

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE ULUSLAR ARASI İLİŞKİLER ANABİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI**

**YEREL YÖNETİMLERDE EMLAK VERGİSİ MATRAHININ
TESPİTİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Emine TARİN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Ramazan KURTOĞLU**

İSTANBUL-2013

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE ULUSLAR ARASI İLİŞKİLER ANABİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI**

**YEREL YÖNETİMLERDE EMLAK VERGİSİ MATRAHININ
TESPİTİ, KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Emine TARİN**

**Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Ramazan KURTOĞLU**

İSTANBUL-2013



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Yüksek Lisans Programı Y1112.060232 numaralı öğrencisi **Emine TARİN**'in "Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 23.05.2013 tarih ve 2013/13 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *ayrılık* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *Kabul* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : *17.10.2013*

1)Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ramazan KURTOĞLU

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Güneri AKALIN

3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Derya KULOĞLU

Ramazan Kurtoglu
Guner Akalin
Derya Kuloğlu

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

ÖZET

Bu araştırma, emlak vergisine konu taşınmaz değerinin başka bir ifade ile emlak vergisi matrahının tespiti, karşılaşılan sorunların neler olduğunun belirlenmesi ve bu çerçevede vergisel amaçlı taşınmaz değerlendirilmesi sürecinde yaşanan temel sorunlar ve bu sorunların çözüm yollarının araştırılması amaçlanmıştır.

Araştırma, belge tarama modeline göre yürütülmüştür. 01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devredilen özellikle 2002 yılında emlak vergisi mevzuatında, vergilendirme sistemine ilişkin temel bir yaklaşım değişikliği yapılarak, vergilendirme sürecinin ana sorumluluğu belediyelere yüklenmiş ve bu sorumluluk çerçevesinde emlak vergisinin uygulamada en önemli sorunu değerlendirme, başka bir ifadeyle taşınmazın vergiye tabi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur. İşte emlak vergisinin gerçek değerler üzerinden hesaplanabilmesi ve toplanabilmesi açısından emlak vergisinde neyin matrah olarak seçileceği ve hangi matrah tespit yönteminin uygulanacağı konuları geçmişte olduğu gibi günümüzde de ön plana çıkmıştır. Araştırmada literatür bu açıdan incelenmiştir.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde verginin hukuksal temeline, verginin gelişimine, servet üzerinden alınan vergilere, anayasa ve kanunda vergi hükümlerine değinilmiştir. İkinci bölümde, emlak vergisinin teorik temeline, özelliklerine ve önemine yer verilmiştir. Geçmişten günümüze emlak vergisi uygulamalarına, Cumhuriyet dönemindeki uygulama ve değişikliklere, beyan usulüne, asgari beyan usulüne, son değişiklikteki değer tespit yöntemine değinilmiştir. Üçüncü bölümde emlak vergisinin özelliklerine, değer ve değer tespitine ilişkin yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk olarak değer ve değerlendirme kavramları ile birlikte taşınmaz değerlendirilmesi kavramı açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde Belediyelerin kuruluş esasları ve çalışmalarına ilişkin bilgiler ile bazı yabancı ülkelerde emlak vergisinin yapısı ve gelişimine değinilmiştir. Beşinci bölümde emlak vergisinde değer tespitine ilişkin sonuç tartışma ve önerilere yer verilmiştir. Araştırmanın sonuçları vergi sistemi ve emlak vergisi ile ilgili sonuçlar, emlak vergisinin toplanmasıyla ilgili sonuçlar, gayrimenkul değerlemesiyle ilgili sonuçlar, uygulanan sistemlerle ilgili sonuçlar olarak farklı başlıklarda ele alınmıştır. Bu bölüm özellikle çalışmanın literatür kısmıyla ilişkilendirilmiştir. Çalışmada yer alan bu öneriler mevzuata ilişkin ve idareye ilişkin öneriler ile mükelleflerin emlak vergisine gönüllü katılımını artıracak öneriler olmak üzere ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler; Emlak Vergisi, Değer Tespiti, Belediyeler, Vergi, Bina ve Arsa Vergisi

ABSTRACT

This research aims at identification of the immovable property value subject to property tax or in other words property tax assessment, identification of the problems encountered and in this framework, investigation of the general problems and solutions to these problems in the process of immovable property valuation for taxation purposes.

The research has been conducted according to the document review model. Particularly in 2002, the property tax legislation that was transferred to municipalities since January 1st, 1986 has brought a fundamental change of approach in the taxation system and the main responsibility of the taxation was put on municipalities, and the most significant problem in the implementation of the property tax within the context of this responsibility became the assessment, or put differently, the identification of the worth of the immovable to be hold ratable. Thus, in order to ensure the calculation and collection of the property tax based on real values, the issues of what property tax assessment in the property tax would be and what the method to identify property tax assessment would be emerge as important today, as they had been in the past. The literature has been reviewed in this perspective.

The study is composed of five parts. The first part refers to the legal foundations of tax, the development of tax, the taxes collected on fortune, the tax provisions in the law and the constitutional law. The second part reviews the theoretical bases, specifications and importance of property tax. It includes different property tax implementations from past to this day, the implementations and changes in the Republican era, the declaration procedure, the minimum declaration procedure, the identification method of the value in the last change. The third part discusses the characteristics of property tax, the problems encountered related to value and valuation. In this respect, firstly, the concepts of value, valuation and land valuation are

explained. The fourth part refers to information regarding establishment principles and works of municipalities and the structure and development of the tax property in certain foreign countries. The fifth part discusses the results of the property tax valuation and recommendations. The conclusions of the research are grouped in different headings such as the conclusions related to taxation system and property tax, conclusions related to the collection of property tax, conclusions related to property tax assessment, conclusions related to the system implemented. These recommendations stated in the study are grouped as those related to legislation and management and those that can increase the voluntary participation of the obligants to property tax.

Key Words; Property Tax, Valuation, Municipalities, Tax, House Tax and Land Tax

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET	V
İÇİNDEKİLER	IX
KISALTMALAR LİSTESİ	XIII
GİRİŞ	1
BÖLÜM I	5
VERGİ HUKUKU	5
1.1.VERGİNİN GELİŞİMİ	8
1.1.1.1.İstifade Teorisi	8
1.1.1.2.İktidar Teorisi	9
1.1.2..Uygulamada Verginin Gelişimi	9
1.2.SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	10
1.3.Verginin Hukuki Kaynakları	11
1.3.1.Anayasa	11
1.3.2.Uluslararası Anlaşmalar	14
1.3.3.Kanunlar	15
1.3.4.Kanun Hükmünde Kararnameler	18
1.3.5.Bakanlar Kurulu Kararı	19
2.BÖLÜM	20
EMLAK VERGİSİ	20
2.1.Gayrimenkul	25
2.2.GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE EMLAK VERGİSİ	28
2.3.EMLAK VERGİSİNİN MAHİYETİ ÖNEMİ	30
2.4.TÜRKİYE'DE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE EMLAK VERGİSİ	32
2.4.1.Osmanlı'da Emlak Vergisi	32
2.4.1.1.Tahrir Usulü	35
2.4.2.Tanzimat Dönemindeki Vergilerin Çeşitleri, Tarhı Ve Tahsili	37
2.4.3.Cumhuriyet Sonrası Dönem	41
2.4.3.1.1931 Deki Yasa Değişikliği	43
2.4.3.2.1972 Yılı Değişikliği	46
2.4.3.2.1.Bina ve Arazi Vergilerinin Emlak Vergisi Adı Altında Toplanması	47
2.4.3.2.2.Bina ve Arazilerde Değerleme Ölçülerinin Birleştirilmesi	47
2.4.3.3.Genel Tahrir Usulü Yerine Beyan Esasına Geçilmesi	47
2.4.3.4.Vergi Tarh ve Tahsilinin Maliye Bakanlığı Teşkilatına Bırakılması	48

2.4.3.5.Beyan Yöntemi	48
2.4.3.5.1.Beyan Sisteminin Aksaklıkları	50
2.4.3.6.Asgari Beyan Sistemi	51
2.4.3.7.Emlak Vergisinin Tahsilinin Belediyelere Bırakılması	53
2.4.3.8.4751 Sayılı Kanunun Getirdikleri	55
3.BÖLÜM	57
EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ VE TAŞINMAZ DEĞERLEMESİ	57
3.1. EMLAK VERGİSİ (ARSA ARAZİ ve BİNA VERGİSİ) MATRAH TESPİTİ	60
3.1.1. EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ	74
3.1.2.BİNA VERGİSİ	75
3.1.2.1.Verginin Konusu	76
3.1.2.2.Verginin Mükellefi	77
3.1.2.3.Muafiyet Hükümleri	79
3.1.2.4.Sürekli Muaflıklar	79
3.1.2.5.Geçici Muaflıklar	81
3.1.2.6.Verginin Oranı	84
3.1.2.7.Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi	85
3.1.2.8.Verginin Tarh ve Tahakkuku	85
3.2.ARAZİ VERGİSİ	87
3.2.1.Verginin Konusu	87
3.2.2.Verginin Mükellefi	88
3.2.3.Muafiyet ve İstisnalar	88
3.2.4.Sürekli Muaflıklar	88
3.2.5.Geçici Muaflıklar	90
3.2.6.Arazi Vergisinde İstisna	91
3.2.7.Verginin Matrahı	92
3.2.8.Vergi Oranı	94
3.2.9.Ayırma İlkesi	95
3.2.10.Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi	95
3.2.11.Verginin Tarh ve Tahakkuku	96
3.3.BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNE İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER	97
3.3.1.Bildirim Verme ve Süresi	97
3.3.2.Yeni İnşa Edilen Binalar Nedeniyle Bildirim	98
3.3.3.Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Doğması Halinde Bildirim	98
3.3.4.Elbirliği Mülkiyetinde ve Paylı Mülkiyette Bildirim	99

3.3.5.Bildirim Verileceği Yer ve Bildirimde Bulunmamanın Sonucu	100
3.3.6.Ödeme Süresi	101
3.3.7.Emlak Vergisinde Zaman Aşımı	102
3.4.VERGİ KAÇAKÇILIĞI	103
3.5.EMLAK VERGİSİNİN KULLANIMI	105
3.6. TAŞINMAZ DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME YÖNTEMLERİ:	106
3.6.1 Taşınmaz Değerlemesi:	106
3.6.1.1. Pazar Değerli Esaslı Değerleme	109
3.6.1.1.1. Pazar (Piyasa) Değeri	109
3.6.1.1.2. Pazar Değeri Dışındaki Değerleme Esasları	109
3.6.1.1.3. TAPU DEĞERİ	109
3.6.2 Değerleme Yöntemleri:	110
3.6.2.1 Piyasa Yöntemi (Emsal Karşılaştırma Yöntemi)	110
3.6.2.2 Gelir Yaklaşımı Yöntemi	111
3.6.2.2 Maliyet Yaklaşımı	112
4.BÖLÜM	114
BELEDİYELERİN KURULUŞ ESASLARI	114
4.1.Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenleri	115
4.2.Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Yerel Yönetimler	117
4.3.Yerel Yönetimlerin Özellikleri	118
4.4.Belediye Kavramı ve Tanımı	120
4.5.Belediyelerde Vergi Yönetimi	120
4.6.Belediye Gelirleri	126
4.7.Belediyelerin Özkaynak Gelirleri	128
4.7.1.Vergi Gelirleri	128
4.7.2.Belediye Harçları	134
4.7.3.Çeşitli Harçlar	137
4.7.4.Harcamalara Katılım Payları	138
4.7.5.Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar	139
4.7.6.Genel ve Özel Bütçeli İdarelerden Yapılacak Ödemeler	141
4.7.7.Borçlanma Yoluyla Sağlanan Gelirler	142
4.7.8.Yardımcı Gelirler	143
4.8.YURT DIŞINDA EMLAK VERGİSİ	143
4.8.1.ABD'de Emlak Vergisi	145
4.8.2.Avrupa Birliğine Üye Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi	145
4.8.3.Uluslararası Anlaşmalar	146

5.BÖLÜM	147
SONUÇ VE ÖNERİLER	147
5.1.Vergi Sistemi ve Emlak Vergisi İle İlgili Sonuçlar	147
5.2.Vergilerin Toplanması İle İlgili Sonuçlar	149
5.3.Gayrimenkul Değerlemesi İle İlgili Sorunlar	151
5.4.Uygulanan Sistemlerle İlgili Sonuçlar	155
5.5.Öneriler	158
KAYNAKÇA	161

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DUD	: Değerleme Uzmanları Derneği
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
FIG	: Uluslararası Kadastrocular Birliği
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IVSC	: Uluslararası Değerleme Standartları Komitesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Her toplumun temel amaçlarından sayılabilecek ekonomik büyüme, adil bir gelir dağılımı ve kaynakların etkin kullanımı ancak sistemli bir vergi politikasıyla mümkündür. Vergi politikası devlete gelir sağlamanın yanı sıra sosyal, politik ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi yönünde de uygulanmaktadır.

Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden iktisadi güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu olarak kamuya aktardığı ekonomik birim ya da değerlerdir ki hukuk sistemi içinde yer almak zorundadır. Gayrimenkullerin vergilendirilmesi her şeyden önce bir vergi hukuku sorunudur. Vergi kaynaklarından en önemlisi servet vergileridir. Servet vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir ögesini oluşturur. Servet vergilerinden biri olan emlak vergisi yönetimi çoğunlukla yerel idarelere bırakılmış en eski ve en yaygın vergilendirme biçimlerinden biridir. Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazlardan alınmaktadır. Bu alınan vergi vergiye konu olan taşınmazın değerine göre belirlenmektedir.

Eski ve alışılmış bir vergi olmasının yanı sıra vergi konusunu gizlemenin zorluğu nedeniyle uygulamasının nispeten kolay olması emlak vergisini cazip kılmakta ve belediyelerin önemli bir gelir kalemini oluşturmaktadır. Ancak sorun taşınmazların değerlemesinde yaşanmaktadır. Kentleşme sürecinin hızlanması arazilerin azalarak binaların artmasına neden olurken bu gelişmeler emlak vergisine konu taşınmazların değerlerini sürekli artırmaktadır. Özellikle hızlı şehirleşme ile birlikte taşınmaz değerlerinde sürekli artışlar yaşanmakta fakat vergi değerlendirme yöntemleri aynı hızda değişmemektedir. Dolayısıyla yaşanan bu değer artışları aynı oranda emlak vergisine yansımamaktadır. Mevcut yasalarla tespit edilen

taşınmaz değerlerinin piyasa değerlerinden farklılık göstermesi değerlendirme işlemlerinin daha sağlıklı bir sisteme kavuşturulması gerçeği ülke ekonomisi açısından kaçınılmaz hale gelmiştir.

Diğer yandan ülkemizde hemen her şehirde kaçak yapılaşmanın var olması, ülkemizin deprem ülkesi olması gerçeği çok farklı alanlarda yasal düzenlemelere konu olan gayrimenkuller konusunda belediyelerin çok daha hassas ve dikkatli olmalarını gerekli kılmaktadır. Nesnelerin fiyatları ekonomik değerlendirmelerle kolayca tespit edilebilirken, taşınmazın değerinin kolayca tespit edilemeyeceği açıktır. Bir taşınmazın değerli olması, kişisel kullanımın taşınmaza verdiği önemle ölçülür ve bu önemin şiddeti oranında değerlidir. Bu nedenle herkes için geçerli olabilecek bir değerlendirme sistemine ihtiyaç vardır. Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin incelemelerine karşı gizlemek istemektedir. Emlak vergisinde de, diğer vergilerde olduğu gibi, vergi borcunun idare tarafından hesaplanabilmesi için bir matrahtan yararlanılması ise zorunludur. Söz konusu verginin bu bağlamda tarh ve tahakkuk şekli farklıdır. Bu farklılığın özellikleri kavranmadan yapılan değerlendirmeler uygulamada yanılgılara ve tartışmalara neden olabilmektedir.

Ülkemizdeki mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde taşınmazlara ilişkin değerlerin tespitinde yaşanan sorunlar hem taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltmakta hem de vergilemede adaleti bozucu etki yapmaktadır. Mevcut yasal düzenlemelerle tespit edilen vergiye konu taşınmaz değerlerinin piyasa koşullarındaki değerlerden büyük farklılıklar göstermesi nedeniyle bu araştırmada emlak vergisinde değer tespit aşamasında yaşanan bu sorunların tespiti ve bu sorunların çözümüne ilişkin öneriler sunulması hedeflenmiştir. Özellikle taşınmaz değerlemesi alanında kurumsal yapıyı henüz oluşturmaya çalışan Türkiye’de hem idare hem de mükellef açısından yaşanan bu sorunların belirlenmesi ve bu sorunların

çözümüne ilişkin önerilerin ortaya konması araştırmanın temel düşüncesidir.

Bu araştırma, emlak vergisine konu taşınmaz değerinin başka bir ifade ile vergi matrahının tespiti, karşılaşılan sorunların neler olduğunun belirlenmesi ve bu çerçevede vergisel amaçlı taşınmaz değerlendirilmesi sürecinde yaşanan temel sorunlar ve bu sorunların çözüm yollarının araştırılması amaçlanmıştır.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde aynı zamanda bir ödev olan verginin hukuksal temeline, verginin gelişimine, servet üzerinden alınan vergilere, anayasa ve kanunda vergi hükümlerine değinilmiştir.

İkinci bölümde ise, emlak vergisinin teorik temeline, özelliklerine ve önemine yer verilmiştir. Geçmişten günümüze emlak vergisi uygulamalarına, Osmanlı'da emlak vergi uygulamasına ve vergi toplamadaki tahrir usulüne, Tanzimat'taki köklü değişikliklere, Cumhuriyet dönemindeki uygulama ve değişikliklere, beyan usulüne, asgari beyan usulüne, son değişiklikteki değer tespit yöntemine değinilmiştir.

Üçüncü bölümde emlak vergisinin özelliklerine emlak vergisi kanunundaki bina ve arsa vergi alım usulü, tapu değeri, piyasa değeri, gayrimenkul değerlendirilmesi, vergi oranı vergi tarh ve tahsiline değinilmiştir. Emlak vergisinde değer ve değer tespitine ilişkin yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk olarak değer ve değerlendirme kavramları ile birlikte taşınmaz değerlendirilmesi kavramı açıklanmıştır. Daha sonra emlak vergisinde değer tespitine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde yerel yönetimlerin en önemli finansman kaynaklarından birisinin emlak vergisi olması emlak vergisinin, her kentin belediyeleri eliyle toplandığı ve toplanan emlak vergilerinin o kentin

paydaşlarına doğrudan hizmet olarak geri döndüğü, bu çerçevede emlak vergilerinin adalet, tarafsızlık, ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, hukuka uygun olarak toplanması gereğinden yola çıkarak Belediyelerin kuruluş esasları ve çalışmalarına ilişkin bilgiler ile bazı yabancı ülkelerde emlak vergisinin yapısı ve gelişimine değinilmiştir.

Beşinci bölümde emlak vergisinde değer tespitine ilişkin sonuç tartışma ve önerilere yer verilmiştir. Araştırmanın sonuçları vergi sistemi ve emlak vergisi ile ilgili sonuçlar, emlak vergisinin toplanmasıyla ilgili sonuçlar, gayrimenkul değerlemesiyle ilgili sonuçlar, uygulanan sistemlerle ilgili sonuçlar olarak farklı başlıklarda ele alınmıştır. Bu bölüm özellikle çalışmanın literatür kısmıyla ilişkilendirilmiştir. Çalışmada yer alan bu öneriler mevzuata ilişkin ve idareye ilişkin öneriler ile mükelleflerin emlak vergisine gönüllü katılımını artıracabilecek öneriler olmak üzere ele alınmıştır.

01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devredilen özellikle 2002 yılında emlak vergisi mevzuatında, vergilendirme sistemine ilişkin temel bir yaklaşım değişikliği yapılarak, vergilendirme sürecinin ana sorumluluğu belediyelere yüklenmiş ve bu sorumluluk çerçevesinde emlak vergisinin uygulamada en önemli sorunu değerlendirme, başka bir ifadeyle taşınmazın vergiye tabi tutulacak kıymetinin belirlenmesi olmuştur. İşte emlak vergisinin gerçek değerler üzerinden hesaplanabilmesi ve toplanabilmesi açısından emlak vergisinde neyin matrah olarak seçileceği ve hangi matrah tespit yönteminin uygulanacağı konuları geçmişte olduğu gibi günümüzde de ön plana çıkmıştır. Araştırmada literatür bu açıdan incelenecektir.

I. BÖLÜM

VERGİ HUKUKU

Toplum hayatında, hukuk düzeninin kişilere tanıdığı ve kanunların koruduğu çeşitli haklar ve bu hakların sağladığı yetkiler ile sıkça karşılaşmaktadır. Kişilerin, mal varlığı kapsamında sayılan ve konusu eşya olan mülkiyet hakkı bu haklardandır. Gayrimenkuller de mülkiyet hakkının konularından biridir. Gayrimenkul konusu mali ve hukuki boyutlarıyla toplumda oldukça geniş bir kesimi ilgilendirmektedir.¹ Ekonomik büyüme, adil bir gelir dağılımı ve kaynakların etkin kullanımı gelişmiş ve gelişmekte olan toplumların ulaşmayı arzuladıkları temel amaçlardır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde devletlerin uyguladıkları en önemli politikalardan biri de vergi politikasıdır. Vergi politikası devlete gelir sağlamanın yanı sıra sosyal, politik ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi yönünde de uygulanmaktadır. Söz konusu vergi politikalarının bir aracı da servetin vergilendirilmesi, bir başka ifade ile servet vergileridir. Servet vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir ögesini oluşturur.²

Ekonomik kalkınma faaliyeti hem evrensel hem de milli bir mahiyet taşır. İçte ve dışta önemli politik ve sosyal etkilere sahiptir. Öyle ki milletler hatta politik ekonomik sistemler arasında bir yarışma konusunu teşkil eder. Kalkınmanın ve onu sağlayan tasarruf, yatırım, sanayileşme, vergileme, şehirleşme, krediler, iç ve dış borç, büyüme ve istihdam gibi faaliyetler alanlarıyla onların alt kollarının bu suretle, hem milletler arası, hem kendi milli tarihi, içinde mukayese edilmesi gelecek planlamasında yol göstericidir. Ekonomi politikaların sürdürülmesinde, değiştirilmesinde ve uygulanmasında

¹ M. Erkan, Üyümez, Gayrimenkullerde Vergilendirme Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2477 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1448, 2012, s.1.

² Fethi Hepar, **Türkiye’de Servetin Vergilendirilmesi**, Eskişehir: EİTİA Yayın No:246/66, 1982, s.1.

önemli bir değer taşır.³

Bilindiği gibi vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak, tek yanlı ve zorla aldığı ekonomik değerlerdir. Devlet kamu harcamalarını karşılamak üzere vergi alırken, verginin konusunu çok çeşitli şeyler oluşturabilir. Buradaki “şey” sözcüğü mal ya da hizmetlerin yanı sıra hukuki ya da iktisadi bir işlemi, bir fiili, bir geliri veya bir sermaye unsurunu ifade eder. Yani vergi bu şeyler üzerinden alınmaktadır. Gayrimenkul ile verginin yolu işte tam bu noktada, daha doğrusu her yerde kesişmektedir. Gayrimenkulün herhangi bir şekilde dâhil olduğu iktisadi ve hukuki tüm ilişkilerde mali yükümlülükler ortaya çıkabilmektedir. Gayrimenkullere ilişkin birçok hukuki düzenleme bulunmakla birlikte, bu düzenlemelerin çeşitli yasalarda dağınık bir şekilde yer aldığı ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu söylenebilir.⁴

Gayrimenkullerin vergilendirilmesi her şeyden önce bir vergi hukuku sorunudur.⁵ Vergi, devletin kamu giderlerini karşılamak için toplumu oluşturan gerçek ve tüzel kişilerden iktisadi güçlerine göre karşılıksız ve zorunlu olarak kamuya aktardığı ekonomik birim ya da değerlerdir.⁶

Vergi hukuku, “vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğmasına ve ortadan kalkmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünüdür”. Bir başka ifadeyle vergi hukuku, “vergi ilişkisinden doğan hak ve ödevler ile bu ödevlere uygun hareket edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olan ceza ve uyuşmazlık konularını inceleyen” bir kamu hukuku dalıdır. Vergi hukuku kavramı, kapsam açısından geniş anlamda ele alındığında devletin kamu gücüne dayanarak elde ettiği tüm kamu gelirlerini yani vergiye ilave olarak resim, harç ve şerefiye gibi diğer gelirleri de içerir. Dar anlamda vergi hukuku

³ Ramazan, Kurtoğlu, Türkiye Ekonomisi, (1838-2010) Mali Bağımlılık, Büyüme, Krizler, ve siyasi sonuçları, Ankara, Sinemis Yayınları, 2012, s. iii.

⁴ Üyümez, a.g.e., s.1.

⁵ Üyümez, a.g.e.,s.iii.

⁶ Osman, Pehlivan, Kamu Mâliyesi, Derya kitapevi, Trabzon, 1998, s. 111.

ise sadece vergilere ilişkin kuralları kapsamına alır. Bu kapsamda temel kavram olarak beliren vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla, doğrudan bir karşılığı olmaksızın kanunla belirtilen kurallara göre ve kamu gücü kullanılarak kişilerden tahsil edilen kamu geliri olarak tanımlanır. Kamu gelirleri içinde en büyük ve önemli kısmı vergiler oluşturmaktadır.⁷ Vergide iki taraf bulunmaktadır. Bir tarafta vergiyi alan devlet, diğer tarafta vergi yükümlüsü birey ve kurumlar yer almaktadır. Vergiyi düzenleyen hukuk kuralları bir başka deyişle kişilerle devlet arasında vergi ilişkisinden doğan vergi ödevinin niteliği doğması, ve tahsili gibi hususları düzenleyen kuralların bütünü, vergi hukuku olarak adlandırılmaktadır.⁸

Vergi hukukunun bölümlenmesine ilişkin çeşitli ayrımlar yapılmaktadır. Bunlardan ilki, genel vergi hukuku ve özel vergi hukuku ayrımıdır. Vergi hukukunun tümüne ilişkin ve bütün vergiler için uygulanacak temel kurallar, vergi borcu ve vergi ilişkisinin hukuki niteliği, doğumundan sona ermesine kadar vergilendirme süreci, çıkabilecek vergi uyuşmazlıkları ve bunların çözüm yolları genel vergi hukuku kapsamında ele alınır. Özel vergi hukuku ise vergi sistemini oluşturan tüm vergileri ve bunların hukuki dayanağı olan ilgili kanunları birer birer inceleme konusu yapar. İkinci ayırım maddi ve şekli vergi hukuku ayrımıdır. Maddi vergi hukuku, vergi borcunun doğumundan sona ermesine kadar olan süreci ve bunun içeriğine ilişkin kuralları ortaya koyar. Maddi hukukun belirlediği vergi ilişkisinde hakların ve yükümlülüklerin nasıl ve ne surette gerçekleştirileceğine dair yöneme, usule ilişkin kuralları ise şekli vergi hukuku düzenler. Bir kişinin herhangi bir verginin mükellefi olup olmadığına, vergi alacağına ne zaman doğmuş sayılacağına ilişkin kurallar maddi vergi hukuku kapsamında, vergilerin nasıl tahsil edileceğine, çıkan uyuşmazlıkların idari ya da yargısal aşamada nasıl çözüleceğine ilişkin kurallar şekli vergi hukukunun kapsamında değerlendirilebilir. Üçüncü

⁷ Üyümez, a.g.e.,s.3.

