespit edilmiştir. Bu binadaki vergi kaybı, diğer binalara göre daha yüksek olduğu görülmekte ve % 91'lik bir vergi kaybı söz konusu olduğu göze çarpmıştır. 4. arsa vergi değeri, satış ve piyasa değerinden daha düşük değerlendirilmiştir. Buradaki vergi kaybı da %97 gibi oldukça yüksek bir orandır. 5. arsa vergi değeri için ise, satış değerine çok yakın olarak tespit

edilmekle birlikte, piyasa değerinden yine farklı tespit edilmiştir. Arsa vergi değerinin, satış değerine göre vergi kaybı %2, piyasa değerine göre ise %40 olarak gözlemlenmiştir.

VERGİ KAYBI

	Vergi Değeri/Satış Değeri	Vergi Değeri/Piyasa Değeri
1	0,54	0,54
2	0,88	0,89
3	0,91	0,91
4	0,97	0,97
5	0,02	0,40

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, emlak vergisi matrah tespiti için belirlenen matrah değeri yani vergi değeri, satış değeri ve piyasa değerinden farklı olabilmektedir. Satış değeri, taşınmaz sahiplerinin tapu dairelerinde beyan ettikleri değerlerden oluşmaktadır. Piyasa değeri ise, taşınmazları niteliklerine göre, yani binaların tek katlı-çok katlı, donanımı (akıllı bina gibi), şehrin gelişmişlik durumu, nüfus artışı ve göç alışına göre değişebilmektedir. Bu farkların ortaya çıkması, yerel idarelerin gelirlerinde kayıpların oluşmasına sebep olabilmektedir. Ayrıca, emlak vergisi için belirlenen vergi değerinin diğer gelir kalemlerinde⁴¹⁷ de kayba neden olabilmektedir.

3.3.4.2. Türkiye’de emlak vergisi kanununda değer tespiti

Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arsa ve araziler 1319 sayılı EVK’ya göre, vergiye tabidir. Emlak vergisinde borcun hesaplanabilmesi için, vergi matrahının tespit edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinde matrahın belirlenebilmesi için, vergi değerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Emlak vergisinde vergi değeri ise, taşınmazların iktisadi kıymetlerinin takdir ve tespiti için yapılan değerlemedir. Bina, arsa ve arazilerin ilgili belediyeler tarafından, binaların Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından her yıl belirlenen ve Resmi Gazete’de yayımlanan bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri uyarınca, arazi ve arsaların ise dört yılda bir takdir

⁴¹⁷ Harç gelirleri, Gelir vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, KDV.

komisyonu tarafından “asgari ölçüde birim değer” takdir olunan değer vergi değeri olarak belirlenmektedir⁴¹⁸.

EVK’da belirtildiği üzere bina için vergi değeri belirlenirken inşaat maliyet bedelleri uygulanır. Binaların vergi değeri belirlenirken çoğu etkenin (konum, yerel piyasa özellikleri) göz ardı edildiği ve binaların maliyet bedeli, arsa payı değeri, aşınma payı oranı ve asansör/kalorifer donatılarını içeren maliyet yönetiminin kullanıldığı görülmektedir. Arazi ve arsalar için takdir komisyonları tarafından tespit edilen, bölgenin en düşük birim fiyatları belirlemeleri öngörülmektedir.

En düşük arsa birim değerleri, cadde ve sokak ölçeğine, arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin birim değerleri değer bakımından farklı bölgeler ölçeğine, en düşük arazi birim değerleri ise il ya da ilçe ölçeğinde arazilerin cinsine göre (kıraç, taban ve sulak) belirlenmektedir⁴¹⁹.

Bu hükümler çerçevesinde bakıldığında, Türkiye’de vergi değerinin belirlenmesinde iki temel bileşenin kullanıldığı görülmektedir. Bunlardan ilki arsa ve araziler için en düşük birim değerler, diğeri ise bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleridir⁴²⁰.

3.3.4.2.1. Matraha esas emlak vergi değeri

Emlak vergisinde matrah, EVK 7. ve 17. maddelerindeki hükümlerine göre takdir komisyonları tarafından tespit edileceğini belirtmiştir. Arsa ve arazilerin vergi değeri ve binaların bina metrekare normal inşaat maliyetlerinin belirlenme hükümleri EVK md. 29’da belirtilmiştir. Arsa ve araziler için değer tespiti takdir komisyonları tarafında gerçekleştirilmektedir. Binalar için bina metrekare normal inşaat maliyetleri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilân edilir.

VUK’da ise “vergi değeri”, bina ve arazinin EVK 29. maddesine göre tespit edilen değer şeklinde tanımlanmıştır. Yani emlak vergisinde vergi matrahına esas olan değer, taşınmazların vergi değeri olduğu açıkça belirtilmiş olmaktadır.

⁴¹⁸ Bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

⁴¹⁹ C. Hacıköylü/F. Heper, a.g.m. s. 3.

⁴²⁰ C. Hacıköylü/F. Heper, a.g.m, s. 3.

VUK'un 258. maddesinde değerklemenin tarifi yapılmıştır ve aynı kanunun 261. maddesinde iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre değerkleme ölçütleri belirlenmiştir. Bu ölçütler arasında "vergi değeri" de yer almaktadır.

Taşınmazların matraha esas olan vergi değerkinin ne olduğu EVK 29. maddesinde açıklanmıştır. Bu madde uyarınca "asgari ölçüde birim değerk"⁴²¹ tespitine ilişkin hükümler ile VUK'a atıfta bulunulmuştur. Arsa ve arazilerin vergi değerklerinin, takdir komisyonları tarafından 4 yılda bir tespit ve takdir olunan asgari birim değerklere göre hesaplanacağı belirtilmiştir. Yani öncelikli olarak asgari birim değerk takdir komisyonu tarafından belirlenmesi daha sonra da bu birim değerklere göre arsa ve arazilerin emlak vergi değerkinin hesaplanması söz konusudur⁴²².

Binalar için vergi değeri, metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa veya arsa payı değeri ile birlikte dikkate alınarak hesaplanan bedeldir. Bu bedelin hesaplanmasında Emlak Vergisi Kanunu, Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük Hükümleri ile Maliye ile Çevre ve şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri dikkate alınacak ve ilgili kanunlardan yararlanılacaktır.

Emlak vergisinin belirlenmesi üç farklı aşama sonucunda gerçekleşmektedir. Birinci aşamada; arsa ve arazilerin takdir komisyonları tarafından, binaların ise normal inşaat maliyetleri Maliye ile Çevre ve şehircilik Bakanlıklarınca tespit ve takdir edilmesidir. İkinci aşamada; vergi değerkinin bu birim değerklere göre hesaplanması söz konusudur. Üçüncü aşamada ise; hesaplanan bu vergi değerkine göre matrahın belirlenmesi, tarh ve tahakkukun yapılmasıdır⁴²³.

Emlak Vergisi Kanunu'nda vergi değeri hesaplanması bina, arazi ve arsa için farklı kriterlere göre belirlendiği için bu üç ekonomik unsurun vergi değerkleri de ayrı başlıklar halinde açıklanacaktır.

3.3.4.2.2. Arsaların emlak vergisi değerkinin belirlenmesi

Arazilere ait asgari ölçüde birim değerk tespitleri, EVK'nın 29. maddesinde yer alan hükmü ve Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin

⁴²¹ VUK. Mük. Md. 49.

⁴²² B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağaşan, *a.g.e.* s. 162.

⁴²³ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağaşan, *a.g.e.* s..165.

Tüzük hükümleri çerçevesinde söz konusu olduğunda bilirkişilerden de yararlanılarak, ilgili il ve ilçede bulunan kıraç, taban ve sulak arazi itibariyle her arazi cinsi için bu arazi bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanları dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Arsa ve arazi vergi değerinin belirlenmesinde şehirlerin ve köylerin doğal, ekonomik ve bölgesel koşullarına göre tespit edilecek piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira ve yıllık üretim değeri gibi normlar ile uyulacak yöntemler ve ilkeler, yükümlülere ve üçüncü kişilerden istenecek bilgiler tüzükte belirtilmiştir⁴²⁴.

Arsa takdirleri; arsalar ve arsa sayılan parsellenmemiş araziler için takdir komisyonları tarafından her mahalle ve arsa sayılan parsellenmemiş araziye sınırları içerisinde bulunan her köy cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanacaktır.

Vergi değerini değiştiren ve mükellefiyet tesisi gerektiren hallerde, takdir komisyonlarınca belirlenen arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yılın başından başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin VUK hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacağı ve vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır⁴²⁵.

Arsalara ait emlak vergisi değerini bulmak için belediyeler tarafından iki veri kullanılmaktadır: İlki takdir komisyonlarının tespit ettiği asgari metrekare birim değeri, diğeri ise mükellefe ait ve vergi değerine konu olan arsanın yüz ölçümüdür.

Bir mahallenin veya köyün birden fazla belediyenin yetki alanına girmesi durumunda, takdir işlemi, mahalle ve köyün alan itibariyle büyük bölümünü yetki alanı içerisinde bulunduran belediyelerin takdir işlerine bakan komisyonca yapılacaktır.

⁴²⁴ EVK. md. 31.

⁴²⁵ 61 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği.

Müşterek mülkiyet halinde malik bulunan arsanın vergi değeri, arsanın tamamı itibariyle takdir olunur ve hisse nispetlerine bölünmek suretiyle her bir hissedara düşen vergi değeri hesaplanır⁴²⁶.

İştirak halinde malik bulunan arsanın vergi değeri, arsanın tamamı itibariyle takdir olunur. Yükümlüler ayrı ayrı bildirimde bulunmuşlarsa, belirlenen vergi değeri paydaşların adedine göre ayrı ayrı hesaplanır⁴²⁷.

Arsalar için değer takdiri yapılırken özellikle şu hususlara dikkat edilmelidir⁴²⁸.

- Her mahalle için ayrı karar verilmelidir.
- Takdire konu olacak bölgeler cadde ve sokak ayırımına tabi olmalıdır. Ayrıca bu cadde ve sokakta yer alan taşınmazlar parsel olarak belirtilmelidir.
- Cadde ve sokakların değerleri belirlenirken bölgedeki en düşük birim değerli arsa dikkate alınmalıdır.
- Turistik bölgeler ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.
- İmar planlarından yararlanılmalıdır.
- Uzmanların görüşlerine danışılmalı ve gerekirse de bilirkişi incelemesi yapılmalıdır.
- Değer takdiri metrekare esas alınarak yapılmalıdır.
- Köylerdeki arazilerden yalnızca Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca arsa sayılanlar için değer takdir edilir.
- Komşu ilçelerdeki komisyonlarla koordinasyonlu olarak çalışılmalıdır.
- Tespitler ayrıntılı ve gerekçeli şekilde açıklanmalı, değere etki eden özel durumlar mutlaka belirtilmelidir.

3.3.4.2.3. Arazilerin emlak vergisi değerinin belirlenmesi

Arazi vergi değerinin belirlenmesi;

- Arazinin cinsi,
- Sınıfı ve

⁴²⁶ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, md. 27.

⁴²⁷ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, md. 28.

⁴²⁸ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, *a.g.e.* s..183.

- Kullanma durumu,
dikkate alınarak yapılmaktadır.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri her ilin tamamı veya her bir ilçe (merkez ilçeler dâhil) için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibarıyla gerçekleştirilecektir.

Arazi cinsinin belirlenmesinde esas alınacak özellikler üç şekilde tespit edilir. Bunlar⁴²⁹:

- Kıraç arazi: açık bir şekilde civardan yüksekte bulunan, meyilli ve sulanmayan arazidir. Yıllık yağış miktarı yeterli ve yağış dağılımı uygun olmayan düz ve düze yakın, nadas sistemiyle kültür bitkileri yetiştirilmesi mümkün olan ve sulanmayan arazi de kıraç sayılır.
- Taban arazi: Yağışların ve akarsuların toplandığı taban konumunda (pozisyonunda) genellikle düz ve düze yakın meyilde ve iyi, kifayetsiz ve fena drenaj şartlarındaki arazidir.
- Sulak arazi: Kıraç ve taban arazilerden sulananlara sulak arazi denir.

Her cins arazi; verim gücüne göre,

- İyi,
- Orta,
- Zayıf ve
- Kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek özellikte,

olmak üzere ayrıca dört sınıfa ayrılır. Her tür ve sınıfa göre arazinin, üzerinde yapılan tarım türüne göre kullanma durumu belirlenir⁴³⁰.

Arazi cins ve sınıfları ile kullanma durumlarına esas alınacak özellikler, ilgili daire ve kuruluşlardan alınacak bilgi dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu tespit sırasında en az aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur⁴³¹:

⁴²⁹ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, md. 34.

⁴³⁰ E. Köktürk/E. Köktürk, *a.g.e.* s. 509.

⁴³¹ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 35.

1. Arazinin kuru ve sulu tarıma ve yağışlı iklimde olmasına göre ayırım (kuruda, suluda, yeterli yağış miktarı ve uygun yağış dağılımında, yarı sulanan arazilerde),
2. Yetiştirilen kültür bitkilerine göre ayırım (tarla arazisi, sebzelik, çayır ve mer'a, bağ, çay ve meyve bahçesi, zeytinlik, fidanlık, kavaklık ve benzeri),
3. Bölgesel uygulanan nöbetleşmede yer alan ürün nevelerine göre ayırım (hububat, sınai bitkiler, yem bitkileri, yemeklik tane baklagil, sebzeler ve benzeri).

Arazi takdirleri, arazilere ait takdir komisyonu tarafından yapılmaktadır. Arazi vergi değerinin takdiri ise arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu dikkate alınarak yapılır. Ayrıca takdirde, arazi üzerinde bulunan bina dışındaki tarımsal tesisler, dikili şeyler, kaynaklar ve gölcükler de dikkate alınır⁴³².

Bir vergi dairesi veya ilçe sınırları içindeki köy, mevki veya semtte bir malike ait olarak toplu halde bulunan ve cins, sınıf ve kullanma durumu aynı olan arazinin vergi değeri, ayrı olarak tasarruf edilse bile, toplu olarak tespit edilir. Ayrı yerlerde bulunan, cinsi veya sınıfı yahut kullanma durumu farklı olan, kendine özgü belli sınırlarla ayrılmış her arazi parçasının vergi değeri ayrı tespit edilir. Aynı tapu senesinde yazılı bulunan, cinsi sınıfı ve kullanma durumu aynı olan arazinin vergi değeri de toplu olarak tespit edilir⁴³³.

Arazi vergi değerleri; tür, sınıf ve kullanma durumu itibariyle aynı vasıftaki arazinin normal alım satım bedelleri esas alınarak takdir olunur. Aynı nitelikte başka bir arazinin normal alım satım bedelinin tespit olunamaması halinde, benzer vasıftaki arazinin normal alım satım bedelleri esas alınır. Ancak, farklı vasıflara göre esas alınan bedele, gerekli ilave ve indirimler yapılır. Beyan tarihi ile emsal arazinin alım satım tarihinin farklı olması halinde, zaman içindeki değer değişiklikleri nazara alınır. Toprak haritası yapılmış bölgelerde, aynı veya benzer vasıftaki arazinin tespitinde bu haritalardan yararlanılır. Emsal alınacak arazinin dönüm fiyatının tespitinde, 42 nci

⁴³² Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 33.

⁴³³ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 36.

madde hükmüne göre, düzenlenen normal alım satım bedel cetvellerinden de yararlanır⁴³⁴.

Vergi daireleri, görev alanları içerisinde bulunan araziye ait normal alım satım fiyatlarını; her belediye ve köy için ayrı olarak düzenleyecekleri normal alım satım bedel cetvellerine, arazi cins, sınıf ve kullanma durumları itibariyle ve dönümünün alım satım fiyatlarını gösterecek şekilde kaydederler. Mükellefler tarafından vergi dairelerine yapılmış olan beyanlardan normal alım satım bedeli olarak gösterildiğine inanılan arazi vergi değerleri de bu cetvellere işlenir⁴³⁵.

Vergi değerinin 41. madde hükmüne göre tespitinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, yıllık üretim değeri yoluyla bulunur. Yıllık üretim değeri, ortalama verim ve ürünün ortalama satış fiyatı ölçülerine göre her tarım biriminden bir yılda elde edileceği hesaplanan mahsul değerinin, mevcut tarım birimi sayıları ile çarpılması suretiyle bulunacak değerdir. Yıllık üretim değerinin hesaplanmasında, VUK'da yer alan zirai kazanç ölçüleri ve bunların tespiti hakkındaki hükümlere göre yapılmış olan takdir ve tespitler esas alınır. VUK hükümlerine göre, bulunan yıllık istihsal değerinin 5 katı, arazinin normal alım satım bedeli olarak kabul olunur⁴³⁶.

Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespitleri, 1319 sayılı Kanun'un 31 inci maddesinde yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük hükümlerinden (Tüzük Madde: 33, 34, 35, 40, 41, 42, 43) yararlanılarak ilgili il veya ilçede bulunan kıraç, taban ve sulak arazi itibarıyla her arazi cinsi için bu arazi bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanlar dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir. Buna ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

⁴³⁴ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 41.

⁴³⁵ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 42.

⁴³⁶ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 43.

Tablo 21. Asgari Ölçüde Arazi Metrekare Birim Değeri (Kr)

İli	İlçesi	Arazinin Cinsi	Rakamla	Yazıyla
A	B	Kıraç	10	On
		Taban	27	Yirmiyedi
		Sulak	37	Otuzyedi
A	C	Kıraç	20	Yirmi
		Taban	35	Otuzbeş
		Sulak	45	Kırkbeş

Kaynak: Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No:2009/1.

Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arazi birim değerleri dört yıl süreyle (Bakanlar Kurulunca dört yıllık takdir süresi uzatılmadığı veya kısaltılmadığı takdirde) geçerli olacaktır. Ancak, vergi değerini tadil eden sebeplerin bulunması nedeniyle mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesabında, söz konusu değerler gelecek yıllarda emlak vergisindeki yıllık artış oranı olan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre takdirler, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki (2009 yılındaki) kıraç, taban ve sulak arazinin asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecektir⁴³⁷.

Takdir yapılmasına yarar sağlayacak kadastral haritalar, hali hazır haritalar, çevre düzeni haritaları belediyeler veya belediyeler vasıtasıyla iller bankası bölge müdürlükleri, tapu sicil müdürlükleri, valilikler ve diğer ilgili kuruluşlardan diğer kuruluşlardan temin edilmektedir. Takdir işlemleri için belediyeler ayrıca ilgili kurumlardan teknik destekte sağlayabilirler⁴³⁸.

Araziler için emlak vergisi değeri, takdir komisyonları tarafından belirlenen asgari birim değerlerine göre hesaplanır. Belediyeler, araziler için vergi değerini takdir komisyonlarından her il veya ilçe için, arazinin cinsi itibarıyla ayrı olarak tespit edilen birim değerlerine göre hesaplayacaktır.

Arazilerin vergi değeri, takdir komisyonları tarafından belirlenen birim değerinin arazi büyüklüğü ile çarpılması sonucu hesaplanmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının "a" bendine göre, arazilerin asgari

⁴³⁷ Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No:2009/1.

⁴³⁸ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, *a.g.e.* s..187.

birim değeri; takdir komisyonlarınca yeniden takdir edilmek suretiyle kesinleşen arazinin metrekare birim değeri ile arazinin yüzölçümünün çarpılması suretiyle tespit edilir.

3.3.4.2.4. Birim değerleri tespit eden takdir komisyonları ve merkez komisyonu

Arsa ve arazilerin vergi değeri, takdir komisyonları tarafından asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda⁴³⁹ bir yapacakları takdir ve tespitlerdir. Takdir komisyonları tarafından tespit edilen değerler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanmalıdır⁴⁴⁰. Arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilmektedir⁴⁴¹.

VUK 74. maddesinde takdir komisyonunun görevleri aşağıdaki maddeler kapsamında belirtmiştir.

1. *“Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;*
2. *Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)*

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyi. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

b) Takdir komisyonu, arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibariyle asgarî ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

c) Takdir komisyonu, her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

⁴³⁹ Bakanlar kurulu bu süreyi, sekiz yıla kadar artırmaya ve iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

⁴⁴⁰ 2014 yılı için 30 Haziran 2013 tarihi.

⁴⁴¹ VUK, Mük. Md. 49.

Takdir komisyonlarının, arsa ve arazilerde emlak vergisine temel oluşturan değerlerin belirlenmesinde tam yetkili oldukları görülmektedir. Takdir komisyonları, üye tam sayıları ile toplanıp çoğunlukla karar verirler. Oyların eşitliği halinde ise, başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayılır⁴⁴².

Büyükşehir belediyesi takdir komisyonları, vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşur⁴⁴³.

Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya görevlendireceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın (vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur), tapu sicil müdürü veya görevlendireceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur⁴⁴⁴.

Araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur⁴⁴⁵.

Büyükşehir merkezi bulunan illerde arsa ve arazilerin takdir komisyonu kararları imza karşılığında merkez komisyonuna verilecektir. Merkez komisyonunca farklı bir karar belirlenmesi durumunda arsalara ait takdir komisyonu tarafından yeniden yapılan takdirlere ilişkin kararlar ilgili kurumlara verilecektir. Merkez komisyonu tarafından onaylanan karar ise derhal ilgili kurum ve kuruluşlara imza karşılığında verilecektir. Böyle bir durum, taşınmaz değerleri açısından önem arz etmekle birlikte taşınmazları değerlendirilmesinde denetim görevi görmektedir.

Merkez komisyonu bu kararları 15 gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Kararların farklı olması

⁴⁴² Danıştay 3. Dairesi, 05.02.1986 tarihli ve E. No: 1984/1954, K. No: 1986/354 sayılı kararı.

⁴⁴³ VUK, Mük. 49 (b).

⁴⁴⁴ VUK, Md. 72.

⁴⁴⁵ VUK, Md. 72.

durumunda bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

Merkez komisyonunun görevi, Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını incelemektedir.

Takdir komisyonu, arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibariyle asgarî ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

Takdir komisyonu, her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibariyle asgarî ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir⁴⁴⁶.

Takdir komisyonlarının yetkileri kanunda belirtilmiştir. Komisyonlar:

- Taşınmaz kıymeti tahmin edilecek arazi ve binaları gezebileceklerdir.
- Mükelleflerden ve kiracılardan gayrimenkulün genel durumu, kullanım tarzı, kira ve hâsılat miktarı ve tahmine yarayacak başka bilgileri isteyebilirler.
- Lüzumlu gördükleri bilgileri, muhtar ve ihtiyar meclisleri, ticaret ve tarım odaları, belediyeler ve noterler gibi resmi veya yarı resmi teşekküllerle özel teşekküller ve şahıslardan isteyebilirler.

Çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde, bina ve arazi, bunları işgal edenlerin muvafakati olmaksızın gezilemez. Binaların gezilmesi sırasında, komisyon başkan ve üyeleri, ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat etmeye mecburdurlar.

Emlak vergisi matrahı için, arazi vergi değerini tespit edecek komisyon, VUK m. 89'a göre, üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır ve çoğunlukla karar verirler. Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunlukta sayılır.

Yasal hükümler çerçevesinde belirlenen arsa ve arazilere ait asgarî ölçüde birim değerlere ilişkin takdir komisyonu kararları uygulama sırasında özellikle arsalar

⁴⁴⁶ VUK. md. 75/3 Uyarınca md. 79.

için oluşan değerlerin bazı bölgelerde çok yüksek ya da düşük takdir edilmiş olması nedeni ile kamuoyu tarafından tartışılan konu olmuştur⁴⁴⁷.

Mesela, Denizli Eskişehir Mahallesi'nde aynı sokak üzerinde bulunan arazi ve arsanın, metrekaresi birim değeri arasında oldukça fazla değer farkı vardır. Bu sokakta bulunan arazi belirlenen metrekaresi birim değeri 0.82 TL iken, arsa için tespit edilen değer 50.00 TL'dir. Bir de vergi oranı bakımından daha yüksek olan arsaların, vergi tutarı bakımından farkın daha da açılacağı görülebilmektedir. Burada da aynı mahallenin aynı sokağında yer alan arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri arasındaki farkın fazla olması, değerlendirilen taşınmazların tespitinde sorunların olduğunu göstermektedir.

Komisyonlarca yapılan matrah takdirleri ile ilgili olarak, idarelerce bu takdir edilen değerlerin değiştirilme olanağı yoktur ancak bu kararlara karşı dava yolu açıktır. Ayrıca, takdir komisyonlarının saptadığı matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatlara dava konusu yapılabilmektedir⁴⁴⁸.

3.3.4.2.5. Binaların emlak vergisi değerinin belirlenmesi

Bina kavramı Emlak Vergisi Kanununda, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerekse de su üzerindeki sabit inşaatın her birini kapsar. Yine bu kanun kapsamında gösterilen bina eklentileri de bina ile birlikte dikkate alınmaktadır. Ayrıca, Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.

Yukarıda belirtilen bina eklentileri, VUK 305. maddesinde;

- a) Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dâhilindeki binaların mütemmimlerinden olan arazi;
- b) Her nerede olursa olsun; ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte kullanılan arazi; irat takdirinde binaya ait sayılmıştır.

⁴⁴⁷ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, *a.g.e.* s..167.

⁴⁴⁸ Taha Emre Çiftçi / Arkan Yusufoglu, "Türkiye'de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamaları", *Legal Mali Hukuk*, C.10, S. 115, 2014, s.28-29

Bina ile sınırlanmış olup kullanılış tarzı itibariyle de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazinin de binanın mütemmimlerinden olduğu bu maddede hükme bağlanmıştır.

Müşterek mülkiyet halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle belirlenir ve pay oranlarına bölünmek suretiyle her bir hissedara düşen vergi değeri hesaplanır⁴⁴⁹.

İştirak halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle takdir olunur. Mükellefler ayrı olarak beyanda bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı hesaplanır⁴⁵⁰.

Binalar kullanılma biçimine göre konut, işyeri ve özellik gösteren diğer yapılar olmak üzere üçlü bir sınıflamaya tabi tutulabilir. İnşaat türüne göre ise, binalar çelik karkas, betonarme karkas, yığma kâgir, yığma yarı kâgir, ahşap, taş duvarlı, gecekondulu tarzı ve kerpiç ve basit binalar olarak sınıflandırılır. Ayrıca binalar inşaat sınıflarına göre, lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat ve basit inşaat olarak sınıflandırılabilir⁴⁵¹.

Emlak Vergisi Kanunu 29. maddesine göre, binalar için esas alınacak vergi değeri belirtilmektedir. Bu hükme göre vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının ortaklaşa belirledikleri bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile binaya ait veya isabet eden arsa değeri toplanarak bulunan değerdir.

Binaların inşaat maliyetleri hesaplanırken kaloriferli veya asansörlü olması ilave bedel söz konusudur. Kaloriferli binalarda normal inşaat maliyet bedeline % 8, asansörlü binalarda ise % 6 olarak belirlenmiştir. Ayrıca, binaların tür ve sınıflarına göre bulunacak maliyet bedelinden binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda “aşınma payı” düşülür.

⁴⁴⁹ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 12.

⁴⁵⁰ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, m. 13.

⁴⁵¹ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, M. 8,9,10.

Tablo 22. İnşaat Türlerine Göre Aşınma Payları

İnşaatın Nevi	0-3 yaş arası %	4-5 yaş arası %	6-10 yaş arası %	11- 15 yaş arası %	16- 20 yaş arası %	21- 30 yaş arası %	31- 40 yaş arası %	41- 50 yaş arası %	51- 75 yaş arası %	76 ve daha yukarı %
Çelik Karkas Betonarme Karkas Binalar	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Yığma Kagir, Yığma Yarı Kagir Binalar	6	8	12	18	25	32	40	50	60	70
Ahşap, Taş Duvarlı (Çamur ve Harçlı) Gecekondü Tarz ve Vasfında Binalar	8	12	18	25	32	40	50	60	70	80
Kerpiç ve Diğer Basit Binalar	10	17	25	35	45	55	65	75	85	95

Kaynak: Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, Md.23.

Bina vergisi matrahına isabet eden değer hesaplanması, aşağıdaki süreç ile belirlenmektedir⁴⁵².

- Bina inşaat maliyet bedellerinin, binanın dıştan dışa yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedelinin çarpılmaktadır.
- Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave, söz konusu rakamın asansör

⁴⁵² D. Şenyüz/ M. Yüce/ A. Gerçek, Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Yayınevi, 10. Baskı, ,s. 373.

için yüzde 6, kalorifer için yüzde 8'i oranında olacaktır (Zemin ve asansörden yararlanmayan bodrum katlar için asansör dolayısı ile ilave yapılmaz.)

- Bu suretle bulunan toplam değerden yıllara ve inşaat cinsine göre belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
- Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir.

Binalarda vergi değerini değiştiren nedenler EVK 33. maddesinde gösterilmiştir. Bunlar:

- Yeni bina inşa edilmesi ve mevcut binalara ilaveler (asansör, kalorifer) yapılması.
- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması,
- Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete özgü bölümlerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına yönelik bölümler haline getirilmesi (Bu açıdan; bir apartmanın her dairesi bir bina sayılmaktadır ve değişiklik nedeni, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olmaktadır.)
- Bir binanın mütemmimi (tamamlayıcı parçası) durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ya da arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi,
- Bir binanın taksim ya da ifraz edilmesi, mükellefiyetin değişmesi,
- Herhangi bir nedenden ötürü bir şehir, kasaba ya da köyün tamamında sürekli olmak üzere bina değerlerinde yüzde 25'i aşan oranda artma veya azalma olması.

3.3.4.2.6. Arsa- arazi takdir komisyonlarının hukuki yapısı

Hukuk kuralları, idareyi bazı sorunlara ilişkin uygun çözüme şeklini seçme hususunda yerine göre az veya geniş ölçüde serbest bırakmışsa, orada takdir yetkisinden söz edilmektedir. İdarenin takdir yetkisi, “*idarenin yetkili olduğu*

alanlarda önceden bir hukuk kuralı ile belirli yönde karar verme veya davranışta bulunma konusunda sınırlandırma getirilmediğinden, kanuni olarak kabul edilebilir birden çok karar veya davranış arasından uygun gördüğü birini tercih etme ve uygulama serbestisi” olarak tanımlanabilir⁴⁵³.

Bu tanımlara göre, takdir yetkisinin iki önemli özelliğinden bahsetmek mümkündür. İlki; kanun tarafından düzenlenen herhangi bir konunun boş ve eksik bırakıldığı veya bırakmakta isabet gördüğü hususlarda söz konusu olur. İkincisi ise, takdir yetkisinde idare, hukuk kurallarının sınırları dahilinde ve işin icaplarına göre, çeşitli çözüm yollarından birini seçme veya tercih etme yetkisine sahiptir⁴⁵⁴.

Emlak vergisine ilişkin matrah tespitinde takdir komisyonlarının işlevi oldukça önemlidir. Yasa koyucu belediyelere emlak vergisinin matrahına ilişkin arsa ve arazilerin vergi değerini takdir komisyonları aracılığıyla belirleme yetkisi tanımıştır.

Yasa koyucu tarafından emlak vergisine ilişkin vergi değerini tespit etmek amacıyla görevlendirilen takdir komisyonları, sınırsız ve keyfi bir yetkiye sahip değildir⁴⁵⁵. Takdir komisyonu bu yetkiyi belirli yasal sınırlar dâhilinde yürütmektedir. Verilen bu yetkilendirme, teknik bilgi ve belirli bir uzmanlık gerektirdiğinden dolayı kamu yararı için takdir komisyonları tarafından yerine getirilmektedir.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığında, defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

⁴⁵³ Adnan Gerçek, “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXIX, Sayı 2, 2010, s. 23-50, s. 25.

⁴⁵⁴ A. Gerçek, a.g.m. s. 25.

⁴⁵⁵ Anayasa Mahkemesi Kararları, 28.02.1996, E: 1995/38, K: 1996/7.

Ayrıca sadece büyükşehir belediyesi bulunan illerde taşınmazın vergiye tabi gerçek değerini belirlemek amacıyla kurulan merkezi komisyonlar, takdir komisyonlarını bilgilendirmek, yol göstermek ve tavsiyelerde bulunmak gibi koordinasyon sağlama görevleri vardır.

3.3.4.2.7. Takdir komisyonu kararlarının hukuki niteliği

Türkiye’de vergi tarhı, genel olarak belli matrah ve nispetler üzerinden idareler tarafından yapılmaktadır. Ancak bazı hallerde matrahın hesaplanması ile ilgili ölçülerin takdir ve tespiti, belirli yasa hükümleri gereğince kurulan takdir komisyonlarınca yapılmaktadır.

2002 yılında kabul edilen 4751 Sayılı Kanunla emlak vergisi mükelleflerinin herhangi bir değer bildiriminde bulunmayacakları, mükelleflerce ödenecek emlak vergisinin belediyeler tarafından mükelleflerin adlarına tarh ve tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmıştır. Bu düzenlemeden dolayı vergi matrahının hesabına esas vergi değeri, idarece ilan ve takdir edileceğinden arsa ve arazilere ilişkin takdir komisyonlarının belirleyeceği değerler önem kazanmaktadır⁴⁵⁶.

Takdir komisyonları, nitelikleri itibariyle, kendilerine kanunla yetki verilmiş olan birer idari kuruluştur. Bu komisyonların almış oldukları kararlar, İdare Hukukunda tanımlanan anlamda kesin ve yürütülmesi gerekli birer idari işlemdir⁴⁵⁷.

Takdir komisyonları, VUK mükerrer 49-b maddesine göre; arsa ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değer tespitini dört yılda⁴⁵⁸ bir takdir edecekleri hükmü söz konusudur. Bu özelliği sebebiyle; takdirin, belli bir konut veya işyerine ilişkin olarak değeri, duruma göre, aynı mahalle, cadde, sokak veya değer bakımından aynı bölgeler için ve bu mahalle, cadde, sokak veya bölgedeki tüm arsaları kapsayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Buna göre, takdir kararının, genel; yani; kişilik dışı bir nitelik taşıdığını; başka deyişle, aynı mahalle, cadde, sokak ve değer bakımından aynı bölgede bulunan tüm malikleri ilgilendirdiğini söylenebilir. Bu niteliği, takdir kararının düzenleyici olduğu izlenimini veriyor. Ancak; bu nitelik, yapılan işlemin düzenleyici kabul edilebilmesi için yeterli değil. Ayrıca, yapılan düzenlemenin

⁴⁵⁶ C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 124.

⁴⁵⁷ Turgut Candan, Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü, <http://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, (23.09.2014).

⁴⁵⁸ Bakanlar Kurulu bu süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir.

normatif (kural koyucu) olması da gerekli. EVK 11. maddesine göre bu kararlar, idarece yapılacak emlak vergisi tarhiyatına esas alınmak zorunda olduğundan; takdir kararının, taşınmazın emlak vergisine esas metrekare birim değeri yönünden bağlayıcı kural koyduğu da söylenebilir⁴⁵⁹.

Takdir komisyonunun oluşumunda yasal şekil şartlarının önemli olup, yasal şekil şartlarına uymayan takdir komisyonunun kararları geçerliliğini yitirebilmektedir⁴⁶⁰. Bu karara göre takdir komisyonları arsalar ve araziler için ayrı komisyonlar olarak oluşturulmaktadır. Ayrıca Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait kararları inceleyecek merkez komisyonu oluşturulmaktadır⁴⁶¹.

Arsa ve arazilere ilişkin takdir komisyonları, arsa ve araziler için takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki asgari ölçüdeki birim değerleri takdir edip karara bağlamaktadır. Takdir komisyonlarına ek olarak büyükşehir belediyelerinde oluşturulan merkezi komisyonlara, bu illerdeki arsaların aşırı değerlendirilmesine bağlı olarak ilçeler, sokaklar ve caddelerin birbirleriyle karşılaştırılarak uyumlu ve adil bir değerlendirme sisteminin getirilmesi hususunda görevler yüklenmiştir. Ayrıca yasa koyucu merkez komisyonlarının yaptığı değer tespitinden sonra bu iki komisyonun tespit ettiği değerler arasında farklılık bulunması halinde takdir komisyonuna yeniden takdir yapma yetkisi vererek takdir komisyonlarının bu konuda asli görevli ve tam yetkili komisyonlar olduğunu vurgulamıştır⁴⁶². Bu durumda merkez komisyonlarının belirlediği değerler takdir komisyonları açısından bağlayıcı değildir. Merkez komisyonlarının görevi yasa hükmünde geçen bilgilendirme ve koordinasyon sağlamaktır⁴⁶³.

Takdir komisyonlarının üstlendikleri görev açısından emlak vergileri için belediye gelirlerini, tapu harçları açısından ise devlet bütçesini etkilemekte ve ayrıca vergi mükelleflerini de dört yıllık bir sürenin başlangıcı olarak doğrudan etkilemektedir⁴⁶⁴.

⁴⁵⁹ T. Candan, <http://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, (23.09.2014).

⁴⁶⁰ Danıştay 9. Dairesi'nin 26.02.1998 tarih ve E:1998/543, K:1998/770.

⁴⁶¹ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, a.g.e, s. 168.

⁴⁶² Mehmet Zeki Solak, "Emlak Vergisinin Dava Konusu Edilmesi ve Yaşanan Sorunlar", *Vergi Sorunları*, 2006, Kasım, S. 218, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1971 (15.06.2014).

⁴⁶³ Danıştay Kararı, 02.04.2003 tarih ve K: 2003/1083.

⁴⁶⁴ Abdullah Efe, Emlak Vergilerinde Takdir Komisyonu Kararlarının Rolü ve Emlak Vergilerine Karşı Dava Açma Yolu, www.mahalliidarelerdergisi.org/index.php?p=icerik&id=1891, (12.08.2013).

3.3.4.2.8. Takdir komisyonları kararlarına karşı itiraz ve dava yolları

İdari işlemlerin hukuka aykırılığı ve dava yolu, amaç, yetki, konu, şekil ve sebep unsurlarından oluşmakta, bu unsurlardan herhangi birinin eksikliği idari işlemin sakat olması sonucunu doğurmaktadır.

Mükellef ile idarenin arasında uyuşmazlık söz konusu olması halinde, yargı aşamasından önce hem maliyeti düşürmek hem de daha hızlı sonuç almak için uyuşmazlıkların idari aşamada çözülmesi daha tercih edilebilir bir işlem olmuştur.

Emlak vergisine ilişkin, mükelleflerle belediyeler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümü için VUK'da düzenlenen idari usullerin uygulanması her iki taraf içinde daha uygun bir yoldur⁴⁶⁵.

Belediyelerin verginin tespiti sırasında verginin matrahını, yanlış olarak göz önünde bulundurmasıyla işlem yapması durumunda matrah hatasını ortaya çıkarabilir. Bu yapılan hata matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanmış olabilir. Mükelleflere yazı ile bildirilen vergiler, tarhiyat işlemi neticesinde matrah yanlış olarak gösterilmişse, matrah hatası gerçekleşmiştir. Aynı şekilde mükellef tarafından verilen bildirim üzerine yapılan tarhiyatta veya idarece ikmalen yapılan tarhiyatta da matrah hataları gerçekleşmiş olabilir. Mesela taşınmazın bulunduğu sokaktan farklı bir sokağın birim değeri esas alınarak vergi değeri hesaplanması, arsanın yüzölçümü olduğundan farklı olarak değer hesabında dikkate alınmış olması, bina vergisinin değeri hesaplanırken arsa payının dâhil edilmemiş olması gibi örnekler verilebilmektedir⁴⁶⁶.

Vergi hatalarına karşı mükellefler tarafından yapılan itirazların değerlendirilmesi belediyeler tarafından yapılmaktadır. Ayrıca EVK'nın 37. maddesi uyarınca alınacak vergiler hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. Ancak VUK 135. maddesine göre vergi incelemesi yetkisine sahip olanlar arasında belediye görevlileri yer almamaktadır.

⁴⁶⁵ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, a.g.e, s.168.

⁴⁶⁶ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, a.g.e, s.614.

VUK Mükerrer 49. maddenin Anayasa'ya aykırı olduğu yönünde açılan davada, gerekçe olarak, 1982 Anayasasının 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinin, ...bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Ayrıca 36. maddesinin 1. fıkrasında, herkesin, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahip olduğu vurgulanmış, 125. maddesinin 1. fıkrasında ise, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir.

Daha önce de açıklandığı üzere takdir komisyonlarına verilen arsa ve arazilere ilişkin değer tespit işlemleri karşısında dava açma yetkisi sadece ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarına verilmekteydi. Bu durum taşınmaz sahibi ve aynı zamanda emlak vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerin yargı yolunun kapanmasına neden olmuştur. Her ne kadar bir takım kurum ve kuruluşlara dava açma hakkı verilmiş ise de, uygulama da çoğu zaman bu kurumlar dava açmamakta ve kesinleşen takdir komisyonu kararları nedeniyle mükellefler yüksek tutarda vergi ödemekle karşı karşıya kalabilmektedirler. Bu durumda mükelleflerin yargı yolunun kapanması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Bu gibi nedenlerden dolayı kanun maddesi, Anayasanın 2. ve 36. maddelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir⁴⁶⁷.

2013/1 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi'nde, takdir komisyonu kararlarının dava konusu olması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

- a) Takdir komisyonu kararları aleyhine 30 gün içinde vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmamış ise takdir edilen değerler kesinleşecektir.
- b) Takdir komisyonu kararlarına karşı vergi mahkemeleri nezdinde dava açılmakla birlikte esasa ilişkin bir karar verilmedikçe takdir komisyonu kararlarının uygulanmasına devam edilecektir.
- c) Açılan davalar sonucu vergi mahkemelerince takdir komisyonu kararının iptali yolunda karar verilmiş olması halinde;
 - i. İlgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülmeyen kararlar için takdir komisyonlarının derhal toplanarak yeni bir karar vermesi,

⁴⁶⁷ Anayasa Mahkemesi Kararları, Karar No: 2012/89, 31/05/2012.

ii. İlgili valilerce Danıştay nezdinde temyiz konusu yapılması uygun görülen vergi mahkemesi kararları için 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca gecikmeksizin işlem tesis edilmesi, bu sürenin hiç bir şekilde 30 günü geçmemesi, bu süre içerisinde vergi mahkemesi kararları göz önünde bulundurulmak suretiyle takdir komisyonlarınca derhal yeniden takdir yapılması,

gerekmektedir.

d) Yeniden yapılacak olan değerlendirme, gerekçeli olarak oluşturulacak ve gerekçe, vergi mahkemesinin kararını dikkate alarak oluşturulacaktır.

e) Vergi mahkemesi tarafından verilen karar neticesinde, belirlenen değer, artırılması, azaltılması veya yeni bir değeri belirlemesi gibi düzeltme şeklinde ise, takdir komisyonlarınca yeni bir takdir yapılmayacak, vergi mahkemesi kararları esas alınacaktır.

Vergi mahkemesi kararı uyarınca takdir komisyonu tarafından yeniden belirlenen değerler dikkate alınarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi; yargı kararının temyiz edilmesi halinde, Danıştay kararına göre kesinleşen birim değerler dikkate alınmak suretiyle düzeltilecektir.

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelere ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından mayıs sonuna kadar ilan edilir.

Bazı yabancı ülkelerde, taşınmaz değerine ilişkin itiraz sürecinin bir dizi hiyerarşik adımdan oluştuğu görülmektedir. Örneğin, Avustralya'da üç aşamalı itiraz yapısı söz konusudur. Birinci aşamada Maliye Bakanlığı yerel şubelerine, ikinci aşamada federal şubelere ve üçüncü aşamada federal mahkemelere başvurabilmektedir. Danimarka'da ise benzer bir yapı vardır. İtirazlar ilk olarak yerel değerlendirme komitelerine, ikinci aşamada bölgesel denetleme kurullarına ve son aşamada da ulusal vergi mahkemelerine yapılmaktadır. İrlanda'da ilk itirazlar değerlendirme kurullarına yapılmakta, çözümlenemeyen durumlarda ise süreleri Maliye Bakanlığı'nca atanan değerlendirme mahkemelerine götürülmektedir. Hollanda'da üçlü bir

itiraz süreci vardır. İlk itirazlar belediye meclisine, sonra vergi mahkemelerine ve son aşamada yüksek mahkemeye yapılmaktadır⁴⁶⁸.

3.3.4.2.9. Vergilendirme yetkisinin devri kapsamında takdir komisyonları yetkisinin değerlendirilmesi

Vergilendirme yetkisi, ülkelerin egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır⁴⁶⁹. Türkiye’de vergilendirme yetkisi, yasama organına aittir. 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde açık bir şekilde, vergi gibi mali yükümlülüklerin ancak kanunla koyulabileceğini belirtmiştir. Ayrıca bu mali yükümlülüklerin muafık, istisna ve indirimleriyle oranlarına ilişkin belirli sınırlar dâhilinde değışiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir.

Türkiye’de belediyelere bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri için kanun tarafından yetki verilmiştir. Bu vergilerden biri ise, belediyeler için vergi gelirleri açısından önemli bir mali kalem olan emlak vergisidir. Emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsili belediyeler tarafından yapılmaktadır.

Emlak vergisine ilişkin matrah tespitinde takdir komisyonlarının işlevi oldukça önemlidir. Yasa koyucu belediyelere emlak vergisinin matrahına ilişkin arsa ve arazilerin vergi değerini takdir komisyonları aracılığıyla belirleme yetkisi tanımıştır.

Takdir komisyonlarının değer tespitleri, yerel idarelerin gelirlerini doğrudan etkilemektedir, bu komisyonlar yasa koyucu tarafından getirilen belirli kriterler ve usuller çerçevesinde görevlerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

Emlak vergisinde arsa ve araziler için asgari birim değerlerinin tespiti, genel ve objektif bir matrah tespitidir. Burada yapılan değer tespitleri tek bir mükellef için değil belli kriterler dâhilinde genel olarak yapılan bir tespittir. Komisyonların birim değerleri belirlerken, belli ölçüde takdir yetkilerinin bulunduğu görülebilmektedir⁴⁷⁰.

Bina vergisi için de komisyonlar tarafından takdir edilen arsaların birim değerleri dikkate alınmaktadır. Ayrıca, Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik

⁴⁶⁸ Çağlar, s. 38.

⁴⁶⁹ M. Öncel/A. Kumrulu/N. Çağan, *a.g.e.*, s. 33.

⁴⁷⁰ Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara 2007, s. 256.

Bakanlığı tarafından belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri bu belirlemede kullanılmaktadır. Bu şekilde maliyet bedellerinin objektif olarak belirlenmesi, yine takdir yetkisi olarak değerlendirilebilir⁴⁷¹.