⁸ Bilal, Can, Zübeyr Bülbül, Veysel, Dağışan, Emlak Vergisi Kanunu İstanbul, Şifre Yayınları, 2012,,s.1.

ayrımnda vergi hukuku, konularına göre tasnif edilerek vergi usul hukuku, vergi ceza hukuku, vergi yargılama hukuku, vergi icra hukuku, uluslararası vergi hukuku gibi alt dallara ayrılır.⁹

1.1. VERGİNİN GELİŞİMİ

Modern devletlerde, devlet gücünü elinde bulunduran kişilerin istek ve arzularına göre vergi alınmaması, vergilerin hukuki bir esasa dayandırılması, bir başka ifadeyle kanunla alınması esastır. Bu aynı zamanda hukuk devleti olmanın gereğidir.¹⁰ Verginin tarihsel gelişimi, vergi teorilerinde ve tarih çağlarında olmak üzere iki şekilde belirtilebilir.

1.1. VERGİNİN GELİŞİMİ

Vergi teorileri devletin vergiyi kimlerden ne kadar, nasıl ve niçin alacağını açıklamaya çalışan bilimsel disiplinlerdir¹¹

1.1.1.1. İstifade Teorisi

Bu teorinin üzerine kurulduğu temel düşünceye göre devletle vatandaşlar arasında karşılıklı bir istifade ya da yararlanma söz konusudur. 18.yy. da hakim olan bu teoriye göre devletin görevi kişilerin mal ve canını korumak, kişilerin görevi ise devletin yaptığı hizmetlere karşılık, devlete vergi vermektir. Kişilerin elde ettiği yarar mal ve canlarının korunmasıdır. Teoriye göre kişilerin ödediği vergiler ise elde ettikleri istifade karşılığıdır. Bu istifade de devlet faaliyetlerinden sağlanır. Burada korunan mal ve can ile vergi arasında doğru bir orantı söz konusudur.¹²

⁹ Üyümez, a.g.e.,s.3.

¹⁰ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.1.

¹¹ Aytaç, Eker, **Kamu Mâliyesi**, Anadolu mat. İzmir, 1997, s. 125-126

¹² N. Falay, **Büyük Ekonomi Ansiklopedisi**, Vergi Teorileri, Sabah Yay, s.676

1.1.1.2. İktidar Teorisi

İktidar teorisine göre kişilerin vergi vermesiyle kamu hizmetlerinden istifade etmesi arasında doğrudan hiçbir bağ yoktur. Kişiler, kamu harcamalarına, kamu hizmetlerinden, istifade etmekten bağımsız olarak katılmak zorundadır. Ancak kişilerin kamu harcamalarına katılması iktisadi güçleri oranında olmalıdır. Kişilerin iktisadi gücünü ise kişinin geliri, serveti ve harcaması belirler. İktidar teorisine göre devlet kendi vatandaşlarına vergi koyma hakkına sahiptir. Vatandaşların devlete karşı vergi ödevleri vardır. Durum böyle olunca vergilerin vatandaşlar arasında nasıl dağıtılacağı konusu gündeme gelmektedir. Devlet egemenlik gücüne dayanarak vergi koyduğuna göre aynı zamanda vergi adaletini de sağlamalıdır. Vergi yükümlüleri, kamu harcamalarına, iktisadi gücüne göre katılırsa vergi yükü toplum için en az fedakarlıkla yerine getirilmiş olur.¹³

1.1.2. Uygulamada Verginin Gelişimi

Vergi insanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahiptir. Henüz devlet haline gelmeden önce, insanların, kabile reisi, aşiret reisi, derebeyi gibi yöneticilere yaptıkları gönüllü yardımlar veya bağışlar verginin ilk şekilleri olarak kabul edilebilir.¹⁴ Her ne kadar vergini temelinde gönüllü veya rızaya dayanan ilişki varsa da toplumun siyasal güç haline gelmesi ile bu durum değişmiştir. İnsanlar siyasi topluluk haline gelmeye başladıkları andan itibaren kamusal nitelikteki hizmetlerin görülmesi için kendilerini vergi vermekle yükümlü bulmuşlardır.¹⁵

¹³ Ö.F. Batirel, **Vergilemede İktidar Teorisi, Ekonomi Ansiklopedisi**, Paymaş Yay, 3.cilt, İstanbul, 1984, s. 1369

¹⁴ Akif, Erginay, **Kamu Mâliyesi**, Savaş Yay, Ankara, 1990 , s.30-31

¹⁵ Salih, Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul , 1989, s.1

1.2. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Servet üzerinden alınan vergiler farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu vergiler, verginin genel ve sürekli olması ile servet ya da servetin el değiştirmesi üzerinden alınmasına dayandırılmaktadır. Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler gelir üzerinden alınan vergilere göre daha fazla çeşitlilik göstermektedir. Bu bağlamda servet vergilerini kapsamaları açısından iki gruba ayırmak mümkündür. Bazı vergiler kişilerin servetlerinin tümü üzerinden alınırken (genel servet vergisi) bazı vergiler ise belirli servet unsurları üzerinden (kısmi servet vergileri) alınmaktadır. Servetin tamamını değil de belirli servet unsurlarını içeren vergileri kendi içinde gayrimenkul servet unsurları ve menkul servet unsurları olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.¹⁶

Servet vergileri, vergi konusunu oluşturan servet unsurlarının kapsamının genişliğine göre "genel servet vergileri" ve "özel servet vergileri" olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Genel servet vergileri kişilerin tüm servetini vergilemeyi amaçlarken özel servet vergileri sadece belli servet unsurlarını vergilemeyi amaçlamaktadır. Özel servet vergileri içerisinde yer alan emlak vergisi bina, arsa, arazi gibi gayrimenkulleri vergilemeyi amaçlamaktadır.¹⁷

Servet üzerinden alınan vergiler değişik biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu vergiler, verginin genelliği ve sürekliliği ile verginin servet veya servet transferi üzerinden alınmasına dayandırılmaktadır. Servet üzerinden alınan vergiler grubunda gelir üzerinden alınan vergiler grubuna göre daha fazla çeşitlilik bulunmaktadır.

¹⁶ Üyümez, a.g.e., s.124.

¹⁷ Pehlivan, a.g.e. s. 134.

Uygulamadaki ayrıntılardan kaynaklanan farklılıkların yanı sıra servet vergilerini kapsamaları açısından iki büyük gruba ayırmak mümkündür. Bazı vergiler kişilerin servetlerinin tümü üzerinden alınırken (genel servet vergileri) bazıları ise yalnızca belli servet unsurları üzerinden (kısmi servet vergileri) alınmaktadır. Servetin tümünü değil belli servet unsurlarını hedef alan vergileri de analiz kolaylığı açısından kendi içerisinde taşınmaz servet unsurları ve taşınır servet unsurları olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.¹⁸

Genel olarak Türk vergi hukukunda servet kavramı hukuki tanıma dayandırılmaktadır. Buna göre servet yukarıda da belirtildiği üzere bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir zamanda sahip olduğu para ile ifade edilen bütün iktisadi değerlerin toplamı olarak tanımlanır. Vergi hukukunda bu tanım genişletilebilmekte ya da daraltılabilmektedir.¹⁹

1.3. Verginin Hukuki Kaynakları

Vergi hukukunun kaynakları normlar hiyerarşisindeki önem derecesine göre emlak vergisi bakımından ele alınarak incelenecektir. Emlak vergisi bakımından en önemli kaynak Anayasadır. Anayasa çerçevesinde uluslararası sözleşmeler, kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler diğer önemli kaynaklardır.²⁰

1.3.1. Anayasa

1982 Anayasası'nın çok sayıda hükmü doğrudan ya da dolaylı olarak vergi hukukunu ilgilendirir. Doğrudan düzenleme getiren ve aynı zamanda temel vergileme ilkelerini de içeren bu anayasal hükümlerin belli başlılarını ele alalım. Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu belirten 2. maddeyle

¹⁸ Özhan, Uluatam, Kamu Maliyesi (4. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1991), s.284.

¹⁹ Turhan, a.g.e. s. 170.

²⁰ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.19.

devlete, vergi yükünü, vatandaşlar arasında adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtma görevi yüklenir.²¹

10.maddede getirilen herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit sayılacağını, devlet organlarının ve idari makamların bütün işlemlerinde bu ilkeye uygun olarak hareket etmesi zorunluluğunu düzenleyen kanun önünde eşitlik ilkesi, aynı şekilde vergi açısından da geçerlidir. Ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesi, vergide genellik ilkesi olarak ifade edilir. Vergilere yine kanunlarla getirilen muaflık ve istisnalar, bu ilkenin geçerliliğini ortadan kaldırmaz.

Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. madde, vergi hakkında doğrudan düzenleme getiren temel maddedir. Bu hükme göre:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”²²

Yasa koyucu, vergi resim harç ve benzeri mali yükümlülükler ile ilgili düzenlemeleri, yükümlülerin mali gücüne göre belirlemek, vergi yükümlüsü de mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasa mali gücün ne olduğu ile ilgili bir açılım içermemekle birlikte nicelikle ilgili bir değer alanı çizer, çünkü vergilerle kamu giderleri karşılanır. Mali güç, kişi/kurum, zaman ve mekâna göre değişebilen bir kavramdır. O halde Anayasa, mali güç/bir değişken/bir ölçüt vermektedir. Bu ölçüt vergi yükümlüsüne bağlı olması

²¹ Üyümez, a.g.e., s.4.

²² Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.20.

nedeniyle de özneldir.²³

Hükümde vergilemenin temel amaçları ve ilkeleri açıkça belirtilmiştir. Vergilemenin mali amacı ilk fıkrada, sosyal ve ekonomik amacı ise ikinci fıkrada ortaya konulmuştur. Vergilemenin temel amacı olarak kabul edilen mali amaç, aynı zamanda karşılıklılık ilkesini de hatırlatmaktadır. Buna göre vergi, kamu giderlerinin karşılanması amacıyla alınır ve bir kamu hizmetinin karşılığı olarak tahsil edilemez. Maddede düzenlenen verginin mali güce göre alınması ilkesi, günümüzde kamu maliyesinde mali gücün göstergeleri kabul edilen gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmasını ifade etmektedir. Mali güç, ödeme gücünün varlığı için esas olup verginin mali gücü temsil eden bu göstergelere dayanarak alınması gerekir. Sosyal bir hukuk devletinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması şarttır. Mali gücün doğru şekilde ortaya çıkarılması ve mükelleflerin ödeme güçlerine göre farklı vergileme rejimlerine tabi tutulması vergi adaletini sağlamaya yardımcı olur. Gelirler açısından artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi uygulamaları, harcamalarda lüks tüketimin daha fazla vergilendirilmesi, çeşitli istisnaların ve muafiyetlerin uygulanması bu adaleti sağlamada kullanılan araçlara örnek olarak gösterilebilir. Üçüncü fıkrada vergilemenin en temel ilkesi olan kanunilik ilkesi düzenlenmiştir. Bu ilke gereğince verginin temel unsurları (mükellef, konu, vergiyi doğuran olay, matrah ve oran, muafık ve istisnalar...) kanunla belirlenmeli, değıştirilmeli ya da kaldırılmalıdır. Böylelikle vergi idaresi, yeni vergiler koymak, vergi yükünü dilediğince arttırmak gibi keyfi ve sınırsız düzenlemeler yapamaz, idare karşısında zayıf konumda olan vergi mükellefinin hukuki güvenliğı korunmuş olur. Son fıkrada kanunilik ilkesinin bir istisnası olarak Bakanlar Kuruluna, belirtilen konularla sınırlı olmak kaydıyla değışiklik yapma yetkisi verilmiştir. Yetkinin verilme amacı, günün şartları ve ihtiyaçlar bir değışikliğı

²³ Tamer, Budak, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt:Mali Güç, Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2006, s.11.

gerektirdiğinde kanun yapma sürecinin zahmetlerine katlanmadan süratli ve kolay bir şekilde bunu gerçekleştirmektir.²⁴

Servet kavramının içeriği hukuki anlamda mülkiyetin yanı sıra mülkiyet konusu olmasa da iktisadi anlamda fayda sağlayan veya tasarruf edilen varlıkların da servete dahil edilmesi açısından genişletilebilirken, sosyal, kültürel veya vergi tekniğine ilişkin nedenlerle belirli bir iktisadi değer vergi dışı bırakılması ile daraltılabilmektedir.²⁵ Türk vergi sistemi içinde kişilerin sahip olduğu menkul ve gayrimenkul varlıkları kapsayan genel bir servet vergisi uygulanmamaktadır. Genel bir servet vergisi yerine kişilerin sahip oldukları belirli servet unsurlarını toplam servetlerinden bağımsız olarak vergilendiren özel servet vergisi niteliğinde bazı vergiler uygulanmaktadır. Bu vergilerden biri de emlak vergisidir.²⁶

Genellikle vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak geliştirilen mali güç ilkesi zamanla çeşitli ülke anayasalarına girmiş ve bağlayıcı hale gelmiştir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanmasına yönelik ilkeler, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bağlantılı vergilendirme ilkeleridir.²⁷

1.3.2. Uluslararası Anlaşmalar

Anayasanın “Milletlerarası Anlaşmaları Uygun Bulma” başlıklı 90. Maddesi gereğince, usulüne göre yürürlüğe koyulan uluslararası anlaşmalar, yasa hükmündedir. Uluslararası anlaşmalar, uluslararası vergisel ilişkilerde kanuni düzenlemelerin üstündedir.²⁸

²⁴ Üyümez, a.g.e., s.4.

²⁵ Turhan, a.g.e. s. 170.

²⁶ Üyümez, a.g.e.,s.125.

²⁷ Budak, a.g.t.,s.13.

²⁸ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.20.

Daha çok vergi kanunlarının yer, zaman ve anlam bakımından uygulanmasında ülkeler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, çifte vergilendirmeye ilişkin problemleri aşmaya yönelik imzalanan bu anlaşmalar, iki ülke arasında olabileceği gibi ikiden fazla ülke arasında da yapılabilir. OECD gibi uluslararası organizasyonların bünyesinde de vergi hukukunu ilgilendiren anlaşmaların yapıldığı bilinmektedir. Bir vergi konusunun bu nitelikte bir anlaşmaya konu olmaması durumunda ülkelerin kendi iç hukuklarında yapacakları düzenlemelerle bu sorunları aşmaları mümkündür.²⁹

1.3.3. Kanunlar

Kanun, vergi hukuku açısından temel hukuki kaynak niteliğindedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin mutlaka kanunla konulması gerekir. Bu ilkenin vergi hukuku açısından birden çok özelliği bulunmaktadır. İlk olarak vergi kanunları, vergilendirmenin temel unsurlarını çok detaylı şekilde düzenlemek zorundadır. Bu nedendir ki vergi hukuku alanında istisnai bazı konular dışında yürütme organının düzenleme yetkisi bulunmamaktadır. Bir başka özellik de vergi kanunlarıyla kabul edilen haller istisna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi hukuku açısından bir kaynak teşkil etmemesidir. Üçüncü özellik, kanunilik ilkesinin vergi hukukunda kıyas yasağını getirmesidir. Daha açık şekilde ifade edersek vergi kanununda belirli bir durum için konulmuş kuralın, o duruma benzeyen fakat hakkında hüküm bulunmayan başka bir duruma da kıyas yoluyla uygulanması mümkün değildir. Aksi halde yetkisiz organlar tarafından yeni vergiler konulması ya da vergi yükünün değiştirilmesi söz konusu olabilir. Bu durum ise fonksiyon gaspına yol açar. Kıyas ancak kanunda açıkça kıyasa izin verilen durumlarda geçerlidir.³⁰

²⁹ Üyümez, a.g.e.,s.6.

³⁰ Üyümez, a.g.e.,s.5.

Serveti vergilendirme gereği, servetin vergi ödeme gücünü temsil etmesinin yanında diğer vergilerin bu ödeme gücünü belirlemede yetersiz kalması nedeni ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle servet vergilerinin ve dolayısıyla emlak vergisinin gelir ve gider vergileri yanında bir sistem disiplini çerçevesinde ele alınması gerekmektedir.³¹ Ülkemizde yasal düzenlemelerde çok eksikliği bulunan taşınmaz değerlemesi, planlama faaliyetleri bakımından da yasa ve yönetmeliklerin eksik ve yanlış uygulanmasından kaynaklanan problemlerden dolayı sorunları daha da derinleştirmektedir.³²

Servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde ise, böyle bir servet vergisine "itibari (görünüşte) servet vergisi" denir. Buna karşılık servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanamayacak kadar yüksekse, böyle bir servet vergisine, "gerçek servet vergisi" denir³³. Emlak vergisinde vergi miktarı servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde kalmaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi itibari servet vergisi grubunda yer almaktadır. Fakat bizzat sahibinin oturduğu gelir getirmeyen bir binadan alınan emlak vergisi gerçek servet vergileri arasında yer alır. Çünkü burada verginin, üzerine konulduğu servet unsurunun geliri ile ödenmeleri (gelir getirmediği için) mümkün değildir.³⁴ Bina vergisinin konusuna Türkiye'de bulunan ve sabit inşaat niteliğini taşıyan her türlü bina girer. Mükellef, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar, ilke olarak, emlak vergisinden muaftırlar. Bunun dışında, genel olarak çeşitli kamu binalarına sürekli muafiyet tanınmıştır. Arazi vergisinin konusuna ise Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar girer. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Arazi vergisini arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa

³¹ Hacıköylü, a.g.e. s.3.

³² Kırar, a.g.t. s.21.

³³ Pehlivan, a.g.e. s. 134.

³⁴ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, 9. Baskı, İstanbul, Ocak 1996, s. 349, 350.

malik gibi tasarruf edenler öder. Kamu idarelerine ait arazi ve arsalarla sürekli muafiyet tanınmıştır. Bazı arazilere de belli koşullar çerçevesinde geçici muafiyet getirilmiştir. Örneğin, orman haline getirmek amacıyla ağaçlandırılan arazilerde 50 yıl; üzerinde tarım yapılamayan arazilerin yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıllık bir muafiyet söz konusudur.³⁵

Toplumsal mücadeleler sonucunda elde edilen kazanımlardan vergilendirme yetkisinin halka ait olması gereği, hukuk devleti ve demokratikleşmeye paralel olarak gelişmiştir. Verginin yasallığı ilkesinin anayasalarda yer alması ve sosyal hukuk devleti anlayışının yerleşmesiyle verginin ne şekilde ve kimlerden alınacağı konusu önem kazanmış olup, mali güç ilkesi bu gelişmeler içerisinde yerini almıştır.³⁶ Vergi amaçlı değerlemeler belli bir devlet politikasına göre yapılmaktadır. Çünkü devlet bazı yerlerde mülk edinmeyi özendirip bazı yerlerde ise spekülasyonu önlemek, yani taşınmazın kullanımının toplumsal çıkarlara uygun olmasını istemektedir. Bunun için vergi amaçlı değerlemeler farklılık göstermektedir.³⁷ Bunların dışında vergi mevzuatının da yeterli hale getirilmesi gerekir. Vergi yönetimi bu faaliyetleri başarmada, kendisinin dışında bazı kuruluşların da yardımına ihtiyaç duymaktadır. Ülkemizde, yönetime bilgi sağlayan kuruluşların yönetime tam anlamıyla yardımcı olabilmeleri için bunların doğru ve zamanında bilgi vermeleri gerekir. Bunu gerçekleştirebilmeleri için de bazı yasal düzenlemeler getirilmiştir. Diğer taraftan devamlı olarak idareye ulaşan bu bilgilerin bilgisayarlara yüklenerek kullanıma hazır tutulması gerekmektedir.³⁸

Bina vergisinin matrahı, binanın vergi değeridir. Oranı konutlarda binde 1, diğer binalarda binde 2'dir. Büyükşehir belediyelerinde bu oranlar

³⁵ Üyümez, a.g.e., s.140.

³⁶ Budak, a.g.t, s.16.

³⁷ Kırar, a.g.t. s.9.

³⁸ Asena İlhan, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, 2007, s. 83

%100 artırılarak uygulanır. Arazi vergisinin oranı binde 1, arsalaradaysa binde 3'tür. Büyükşehir belediyesi sınırlarında bu oranlar %100 artırımlı uygulanır. Bina ve arazi vergileri uygulamasında göz önünde tutulan ortak hükümler bildirim verme, ödeme süresi ve zamanaşımı konularına ilişkindir. Vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması halinde emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Bildirim, kural olarak, değişikliğin gerçekleştiği bütçe yılı içerisinde verilir. Yeni inşa edilen binalar için de inşaatın sona erdiği veya fiilen kullanılmaya başlandığı yıl içinde ilgili belediyeye bildirim verilir. Vergi, bildirim verildiği yılı izleyen yılın Ocak ayı içinde tahakkuk eder. Emlak vergisi, birinci taksiti Mart-Nisan-Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.³⁹

1.3.4. Kanun Hükmünde Kararnameler

Emlak vergisiyle ilgili temel düzenlemelerin yer aldığı Emlak Vergisi Kanunundan başka emlak vergisi ile ilgili bulunan düzenlemelerin yer aldığı farklı kanunlar da bulunmaktadır. Bu kanunlarda yer alan hükümler, emlak vergisi uygulamalarına yön vermek bakımından önem taşımaktadır.⁴⁰

Vergi ödevini düzenleyen maddeye, anayasada “siyasi haklar ve ödevler” başlığı altında yer verilmiştir. Anayasanın 91. maddesinde temel hakların, kişi hak ve ödevlerinin, siyasi hakların ve ödevlerin, sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, normal dönemlerde kanun hükmünde kararnamelere konu olamayacağı kesin şekilde hükme bağlanmıştır. Vergiyle ilgili kanun hükmünde kararnameler, bu gerekçeyle istisnai bir hukuki kaynak olarak kabul edilir. Sıkıyönetimde ve olağanüstü halde kabul edilen kanun hükmünde kararnameler, bir yetki kanununa ihtiyaç olmaksızın cumhurbaşkanı başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılır

³⁹ Üyümez, a.g.e.,s.140.

⁴⁰ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.23.

ve TBMM'nin onayına sunulur. Bunların Anayasa Mahkemesi'nde dava açmak suretiyle anayasaya aykırılığı da ileri sürülemez.⁴¹

1.3.5. Bakanlar Kurulu Kararı

Yürütme organı tarafından vergi konusunda asli düzenleme yapılması mümkün değilken, yasama organının kanunlarla belirlediği sınırlar dahilinde yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin olarak değişiklik yapılabilir. Bakanlar kurulunun bu tür kararları da vergi hukukunun kaynakları arasındadır.⁴²

Bakanlar Kuruluna anayasada, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde ilgili vergi kanununun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Sınırları net olarak belli olan bu yetkinin kullanılması halinde, ilgili karar üzerinde Danıştay tarafından yargı denetimi yapılması yolu da açık tutulmuştur. Anayasadan kaynaklanan bu yetkinin dışında bakanlar kurulu tarafından vergi hakkında başka kararların alınması da mümkündür. Bu vergilendirme tekniğine ve ayrıntılarına ilişkin kararlar için üst paragrafta belirtilen anayasal sınırlar geçerli değildir.⁴³

Vergi kaynakları arasında mahkeme kararları, tüzükler, yönetmelikler, genel tebliğler, iç genelgeler, izahatlar, doktrin, örf adet de sayılabilir.⁴⁴

⁴¹ Üyümez, a.g.e.,s.6.

⁴² Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.25.

⁴³ Üyümez, a.g.e.,s.6.

⁴⁴ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.27-33.

2. BÖLÜM

EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi Türk vergi sistemi içinde yer alan önemli bir servet vergisi türüdür. Emlak vergisi en eski ve en yaygın vergilendirme yöntemlerinden biridir. Sürekli ve özel nitelikteki bir servet vergisi olan bu verginin yönetimi çoğunlukla yerel yönetimlere bırakılmıştır. Esas itibarıyla yerel yönetimler için önemli bir gelir kaynağı olan emlak vergisinden elde edilen gelir, diğer vergilere göre daha düşüktür. Türkiye’de toplanan tüm vergi gelirleri içindeki payı düşük olmakla birlikte milyonlarca mükellefi ilgilendirmesi bakımından bilinmesi gereken bir vergi türüdür.⁴⁵

Emlak vergisi kavramı, Türkiye’de geçmiş dönemlerde yürürlükte olan bina ve arazi vergilerini içine alan bir üst kavram olarak kullanılmıştır. Türk Vergi Sisteminde bina ve arazi vergilerinin emlak vergisi adı altında toplanmasıyla bir yandan mali terminolojiye uygun hareket edilmiş, diğer yandan da ev, arsa, bahçe vb. taşınamayan mal ve mülklerin ortak adı ve mülk kelimesinin vergicilik dilindeki içeriği ve anlamı daha açık ve net bir hale getirilmiştir.⁴⁶

Emlak vergisi en eski ve en yaygın vergilendirme biçimlerinden biridir. Yönetimi çoğunlukla yerel idarelere bırakılmış sürekli ve özel nitelikteki bir servet vergisi olan emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazlardan alınmaktadır. Türkiye’de 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre verginin konusunu oluşturan taşınmazlar arazi, arsa ve binalardır. Emlak vergisinin matrahını ise vergiye konu taşınmazların değeri

⁴⁵ Üyümez, a.g.e., s.124.