Kanunlarda gösterilen esaslara göre oluşturulan komisyonlar, kanunun kendilerine verdiği yetkinin sınırları dâhilinde görevlerini ifa etmektedirler. Takdir komisyonlarının emlak vergisine ilişkin herhangi bir tarife veya vergilendirmede farklı uygulama yapması mümkün değildir. Yani yasama yetkisinin devri söz konusu değildir.

Ancak takdir komisyonlarının kanunda belirtilen usul ve esaslara göre belirledikleri değerler, sübjektiflik içerebildiğinden verilen kararların mükelleflerin lehine veya aleyhine bir durum söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde, takdir komisyonlarının tespit ettikleri değerlerin hukuka aykırı bir kullanımı ortaya çıkmaktadır.

Sınırsız takdir yetkisi, keyfilığe ve zorbalığa yol açabilir endişesiyle modern anayasalarda idareye tanınacak takdir alanının başı ve sonu net çizgilerle belirlenmeye çalışılmıştır. Buna rağmen takdir yetkisinin sınırları tartışmalı olan tarafları; genel olarak uygulamada takdir yetkisinin idare tarafından bazen keyfi kullanıldığı, görevlilerce yetkilerin aşıldığı veya içerik itibariyle aşırı kullanıldığı sıkça rastlanan örneklerdir. Bu nedenle, takdir yetkisinin yetersiz idarecilerin elinde keyfi bir güce dönüşmesini engellemek için sınırlarının net olarak çizilmesine çalışılmıştır⁴⁷².

3.3.5. Emlak Vergisinde Oran

Taşınmazların niteliğine (arsa, arazi ve konut) ve konumuna göre değişen emlak vergisi oranları, EVK'nın "Nispet" başlıklı 8. maddesinde açıklanmıştır.

Bina vergisinde oran; meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı yani konutlarda binde iki konut dışı kullanılan binalarda ise binde dört olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

⁴⁷¹ Üstün *a.g.e.* , s. 256.

⁴⁷² A. Gerçek, *a.g.m.* , s. 28.

EVK'nın 8. maddesi 2. fıkrasında, “bina vergisinde ayrıca binaya sahip olanların kişisel özellikleri de dikkate alınarak oranlar belirlenmiştir. Buna göre; Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürhükümlerinin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 metrekareyi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”. Hükümüne yer verilmiştir.

Ayrıca yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, binaların inşalarının bittiği yılı takip eden dört yıl boyunca arsaların vergisinden az olamayacağı ilgili kanun maddesinde belirtilmiştir (EVK, Mad. 8).

Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde % 100 artırımlı uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

Tablo 23. Emlak Vergisi Oranları

ORANLAR				
	Konut	İşyeri	Arsa	Arazi
Büyükşehir ve Mücavir Alanları Sınırları Dışındaki Yerler	Binde 1	Binde 2	Binde 3	Binde 1
Büyükşehir Sınırları ve Mücavir Alanlarda	Binde 2	Binde 4	Binde 6	Binde 2

Kaynak: EVK, md. 8-18.

3.3.6. Emlak Vergisinde Tarh, Tahakkuk ve Ödeme

Emlak vergisinde tarhiyat, 2002 yılına kadar beyan usulüne⁴⁷³ göre yapılırdı. Bu usul VUK, EVK ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Beyan usulüne göre belirlenen vergi değeri üzerinden yapılan tarhiyat usulü kaldırılmış, yerine ise idarece tespit olunan değer olarak kabul edilen tarhiyat usulü getirilmiştir.

Emlak vergisinde belirli bir tarihin gelmesiyle birlikte, bir karine şeklinde kendiliğinden vergi alacağının tahakkukuna ilişkin kurallar bulunmaktadır. Kanunda belirtilen tarihin gelmesi başlı başına vergi alacağının tahakkuku için yeterli görülmektedir. Emlak vergisinde bina ve arazilere ilişkin vergiler, Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh edilmektedir. Ayrıca bu vergi, tarh işlemiyle birlikte tahakkuk etmiş sayılmaktadır⁴⁷⁴.

EVK'nın 4751 Sayılı Kanununun 2. maddesi ile değişik 11. ve 21. maddeleri emlak vergisinde tarhiyata ilişkin hükümleri bina ve araziler bakımından ayrı ayrı belirlemiştir.

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından tarh edilir. Vergi değeri esas alınmak kaydıyla yıllık olarak tarh olunur. Vergi değerini değiştiren durumların meydana gelmesi halinde "bildirim" söz konusu olacaktır. Ayrıca "değer" belirleyen takdir işlemleri dört yılda bir yapılır.

Emlak vergisi, EVK'nın 11. maddesine göre ilgili belediyeler tarafından;

- a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,
- b) Vergi değerini değiştiren sebeplerle bildirim verilmesi icap eden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verilmediği tarihte,

⁴⁷³ Bina, arazi ve arsanın vergi değerinin mükellefçe beyan edilen değer olduğu ve bu beyan üzerinden tarhiyat yapılmasıdır.

⁴⁷⁴ Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Yıl: 2007, C. 56, S. 1, ss. 279-312, s. 300.

c) Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması durumunda, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,”

29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bina vergisi ilgili belediye tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Şu kadar ki, bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara ait Bina Vergisini tarha yetkili olacak belediye ilgili valiler tarafından belirlenir (EVK, md. 11).

Genel beyan dönemi veya vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda, bu Kanunun 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre, tespit edilen matrah üzerinden hesaplanan bina vergisi, her takvim yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır (EVK, md. 11).

Bina vergisi her yıl iki eşit taksitte ödenir. İlk taksit Mart- Nisan- Mayıs aylarında, ikinci taksit ise, Kasım ayında ödenir (EVK, md. 30).

Arazi vergisinin tarhı, vergi değerini değiştiren nedenlerin meydana gelmesine bağlı olarak yapılacak bildirim yoluyla belirlenecek değer veya dört yılda bir yapılan takdir yoluyla belirlenecek değer üzerinden olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır⁴⁷⁵.

Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından (EVK, md. 21):

- Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

⁴⁷⁵ M. A. Sarılı, *a.g.e.* s. 671.

- Vergi değerini değiştiren sebeplerle bildirim verilmesi icap eden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verildiği tarihte,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziye ait arazi vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

Ayrıca arsa ve araziler için, emlak vergisinin birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

3.3.7. Emlak Vergisinin Belediye Gelirleri İçindeki Yeri

Belediye gelirlerinin tarihsel süreci, ilk önce Osmanlı Döneminde kurulan ilk belediye teşkilatı ve getirilen mali yükümlülükler olmak üzere açıklanacak, daha sonra Türkiye Cumhuriyet Dönemi belediye gelirleri ile ilgili mevzuat hükümleri açıklanacaktır.

Osmanlı Döneminde 1858 yılında kurulan ilk belediye idaresi, Altıncı Dairedir. Bu belediyeye ilave daha sonra İstanbul içerisinde diğer belediye daireleri kurulmuştur. Belediyeler olarak adlandırabileceğimiz bu daireler halktan iki tür vergi almaktaydı. Bunlarda biri Alelade vergilerdir. Bu vergiler, umum için konulan

kandillerden dolayı hane ve dükkânlardan tahsil olunan vergiler ile sokakların idare ve bakımı için belediye meclisince icra olunacak her türlü ıslahat ve imalat için alınacak yıllık vergiler bir de, her nevi mizan ve ölçü resim hasılatı, bina inşaaı için verilecek ruhsat harcı ile tarifesine göre alınacak patent resminden oluşmaktaydı. Fevkalade vergiler ise, açılacak ve inşa olunacak yeni yol ve lağımlar için hane ve dükkânlardan alınacak vergi ile Altıncı Daire sınırları içindeki emlakın vergilerinin % 2'si oranında alınacak ek belediye resmi idi. İlk Belediye teşkilatının kurulmasından sonra belediyeler, İkinci Meşrutiyet Döneminden sonra İstanbul'un her tarafında faaliyet göstermeye başlamışlardır. Diğer illerde ise Birinci Meşrutiyet Döneminde kabul edilen 1877 tarihli Vilayet Belediye Kanunu ile kurulmaya başlanmıştır. Belediyelerin idari olarak varlığı gelişmesi için yeterli olmamıştır. Bunun sebebi, hem ekonomik eksiklik hem de hukuki özerklik olarak görülmüştür⁴⁷⁶.

Osmanlı döneminin ademi merkeziyet anlayışı, 1921 ve 1924 Anayasalarında da devam etmiştir. Cumhuriyetin ilk kurulduğu yıllarda belediyelerin gelirleri, 1914 yılında uygulamaya giren Rusum-u Belediye Kanunu'na dayanmaktadır. Daha sonra bu yasada 1924 yılında 338 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştır. Aynı yıl ayrıca 423 Sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu uygulamaya girmiştir. Daha sonra 423 sayılı yasanın yerine 1948 yılında 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu yasada yaklaşık 44 gelir kaynağı bulunmaktadır⁴⁷⁷.

1960'lı yılların sonuna doğru İçişleri ve Maliye Bakanlıkları tarafından Belediye Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Emlak Kanunu gibi tasarılar hazırlanmıştır. Ancak 1970 yılında yasalaşan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu dışında diğer tasarılar yasalaşmamıştır.

Türkiye'de ekonomik ve sosyal şartların değişmesi, yerel yönetimlerin hizmet beklentilerini artırmış ve buna bağlı olarak gelir kaynaklarına olan ihtiyacın ortaya çıkması neticesinde, yeni belediye gelirler yasası hazırlanmıştır. 1981 yılında 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu yasa ile önceki vergiler artırılmış, yeni vergiler ve harçlar getirilmiştir. Genel olarak belediye kaynakları

⁴⁷⁶ S. Öz, a.g.m. s. 68.

⁴⁷⁷ S. Öz, a.g.m. s. 70.

genişletilirken, merkezi idarenin bu kaynakların kullanımına ilişkin tespit yetkisi de genişletilmiştir⁴⁷⁸.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun maktu harç tarifeleri, belediye grupları itibariyle Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ayrıca 1992 yılında Bakanlar Kurulunu tanıyan yetkinin tamamının kullanılmış olması dolayısıyla 2464 sayılı yasada yer alan maktu tutarlar 2005 yılına kadar arttırılmamış, bu da belediyeler açısından önemli gelir sorunlarına sebep olmuştur. Ancak sonraki yıllarda Yeni Türk Lirasına geçişle birlikte yasada mevcut olan maktu tutarlar, enflasyon ve yeniden değerlendirme oranları dikkate alınarak güncelleştirilmiştir⁴⁷⁹.

Belediyeler, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında topladıkları vergilere ek olarak merkezi idare tarafından toplanan vergilerin sonradan idareler arasında paylaşılması yaklaşımı içerisinde 2008 yılında uygulamaya giren 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunda yer alan ilkeler çerçevesinde genel bütçe vergi gelirlerinden pay almaktadırlar.

Son olarak yapılan 6360 Sayılı Kanun ile on üç ilde Büyükşehir Belediyesi ve yirmi altı ilçe kurulması, ayrıca dağıtılan payların oranları hem de dağıtım kriterleri ile ilgili değişiklikler getirilmiştir.

Belediyelerin üç yıl içindeki bütçe gerçekleştirmeleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 24. Bütçe Gerçekleşmeleri (2010-2012)

	2010	2011	2012
Harcamalar	34.474.935	41.132.755	46.988.113
Gelirler	34.233.863	40.740.227	45.131.525

Kaynak: Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü

Tablo'da görüldüğü üzere harcamalara paralel olarak gelirlerde düzenli olarak artmıştır. Harcamaların nedeni olarak, hızlı kentleşme ve bunun sonucu kentsel altyapı hizmetlerine olan ihtiyacın artması olarak gösterilebilir. Bu hizmetlerin yerine

⁴⁷⁸ Kumrulu, Ahmet, "Türkiye'de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)", *AUHF*-1988-40-01-04, ss. 193-235. s.230.

⁴⁷⁹ S. Öz. a.g.m. s. 77.

getirilebilmesi içinde doğal olarak gelir ihtiyacının artması beklenen bir durumdur. Ayrıca Türkiye’de, 1981 yılında çıkarılan 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkındaki Kanun gereğince, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden belediyelere ve İl Özel İdarelerine pay verilmesi öngörülmüş ve bu paylar genel olarak son nüfus sayımındaki rakamlar esas alınmak suretiyle, nüfus kriterine göre dağıtılmıştır. Ancak mevcut düzenlemelerde yer alan hükümler gereği, payın verilmesi, hesaplanması ve dağıtımında sadece nüfusun değil aynı zamanda yerel idarelerin kalkınmışlık dereceleri, yüzölçümleri vb. durumlarının da göz önünde bulundurulması öngörülmüştür⁴⁸⁰.

2008 ve 2012 yılları arasındaki yerel idarelerin elde etmiş olduğu gelir kalemlerine göre gelirler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

⁴⁸⁰ İsrail Demir, “Belediye ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçeden Ayrılan Paylara İlişkin Yeni Düzenlemeler”, *Uzman Bakış Dergisi*, 2013, S.1, Yıl:1, s. 105.

Tablo 25. Gelir Kalemlerine Göre Mahalli İdarelerin Gelirleri (2008-2012) (1.000 TL)

Türü	2008	2009	2010	2011	2012
Vergi Gelirleri	4.190.482	3.776.080	5.904.388	6.901.489	7.232.437
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	9.187.821	10.558.298	11.922.406	13.868.818	16.050.147
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	5.208.655	6.150.040	8.876.235	10.261.712	10.330.824
Paylar, Faizler ve Cezalar	18.404.010	19.885.113	24.172.266	28.852.081	32.546.882
Sermaye Gelirleri	1.731.648	1.333.119	2.690.268	3.483.632	3.049.318
Alacaklardan Tahsilâtlar	119.235	1.067.293	16.555	48.057	36.281
Toplam*	38.841.851	42.477.177	53.582.118	63.415.789	69.245.889

*Muhasebat Genel Müdürlüğü'nce hesaplanan konsolide toplam esas alınmıştır.

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasebat.gov.tr/>, 2012

2012 yılı itibarıyla mahalli idarelerin gelirleri 69.245.889.000 TL'dir. Vergi gelirleri 7.249.848.000 TL, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri 16.050.147.000 TL alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler 10.330.824.000 TL, faizler, paylar ve cezalar 32.546.882.000 TL, sermaye gelirleri 3.049.318.000 TL ve alacaklardan tahsilâtlar 36.281.000 TL'dir. Bu verilere göre, yerel idarelerin en önemli gelir kaynakları merkezden alınan paylar dikkati çekmektedir. Alınan payların yıllara göre artmasının nedenlerini bir önceki tabloda açıklanmıştı. Vergi gelirlerinde ise yıllara göre artış söz konusudur. Ancak tabloda görüldüğü üzere toplam gelir kalemleri açısından değerlendirildiğinde çok da önemli bir yer teşkil etmemektedir.

2012 yılında elde edilen vergi gelirleri özelinde emlak vergisi payları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 26. Belediyelerin Emlak Vergisi Gelirlerinin Dağılımı (2012 yılı)

	Tutarı (1000 TL)	Oran (%)
Vergi Gelirleri	7.232.437	100,0
Bina Vergisi	2.509.744	34,7
Arsa Vergisi	971.871	13,4
Arazi Vergisi	46.413	0,6

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

2012 yılı emlak vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirlerindeki payı neredeyse yarısı kadardır. Emlak vergisi gelirlerinde en yüksek pay bina vergisine aittir. Toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 34,7'dir. Bunun sebebi mükellef sayılarının fazla olması olabilir. Diğer bir vergi türü, arsa vergisidir. Arsa vergisini toplam vergi gelirlerindeki payı %13,4 olarak görülmektedir. Arazi vergisinde ise, oldukça düşük bir pay söz konusudur. Arazi vergisinin arsa vergisine göre, vergi gelirleri arasındaki payının daha düşük kalmasının nedeni olarak, arazi vergisinden daha düşük bir vergi oranı uygulanması ve arazilerin parsellenip arsa haline dönüştürülmesi olabilir.

Tablo 27. 2006-2012 Yılları Arasında Belediye Vergi Gelirlerinde Değişim

Gelirler (1000 TL)	2006	2012	Değişim (%)
Vergi Gelirleri	3.347.587	7.232.437	116
Bina Vergisi	955.739	2.509.744	163
Arsa Vergisi	415.533	971.871	134
Arazi Vergisi	25.081	46.413	85

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

2012 yılında belediye vergi gelirleri, 2006 yılına kıyasla %116'lık bir artış göstermiştir. Emlak vergisi gelirleri açısından yıllar arasında bir kıyaslama yapacak olursak, bina vergisinde bu iki yıl arasında %163'lük bir artışla birinci sırada yer almıştır. Arsa vergisi gelirlerinde yine %85'lik bir artış söz konusudur. Arazi vergisi, tahsilatı en düşük emlak vergisidir. Ancak yine 2006 yılına göre gelirlerinde artış olmuştur.

3.3.8. Emlak Vergisi Sisteminde Yetkili Kurumlar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 102. maddesi uyarınca, vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere, VUK'a göre mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve

yetkiler, Belediye Gelirleri Kanunu uygulaması yönünden Belediye Başkanı tarafından kullanılır.

Belediye Kanunu 15. md “d” fıkrasına göre, göre belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapma yetkisi verilmiştir. Yine belediyelerin gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etme görevi Belediye Başkanlarına verilmiştir⁴⁸¹. Belediye Başkanı gerekli gördüğü takdirde ise bu görev ve yetkiyi, yöneticilik sıfatı bulunan belediye görevlilerine devredebilir⁴⁸².

Belediye Gelirleri Kanunu’na göre bazı vergi ve harçların miktarlarının belirlenmesini, kanunda belirtilen sınırlar dâhilinde belediye meclislerine verilmişti. Ancak bu kanunda yer alan madde Anayasa Mahkemesi’nin 19.05.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2011/175 sayılı kararı ile Belediye Meclislerinin vergi miktarı belirleyemeyeceği gerekçesi ile iptal edilmiştir. Kanun Hükmünde Kararname ile 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 96’ncı maddesinin (A) fıkrası “Bakanlar Kurulu, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder” şeklinde değiştirilerek daha önce Belediye Meclislerine verilmiş olan yetki, Anayasa’ya uygun şekilde Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Yani 2014 yılında Bakanlar Kurulu belediyeler tarafından tahsil edilecek vergi harç ve miktarlarını, belediye gruplarına göre tespit edecektir.

Emlak vergisinin tarh, tahakkuku ve tahsilâtı ilgili belediyeler tarafından yapılır. Emlak vergisine ilişkin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır. AATUHK, belediyelere ilişkin “asli” ve “feri” alacakların takip ve tahsili işlemlerini düzenlerken; VUK emlak vergisi değerlerinin belirlenmesi ve bu değerleri belirleyecek komisyonların kurulması bildirimlerin yapılması ve sürelerin hesaplanması konularını düzenlemektedir⁴⁸³.

Emlak vergisi gelirlerinin tamamını belediyelere ait olmakla birlikte, bu vergiyle ilgili pek çok konuda merkezi yönetimin yetkili olduğu açıklanmıştır⁴⁸⁴. Örneğin konut ve diğer yapıların yanı sıra, arsa ve arazilerle ilgili bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir⁴⁸⁵. Yine inşaat sınıflarının belirlenmesinde

⁴⁸¹ Belediye Kanunu, md. 38/f.

⁴⁸² Belediye Kanunu, md. 42.

⁴⁸³ AATUHK, md. 8.

⁴⁸⁴ Bkz. s. 18-23.

⁴⁸⁵ Emlak Vergisi Kanunu, md. 23.

temel alınacak nitelikleri ve ödeme aylarını bölgelerin özelliklerine göre değiştirme yetkisi, Maliye Bakanlığına aittir⁴⁸⁶.

3.3.9. Türkiye’de Uygulanan Emlak Vergisine İlişkin Sorunlar

Emlak vergisinin gelirleri 1985 yılından itibaren merkezi idarelerden yerel idarelere verilmesi ile birlikte belediyeler önemli bir gelir kaynağı elde etmişlerdir. Emlak vergisi yerel idarelere mali kaynak olarak olumlu etkileri olmakla birlikte gerek mevzuattan gerekse de uygulamadan kaynaklanan birtakım sorunlar mevcuttur.

Yürürlükteki hükümlere göre, emlak vergisinin mevzuattan kaynaklanan sorunları olmakla birlikte, diğer bir sorun ise emlak vergisine matrah olacak taşınmazların değerlendirilmesi kısmından ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de emlak vergisinde yaşanan sorunların temeli mevzuattan kaynaklanan sorunlardır. Özellikle verginin tarhi ve tahakkuk aşamasında karşılaşılan sorunlar mevzuatta sürekli olarak değişikliğe gidilmesine sebep olmuştur.

Türkiye’de emlak vergisinin uygulanması sürecinde birçok sorun ortaya çıkabilmektedir. Bu sorunlarda en önemlilerinden biri verginin matrahı ile ilgilidir. Emlak vergisinin matrahı taşınmazların vergi değerleridir. Vergi değerini belirleyebilmek için arsa ve arazinin metrekare değeri ve binaların normal inşaat maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Arsa ve arazi metrekare değerleri, belediyeler tarafından oluşturulan takdir komisyonları tarafından belirlenmektedir. Binaların ise normal inşaat maliyet bedelleri, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilmektedir. Bu değerlerin tespitinin, piyasa değerlerinden farklılık göstermesinin temelinde birçok sorunun da varlığı bilinmektedir. Bu sorunlardan bazıları; değerlendirme sürecinde uzman kişilerden yararlanılmaması, bina inşaat maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorunlar, taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi, yeniden değerlendirme oranlarının taşınmazların gerçek piyasa değer artışlarını yansıtamaması gibi nedenler gösterilebilir. Ayrıca, emlak vergisinin oranlarının vergiye konu olan taşınmazların, niteliğini, konumlarını, bölgelerin gelişmişlik yapılarını, kamusal hizmetlerden yararlanma derecelerini kavramaktan uzak olması, vergi muafiyet ve istisna kapsamının oldukça geniş olması, emlak vergisi gelirlerinin düşük olması gibi birçok sorun alanı da tespit edilmiştir.

⁴⁸⁶ EVK. md. 30.

3.3.9.1. Emlak vergisine ilişkin takdir komisyon üyeleri

Emlak vergisi matrahı taşınmazların vergi değerleridir. Arazi ve arsaların vergi değerinin belirlenmesi için, takdir komisyonları tarafından arsa ve arazilerin metrekare değerleri tespit edilmektedir. Ayrıca bina vergisinin matrahına arsa payı da eklenmektedir.

Takdir komisyonları tarafından, emlak vergisinde matrah için tespit edilen değerler, mükelleflerin emlak vergisi tutarını doğrudan etkilemektedir. Taşınmazların vergi değerlerinin gerçek değerinden düşük ya da fazla olarak belirlenmesi, mükelleflerin vergiye olan direncini artırabilmektedir.

Türkiye’de mevcut olan yasalara göre, takdir komisyonları üyelerinin her biri, kendi alanlarında görev yapan kişilerden oluşmaktadır. Ancak taşınmazların değerlemesi ayrı bir uzmanlık alanı olması ve bu alanda uzmanlaşma için belirli eğitimin ve tecrübenin gerekli olduğu bilinmektedir.

Türkiye’de 2001 yılında Sermaye Piyasası Mevzuatı Çerçevesinde Gayrimenkul Değerleme Hizmeti Verecek Şirketler İle Bu Şirketlerin Kurulca Listeye Alınmalarına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ’e göre, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) “Gayrimenkul Değerleme Uzmanı” kavramını ortaya çıkarmış ve lisanslama hususunda da tek yetkili merci olmuştur. Gayrimenkul uzmanı, gayrimenkul değerlendirme şirketlerinde gayrimenkulün, gayrimenkul projesinin veya gayrimenkule bağlı hak ve faydaların değerinin bağımsız ve tarafsız olarak takdir etmekle görevli personeldir. Ayrıca bu uzman kişiler, lisans mezunu ve gayrimenkul değerlendirme alanında üç yıl tecrübe şartı sağlamak zorundadırlar. Yine aynı tebliğ hükümlerine göre, konutlar için de değerlendirme uzmanlığı getirilmiştir. Konut değerlendirme uzmanı, konut değerlemesi yapan ve konut değerlendirme şirketlerinde konutların, konut projesinin veya konutlara bağlı hak ve faydaların değerinin bağımsız ve tarafsız olarak takdir etmekle görevli personeldir. Ayrıca bu uzman kişiler, lisans mezunu ve gayrimenkul değerlendirme alanında bir yıl tecrübe şartı sağlamak zorundadırlar.

Türkiye’de konut finansmanı sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için gayrimenkul değerlemesi yapacak olan kişi veya kuruluşların bulunması gereklidir. Sermaye piyasalarında yatırımcıların karar vermesinde etkili olan mali tablolarında ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklarının (GYO) portföy tablolarında değerlendirme yapılan

gayrimenkullerle ilgili bilgilere yer verilmesi nedeniyle, değerleme faaliyetlerinin önemi oldukça fazladır. Gayrimenkul değerlemesi yapacak olan şirketlerin sahip olması gereken şartların belirlenmesi, sermaye piyasasında faaliyet gösteren kurumların gayrimenkullerle ilgili işlemlerin daha sağlıklı ve güvenilir bir şekilde yapılabilmesi için 2001 yılında tebliğ hükümleri yürürlüğe girmiştir.

Gelişmiş ülkelerin özellikle sermaye piyasalarının gelişmesinde kurumsallaşmış ve pratikte iyi işleyen bir taşınmaz finansman mekanizmasının kurulması kuşkusuz önem arz etmektedir. Bu düzeyde bir taşınmaz finansman sisteminin oluşturulmasının öz koşullarından birisi de, uluslararası standartlarda taşınmaz değerlemesi yapacak kişi ve kuruluşların varlığı ve taşınmaz değerlemesinin başlı başına bir meslek olarak algılanarak bu mesleğe ilişkin ilke ve kuralların konulmasıdır⁴⁸⁷.

Gelişmiş ülkelerde, taşınmazlara dayalı sermaye piyasası araçlarının öz kaynağını oluşturan taşınmazlar için, gayrimenkul değerleme şirketleri ve değerleme uzmanlarının önemi oldukça fazladır. Genellikle gelişmiş ülke uygulamalarında, taşınmaz değerleme hizmetlerinin yetkili ve bağımsız değerleme uzmanları veya değerleme şirketleri tarafından yürütüldüğü görülmektedir⁴⁸⁸.

Örneğin, emlak vergisi gelirleri açısından en iyi milli gelir payına sahip Birleşik Krallıkta, vergiye temel değerleme çalışmalarını yapmak için, Kamu Değerleme Kurumu oluşturulmuştur. Bu kurumda faaliyet gösterecek olan uzmanlar, sertifika sahibi olmak ve bu kuruluşun düzenlediği değerleme kurullarına uymak zorundadır⁴⁸⁹.

Değerleme uzmanlarının yetkinliği, dürüstlüğü, tarafsızlığı, bağımsızlığı ve standartlara bağlılığı mesleğin sürekliliği ve sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için önemlidir. Bunun için de eğitim ile birlikte tecrübe birikimi de önem arz etmektedir. Yurt dışı uygulamalarında durum bu şekildedir. Değerleme uzmanları ilgili meslek

⁴⁸⁷C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 138.

⁴⁸⁸C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 140.

⁴⁸⁹E. Köktürk/E. Köktürk, *a.g.e.* s. 1106.

örgütlerinden sertifika almakta ve bu meslek kuruluşunun düzenlediği değerlendirme kurallarına uymak zorundadır⁴⁹⁰.

3.3.9.2. Arsa ve binaların vergi değerine esas alınacak olan cadde veya sokak hususu

Arsa birim değerlerinin cadde ve sokak bazında ele alınmasıyla, bu bölgelerdeki mevki rantı çok iyi kavranamamıştır. Hâlbuki aynı cadde üzerinde iki komşu parsel arasında bile değer farklılıkları ortaya çıkabilmektedir. Tespit edilen bu değerler ise gerçek değeri yansıtamayabilir⁴⁹¹.

Arsalar için vergi değeri, hesaplanırken takdir komisyonunun cadde ve sokak bakımından belirlediği asgari değer esas alınacağı açıktır. Aynı şekilde bina vergi değerinde tespit esas alınacak arsa değeri için de cadde ve sokak bakımından belirlenen değer esas alınacaktır. Hesaplamaya esas olacak cadde ve sokağın hangisi olacağının da tespiti önem arz etmektedir. Ayrıca, arsa için belirlenen değer bina vergisini de etkilemektedir. Mevcut sistemde, değerlendirme cadde veya bölge esasına göre yapılmakta, o caddede yer alan arsa ve araziler ile binalar aynı vergi değerine muhatap olmaktadır. Oysa gerçekte aynı cadde üzerinde bile arsanın ya da binanın konumuna göre çok büyük değer farklılıkları bulunabilmektedir.

Arsa ve bina tek bir sokak veya cadde üzerinde bulunuyorsa değer hesabında bu sokak ve caddenin asgari değerinin esas alınacağında ihtilaf bulunmamaktadır. Ancak arsa veya binanın birden fazla sokak veya cadde üzerinde bulunması durumundan bunların hangisinin değerinin esas alınacağı hususu önem teşkil etmektedir.

Aynı cadde üzerindeki iki farklı cephe, iki belediye sınırları içerisine denk gelebilmektedir. Yani aynı cadde üzerindeki iki taşınmazın emlak vergisi değerleri de farklı olabilmektedir. Örneğin, Ankara Ahlatlıbel'deki Öyse kent'te, İncek Bulvarı'nın Çankaya Belediyesi'ne ait cephesinde arsa metrekare değerleri yüzde 1.262 oranında artırılmıştı. Bulvarın Gölbaşı Belediyesi'ne ait cephesinde, yani yolun karşısında arsa metrekare değerleri ise, % 1.1 oranında bir artış olmuştur. Bu iki artış sonucunda, aynı

⁴⁹⁰ Eser Güngör, "Gayrimenkul Değerlemesinde Yeni Ufuklar", E-Yaklaşım, Şubat 2006, S. 31, [http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6292&arananKey=Gayrimenkul%20De%20C4%9Fderlemesinde%20Yeni%20Ufuklar,\(08.09.2013\).](http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6292&arananKey=Gayrimenkul%20De%20C4%9Fderlemesinde%20Yeni%20Ufuklar,(08.09.2013).)

⁴⁹¹ Kemal Çelik/Yusuf Aşık, "Emlak Vergisi Değerinin Piyasa Koşullarına Göre Belirlenmesi", *Mülkiyet*, Birlik Matbaacılık, Ankara, http://harita.gumushane.edu.tr/user_files/files/kcelik/files/Emlak%20vergisini%20degeri%20hesab%C4%B1%20.doc, (13.05.2014).

bulvar üzerindeki, aynı niteliklere sahip 100 metrekare eve sahip olan iki mükellefin arasında oluşan vergi farkı yaklaşık dokuz kat olarak görülmektedir⁴⁹².

3.3.9.3. Taşınmazların değerlendirilmesi için mevzuat bütünlüğü olmayışı

Taşınmaz değerlendirmesini düzenleyen birçok yasa, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge yayımlanmış, kurumların karşılaştıkları çözümler için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Yasal düzenlemeler incelendiğinde sektörün geneli için, çerçeve bir yasal alt yapı eksikliği göze çarpmaktadır. Bu durum gerek kamu, gerekse özel sektörün ihtiyaç duyduğu değerlendirmelerin yapılmasında uygulama farklılığına ve değerlendirmeyi talep eden kuruma göre farklı sonuçlara ulaşılmasına sebep olmaktadır⁴⁹³.

Taşınmaz değerlendirme, sistemimizde yaşanan sorunların ve değerlendirme için gerekli olan bilgileri eksiksiz sağlama, kurumsal yapılanmayı tek bir çatı altında toplama görevini üstlenen bir yönlendirici ve sorumlu kurumun olmayışının temelinde, taşınmaz değerlendirme sürecinin bir bütün olarak ele alınmaması yatmaktadır.

Türkiye’de mevcut yasal düzenlemelerde değer gibi nitel unsurlar yerine miktar ve büyüklük gibi nicel unsurlar ele alınmıştır. Değerlendirme yöntem ve uygulamalarında birlik sağlanamamasının en temel nedenlerinden biri budur. Ayrıca yöntem ve uygulamalarda standardizasyon eksikliği de söz konusudur. Özellikle yasal değerlendirme işleri olarak da tanımlanan kamulaştırma, özelleştirme, vergi, icra-iflas, imar ve toplulaştırma gibi alanlarda yapılmış olan düzenleme ve uygulamalarda farklı yöntemler ve ilkelerin yürürlüğe konulduğu görülmektedir. Bu koşullar altında resmi kurumlar tarafından yapılan değerlendirme çalışmalarının farklı alanlarda yararlanma olanağı kısıtlanmakta, gerek gelir dağılımı ve vergilendirmede, gerekse de imar uygulamaları ve kamulaştırma işlemlerinde önemli sorunlarla karşılaşabilmektedir⁴⁹⁴.

Mesela, Denizli ili, Akkonak mahallesinde bir konutun, belediyeler tarafından belirlenen değeri ile aynı taşınmazı ipotek altına alacak banka tarafından belirlenen değer oldukça farklılık arz etmektedir. Bu konutun 2011 yılı içerisinde banka tarafından, değerlendirme eksperleri ile belirlenen değeri 86.500 TL’dir. Ancak belediyeler tarafından, 2014 yılı itibariyle belirlenen taşınmaz değeri 35.000 TL’dir. Yani aradan üç yıl geçmesine rağmen, taşınmazın değeri, bankanın tespit ettiği değer

⁴⁹² Ahmet Kıvanç, “Çanyaka ile Gölbaşı Arasında 65 Kat Emlak Vergisi Farkı!”, <http://emlakkulisi.com/canyaka-ile-golbasi-arasinda-65-kat-emlak-vergisi-farki/26882>, (01.03.2014).

⁴⁹³ Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi “Gayrimenkul Değerinin Belirlenmesi ve Kayıt Altına Alınması” Bileşeni, T.C. Bayındırlık Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Ankara, s.15.

⁴⁹⁴ Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi “Gayrimenkul Değerinin Belirlenmesi ve Kayıt Altına Alınması” Bileşeni, T.C. Bayındırlık Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Ankara, s.10.

yarısına bile denk gelmemektedir. Buradan şöyle bir sonuca ulaşmamız mümkün olabilir: İki farklı kurum tarafından belirlenen değer farkı, belediye vergi gelirlerine oldukça zarar vermekte ve taşınmaz değer uygulamasında bir standart sağlanmazsa aynı sorunların devam etmesine neden olabilecektir.

3.3.9.4. Veri toplamada yaşanan sorunlar

Emlak vergisine matrah olan vergi değerinin belirlenmesinde, taşınmaz değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Belediyeler ise bu taşınmazlar için değer tespiti ile ilgili olarak birçok farklı kurum ve kuruluş ile bağlantı kurarak veri toplaması gerekebilmektedir. Ayrıca belediyeler tarafından, taşınmazlar ile ilgili bilgi sağlanamaması önemli bir sorun alanını oluşturmaktadır.

Taşınmazların yasal durumu ve fiili durumunun karşılaştırmalı analizi ve varsa aralarındaki farkların incelenmesi açısından plan ve proje bilgileri görülmeden değer tespiti yapmak mümkün değildir. İşte bu değerlemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, bilgi ve belgelerin sağlanması gerekmektedir. Belediyelerin bu verileri elde edebilmek için karşılaştığı temel sorunlar şu şekilde özetlenebilir⁴⁹⁵:

- Değerlemede taşınmazın cinsinin arazi ve arsa olarak ayırımı ile emlak vergi değeri, taşınmazın çevresi ve belediye hizmetlerinde yararlanma dereceleri konusunda, yeterli bilgi sağlanmasında önemli sorunlar yaşanmaktadır. Özellikle bazı belde ve ilçe belediyelerinde, arsa ve arazi ayırımı ile belediye hizmetlerinden yararlanma derecesinin değerlendirilmesine yönelik olarak verilerin çeşitli nedenlerle hatalı bildirildiği görülmektedir. Bu durum ise, değer tespit raporlarının hatalı bir şekilde oluşmasına sebep olmaktadır.
- Yerel yönetimler için bilgi ve belge temini, rutin ve yaygın bir işlem prosedürü yoktur. Her belediye kendi imkânları doğrultusunda uygulama yapmakta, uzmanlar inceleme yapmak için arşiv dosyasına ulaşmada zaman ve içerik yönünden sorunlarla karşılaşabilmektedirler.
- Arşiv düzeni sistematığının olmaması sebebi ile belediyelerin bir kısmında dosyalar düzensiz olarak tutulmakta ve bu durum taşınmazlara ilişkin evrakların kaybolmasına neden olmaktadır.

⁴⁹⁵ Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi “Gayrimenkul Değerinin Belirlenmesi ve Kayıt Altına Alınması” Bileşeni, T.C. Bayındırlık Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Ankara, s.16.

- Bilgi ve belgelerin tümünün incelenme imkânının verilmemesi, önemli bir sorun oluşturmaktadır. Sadece bazı dosyaların incelenmesi ve yazışma dosyalarının ayrı bir dosyada arşivlenmesi değerlendirme yapan kişiler açısından bazı sıkıntılara yol açmaktadır. Değerleme yapan kişi, arşiv dosyasını göremediğinden, raporunda eksik bilgi sunmak durumunda kalmaktadır.

Değerleme çalışmalarının temel unsurlarından olan ve ilgili belediyelerden temin edilmesi gerekenler;

- Taşınmazların güncel imar durumu,
- Mimari proje, yapı ruhsatı,
- Yapı kullanma izin belgesi ve hukuki durumuna ilişkin diğer belgeler,
- Belediye hizmetlerinden yararlanma,
- Belediye imar ve mücavir alanı sınırları,
- Teknolojiden yararlanılarak dijital ortama aktarılması ve internet üzerinden değerlendirme uzmanlarının kullanıma sunulması için gereken teknik ve yasal altyapı çalışmalarının tamamlanması gerekmektedir.

3.3.9.5. Tapu ve kadastro sisteminden kaynaklanan sorunlar

Türkiye’de Tapu ve Kadastro, taşınmazlara yönelik politikaları yöneten ve uygulayan bir kurumdur. Her türlü taşınmazlara ait sicillerin kayıt altına alınması, denetlenmesi, kadastral ve topografik haritalar üretiminin yapılması ve buna benzer birçok görevlerin de devamını sağlamak için projeler oluşturulması söz konusudur.

Toplumsal, kültürel ve ekonomik gelişmenin yerine getirilmesinde önemli işlevi olan kadastro uygulamaları, mülkiyet hakkının anayasal güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Ayrıca taşınmaz hakkındaki çeşitli bilgilerin korunmasına da katkıda bulunmaktadır.

Türkiye’de tapu ve kadastro kurumunun genel olarak amaçları;

- Mülkiyet hakkını tespit etmek üzere, taşınmazların kadastro çalışmalarını planlamak, yürütmek, yenilenmesini ve güncellenmesini sağlamak,
- Tapu sicillerini oluşturmak,

- Arşivlenerek korunmasını sağlamak,
- Harita yapmak,
- Üretim standartlarını tespit etmek ve arşivlenmesini sağlamak,

Yine kurumun faaliyetleri ile ilgili olarak, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile meslek kuruluşlarınca uygulanacak esasları belirlemek ve koordinasyonu sağlamak gibi görevleri de söz konusudur.

Günümüzde kadastro, iyeliğin korunması ve vergilendirme amaçlarından, çevresel yönetim, sürdürülebilir kalkınma, ekonomik gelişim ve sosyal adalet kavramlarına hizmet eden bir yapıya kavuşmuştur⁴⁹⁶.

Kadastro idaresinin taşınmaz idare sistemi açısından parsel bazında ayrıntılı bilgilerle ilgilenir ve bu yapıyla hem bireysel hem de toplumsal gereksinimlere yanıt verir. Taşınmaz idare sisteminin başlıca yararları “UN Avrupa Ekonomi Komisyonu’nun 1996 yılında yayımladığı ‘Taşınmaz İdaresi Klavuzu’nda şöyle sıralanmaktadır⁴⁹⁷:

- İyelik güvencesi sağlama: Sistem, toprak iyeliğini güvence altına alan tapu senetlerini düzenleyerek ve sınır anlaşmazlıklarını çözerek taşınmaz dolaşımında güven sağlar, bu durum ise toplumsal düzenin oluşmasına yarar sağlar.
- Taşınmaz piyasasının gelişimi ve denetimi: Taşınmaz piyasasının saydamlığı ve etkinliğinin iyi işleyebilmesi, spekülasyonların önlenmesi; taşınmaz alıcı-satıcıların güncel, güvenilir ve kamuya açık taşınmaz kayıtlarına ulaşımı ile olanaklıdır.
- Vergilendirmenin desteklenmesi: Doğru ve güncel bir şekilde tespit edilen taşınmaz değerleri, taşınmazlarla ilgili vergilendirme işlemlerinde verimlilik ve etkinlik sağlayarak, vergi yükümlülerince de kabul görececek hakça bir sistemin oluşmasına katkı sağlar.

⁴⁹⁶ Volkan Çağdaş/Mehmet “Gür, Sürdürülebilir Kalkınma ve Kadastro, Hkm Joedezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi”, 2003/89, http://www.tyd.yildiz.edu.tr/web/Dosyalar/Surdurulebilir_Kalkinma_ve_Kadastroda_Evrin.pdf, (22.09.2013).

⁴⁹⁷V. Çağdaş/ M. Gür, a.g.m. http://www.tyd.yildiz.edu.tr/web/Dosyalar/Surdurulebilir_Kalkinma_ve_Kadastroda_Evrin.pdf, (22.09.2013).

- Konumsal planlama ve alt yapı hizmetleri: Taşınmaz idare sistemleri, iyelik, değer ve kullanıma ilişkin verileri, fiziksel planlamayı destekleyecek sosyolojik, ekonomik ve çevresel veriler ile bütünleştirerek planlama süreçleri ve plan uygulamalarına hız kazandırır.
- Kredi güvenliğinin sağlanması: Taşınmazlar, yatırım için sermaye araçlarından biridir. İyeliğin güvence altında olması, taşınmazlara ilişkin tüm hak, kısıtlılık ve sorumlulukların kayıt altında bulunması kredi sağlayan mali kurumlar için güvence oluşturmaktadır.
- İstatiksel verilerin üretimi: iyelik, değer ve toprak için kullanılan veriler ortaya çıkarılarak, kalkınma programlarında öngörülen hedeflerin gerçekleşme oranı izlenebilir, kamu, toprak yönetimine ilişkin politikaları bu verilerle gözden geçirebilir ve değiştirebilir.

Yukarıda kısaca açıklanan kadastro taşınmaz idare sistemlerinin yararları, Türkiye açısından değerlendirildiğinde, uygulanan kadastro sistemin ağırlıklı olarak hukuki kadastro olduğu yani mülkiyet güvencesi sağladığı söylenebilir. Dünyada ise özellikle gelişmiş ülkelerde kadastro sistemi sadece hukuki boyutuyla değil aynı zamanda mali ve teknik boyutuyla da önem kazanmıştır⁴⁹⁸.

Türkiye’de taşınmaz değerlendirme sürecinde tapu ve kadastro müdürlüklerinin belediyeler ile bilgi akışının sağlanması önem arz etmektedir. Ancak tapu ve kadastro müdürlükleri, ihtiyaç duyulan taşınmaz bilgilerini belediyelere sağlayamaması, ayrıca tapu ve kadastro kayıtlarının güncel ve doğru olmaması sorun teşkil etmektedir⁴⁹⁹.

3.3.9.6. Emlak vergisi oranları

Emlak vergisi oranları yasama organı tarafından belirlenmektedir. Binalar için söz konusu oranlar konutlarda ve iş yerlerinde farklı olarak belirlenmiştir. Bu oranlar Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisinde %100 artırımlı uygulanmaktadır. Arazi ve arsalar için durumda aynı şekilde, Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisinde %100 artırımlı uygulanmaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranları yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

⁴⁹⁸ C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 152.

⁴⁹⁹ C. Hacıköylü, *a.g.e.*, s. 131.

Türkiye’de taşınmazların değerlemesi bir sorun alanı olarak bilinmektedir. Takdir komisyonları tarafından belirlenen taşınmazların değerlerinin belediyelere göre farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmesi, mükelleflerin vergiye olan güvenini zedeleyebilmektedir. Bu sorunların giderilmemesi ve emlak vergisi oranlarının da takdir komisyonu tarafından, objektiflikten uzak olarak belirlenen taşınmazların vergi değerlerine uygulanması, bir sorun olarak görülebilmektedir.

Emlak vergisi belediyelerin gelirleri arasında yer alan en önemli gelir kaynaklarından biridir. Bu vergi oranlarının düşük olması, doğrudan belediye gelirlerini etkilemektedir. Emlak değerlerinin tespiti piyasada geçerli fiyatlar dikkate alınarak yapılırsa da oranların düşük olması, emlak vergisi gelirinin düşük kalmasına neden olabilmektedir.

Örneğin, vergi oranları açısından emlak vergisi ile yine bir servet vergisi olan MTV ile kıyaslanacak olunursa, vergi tutarı bakımından fark ortaya çıkmaktadır. Mesela, 200.000 TL’lik bir dairenin %02 olan emlak vergisi oranı için 400 TL vergi ödenmektedir. Ancak 40.000 TL değerindeki 1600 cc motor hacmi olan 1 yaşındaki aracın MTV’si 860 TL olmaktadır. Yani mülkün değerinin beşte biri değerle, MTV için merkezi idare, iki kat daha fazla vergi tahsilâtı yapmaktadır.

Emlak vergisi oranlarında artış yapılması halinde, belediyeler önemli bir mali kaynak elde edebilirler. Ancak, belediye yönetimlerini elde tutma saiki ile hareket eden iktidar partilerinin oy kaybı endişesi, mali kaynak taleplerinin de ötesine geçebilmektedir.

3.3.9.7. Emlak vergisi muafiyet ve istisnaları

Türkiye’de emlak vergisinde muafiyet ve istisna kapsamı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna ek olarak bir de emlak vergisi indirimleri uygulanmaktadır. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında, Türkiye’de uygulanan muafiyet ve istisna kapsamının çok da ayrıntılı olmadığı görülmektedir. Örneğin, Türkiye’de bina vergisi için daimi ve geçici muafiyet kapsamında yaklaşık otuz hüküm vardır. Belki çoğu mükellefin bilgi sahibi olmadığı ve bu sebeple bildirimde bulunmadığı, ayrıca belediye tahsilât çalışanlarının da vergi istisna ve muafiyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayışı, böyle bir sistemin etkinliğini de azaltabilmektedir. Emlak vergisi muafiyetliklerin fazla olması, belediyelerin gelirlerini daha da azaltmaktadır. Özellikle

yerel bölgelere hizmet sunan bu idari birimlerinin, gelirlerinin arttırılmak istenmesi de doğaldır. Mükelleflerin emlak vergisini, hizmetlerin bir karşılığı olarak görmesi, emlak vergisi muafiyet ve istisnalarının kapsamının daraltılması konusunda yapılacak olan yasal düzenlemelere karşı, mükelleflerin tepkisinin, direncinin düşmesini sağlayabilecektir.