⁴⁶ Vergi Reform Komisyon Raporları, Emlak Vergisi Kanun Tasarı ve Gerekçesi (Cilt: II, İstanbul: Damga Matbaası, 1972), s.287 ve Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük II (Dokuzuncu basım. Ankara: 1998)

oluşturmaktadır. Bu değer ilgili kanunlarda “vergi değeri” olarak ifade edilmektedir.⁴⁷

Emlak vergisi bina ve araziler üzerinden alınan, hâsılatı ve yönetimi belediyelere ait bir yerel yönetim vergisidir. Emlak vergisi, belediyelerin gelir ihtiyacına belli ölçüde cevap veren bir vergi türüdür. Eski ve alışılmış bir vergi olmasının yanı sıra vergi konusunu gizlemenin zorluğu nedeniyle uygulamasının nispeten kolay olması emlak vergisini cazip kılmaktadır. Emlak vergisi bina ve arazi vergisinden oluşur.⁴⁸

Taşınmazların değerlendirilmesi ve değerlerin vergiye yansıtılması gelişmiş toplumların önem verdikleri konulardan biridir. Özellikle hızlı şehirleşme ile birlikte taşınmaz değerlerinde sürekli artışlar yaşanmaktadır. Fakat yaşanan bu değer artışları aynı oranda emlak vergisi gelirlerinde artışa neden olamamaktadır. Emlak vergisinde gelişmekte olan ülkelerde daha yoğun olmakla birlikte gelişmiş ülkelerde de sorun oluşturan konu, vergiye konu taşınmaz değerlerinin doğru ve gerçekçi tespiti sorunudur.⁴⁹

En önemli yerel yönetimlerden biri olan belediyeler idari ve mali özerkliğe sahip, bir bölgenin (yerleşimin) ve bu bölgede yaşayanların ortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan kamu tüzel kişileridir. Ülkemizde hemen her şehirde kaçak yapılaşmanın var olması, ülkemizin deprem ülkesi olması gerçeği çok farklı alanlarda yasal düzenlemelere konu olan gayrimenkuller konusunda belediyelerin çok daha hassas ve dikkatli olmalarını gerekli kılmaktadır. Belediyeler insanların ihtiyaçlarını karşılayarak yaşam kalitelerini yükseltmek için çalışırken, bu çalışmalarını belirli yasal

⁴⁷ Hacıköylü, a.g.e, s.1.

⁴⁸ M. Erkan, Üyümez, Gayrimenkullerde Vergilendirme Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2477 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1448, 2012, s.140.

⁴⁹ Hacıköylü, a.g.e., s.iii.

çerçeveler içinde yapmak zorundadır.⁵⁰ Gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve bu değerlerin vergiye yansıtılması gelişmiş toplumların en önemli ekonomik dayanaklarından. Ülkemizde sağlıklı bir yapıya oturtulmamış taşınmaz değerlendirilmesi, ancak Hazine taşınmaz mallarının kaynak oluşturması, Morgate Yasası, özelleştirme, emlak vergi sistemindeki adaletsizlik ile gündeme gelmektedir. Mevcut yasalarla tespit edilen taşınmaz değerlerinin piyasa değerlerinden farklılık göstermesi kamu oyununun dikkatini çekmektedir. Bu konudaki tartışmaların çoğalması değerlendirme işlemlerinin daha sağlıklı bir sisteme kavuşturulması gerçeğini ülke ekonomisi açısından kaçınılmaz hale getirmiştir.⁵¹

Emlak vergisi sürekli ve özel nitelikli bir servet vergisidir. Emlak vergisinin konusunu taşınmaz unsurları oluşturmaktadır. Emlak vergisinde matrahın belirlenmesinde temel ölçüt ise vergiye konu taşınmazların değeridir.⁵² Taşınmaz servet unsurlarının değerlendirilmesi vergi hukukunda 'emlak değerlendirilmesi' olarak adlandırılmaktadır. Taşınmazların değerlendirilmesi ve bu değerlerin vergiye yansıtılması özellikle gelişmiş toplumların üzerinde önemle durduğu bir konudur. Kentleşme sürecinin hızlanması arazilerin azalarak binaların artmasına neden olurken bu gelişmeler emlak vergisine konu taşınmazların değerlerini sürekli artırmaktadır. Fakat taşınmaz değerindeki bu artışlar aynı oranda emlak vergisi gelirlerinde artışa neden olmamaktadır. Emlak vergisinde gelişmekte olan ülkelerde daha yaygın olmakla birlikte gelişmiş ülkelerde de sorun oluşturan unsur taşınmaz değerlerinde yaşanan bu artışların emlak vergisine yansıtılmaması başka

⁵⁰ Hasan, Bakır, **Belediye İmar ve Gayrimenkul Mevzuatı** Anadolu Üniversitesi Yayını no: 2565 Açıköğretim Fakültesi Yayını no: 1535 2012, s.iv.

⁵¹ Bülent Kırar, "Taşınmazlarda Emlak Vergisine Esas Değer, Tapu Değeri Ve Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi; Beşiktaş Örneği," (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. 2008, s.ix.

⁵² Canatay Hacıköylü, **Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu Ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler** Maliye Anabilim Dalı Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2009, s.iii.

bir ifade ile taşınmaz üzerinden verginin hesaplanacağı matrahın doğru ve gerçekçi tespiti sorunudur.⁵³

Diğer bir sorunda nesnelere fiyatları ekonomik değerlendirmelerle kolayca tespit edilebilmektedir, ancak taşınmazın değerinin kolayca tespit edilemeyeceğini herkes bilir. Öyleyse bir taşınmazın değerli olması, kişisel kullanımın taşınmaza verdiği önemle ölçülür ve bu önemin şiddeti oranında değerlidir. Diğer yandan aynı nitelik ve nicelikteki parsel herkeş kişisel değer kriterleri ile bakar. Bu nedenle herkes için geçerli olan bir değere ihtiyaç vardır.⁵⁴ Vergilemede matrah tespiti, vergileme tekniğinin en zor konusunu oluşturmaktadır. Vergicilik tarihinin en eski vergilerinden olan emlak vergisi matrahının tespiti de uygulamada çeşitli güçlüklerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi, yükümlüsünden cebri, nihai ve karşılıksız olarak alındığı için, yükümlü doğal olarak vergi matrahını vergi dairesinin incelemelerine karşı gizlemek istemektedir.⁵⁵

Ülkemiz hızlı bir şehirleşme içindedir. Bunun sonucu olarak da bir takım sosyal, ekonomik ve teknik sorunlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Bu sorunların zamanında giderilmesi gerekir. Aksi takdirde çözümü güç ve karmaşık problemler ortaya çıkar.⁵⁶ Emlak vergisinde de, diğer vergilerde olduğu gibi, vergi borcunun idare tarafından hesaplanabilmesi için bir matrahtan yararlanılması zorunludur. Yani vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi kanunlarında belirtilen oranların uygulanabileceği bir miktar ya da değerin belirlenmesi zorunlu olmaktadır. Bu değer veya miktar her vergi kanununda olduğu gibi Emlak Vergisi Kanunu'nda da matrah başlığı altında tespit edilmiştir.⁵⁷

⁵³ Hacıköylü, a.g.e, s.1.

⁵⁴ Kırar, a.g.t. s.4.

⁵⁵ Muhammet Alkan, Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi, Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı, S.1.

⁵⁶ Bakır, a.g.e. s.105.

⁵⁷ Alkan, a.g.t. s.1.

Emlak vergisi diğer vergilerden farklı olarak bir takım özellikleri bulunan bir vergi türüdür. Söz konusu verginin bu bağlamda tarh ve tahakkuk şekli farklıdır. Bu farklılığın özellikleri kavranmadan yapılan değerlendirmeler uygulamada yanlıgilara ve tartışmalara neden olabilmektedir.⁵⁸ Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergiye konu taşınmazlara ilişkin değerlerin tespitinde yaşanan sorunlar hem taşınmaza ilişkin vergi ve harçların verimliliğini azaltmakta hem de vergilemede adaleti bozucu etki yapmaktadır. Mevcut yasal düzenlemelerle tespit edilen vergiye konu taşınmaz değerlerinin piyasa koşullarındaki değerlerden büyük farklılıklar göstermesi kamuoyunun dikkatini bu yöne çekmektedir. Bu konudaki tartışmaların çoğalması ve konuya ilişkin bilgi ihtiyacının artması vergisel amaçlı taşınmaz değerlendirme sürecinin önemini artırmaktadır.⁵⁹

Emlak vergisi belediyeleri kamu hizmetini sunarken ihtiyaç duydukları, finansmanın en önemli kaynağını teşkil etmesinin yanı sıra, diğer birçok vergi ve harç uygulamasında ölçü olarak kabul edilmesi ve ayrıca, yaygın ve yerel ölçekli olması dolayısıyla önemli bir niteliğe haizdir. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıyla vergi adaletinin, birlikte sağlanmasının uygulama sürecinin, hukuk kuralları çerçevesinde, doğru yerinde ve bütünlük oluşturacak şekilde gerçekleşmesine bağlı olduğu açıktır.⁶⁰ Emlak vergisi gayrimenkuller üzerinden alınan bir servet vergisidir. Vergi bina ve araziler üzerinden alınmaktadır. Bunun için bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar, bina vergisine tabidir. Bina kavramı, gerek karada gerekse suda sabit bulunan inşaatı ve bunun mütemmimlerini kapsar. Bina vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi ve arsalar da emlak vergisinin konusunu

⁵⁸ Şafak Ertan ÇOMAKLI, "Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi ve Uygulaması", Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt: 12, Sayı: 12, Aralık 2007, s. 3.

⁵⁹ Hacıköylü, a.g.e, s.1.

⁶⁰ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.1X.

oluşturur. Arazi vergisinin mükellefi, bina vergisinde olduğu gibi arazi yada arsanın maliki, intifa hakkı sahibi yada malik gibi tasarruf edenlerdir. Bina ve arazi vergisinde vergiyi doğuran olay, binaya ya da araziye malik olma, intifa hakkına sahip olma veya malik gibi tasarruf etme işlemidir.⁶¹

2.1. Gayrimenkul

Emlak vergisinin konusunu oluşturan gayrimenkuller çok eski zamanlardan beri vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. Bu nedenden dolayı da ödeme gücüne göre vergilendirmeyi amaçlayan vergi sistemlerinde gayrimenkuller üzerinden vergi alınması haklı görülmüştür. Fakat uygulamada vergiye konu gayrimenkullerin vergi matrahını oluşturacak gerçek değerlerinin doğru tespit edilememesi sonucu ödeme gücü anlayışı önemini yitirmiştir. Bunun sonucunda emlak vergisinin varlık sebebinin ödeme gücü teorisinden çok fayda teorisinden esinlenerek açıklama eğilimi ağırlık kazanmaya başlamıştır.⁶²

Gayrimenkul kelime anlamı olarak, yabancı, başka anlamına gelen “gayr” sözcüğü ile nakledilmiş, taşınmış anlamına gelen “menkul” sözcüğünün birleşmesiyle oluşmuştur. Bu nedenle taşınmaz veya taşınmaz mal olarak da adlandırılmaktadır. Gayrimenkul, diğer ifadeyle taşınmaz mal; bir yerden bir yere taşınması olanaksız olan durağan malları ifade etmektedir.⁶³

4721 sayılı Türk Medeni Kanununu (TMK) taşınmaz tanımını yaparken, mülkiyetten hareket etmektedir. TMK'nın 683. maddesine göre mülkiyet hakkı; bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma

⁶¹ Akif, Yüksel, Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyai Suçu, Yüksek Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2005, s. 93.

⁶² Üyümez, a.g.e.,s.125.

⁶³ Üyümez, a.g.e.,s.27.

yetkisine sahiptir. Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebilir.

Genel olarak taşınmaz mülkiyetinin konusunu özüne zarar vermeden bir yerden diğer bir yere taşınması mümkün olmayan eşyalar oluşturmasına karşın TMK'nın 704. maddesinde sadece şu nesnelere eşya hukuku anlamında taşınmaz eşya olarak sayılmıştır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

TMK'nın bu maddesinde belirtilen varlıklar dışında kalanlar gayrimenkul olarak değil, menkul olarak kabul edilmiştir. Adı geçen Kanunun 762. maddesinde menkul mal kavramı; nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddi şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler olarak tanımlanmaktadır.

Yukarıda ifade edilenlere göre ilk bakışta dükkan, ev, büro gibi varlıkların, gayrimenkul niteliğine girmediği anlaşılmaktadır. Çünkü bu varlıklar kanunda doğrudan doğruya gayrimenkul olarak sayılmamıştır. Ancak dükkan, ev ve büro gibi varlıklar üzerinde oturduğu arsanın mütemmim cüzü olmaları ve teferruatlarında gayrimenkul mülkiyeti hakkı kapsamına dahil bulunmaları dolayısıyla, gayrimenkul olarak kabul edilmektedir. Gayrimenkul kavramı gelir vergisinde kullanılan ve ifade ettiği anlam bakımından TMK'daki anlamından çok farklılık arz etmektedir. Gelir vergisinde gayrimenkul kavramı daha çok gelir getirme açısından ele alınmıştır. Bu nedenle, gelir vergisinde gayrimenkul kavramı daha geniş tutulmuştur. Bir başka ifade ile, TMK'da gayrimenkul olarak sayılmayan şeyler Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre gayrimenkul olarak

değerlendirilecektir.⁶⁴

Emlak Vergisi Kanununa göre Türkiye sınırları içerisinde bulunan arazi, arsa ve binalar bu kanun hükümlerine tabidir. Kanuna göre vergi, belirtilen vergi değeri üzerinden arazi ve konutlar için binde bir, işyerleri için binde iki, arsalar için binde üç olarak alınmaktadır. Bu oranlar Büyükşehir sınırları içerisinde iki kat olarak tahsil edilmektedir.⁶⁵ Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay, bir taşınmaza malik olunması bir taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi olunması veya bir taşınmazın malik gibi tasarruf edilmeye başlanması durumlarının gerçekleşmesi ve bunlar için kanunun öngördüğü süreler var ise bu sürelerin dolması halinde ortaya çıkar. Devletin vergi alma hakkı vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile başlar. Vergiyi doğuran olay öncelikle vergi döneminin tespitinde büyük öneme sahiptir. Vergiyi doğuran olay bir vergileme sürecinde bütün aşamaları etkileyen ilk ve ana aşamadır.⁶⁶

Fayda teorisinin temelinde, yapılan kamu harcamaları sonucu gayrimenkul değerinin doğrudan ya da dolaylı bir şekilde arttığı düşüncesi bulunmaktadır. Şöyle ki gayrimenkuller yerel yönetimlerce yapılan yol, su, kanalizasyon ve bayındırlık gibi yerel nitelikteki bazı kamu hizmetlerinden etkilenmekte ve değerleri artmaktadır. Bunun sonucunda yerel nitelikteki bazı kamu hizmetlerinden fayda sağlayan (değer artışı) gayrimenkul sahiplerinin bu yerel nitelikteki bazı kamu hizmetlerinin getirdiği mali yüke emlak vergisi aracılığıyla katılmaları gerektiği fayda teorisinin dayandığı temeldir.⁶⁷

Emlak vergisinde de etkin, verimli ve adil bir uygulama süreci, tarafların güncel ve kapsamlı bilgilere zamanında ulaşmaları ile mümkün

⁶⁴ Üyümez, a.g.e., s.28.

⁶⁵ Uluç, Çağatay, "Kentsel Taşınmaz Değer Haritaları Ve Uygulama Alanları Üzerine Bir Değerlendirme" **Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi** / Cilt:1 / Sayı:1 / Haziran 2012, s.32.

⁶⁶ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.36.

⁶⁷ Üyümez, a.g.e., s.125.

olabilecektir.⁶⁸ Emlak vergisinin vergi sistemleri içinde yer almasını ödeme gücü ve fayda teorilerinden ziyade günümüzde üç olguya dayandırarak açıklamak daha gerçekçi görülmektedir. Bu üç olgudan ilki özellikle ülkemiz açısından yerel yönetimlerin finansman sorunu, ikincisi verginin konusunu oluşturan gayrimenkullerin idarelerce kolayca belirlenmesinin getirdiği kolaylık ve son olarak emlak vergisinin yıllardır uygulanan eski bir vergi olmasından dolayı mükelleflerin bu vergiye alışmış olmalarıdır.⁶⁹

2.2. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi en eski ve en yaygın vergilendirme biçimlerinden biridir. Bir servet vergisi olan emlak vergisi mali kaynak sağlamak, vergi adaletini gerçekleştirmek, gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri gidermek gibi sosyal amaçlar ile toplumların örgütlenme biçimlerine bağlı olarak siyasal amaçlarla da yaygın bir şekilde uygulanmaktadır.⁷⁰

Emlak vergisi, tarihin en eski vergi türlerinden biri olup kaynaklardan M.Ö. 2000 yıllarında Çin'de ilk şeklinin ortaya çıktığına dair kayıtlar bulunmaktadır.⁷¹

Emlak vergisi Türk vergi sistemi içinde yer alan önemli bir servet vergisi türüdür. Osmanlı imparatorluğu döneminde var olan gayrimenkullerin vergilendirilmesi uygulaması Cumhuriyet döneminde de sürdürülmüştür. 1931 yılında çıkarılan 1883 sayılı arazi vergisi ve 1837 sayılı bina vergisi 1972 yılına kadar uygulanmıştır. Arazi ve bina vergisi kanunlarında matrah idare tarafından belirlenmekte ve vergi, il özel idareleri tarafından tahsil edilmekteydi. Vergi matrahının aşınması, o dönemlerde Türkiye'de

⁶⁸ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.1x.

⁶⁹ Üyümez, a.g.e.,s.125.

⁷⁰ Hacıköylü, a.g.e., s.3.

⁷¹ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991. s.293.

kadastronun tamamlanmamış olması ve uygulamadaki bazı aksaklıklar nedeniyle 1970 yılında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu hazırlanmış ve bu yeni kanun 1972 yılında yürürlüğe girmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile bina ve arazi vergileri emlak vergisi adı altında toplanmış, matrah tespitinde beyan usulüne geçilmiş ve verginin tarh ve tahsili il özel idarelerinden alınarak Maliye Bakanlığına devredilmiştir. Günümüzde uygulanmakta olan Emlak Vergisi Kanununun alt yapısını oluşturan ve 1972 yılından itibaren yürürlükte olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda kırk yıllık bir süre içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerin büyük bir kısmını verginin matrahına ve yönetimine ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır.⁷²

Emlak vergisi, özellikle de arazi vergisi medeniyetlerin tanıdığı en eski vergilerden biridir. 19. yy'ın başlarına kadar taşınmaz servet sahibi olmak vergi ödeme gücünün bir karinesi sayılmış ve bu varlıkların vergilendirilmesi iktidar prensibine dayandırılarak savunulmuştur. Ancak 19. yy'ın ortalarından itibaren para ekonomisinin hızla gelişmesi, bina ve arazinin diğer servet unsurları yanında nispi önemlerini kaybetmeleri, sağlanan gelir ile taşınmaz servetin tutarı arasında yakın bir ilişkinin bulunmaması ve gelirin vergi ödeme gücünü yansıtan daha iyi bir ölçü olduğunun kabul edilmesi gibi nedenlerle emlak vergisinin iktidar prensibine dayandırılarak savunulması yerini fayda prensibine bırakmıştır.⁷³

Yukarıda da açıklandığı üzere emlak vergisinin varlığını haklı kılmak için ileri sürülen tezler özellikle fayda ve ödeme gücü teorisi altında toplanmaktadırlar. Ancak, günümüzde emlak vergisinin bu teorik düşüncelerden ziyade üç olguya dayandırılarak açıklanması da mümkündür. Bu üç olgudan birincisi, kamu idarelerinin özellikle ülkemiz açısından artık

⁷² Üyümez, a.g.e., s.125.

⁷³ Selahattin, Tuncer, “**Emlak Vergisi** (Açık Oturum Özeti)” (İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, No:28, 1971), s.3.

kronikleşmiş finansman sorunu, ikincisi verginin konusunu oluşturan taşınmaz malların vergi idarelerince kolay belirlenmesinin getirdiği idari kolaylıkların çekiciliği ve üçüncü olarak da emlak vergisinin yıllardır uygulanan eski bir vergi olmasından dolayı yükümlülerin bu vergiye alışmış olmalarıdır.⁷⁴

2.3. EMLAK VERGİSİNİN MAHİYETİ ÖNEMİ

Emlak vergisi, bina ve arazilerden alınan bir vergi türü olarak var olmasının yanı sıra başka konularda da anlam ifade etmektedir. Emlak vergisi, belediyeler için bir gelir kalemi ve mükellefler için servet ve gelir göstergesi olmanın yanı sıra, vergi değeri bakımından diğer bazı hukuki işlemlerde temel bir kıstas olarak kabul edilmesi yönünden de önem taşımaktadır.⁷⁵

Günümüzde emlak vergisi gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve araziden alınan, hasılatı ve yönetimi çoğunlukla yerel idarelere bırakılmış, sürekli, objektif ve özel nitelikte bir servet vergisidir. Verginin mükellefi, genel olarak bina ve arazinin maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar yoksa bina veya araziye malik gibi kullananlardır.⁷⁶

Türk vergi sistemi de dâhil olmak üzere günümüzde uygulanmakta olan vergi sistemleri gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet vergileri olmak üzere üç temel üzerine kurulmuştur. Bu yapı içinde gelirleri, harcamaları ve servetleri en iyi şekilde izleyen bir sistem oluşturulması amaçlanmaktadır. Emlak vergisi, Türk vergi sisteminin

⁷⁴ Recai, Dönmez, **Türk Vergi Sistemi** (4.Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, Yayın No: 828, Temmuz 2006), s.283.

⁷⁵ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.36.

⁷⁶ Hacıköylü, a.g.e.s.13.

servet ayağını oluşturmaktadır. Ayrıca bu vergi, servet üzerinden alınan diğer bazı vergilerin de temelini teşkil eder.⁷⁷

Bu vergilerin mali amacı, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan gelirin elde edilmesi; sosyal amacı, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin ortadan kaldırılması ya da azaltılmasıyla vergilemede adaletin sağlanması; idari amacı, gelir vergisinden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının önlenmesi ve bu yol ile gelir vergisinin denetiminin sağlanmasıdır.⁷⁸

Emlak vergisini günümüzde önemli kılan başka bir sebep ise, emlak vergisine konu gayrimenkullerin vergi değerinin aynı zamanda veraset ve intikal vergisi, tapu harçları ve gelir vergisi kapsamında gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin emsal kira bedelinin hesaplanmasında kullanılıyor olmasıdır. Ayrıca Türkiye'deki emlak vergisi mükelleflerinin sayısının 20 milyon civarında olduğu düşünüldüğünde bu verginin çok sayıda mükellefi yakından ilgilendiren bir vergi olduğu görülmektedir.⁷⁹

Emlak vergisi "objektif" bir vergidir. Çünkü gerçek ve tüzel kişiler tarafından sahip olunan arsa, arazi ve bina dolayısıyla ödenen vergi, bu tür varlıkların neden olduğu borçlar için hiçbir ayarlama ve indirim yapılmasına izin vermediği gibi yükümlülerin kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınmamaktadır.⁸⁰ Bu açıdan bakıldığında objektif bir vergi olarak benzer durumdaki tüm taşınmazların aynı oranda vergilendirilmesi en uygun seçenek olarak düşünülmektedir. Genel uygulama mükellefe göre değişmeyen tek oranlı tarifedir.⁸¹ Bu açıklamalardan sonra diğer vergilerde

⁷⁷ Üyümez, a.g.e., s.124.

⁷⁸ Selçuk, Çağrı, Esener, "Emlak Vergisinin Türkiye ve Bazı AB'ye Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005), s.2.

⁷⁹ Üyümez, a.g.e.,s.125.

⁸⁰ Turhan, a.g.e., s.183.

⁸¹ Hacıköylü, a.g.e. s.14.

olduğu gibi emlak vergisi (genel anlamda servet vergisi) alınması da mali, iktisadi, sosyal ve idari amaçların gerçekleştirilmesi gereğine dayandırılmaktadır, sonucuna varılabilir.⁸²

2.4. TÜRKİYE'DE GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE EMLAK VERGİSİ

Reform düzeyindeki çalışmalar Tanzimat ile başlamış olup günümüze kadar sürekli yenilenmiştir. Günümüz kamu maliyesini anlamamız açısından ise, Osmanlı döneminden itibaren yaşanan değişiklikleri bilmemiz önemli olmaktadır.⁸³

2.4.1. Osmanlı'da Emlak Vergisi

Osmanlı Devleti kuruluşundan itibaren vergilendirme alanında İslam Hukuku kurallarını esas almıştır. İslam vergi hukukunun, şer'i hukuk kuralları çerçevesinde şekillenmiş bir yapısı bulunmaktadır. Hz. Peygamber döneminden 1839 Tanzimat'ın ilanına kadar, bütün Müslüman Türk devletlerinde kabul edilen vergi sistemi aynıdır ve esas olarak kur'an ve fıkıh kitaplarında ifadesini bulan mali hükümlerden ibarettir.⁸⁴ Osmanlı Devleti bir İslam devleti olarak kurulduğundan, devletin yönetiminde dinî kurum ve kurallar egemendi. Bu özelliğe uygun olarak devletin temel gelir kaynağı şeri vergilerdi. Ancak zaman içinde örfi vergilere de yer verilmiştir. Ülkede "Tek Hazine", "Tek Bütçe" ilkeleri 1856 yılından itibaren yürürlüğe kondu. 1876 Meşrutiyet Anayasası ile vergilemenin kanuna dayalı olması ilkesi getirildi.⁸⁵ Tanzimat'a kadar Osmanlı İmparatorluğu'nda emlak vergisi (bina veya arazi

⁸² Hacıköylü, a.g.e.s.11.

⁸³ Onur Eroğlu Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Mâliyesi Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s.57-89 (Basım Yılı: 2012) s. 57.

⁸⁴ Ziya, Kazıcı, **Osmanlı'da Vergi Sistemi**, (Bilge Yayınları), İstanbul 2005.s. 13.