EVK’da teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl geçici muafiyet kapsamındadır. Bu arazilerin muafiyet kapsamı süreklilik arz edebilmektedir⁵⁰⁰. Ancak, mükelleflerin ilgili belediyelere bildirimde bulunma yükümlülüğü vardır. Aynı belediye sınırları içerisindeki arazilerin vergi değerleri, muafiyet kapsamındaki tarım arazilerinden daha düşük bir vergi değerine sahip olabilmesine rağmen, emlak vergisi kapsamında olmaları, vergi adaleti açısından bir eksiklik ortaya çıkarabilmektedir. Değerli tarım arazileri, hem toprağın kullanımından gelir elde etmekte, hem de emlak vergisinden muaf olmaktadır. Arazilerini işlemeyen mükellefler, belki diğer tarım arazilerinden daha düşük bir vergi değerine sahip olmakla birlikte, aynı zamanda emlak vergisi bedelini ödemekle yükümlüdürler.

3.3.9.8. Yeniden değerlendirme oranları

Taşınmazların değerleri dört yılda bir güncellenmektedir. Sonraki yıllarda ise taşınmazlar için, dört yılda bir belirlenen takdir komisyon değerlerinin, VUK hükümlerine göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı/yarısı nispetinde bir artış uygulanarak tespit edilmektedir. 2014 yılı için arsaların emlak vergisi takdir bedelleri, cadde ve sokaklar için takdir komisyonları tarafından ayrı ayrı belirlenmiştir. Uygulamada taşınmazlar için artış oranları, bazı il ve ilçelerde, yüzde 40-50, yüzde 50-100, bazılarında ise yüzde 250-500 oranında artış yapan belediyeler olmuştur⁵⁰¹. Denizli ili için örnek verecek olursak, 2010 yılı takdir komisyonları tarafından değerlendirilen Sevindik Mahallesi’nde bir arsanın metrekare birim değeri, 2014 yılında %275 artmıştır.

⁵⁰⁰ B. Can/ Z. Bülbül/V. Dağışan, a.g.e, s. 314.

⁵⁰¹ Sükrü Kızılot, “Emlak Vergisinde Yüzde Yüz Artış”, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25053823.asp>, (02.04.2014).

Aşağıdaki tabloda, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranları gösterilmiştir. Emlak vergisine matrah olan vergi değerine bu oranların yarısı nispetinde bir artış uygulanmaktadır. Ancak Bakanlar Kurulu bu oranı sifıra kadar indirme veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi 2012 ve 2013 yıllarında, yeniden değerlendirme oranında artış yaparak uygulamıştır.

Tablo 28. 2009-2013 Yılları İtibariyle Yeniden Değerleme Oranları

YILLAR	Yenide Değerleme Oranları
2014 yılı yeniden değerlendirme oranı	Genel Beyan Dönemi
2013 yılı yeniden değerlendirme oranı	%7,80
2012 yılı yeniden değerlendirme oranı	%10,26
2011 yılı yeniden değerlendirme oranı	%3,85
2010 yılı yeniden değerlendirme oranı	Genel Beyan Dönemi

Kaynak: www.gib.gov.tr/fileadmin/user.../2007_Degerleme_Oranlari.html, (02.04.2014).

Taşınmazların yıllar itibariyle değerlerinin çok yüksek bir oranda artması veya düşmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda emlak vergisi mükellefleri açısından oldukça adaletsiz vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Örneğin, 2013 yılı emlak vergisinde yeniden değerlendirme artış oranı %7.8 olarak belirlenmiştir. Ancak 2014 yılı yapılan taşınmaz takdir değerleri, bir önceki yıl değerlerine göre artış oranları %50, %100, %500'ü bulabilmektedir⁵⁰². İstanbul'da ki bazı belediyelerde bu oranlardaki artışlar görülmüştür⁵⁰³.

Denizli Eskihisar Mahallesi'nde, bir arsa değeri için, 2012 yılı vergi değeri, 131.777 TL olarak tespit edilmiş, 2013 yılı için ise, 142.055 TL olarak belirlenmiştir. Bu iki yıl arasında değer artış oranı, VUK göre belirlenen yeniden değerlendirme oranı nispetinde bir artışa göre belirlenmiştir. Aradaki fark bir yıl itibariyle, yaklaşık olarak 11.000 TL'dir. Ancak 2014 yılı taşınmaz değerlerinin yeniden güncellemesi ile birlikte, aynı taşınmazın değeri 383.518 TL olarak tespit edilmiştir. Yani 2013 yılı vergi değeri ile arasındaki fark yaklaşık olarak 241.000 TL'dir. Bu durumda belediyelerin öz gelirlerinden biri olan emlak vergisi, yeniden değerlendirme oranında

⁵⁰² S. Kızılot, a.g.m., <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25053823.asp>, (02.04.2014).

⁵⁰³ Veriler, Denizli Belediyesinden ve İş Bankasından temin edilmiştir.

yapılan artış yılları için, belediyelerin gelirlerinde büyük kayıplar söz konusu olabilmektedir. Bu durumda bazı bölgelerde arsanın birim metrekare değeri aşırı derecede artarken, bazı bölgelerde değer aynı kalabilmekte ya da azalabilmektedir.

3.3.9.9. Bina birim metrekare normal maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorun

Binaların vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na belirlenen, birim metrekare normal maliyet bedelleri ile yüzölçümünün çarpılması ve bu değere ek olarak da, arsa payının eklenmesi sonucunda bulunan değeridir. Bu değerlere kalorifer ve klima tesisat oranı eklenmektedir. Ayrıca tüzük⁵⁰⁴ hükümlerine göre aşınma payının da düşülmesi öngörülmüştür.

Bu tüzük hükümlerine göre, bina maliyet değerlerinin nasıl belirleneceği gösterilmiştir. Ayrıca bu maliyet bedelleri için, binanın kullanım tarzı, inşaat türü ve sınıfının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Tüzüğün 10. Maddesine göre, binalar; lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat, basit inşaat olarak sınıflandırılmıştır. Binaların sahip oldukları özellikleri dolayısıyla bu sınıflardan birine dâhil olmaktadır. Bu sınıfların tanımları 15.12.1982 tarihli Resmi Gazete'de "Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel"⁵⁰⁵de açıklanmıştır. Bu sınıflara ait, malzeme, teknoloji, inşaat kalitesi vb. özelliklerin, bundan yaklaşık otuz yıllık hükümlere göre binaları değerlemek doğru ve güvenilir bir tespit olmayacaktır⁵⁰⁵.

Bina vergisi mükelleflerinin, yeni inşa edilen binaları için veya vergi değeri tadil eden sebepler için ilgili belediyeye bildirim verme yükümlülükleri söz konusudur. Bu bildirimlerin verilmesi sırasında, inşaat sınıfı kategorisi kısmı için yanlış bildirimde bulunulması gibi durumlar da söz konusu olabilmektedir. Ayrıca bu bina sınıflarının nitelikleri her yıl değişebilmektedir. Mesela lüks bina sınıfı tarifi yaklaşık otuz yıl önceki kriterlere değerlendirilmesi de ayrı bir sorun olarak görülmektedir. İnşaat gibi dinamik bir sektörün, her yıl teknolojik yenilikler ortaya çıkarması mümkün olmakla birlikte, bina vergisi değeri için önem teşkil eden inşaat maliyet bedellerinin otuz yıl geride kalması tezatlık oluşturmaktadır.

⁵⁰⁴ Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük.

⁵⁰⁵ Şükrü Kızılot, "Maliye Yüzde 18 KDV'yi Kümeden Toplayacak!", <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22355121.asp>, (04.29.2014).

Bina inşaat maliyetleri için, piyasa ortalamasına yakın değerler tespit edilmeye çalışılmaktadır. Ancak bazı maliyet unsurlarında bölgesel olarak farklılıklar oluşabilmektedir. Bu farklılıklar olarak;

- İşçilik maliyetlerinde bölgesel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, istihdamın en fazla olduğu bölge olan Marmara bölgesi işgücü olanaklarının da fazla olması nedeniyle işgücü maliyetleri diğer bölgelere nazaran daha düşük olabilmektedir.
- Kullanılan inşaat malzemelerinin, inşaat faaliyetinde olan bölgeye olan yakınlığı bir diğer farklılığı oluşturmaktadır. İnşaat faaliyeti yapılan bölgeye uzak olan malzemelerin nakliye giderleri de fazla olacağından, bölgesel maliyet farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.
- Yine iklimsel farklılıklar da, inşaat maliyetleri açısından bölgesel farklılıkları oluşturabilmektedir. Mesela, Ege bölgesinde on iki ay inşaat faaliyetinin devam etmesi mümkün olmakla birlikte, doğu bölgelerinde ise bu faaliyet süresi düşebilmektedir. Böyle bir durumda, bölgesel olarak maliyet farklılıkları ortaya çıkabilmektedir.

3.3.9.10. Emlak vergisinde zamanaşımı

Genel olarak zamanaşımı, bir hak kazanma ve bir borçtan kurtulma yoludur. Yani, kanunda yazılı sürelerin geçmesi veya uygun şartların oluşması ile hak kazandırıcı zamanaşımı olgusu veya hak düşürücü zamanaşımı olgusu belirir⁵⁰⁶.

Vergi hukukunda zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının ortadan kalkmasıdır. Vergi hukukunda, tarh ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki ayrı zamanaşımı mevcuttur.

Bilindiği üzere vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle vergi alacağı doğmuş olur, ancak tarh ve tebliğ işlemleri yapılmamışsa mükellefler için hukuki bir sonuç ortaya çıkmaz. Çünkü kanun, idarenin mükellefler tarafından ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplayarak, usulüne uygun bir şekilde mükellefe bildirimini belli bir süre dâhilinde sınırlandırmıştır. Kanunla belirlenen bu süre tarh zamanaşımı süresidir. VUK'a göre tarh zamanaşımı süresi beş yıldır. VUK'a göre, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilemeyen

⁵⁰⁶ Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 113.

vergiler zamanaşımına uğramaktadırlar. Tarh zamanaşımının başlangıcı kural olarak vergiyi doğuran olaya bağlanmış iken, bazı vergiler için beş yıllık sürenin başlangıcı idarenin haberdar olması şartına bağlanmıştır. Örneğin, emlak vergisinde beş yıllık zamanaşımı, kanunen mükellefiyetin doğduğu yılı izleyen yıl değil, bina veya arazinin bildirim dışı kaldığının vergi dairesince öğrenildiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren başlamaktadır⁵⁰⁷.

Tahsil zamanaşımında ise, tahakkuk etmiş vergi ve vergi cezalar ile diğer kamu alacakları, vadesinin rastladığı, takvim yılını takip eden beş içinde tahsil edilmezse zamanaşımı uğrar⁵⁰⁸. Bu durumda, idare tahakkuk etmiş bir kamu alacağını takip ve tahsil etme imkânından mahrum kalmakta ve borç sona ermektedir.

Emlak vergisinde zamanaşımı uygulaması, taşınmazların bildirim dışı kalmasının, ancak “idare tarafından öğrenildiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlaması” hükmü ile, zamanaşımının ne zaman başlayacağı tarihin mükelleflerce önceden bilinmemesi, vergilemede belirlilik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir. Bu şekilde bir hüküm, idarenin keyfi ve sınırsız hareketlerine neden olabilmektedir. Bu durumda vergilemede zamanaşımının, idarenin keyfi ve sınırsız ölçülere dayanması, mükelleflerin hukuki güvenlik ilkesini zedeleyebilmektedir.

3.3.9.11. Emlak vergisi değerinin diğer vergi ve kamu alacaklarına olan etkisi

Satış değeri üzerinden alınan harçlar için emlak vergisi matrahına esas olan vergi değeri sınır olmak üzere, asgari beyan değer uygulanmaktadır. Tabii bu durum, satış değeri ile vergi değeri arasında oluşan farkın fazla olması, yükümlünün vergi değerine yakın bir değer ile beyanda bulunması ihtimalini ortaya çıkararak, vergi güvenliğini tehlikeye sokabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı, merkezi idarenin gelir kaybı ile sonuçlanabilir.

AATUHK ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 5776 Sayılı Kanunun 11 maddesinin c bendi ile harçlar Kanunu 63. madde 2. ve 3. maddelerine göre; “taşınmaz devir ve iktisaplarında tapu harcı emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır. Tapuda yapılan işlemde sonra emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç

⁵⁰⁷ E. Öner *a.g.e.*, s. 113-115.

⁵⁰⁸ AATUHK. m. 102.

ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu harcı için 213 Sayılı VUK'da yer alan vergi zıyaı cezası yüzde 25 nispetinde uygulanır.” hükmü yer almıştır.

Gelir vergisi ile ilgili olarak, kiraya verilen mal ve hakların, kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli bu mal ve hakların kirası sayılacağı, emsal kira bedeli ise, vergi değerinin %5'i olarak belirlenmiştir. Yani emlak vergisine matrah olan vergi değeri, gelir vergisini de etkilemektedir.

Veraset yolu ile veya ivazsız bir şekilde intikal eden taşınmazlar için değerlendirme, emlak vergisine esas olan değere göre yapılmaktadır. Gerek mükellef tarafından beyan edilecek olan değer, gerekse de vergi idaresinin VUK'a göre belirleyeceği değer, EVK hükümlerine göre tespit edilen değerdir.

Ayrıca satış sırasında tapuda gösterilen değer, gelir vergisine tabi tutulacak kazancın hesabında dikkate alınacaktır. Gayrimenkul satışından elde edilen kazanç belli koşullarda, “değer artış kazancı” kapsamında gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Büyükşehir belediye sınırları içerisindeki konut teslimlerinde, KDV için oranlar arsa metrekare değerine göre belirlenmektedir. Buna göre, EVK md. 29'a göre tespit edilen arsa birim metrekare vergi değeri, 500 TL ile 1.000 TL arasında konut teslimlerinde %8 vergi oranı, 1.000 TL ve üzerinde olan konut teslimlerinde %18 vergi oranı uygulanmaktadır.

Kamulaştırma Kanunu'nun, “Kamulaştırma bedelinin tespit esasları” başlıklı 11. maddesinde, taşınmaz malın değerinin tespitinde esas alınacak kriterler arasında vergi değeri de yer almaktadır.

Emlak vergisi için belirlenen değer, hem yerel idareler için hem de merkezi idare için önem arz etmektedir. Emlak vergisi için tespit edilen taşınmazların vergi değeri, birçok vergi ve kamu alacaklarına direk etki edebilmektedir. Bu durumda emlak vergisine matrah olacak vergi değerinin doğru bir şekilde tespit edilmemesi, vergi gelirleri açısından hem yerel idare hem de merkezi idare gelirlerini etkileyebilmektedir.

3.3.9.12. Emlak vergisi gelirlerinin analizi ve etkinlik sorunu

Yerel yönetimler, özellikler kırsal kesimlerden kentlere göç ile birlikte önemi artmıştır. Yerel yönetimler, kent hizmetlerini karşılamakla yükümlü idari birimlerdir. Yerel sınırlar dâhilinde yaşayan bireylerin çeşitli ihtiyaç ve istekleri söz konusu olmaktadır. Yerel yönetimler, bu ihtiyaç ve istekleri birtakım hizmetlerle karşılamaktadırlar. Yerel yönetimlerin bu hizmetleri karşılayabilmesi için mali kaynağa ihtiyaç duymaları doğaldır. Bu mali kaynağı merkezden alınan paylar, transferler, bağışlar ve kendi öz kaynaklarından karşılayabilmektedir.

Belediyeler ise, yerel idarelerin en önemli idari hizmet birimlerin biridir. Türkiye’de belediyelerin kaynak kullanımı ve hizmet sunumlarında vergi gelirlerinin payı oldukça önemlidir. Türkiye’de nüfusun belediye sınırları içerisinde ikamet etmesi, yerel idarelerin de hizmet sunumlarında artışı beraberinde getirmiştir⁵⁰⁹. Bu hizmetlerin finansmanı için, belediyelerin merkezi idarelerden aldıkları pay kadar, öz gelirlerindeki artış da önemlidir.

Emlak vergisi gelirlerinin, belediye toplam gelirleri içerisindeki payına bakıldığında, tablo 29’da görüldüğü üzere, dalgalı bir seyir izlemiştir. Belediyelerin toplam gelirleri içerisindeki emlak vergisi gelirleri, 2003 yılı hariç diğer yıllarda %10 seviyelerini bile bulmamıştır. Her ne kadar emlak vergisi gelirlerinin, belediyelerin vergi gelirleri arasındaki payı yüksek ise de, toplam vergi gelirleri arasındaki payı çok düşük bir orana sahiptir. Bazı yıllardaki emlak vergisi gelirlerinin payının düşük olmasının sebebi olarak; ekonomik krizlerin ortaya çıkması ve emlak vergisi tarhiyat usulünün değişmesi gibi nedenler gösterilebilmektedir. Krizler sonucu, kişilerin alım gücünün düşmesi sebebiyle talepte ortaya çıkan düşüş, inşaat sektöründe durgunluğu beraberinde getireceğinden, krizler yeni konutların inşa edilmesi ve satılmasının önünde engel teşkil edebilmektedir. Bu durumun doğal sonucu olarak bina aracılığıyla elde edilen emlak vergisi gelirlerinin artırılması mümkün olmamaktadır. Ayrıca, dar gelirler üzerinde etkisini daha şiddetli hissettiren krizler, mükelleflerin vergiye olan direncini arttırabilmektedir. Dahası, vergi bilinci gelişmiş mükellefler vergiyi ödeme noktasında acze düşebilmektedir. Özellikle, 1999 ve 2001 yıllarında yaşanan kriz emlak vergisi gelirlerinde de bir düşüşe sebep olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Ancak 2002 yılından sonra emlak vergisi gelirlerinde yaşanan artış ise, emlak vergisinde

⁵⁰⁹ Tablo 34’te yıllar bazında belediye sayıları gösterilmektedir.

beyan usulünün değişmesine bağlayabilmek mümkündür. 2002 yılından önce, mükelleflerin belediyelere yaptığı beyanlar üzerinden tarhiyat yapılmaktaydı. Bu beyan usulü mükelleflerin vergi değerini olduğundan düşük göstermelerine sebep olurken, vergi gelirlerinde de önemli kayıplara neden olduğu tartışılmıştır. Mesela aşağıdaki tabloda görüleceği üzere, 2002 yılında belediyelerin emlak vergisi gelirlerinin, toplam gelirleri içerisindeki payı %6 iken, 2003 yılında bu oran, %11'lere kadar artmıştır.

Tablo 29. Belediyelerin Gelir Yapısı ve Gelişimi, % Dağılımı (1994-2005)

	Toplam Gelir	Belediye Vergi Gelirleri	Emlak Vergisi Gelirleri
1994	100	13.9	7
1995	100	10.8	3.8
1996	100	7.9	2.3
1997	100	6.3	1.2
1998	100	10.9	6
1999	100	10.1	4.7
2000	100	8.6	3.1
2001	100	8.3	2.7
2002	100	12.4	6
2003	100	18.1	11.1
2004	100	13.3	7.1
2005	100	12.6	6.9
2006	100	10.6	4.4
2007	100	10.4	4.1
2008	100	10.7	4.4
2009	100	8.8	4.3
2010	100	11	4.9
2011	100	10.8	5.4
2012	100	10.4	5
2013	100	9.8	4.6

Kaynak: Yılmaz/Emil/Kerimoğlu, *a.g.e.* s. 253, muhasebat.gov.tr.

Aşağıdaki tabloda Türkiye’de belediyelerin harcamaları ve gelirleri toplamı belirli yıllar içindeki tutarları gösterilmiştir. Tablo 30’da görüldüğü gibi belediye harcamalarında yıllar bazında artmış yaşanmıştır. Yine belediyelerin toplam gelirleri de aynı şekilde yıllar itibariyle arttığı görülmektedir. Ancak, gelirlerin harcamaları karşılama oranı yıllar itibariyle dalgalı bir seyir izlemiştir. 2009 yılında belediye

harcamalarının %86'lık kısmı gelirler tarafından karşılanırken, %14'lük bir gelir açığı oluşmuştur. 2010 ve 2011 yılları için belediyelerin toplam gelirleri, yaptığı harcamaların neredeyse tamamını karşıladığı söylenebilir. 2012 yılı için, belediye harcamalarının %95'lik kısmı gelirler tarafından karşılanmaktadır. Bu harcamalar için %5'lik bir açık söz konusudur. 2013 yılı için ise, gelirlerin harcamaları karşılama oranında %11'lik bir açık söz konusudur. Buradan sonuçla, belediye gelirlerinin harcamaları karşılamadığı açıktır. Ayrıca, Türkiye'nin mali özerklik anlamında iyi bir seviye olmadığı ve belediyelerin de mali açıdan merkezi idareye bağımlı olduğu görülebilmektedir.

Tablo 30. Belediyelerde Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Gelirler	26.844	34.233	40.740	45.131	53.931
Borçlanma İhtiyacı	4.168	241	392	1977	6311
Karşılama Oranı	0.86	0.99	0.99	0.95	0.89

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasabat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 31'de belediyelerin vergi gelirlerinin ve toplam harcamalarının 2009 – 2013 yılları arasındaki tutarları gösterilmiştir. Belediyelerin toplam harcamalarına göre, vergi gelirleri de belirli yıllar için sürekli artış göstermiştir. Ancak tablodan da görüleceği üzere, belediye vergi gelirlerinin belediyelerin toplam harcamalarını karşılama oldukça düşük bir seviyede kalmıştır.

Tablo 31. Belediyelerde Vergi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Vergi Gelirleri	3.631	5.854	6.878	7.232	8.197
Karşılama Oranı	0.11	0.16	0.16	0.15	0.13

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasabat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 32'de belirli yıllar arasında emlak vergisi gelirleri ile belediyelerin toplam harcamaları gösterilmiştir. Emlak vergisi gelirlerinde yıllar itibariyle sürekli bir artış söz konusudur. Ancak emlak vergisi gelirlerinin harcamaları karşılama durumu çok düşük bir seviyede olduğu görülmektedir.

Tablo 32. Belediyelerde Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Milyon TL)

	2009	2010	2011	2012	2013
Harcamalar	31.012	34.474	41.132	47.108	60.242
Emlak Vergisi Gelirleri	1.854	2.669	3.464	3.528	3.847
Karşılama Oranı	0.05	0.07	0.08	0.07	0.06

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasebat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Aşağıdaki tabloda Denizli ili belediyesi toplam harcamaları ve emlak vergisi gelirleri turaları gösterilmektedir. Denizli belediyesi toplam harcamaları, yıllar itibariyle sürekli artış göstermiştir. Yine aynı şekilde emlak vergisi gelirleri de artış göstermiştir. Ancak belediye emlak vergisi gelirleri, toplam harcamaları karşılama oranının oldukça düşük seviyelerde olduğu görülmektedir. 2010 yılında karşılama oranının %7 seviyelerinde olmakla birlikte, 2013 yılında bu oran %5'e kadar düşmüştür.

Tablo 33. Denizli ili Belediyesi Emlak Vergisi Gelirlerinin Harcamaları Karşılama Oranı (Bin TL)

	2010	2011	2012	2013
Toplam Harcamalar	231.475	302.043	331.672	364.859
Emlak Vergisi Gelirleri	16.972	18.986	19.519	21.163
Karşılama Oranı	0.07	0.06	0.05	0.05

Kaynak: www.denizli.bel.tr, Muhasebat Genel Müdürlüğü, <http://www.muhasebat.gov.tr/>, (14.08.2014).

Tablo 34'te görüleceği üzere, Türkiye'deki belediye sayısında 1950'lerden itibaren önemli bir artış yaşanmıştır. 1980'lerde artış daha da hızlanmıştır. 2008 yılı itibarıyla belediye sayısı, yıllar içerisindeki en yüksek seviyesine çıkmış ve bu sayı 3.225 olmuştur. Belediye sayısı 5393 Sayılı Kanunun 8 ve 11 inci maddelerine göre yapılan düzenlemeler ve 06.03.2008 tarih ve 5747 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Sınırları İçerisinde İlçe Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun uygulanması neticesinde 2013 yılı sonu itibarıyla 2.950 olup, 6360 Sayılı Kanun ile 1.564 belediyenin tüzel kişiliği kaldırılarak belediye sayısında % 53 azalmaya gidilmiştir.

Tablo 34. Cumhuriyetin Kuruluşundan Günümüze Belediye Sayıları

Yıl	Belediye Sayıları
1923	421
1950	628
1970	1.303
1980	1.727
1990	2.061
2000	3.215
2010	2.950
2013	2.950
2014*	1.396

*6360 sayılı Kanunla 1564 belediyenin tüzel kişiliğine son verilmiştir.

Kaynak: <http://www.migm.gov.tr/>, (04.07.2014).

Kentleşme ile birlikte belediyelerin sayıları da artabilmektedir. Hizmet sayısının artması, belediyelerin toplam harcamalarını artırırken, merkezi idare tarafından yapılan yardımlarda artış olması muhtemeldir. Ancak, Türkiye’de ki belediyelerin merkezi idareden nüfus kriterine göre pay almaları, merkezi idare gelirlerinin de bir önceki yıla göre sabit kalması halinde, her yeni belediye için ödenecek olan paylarla birlikte, her bir belediye için ayrılan paylarda bir azalış oluşabilecektir.

Kentleşme olgusuyla birlikte artan belediye sayısı, toplam harcama tutarının artması kaçınılmaz bir durumdur. Belediye harcamalarını gelirlerin karşılayamaması, bu idarelerin borçlanma yoluna girebilecekleri anlamı taşımaktadır. Belediyelerin gelirlerinin az olması da borçlanmanın bir diğer sebebinin oluşturmaktadır. Borçlanmayı önleyebilmek için ya harcamaların kısılması –ki böyle bir durum yerel idareciler tarafından tercih edilmez oy kaybına neden olabilir- ya da gelirlerin artırılması gerekir. Gelirleri yükseltmenin bir yolu da belediye öz gelirlerin çeşitliliğini ve gelirlerini artırmaktan geçer. Belediye öz gelirlerinin en önemli kısmını emlak vergisi oluşturmaktadır. Emlak vergisi gelirlerinde yaşanacak artış, hem borçlanma gereksinimlerini, hem de merkeze bağımlılığı azaltabilecektir.

Belediyelerin sürdürülebilir gelirleri arasında emlak vergisi yer almaktadır. Emlak vergisi etkin bir şekilde kullanılabilirse, yerel idareler için önemli bir kaynak olma potansiyeli en fazla olan vergilerden biri olabilir. Ancak, daha önceki başlıklarda da belirtildiği gibi, emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değerinin belirlenmesinde çeşitli sıkıntılar mevcuttur. Taşınmazların vergi değerini doğru bir şekilde tespit etmekten uzak bir sistemin söz konusu olması, emlak vergisinin etkinliğini azaltmaktadır. Özellikle belediyelerde, oy kaygısı neticesinde taşınmazların

değerleri, gerçek piyasa değerlerinden çok farklı değerler olarak belirlenebilmektedir. Daha önce verilen örneklerden bu sonuca varmak mümkündür. Örneğin, aynı cadde üzerindeki iki farklı belediye sınırına düşen taşınmazlar arasındaki vergi değeri farklılıkları bu duruma örnek olarak verilebilir.

3.3.9.13. Seçilmiş bazı iller arasında emlak vergisi için vergi gayretinin değerlendirilmesi

Vergi gayreti, bir ülkede bulunduğu tahmin edilen vergi kapasitesi ile fiili vergi hasılatı arasındaki oransal ilişkidir. Bu oran, vergi tahsilatının performansı hakkında oldukça yararlı bilgiler vermektedir. Eğer bir ülkede vergi gayreti oranı 1'e yakın bir değere sahipse, o ülkede vergi gelirlerindeki kayıp oldukça azdır. Ancak, bu oran 0'a yakın bir değere sahipse, vergi gelirlerindeki kayıp oldukça fazladır.

Türkiye'de emlak vergisi gelirlerinde etkinliği sağlayabilmek için, vergi gayretini artırmak gerekmektedir. Aşağıda bazı seçilmiş iller için emlak vergisi gelirleri ile bu vergi tahakkuku arasındaki vergi gayreti ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

Aşağıdaki tabloda seçilmiş bazı illerin emlak vergisi tahakkuk tutarları gösterilmektedir. Tahakkuk tutarları açısından yıllar bazında en yüksek miktar Bursa iline aittir. Tabii ki, Bursa ilinin büyükşehir olması, nüfusun diğer illere göre daha fazla olması tahakkuk tutarının da artmasına neden olmuştur. Daha sonra en yüksek tutar olarak, Denizli ili gelmektedir. En düşük tahakkuk tutarları ise, 2010 yılında Kars iken, 2011 yılı Artvin, daha sonraki yıllar için yine Kars olarak görülmektedir.

Tablo 35. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahakkuk Tutarları

TAHAKKUK				
	2010 (TL)	2011 (TL)	2012 (TL)	2013 (TL)
Adıyaman	3.038.114,90	3.381.405,04	3.498.268,14	3.676.338,67
Artvin	848.643,95	884.074,55	1.299.056,28	1.030.382,16
Bursa	120.014.211,32	139.232.859,30	146.296.072,82	158.262.675,25
Denizli	26.943.508,96	29.329.893,05	29.917.570,22	31.985.555,00
Erzurum	5.708.440,91	8.259.338,32	7.818.289,27	7.749.769,31
Hatay	1.901.720,25	2.145.449,59	2.665.037,58	3.086.701,96
Kars	695.551,60	948.337,59	800.712,14	967.476,08
Uşak	5.969.100,41	6.923.297,15	7.430.712,86	8.057.043,96

Kaynak: İlgili belediyelerden sağlanan tahakkuk tutarları

Aşağıdaki tabloda, seçilmiş bazı illerin yıllar bazında emlak vergisi tahsilat tutarları gösterilmektedir. En yüksek tahsilat tutarları, Bursa ili olarak görülmektedir. Bursa ilinin tahakkuk tutarlarındaki yükseklik tahsilat tutarlarına yansımıştır. Ayrıca, kent nüfusunda meydana gelen artış, taşınmazların değerlerinde artışa neden olabilmektedir. Denizli ili de tahsilât tutarları açısından diğer illerden yüksek bir tutara sahiptir. Tahsilât tutarları açısından yıllar bazında, en düşük il Kars olarak görülmektedir.

Tablo 36. Seçilmiş İllerin Emlak Vergisi Tahsilat Tutarları

TAHSİLAT				
	2010 (TL)	2011 (TL)	2012 (TL)	2013 (TL)
Adıyaman	1.579.819,75	2.366.983,53	2.273.874,29	2.683.727,23
Artvin	670.428,72	680.737,40	961.301,65	783.090,44
Bursa	67.481.179,38	113.413.641,47	128.252.786,72	128.250.156,54
Denizli	16.972.741,42	18.986.456,34	19.519.723,67	21.163.539,48
Erzurum	3.989.836,68	6.212.955,23	5.746.192,20	6.217.970,78
Hatay	1.576.159,44	1.689.361,50	1.929.256,90	1.891.090,35
Kars	542.530,25	673.319,69	552.491,38	590.160,41
Uşak	3.462.078,24	4.500.143,15	4.904.270,49	5.639.930,77

Kaynak: İlgili belediyelerden sağlanan tahsil tutarları

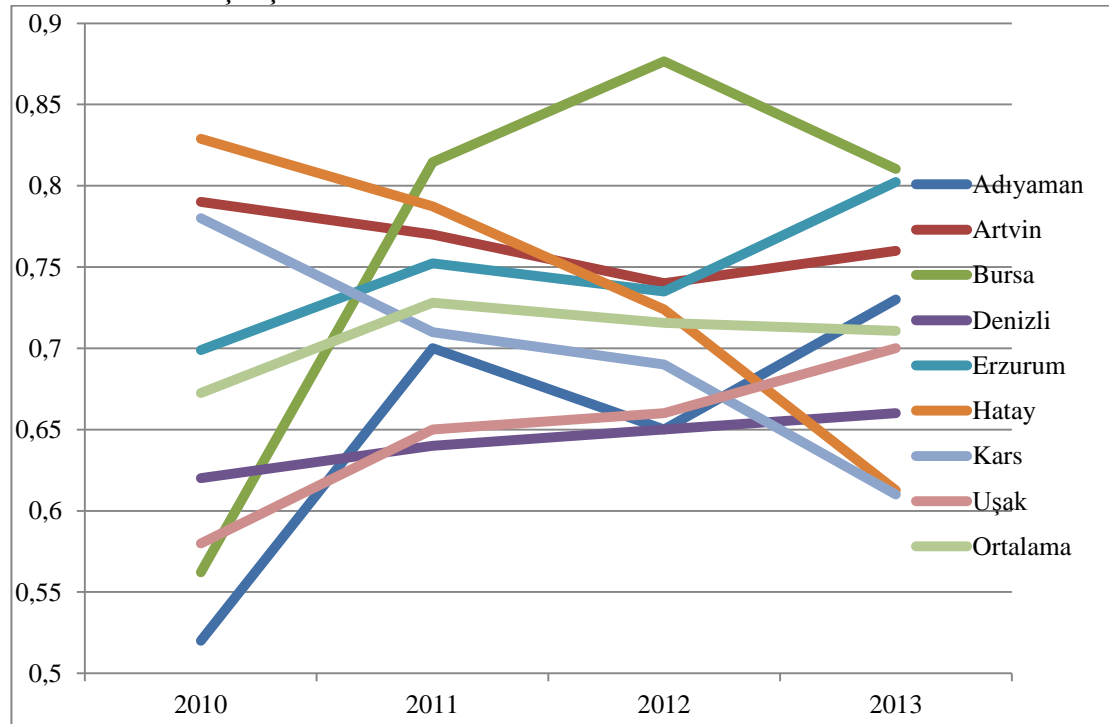
Ortalamalara göre illerin vergi gayretleri incelenmek istenildiğinde 2010 yılında Artvin, Erzurum, Hatay ve Kars illeri ortalama değerinin üzerinde bir performans ortaya koymuştur. Aynı yıl için Adıyaman, Bursa, Denizli, Uşak illeri ise ortalamanın altında bir performans sergilemiştir. 2010 yılı için en iyi vergi gayreti oranı Hatay'a, en kötü vergi gayreti oranı ise Adıyaman'a aittir. 2011 yılı verilerine göre ortalama üzerinde performans ortaya koyan iller Artvin, Bursa, Erzurum ve Hatay'dır; ortalamanın altında performans gösteren iller ise Adıyaman, Denizli, Kars ve Uşak'tır. 2011 yılı için en iyi vergi gayreti Bursa'ya, en kötü vergi gayreti ise Denizli'ye aittir. 2012 yılı verilerine göre ortalama üzerinde performans ortaya koyan iller Artvin, Bursa, Erzurum, Hatay'dır; ortalamanın altında performans gösteren iller ise Adıyaman, Denizli, Kars ve Uşak'tır. 2012 yılına ait en iyi vergi gayreti oranı Bursa iline aittir, en kötü vergi gayreti oranı ise Adıyaman ve Denizli illerine aittir. 2013 yılı verilerine göre, Erzurum, Bursa, Artvin ve Adıyaman ortalamanın üstünde yer alırken, aynı yıl içerisinde, Hatay, Kars, Denizli ve Uşak ortalamanın altında performans göstermişlerdir. 2013 yılına ait en iyi vergi gayreti oranı Bursa iline ait, en kötü vergi gayreti sergileyen iller ise, Hatay ve Bursa'dır.

Emlak vergisi kalemlerine göre vergi gayretleri incelenmek istenirse, tablo 35'deki toplam tahsilât ve tablo 36'daki toplam tahakkuk tutarları yardımıyla, yıllar bazında, vergi gayretleri oranları hesaplanabilir.

Tablo 37. Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranları

VERGİ GAYRETİ				
	2010	2011	2012	2013
Adıyaman	0,52	0,70	0,65	0,73
Artvin	0,79	0,77	0,74	0,76
Bursa	0,56	0,81	0,88	0,81
Denizli	0,62	0,64	0,65	0,66
Erzurum	0,70	0,75	0,73	0,80
Hatay	0,83	0,79	0,72	0,61
Kars	0,78	0,71	0,69	0,61
Uşak	0,58	0,65	0,66	0,70
Ortalama	0,67	0,73	0,72	0,71

Şekil 2. Yıllar İtibariyle Seçilmiş İllerin Vergi Gayreti Oranlarının Ortalama ile Karşılaştırılması



Emlak vergisi için, seçilmiş bazı illerin vergi gayreti oranı ile Türkiye’de yıllar itibariyle hesaplanan vergi gayreti oranları arasındaki ilişki incelenecek olunursa, 2013 yılında en yüksek vergi gayreti oranına sahip olan Bursa ili, Türkiye’de 1970’li yılların vergi gayreti oranının da gerisinde kalmıştır. Yine 2013 yılı seçilmiş illerin vergi gayreti oranlarının ortalaması, Türkiye’deki vergi gayreti oranlarının oldukça

gerisinde kalmıştır. 2012 yılı için Bursa ili vergi gayreti oranı %88'dir. Bu oran Türkiye vergi gayreti ortalamasına göre iyi olmakla birlikte, aynı içinde seçilmiş illerin vergi gayreti ortalamasına göre yine yıllar süresince, tabloda görülen Türkiye vergi gayreti oranlarının altında kalmıştır. Bu durum 2010 ve 2011 yılları için de geçerlidir. Bu iki yıl için, seçilmiş illerin vergi gayreti oranlarının ortalamaları, Türkiye'de vergi gayreti oranlarının oldukça gerisinde kalmıştır.

Tablo 38. Türkiye'de Yıllar İtibariyle Vergi Gayreti Oranları

Yıllar	Vergi Gayreti
1970	88,5
1975	89,2
1980	82,5
1982	79,0
1985	84,9
1990	85,9
1995	85,6
2000	90,5
2004	93,0
2005	92,0
2010	86,2
2011	85,6
2012	86,4
2013	86,8

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/>, (06.05.2014).

Buradan hareketle, seçilmiş iller için emlak vergisinin uygulanmasında etkinlik sorununun olduğu görülebilmektedir. İncelenen dört yıl süresince emlak vergisi için, vergi gayreti oranlarının Türkiye ortalamasına göre oldukça düşük olduğu söylenebilir. Ayrıca seçilmiş iller açısından, belediyelerin emlak vergisini verimli bir şekilde kullanamadıkları görülebilmektedir.

SONUÇ

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların değerleri üzerinden alınan, yerel idareler için öz gelir niteliği taşıyan bir servet vergisidir. Bu verginin konusunu teşkil eden taşınmaz kavramı, bina, arsa ve araziyi kapsamaktadır.

Emlak vergisinin uygulanma şeklini siyasi, ekonomik, tarihi ve idari faktörler belirleyebilmektedir. Federal ve üniter devletlerde bu verginin uygulanma şekli farklılık gösterebilmektedir. Ancak emlak vergisi gelirleri, genellikle hem federal devletlerde hem de üniter devletlerde yerel idareler tarafından toplanmaktadır. Bu verginin konusunu oluşturan taşınmazın sabit olması, matrahı temsil eden taşınmazın yerel bölge sınırları içinde kalması yerel yönetim vergi geliri olması için gerekli unsurlardan biridir. Çünkü yerel idarenin kendi bölgesi içerisindeki bir taşınmazı tespit etmesi ve denetimi sağlayabilmesi oldukça kolaydır.

Türkiye’de emlak vergisinin tarhi ve tahsilâtı belediyeler tarafından yürütülmektedir. Emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değeri, taşınmazların vergi değeridir. Emlak vergisinin mükellefleri, taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa tasarruf eden kişilerdir.

Yerel idarelerin en önemli gelirlerinden biri olan emlak vergisinin, tahakkuk ve tahsili yerel idarelere devredilmiştir. Emlak vergisi uygulaması ile ilgili olarak günümüzde birçok sorun mevcuttur.

Türkiye’de uygulanan emlak vergisinin sorunlarına ilişkin çözüm önerileri, aşağıdaki alt başlıklar halinde ortaya çıkarılmıştır.

- **Emlak vergisine ilişkin takdir komisyon üyeleri;** Türkiye’de vergi tarhi, genel olarak belli matrah ve nispetler üzerinden idareler tarafından yapılmaktadır. Ancak arsa ve arazilerde matrahın hesaplanması ile ilgili ölçülerin takdir ve tespiti, belirli yasa hükümleri gereğince kurulan takdir komisyonlarınca yapılmaktadır.

Emlak vergisinin tarhiyatın, objektiflikten çok sübjektif bir özellik taşıyabileceği görülmektedir. Takdir komisyon üyelerinin taşınmaz değerlendirme konusunda yeterli derecede bilgi sahibi olmaması ve takdir

komisyonları tarafından taşınmazların değerlemesi için alınan kararların tüm ülkede belirli bir standardın olmaması emlak vergisi açısından sorun oluşturabilmektedir. Ayrıca, takdir komisyonlarının belediye gelirlerini artırmaya yönelik eğilimi nedeniyle vergi değerinin yüksek tutarlarda çıkabilme ihtimali söz konusudur. Ya da takdir komisyonları tarafından tespit edilen değerlerin, gerçek değerinden daha düşük belirlenebilmesi de söz konusu olabilir. Mesela belediyelerin bölgede yaşayan bireyleri memnun edebilmek veya oy kaybını azaltabilmek için vergi değerlerini olduğundan daha düşük görebilme ihtimali de vardır. İşte bu durumların gerçekleşme olasılığı azaltabilmek için, taşınmaz değerlendirme konusunda yetkili kuruluşlar tarafından, komisyon üyelerine eğitim seminerleri düzenlenmesi veya bu alanda yetkili uzman kişilerden faydalanılması gerekmektedir. Burada amaç taşınmaz değerlendirme için uygun, beceri ve bilgi seviyesi yeterli olan kişilerce taşınmazların değerinin objektif olarak tespit edilmesidir.

- **Arsa ve binaların vergi değerine esas alınacak olan cadde ve sokak hususu:** Arsa veya binanın birden fazla sokak veya cadde üzerinde bulunması durumunda, benzer şekilde taşınmazın numaralandığı cadde ve sokağın esas alınması gerektiği de ileri sürülebilir. Bununla birlikte birden fazla yola cephesi olan taşınmaz, numarayı hangi yoldan alırsa alsın binanın girişi kullanım amacı doğrultusunda yapılan mimari plandaki bir tercih olduğundan, emlak vergisi hesaplamasında inşaat nizamı daha fazla olan sokak veya bölgeden değer alması gereklidir.

Arsa birim değerlerinin cadde ve sokak bazında ele alınmasıyla, bu bölgelerdeki mevki rantının çok iyi kavranması, aynı cadde ve sokak üzerindeki taşınmazların değer farklılıklarının ortaya çıkarılarak, vergi değerleri gerçek değerlerine göre tespit edilmesi gerekmektedir. Ayrıca değerlendirme sisteminde bir standardın sağlanması, hem emlak vergisinde etkinliği hem de mükelleflerin vergilendirmeye olan güvenini arttıracaktır.

- **Taşınmazları değerlemesinde mevzuat bütünlüğünün olmaması:** Gayrimenkullerin değer belirleme usul ve esasları, farklı kanunları ve bu kanunların amaçlarına göre değil tüm hizmet ihtiyaçlarına cevap verebilecek

seviyede, aynı usul ve esaslara göre tespit edilen tek bir değerlendirme sistemi olmalıdır. Çünkü gayrimenkullerin değerleri, kanunlara göre farklı bir değerde olamaz. Gayrimenkullerin bulunduğu yer, kullanılış amacı, tarımsal veya kentsel kullanım özelliklerine göre varlıkların durumu, piyasa değer unsurları dikkate alınarak belirlenecek bir kıymeti vardır. Yani gayrimenkullerin bu değerleri, emlak vergisi, kamulaştırma işlemleri, alım satımlarda, kredi ve rehin işlemlerinde farklı olmamalıdır.

Taşınmaz değerlemesinde, güncelliğin sağlanabilmesi, değerlendirme işlemlerinin etkin ve verimli sürdürülebilmesi, vergi ve harç kaybının azaltılabilmesi için mevzuat bütünlüğünün sağlanması gerekmektedir. Ayrıca, taşınmaz değerlemesine ilişkin olarak mevzuat bütünlüğünün sağlanması kamu ve özel sektör açısından uygulama farklılıklarının ortadan kalkmasına katkı sağlayabilir.

- **Veri toplamada yaşanan sorunlar:** Türkiye’de emlak vergisi matrahını tespit edebilmek için, taşınmazların değerini belirlemekle yükümlü olan takdir komisyonları, sorumlulukları açısından oldukça önemli bir konumdadır. Takdir komisyonları için de sorunlar mevcuttur. Gayrimenkul ve mülkiyet hakkının belirleyicisi ve uygulayıcısı olabilecek kurumların, taşınmaz değerlendirme konusunda belediyelerle uyumlaştırılması ve bilgi, belge paylaşımlarının daha kolaylaştırılması hem takdir komisyonlarının işlerini daha kolaylaştıracak hem de işlem maliyetlerini azaltabilecektir. Böyle bir durumun varlığı, hem mükelleflerin vergiye karşı gönüllü uyumunu sağlayabilir hem de mükellef ile idare arasında oluşabilecek uyuşmazlıkları en aza indirebilecektir. Türkiye’de mevcut durumda takdir komisyonlarına karşı olan güvensizlik uyuşmazlıkların artmasına neden olabilmektedir. Bu durum değer tespit maliyetleri ile birlikte yargı maliyetlerini de arttırabilmektedir.

Belediyelerin sundukları hizmetlerden yararlanma dereceleri ile ilgili olarak, verilerin ilgili kurum ve kuruluşlardan sağlanacağı bir değerlendirme sistemi oluşturulmalıdır. Bunun için de, taşınmaz değer tespitinin belirlenmesine etki eden kamu kurumlarından ve özel kuruluşların değerlendirme uzmanlarından yararlanılarak bu sorun giderilebilir.

Belediyelerin bilgi ve belge temini, arşiv düzenin sağlanması ve standartlaştırılması için, özellikle Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde yapılacak plan ve projeler ile bu sorun ortadan kaldırılabilir.