⁸⁵ Cezmi Eraslan, Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi, Anadolu Üniveritesi Yayını no:2729 Açıköğretim Fakültesi Yayını, no:1690, 2012.s.199.

vergisi) olarak alınan bir vergi olmamıştır.⁸⁶

Türkiye'nin ekonomik kalkınma faaliyeti son 200 yıllık bir maceradır. Osmanlı Türkiye'si 1838'den itibaren serbest ticaret, dış borç ve yabancı sermaye ile kalkınmayı denemiş ancak başarılı olamamıştır. Türkiye'nin Batı ile ekonomik durumu değerlendirilirken Türklerin dördüncü yüzyıldan itibaren Batı ile ilişkileri ve Müslümanlık faktörü mutlaka göz önüne alınarak yapılmalıdır.⁸⁷ Osmanlı İmparatorluğu'nda tasarrufa konu arazi, mülk arazi, vakıf arazi ve mirî arazi olarak üçe ayrılmaktaydı. Mülk ve vakıf olanlar dışında bütün arazi devletin tasarrufunda olup buna mirî arazi denilmiştir. Mirî araziye işleyen çiftçiden ise dönüm başına her yıl maktu olarak alınan çift akçesi ve elde edilen zirai üründen nispi olarak alınan aşar Tanzimat'tan önce araziden alınan vergilerdir. Bu dönemde binalardan herhangi bir vergi alınmamaktadır.⁸⁸ 1850'lerden sonrası Batı Avrupa'da dolaylı vergilerin ilk uygulamaya başlandığı dönemdir. Bu husus vergi ve mali tarih açısından yeni bir başlangıçtır. Gümrük gelirleri dışında Osmanlı Türkiye'sinin Cumhuriyet Türkiye'sine kadar gelir kaynağı büyük ölçüde "aşar" ve "ağnam" üzerine dayalı bir mali düzendir. Dolaysız vergi dönüşümünü sağlayamayan, 1838 Ticaret, 1839 Tanzimat sonrası liberalleşme ve merkezleşmenin, yeni ordu donanımının sebep olduğu giderleri karşılamayan Osmanlı Türkiye'si sürekli dış borçlanmaya yöneldi.⁸⁹

Osmanlı Türkiye'si büyük oranda yabancı ve gayrimüslimlerin kontrolü altında kent ekonomilerini vergilendirememiştir. 19. Yüzyıl küreselleşmesinin sonucu olarak Osmanlı coğrafyasında Pazar ekonomisi gittikçe güçlenirken, kırsal kesimde Müslüman Türk köylüsünün vergisi %50-60 olurken, 19. Yüzyılın ikinci yarısında kurulan şirketlerin yükümlülükleri %1 ile 5 oranında

⁸⁶ Hacıköylü, a.g.e., s.22.

⁸⁷ Kurtoğlu, a.g.e. s.iv.

⁸⁸ Öner, Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler, a.g.e., s.212.

⁸⁹ Kurtoğlu, a.g.e. s.41.

değişmektedir.⁹⁰ Osmanlı İmparatorluğu döneminde uygulanmakta olan vergiler, “Tekalif” genel adıyla Şer’i vergiler (tekalif-i Şeriyeye) ve örfi vergiler (Tekalif-i Örfiye) olarak ikiye ayrılmıştır⁹¹. Osmanlı maliye tarihi açısından Tanzimat, önceki dönemlerden farklı özellikler taşıyan bir yenileşme, yeniden düzenleme dönemi olarak ele alınmıştır. Her şeyden önce Tanzimatçılar, hatta daha sonraki devlet yöneticileri bu kanaati paylaşmışlardır. Tanzimatla birlikte maliyede yeni bir dönem başladığı, pek çok araştırmacının geleneksel yaklaşımı niteliğini kazanmış, bunun da ötesinde maliyede ıslahat Tanzimatın temeli olarak görülmüştür.⁹² Tanzimat döneminde, çok sayıda vergi kaldırılıp şeri vergi olarak aşar, ağnam resmi ve cizye; örfi vergi olarak da ancemaatin vergi adıyla topluca tek bir vergi alınması yoluna gidilmiştir. Bu gelişme Meşrutiyet döneminde de devam etmiş ve bu vergiler Cumhuriyet dönemine gelinceye kadar bazı değişikliklerle varlıklarını sürdürmüşlerdir⁹³

Tanzimat’tan önce mevcut çok sayıdaki şer’i ve örf-i vergiler Tanzimatla birlikte azaltılmış ve basitleştirilmiştir. Cumhuriyet öncesi dönemde 1863 tarihli Emlak Vergisi ve 1910 Tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu önemli bir yer teşkil etmektedir.⁹⁴ Osmanlı İmparatorluğu’nun son yıllarında hemen her alanda olduğu gibi mali yapıda da sadeleşme ve modernleşme yoluna gidilmiştir. III. Ahmet Lale Dönemiyle başlayan Batılılaşma özellikle Tanzimat ile sanatsal alanın dışına çıkmış ve her alanda etkisini göstermeye başlamıştır. Tanzimat’tan sonra Osmanlı’nın son yıllarına damgasını vuran iki önemli gelişme I. ve II. Meşrutiyet’in ilanıdır. Mali sistemin yeniden yapılandırılması ve modern hale getirilmesi için Tanzimat Dönemi’nde başlatılan ve kabul edilen düzenlemeler günümüz kamu maliyesinin de çerçevesini oluşturmaktadır. Yakın bir geçmişe kadar da o dönemde kabul

⁹⁰ Kurtoğlu, a.g.e. s.41.

⁹¹ Kazıcı, a.g.e. s. 13.

⁹² Abdullatif Şener, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi (İstanbul: İşaret Yayınları No:39, 1990), s.21.

⁹³ Öner, Erdoğan; Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, (T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369), Ankara 2005.s.398.

⁹⁴ Hacıköylü, a.g.e., s.23.

edilen düzenlemeler çok az değişikliklerle geçerliliğini sürdürmüştür.⁹⁵

2.4.1.1. Tahrir Usulü

Osmanlı Devleti'nde toprağın mülkiyet ve tasarruf hukukunun, reâyânın yükümlülüklerinin ve vergi cins ve miktarlarının belli usul ve kaidelere göre tespit ve kaydedilmesi. Arazi tahrirleri, Osmanlılardan evvelki Türk-İslâm devletlerinde de yapılmıştır. Araplar, Mısır da ve İspanya da; Selçuklular, İran da; İlhanlılar Hint te, nüfus ve arazi tahrirleri yaptırmışlardır. Osmanlılarsa bu tahrir şeklini mükemmel bir hâle getirerek, imparatorluk bünyesindeki geniş memleketlerde tatbik edip, Osmanlı malî-idarî sisteminin esası hâline getirmişlerdir. Osmanlı idaresine geçen bölgeler, nizam ve teşkilât içerisinde, timar sisteminin gereği olarak, gelir kaynaklarının tespiti maksadıyla tahrir tabi tutulurdu. Tahrir esnasında, Osmanlı Devletindeki yerleşme merkezleri (şehir, kasaba, köy, mezra ve çiftlik) ve buralarda yaşayan, vergi vermekle mükellef evli veya bekar şahısların tek tek isimleri, yetiştirilen mahsuller ve bunlardan alınan vergiler, meslek grupları vs. ayrı ayrı yazılırdı.

Fethi takiben yapılan ilk tahrirden sonra, zaman zaman yeni bir padişahın tahta çıkması, umumî olarak meydana gelen değişiklikler, vergi gelirlerinin herhangi bir surette artmış veya eksilmiş görünmesi ve defter harici kalmış yerlerin deftere sokulması gibi muhtelif sebeplerle tahrirler yenilenirdi. Padişahların uzun süre tahta kalma dönemlerindeyse, bu tahrirlerin 30 yılda bir tekrarlanmaları kanundu. Arazi tahriri işinin sorumluluğunu üstlenen kişiye; emîn, mübaşir, muharrir, il yazıcısı, vilayet kâtibi gibi isimler veriliyordu. Tahrirlerin; rüşvet ve suiistimale meydan vermeden kemâl-i adâlet üzere yürütülmesi için bu mesûliyetli işe umumiyetle

⁹⁵ Onur Eroğlu Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Mâliyesi Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, s.57-89 (Basım Yılı: 2012) s. 58.

tecrübe ve bilgi sahibi nüfuzlu beyler veya kadılar tayin olunuyordu. Her emînin yanında defterin yazılması ve tanzîmini üzerine alan, işin tekniğini iyi bilen bir de kâtip bulunmaktaydı. Ayrıca tahrir işlemi, her bölgenin kadısının da murakabesi altında yürütölmekteydi.⁹⁶

Tahrir emîni, bölgenin eski defterleriyle muhtemelen bir önceki tahrirden beri, timar sahiplerinin vaziyetlerinde ve gelirlerinde meydana gelmiş değışiklikleri gösteren bir icmal defterini, yanında bulundurur ve ona göre tahrire başlardı. Her yeni tahrir bir takım yolsuzlukları meydana çıkardığı gibi, ormanlık yerlerden açılan arazinin işletilmesi ve evvelce istifade edilmeyen yerlerin işler hâle getirilmesi dolayısıyla istihsal miktarı artmış olurdu. Tahrir tamamlandıktan sonra, timarların yeni vaziyetini aksettiren timar icmal defterleri hazırlanır, ayrıca o bölgenin bütün teferruatını belirten mufassal defterler temize çekilerek padişah katına sunulurdu.

Bu yeni tahrir defterine Nişancı tarafından hükümdarın tuğrası konulduktan sonra, bir sureti Defterhâne hazinesinde Defter emini nezaretinde saklanır, bir sureti ait olduğu vilayetlere gönderilir ve yeni tahrir mucibince hareket edilmesi emrolunurdu. Beylerbeyleri de yeni tahrir üzerine sipahilere dirlik tezkireleri verirdi. Yeni teşkil edilen deftere cedîd , eskisine atîk , daha eskisine köhne denirdi. Bir bölgenin tahriri oranın yalnızca has, zeâmet ve timar gelirlerinin tespitinden ibaret değildi. Bunun yanı sıra bölgedeki evkafın, konar-göçer teşekküllerin, piyade ve müsellemlerin ayrı ayrı tahrirleri yapılır ve bunlara ait müstakil defterler de hazırlanırdı. Bu deftere köylerdeki reâyâ ile kasaba ve şehir halkı isimleriyle kalem kalem yazılmayarak, sadece dirlik sahiplerinin adları ve gelirleri toplu olarak kaydedilirdi.⁹⁷

⁹⁶<http://www.msxllabs.org/forum/osmanli-imparatorlugu/303018-osmanlida-tahrir-usulu.html>
05/10/2012

⁹⁷<http://www.msxllabs.org/forum/osmanli-imparatorlugu/303018-osmanlida-tahrir-usulu.html>
05/10/2012

2.4.2. Tanzimat Dönemindeki Vergilerin Çeşitleri, Tarhı Ve Tahsili

Tanzimat Fermanında vergi bakımından iki husus açıkça belirtilmiştir. Bunlardan birincisi, “bundan sonra memleket ahalisinden her ferdin emlâk ve kudretine göre münasip bir vergi tayin olunarak kimseden ziyade bir şey alınmaması”; ikincisi de “can ve mal emniyeti ve vergi tayini hususlarına dair gerekli kanunların Meclis-i Ahkamü'l-Adliyye’de kararlaştırılması”dır. Birinci durum herkesin iktisadi gücüne göre vergilendirilmesi ilkesini ifade etmektedir. Bu doğrultuda, örfi vergiler baş vergisi durumundan kurtarılarak yerine yeni bir tevzii vergi olan ancemaatin vergi getirilmiştir. Örfi vergilerde toplam vergi tutarı, erkek nüfusa veya haneye eşit olarak dağıtılmakta; kar veya zararına bakılmaksızın kişilerin malvarlıkları vergiye esas oluşturmaktaydı. Ancemaatin vergide ise, toplanması öngörülen vergi tutarı, yapılan tahrir sonuçlarına göre, önce kazalara paylaştırılıyor, kazalarda kimin ne kadar ödeyeceği kişinin ödeme gücü dikkate alınarak belirleniyordu. Ödeme gücünün ölçüsü olarak tebaanın emlak, arazi ve hayvan varlığı, ticaretle uğraşıyorsa geliri esas alınıyordu. Böylece tarım kesimi olduğu kadar, şehirli tebaada vergi kapsamına girmektedir.⁹⁸

Uygulamada ortaya çıkan haksızlıklar ve aksaklıklar sebebiyle tebaayı tamamen memnun edemeyen bu vergi yirmi yıl uygulandıktan sonra 1860 yılından itibaren aşamalı olarak kaldırılarak, yerine nispi nitelikli emlâk, arazi ve temettü vergileri konularak daha ileri bir aşamaya geçilmiştir.⁹⁹

Bu geçişle, vergilemede tevzii (dağıtım) usulü terk edilmiş, Batılı ülkelerde uygulanan tahrir usulü getirilmiştir. Emlak ve temettü vergilerine sabit bir matrah tayini için, herkesin arazisi ve binaları ile esnaf ve sanatkârın kazancı mahalli komisyonlar tarafından tahrir edilmiştir. Tahrir usulü,

⁹⁸ Eroğlu, a.g.e. s. 58.

⁹⁹ Abdüllatif, Şener, Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi (İstanbul: İşaret Yayınları No:39, 1990), s.104.

günümüzdeki vergilendirme usullerinin başlangıcı olmaktadır.¹⁰⁰

1858 yılında Arazi Vergileri ile ilgili olarak Arazi Kanunname-i Hûmayun'un çıkarılmasıyla genel tahrir zorunlu hale gelmiştir. Yapılan tahrirler üzerine arazi vergisi, binayı da kapsayacak şekilde bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden nispi oranlı olarak alınan bir vergi olmuştur. Bina ve arazi 1865 tarihinde "Tahrir-i Nüfus ve Emlak'e Dair Umumi Nizamname" ve 1886 tarihli "Emlak Vergisi Nizamnamesi" uyarınca 1910 yılına kadar Emlak Vergisi adı altında vergilendirilmiştir.¹⁰¹ Arazi değerinin binde dördü civarında olan bu vergi 1879'da yapılan düzenleme ile ekilen ve ekilmeyen arazi şeklinde yeniden düzenlendi. 1919 yılında ekilen araziden binde altı ekilmeyen araziden binde on vergi alınıyordu. Kurtuluş savaşında bu vergiler artırılmadı.¹⁰²

Osmanlıda bina vergisiyle ilgili ilk kanuni düzenleme 1858 yılında yapıldı. Bu maksatla "Tahriri Emlak Nezareti" kuruldu. Binde dört üzerinden binalardan "aşar vergisi" adıyla toplandı. Bu vergiler vilayetlerde oluşturulan emlak müdürlüklerince toplanmaktaydı. Kurtuluş Savaşı sırasında bu vergi toplanmadı ise de TBMM 9 Kasım 1922 de kabul ettiği 48 sayılı kanunla bina vergilerini artırmıştı.¹⁰³

Bu nizamnamelere göre emlak vergisinin matrahı, bina ve arazilerin değeri olarak belirlenmiş ve tahrir usulü uygulanmıştır. Tahrir işleri görevli memurlara verilmiştir. Tahmin ve takdir işi ise merkezden tayin olunan iki üye ve ilgili mahalden seçilen altı üyeden oluşan komisyonlarca yapılmıştır. Ancak çok ilkel şekillerde yapılan tahrir ve objektif esaslardan yoksun ve keyfi takdirler mükellefler arasında adaletsiz sonuçlar doğurmuştur. 1886

¹⁰⁰ Mutluer, M. Kâmil/Öner, Erdoğan/Kesik, Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2003 (Kamu Maliyesi).s.92.

¹⁰¹ Kayhan Armağan, "Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişim", Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:1(Ocak 1983), s.8.

¹⁰² Kurtoğlu, a.g.e. s.249.

¹⁰³ Kurtoğlu, a.g.e. s.249.

tarihli nizamname her beş yılda bir genel bir tadil (yenileme) yapılmasını emretmişse de bu tadil bazı istisnalar dışında hiç yapılamamıştır. Bunun sonucunda da yapılan takdirlerin gerçekte ve verginin de ödeme gücü ile hiçbir ilişkisi kalmamıştır.¹⁰⁴ Bu dönemde şehirler ve civarındaki binalar tahrir olunan değeri üzerinde binde dört oranında vergiye tabi idi. Ayrıca akar alanların, yani gelir sağlayan binaların yıllık gelirinden ek olarak yüzde dört vergi alınmaktaydı. Bu ikincisi günümüz vergi anlayışına göre gayrimenkul sermaye iradı olarak, gelir vergisi kapsamında düşünülebilirse de o dönemlerde emlak vergisi olarak değerlendirilmiştir.¹⁰⁵

Arazi ve binalardan alınan vergi 1860-1910 yılları arasında elli yıl kadar emlak vergisi adı altında bir arada bulunduktan sonra 1910 yılında o dönemde bazı gelişmiş ülkelerde uygulandığı gibi arazi ve bina vergilerini birbirinden ayırma çalışmalarına başlanmıştır. Bunun sonucunda, her şeyden önce arazi ve binaların değer tespitinin yeniden yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Fakat o dönemde arazi tespitinin güç olması, zaman istemesi ve araziden alınan en önemli verginin aşar olması nedeniyle arazi vergisinde yapılması gereken düzenlemeler daha sonraya bırakılmıştır. Ancak bina vergisi emlak vergisinden ayrılarak yalnız onun iyileştirilmesi çalışmalarına başlanmış ve bu amaçla Ağustos 1910 tarihli Musakkafat (Bina) Vergisi Hakkında Kanun kabul edilmiştir.¹⁰⁶

İkinci Meşrutiyetin ilanını izleyen yıllarda maliye alanında ıslahat çalışmaları sonucu oluşturulan “İslahat-ı Maliye Komisyonu” tarafından hazırlanmış olan Musakkafat Vergisi Kanunu ülkemizin ilk modern vergi kanunudur. Kanunun en önemli noktası kıymet (değer) esasının bırakılarak gayrisafi iradın vergilemeye esas alınmasıdır. O tarihlerde gayrisafi irat binanın normal şartlarda getirebileceği kira bedeli olarak belirlenmiş ve bu

¹⁰⁴ Pelin, a.g.e., s.310.

¹⁰⁵ Şener, a.g.e., s.107.

¹⁰⁶ Öner, a.g.e., s.217.

bedelden gider karşılığı herhangi bir indirim yapılmasına da izin verilmemiştir. Bu özelliği ile ilk defa irat üzerinden vergi tesis eden bir kanun olma özelliği taşımaktadır. Bu kanun ile ilk kez bütün binalar ve o nitelikte bulunan ticaret ve sanat işlerinde kullanılmak üzere kiralanan arsalar da bu verginin kapsamı içine alınmıştır.¹⁰⁷ Bununla birlikte gayrimenkullerin boş kalması ile onarma masraflarının dikkate alınmamış olması ve ilgili komisyonlarında (tahmin komisyonları) mükelleflerin temsil edilememesi gibi hususlar bu kanunun olumsuz yönleri olarak ortaya konmuştur.¹⁰⁸

Musakkafat Vergisi Kanununa göre yapılan değer tespitleri bir plan ve haritaya dayanmadığı için kadastro niteliğinde olmamıştır. Bu kanunla tahrir görevi, merkezi idare tarafından tayin olunan üç memurdan oluşan tahrir komisyonlarına verilmiştir. Komisyonlar idare ve belediyelerle temasa geçerek mahalle ve sokak numara sistemlerini tamamlamış, daha sonra bütün binaları teker teker dolaşarak sahipleri, sınırları ve bütün ayrıntılarını ilgili cetvellere kaydetmişlerdir. Verginin hesaplanmasına esas olan iratlar, genel olarak mahallinde geçerli olan kiralama ve binanın mevki gibi unsurlara göre tespit edilmiştir. Kirayı tahmin için yeterli bilgi olmadığı takdirde binanın değeri bulunarak bunun kârgir binalarda yüzde sekizi, diğer binalarda ise yüzde altısı irat olarak esas alınmıştır.¹⁰⁹

Yapılan irat tahminlerinin sonucu, mükelleflere ihbarname ile tebliğ edilmiştir. Komisyonlarca yapılan irat tahminlerine mükellef ya da vergi idaresi tarafından tebliğden itibaren iki ay içinde ilgili komisyon nezdinde itiraz etme hakkı da verilmiştir. İlgili komisyon bu itirazı inceleyip kararı karşı tarafa tebliğ etmekle yükümlüdür. Bu karara karşı taraflara her ilde vali başkanlığında defterdar ve hükümetçe seçilen bir memur ile emlak sahipleri

¹⁰⁷ İsmail Hakkı Ülkmen, **Mahalli İdareler Maliyesi Dersleri** (Ankara: Ankara, Üniversitesi SBF Yayınları:103/95, Ajans Türk Matbaası, 1960), s.253.

¹⁰⁸ Nezih Varcan, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu** (Cumhuriyet Dönemi) (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:208,1987), s.27.

¹⁰⁹ Pelin, a.g.e., s.311.

arasından seçilen ve üç kişiden oluşan istinaf komisyonuna, istinaf komisyonu kararlarına karşı da bir ay içinde Maliye Bakanlığınca oluşturulan Merkez Komisyonuna başvuru hakkı verilmiştir.¹¹⁰ Genel olarak Osmanlı Türkiye'sinin vergi politikalarına bakıldığında tarımdan alınan vergiler katkılı (gayrisafi) üretim değeri üzerinden yani masraflar düşünülmeden alınmakta olup, bunun daha fazla üretim yapma şevki üzerindeki tesiri olumsuzdur. Osmanlı Devletinde vergi düzeni fizyokratların, tek vergi sistemi yani, sadece tarımsal artığı vergileyen bir nitelik taşımaktadır. Kaldığı fizyokratların önerilerinin arkasında bu fazlanın sanayiye aktarılması yatar. Osmanlı'da bu tür aktarma süreci gerçekleşmemiştir. Osmanlı devlet-toplumsal-ekonomik düzeni vergilerin ne esas kaynağı olduğu tarımda ne de sanayide, yeniden üretim için kullanılmasına imkan vermedi. Daha da beteri Osmanlı vergi düzeni Müslüman Türk'ten yabancılara ve azınlıklara doğru, onların lehine servet transferine aracılık etti.¹¹¹

Oldukça modern bir anlayış çerçevesinde oluşturulan "Musakkafat Vergisi Kanunu" bünyesinde düzenlenen bina vergisinin cumhuriyetin ilanını izleyen yıllara gelindiğinde 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 edilmiştir.¹¹²

2.4.3. Cumhuriyet Sonrası Dönem

Cumhuriyet'in ilk yılları ile ifade edilen dönem, Lozan Antlaşmasının

¹¹⁰ Öner, a.g.e., s.218.

¹¹¹ Kutoğlu, a.g.e. s.243.

¹¹² Hacıköylü, a.g.e. s.25.

imzalanması ve TBMM tarafından kabul edilmesinin ardından 1930'lu yıllara gelene kadar oluşturulan sistemli devlet düzeni dönemidir. Atatürk Dönemini kapsayan ekonomik, sosyal ve mali açıdan özellikle devletçilik anlayışının egemen olduğu yıllardır.¹¹³

Bu dönemde şüphesiz ki en önemli değişim, hatta Türk Mali Tarihi açısından da reform sayılabilecek yenilik, aşar'ın kaldırılmasıdır. Aşarın kaldırılmasından sonra yerine vergi gelirlerindeki azalmayı telafi etmek üzere arazi vergileri ve birtakım dolaylı vergiler getirilmiştir. Bunun sonucunda, 1926 yılından itibaren dolaylı vergiler artırılmıştır.¹¹⁴ Tarım açısından üç temel politika hayati önem taşımaktaydı: a)1926'da aşarın kaldırılması ekonomik fazlanın bir kısmına el koyan eski mültezim, tüccar gibi aracılardan gücünü nihai olarak ortadan kaldırdı. b)Ziraat bankası aracılığı ile tarım kredi yaygınlaştırıldı. c) Tarım makineleri ve gübreler ithalat vergilerinden uzak tutuldu. Böylelikle değişim süreci hızlandı.¹¹⁵

Emlak vergisinin Türkiye'deki tarihsel gelişim süreci içerisinde cumhuriyet sonrası dönemi 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergilerinin uygulandığı 1931-1972 dönemi ve günümüzde uygulanmakta olan 1319 sayılı Emlak Vergisinin kabulü ile başlayan 1972 sonrası dönem olarak iki kısım halinde incelemek daha yararlı olacaktır. 1931 yılında peş peşe kabul edilen iki kanunla 1886 tarihli Emlak Vergisi ve 1910 tarihli Musakkafat Vergisi kaldırılarak yerlerine 1883 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunları 1931 mali yılbaşından (1 Haziran 1931) itibaren yürürlüğe konmuştur. 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile tarım yapılınsın veya yapılmamasın Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunan bütün sahipli araziler ile ticaret ve sanat işlerinde kullanılınsın ya da kullanılmamasın tüm

¹¹³ Eroğlu, a.g.e. s. 71.

¹¹⁴ Mutluer, M. Kâmil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi, (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2003 (Kamu Maliyesi).s.70.

¹¹⁵ Kurtoğlu, a.g.e.s.180.

arsalar, arazi vergisine tabi tutulmuşlardır.¹¹⁶

Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde kalan bütün araziler verginin konusunu oluşturmaktadır. Ancak devlete, katma bütçeli idarelere ve belediyelere ait araziler ile köy kanunu gereğince köylere ait taşınmaz mallar vergi dışı tutulmuştur. Ayrıca tarıma elverişli olmayan araziler ve özel kanunları gereğince vergi dışı tutulan araziler de verginin konusuna alınmıştı.¹¹⁷

Üzerinde bina bulunmayan ve bina müteemmimlerinden olmayan arsalar da bu kanun ile birlikte arazi sayılmışlardır. Ticaret ve sanat işlerinde kiralanan arsalar iratlı arsa, bunun dışındakiler ise iratsız arsa olarak adlandırılmış ve farklı oranlarda vergilendirilmişlerdir. Arazi vergisinin oranı arazi ve iratlı arsalarda binde on, iratsız arsalarda binde beş olarak belirlenmiştir.¹¹⁸

1833 sayılı Kanunda arazinin tahririne ilişkin hiçbir hüküm yer almamış ve bir genel tahrir de öngörülmemiştir. Kanun daha önceki yıllarda yapılan tahrirlerdeki değere bir katsayı uygulanmak suretiyle bulunan miktarı matraha esas almış, yalnız arazi sahiplerine vergi adaletsizliğini bir derece hafifletebilmek için bu değerler üzerinden tadilat isteme hakkı vermiştir.¹¹⁹

2.4.3.1. 1931 Deki Yasa Değişikliği

1931 yılında Arazi Vergisi Kanunundan sonra ikinci olarak 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe konmuştur. 1837 sayılı Bina Vergisi Kanununun konusu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan ister ikamete ister herhangi bir surette kullanılmaya tahsis edilmiş olsun gerçek ve tüzel kişilere

¹¹⁶ Öner, a.g.e., s.219.