- **Tapu ve kadastro sisteminden kaynaklanan sorunlar:** Taşınmazların değerlemesinde, kadastro nun mali boyutunun vergilendirme süreciyle ilgisi yoktur. Kadastro, vergi tarhını yapan belediyelere ve ilgili diğer kurumlara gerekli verileri sunmaktadır. Kadastro, bu verileri sürekli olarak güncel tutarak, belediyeler ile bilgi paylaşımı yapabilmektedir. Böyle bir durumun varlığı takdir komisyonları açısından taşınmazların değerlerinin belirlenmesinde daha sağlıklı bir sonuç ortaya çıkarabilecektir. Ayrıca, taşınmaz değerlerinin gerçek piyasa değerlerine yakın olarak belirlenmesi, emlak vergisi için, vergi adaletini sağlamada önem arz etmektedir.

Ülke genelinde mülkiyet bilgilerinin bilgisayar ortamına aktarılıp her türlü sorgulamanın yapılabilmesini amaçlayan en temel e- devlet projelerinden birisi olan, Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS), değerlemeye ilişkin verilerin bu sisteme entegre edilmesi ile yönetilebilir hale gelmesi ülke ekonomisi ve sektör açısından büyük önem taşımaktadır.

Tapu ve kadastro hizmetlerinin etkinliğini ve kalitesini artırmak amacıyla Dünya Bankasından sağlanan kredi ile yürütülen Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi (TKMP), Gayrimenkul Değerlemesi Projesi sonucunda, taşınmaz değerine etki edebilecek tüm faktörlerin tespit edilerek bilgi sistemi ortamında, güncellenebilir, sorgulanabilir, analiz edilebilir ve paylaşılabilir hale dönüştürülmesi sağlanacaktır. Ayrıca sağlıklı bir vergilendirme ile idarenin vergi, devletin harç kaybı önlenecektir.

Coğrafi bilgi sistemi, bilgisayarlarda sözel verilerin yanı sıra mekânsal bilgilerin de saklanabilmesi ve kullanılabilmesi, emlak vergisi uygulamasında etkinlik ve verimliliği daha da arttırılmasına katkıda bulunabilecektir. Bu sistem, verilen emlak beyannamesi formlarını, tapu kayıtlarıyla olduğu gibi imar planı ve parselasyon planlarıyla da kontrol ederek, beyan vermemiş vergi mükelleflerinin tümüyle ve hatasız olarak tespit edilmesini mümkün kılar. Buna ek olarak tapu kayıtlarının, arazi kullanım haritaları, parselasyon planları ve imar planları ile karşılaştırılması yoluyla kontrol süreci oluşturulması sonucunda kaçak yapılaşmalar neticesinde vergi kayıplarının çözümlenmesini sağlayacaktır. Bu sistem ile

birlikte emlak vergisine ilişkin verilerin sürekli olarak güncellenmesi söz konusu olacaktır.

Taşınmazlar ile ilgili olarak, tapu ve kadastro veri üreten kurum niteliğindedir. Taşınmaz fiyatlarının izlenmesinde bina, arazi ve arsalar ile ilgili olarak gerçekleştirilmesi gereken; değerlemeye konu olan taşınmazların tanımlanması, sınıflandırılması ve haritalanması, yerel düzeyde tapu ve kadastro müdürlükleri tarafından gerçekleştirilebilir. Böylece taşınmazların mali niteliğini belirleyebilecek veri üreten kurumlar ile belediyeler, kendi aralarında bilgi ve belge akışı sonucunda vergileme etkinliği sağlanabilecektir.

Tapu harcının taşınmazların gerçek değeri üzerinden alınması ve alt sınır olarak da emlak vergisi değeri belirlenmesi, VUK yer alan “gerçek mahiyet” hükmüne aykırılığı ortadan kaldırmaya yönelik bir tedbirdir. Ancak alım satım işlemlerinde taraflar emlak vergisi asgari sınırını göz önünde bulundurarak gerçek değerinin altında bir değer belirleyebilmektedirler. Bu durumda yapılması gereken, tapu harcı oranının düşürülmesi olabilir. Böylece taşınmazların gerçek satış değeri bildirilerek mali kayıplar önlenir.

- **Emlak vergisi oranları:** Emlak vergisine konu olan taşınmazların matrah değerinin tespitinde yaşanan sorunlardan dolayı, mükelleflerin vergiye güvenleri azalabilmektedir. Bunun için ilk olarak bu sorunların çözümü gerçekleştirilmelidir. Ancak kısa vadede bu sorunların giderilememesi halinde, geçici olarak vergi oranlarının düşürülmesi söz konusu olabilir. Bu durumun, belediye gelirleri açısından olumsuz bir durum gibi görülmesine rağmen, mükelleflerin vergiye olan direnci düşürülerek, vergilemede kayıp ve kaçak önlenir.

Ayrıca, Türkiye’de emlak vergisi oranları, taşınmazların niteliğine ve belediyelerin statülerine göre değişmektedir. Buna ek olarak vergi oranları, taşınmazların konumlarına, bölgelerine göre değişiklik göstermesi sağlanabilir. Bölgelerarası taşınmazların değerleri, oldukça fazla değişmektedir. Bu duruma önlem alabilmek için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen oranlar, bölgelerin gelişmişlik düzeyleri, kamusal

hizmetlerden yararlanma olanakları, kalkınmada öncelikli yöreler, arazinin niteliklerine göre belirlenebilir.

Emlak vergisi oranlarının, belediye hizmetlerindeki ve kentsel rant oranının da ki artışa paralel olarak artması gerekmektedir. Büyükşehir belediyeleri ve il/ilçe belediyeleri arasındaki emlak vergisi oranlarındaki farklılıklar; kentsel rantla ve verilen hizmetle orantılı olması önem arz etmektedir. Yani kamu hizmetleri daha fazla olan belediyelerin emlak vergisi oranları da, bu hizmetlerden faydalanma nispetinde diğer belediyelere göre daha fazla olmalıdır.

Emlak vergisi oranlarında artış yapılması halinde, belediyeler önemli bir mali kaynak elde edebilirler. Belediyelerin mali kaynak ihtiyacının olması ve merkeze olan mali bağımlılıklarının azaltılması için emlak vergisi oranlarının arttırılması gerekmektedir. Ancak, bu oran artışlarının, taşınmazların değerlendirilmesi ile ilgili sorunların çözülmesi halinde daha etkin olacağı söylenebilir.

- **Emlak vergisi muafiyet ve istisnaları:** Türkiye’de emlak vergisinde muafiyet ve istisna kapsamı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Çoğu mükellefin bilgi sahibi olmadığı ve bu sebeple bildirimde bulunmadığı, ayrıca belediye tahsilât çalışanlarının da vergi istisna ve muafiyeti konusunda yeterli bilgiye sahip olmayışı, emlak vergisi sisteminin etkinliğini azaltabilmektedir. Mükelleflerin emlak vergisini, hizmetlerin bir karşılığı olarak görmesi, emlak vergisi muafiyet ve istisnalarının kapsamının daraltılması konusunda yapılacak olan yasal düzenlemelere karşı, mükelleflerin tepkisinin, direncinin düşmesini sağlayabilecektir. Örneğin OECD ülkelerinde, emlak vergisi gelirlerinin GSMH içerisindeki payı sıralamasında en yüksek orana sahip olan Birleşik Krallık’ta, ilgili emlak vergisi kanunu, muafiyet kısmı sadece tek bir kanun maddesinden; bu kanun maddesi de beş fıkradan oluşmaktadır.

Muafiyetlerin kapsamının daraltılması, belediye gelirleri açısından önem teşkil etmektedir. Ayrıca, değerli tarım arazilerinin muafiyet kapsamından çıkarılması, vergi adaletine olumlu katkı sağlayacağı düşünülebilir.

- **Yeniden değerlendirme oranları:** Taşınmazların değerleri dört yılda bir güncellenmektedir. Sonraki yıllarda ise taşınmazlar için, dört yılda bir belirlenen takdir komisyon değerlerinin, VUK hükümlerine göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı/yarısı nispetinde bir artış uygulanarak tespit edilmektedir. Ancak arada kalan yıllar için taşınmaz değerlerinin çok yüksek bir oranda artması veya düşmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda emlak vergisi mükellefleri açısından oldukça adaletsiz vergilendirme ortaya çıkabilmektedir. Taşınmaz değerlerinin dört yılda bir güncellenmesi, belediyelerin en önemli gelirlerinden biri olan emlak vergisi gelirlerinde kayıplara neden olabilmektedir. Çünkü bölgesel farklılıklar, taşınmazların bulunduğu belediye hizmetlerinin yıl içerisinde farklılık gösterebilmesi gibi durumlar, yeniden değerlendirme oranlarından farklı bir artış gösterebilmektedir. Ya da yine, arada kalan yıllar içerisinde taşınmazların değerlerinin düşebilmesi gibi bir durumda ortaya çıkabilmektedir. Vergiye konu olan taşınmazların değerlerinin doğru olarak kavranamaması, vergi adaleti açısından bir eksikliği ortaya çıkarabilmektedir. Böyle bir durumun ortaya çıkmaması için, taşınmaz değerlerinin her yıl veya iki yılda bir güncel değerinin tespit edilmesinde fayda olacaktır.

- **Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin tespitine ilişkin sorun:** Bina vergisi değerini tespit etmek için, binaların sınıflandırılması gereklidir. Binaların sınıflandırılması, belediye personellerinin teknik bilgi yeterliliğine sahip olan kişiler tarafından gerçekleştirilmeli, ayrıca gerekli görülmesi halinde gayrimenkul denetim uzmanlarından da yararlanılması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından belirlenen, inşaat maliyet bedelleri arasında bazı maliyet unsurları için bölgesel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu bölgesel farklılıkların giderilmesi için, il bazında maliyet endeksleri yapılmalı ve bu maliyet bedelleri için yerel değerlendirme sistemi oluşturulmalıdır.

- **Emlak vergisinde zamanaşımı:** Zamanaşımı hem idare için hem de mükellef için önemli bir müessesedir. Emlak vergisi için zamanaşımında, taşınmazların bildirim dışı kalmasının, ancak idare tarafından öğrenildiği

tarihi takip eden yıldan itibaren başlaması, zamanaşımının işlememesi anlamına gelmektedir. Bu durum devlet ile mükellef arasındaki vergi borcu ilişkisinin çok uzun süre askıda kalmasına neden olur.

- **Emlak vergisi değerinin diğer vergi ve kamu alacaklarına olan etkisi:** Emlak vergisi değeri gerek yerel idarelerin gerekse merkezi idarenin gelir kalemlerini doğrudan etkileyebilme özelliğine sahiptir. Birçok vergi ve kamu alacağı emlak vergisi değeri üzerinde tespit edilmektedir. Bu sebepten vergi değerinin tespiti oldukça önem arz etmekte, bu değer piyasa değerine oldukça yakın hale getirilmesinde ve en fazla iki yılda bir bu değerlerin güncellenmesinde yarar vardır. Emlak vergisinde etkinliğin sağlanması, hem yerel idarelerin gelirleri hem de merkezi idarenin gelirlerine olumlu katkısı olabilecektir. Ayrıca değer tespitlerinin güvenilir ve doğru olması, mükelleflerin vergi bilincini artırabilmesinin yanı sıra vergi gayretine de olumlu katkı sağlayabilmektedir.

- **Emlak vergisi gelirlerinin değerlendirilmesi ve etkinlik sorunu:** Türkiye’de belediyelerin kaynak kullanımı ve hizmet sunumlarında vergi gelirlerinin payı oldukça önemlidir. Türkiye’de nüfusun büyük bir çoğunluğu belediye sınırları içerisinde yaşamayı, yerel idarelerin de hizmet sunumlarında artışı beraberinde getirmiştir. Bu hizmetlerin finansmanı için, belediyelerin merkezi idarelerden aldıkları pay kadar, öz gelirlerindeki artış da önemlidir. Emlak vergisinin gelirlerini belediyeler tarafından toplanması, vergi tabanının oldukça geniş olması, bu verginin belediyeler açısından önemli bir mali kaleme olduğunun bir göstergesidir.

Yerel idarelerin kamusal hizmetlerinin artması, o bölgede ki taşınmazların değerlerinin arttırılması ile aynı paralellikte bir artış görülebilmektedir. Taşınmazların değerlerinin artması ise emlak vergisinin artışı doğru oranlı olarak artacaktır. Yani yerel idarelerin hizmet artışları ile birlikte, emlak vergisi gelirlerindeki artış da paralel olarak artması beklenmektedir. Ancak Türkiye’de belediye toplam harcamalarındaki artışlara rağmen emlak vergisi gelirlerinin, bu harcamaları karşılama oranı oldukça düşük seviyelerde kalmıştır.

Belediyeler tarafından gerçekleştirilen alt ve üst yapı, çevre düzenlemeleri gibi taşınmazların değerini arttırabilecek benzeri hizmetler, harcamaların

önemli bir kısmını kapsamaktadır. Bu hizmetler ile doğru orantıda, belediyelerin taşınmaz sahiplerini vergilendirebilecek bir emlak vergi sistemi kurulabilir. Yani belediyelere yasalar tarafından alt ve üst sınırlar dâhilinde emlak vergisine ilişkin vergi oranı belirleme yetkisinin verilmesi, belediyelerin kendi mali durumunu daha iyi tahlil etmesini sağlayabilecektir. Bunun sonucunda belediyeler kendi öz gelirlerini arttırabilme imkânı sağlayabilecek, ayrıca merkeze mali anlamda daha az bağılı olabileceklerdir. Tabi bu durumda belediyeler arasında oluşabilecek vergi rekabeti durumunu da göz önünde bulundurmamak gerekmektedir. Ancak vergi adaleti açısından, verilen hizmetlere göre vergilendirme durumu daha doğru bir sistem olarak gözükmektedir.

Emlak vergisinin etkinliğinin arttırılması için, belediyeler vergi gayretini artırma yoluna gitmelidir. Yani elde edilen kaynaklardan maksimum gelir elde etmeye çalışılmalıdır. Mükellefler açısından taşınmazların değerlemesi, oldukça teknik bir konu olarak kalmaktadır. Bu durum için, belediyeler tarafından kamuoyunun bilgilendirilmesi, mükelleflerin vergiye olan direncini düşürebilecektir. Ayrıca taşınmazların değerlemesi için belediye iç denetimi sağlanarak, emlak vergisinde hem vergi, hem de vergi gayreti artışı sağlanabilir.

KAYNAKLAR

61 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği

- Diamond, (2014). Council Rates in Australia, <http://www.abcdiamond.com/australia/council-rates-in-australia/>, (15.02.2014).
- Acar İ. A., Kitapçı, (2009). “Bir Mali Yerelleşme Deneyimi Olarak İsveç”, *Maliye Dergisi*, Temmuz-Aralık, Sayı 157, ss.85-105.
- ACT Revenue Office, (2013), http://www.revenue.act.gov.au/land_tax/general_information, (09.09.2013).
- Akdoğan, A., (2007). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, 12. Baskı.
- Akhundova, J., (2012). “Rusya’da ve Türkiye’de Yerel Yönetimler Reformunun Karşılaştırılması”, *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, (AVID), I/2, ss. 63-97.
- Aktan, C. C. (2012). “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, *Çimento Endüstrisi İşverenleri Sendikası*, Ocak, ss 14-22.
- Aktan, C., C., vd. (der.), (2012) “Yeni” Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Ankara.
- Aliefendioğlu, Y., (1984). “Vergilendirme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, S.33. Mayıs, ss.3-24.
- Alm J., Jackson B. R., Mckee M. (1992). “Estimating the Determinants of Taxpayer Compliance with Experimental Data”, *National Tax Journal*, Mart, Vol.45, No.1. ss.107-114.
- Altuğ, F. vd., (Der.), (2010). *Yerel Yönetimler ve Özelleştirme Süreci, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Altuğ, F., vd. (2013). (Der.), *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Ekin Basım Yayın, Bursa.
- Anayasa Mahkemesi, (28.02.1996). E: 1995/38, K: 1996/7 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi, (29.12. 2011). E: 2010/62, K: 2011/175 sayılı kararı.
- Anayasa Mahkemesi, (31/05/2012). K: 2012/89 sayılı kararı.
- Angloinfo, (2013). Property Taxes in Canada, <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (10.09.2013).
- Arıkan, Y. E. (2004). “Bütünleşen Avrupa’da Yerel Yönetimler”, *Görüş*, TÜSİAD Yayınları, Mart, ss.38-51.
- Arıkan, Z., (1996/1997). “Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi*, Konferansları, 37. Seri, ss.269-281.

- Armağan, K. (1983). “Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişim”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak, Sayı:1, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=4339.
- Arslan N. T. (2008). “Yerelleşme, Özerklik ve Demokratikleşme Açısından Mahalli İdareler Hakkında Bir Değerlendirme”, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık, Cilt:32, No:2, ss.263-282.
- Arslan, T., N., (2005). “İdari ve Mali Paylaşım Açısından Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkileri”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, N:33, Ekim, ss.189-208.
- Australia’s Future Tax System, (2013). Architecture of Australia's tax and transfer, system http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm (08.09.2013).
- Australia’s Future Tax System, (2013). Land and Receurces taxes, http://taxreview.treasury.gov.au/content/FinalReport.aspx?doc=html/publications/Papers/Final_Report_Part_2/chapter_c2-3.htm, (12.08.2004).
- Australian Government, Australian Taxation Office, (2014). Land tax, <http://www.ato.gov.au/Non-profit/State-and-territory/In-detail/Taxes---duties/State-territory-government-taxes-and-duties---Tax-basics-for-non-profit-organisations/?page=4> (10.01.2014).
- Australian Government, Australian Taxation Office, (2014). Market Valuation For Tax Purposes, <http://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Calculating-a-capital-gain-or-loss/Market-valuation-for-tax-purposes/> (10.02.2014).
- Australian Government, Australian Taxation Office, (2014). Real Property and Plant and Equipment, http://www.ato.gov.au/General/Employee-share-schemes/In-detail/Market-value/Market-valuation-for-tax-purposes/?page=8#Part_B__Real_property_and_plant_and_equipment, (08.02.2014).
- Avcı, İ. (1999). *Üniter Devlet Yapısı İçinde Vergilerin Merkezi ve Mahalli İdareler Arasında Dağılımı*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, Trabzon, s. 21.
- Aydınlı, H. İ. (2003). “1980 Sonrası Türk Belediye Sisteminde Yeni Liberal ve Desantralist Eğilimler”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, ss. 73-86.
- Aydınlı, H. İ. (2004). *Sosyo-Ekonomik Dönüşüm Sürecinde Belediyeler*, Nobel, Ocak, Ankara.
- Backhaus J. G., Wagner R. E. (2004). *Handbook Of Public Finance*, Kluwer Academic Publishers, boston/Dordrecht/New York/London.
- Bailey, S. J. (2003). *Strategic Public Finance*, Palgrave Macmillan, Gordonsville, VA, USA.

- Bailey, S.J. (1999). *Local Government Economics Principles and Practice*, First Published, Great Britain London: Macmillan Press Ltd.
- Bakırcı, S. (2010). Alman Değer Belirleme Yöntemlerindeki Deneyimlere Dayalı Türk Taşınmaz Değerleme Metotlarının Gelişimi, *Münih Teknik Üniversitesi Jeodezi, Coğrafi Bilgi Sistemi ve Arazi Yönetimi Enstitüsü Toprak Düzenleme ve Kırsal Gelişim Kürsüsü*, <http://www.landentwicklung-muenchen.de/dissertationen/rissi/M%C3%BCnih%20Teknik%20%C3%9CniversitesiSON.pdf> (10.08.2013).
- Batirel, Ö. F. (1974). *Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme*, İstanbul Matbaası, İstanbul.
- Bayraklı, H., Odabaş, H., (2000). “Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 2, S. 1.
- Bird, R. M. and Slack E. (2002). “Land and Property Taxation: A Review” The World Bank, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf> (21.02.2013).
- Calculating Council Tax, <http://www.essex.gov.uk/Your-Council/Council-Spending/council-tax/Pages/Calculating-Council-Tax.aspx>, (25.02.2014).
- Can B., Bülbül Z., Dağışan V. (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*, Şifre Yayınları, İstanbul.
- Canadian County Oklahoma, (2014). How Property Values are Determined, <http://www.canadiancounty.org/index.aspx?NID=862>, (10.02.2014).
- Candan, T. (2014). “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü”, <http://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>, (23.09.2014).
- Carlson, R. H. (2005). “A Brief History of Property Tax”, *Fair & Equitable*, February ss. 3-10.
- Cezmi ERÇİN, (1936). *Türkiye’de Vergi Sistemi, Birinci Kitap*, Vasıtasız Vergiler, 2. Baskı, Damga Matbaası.
- China's Current Tax System - Urban and Township Land - Use Tax, <http://www.bycpa.com/German/html/news/20076/589.html>, (11.06.2014).
- China's Tax System, (2012). <http://www.chinatax.gov.cn/n6669073/n6669133/6887407.html>, (12.03.2014).
- City of Toronto, (2013). Pre-Authorized Property Tax Payment Program, http://www.toronto.ca/taxes/property_tax/preauth.htm, (15.09.2013).
- Combs, S. (2013). “Texas Property Tax Exemptions Complete and Partial Property Tax Code Exemptions Available to Property Owners Who Qualify”,

<http://www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/pdf/96-1740.pdf>Confederation Fiscale Europeenne, (2013). Property Taxes in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany> (25.08.2013).

Council Rates in Australia, <http://www.abcdiamond.com/australia/council-rates-in-australia/>, (15.02.2014).

Council Tax, (2013). <https://www.gov.uk/council-tax/paying-the-bill>, (02.10.2013).

Çağın, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çağdaş V., Gür M. (2003). “Sürdürülebilir Kalkınma ve Kadastro”, *Hkm Joedezi, Jeoinformasyon ve Arazi Yönetimi*, 2003/89, ss.42-48

Çağdaş, V. (2007). *Türkiye İçin Bir Emlak Vergisi Tasarım Modeli Önerisi*, Yıldız Teknik Üniversitesi, Fen Bilimleri Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

Çelik K., Aşık Y. “Emlak Vergisi Değerinin Piyasa Koşullarına göre Belirlenmesi”, *Mülkiyet Dergisi*, http://harita.gumushane.edu.tr/user_files/files/kcelik/files/Emlak%20vergisi%20odegeri%20hesab%C4%B1%20.doc , (13.05.2014).

Çetinkaya, Ö. (2011). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Ekin Basım-Yayın-Dağıtım, 2. Baskı, Bursa.

Çiftçi, T. E./Yusufoğlu, A., (2014). “Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargısal Aşamaları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C.10, S. 115, ss. 21-39.

D. Şenyüz, M. Yüce, A. Gerçek, (2013). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Yayınevi, 10. Baskı.

D. W. Howard Realty, (2013). Ontario Canada Homes & Real Estate Glossary T, <http://www.dwhowardrealty.com/real-estate-glossary/real-estate-glossary-t.html>, (10.09.2013).

Danıştay Kararları, Danıştay 3. Dairesi, (05.02.1986), E. No: 1984/1954, K. No: 1986/354, sayılı kararı.

Danıştay Kararları, Danıştay 9. Dairesi, (07.12.1984), E: 1982/9913, K: 1984/3523, sayılı kararı.

Deloitte, (2013). International Tax, Germany Highlights 2013, http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Taxation%20and%20Investment%20Guides/2013/dttl_tax_highlight_2013_Germany.pdf (21.09.2013).

Demir, İ. (2013). “Belediye ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçeden Ayrılan Paylara İlişkin Yeni Düzenlemeler”, *Uzman Bakış Dergisi*, S.1, Yıl:1, ss. 104-115

Demircan, E. S. (2003). “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 21, ss.97-116.