¹¹⁷ Eroğlu, a.g.e. s. 74.

¹¹⁸ Hacıköylü, a.g.e.s.25.

¹¹⁹ Ülkmen, a.g.e., s.255.

ait bütün binalar olarak belirlenmiştir. Bu kanunda bina kavramı çok geniş tutulmuş, inşa edildiği madde ne olursa olsun gerek karada gerekse su üzerindeki tüm sabit yapılar bina sayılmışlardır. Bu kanun çerçevesinde çeşitli sebepler ile kamu idare ve müesseselerine, kamuya yararlı derneklere devamlı nitelikte istisnalar sağlanmıştır. Ayrıca yeni inşa edilen binalar için üç, turizm amaçlı kullanılan binalara ve yalnız sahiplerinin ikametine ait meskenlere on yıllık bir geçici istisna uygulanmıştır.¹²⁰

1931 yılında çıkarılan bina ve arazi vergisi kanunlarının temel özelliklerinden birisi matrahın idare tarafından saptanıyor olmasıdır¹²¹.

Bina vergisinin oranı yüzde oniki olarak belirlenmesine rağmen bu orana ilk önce sahibinin bizzat oturduğu meskenler için yüzde iki, diğerleri için yüzde dört olmak üzere “İktisadi Buhran Vergisi” daha sonra ise 1941 yılından itibaren iktisadi buhran vergisinin bir katı oranında “Savunma Vergisi” eklenmiştir.

1837 sayılı Kanun ile bina vergisinin matrahı tahrir usulü ile bulunacak gayri safi irat olarak belirlenmiştir. Ancak bu irattan itfa ve bakım giderleri karşılığı olarak yüzde yirmi indirildikten sonra bulunan safi irat, vergiye matrah olarak esas alınmıştır. Böylece gayrisafi irat yerine safi iradı esas almak suretiyle Musakkafat Vergisine göre daha gelişmiş bir vergiye geçilmiştir. Ayrıca bu kanun ile eskimiş ve aşınmış bina değerlerinin tahrir ile ilgili usul ve esasları da belirlenmiştir. Buna göre belediye sınırları içerisinde bulunan binaların tahririnin üçer kişilik komisyonlar tarafından seçilen bir kişinin başkanlığında il veya belediye meclisince seçilen birer üyeden oluşacağı belirtilmiştir. Gayrisafi iradın takdir ve tahminindeki esasın da binanın bulunduğu bölgede geçerli olan kiralar ile mevkii ve binanın

¹²⁰ Hacıköylü, a.g.e., s.26.

¹²¹ Mualla, Kumrulu, Öncel, Ahmet, Çağan, Nami, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül 2002.s. 357.

büyüklüğü olduğu belirtilmiştir. Bu takdir ve tahminlere karşı ise mükellef ve idareye itiraz ve temyiz komisyonlarında başvuru hakkı verilmiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Osmanlı İmparatorluğu'ndan Cumhuriyet'e intikal eden bina ve araziler için cumhuriyetin ilk yıllarında ya matrah ya da vergi oranı artırımı ile yetinilmiştir. Ancak 1931 yılında kabul edilen Arazi ve Bina Vergisi Kanunları ile binaların gayrisafi irad tespitinin tahrir usulü ile yapılması öngörülmüştür. Cumhuriyet döneminde ilk ve son genel tahrir ise bina ve arazi vergilerinin Maliye Bakanlığında il özel idarelerine devredildiği 1936 yılında yapılmıştır. Oldukça başarılı olan fakat daha sonra hiç yenilenemeyen bu genel tahrir sonuçları çeşitli zamanlarda matrah ve vergi oranı artırımı yapılarak 1972 yılına kadar vergi değeri olarak kullanılmıştır.¹²²

1949'da bina ve arazi vergilerinin tahriri, itiraz hakkındaki hükümleri VUK'da yeniden düzenlenmiştir. 1950'lerin enflasyonunun ardından, 1961'de bina ve arazi vergilerinin matrah değerleri on kat arttırılmıştır. Bu toptan arttırmalar arazinin görelî verimindeki değişimleri (çoraklaşma, sulama gibi), binalarda da kentleşmenin sağladığı farklı rant artışlarını hiç dikkate almamıştır¹²³. Ortaya çıkan bu sonuç, çeşitli kesimlerden şikayet çektiğinden yeni bir kanunun çıkarılması zorunlu hale gelmiştir.¹²⁴

1968-1972 yıllarını kapsayan İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planı "Vergi Reformlarının Anahatları ve Tedbirleri" bölümünde, ayrı ayrı uygulanmakta olan arazi ve bina vergilerinin veriminin artırılması amacıyla bir öneride bulunmuş, bunun üzerine söz konusu vergilerin verimini artırmak ve vergiyi teknik yönden geliştirmek gibi nedenlerle 01.03.1971 tarihinden geçerli olmak

¹²² Öner, a.g.e., s.220.

¹²³ Kenan, Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, Sekizinci Baskı, İstanbul, 2004., s. 256.

¹²⁴ Özhan, Uluatam, Yaşar, Methibay, Vergi Hukuku, İmaj Yayınevi, Beşinci Baskı, Ankara, Ekim 2001.s. 363.

üzere 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunlarının yerine 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu hazırlanmıştır. Fakat hazırlanan bu kanunun bazı maddelerinden doğan aksaklıklar ve bunun yanında maliye teşkilatının bu konuda henüz gerekli şekilde organize edilememesi sonucu bu kanunun uygulanmaya başlanması, 20.07.1971 tarih ve 1446 sayılı Kanun ile 01.03.1972 tarihine ertelenmiştir.¹²⁵

2.4.3.2. 1972 Yılı Değişikliği

Günümüzde uygulanmakta olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 29.07.1970 tarihinde kabul edilmiştir. Fakat kabul edilen bu kanunun bazı maddelerinden doğan aksaklıklar sonucu kanunun uygulanmaya başlanması 01.03.1972 tarihine ertelenmiştir. 1972 mali yılbaşından itibaren yürürlüğe konulan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda günümüze kadar çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 1986 yılına kadar merkezi yönetim tarafından toplanan bu verginin yönetimi ve gelirleri 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı kanunla belediyelere bırakılmıştır. 09.04.2002 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 4751 sayılı yasa ile başta beyan usulünün kaldırılması olmak üzere bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Mali terminolojide emlak vergisi bina ve arazi vergilerini kapsayan bir kavram olarak kullanılmaktadır. Gerçekten de 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu bina ve arazi vergilerini içine almakta ve bu vergilerin geliştirilmesi ve veriminin artırılması amacını gütmektedir. Başka bir ifadeyle Emlak Vergisi Kanunu bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki ayrı vergiyi içermektedir. Ancak her iki vergiye ilişkin düzenlemeler büyük ölçüde bir bütünlüğe sahiptir. İlgili kanunda bu bütünlük göz önünde bulundurularak her iki vergi için ortak hükümlere de yer verilmiştir.¹²⁶

Günümüzdeki Emlak Vergisi Kanununun alt yapısını oluşturan ve

¹²⁵ Mutluer, a.g.e., s.64.

¹²⁶ Üyümez, a.g.e.,s.124.

1972 mali yılbaşından itibaren yürürlüğe konulan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun o dönemde getirdiği başlıca yenilikler aşağıdaki gibi özetlenebilir.¹²⁷

2.4.3.2.1. Bina ve Arazi Vergilerinin Emlak Vergisi Adı Altında Toplanması

1970 tarihli emlak vergisi ile yeni bir mükellefiyet ihdas edilmemiş, yürürlükte bulunan bina ve arazi vergileri emlak vergisi adı altında toplanarak şekli bir yenilik yapılmıştır. 1319 sayılı Kanunun gerekçesine göre söz konusu iki verginin aynı nitelikte olması böyle bir birleştirmeyi gerekli kılmıştır.

2.4.3.2.2. Bina ve Arazilerde Değerleme Ölçülerinin Birleştirilmesi

1833 sayılı Arazi Vergisi Kanununda değerlendirme ölçüsü olarak arazinin servet değeri 1837 sayılı Bina Vergisi Kanununda ise değerlendirme ölçüsü olarak irat (kira) değeri esas alınmaktaydı. Diğer bir ifade ile arazide servet değeri esas, binalarda ise irat esas şeklinde iki ayrı ölçü benimsenmişti. Emlak vergisi sisteminde bu ölçülerden yalnızca birinin uygulanmasının daha uygun olacağı görüşü ile 1319 sayılı Kanunla iki ölçü esastan vazgeçilmiş, bina ve arazi için değerlendirme ölçüleri birleştirilmiştir. Buna göre gerek arazide gerekse binalarda değerlendirme ölçüsü bina ve arazinin rayiç bedeli olmuştur. Bu konu ile ilgili olarak çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

2.4.3.3. Genel Tahrir Usulü Yerine Beyan Esasına Geçilmesi

1319 sayılı kanunla bina ve arazi vergilerinde uygulanan tahrir usulü

¹²⁷ Tuncer, Emlak Vergisi (Açık Oturum Özeti) a.g.e., s.6.

yerine beyan esası getirilmiştir. Bu kanun yürürlüğe girdikten sonra bina ve arazi vergilerinde vergi matrahı tahrir komisyonlarınca tahmin ve tespit edilmeyecek, mükellefler bina ve arazinin rayiç değerlerini beyan edeceklerdir. Ancak beyan usulü, vergi idarelerinin mükelleflerin beyan edecekleri değerleri inceleyerek ek tarhiyatta bulunma imkânlarını ortadan kaldırmamaktadır.

2.4.3.4. Vergi Tarh ve Tahsilinin Maliye Bakanlığı Teşkilatına Bırakılması

Bina ve arazi vergilerinin tarh ve tahsilinin özel idarelerden alınarak Maliye Bakanlığına bırakılması Emlak Vergisi Kanununun getirdiği en önemli yeniliklerden biridir.

2.4.3.5. Beyan Yöntemi

Ayrıca 1972 tarihli 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Bina Vergisinden alınan “İktisadi Buhran ve Savunma Vergileri” kaldırılmış, emlak vergisi mükelleflerine verecekleri beyannamelerde aile reisi beyanı (aile reisinin kendisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklarına ait bina ve arazi değerlerini aynı matrahla birleştirmeleri), toplama yapma (bir ilçe hudutları içinde bir mükellefe ait binaların veya arazinin aynı matrahla birleştirilmesi) gibi yenilikler ile vergiye bir ölçüde olsa şahsilik kazandırılmak istenmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun birinci kısmı bina vergisine, ikinci kısmı arazi vergisine ve üçüncü kısmı da müşterek hükümlere ilişkin olmak üzere üç ana kısım içinde düzenlenmiştir. 1319 sayılı Kanunla, vergi idaresi hem maddi hem de zaman ve eleman açısından zor bir süreç içeren tahrir yapma külfetinden kurtulurken, diğer yandan mükelleflerin emlak beyanını kontrol etmek suretiyle gayrimenkullerin emlak, emlak alım, gayrimenkul kıymet artışı ve veraset ve intikal vergileri ile tapu harçlarına

esas olan vergi değerleri normal alım-satım bedellerine yaklaştırılmak istenmiştir. Emlak Vergisi Kanunu ile bina ve arazi vergilerinin tek bir kanun başlığı adı altında birleştirilmesi, vergi değeri olarak rayiç bedel esasının benimsenmesi bu kanunun olumlu yönleri olarak belirtilirken spekülasyona müsait olan arsaların arazi vergisi ile birlikte vergilendirilmesi, verginin tarh ve tahsilinin Maliye Bakanlığına bırakılması ve gerekli düzenlemelerin yapılmadan beyan esasına geçilmesi o dönem için Emlak Vergisi Kanununun olumsuz yönleri olarak gösterilebilir. Beyan esasına ilişkin ortaya çıkabilecek en önemli sorun ise, her ne kadar Emlak Vergisi Kanunu yükümlülerin beyanını tamamlayıcı yönde idarece takdir esası öngörölmüşse de o dönemde yaklaşık beş milyon yükümlüsü olan bir verginin tarh ve tahsil yetkisi kendisine yeni geçmiş bir idare için denetime gidilmesi olanaksız olarak görölmekteydi.¹²⁸

Yürürlükte bulunan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu 1970 yılında kabul edilmiştir. 1986 yılına kadar merkezi idare tarafından toplanan bu verginin gelirleri ve yönetimi, bu yıldan itibaren belediyelere bırakılmıştır. Emlak Vergisi Kanunu bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki ayrı vergiyi içermektedir. Ancak, her iki vergiye ilişkin düzenlemeler büyük ölçüde bir bütünlüğe sahiptir. Kanunda her iki vergi için ortak hükümlere de yer verilmiştir.¹²⁹

1972 yılı başından 1982 yılı sonuna kadar olan ilk dönemde mükellefler vergi matrahını kısıtlama olmaksızın serbestçe beyan etmişlerdir. Emlak vergisi beyannamesi ile bildirilen miktarlardan düşük görölenler vergi inceleme elemanlarınca incelenmiş, alım-satım veya ivazsız intikaller nedeniyle verilen emlak alım, gayrimenkul kıymet artış ve veraset ve intikal vergisi beyannamelerindeki miktarlar ise vergi daireleri tarafından gözden geçirilmif, beyan tarihindeki rayiç bedelden düşük olduğu düşünölenler

¹²⁸ Hacıköylü, a.g.e.s.29.

¹²⁹ Üyümez, a.g.e.,s.126.

matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmiştir. Gayrimenkuller ile ilgili ivazlı ya da ivazsız hemen hemen bütün intikal işlemlerinin takdir komisyonlarına sevki yüz binlerce dosyanın bu komisyonlarda toplanmasına ve takdir kararlarının yıllarca gecikmesine neden olmuş, bu olağanüstü iş yükü itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'ı da olumsuz etkilemiştir. Mükellefler ise takdir kararlarının gecikmesi nedeniyle özellikle ivazsız intikal eden gayrimenkullerine tasarruf edemez olmuşlardır. Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulanmaya başlandığı 1972 yılında toplumda okuma yazma oranının düşük olması, denetim sisteminin yetersizliği ve mükelleflere yeteri kadar açıklayıcı bilgi verilmemesi nedeniyle beyan sisteminde ciddi aksaklıklar da meydana gelmiştir.¹³⁰

2.4.3.5.1. Beyan Sisteminin Aksaklıkları

Bu uygulamada en önemli sorun emlak vergisi matrahının gerçekçi bir biçimde saptanamamasından kaynaklanır. Ülkemizde beş yıl gibi uzun bir süre, taşınmaz sahibinin beyannamesinde gösterdiği değer, Emlak Vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. Fakat mükelleflerin tamamına yakın bir bölümünün beyannamelerinde bildirdikleri değer, gerçek değer çok altında beyan edilmektedir. Ayrıca mükelleflerin kendi taşınmazlarına verdikleri değerler çok çeşitli etkenlere bağlanmaktadır. Taşınmazın bizzat kullanılması veya kiraya verilmesi rayiç değeri etkilediği gibi, taşınmazın ileride satılacağı konusundaki mükellef düşüncesi de rayiç değeri etkilemektedir.¹³¹

Olaya vergi idaresi açısından bakıldığında 1971 yılında bina ve arazi vergilerinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı yüzde 1 civarında iken

¹³⁰ Hacıköylü, a.g.e.s.29.

¹³¹ İlhan, Özer, **Devlet Maliyesi** Cilt I, Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/276, Ankara, 1986.282.

1980 yılına kadar bu oranın da altına düşmüştür. Buna karşın emlak vergisinin tarh ve tahsil yetkisi kendisine devredilen Maliye Bakanlığı bu vergiyi etkin bir şekilde uygulayabilmek amacıyla çok sayıda yeni vergi dairesi kurmuş, yeni personel almış ve harcama yapmıştır. 1982 yılı başına gelindiğinde gelir idaresi personelinin yarıya yakını (yüzde 44'ü) genel bütçe vergi gelirlerinin yüzde 1'ini oluşturan bina ve arazi vergileri ile gayrimenkullerden alınan diğer vergilerle uğraşmak durumunda kalmıştır. Ayrıca beyanname verme ve takdir işlemlerinin mükellefe getirdiği yükler toplam vergi maliyetini de artırmıştır.¹³²

Emlak vergisinin yeni uygulama şekli özetle temelde iki sakınca taşımaktaydı. İlk olarak, matrahın yükümlüce belirlenmesi, tamamen sübjektif ögelere bağlanmış bir uygulamaya yol açmakta ve yükümlülerin aynı nitelikteki gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında büyük farklılıklar ortaya çıkabilmekteydi. Aslında Emlak Vergisi Kanunu eski şekliyle, yükümlülerin beyanını tamamlayıcı yönde idarece takdir usulünü öngörmekte idiyse de beş milyon yükümlüsü olan bir vergi için bu yoldan denetime gidilmesi olanaksızdı. Öte yandan emlak vergisi merkezi idare toplam vergi gelirleri içinde %1 oranına ulaşamıyordu. Buna karşılık Maliye Bakanlığı toplam vergi elemanlarının %20 sini bu vergi için istihdam etmekteydi. Böylece, verimli bir vergi idareciliği gereklerine uymayan bir sonuç ortaya çıkmaktaydı.¹³³

2.4.3.6. Asgari Beyan Sistemi

Beyan sisteminde görülen aksaklıklar dikkate alınarak, 1982 yılında,

¹³² Ahmet, Kumrulu, Nami Çağan ve Mualla Öncel, **Vergi Hukuku** (9. Basım. Ankara:Turhan Kitabevi, 2005), s.355. ve Öner, a.g.e., s.225.

¹³³ Öncel ve diğerleri a.g.e. s. 357.

emlak vergisinde bina, arsa ve araziler için Asgari Beyan Sistemine geçilmiş ve mükelleflerin bina, arsa ve araziler için beyan edecekleri değer idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Ancak, bugüne kadar yapılan uygulama göstermiştir ki genelde mükelleflerin beyan ettikleri rayiç değerleri, ilan edilen asgari arsa metrekare değerler ile asgari bina inşaat birim metrekare maliyet bedelleri, asgari beyan değeri civarında kalmıştır.¹³⁴

1982 yılında yapılan kanun değişikliği ile¹³⁵ bina ve arsalar için Asgari Beyan Esası getirilerek, beyan sistemi takviye edilmek istenmiş ayrıca, emlak üzerinden alınan vergilerin bazıları kaldırılmış ve alım satıma konu emlak için rayiç bedel tespit etmek üzere takdir komisyonlarına gidilmesinden vazgeçilmiştir.

Bu yeni sistem ile bina ve arsa sahiplerinin idare belli edilecek normlara göre hesaplanacak miktardan daha düşük beyanda bulunmaları önlenmek istemiş, başka bir deyişle, diğer bazı vergilerde olduğu gibi Emlak Vergisinde de bir bakıma götürülük esası kabul edilmiştir, ancak arsa birim değerlerinin mahalle gibi geniş bir alan itibarıyla tespit edilmesi yüzünden, mahalledeki mevki rantları kavranmamış ve bunun sonucu adaletsiz bir uygulama ortaya çıkmıştır.

Tahrir ve beyan sistemi arasındaki bir uygulamayı oluşturan Asgari Beyan Esası da rayiç bedelin kavranamaması ve adaletsizliklere yol açması sebebiyle tenkit edilmiştir. Ayrıca, arazinin bu esas dışında kalması sistemin önemli bir eksikliği olarak görülmüştür.

Asgari beyan esası ile takviye edilmesine rağmen beyan esasının başarılı olmaması sebebiyle, emlak vergisinde yeniden tahrir esasına

¹³⁴ Kırar, a.g.t.s.32-33.

¹³⁵ 21.01.1982 gün ve 2586 sayılı kanun. 23.06.1982 gün ve 2686 sayılı kanun.

dönülmesi ve bu verginin mahalli idarelere devri konusunda görüşler ileriye sürülmeye başlanmıştır. Hatta, Maliye Bakanlığınca tahrir esasını içeren ve bu verginin belediyelere devrini öngören bir kanun tasarısı da hazırlanmıştır.

Tahrir sisteminin güçlükleri, özellikle tahririn yapılmasındaki zorluklar ve Emlak Vergisinin mahalli idarelerce tahsil edilip edilemeyeceğine ilişkin endişeler sebebiyle söz konusu tasarının kanunlaşması çabalarından vazgeçilerek mevcut sistemin iyileştirilmesi yolları aranmaya başlanmıştır.

2.4.3.7. Emlak Vergisinin Tahsilinin Belediyelere Bırakılması

Emlak Vergisi Kanunu'nda önemli bir değişiklik 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla gerçekleştirilmiş ve verginin yönetimi ile gelirlerin tahsili belediyelere bırakılmıştır. Bu değişiklikler sonunda merkezi idare vergileri arasından çıkarılan emlak vergisinin, beyan usulünde de bazı değişiklikler yapıldığından, vergi idarece saptanan "arazi değeri", "inşaat maliyetleri", "amortisman oranları" gibi kıstaslar üzerine oturmuş bir asgarî değer vergisi halini almıştı. Bu uygulamaya göre, taşınmazın değerinde belli ölçütler temel alınarak; örneğin, arsanın değeri, binanın cinsi, yaşı ve kalitesi yönünden, mükellefin beyan edebileceği asgarî değer tespit edilmektedir. Ancak buna rağmen uygulamadan kaynaklanan sorunlar ve hızlı enflasyon nedeniyle tespit edilen değerler, genellikle gerçek değerlerinin çok altında belirlenmektedir. Öte yandan, ülkemizde çoğu kez spekülâtif amaçla emlak üzerine yatırım yapıldığından, yönetimin belirlediği ölçütler de geçerliliğini kaybetmektedir.¹³⁶

1987 yılında yapılması gereken genel beyanın bir yıl önce alınması sebebiyle Maliye Bakanlığınca, bu sistemin gerektirdiği çalışmalar

¹³⁶ Orhan, Şener Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, Beta, 7. Baskı, İstanbul, Ocak 2001. s. 293.

sürdürülürken, bir yandan hükümetin mahalli idareleri güçlendirme politikasının bir sonucu olarak Emlak Vergisinin mahalli idarelere devredileceği yolunda daha evvel yaptığı açıklamalar, bir yandan bazı belediyelerin bu yöndeki istekleri, bir yandan da vergi kanunlarında yapılması düşünülen değişiklikler sebebiyle, Emlak Vergisinin mahalli idarelere devri konusu yeniden gündeme gelmiştir.

Görüldüğü gibi bu değişikliklerin idare açısından doğurduğu sonuçlar tatmin edici olmadığından 1998 yılında çıkartılan 4369 sayılı kanunla emlak vergisi kanununda önemli değişiklikler yapılmak gereği duyulmuştur. Buna göre vergide asgari değer beyanı esası kaldırılarak vergi mükellefin beyanına dayalı rayiç bedel üzerine oturtulmuştur. Mükellefleri gerçeğe daha yakın beyanda bulunmaya teşvik için de vergi oranlarının düşürülmesi yanında emlak vergisi beyan değerleriyle gelir vergisi uygulamaları arasında bağ kurulmaya çalışılmıştır.¹³⁷

Asgari beyan sistemi uygulaması sonucunda görülen olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığın ve basitliğin sağlanması amacıyla dört yılda bir alınmakta olan beyan esasının kaldırılması ve sadece vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde mükelleflerden bildirim alınmasını sağlamaya yönelik 4751 sayılı kanun, 03.04.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, vergilendirmede basitliği sağlamak amacıyla “rayiç bedel” yerine “Takdir Komisyonu”na takdir edilecek arsa ve araziye ilişkin olarak tespit edilen birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınmak suretiyle bulunacak “vergi değeri”nin, emlak vergisi tarhına esas alınmasını sağlayacak düzenlemeler yapılmıştır.

138

Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı süreç içerisinde,

¹³⁷ Uluatam ve diğerleri, a.g.e. s. 363.

¹³⁸ Kırar, a.g.t.s.32-33.

yükümlülerin beyanları arasında o kadar büyük farklar oluşmuş, o kadar çok düzeltme yapılmıştır ki sonunda yükümlüden beyan istemenin hem yükümlü hem de idare için maliyetinin ve sakıncasının faydasını aştığı anlaşılmıştır. 4751 sayılı Kanunla 2002 yılından itibaren geçerli olarak, yükümlünün beyanı sistemi kaldırılmıştır.¹³⁹

2.4.3.8. 4751 Sayılı Kanunun Getirdikleri

Yaşadığımız yüzyılın vergilendirme sistemleri esas olarak yükümlülerin beyan etmiş oldukları matrahlar üzerinden vergilendirilmeleri esasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntemin başarısı vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin vergi idaresine zamanında eksiksiz olarak sunulmasına bağlıdır. Bunun için de mükellef beyanlarının eksikliğinin ve doğruluğunun idarece kontrol edilmesi gerekmektedir.¹⁴⁰

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmak suretiyle bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 95. maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibariyle farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilmektedir.

Böylece vergi değerinin tespitinde otuz yıldır uygulanan ancak üzerinde net bir anlaşmaya varılamayan rayiç bedel esası kaldırılmış ve daha önce asgari beyan olarak hesaplanan miktar bu defa bina ve arazinin normal vergi değeri olarak kabul edilmiştir.

¹³⁹ Bulutoğlu, a.g.e. s. 257.

¹⁴⁰ İlhan, a.g.t. s. 4.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesi ile vergi değerine esas alınan birim değerlere karşı ilgililerce başvurulabilecek itiraz yolları ise 4751 sayılı Kanunla şu şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı, Resmi Gazete’de ilanı izleyen 15 gün içerisinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince Danıştay’da dava açılabilmektedir. İlgililerin kişisel dava hakları bulunmamaktadır.

- Takdir Komisyonlarının arsa ve araziye ait birim değer tespitlerine karşı ise, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde, vergi mahkemesi kararlarına karşı ise yine 15 gün içerisinde Danıştay’da dava açabilirler.

3. BÖLÜM

EMLAK VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ VE TAŞINMAZ DEĞERLEMESİ

Mevzuattaki düzenlemelerin, emlak vergisi uygulamalarında geçmişten gelen yöntem ve alışkanlıklarının değişmesini gerektirmesine karşın; uygulayıcıların değişikliğe intibak sağlayamamaları ve bu konudaki güncel kaynak eksikliği nedeniyle çözüme kavuşturulmayı bekleyen sorunlarda, belediyeye mükellefler arasındaki davalarda, kendini tekrar eden hatalarda artışlar meydana gelmiştir. Yaşanan sorunların ve çözüm gerektiren konuların bir çoğu, uygulayıcıların vergilendirme sürecine ilişkin yanlış yaklaşım ve uygulamaları ile usul hatalarından kaynaklanmaktadır.¹⁴¹ Bu çerçevede emlak vergisi kanunun etraflıca incelenmesi gerekmektedir.

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve araziden alınan hasılatı ve yönetimi çoğunlukla yerel idarelere bırakılmış, sürekli, objektif ve özel nitelikte bir servet vergisidir.¹⁴²

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinde “Vergi değeri, emlak vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir. Rayiç bedel, bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir.” ibaresi 4751 sayılı kanun ile “Vergi değeri; a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre, b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan

¹⁴¹ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.1x.

¹⁴² Üyümez, a.g.e.,s.126.

bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir.” olarak değiştirilmiştir. ¹⁴³

Emlak vergisi objektif nitelikte bir vergidir. Sübjektiflik yani kişisellik unsurları olan gelir ya da servetin toplanması ve artan oranlı tarife uygulanması gibi hususları içermemektedir. Objektif nitelikteki emlak vergisinde gayrimenkuller dolayısıyla ödenen vergiden, bu varlıkların neden olduğu borçlar için hiçbir ayarlama ve indirim yapılmasına izin verilmediği gibi yükümlülerin kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınmamaktadır. Ayrıca emlak vergisinde tek oran uygulanmaktadır. Vergi oranı mükellefin kişisel durumuna göre değil, vergiye konu gayrimenkullerin türüne göre değişiklik göstermektedir. ¹⁴⁴

Emlak vergisinin konusuna Türkiye sınırları içindeki bütün bina, arsa ve araziler girmektedir. Kanun hükmüne göre bina arsa ve arazilerin emlak vergisine tabi olması için Türkiye'nin egemenlik hakkını kullandığı kara ve deniz sahalarından müteşekkil sınırları içinde bulunması yeterlidir. Sınırlar içinde bulunan bina arsa ve arazilerin uluslararası kuruluşlara veya bunların temsilciliğine, gerçek ya da tüzel yabancı kişilere ait olması vergiye tabi olmasını engellemez. Ancak, mülklik prensibi gereğince kişilerin yabancı ülkelerde sahip oldukları arsa ve arazilerin emlak vergisinin kapsamı dışında olup bunlardan emlak vergisi alınmaz. ¹⁴⁵

Emlak vergisi kapsam bakımından özel bir servet vergisidir. Verginin adından da anlaşıldığı üzere, konu unsuru servetin tamamı değil sadece

¹⁴³ Kırar, a.g.t.s.32-33.

¹⁴⁴ Üyümez, a.g.e.,s.126.

¹⁴⁵ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.46.

arsa, arazi ve bina kavramlarını içeren gayrimenkullerdir. Emlak vergisi mükellef sayısı dikkate alındığında hasılatı ve yönetimi yerel yönetimlere bırakılmış olan önemli bir vergidir. Emlak vergisi niteliği ve yapısı itibariyle yerel bir vergi olarak uygulamaya oldukça elverişli bir vergi olduğundan hemen hemen tüm ülkelerde genel eğilim emlak vergilerinin yerel nitelikte bir vergi özelliğine sahip olması yönündedir. Emlak vergisinin mükellefi, genel olarak bina ve arazinin maliki, intifa hakkı varsa bu hakkın sahibi, bunlar yoksa bina ve araziye malik gibi kullananlardır.¹⁴⁶

Emlak vergisi bakımından hem belediyeler hem de mükellefler bakımından vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla beraber bazı yerine getirilmesi gereken ödevler oluşur. Örneğin emlak vergisi mükellefleri için bildirimde bulunma, vergi ödeme gibi; belediyeler için ise, tarh tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi sorumluluklar oluşturmaktır.¹⁴⁷

Emlak Vergisi Kanununun içeriğine bakıldığında, gelir ve harcamalar üzerinden alınan diğer vergilerden farklı olarak bu vergi kanununda iki ayrı verginin düzenlendiği görülmektedir. Emlak vergisi kanunu başlığı altında bina vergisi ve arazi olmak üzere iki ayrı vergiye yer verilmiştir. Başka bir ifadeyle emlak vergisi kanunu konu unsurunu oluşturan gayrimenkulleri ikili bir ayırım çerçevesinde ele almakta ve binalar ile arsa ve arazileri birbirinden ayırmaktadır. Ancak, her iki vergiye ilişkin düzenlemeler büyük ölçüde bir bütünlüğe sahiptir.¹⁴⁸ Bu ayırım çerçevesinde Emlak Vergisi kanunu üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda bina vergisine ilişkin hükümler, ikinci kısımda arazi vergisine ilişkin hükümler, üçüncü kısımda ise bina vergisi ve arazi vergisine ilişkin ortak hükümler yer almaktadır. Bu bölümde kanundaki bu ayırım esas alınarak önce bina vergisine ilişkin hükümler, ardından arazi vergisine ilişkin hükümler son olarak ta her iki vergiye ilişkin ortak hükümler

¹⁴⁶ Üyümez, a.g.e.,s.126.

¹⁴⁷ Bilal Can, Zübeyr, Bülbül, Veysel, Dağışan, a.g.e.s.36.

¹⁴⁸ Üyümez, a.g.e.,s.126.

incelenecektir.

3.1. EMLAK VERGİSİ (ARSA ARAZİ ve BİNA VERGİSİ) MATRAH TESPİTİ,

Belediyelerin Emlak vergisine esas matrahlarının ne şekilde tespit edileceği Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2013/1 seri no.lu iç genelgesi ile belirlenmiştir. Emlak vergisi (arsa, arazi ve bina vergisi) matrahlarının tespitinin yapılması için dikkate alınması gereken kriterler söz konusu genelge ile;

1. 2013 yılı, bina, arsa ve araziler için 2014 yılına ait uygulanacak emlak vergi değerinin tespitiyle ilgili asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirlerinin yapılacağı yıldır. Söz konusu takdir işlemlerinin aşağıdaki esaslara göre yapılması uygun görülmüştür.

2. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹⁴⁹ mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasında;

"Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin (Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil) yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret

¹⁴⁹ 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

(İptal birinci cümle: Anayasa Mahkemesinin 31/5/2012 tarihli ve E.2011/38, K.2012/89 sayılı Kararıyla) *Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine onbeş gün içinde Danıştaya başvurulabilir.*

Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir.

Bakanlar Kurulu bu fıkrada yer alan dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkilidir."

hükmü yer almaktadır.

3. Arsa takdirleri; arsalar ve arsa sayılan parsellenmemiş araziler için 2014 yılına ait emlak vergi değeri ilgili belediyelerce, takdir komisyonları tarafından her mahalle ve arsa sayılan parsellenmemiş araziyi sınırları içerisinde bulunduran her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanacaktır. Turistik bölgelerde, valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsellere ait 2014 yılı emlak vergisi değerinin hesabı da bu esasa göre yapılacaktır.

4. Arazi takdirleri; araziler için 2014 yılına ait emlak vergi değeri ilgili belediyelerce, takdir komisyonları tarafından her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban ve sulak) itibarıyla takdir olunan metrekare birim değerlerine göre hesaplanacaktır. Komisyonların Oluşumu:

1. Arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti 213 sayılı Kanun gereğince kurulan takdir komisyonlarınca yapılacaktır.

2. Arsalara ait takdir komisyonu, 213 sayılı Kanunun 72 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca;

a) Belediye başkanı veya tevkil edeceği bir memur (başkan),

b) İlgili belediyeden yetkili bir memur,

c) Defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur,

d) Tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur,

e) Ticaret odasının seçilmiş bir üye,

f) İlgili olduğu arsalara ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye,

g) İlgili mahalle veya köy muhtarından,

oluşur.

3. Arazilere ait takdir komisyonu, 213 sayılı Kanunun 72 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca;

a) Vali (başkan),

b) Defterdar (vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde vergi dairesi başkanı)¹⁵⁰,

¹⁵⁰ 16/05/2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 33 üncü maddesine göre, diğer mevzuatta defterdara ve defterdarlığa yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı ve başkanlığına yapılmış sayılır.

c) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü (Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü)¹⁵¹

d) İl merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye,

e) İl merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyeden,

oluşur.

4. 213 sayılı Kanunun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde arsa ve araziye ait takdir komisyonu kararlarını inceleyecek merkez komisyonu ise;

a) Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında,

b) Defterdar veya vekâlet vereceği memur (vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur),

c) Vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü,

d) Ticaret odasınca görevlendirilecek bir üye,

e) Serbest muhasebeci mali müşavirler odasınca görevlendirilecek bir üye,

f) Esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek bir üyeden, oluşur.

Arsalara Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar:

1. Arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş araziler için asgari ölçüde birim değer tespiti, arsalara ait takdir komisyonu tarafından yapılacaktır.

¹⁵¹ 08/06/2011 tarihli ve 27958 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 639 sayılı Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 32 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mevzuatta Tarım ve Köyişleri Bakanlığına yapılan atıflar Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığına yapılmış sayılır.

2. Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti mahalleler ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziyi sınırları içinde bulunduran köyler itibarıyla yapılacaktır. Her mahalle veya köyün cadde, sokak yahut değer bakımından farklı bölgeleri için ayrı ayrı değer tespit edilecektir.

3. Turistik bölgelerde, değeri emsallerine nazaran yüksek bulunan pafta, ada veya parseller müstakilen değerlemeye tabi tutulacaktır. Bu gibi yerlerde; cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler için yapılacak takdirlerin, söz konusu pafta, ada veya parsellerin dışında kalan bölümler için geçerli olacağı tabiidir.

4. Turistik bölgelerde, hangi pafta, ada veya parsellerin müstakilen değerlemeye tâbi tutulacağı ilgili valilerce tespit edilecektir.

5. Arsalara ait asgari ölçüde birim değer takdirleri cadde ve sokaklar itibarıyla yapılacaktır.

6. Arsa sayılacak parsellenmemiş araziye ait asgari ölçüde birim değer takdirleri ise değer bakımından farklı bölgeler itibarıyla gerçekleştirilecektir.

7. Değer bakımından farklı bölge deyimi; her mahalle veya her köy sınırları içinde bulunan arsa sayılacak parsellenmemiş arazilerin değerlerindeki farklılıklara göre gruplara ayrılmasını ifade etmektedir.

8. Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde aşağıda belirtilen hususlar dikkate alınacaktır.

a) Değeri birbirine eşit veya çok yakın olan (aynı veya benzer vasıfta bulunan) yerler bir bölge olarak belirlenecektir. Bu bölgelerin geniş veya dar olmasını, değerleri arasındaki farklılıklar tayin edecektir.

b) Kesin zorunluluk bulunmadıkça bu bölgelerin çok dar veya çok geniş olarak belirlenmesinden kaçınılacaktır.

c) Değerler arasındaki farklılıkların tespitinde; bu yerlerin genel kullanım biçimleri, başlıca bölge tipleri, bölgelerin nüfus ve yapı yoğunlukları, yerleşim alanlarının gelişme yön ve büyüklükleri, iş yeri merkezlerine ve meskûn yerlere uzaklık ve yakınlıkları, ulaşım durumu, su, elektrik, doğalgaz ve kanalizasyon gibi alt yapı hizmetlerinin olup olmadığı, imar planlarındaki durumu, topografik durumu ve turizm, sanayi, toplu konut, sit, rekreasyon vb. alanlar içerisinde bulunup bulunmadığı dikkate alınacaktır.

d) Cadde veya sokak teşekkül etmiş bulunan yerlerde, bu cadde ve sokaklar farklı bölge olarak kabul edilecektir. Cadde veya sokakların dışında kalan yerler ise ayrıca farklı bölgelere ayrılacaktır.

e) Cadde veya sokak teşekkül etmemiş olan yerler farklı bölgelere ayrılırken, mükellefler tarafından kolayca bilinip öğrenilebilmesi bakımından bu bölgelerin tapu kayıtlarında belirlenen mevkiler veya halk arasında maruf ve meşhur olan mevkiler itibarıyla tespit edilmesine özen gösterilecektir.

f) Bu bölgeler birbirine bitişik olan arazi parçaları itibarıyla tespit edilecek, ayrı ayrı yerlerde bulunan arazi parçalarının bir bölge olarak tespiti yoluna gidilmeyecektir.

g) Tapuda kayıtlı olan ve kadastrusu yapılmış bulunan yerlerde, bu bölgelerin sınırları içinde bulunan pafta ve ada numaraları takdir komisyonu kararlarında mutlaka gösterilecek, aynı ada birden fazla farklı bölge içinde yer almayacaktır. Ancak, bir paftada bulunan arazi parçalarının (adaların) iki veya daha ziyade farklı bölgede yer alması mümkündür.

h) Kadastrusu yapılmamış olan yerlerde yapılacak değer bakımından farklı bölge tespitlerinde, bu bölgelerin mevki isimlerinin belirtilmesi yanında, varsa tabii sınırları da takdir komisyonu kararlarında gösterilecektir.

i) Bataklık veya kayalık gibi özellik arz eden arazilerin bulunduğu yerlerin farklı bir bölge olarak tespiti de mümkün olabilecektir.

j) Değer bakımından farklı bölgelerin tespitinde, imar planlarından, hâlihazır haritalardan, kadastral haritalardan, çevre düzeni plan ve haritalarından, ilgili kuruluşlardaki diğer bilgi ve belgelerden faydalanılacaktır.

9. Hangi arazilerin arsa sayılacağı 28/2/1983 tarihli ve 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "*Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar*"¹⁵² da belirtilmiştir. Ayrıca, konuya ilişkin olarak 16 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde¹⁵³ yer alan açıklamaların da dikkate alınacağı tabiidir.

10. İdari bakımdan köy sınırları içinde bulunan bazı yerler, imar uygulaması açısından belediye mücavir alanlarının içine girebilmektedir. Bu yerlerde bulunan ve "*Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar*" uyarınca arsa sayılan yerler için, her köy itibarıyla yukarıdaki esaslara göre ayrı ayrı tespit yapılması gerekmektedir.

11. 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "*Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar*" ın 1 inci maddesinin (c) bendi uyarınca arsa sayılan "*Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da konut, turistik veya sınai tesis yapılmak amacıyla, her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları*" ile (d) bendi uyarınca arsa sayılan "*Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve İmar ve İskan Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları*" için her köy itibarıyla yukarıda belirtilen esaslara göre ayrı ayrı tespit yapılacaktır.

¹⁵² 11/03/1983 tarihli ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵³ 03/07/1984 tarihli ve 18447 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

12. Yukarıda sayılanlar dışında kalan ve köy sınırları içinde bulunan mahaller için herhangi bir tespit yapılmayacaktır.

13. Asgari ölçüde arsa birim değer tespitleri, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun¹⁵⁴ 31 inci maddesinde yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük¹⁵⁵ hükümlerinden (Tüzük madde 26, 29, 30, 31, 32) yararlanılarak ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgelerdeki arsa bedellerinden metrekare fiyatı en düşük olanlar dikkate alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

14. Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arsanın konumu itibarıyla gayrimenkul değerlendirme uzmanlıklarından veya gayrimenkul alım satım faaliyeti yapanlardan, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır.

15. Asgari ölçüde değer tespitinde esas, her bir cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki tüm arsalar için tek bir değer tespit edilmesidir. Ancak, turistik bölgelerde valilerce tespit edilecek parseller için ayrı değer tespiti yapılabilecektir.

16. Takdir komisyonlarınca; ilgili cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler ile turistik bölgelerde ilgili valilerce tespit edilecek pafta ve adalarda metrekare değeri en düşük olan arsaların, turistik bölgelerde parsel itibarıyla yapılacak takdirlerde ilgili parsellerin takdirin yapıldığı tarihteki asgari ölçüde metrekare birim değeri tespit edilecektir. Asgari ölçüde arsa metrekare birim değer tespiti, geçmiş dönemde yapılan takdirlere belli bir oran uygulayarak veya geçmiş enflasyon oranlarını eklemek suretiyle değil,

¹⁵⁴ 11/08/1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵⁵ 15/03/1972 tarihli ve 14129 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Tüzükte yapılan değişiklikler ise 02/12/1982 tarihli ve 17886 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bu Bölümün 8/c, 13 ve 14 üncü maddelerinde yer alan açıklamalar dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.

17. Bir cadde veya sokağın, birden fazla mahalle veya köy sınırları içinde yer alması halinde, söz konusu cadde veya sokakların her mahalle yahut köy sınırları içinde bulunan bölümleri için ayrı ayrı asgari ölçüde birim değer tespiti yapılacağı tabiidir.

18. Bir cadde veya sokağın birden çok mahallenin sınırını teşkil etmesi halinde, bu cadde veya sokak her mahalle bakımından takdire konu edilecektir.

19. Bir cadde veya sokağın bir tarafının bir belediyeye, diğer tarafının ise başka belediyeye ait olması halinde, farklı takdir komisyonlarınca yapılacak takdirlerde ortaya çıkabilecek değer farklılıklarını en aza indirmek ve vatandaşların mağduriyetini önlemek bakımından, takdir komisyonları arasında gerekli eşgüdümün sağlanarak olabildiğince uyumsuzlukların giderilmesine çalışılacaktır.

20. Takdir komisyonlarınca tespit edilecek asgari ölçüdeki arsa metrekare 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 yeniden değerlendirme oranının yarısı (Bakanlar Kurulu bu oranı yeniden değerlendirme oranının tamamı olarak belirleme yetkisine sahip bulunmaktadır.) nispetinde artırılarak dikkate alınacağından, değer tespiti yapılırken ileriye yönelik muhtemel değer artış ve azalışı gibi faktörler üzerinde durulmayacaktır. Buna göre, takdirlere, takdir işlemlerinin yapıldığı tarihteki (2013 yılındaki) cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgedeki en düşük değerli arsanın asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecektir.

21. Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacaktır.

22. Mahalle ve köylerin sınırları, her muhtarlığın mülki idare açısından yetki ve sorumluluğunda bulunan bölge esas alınarak belirlendiğinden, bu hususa açıklık getirilmesi ve herhangi bir karışıklığa meydan verilmemesi için öncelikle bunların haritaları temin edilecek, bu sınırlar esas alınarak tespitler gerçekleştirilecektir.

23. Belediye ve mücavir alan sınırları ilgili belediyelerden öğrenilecek, bu sınırların plan ve haritalarda gösterilmesi sağlanacaktır.

24. 83/6122 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinin (c) ve (d) bentlerine göre arsa sayılacak araziye ait bilgi ve belgeler, valiliklerden temin edilecektir.

25. Her mahalle ve köy için ayrı ayrı takdir komisyonu kararı alınacak, takdir komisyonu kararlarında cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler ekli (Ek: 1) listedeki esaslar dikkate alınarak alfabetik sıra dâhilinde gösterilecektir.

Arazilere Ait Takdirlerde Uyulacak Esaslar

1. Arazi takdirleri, arazilere ait takdir komisyonu tarafından yapılacaktır.

2. Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti her il için, il veya ilçeler itibarıyla yapılacaktır. Tespitlerin il itibarıyla mı yoksa ilçeler itibarıyla mı yapılacağına, ilin tamamındaki arazinin vasıfları ve ilçeler itibarıyla gösterdiği değer farklılıkları dikkate alınarak takdir komisyonlarınca karar verilecektir.

3. 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.

4. Arazi cinsinin belirlenmesinde esas alınacak özellikler aşağıdaki şekilde tespit olunacaktır.

a) Kıraç arazi: Bâriz olarak 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.

b) Taban arazi: Yağışların ve akarsuların toplandığı taban konumunda (pozisyonunda) genellikle düz ve düze yakın meyilde ve iyi, kifâyetsiz ve fena drenaj şartlarındaki arazidir.

c) Sulak arazi: Kıraç ve taban arazilerden sulanarlara sulak arazi denir.

5. Araziye ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespitleri, 1319 sayılı Kanunun 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.

6. Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arazinin konumu itibarıyla gayrimenkul değerlendirme uzmanlıklarından veya gayrimenkul alım satım faaliyeti yapanlardan, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır.

7. 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 yeniden değerlendirilmesinin yarısı (Bakanlar Kurulu bu oranı yeniden değerlendirilmesinde artırmaya yetkilidir.) 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 (2013 yılındaki) kira, taban ve sulak arazinin asgari ölçüdeki birim değerine göre gerçekleştirilecektir. Asgari ölçüde arazi takdirlerinin tespiti, geçmiş dönemde yapılan takdirlerle belli bir oran uygulayarak veya geçmiş enflasyon oranlarını eklemek suretiyle değil, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

8. Tespitler mutlaka metrekare esasına göre yapılacak, dönüm veya hektar gibi ölçü birimleri kullanılmayacaktır.¹⁵⁶

Hüküm altına alınmıştır.

Emlak vergisinde matrahın saptanmasında temel ölçüt taşınmazın değeridir. Değer ölçütü olarak çoğunlukla piyasa değeri kullanılmakla beraber, bazen safi ya da gayrisafi kira değeri ve Türkiye’de olduğu gibi vergi değeri kavramı da kullanılmaktadır. Piyasa değeri ile kira değeri arasında genellikle sıkı bir bağ bulunduğundan kira değerinin esas alınmasındaki temel neden yine taşınmazın piyasa değerine ulaşılmasıdır.¹⁵⁷

Bina vergisinin matrahı, binanın “*vergi değeri*” dir. Bina vergisinin matrahını oluşturan vergi değeri binanın Emlak Vergisi Kanununa göre

¹⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığına yayımlanan 05/03/2013 tarihli ve 82673428-175.99(6650-150)-18305 sayılı 2013/1 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi,

¹⁵⁷ Hacıköylü, a.g.e.s.14.

hesaplanan vergi değeridir ve bu değer şu şekilde hesaplanır.¹⁵⁸

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenen (binanın betonarme, karkas, yığma ya da ahşap olma durumuna ve inşaat sınıfına göre) bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılır.

- Bu çarpım sonucu bulunan rakama, varsa asansör (%6 oranında), kalorifer veya klima tesisat (%8 oranında) farkı ilave edilir.

- 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.

Emlak vergisinin geçirdiği tarihsel sürece bakıldığında genellikle ekonomik bir değer (kira değeri, piyasa değeri gibi) bu verginin matrahı olduğu görülmektedir. Fakat istisnai olarak fiziki unsurların veya teknik birimlerin de emlak vergisinin matrahı olduğu görülmektedir (kapı, pencere sayısı gibi).¹⁵⁹

Servet vergileri içerisinde önemli bir yere sahip olan ve belli başlı bazı özellikleri verilen emlak vergisinin etkili ve verimli çalışması bir takım faktörlere bağlıdır. Bu faktörler sırasıyla; verginin merkezi, bölgesel veya yerel mali sistem içinde olup olmadığı, vergisel amaçla yapılacak değerlemenin yöntemi, vergi matrahının genişliği, muafiyet ve istisnalar ile verginin uygulanma ve toplanma aşamasıdır.¹⁶⁰

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri

¹⁵⁸ Üyümez, a.g.e.,s.130.

¹⁵⁹ Alkan, a.g.t. s.8.

¹⁶⁰ Hacıköylü, a.g.e. s.15.

uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı hükme bağlanmıştır. Öte yandan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29/5 maddesinde, Bakanlar Kurulunun bu maddede belirlenen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili olduğu ifade edilmiştir. Nitekim Bakanlar Kurulu bu yetki çerçevesinde artış oranını 2010 yılında yeniden değerlendirme oranının yarısı, 2011 yılında ise yeniden değerlendirme oranı kadar belirlemiştir.¹⁶¹

Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca ortaklaşa belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri uygulanacağı yıldan dört ay önce Resmi Gazete’de ilan edilir. Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre belirlenen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı, bu bedellerin Resmi Gazete’de ilanını izleyen 15 gün içerisinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince Danıştay’da dava açılabilmektedir.¹⁶²

Her ne kadar ekonomik gelişmeler ve şehirleşme hareketleri, taşınmazların değerinde artışlar meydana getiriyor ise de bu değer artışları çoğu zaman bölgesel olmaktadır. Çoğu kez bu değer artışları ile ilgili tespitler zamanında ve doğru olarak yapılmadığından emlak vergisi gelirlerinde de önemli artışlar görülmemektedir.¹⁶³

Bina, arazi ve arsaların piyasa değeri veya iratlarından veya idarelerce belirlenen değerler üzerinden alınan emlak vergisi, merkezi ya da yerel idareler tarafından uygulanabilmekte veya merkezi yönetim bu vergi gelirlerinin bir bölümünü yerel idarelere bırakabilmektedir. Ancak

¹⁶¹ Üyümez, a.g.e.,s.130.

¹⁶² Üyümez, a.g.e.,s.130.

¹⁶³ Erdal Tırpan, “Adil Bir Gelir ve Servet Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001), s.59.

uygulamada emlak vergisinin tarh ve tahsili yerel idareler tarafından yapılmaktadır. Bunun iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki verginin konusunun mahalli sınırlar içerisinde olması, diğeri ise taşınmazın değerini etkileyen faktörler arasında yerel düzeydeki hizmetlerin önemli bir yer tutmasıdır.¹⁶⁴

3.1.1. EMLAK VERGİSİ KANUNU GENEL TEBLİĞİ

Bakanlığımızca, 2011 yılına ait uygulanacak yeniden değerlendirme oranı, 410 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁶⁵ ile % 10,26 olarak tespit ve ilan edilmiş bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasında, takdir komisyonlarının dört yılda bir arsalara ve araziye ait asgari ölçüde metrekare birim değerlerini takdir edecekleri hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca 2009 yılında söz konusu takdirler yapılmıştır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 9/b ve 19/b maddelerinde, bina ve arazi vergisi mükellefiyetinin, dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlayacağı hükme bağlanmıştır. Asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değer takdirleri 2009 yılında yapıldığından, bu hükümler uyarınca bina ve arazi vergisi mükellefiyeti 2010 yılından itibaren başlamış bulunmaktadır.