- Demircan, E. S. (2009). “Yerel Yönetimler Yerelleş(m)iyor mu?: Mali Yapı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Selçuk Üniversitesi İİBF. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:16, ss.338-367.
- Diamond, S. (2002). *Efficiency and Benevolence: Philanthropic Tax Exemptionsin 19th-Century America*, Property-tax exemption for charities, ed. Evelyn Brody, 115–144. Washington, DC: Urban Institute Press.
- Doğrusöz B. (1985). “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul, Mart-, S. 43, ss. 65-76.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınları, Bursa.
- Efe A., (2012). “Emlak Vergilerinde Takdir Komisyonu Kararlarının Rolü ve Emlak Vergilerine Karşı Dava Açma Yolu”, www.mahalliidarelerdergisi.org/index.php?p=icerik&id=1891, (12.08.2013).
- Egeli H., Diril F. (2012). “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 84, Ocak-Mart, ss.25-44.
- Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi, Seri No:2009/1
- Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük
- Erdoğan, Ö. (2005). *ABD Federal Vergi İdaresi: IRS*, Ankara: Maliye Bakanlığı APK, Yayın No:205/366 2005.
- Eroğlu, O. (2010). “Osmanlı Devleti’nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet’in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, ss.57-89.
- Eryılmaz, B., (1997). *Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması*, Birleşik Yayıncılık, İstanbul.
- Essex County Council, (2014). Calculating Council Tax, <http://www.essex.gov.uk/Your-Council/Council-Spending/council-tax/Pages/Calculating-Council-Tax.aspx> (04.05.2014)
- European Commission, Taxation Trends in the European Union, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/ec_omic_analysis/tax_structures/country_tables/uk.pdf (23.02.2014), s. 155.
- Falay, N. *Yerel Yönetimler*, (2009). TC Anadolu Üniversitesi Yayın no: 1754.
- Federal Provincial Relations Division Department of Finance, (1997). Equalization of Property Tax Revenues, <ftp://ftp.fin.gc.ca/fin/.../Tab4-Que-Apr97.DOC>, (15.03.2014).
- Federal Tax Service of Russia, (2014). Individual Property Tax, <http://eng.nalog.ru/individuals/nalog/nifl/>, (12.03.2014).

- Fujian local taxation Bureau, (2014). Type of Taxes, <http://www.fj-l-tax.gov.cn/ar/2014022714000011> (23.03.2014).
- Gerçek A. (2010). “Vergi Hukuku Alanındaki Takdir Yetkisinin Kullanılmasında İdarenin ve Memurun Sorumluluğu”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXIX, Sayı 2, s. 23-50.
- Gerçek, A., (2005). “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2005, S. 204, ss. 107-122, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=365, (12.07.2014).
- Giray, F. (2010). *Maliye Tarihi*, Ezgi Yayınları, Bursa.
- Government of Canada, (2014). Local Government Revenue and Expenditures, <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).
- Government of Canada, (2014). Statistics Canada, <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm> (02.03.2014).
- Görmez, K. (1994). *Yerel Demokrasi ve Türkiye*, Vadi Yayınları, Ankara.
- Güler, B. A. (2004). “Kamu Yönetimi Temel Kanunu Üzerine”, *Hukuk ve Adalet-Eleştirel Hukuk Dergisi*, Nisan-Haziran, Yıl 1, S. 2, ss.1-31.
- Güngör, E. (2006). Gayrimenkul Değerlemesinde Yeni Ufuklar, E-Yaklaşım, Şubat, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6292&arananKey=Gayrimenkul%20De%20Ferlemesinde%20Yeni%20Ufuklar>, (08.09.2013).
- Hacıköylü, C., (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*, (Basılmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Hacıköylü C., Heper F. (2010). “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı:158, Ocak-Haziran, ss.1-14.
- Hamilton, B., “A Review: Is the Property Tax a Benefit Tax Examining Tax in Equity Florida”, *Monatron*, http://www.monatron.com/uploadfiles/industry-knowledge/IK_Articles/monatron_whitepapers/moore73rd/AA.Conf.Paper.pdf (23.03.2014).
- Hatipoğlu, C., (2005). *Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Hefferan M./ Boyd T., “Property Taxation and Mass Appraisal Valuations in Australia – Adapting to a New Environment”, http://www.prrs.net/papers/Hefferan_Property_Taxation_And_Mass_Appraisal.pdf. (03.08.2013).

- Hellevig, J., Kabakov, A. and Usov, A. (2014), Land Tax in Russia, <http://www.awarablogs.com/group/pdf/Land%20Tax%20in%20Russia.pdf>, (12.03.2014).
- How Property Values are Determined, <http://www.canadiancounty.org/index.aspx?NID=862>, (10.02.2014).
- <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (25.09.2013).
- <http://www.dwhowardrealty.com/real-estate-glossary/real-estate-glossary-t.html>, (10.09.2013).
- http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php, (29.06.2013).
- <http://www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/101/cst01/govt52a-eng.htm>, (02.03.2014).
- http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm, (08.09.2013).
- http://www.toronto.ca/taxes/property_tax/preauth.htm, (15.09.2013).
- http://www.tyd.yildiz.edu.tr/web/Dosyalar/Surdurulebilir_Kalkinma_ve_Kadastrada_Evrin.pdf, (22.09.2013).
- Hyman, D. N. (2010). *Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy*, 10th Edition, South-Western Cengage Learning, USA.
- Iret Policy Bulletin, (2010). The Tax System of China, N. 94, s. 18, <http://iret.org/pub/BLTN-94.PDF> (18.03.2014).
- İpek, S. (2010). *Yerel Vergiler ve Vergi Uyumlu, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, Ekin Yayınevi.
- James Browne / Barra Roantree, “A survey of the UK tax system”, IFS Briefing Note BN09, *Institute for Fiscal Studies*, October 2012, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>.
- Kalabalık, H., (2005). *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Kaplan, R. (2012). “Emlak Vergisinde Matrah Belirleme Yönteminin Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Yayınları*, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14623> (21.12.2013).
- Keleş, R. (2009). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, Genişletilmiş 6. Basım, Cem Yayınevi.
- Kenyon, D. A. /Langley, A. H. (2010). *Payments in Lieu of Taxes: Balancing Municipal and Nonprofit Interests*, Lincoln Institute of Land Policy.
- King, D.(1984). *Fiscal Tiers - The Economics of Multi-level Government*, Allen and Unwin, London, 1984.

- Kıvanç, A., (2014). “Çankaya ile Gölbaşı Arasında 65 Kat Emlak Vergisi Farkı!”, <http://emlakkulisi.com/canyaka-ile-golbasi-arasinda-65-kat-emlak-vergisi-farki/26882>, (01.03.2014).
- Kızılot, Ş. (2014). “Emlak Vergisinde Yüzde Yüz Artış”, *Hürriyet*, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/25053823.asp>, (02.04.2014)
- Kızılot, Ş. (2014). “Maliye Yüzde 18 KDV’yi Kümeden Toplayacak!”, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22355121.asp>, (04.29.2014).
- Koyuncu, B. (2000) .“Yerel Özerklik: Modeller ve Uygulamalar”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 1, Sayı:1, ss.97-117.
- Köktürk E., Köktürk E., (2011). *Taşınmaz Değerlemesi* 1. Baskı: Aralık, Netcopy Özel Baskı Çözümleri, İstanbul.
- Kösecik, M., Özgür, H., (Der.), (2005). *Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar-1*, Ankara, Eylül.
- Kumrulu, A. (1988). “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, *AUHF-1988-40-01-04*, 193-235.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Vergi Tarihi 1. Kitap Osmanlı Devlet’inden 1980’e*, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Land tax, Australian Government, Australian Taxation Office, <http://www.ato.gov.au/Non-profit/State-and-territory/In-detail/Taxes---duties/State-territory-government-taxes-and-duties---Tax-basics-for-non-profit-organisations/?page=4>, (10.01.2014).
- Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy (2013). *Significant Features of the Property Tax*, <http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/CustomReport.aspx?id=273> (6.27.2013).
- Lincoln Institute of Land Policy and Minnesota Center for Fiscal Excellence, (2013). *50 – State Property Tax Comparison Study*, http://www.lincolnst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/upload/sources/ContentPages/documents/Pay_2012_PT_%20Report_National.pdf (12.03.2014).
- Litvack, J., Seddon J. (ed.), (1999). *Decentralization Briefing Notes*, Dennis Randielli, World Bank Institute Working Papers, The World Bank.
- Local Government Denmark, (2009). *The Danish Local Government System*, Produced by Local Government Denmark (LGDK), http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF, (10.09.2013).
- Lockwood, B., (2005). “Fiscal Decentralization: A Political Economy Perspective”, *Warwick Economic Research Papers*, January, No, 721,

http://wrap.warwick.ac.uk/274/1/WRAP_Lockwood_handbook.pdf,
(10.02.2014).

- Maliene, V./ Cibulskiene, D./ Gurskiene, V. (2005). “The Lithuanian Real Estate Taxation System in The Context of Alien Countries”, *International Journal of Strategic Property Management*. Sayı:9 ss17-32.
- Maliye Bakanlığı, (2012). Muhasebat Genel Müdürlüğü <http://www.muhasebat.gov.tr/>, (17.05.2014).
- Market Valuation For Tax Purposes, <http://www.ato.gov.au/General/Capital-gains-tax/In-detail/Calculating-a-capital-gain-or-loss/Market-valuation-for-tax-purposes/>, (10.02.2014).
- Mccluskey, W. /Tretton, D. (2013). “Valuing and Taxing Iconic Properties”, *Lincoln Institute of Land Policy, Land Lines*, https://www.lincolninst.edu/pubs/dl/2219_1551_Valuing_and_Taxing_Iconic_Properties_0413LL.pdf, (10.09.2013).
- Mccluskey, W./Williams, B. (1999). *Property Tax: An International Comparative Review*, Ashgate Publishing Company, United Kingdom.
- Millage Rate, <http://www.investopedia.com/terms/m/millagerate.asp>, (02.06.2014).
- Moreno, T. (2013). *Best and Worst States for Property Taxes*, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/property-taxes-best-and-worst-states.htm>, (10.06.2013).
- Musgrave R. A., Musgrave P.B., (2007). *Public Finans In Theory And Practice*, Literatür Yayıncılık.
- Mutluer M. K., Öner E. (2009). *Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Aralık, 1. Baskı, İstanbul.
- Mutluer, M. K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Mayıs, İstanbul.
- Müller, A. (2005). Development of Danish Valuation Systems. IRRV International Conference, Alicante, Spain 22-25 February 2005, http://www.eurocadastre.org/pdf/131006_am_denmark_development_en2.ppt, (15.06.2014).
- Müller, A. (2010). “Danimarka’da ve OECD Ülkelerinde Vergilendirme ve Diğer Amaçlar İçin Değerleme”, Yakın Gelişmeler ve Ekonomik Kriz, Taşınmaz Değerleme Günleri 2009, *TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası İstanbul Şubesi*, ss.37-39.
- Müllers, A. (2005). Development Of Danish Valuation Systems, Property Taxation, Ankara, 10-14 October 2005, <http://www.andywrightman.com/docs/muller.pdf>, (11.12.2013).

- Nacar, B. (2005). “Yerel Yönetimlerin Mali Krizi Üzerine Kuramsal Açıklamalar: Nedenler, Öneriler Ve Bir Değerlendirme”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* 9, ss. 202-247.
- Nacar, B. (2005). *Yerel Vergi Düzeni: Kuramsal Temelleri ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme*, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Türkan Öncel’e Armağan, 47. Seri, ss. 158-177.
- Nadaroğlu, H. (1978). *Mahalli İdareler Felsefesi Ekonomisi Uygulaması*, Samet Matbaası, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (2001). *Mahalli İdareler*, Yenilenmiş 7. Bası, Beta Basım, İstanbul.
- Nas, A. (2011). *Belediye Gelirleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Varcan, N., Çakır, T., (2007). (der), *Kamu Maliyesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir,
- Nrw. Invest Germany, (2013) Taxation of Property, http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php (10.08.2013).
- OECD (1999). *Taxing Powers of State and Local Government*, OECD Tax Policy Studies, No, 1, Paris.
- Olgun, H. (2007). “Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerine Küre-Yerelleşme (Glocalization) ve Yerellik (Subsidiarity) Kavramları Çerçevesinde Bir Bakış”, *Sosyo Ekonomi*, 2007-1, Ocak- Haziran, ss. 109-118.
- Organisation For Economic Co-Operation And Development, (2014). Revenue statistics: Comparative tables, OECD Tax Statistics(database), <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=21699>, (10.02.2014).
- Orhaner, E. (1997). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Overview of China's Current Tax System, Urban Real Estate Tax, http://www.by-cpa.com/china/tax/corptax/urban_%20real_estate.html.
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (2010). *Vergi Hukuku*, 18. Bası, Turhan Kitapevi, Mart, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2013). *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Öncel, S. Y. (1992). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Öncel, Y. (1998). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998.
- Öner, E. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık.

- Öz E., Yaraşır S. (2009). “Global Bir Kavram Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52. Seri, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/iktisatmaliye/article/view/177>, (10.02.2014).
- Öz, S. (2012). “Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 67, Sayı: 4, ss. 63-88.
- Pehlivan, O. (2011). *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Murathan Yayınevi, Ağustos, Trabzon.
- Pelin, İ. F., (1945). *Finans ilmi ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul.
- Property Value Tax and Land Tax, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240&vId=0>, (10.04.2014).
- Property in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (25.08.2013).
- Property Tax in Australia, <http://www.propertyshowrooms.com/australia/property/australia-property-tax.asp>, (12.07.2014).
- Property Tax International, (2013). Canadian Property Tax Information, http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php, (29.06.2013).
- Property Tax Rate, <http://www1.toronto.ca/wps/portal/contentonly?vnextoid=6245ff0e43db1410VgnVCM10000071d60f89RCRD&vnextchannel=63b0ff0e43db1410VgnVCM10000071d60f89RCRD>, (10.04.2014).
- Property Taxes in Canada, <http://canada.angloinfo.com/money/general-taxes/property-tax/>, (10.09.2013).
- Property Taxes in Germany, <http://www.cfe-eutax.org/taxation/property-taxes/germany>, (25.08.2013).
- Putlu, Y. (2005). “Yerel Yönetimler ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Nisan- Haziran, S. 57, ss. 121-134.
- Real Property and Plant and Equipment, http://www.ato.gov.au/General/Employee-share-schemes/In-detail/Market-value/Market-valuation-for-tax-purposes/?page=8#Part_B__Real_property_and_plant_and_equipment, (08.02.2014).
- Real Property Tax, <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/taxation-of-property.html>, (02.04.2014).
- Revenue statistics: Comparative tables, OECD Tax Statistics(database), (10.02.2014).

- Richard M. Bird vd., (Ed.), (2004). *International Handbook of Land and Property Taxation*.
- Richter A./ Escher J., (2009). Reform of the German Inheritance and Gift Tax Law, May, <http://www.step.org/reform-german-inheritance-and-gift-tax-law>, (01.04.2014).
- Sakınç, S. (2012). *Yerel Yönetimler Maliyesi Teori- Politika- Uygulama*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Orion Kitapevi, Ankara.
- Sakınç, S. (1992). “Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*, 14-16- Mayıs, Bodrum, ss. 105-134.
- Samuelson, P. A. and William, N. D. (1995). *Economics*, Fifteenth Edition, Mc.Graw Hill, New York.
- Saraçoğlu, F., (2003). “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, ss.175-179.
- Sarılı, M. A. (2010). *Türk Vergi sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, 2. Baskı, Eylül, Ankara.
- Sarıoğlu, F. (2007). “Türkiye’de Yerel Yönetim Reformları Üzerine: Ekonomik Bir Yaklaşım”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Ekim, C.16, S.4, ss. 21-37.
- Sergent, L. (1996). *Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği (Kaynaklar ve Denetim)*, Uluslararası Konferans, Türk Belediyecilik Derneği, Konrad Adenauer Vakfı, Temmuz, Ankara.
- Slack, E. (2011). *The Property Tax – In Theory and Practice*, Institute on Municipal Finance and Governance Munk School of Global Affairs University of Toronto, Canada. No. 2.
- Solak M. Z. (2006). “Emlak Vergisinin Dava Konusu Edilmesi ve Yaşanan Sorunlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım, http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1971 (15.06.2014).
- Stiglitz, J. E. (1999). *Economics Of The Public Sector*, Third Edition, W.W. Norton&Company, New York/London.
- Stiglitz, J. E. *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev: Ömer F. BATIREL), Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396, İstanbul.
- Şataf, C. (2005). *Türkiye’deki Belediyelerin Borçlanması: Isparta Belediyesi Örneği*, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran.
- Şener, A. (1990). *Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi*, İşaret Yayınları, İstanbul.

- Şenyüz D./ Yüce M./ Gerçek A., (2013). *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, Ekin Yayınevi, 4. Baskı.
- Şenyüz D., Yüce M., Gerçek A. *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Yayınevi.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (2001). *2001 Yılı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, D.P.T. Yay No: DPT:2538-ÖİK: 554, Ankara.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, 2001 Yılı Yerel Yönetimler Özel İhtisas Komisyonu Raporu, D.P.T. Yay No: DPT:2538-ÖİK: 554, Ankara 2001.
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, (2013). Danimarka'nın Siyasi Görünümü, <http://www.mfa.gov.tr/danimarka-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (10.09.2013).
- Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, (2011). "Gayrimenkul Değerinin Belirlenmesi ve Kayıt Altına Alınması" Bileşeni, T.C. Bayındırlık Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Taşdelen, A. (2007). "Vergi Alacağı'nın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 56, Sayı: 1, ss. 279-312.
- Tavşancı, A., (2004). "Türkiye'de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", *Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, Haziran, S. 1, ss.1-14.
- Tax Rates, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568&lang=us>, (06.11.2013).
- Tax Rates, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568&lang=us>, (06.11.2013).
- Taxation Aspects of Investing in German Property, <http://www.buyberlin.co.uk/property-tax-issues.php>, (01.04.2014).
- Taxation of Property, http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (10.08.2013).
- Taxation Trends in the European Union, United Kingdom, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/country_tables/uk.pdf, (23.02.2014).
- Tekeli, İ. (1983). "Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye'de Belediyelerin Gelişimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Haziran, C. 16, S. 2, ss. 2-22.
- Teziç, E., (2012). *Anayasa Hukuku (Genel Esaslar)*, Beta Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onbeşinci Bası.
- The Danish Customs and Tax Administration, (2013). Tax Rates, <https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2035568&lang=us>, (06.11.2013).
- The Danish Local Government System, Produced by Local Government Denmark (LGDK), (2009). February,

http://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF, (10.09.2013).

- Tiebout, C. M. (1956). "A Pure Theory Of Local Expenditures", *The Journal of Political Economy*, September, Vol. 64, No. 5, pp. 416-424.
- Timofeev, A. (2014), Land and Property Taxes in Russia, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/Russia.pdf>, (12.03.2014).
- Toksöz F., Özgür A. E., Uluçay Ö., Koç L., Atar G., Akalın N. (2009). *Yerel Yönetim Sistemleri*, TESEV Yayınları, Ağustos.
- Topal, A. K., (2004). "Belediyelerin Özgürlüklerinin Arttırılmasında Vergilendirme Yetkisi: Ülkeler Arası Bir Karşılaştırma", *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18 (4-4), ss. 119- 142.
- Torgler B., Schneider F., Schaltegger C. A. (2009). "Local Autonomy, Taxmorale and The Shadow Economy". *Public Choice*, 144(1-2), ss. 293-321.
- Tortop N./ Aykaç B./Yaman H. / Özer M. A., (1024). *Mahalli İdareler*, Nobel Yayıncılık, Yenilenmiş 3. Basım.
- Tortop, N. (1984). *Mahalli İdareler*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ankara.
- Tortop, N. (1996). *Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Bölüşümü)*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü, Ocak, Birinci Baskı.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Türkiye ve Seçilen Bazı AB Ülkelerinde Belediye Gelir ve Giderleri: Karşılaştırmalı Değerlendirme ve Öneriler, (2011). Türkiye'de Yerel Yönetim Reformu Uygulamasının Devamına Destek Projesi Lar II. Aşama, Temmuz.
- Türkoğlu, İ., (2010). "Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği", <http://www.yerelsiyaset.com/v4/sayfalar.php?goster=ayrinti&id=1187>, (12.08.2014).
- U.S. Census Bureau, State Government Tax Collections by Category: 2013-2008, <http://factfinder2.census.gov/faces/nav/jsf/pages/searchresults.xhtml?refresh=t>, (31.03.2014).
- Uluatam, Ç. Ö., Methibay, Y., (2001). *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- Ulusoy A., Aydemir T. (2009). "Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik: Türkiye ve OECD Ülkelerinin Karşılaştırılmalı Analizi", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (21), ss. 259-287.
- United States Census Bureau, (2013). *State Government Tax Collections by Category: 2013-2008*,

<http://factfinder2.census.gov/faces/nav/jsf/pages/searchresults.xhtml?refresh=t>
(31.03.2014).

Üstün S. (2007). *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara.

Üyümez, M. E.,(Der.), (2012). *Gayrimenkullerde Vergilendirme*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2477, Eskişehir,

Voss, W. (2009). New Market-Value Based Propert Tax in Germany?, *7th FIG Regional Conference Spatial Data Serving People: Land Governance and the Environment-Building the Capacity Hanoi*, http://www.fig.net/pub/vietnam/papers/ts02f/ts02f_voss_3604.pdf, (04.05.2014).

Wolters, J., Enemark, S. (2002). Modelling Real Estate Taxation and Valuation - The Case of Denmark, people.plan.aau.dk/.../Danish%20valuation%20..., (15.03.2014).

www.gib.gov.tr/fileadmin/user.../2007_Degerleme_Oranlari.html, (02.04.2014).

Xu, Y., (2011). *Property Tax Reform in China- Optional Property Tax Proposals and the Effects on Residence Price*, Stockholm, (Hans Lind).

Yalçındağ, S., (1992). “Çağdaş Belediye”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 7-14.

Yayman, D. (2009). *Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi*, E- Yaklaşım.

Yayman, H. (2000). “1980 Sonrası Türkiye’de Özelleştirme Uygulamalarının Gelişimi ve Kamu Yönetimi Üzerine Etkisi”, *Gazi Üniversitesi İİBF. Dergisi*, ss. 135-156.

Yılmaz, H. H., Emil, M. F., Kerimoğlu, B. (2012). *Yerel Yönetimler Maliyesi*, Mali Hizmetler Derneği Yayını, Şubat, Ankara.

ÖZGEÇMİŞ

Taha Emre ÇİFTÇİ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adres	Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Kınıklı/Denizli.
Tel	0537 373 98 33
E-mail	temrec@pau.com
Medeni hali	Bekar
Uyruğu	T.C.
Doğum tarihi	02.12.1985
Doğum yeri	Tokat

EĞİTİM

Doktora	Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Maliye Anabilim Dalı, Mezuniyet yılı: 2014.
Yüksek lisans	Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Bölümü, Mezuniyet yılı: 2009.
Lisans	Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü. Mezuniyet Yılı: 2007.

İŞ DENEYİMİ

2010-2011	Gümüşhane Üniversitesi Kelkit Aydın Doğan Meslek Yüksekokulu, (Öğretim Görevlisi).
2011-2013	Niğde Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, (Arş. Gör.).
2013-2014	Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, (Arş. Gör.).