1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, vergi değerinin, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı; üçüncü fıkrasında da, 33 üncü maddede yer alan vergi değerini tadil eden sebeplerle (8 numaralı fıkra hariç) mükellefiyet tesisi

¹⁶⁴ Hacıköylü, a.g.e.s.15.

¹⁶⁵ 17/11/2011 tarihli ve 28115 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

gereken hallerde, Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre 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 Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre aynı yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin beşinci fıkrasında, Bakanlar Kurulunun bu maddede belirtilen artış oranını sıfıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkili olduğu hükme bağlanmış olup bu hüküm uyarınca hazırlanan 22/12/2011 tarihli ve 2011/2628 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile emlak vergisi mükelleflerinin 2012 yılı bina, arsa ve arazi vergi değerleri ile bu yıla ait asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin hesabında uygulanacak artış oranı %10,26 olarak tespit edilmiştir. 2013 yılı için ise bu oran 24/12/2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %7,80 (yedi virgöl seksen) olarak tespit edilmiştir.

Ayrıca, 1319 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi değerinin hesabında bin liraya kadar olan kesirlerin dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

3.1.2. BİNA VERGİSİ

1319 Emlak vergisi Kanununun (1970) 2. Maddesinde "Bu kanundaki bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır.

Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz” şeklinde ifade edilmektedir.

3.1.2.1. Verginin Konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bina vergisinin konusunu oluşturur. Bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın tümüne verilen isimdir. Binanın ne tür malzemedен yapıldığı önemli değildir. Betonarme, kâgir, ahşap, çelik ya da bir başka malzemedен yapılmış her türlü bina, verginin konusuna girer. Vergilendirme açısından önemli olan binanın sabit inşaat niteliğinde olmasıdır. Sabit inşaat, bir inşaatın sürekli bir amaç için kullanılmaya elverişli olması anlamına gelir. Örneğin yüzer havuzlar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler bina sayılmaz.¹⁶⁶

Arazi vergisi gibi bina vergisi de dünyanın en eski ve tarihi vergilerinden birisidir. Medeniyetin ilerlemesi, iktisadi faaliyetlerin gelişmesi, nüfusun artarak şehirlerde toplanması üzerine, bina vergisinin önemi artmıştır. Eskiden Emlak Vergisi adı altında arazi vergisiyle birlikte alınırken 19. yüzyıldan itibaren, ayrı bir vergi olarak alınmaya başlanmıştır¹⁶⁷

Bina vergisi yükümlülüğünün doğabilmesi için inşaatın kullanılış amacına uygun olarak tamamlanmış olması gerekir. İnşaatı devam eden binalar için bina vergisi ödenmez. Bu gibi durumlarda üzerine inşaat yapılan arsa için ödenen vergi, arsa vergisidir. Vergi konusunu oluşturan binanın imar mevzuatına uygun olarak inşa edilmiş olup olmamasının bir önemi yoktur. Benzer şekilde mülkiyet bakımından binaya ilişkin hukuki sorunlar da verginin konusu bakımından önem taşımaz. Örneğin, hazine arazisine

¹⁶⁶ Üyümez, a.g.e.,s.126.

¹⁶⁷ S

yapılan bir gecekonduda bina vergisinin konusuna girer.¹⁶⁸

Binaların yapıldıkları amaca uygun kullanılacak amaca gelmiş olmaları, yani inşaatın bitmiş olması yeterli olup, bina olarak nitelendirilebilmeleri için fiilen kullanılması veya yapı kullanım izninin alınmış olması gerekmez.¹⁶⁹

Verginin konusunu oluşturan binaların bütünleyici parçaları da bina ile birlikte değerlendirilir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre, bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla da bina ile bütünlük oluşturan avlu, bahçe ve sair arazi, binanın tamamlayıcı parçalarındandır. Ancak, bir arazinin bütünleyici parça sayılabilmesi için bina ile sınırlanmış olması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda söz konusu arazinin bina ile bir bütünlük oluşturması gerekir. Kullanım tarzı bakımından bina ile bir bütünlük oluşturmayan parçalar bina vergisinin konusuna girmez. Örneğin, sebze ve meyve yetiştirmek amacıyla kullanılan arazi bina vergisinin değil, arazi vergisinin konusunu oluşturur.¹⁷⁰

3.1.2.2. Verginin Mükellefi

Vergi kamu hukuku alanına giren bir konu olup, kendine özgü bir yükümlülüktür. Vergi mükellefiyeti kavramı, kişi veya kurum ve kuruluşların

vergiyle ilgili kanunlar ile bir vergiye tabi tutulmalarını ifade etmektedir. Vergi mükellefiyeti vergi olarak adlandırılan bir paranın ödenmesini verginin şekli ve usul şartlarına yönelik belli başlı ödevlerin yerine getirilmesini içermektedir. Kanunlar çerçevesinde devlet otoritesi vergiye tabi olma durumunu belirleyerek mükellefiyet tesis ettikten sonra hakkında mükellefiyet tesis edilen kişilerin ödevlerini yerine getirmesini takip eder.¹⁷¹

1319 Emlak vergisi Kanununun (1970) 3. Maddesinde verginin mükellefinin “Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olduğu.” belirtilmektedir.

Bina vergisinin mükellefi binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Malik terimi, bina üzerinde mülkiyet hakkına sahip olan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder. İntifa hakkı ise mülkiyeti başkasına ait bir malı kullanma ve ondan yararlanma hakkı veren bir aynı haktır. Bir binanın malikinden başka bir de intifa hakkı sahibi varsa, bu durumda kuru mülkiyete sahip malik değil, intifa hakkı sahibi bina vergisinin mükellefidir.¹⁷²

Servet unsurları arasında yer alan bina ve arazinin bir yandan vergi ödeme gücünün bir karinesi olarak kabul edilmiş olması diğer yandan kişilerin sahip oldukları bu mal varlıkları nedeniyle kamusal hizmetlerden yararlanmaları (faydalanma ilkesi), bu tür vergilerin varlığını haklı kılan belli

başlı nedenler olarak ileri sürülmüştür¹⁷³. Emlak vergisinin mazisinin bu kadar eskilere gitmesinin nedenlerinden birisi de verginin konusunu oluşturan bina ve arazinin kavranmasındaki kolaylıktır. Çünkü bina ve arazinin gizlenmesi mümkün değildir.¹⁷⁴

Bir binanın maliki ya da intifa hakkı sahibi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler mükellef olur. Malik gibi tasarruf, bir şeye sahip olmayan kişinin o şeyin sahibiymiş gibi hareket etmesidir. Örneğin, hazine arazisi üzerine yapılan bir gecekondü bina vergisinin konusunu oluştururken, hazine arazisine gecekondü yaparak oturan kişi de bina vergisini ödemekle yükümlüdür.¹⁷⁵

Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Paylı mülkiyette birden çok kimse, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir. Başka türlü belirlenmedikçe, paylar eşit sayılır. Bir binaya paylı mülkiyet şeklinde malik olunması durumunda, her bir malik kendi payına düşen vergiden kişisel olarak sorumludur.¹⁷⁶

3.1.2.3. Muafiyet Hükümleri

Emlak vergisinin konusunu oluşturan bazı binalar vergiden sürekli olarak muaf tutulmuş, bazı binalara ise geçici muaflık tanınmıştır. Sürekli muaflıklar belli bir süreyle kısıtlı olmaksızın devamlı olarak vergi dışı kalmayı ifade eder. Muafiyetlerin bir kısmı ise belirli bir süreyle sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla sürenin sonunda mükellefiyet başlar. Bunlara da geçici muaflıklar denir.¹⁷⁷ 1319 Emlak Vergisi Kanununun (1970) 4. Maddesinde muafiyet hükümleri ifade edilmektedir. 5. Madde de ise geçici muafiyet hükümleri belirtilmiştir.

3.1.2.4. Sürekli Muaflıklar

Süreklilik taşıyan muafiyetler Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesinde “Daimi Muaflıklar” başlığı altında düzenlenmiştir. Bina vergisinde yer alan sürekli muafiyetler; çoğunlukla kamu kurum ve kuruluşları, elçilik ve konsolosluklar ve askeri kuruluşlara ait gayrimenkullere yöneliktir. Ayrıca sürekli muafiyetlerin önemli bir kısmı vergiye konu gayrimenkulün gelir getirmeme şartına bağlı olarak uygulanmaktadır.¹⁷⁸

Emlak Vergisi Kanununun sürekli muaflıkları düzenleyen hükümlerine göre bazı binaların muafiyetten yararlanabilmesi için kiraya verilmeme koşulu getirilmiştir. Diğer bazı binalar için ise böyle bir koşul aranmamıştır. Örneğin, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar ile Türk Silahlı

Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş olan vakıflara ait binalar kiraya verilse de verilmese de sürekli olarak emlak vergisinden muaftırlar.¹⁷⁹

Buna karşılık bazı binaların sürekli olarak bina vergisinden muaf olmaları için kiraya verilmemeleri gerekir. Örneğin köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, ordu evleri, askeri gazino ve kantinler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar, dini hizmetlerin ifasına mahsus ve kamuya açık bulunan ibadethaneler ve amatör spor kulüplerine ait binalar şartlı muafiyet tanınmış bu tür binalardan bazılarıdır.¹⁸⁰

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar da ilke olarak emlak vergisinden muaftırlar. Ancak ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalarla belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar sürekli muafıktan yararlanamazlar. Buna karşın, gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar bu muafiyetten yararlanırlar.¹⁸¹

Bina vergisine yönelik daimi muafiyetler topluca değerlendirildiğinde kurum ve kuruluşların bina, eklenti ve diğer yapılara yönelik sağlanan muafiyetlerden hiç biri mali güce göre vergilendirmeyi esas alınarak yapılmamıştır. Bu muafiyetlerin bir kısmı askeri, bir kısmı siyasi ve

diğerlerinin ise politik amaçlı olduğu gör÷lmektedir.¹⁸²

3.1.2.5. Geçici Muafıklar

Bina vergisine ilişkin geçici muafıklar Emlak Vergisi Kanununun 5. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede bazı binalar için geçici süreli tam muafiyet getirilmişken, bazı binalar için vergi değeri bir kısmına yönelik geçici muafiyet getirilmiştir. Örneğin, mesken olarak kullanılan bina ve apartman dairelerinin vergi değeri bir kısmı için muafiyet öngörüldüğü halde, diğer binalar için tam muafiyet getirilmiştir.

Konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500'den az olmamak üzere vergi değeri 1/4 ü, inşaatın bitim tarihini izleyen yıldan itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. Konut olarak kullanılma koşuluna uyulması halinde, binanın satın alma veya başka sebeplerle el değıştirmesi halinde yeni sahibi de kalan süre ile sınırlı olarak muafiyetten yararlanabilecektir. Konut olarak kullanılma koşulu ihlal edildiği takdirde, örneğin konut olarak kullanılan bir apartman dairesinin işyerine dönüştürülmesinde olduğu gibi, binaya tanınan muafiyet bu durumun meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren ortadan kalkacaktır. Mevcut binalara ilave yapılması durumunda, ilave yapılan kısma isabet eden değer için de aynı koşullarla muafiyet uygulanacaktır. Konutlar için öngörülmüş muafiyetle ilgili olarak üzerinde durulması gereken bir başka husus da muafiyetin kişilere değil, konutlara tanınmış olmasıdır. Bu nedenle bir kişi birden fazla konuta sahip olsa bile her bir konut için 1/4 oranındaki geçici muafiyetten ayrı ayrı yararlanabilecektir.¹⁸³

Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri çerçevesinde turizm müessesesi belgesi almış olan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı amaçlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu amaca tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.¹⁸⁴

Deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler sebebiyle yanan, yıkılan veya kullanılamaz hale gelen binaların yerine yenileri yapıldığı takdirde, yeni binalar inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 10yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. Kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz. Muafiyetten faydalanacak mükellefler, İmar ve İskan Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar.¹⁸⁵

Geçici muafiyetler gerek gerçek gerekse tüzel kişilerin mali güçlerini etkileyecek düzeyde yapılan muafiyeler olup, kişilerin belirli sürelerle vergiden muaf tutularak mali güçlerinin artırılması amaçlanmıştır.¹⁸⁶ Bu

muafiyet hükmünden deprem dışında yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerden zarar görme olasılığı bulunan binalar da yararlanır. Diğer bir ifadeyle, afet tehlikesi dolayısıyla yeniden inşa edilen binalar da 10 yıl süreyle emlak vergisinden muaf tutulur. Muafiyetten yararlanılabilmesi için yeni inşaatın, afetin meydana geldiği veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin meydana geldiği veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilmesi gerekir. Muafiyetten, doğal afet dolayısıyla kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlara göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar da yararlanır. 10 yıllık muafiyetten yararlanılması durumunda, ayrıca yukarıda ifade edilen konutlar için öngörülmüş beş yıllık muafiyet hükmü uygulanmaz. Kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olması sebebiyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için de bu muafiyet uygulanmaz. Muafiyetten faydalanacak mükellefler, Çevre ve Şehircilik Bakanlığında veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar.¹⁸⁷ Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda kullanılanlar hariç), bu amaca tahsis edildikleri süre için vergiden muaftırlar.¹⁸⁸

Buraya kadar anlatılan dört çeşit muafiyetten yararlanmak için kanunda sözü edilen durumların gerçekleşmesi halinde, bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirimde bulunulması gerekir. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde meydana geldiği takdirde bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılır. Süresinde bildirimde bulunulmazsa

muafiyet, bildirim yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren geçerli olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.¹⁸⁹

İlgili kurum ve kuruluşlarca belirlenen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler ve organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar da inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.¹⁹⁰

3.1.2.7. Verginin Oranı

Bina vergisinin oranı, konutlar için binde 1, diğer binalar için binde 2 dir. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki konutlar için binde 2, diğer binalar için binde 4 olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.¹⁹¹

Bakanlar Kuruluna oranlar konusunda tanınan bir başka yetki de şudur: Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz

yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kuramlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürülülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m² yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması durumu dahil) halinde, bu meskenlerine ait emlak vergisi oranını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Buna karşılık, belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak, öngörülen şartları taşıyan kişilerin bina vergisi oranını 2007 yılı ve onu izleyen yıllar için sıfıra indirmiştir.¹⁹²

Yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren dört yıl boyunca, inşaata konu arsanın veya arsa payının vergisinden az olamaz.

3.1.2.8. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Bina vergisine ilişkin olarak mükellefiyetin başlayacağı tarih ile bazı durumlarda mükellefiyetin sona ereceği tarihin tespiti önemli bir husustur. Bu kapsamda bina vergisi mükellefiyeti;¹⁹³

- Vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin gerçekleştiği (örneğin yeni bina yapılması, mevcut binalara ilave veya asansör, kalorifer tesisatı yapılması gibi) tarihi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün

tamamında sürekli olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilmesi olmasına bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,

- Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,

- Muafiyetin sona erdiği tarihi izleyen bütçe yılından itibaren başlar.

Yanan, yıkılan, bütünüyle kullanılamaz hale gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyet, bu olayların meydana geldiği tarihi izleyen taksitten itibaren sona erer. Oturulması ve kullanılması kanunların verdiği yetkiye dayanılarak yasak edilen binaların vergileri, mükelleflerce, bu durumun vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince kendiliğinden (re'sen) tespit edilmesi üzerine, bu olayların meydana geldiği tarihlerden sonra gelen taksitlerden itibaren, bu hallerin devam ettiği sürece alınmaz.¹⁹⁴

3.1.2.9. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Emlak Vergisi Kanununun 11. Maddesinde “bina vergisi, normal olarak ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur.” Şeklinde ifade edilmektedir.¹⁹⁵

Kanunda öngörülen vergi değerini değiştiren sebeplerle bildirim verilmesi gereken durumlarda, (bu durumlar Emlak Vergisi Kanunu 33/1 ila 7 numaralarında yazılı olanlar) vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana

geldiği bütçe yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde yine ilgili belediye tarafından tarh işlemi yapılır. Vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim izleyen yılda verilmişse bildirim verildiği tarihte tarh yapılır. Bildirim postayla gönderilmişse vergi, bildirim verme süresinin son gününü izleyen yedi gün içinde tarh olunur.¹⁹⁶

Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında bina veya arazinin değerlerinde sürekli olarak %25'i aşan oranda artma veya azalma olması dolayısıyla (bu durumlar Emlak Vergisi Kanunu 33/8'de yazılı olanlar) takdir işleminin yapılması halinde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın Ocak ve Şubat aylarında tarh yapılır.¹⁹⁷

Bu şekilde tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazıyla bildirilir. Yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda, yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılmış vergi değeri üzerinden hesaplanan bina 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 binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valilik tarafından belirlenir.¹⁹⁸

3.2. ARAZİ VERGİSİ

3.2.1. Verginin Konusu

Arazi vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar oluşturur. Sınırları tabii veya suni işaretlerle belirtilmiş olan yeryüzü parçasına arazi denilmektedir. Arazi; arsa, tarla, çiftlik, bahçe vb. şekillerde bulunup, çevresi duvar, çit, su ve buna benzer tabii ve suni işaretlerle çevrilidir. Arsa ise, belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan ve belediyelerce parsellenmiş arazidir.¹⁹⁹

Bazı arazilerin arsa sayılması gerektiği düşüncesiyle, belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin Emlak Vergisi Kanununa göre arsa sayılacağını belirleme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak 83/6122 sayılı kararla parsellenmemiş arazinin hangi durumlarda arsa sayılacağını belirlemiştir. Bu karara göre, örneğin belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunup da imar planıyla iskân sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskûn halde bulunan ve belediye hizmetlerinden yararlanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi parçaları arsa sayılacaktır.²⁰⁰

Aynı karara göre, belediye ve mücavir alan sınırları dışında olan ve aşağıda belirtilen;²⁰¹

- Konut, turistik veya sınıai tesis yapılmak amacıyla her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yolda şerh verilen arazi ve arazi parçaları,

- Deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınıai ve turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçaları, arsa sayılacaktır.

3.2.2. Verginin Mükellefi

Bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinin de mükellefi arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerdir. Bir araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden zincirleme olarak sorumludurlar. Arazi tabiri burada arsayı da kapsadığından, arsa olarak vergilendirilecek arazi için aynı hususlar caridir.²⁰²

3.2.3. Muafiyet ve İstisnalar

Emlak Vergi Kanunu ile bina vergisinde olduğu gibi arazi vergisinde de bazı arazilere sürekli bazı arazilere ise geçici muaflık tanınmıştır. Ayrıca, araziler için kısmi nitelikte bir istisna öngörülmüştür.²⁰³

3.2.4. Sürekli Muaflıklar

Arazi vergisinde süreklilik taşıyan muafiyetler Emlak Vergisi Kanununun 14. maddesinde “Daimi Muafıklar” başlığı altında düzenlenmiştir. Bu maddede yer alan sürekli muafiyetler bina vergisinde olduğu gibi kiraya verilme ya da verilmeme koşuluna göre farklılık göstermektedir.

Kiraya verilse bile sürekli olarak vergiden muaf olan araziler şu şekilde sıralanabilir:

- Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait arazi,

- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi ve belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait araziler,

- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,

- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait arazi ve arsalar.

Aşağıda belirtilen araziler ise kiraya verilmemesi koşuluyla muafiyetten yararlanabilirler:

- Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları koşuluyla kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi;

- Karşılıklı olmak koşuluyla yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar;

- Mezarlıklar;

- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler. Ancak bu araziler ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmiş arazinin ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılmaması gerekmektedir. Buna karşılık, gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi için muafiyet uygulanır.

204

- Petrolün boru hatları ile transit geçişi ile ilgili projeler kapsamında; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki veya irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş gayrimenkuller.

3.2.5. Geçici Muaflıklar

Arazilere ilişkin geçici muaflıklar Emlak Vergisi Kanununun 15. maddesinde düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre aşağıda belirtilen araziler, kanunda öngörülen süreyle sınırlı olarak arazi vergisinden muafırlar.

- Özel kanunlarına göre devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl;

- Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl;

- 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;

• Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar.

Orman haline getirmeye veya tarıma elverişli kılmaya ya da ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe oluşturulmasına ilişkin koşullar ve muafiyet süreleri Gıda, Tarım ve Hayvancılık ve Orman ve Su İşleri Bakanlıkları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliğinin görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit edilir ve Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe girer.²⁰⁵

Arazi vergisinde daimi muaflığa karşılık geçici muafıklar mükelleflerin belli bir süre için mali güçlerinin artmasını ve yapılan yatırımların idamesini sağlayabilecek nitelikli olarak düzenlenmiştir.²⁰⁶ Geçici olarak muafıktan yararlanabilmek için arazinin kanunda öngörülen kullanım biçimlerine tahsis edilmiş olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içinde bildirilmesi gerekir. Muafiyetler, arazinin belirlenen kullanım biçimlerine tahsis edildiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren başlar. Bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren geçerli olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.²⁰⁷

3.2.6. Arazi Vergisinde İstisna

EVK'da bina vergisine yönelik istisna düzenlenmemiş iken, Mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin vergi değerinin 610.000, arazi vergisinden istisnadır. Bakanlar Kurulu bu istisna miktarını üç katına kadar artırmaya yetkilidir. İstisna, araziler için öngörülmüş olup, arsa niteliğindeki gayrimenkuller bu istisnadan yararlanamaz.

Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak nazara alınır. Hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanır.²⁰⁸

3.2.7. Verginin Matrahı

Arazi vergisinin matrahı Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilen *“vergi değeri”dir*. Arsa ve araziler için vergi değeri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenir. Buna göre vergi değeri takdir komisyonları tarafından arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre oluşturulan ve dört yılda bir toplanan arsalar için *“Arsa Takdir Komisyonları”* ve araziler için *“Arazi Takdir Komisyonları”* takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan değerdir . Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını

izleyen yıldan itibaren her yıl bir önceki yıla ait vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak bulunacağı hükme bağlanmıştır. Bina vergisinin matrahı konusunda ifade edildiği gibi arazi vergisinde de artış oranına ilişkin olarak Bakanlar Kuruluna bu oranı sifıra kadar indirme ve yeniden değerlendirme oranına kadar artırma yetkisi tanınmıştır.²⁰⁹

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya vekalet vereceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile deftardarın, vergi dairesi başkanı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekalet vereceği iki memur, tapu sicil müdürü veya vekalet vereceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle veya köy muhtarından oluşur.²¹⁰ Emlak vergisi oranlarının ikili oranlar halinde değil artan oranlı olması mali gücün kavranması açısından daha etkin olacaktır. Ayrıca emlak vergisi oranlarına yönelik Bakanlar Kuruluna verilen geniş yetki vergilerin kanuniliğini ve belirliliğini zedelemektedir.²¹¹

03/07/2009 tarihinde yürürlüğe giren 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile arsalara ait asgari ölçüde arsa birim değer tespitini yapan komisyonlara mevcut üyelere

ilaveten defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekalet vereceği iki memur dâhil edilmiştir. Ayrıca organize sanayi bölgesi bulunan yerlerdeki takdirlerle ilgili olarak bu komisyonlara organize sanayi bölgesini temsilen ayrıca bir üyenin de katılacağı hükme bağlanmıştır.²¹²

Ayrıca Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde arsalarla ilişkin takdir komisyonu kararları, “Merkez Komisyonuna” imza karşılığı verilmektedir. Merkez komisyonu vali ya da vekâlet vereceği memur başkanlığında, defterdarın veya vekâlet vereceği memur, tapu sicil müdürü, ticaret odası, serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşmaktadır. Merkez komisyonu kendisine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde incelemekte ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili komisyona geri göndermektedir. Merkez komisyonunca farklı değerler belirlenmesi durumunda bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınmaktadır.²¹³

Arazilere ilişkin takdir komisyonu ise valinin başkanlığında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ve il merkezindeki Ziraat Odasından görevlendirilmiş bir üyeden oluşmaktadır.²¹⁴

Takdir komisyonlarının dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve

tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanır ve arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına, ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarına ve belediyelere; araziye ait olanlar ise il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyeler ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukunun yapıldığı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir. Bakanlar Kurulu takdir işlemlerine ilişkin dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Takdir komisyonlarının arsa ve araziye ait birim değer tespitlerine karşı, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde, vergi mahkemesi kararlarına karşı ise yine 15 gün içinde Danıştay da dava açabilirler.²¹⁵

3.2.8. Vergi Oranı

Arazi vergisinin oranı binde 1, arsalarda ise binde 3'tür. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Diğer bir deyişle, büyükşehir belediyelerinde araziler için

uygulanacak oran binde 2, arsalar için binde 6'dır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir (EVK. m. 18).

3.2.9. Ayırma İlkesi

Emlak vergisinde ikili vergi oranı uygulanması, aslında bir ayırım olarak nitelendirilebilir. Nitekim ikametgâh olarak kullanılan meskenler ile diğer binaların vergi oranı farklılaştırılmış, mükelleflerin yaşamlarını idame ettirdikleri meskenlerin bina vergisi oranı düşük tutulmuştur. Aynı şekilde ağırlıklı olarak emek faktörünü kullanarak arazisinden gelir elde eden mükelleflerin ödeyeceği arazi vergisi oranı, daha ziyade sermaye unsurunu yansıtan arsalarla göre nispeten düşük tutulmuştur. Dolayısıyla emlak vergisi uygulamasında hukuksal olarak bir ayırma ilkesinin mevcudiyetinden söz edilebilir.²¹⁶

3.2.10. Mükellefiyetin Başlaması ve Bitmesi

Arazi vergisi mükellefiyeti;²¹⁷

- Arazinin maddi veya hukuki durumunda vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi,
 - Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olmak üzere arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde, bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi,
 - Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
 - Muafiyetin sona erdiği tarihi, izleyen bütçe yılından itibaren başlar.
-

Vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisi, mükelleflerce bu durumun vergi dairesine bildirilmesi veya vergi dairesince re'sen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren yasaklama süresince alınmaz.²¹⁸

Deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler sebebiyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler, bu olayların meydana geldiği tarihleri izleyen bütçe yılından itibaren iki yıl süreyle alınmaz. Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren sona erer.²¹⁹

3.2.11. Verginin Tarh ve Tahakkuku

Arazi vergisi de bina vergisi gibi, ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur. Kanunda öngörülen vergi değerini değiştiren sebeplerle bildirim verilmesi gereken durumlarda, (bu durumlar Emlak Vergisi Kanunu 33/1 ila 7 numaralarında yazılı olanlar) vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde yine ilgili belediye tarafından tarh işlemi yapılır. Vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim izleyen yılda verilmişse bildirim verildiği tarihte tarh yapılır. Bildirim postayla gönderilmişse vergi, bildirim verme süresinin son gününü izleyen yedi gün

içinde tarh olunur.²²⁰

Arazinin vergi değerinde sürekli olarak %25'i aşan oranda artma veya azalma olması dolayısıyla takdir işleminin yapılması halinde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın Ocak ve Şubat aylarında tarh yapılır. Bu şekilde tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazıyla bildirilir. Yapılan tarh ve tahakkuku izleyen yıllarda, yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılmış vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.²²¹

3.3. BİNA VE ARAZİ VERGİLERİNE İLİŞKİN ORTAK HÜKÜMLER

Emlak Vergisi Kanununun üçüncü kısmında bina ve arazi vergilerine ilişkin ortak hükümlere yer verilmiştir. Burada bildirim verme, ödeme süresi ve zamanaşımı konusuna ilişkin hükümler üzerinde durulacaktır.²²²

3.3.1. Bildirim Verme ve Süresi

Emlak Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine göre, vergi değerini tadil eden nedenler bulunuyorsa mükelleflerin emlak ile ilgili olarak bildirimde

bulunmaları zorunludur. Bildirimler yeni inşaatlar için inşaatın bittiği tarihte yada kısmen kullanılmaya başlanıldığı bütçe yılı içinde bildirilmelidir. Vergi değerini tadil eden nedenler varsa, değişikliğin olduğu bütçe yılı içinde bildirilmelidir.²²³

Emlak vergisi mükelleflerinin bildirim verme ödevi ve süresi, yeni inşa edilen binalar ve vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması bakımından iki ayrı başlık altında incelenebilir.²²⁴

3.3.2. Yeni İnşa Edilen Binalar Nedeniyle Bildirim

Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmışsa her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde bildirim yapılır. Örneğin, 09.08.2012 tarihinde sona eren veya kullanılmaya başlanan bir inşaat dolayısıyla bina vergisine ilişkin bildirim 31.12.2012 tarihine kadar verilmesi gerekir. İnşaatın sona ermesi veya kısmen kullanılmaya başlanması bütçe yılının son üç ayı içerisinde gerçekleştiği takdirde bildirim, bu durumun gerçekleştiği tarihten itibaren üç ay içinde verilir.²²⁵

3.3.3. Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Doğması Halinde Bildirim

Emlak Vergisi Kanununun 33. maddesinde bina ve arazinin vergi değerini değiştiren durumlar belirtilmiştir. Etkin bir vergi uygulamasının gereği olarak verginin konusunu oluşturan unsurların vergiye esas alınacak değerini etkileyebilecek çeşitli nedenlerin ortaya çıkması halinde, bu unsurların idare tarafından bilinmesi önem taşımaktadır. Emlak Vergisi Kanunu çerçevesinde bina ve arazinin vergi değerini değiştiren durumlar şu şekilde sıralanabilir:²²⁶

1. Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesislerinin konulması

2. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya başka sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması

3. Bir binanın kullanım biçiminin tamamen değiştirilmesi veya bir binanın oturmaya mahsus yerlerinden bir kısmının dkkn, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus yerler haline dönüştürülmesi (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve değişiklik sebebi, yalnız kullanım biçimi tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)

4. Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi; fidanlı, ağaçlı veya ktkl bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle

veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi; tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi; arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi

5. Bir binanın tamamlayıcı parçası durumunda olan arazinin bu durumdan çıkması veya bir arazi ve arsanın binanın tamamlayıcı parçası durumuna girmesi

6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının kamulaştırılması da ifraz hükmündedir.)

7. Birden fazla arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya birden fazla hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

3.3.4. Elbirliği Mülkiyetinde ve Paylı Mülkiyette Bildirim

Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, ayrı ayrı bildirimde de bulunabilirler. Bu takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların sayısına göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır.²²⁷

Paylı mülkiyet halinde ise, bildirim ayrı ayrı verilir. Bu durumda maliklerin her biri, paylı mülkiyet konusuna giren emlakın tamamına ait bilgileri bildirimlerinde gösterirler ve kendi pay oranlarıyla bu paya isabet eden vergi değerini de belli ederler.

3.3.5. Bildirim Verileceği Yer ve Bildirimde Bulunmamanın Sonucu

İlke olarak emlak vergisi bildirim, emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir. “Belediye” deyimi, büyükşehir belediye örgütü bulunan yerlerde ilçe belediyelerini, diğer il ve ilçelerde bu il ve ilçelerdeki belediyeleri, il ve ilçe merkezi olmayan yerlerde ise kasaba belediyelerini ifade eder.²²⁸ Emlak vergisinin mükellefi, vergi değerini değiştiren halleri zamanında yada değişikliği tam kapsamayacak şekilde belediyeye bildirmez ise emlak vergisinde vergi ziyanına neden olabilir. Örneğin yıl içinde mesken olarak kullandığı binasını dükkan haline çevirme işlemi yada binaya kalorifer tesisatı konulması binanın vergi değerini değiştirecektir. Vergi değerinde artış şeklinde gerçekleşecek değişiklikler zamanında yada eksik bildirilirse vergi ziyaı meydana gelir.²²⁹

Bir il veya ilçe sınırları içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve araziye ait emlak vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir. Bu durumda bildirimlerin de vali tarafından belirlenecek belediyelere yapılması gerekir. Bilindiği gibi belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunmakla birlikte ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan bina, arazi ve arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş araziler emlak vergisi muafiyetinden yararlanamazlar. Söz konusu emlak için bildirim verilmesi gerektiğinde bildirim yapılacağı belediye konusunda tereddütler doğabilir. Bu gibi

durumlarda bildirim verileceği belediyeyi belirleme yetkisi valiliklere ait olacaktır. Bildirimin süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, vergi değerinin belirlenmesini düzenleyen 29. madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır.²³⁰

Genel olarak vergi suçu; mükellef ve vergi sorumlularının, vergi kanunları ile belirlenen maddi ve biçimsel yükümlülöklere uymamaları sonucunda Devleti vergi kaybına uğratan veya kamu vergisel düzenini bozan fiillerdir. Çalışmanın konusunu oluşturan “Vergi Ziyayı Suçu” kanunda tanımlanan vergi suçlarından biridir. Vergi ziyayı suçu mükellef yada sorumluların VUK 341 inci maddesindeki yazılı hallerle istemeyerek veya kasıtlı olarak vergi ziyayına sebebiyet vermeleridir.²³¹

3.3.6. Ödeme Süresi

Emlak vergisi iki eşit taksitte ödenir. Birinci taksitin ödenme zamanı Mart, Nisan veya Mayıs ayları, ikinci taksitin ödenme zamanı ise Kasım ayıdır. Maliye Bakanlığının ödeme zamanını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirme yetkisi vardır.²³²

Kanunlar veya kamu düzenine ilişkin diğer mevzuat gereğince tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmiştir. Örnek vermek gerekirse, imar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri kamu hizmetlerine ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufu kısıtlanmış sayılır. Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini izleyen bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir. Tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin satılması, kamulaştırılması veya bağış yoluyla devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımı içindeki yıllara ait tecil edilmiş bulunan 9/10 oranındaki vergi tahsil edilebilir hale gelecektir. Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, devreden ve devralan zincirleme olarak sorumlu tutulurlar. Devralanın ödemek zorunda kaldığı vergi için mükellefe rücu hakkı vardır.²³³

3.3.7. Emlak Vergisinde Zaman Aşımı

Verginin karşılıksız olarak ve hukuki cebir altında alınması; vergi mükellefleri ve sorumluları açısından vergilere karşı bir direnç ortaya çıkarır. Bu direnç kanuni bir yol olan vergiden kaçınma şeklinde olabileceği gibi vergi kanunlarına açık aykırılık içerecek bir şekilde, vergi suçu işlemek suretiyle vergi kaçırma şeklinde de olabilir. Vergi mükellefleri ekonomik, sosyal veya psikolojik nedenlerle vergi vermeme eğiliminde olabilirler. Vergi

gelirlerinin devlet için karşılıksız bir finansman aracı olması ve mükelleflerin ödedikleri vergilerle yararlandıkları kamusal hizmetler arasında bağlantı kuramamaları, vergi vermeme eğilimini artırır. Bunun dışında vergi mevzuatının karışıklığı ve vergi yasalarının yükümlülere yeterince kavranamaması, vergi oranlarının yüksekliği, vergi inceleme oranının düşüklüğü ve vergi idaresinin hantal yapısı da vergi kayıp ve kaçaklarını arttıran sebeplerdir. Bu çerçevede vergi kayıp ve kaçaklarını engellemenin ve ortaya çıkarmanın aracı olan vergi denetimi gündeme gelmektedir.²³⁴

Zamanaşımı, vergi borcunu sona erdiren nedenlerden biridir. İlke olarak, vergi idaresinin (emlak vergisi bakımından belediye idaresinin) vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihi izleyen yıldan itibaren en geç beş yıl içinde vergiyi tarh etmesi gerekir. Bu süre içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergi zamanaşımına uğrar. Tarh zamanaşımı dediğimiz bu sürenin dolmasından sonra ilgili idarenin vergi tarh etme yetkisi ortadan kalkar.²³⁵

Ancak, Emlak Vergisi Kanunu zamanaşımı süresinin başlangıç tarihi olarak vergiyi doğuran olay yerine, bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılı esas almıştır. Diğer bir deyişle, bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından itibaren başlar. Zamanaşımı süresinin işlemeye başlamasının bina ve arazinin bildirim dışı kaldığının idarece öğrenilmesine bağlanması, uygulamada emlak vergisi bakımından fiilen zamanaşımının işlememesi sonucunu doğuracaktır. Çünkü idarenin bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını

öğrendiğini ispatlama yükü mükellefe aittir. Mükellefin bunu kanıtlaması da bir hayli güçtür.²³⁶

3.4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığı evrensel bir olgudur. Yani vergilendirmenin olduğu her yerde vergi kaçakçılığı olabilir. Ancak, vergi kaçakçılığının boyutları önemlidir. Şüphesiz yüksek oranlı bir vergi kaçakçılığının mali, ekonomik, sosyal ve siyasal birçok olumsuz etkileri vardır;

- Vergi kaçakçılığı öncelikli bütçe gelirlerini azaltır. Vergi kaçakçılığı makro ekonomik göstergeler üzerinde yapay hatalar meydana getirir. Gelişmekte olan ülkelerin para ekonomisine geçiş çabalarını geciktirir ve gelirin yeniden ve etkin dağılımını olumsuz yönde etkiler.
 - Ekonomik alanda en önemli olumsuz etkisi, sektörler arası rekabet şartlarını bozmasıdır. Zira bir taraftan bazı teşebbüsler özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler vergi kaçakçılığı yolu ile vergiden kurtulurken, diğer taraftan kaçakçılık yapamayan bir kısım teşebbüsler üzerindeki vergi yükünün ağırlığı artar.
 - Vergi kaçakçılığının sosyal ve siyasal sonuçları da vardır. Vergi kaçakçılığı mükelleflere kanunlara karşı gelme ve kamu otoritesini önemsememe alışkanlıklarını yaratır. Önce birkaç kişi tarafından yapılan kaçakçılık, sonunda toplumun tüm bireyleri tarafından yapılan bir iş hüviyetine bürünür.²³⁷
-

Bilindiği gibi, vergilerin sağlıklı toplanması yani mükelleflerden en az kayıp ve maliyetle vergi toplanması belediyenin hem amacı hem de görevidir. Bu görevi yerine getirebilmek için öncelikle kayıt dışı mükelleflerin saptanması gerekmektedir.

Belediyelerce mükellefler tam olarak saptanamıyorsa vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından eşitsizlikler mevcuttur. Anayasa'nın 73. maddesine göre herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi ilkesi ihlal edilmiş olur.

3.5. EMLAK VERGİSİNİN KULLANIMI

24.12.2004 tarihinden itibaren emlak vergisinden belediyelere ve il özel idarelerine pay verme usulü kaldırılmıştır. Emlak vergisinin matrahı; bina, arsa ve arazilerin beyanname verme tarihindeki alım satım bedelidir. Ancak yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi arsasının vergisinden az olmaz. Emlak vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler odur. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar. Emlak vergisinin oranı binalarda binde 2, konutlarda binde 1, arazilerde binde 1, arsalar için ise binde 3 olarak uygulanır. 4736 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bina, arazi ve arsalarla ilişkin veya oranlarının 2002 tarihinden itibaren büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlarda % 100 artırımlı olarak uygulanmaya başlamıştır. 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, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içerisinde brüt 200 m² 'yi geçmeyen tek

meskeni olması halinde ,bu meskenlere ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu hüküm ,yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz.²³⁸

27 Temmuz 2004 tarihinde yayımlanan 5226 sayılı “Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun “uyarınca tahakkuk eden emlak vergisinin % 10’u oranında “Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı” tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyece emlak vergisi ile birlikte tahsil edilir. Tahsil edilen miktar, il özel idaresi tarafından açılacak özel hesapta toplanır. Bu miktar, belediyelerce kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla hazırlanan projeler kapsamında kamulaştırma, projeleştirme, planlama ve uygulama konularında kullanılmak üzere il sınırları içindeki belediyelere vali tarafından aktarılır ve bu pay valinin denetiminde kullanılır.²³⁹

3.6. TAŞINMAZ DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME YÖNTEMLERİ:

3.6.1 Taşınmaz Değerlemesi:

Yasada gayrimenkul değerlendirilmesi ilgili belirlemeler yapılmıştır. Gayrimenkul değerlendirilmesi, konut finansman sisteminde iki farklı süreçte

ihtiyaç duyulan bir hizmettir. İlk olarak kredinin açılması aşamasında ilgili gayrimenkulün değerinin doğru bir biçimde belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kredinin geri ödenmemesi durumunda ilgili gayrimenkul satılarak alacak tahsil edilecektir. Bu bakımdan, gayrimenkul değerinin doğru belirlenmesi, ödenmeme riskine karşılık kredi verenin elindeki teminata güvenilebilmesi ve alacağını tahsil edebileceğinden emin olabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Gayrimenkul değerlemesine ihtiyaç duyulan ikinci süreç ise takip aşamasıdır. Ödenmeyen ve takibe geçilen bir kredide ilgili gayrimenkulün satışı için ihaleye çıkılması öncesinde değerlendirilmekte ve bu değer doğru belirlenmesi ihale ve satış sürecinde büyük önem taşımaktadır. Gayrimenkulün tespit edilen değeri İcra ve İflas Kanunu uyarınca satışta ulaşılabilecek asgari tutarı belirlemekte, ayrıca bu değer doğru belirlenmemesine karşı borçluya tanınan itiraz hakkı yeniden değerlendirilmeye alınması yol açarak süreci uzatabilmektedir.²⁴⁰

Taşınmaz değerlendirilmesi, taşınmazların kendilerine özgü karakteristik özelliklerinin ve istatistiklerinin analiz edilmesiyle onların gerçek değerlerinin belirlenmesidir. Taşınmaz değerlendirilmesi bir süreci ifade etmektedir. Değerleme için öncelikle taşınmazların değerlerini etkileyecek tüm veriler toplanmalıdır. Bu veriler, taşınmazın öznel verileri ya da konumsal özelliklerine yönelik veriler olabileceği gibi taşınmaz piyasasının genel özelliklerine yönelik olanları da içermelidir. Ardından toplanan veriler, değerlendirilmesi yapılacak taşınmazın özelliklerine göre gruplandırılır ve uygun bir değerlendirme yöntemi seçilerek değer hesaplama süreci tamamlanır. Değerleme uygulamalarında, klasik değerlendirme yöntemleri olarak satış, maliyet ve gelir indirgeme yöntemleri kullanılmaktadır.²⁴¹

Yasa, bölgesel olarak ve ülke genelinde gayrimenkul değerleri konusunda istatistikler oluşturulması ve yayınlanmasını, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği'nin görevleri arasına eklenmiştir. Bu doğrultuda, konut finansmanı kapsamında yapılan değerlemelere ilişkin bilgilerin, Birlik tarafından belirlenecek usul ve esaslara göre Birliğe iletilmesi zorunlu tutulmuştur. Birliğin yükümlülükleri de ayrıca ele alınmıştır. Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği, gayrimenkul piyasasının ve gayrimenkul değerlendirme faaliyetlerinin gelişmesini sağlamak üzere araştırmalar yapmak, eğitim ve sertifika vermek, Birlik üyelerinin dayanışma ve mesleğin gerektirdiği özen ve disiplin içerisinde çalışmalarına yönelik meslek kurallarını ve değerlendirme standartlarını oluşturmak, haksız rekabeti önlemek amacıyla gerekli tedbirleri almak, kendisine mevzuatla verilen ya da Kurulca belirlenen konularda düzenlemeler yapmak, yürütmek, denetlemek, Birlik Statüsünde öngörülen disiplin cezalarını vermek, ilgili konularda üyeleri temsilen ilgili kuruluşlarla işbirliği yapmak, mesleki gelişmeleri, idari ve yasal düzenlemeleri izleyerek bu konuda üyeleri aydınlatmakla görevli ve yetkilidir.²⁴²

Vergilendirme bir devlet politikası olduğundan bu amaçla yapılacak değerlemeler subjektif etkilere maruz kalmaktadır. "Emlak Birim Fiyat Cetvelinde yer alan birim fiyatların rayiç bedele göre 1/8 oranında olduğu ve nedenlerini olarak yerel yönetimlerin fiyatları düşük belirleyerek halka şirin görünüp yapılacak bir seçime yatırım yapması, fiyatlar yüksek gösterildiği takdirde vergi toplayamama tehlikesi dikkate alınarak aralıklarla zaten vergi affı çıkmakta, fiyatların düşük tutulması, gösterilebilmektedir.²⁴³

Kamu hizmetlerinin zamanında yerine getirilmesi ve bütçe hedeflerine ulaşılabilmesi açısından kamu alacaklarının etkin ve süratli bir şekilde tahsil edilmesi önem arz eder. Amme alacağının ilke olarak vadesinde ödenmesi esastır. Ancak mükelleflerin tahakkuk etmiş amme borçlarını değişik sebeplerle vadesinde ödemeyerek temerrüde düştükleri bir gerçektir.²⁴⁴

Genel anlamda değerlendirme, bir varlığın değerlendirme günündeki olası değerinin, bağımsız, tarafsız ve objektif ölçütlere göre kestirimidir.²⁴⁵ Bir gayrimenkulün değerlemesi sırasında en önemli faktör "piyasa değeridir".²⁴⁶ Bir taşınmazın bir çok değeri mevcuttur. Uluslararası Değerleme Standartlarına göre değer kavramı tür ve tanımları aşağıdaki gibidir.

3.6.1.1. Pazar Değerli Esaslı Değerleme

3.6.1.1.1. Pazar (Piyasa) Değeri

Literatürde kabul gören taşınmaz değerlendirme yöntemleri önceki konularda anlatılmıştı. Ancak bu tezde uygulama yapılacak alandaki rayiç

değerlerin tespiti bu değerlendirme yöntemlerinden herhangi biri kullanılarak değil, taşınmaz satışını gerçekleştiren taraflarla, taşınmazın satışında komisyonculuk yapan emlak şirketleriyle ve satışı gerçekleşen taşınmazların bulunduğu bölgedeki diğer emlak şirketleriyle görüşülerek verilen beyanlar esas alınmak suretiyle tespit edilmiştir.²⁴⁷

Bir mülkün uygun bir pazarlamanın ardından birbirinden bağımsız istekli bir alıcıyla istekli bir satıcı arasında herhangi bir zorlama olmaksızın ve tarafların herhangi bir ilişkiden etkilenmeyeceği şartlar altında bilgili, basiretli, ve iyi niyetli bir şekilde hareket ettikleri bir anlaşma çerçevesinde değerlendirme tarihinde el değiştirmesi gereken tahmini tutardır.²⁴⁸

3.6.1.1.2. Pazar Değeri Dışındaki Değerleme Esasları

Kullanım Değeri,

Yatırım Değeri,

Faal İşletme Değeri,

Sigortalabilir Değer,

Vergi Değeri,

Emlak Beyan Değeri,

Kurtarılabilir Değer,

Tasfiye veya Zorunlu Satış Değeri,

Özel Değer,

İpotek Teminatlı Kredi Değeri,

3.6.1.1.3. TAPU DEĞERİ

Tapu değeri kayıtlı değer veya defter değeri olarak da adlandırılmaktadır. Yapılan taşınmaz satışları ilgili tapu sicil müdürlüğünde tescil ettirilmektedir. Ytl para cinsinden olmak şartıyla, satış değeri tarafların tapu müdürlüğüne beyan ettikleri değerdir. Tapu harcı, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanır. Mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değeri esas alınır. Aradaki farka isabet eden harç, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan vergi ziyası cezası % 25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edilir (4751 sayılı kanun).²⁴⁹

3.6.2 Değerleme Yöntemleri:

3.6.2.1 Piyasa Yöntemi (Emsal Karşılaştırma Yöntemi)

Değerlenecek Gayrimenkule benzer yakın zamanda satılmış olan gayrimenkullerin satış fiyatları uygun karşılaştırma kriterleri kullanılarak gerekli düzeltme işlemleri yapılarak gayrimenkullerin değerinin tespit edildiği yaklaşımdır. Bu yaklaşımın kullanılabilmesi için yeterli ve güvenli sayıda veri bulunması gerekmektedir.²⁵⁰

Öncelikle bir gayrimenkulün yeni satılmış olan diğer benzer gayrimenkuller ile yapılan bir mukayesesinde ve ayrıca cari fiyat talebi ve tekliflerine dayanır. Yanılma payının düşük olması için emsalleri fazla olması gerekir. Bu yöntem daha çok konut, yapısız taşınmazlar ve boş arsa ve araziler için kullanılır. (Sahibi tarafından kullanılan küçük ticari ve endüstriyel mülkler içinde kullanılır.) Veri yetersizliğinin olduğu dönemlerde ve volatil (fiyatların hızlı şekilde değiştiği) dönemlerde bu yöntemin kullanılması uygun değildir.²⁵¹

Özel amaçla inşaa edilmiş gayrimenkullerin değerinin belirlenmesinde kullanılmaz. (Örnek;müze, kütüphane, okul vs.). Genellikle gelir getirmeyen gayrimenkullerin (arsa gibi) değerlendirilmesinde kullanılır. Ülkemizde konut değerlendirilmesinde yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.²⁵²

3.6.2.2 Gelir Yaklaşımı Yöntemi

Bu yöntem gelir getiren taşınmazlarda uygulanır. Gelir bazlı mülk değerlendirme iki ayrı yaklaşım baz alınarak yapılabilir. Birincisi direk ya da doğrudan kapitalizasyon, ikincisi ise getiri kapitalizasyonu (Gelirin büyüme potansiyeli varsa ve düzenli değilse getiri kapitalizasyon yönteminin kullanımı uygundur).

Gelir yaklaşımının temel varsayımı bir gayrimenkul yatırım değerinin o gayrimenkulden gelecekte beklenen getirilerinin bugünkü değerine eşit olduğudur. Gayrimenkul değerleri gelecekte beklenen kira ve diğer gelirlerden büyük ölçüde etkilenir.

Gelir yaklaşımı gayrimenkullerin değerlerinin belirlenmesinde net bugünkü değer yaklaşımından faydalanılır.

Taşınmazların değeri yalnızca ileride getirecekleri gelirlere göre saptanabiliyorsa bu yöntem kullanılır.²⁵³

Yöntem şu amaçlarla kullanılır:

- Güvenilir karşılaştırma verilerinin olmadığı gelir getiren taşınmazların değerlemesi.
- Binasının yaşlı olduğu, bu nedenle maliyet yönteminin güvensiz olacağı gelir getiren taşınmazların değerlemesi,
- Karşılaştırma ve maliyet yöntemleriyle biçilen değerlerin denetimi.²⁵⁴

Gelir yaklaşımında bir arsa üzerindeki gayrimenkulün değerlemesi sırasında ele alınacak gelir, gayrimenkulün net geliridir. Gayrimenkulün üzerinde bulunduğu arsanın sınırlı bir ömrü yoktur. Bu arsa üzerine bir yapının yapılması ile bu arsanın boş kalması durumuna göre kaybedilecek bir gelir söz konusudur. Gayrimenkulden elde edilecek net gelir hesaplanırken, elde edilen brüt gelirden arsanın boş kalması durumuna göre elde edilecek alternatif (fırsat) gelir ve işletme giderleri çıkarılır.²⁵⁵

3.6.2.3. Maliyet Yaklaşımı

Bu yaklaşım piyasada alım satımı pek olmayan özel amaçlı genel olarak fabrika, İşhanı vb. gibi kira geliri bilinmeyen gayrimenkuller için kullanılır.²⁵⁶

Fabrika, iş merkezi gibi üzerinde yapı bulunan ve kira gelirleri bilinmeyen taşınmazlar için en uygun yöntemdir.²⁵⁷

Maliyet yaklaşımı ile değeri tespit edilen gayrimenkulün;

a) Karşılaştırılabilir emsal değer bilgisi yoktur.

b) Alışılacagelmış tipten bir gayrimenkul değildir.

c) Gelir üreten bir gayrimenkul değildir.²⁵⁸

Mevcut yapının aynısını inşa etmeye veya yerine koymanın güncel maliyetini girişimci karını ekleyerek, toplam maliyetten amortismanı çıkartmak ve tahmini arazi değerini ilave etmek suretiyle hesaplanır.

Genel olarak bu yöntem piyasa değerini göstermez. Yapılandırmalar eski ise ve en yüksek ve en iyi kullanımdan uzaksa, piyasa verileri ile desteklenmiyorsa, tam mülkiyet dışındaki değerlemelerde kullanılmaz.

Maliyet hesaplanırken % 8- % 12 arası bedel hafriyat, çevre düzenlemesi, dış cephe aydınlatmaları, alt yapı maliyetleri olarak ilave edilir. Ayrıca % 3- % 5.5 yapı denetim firmasına ödenecek gider olarak tespit edilmelidir.²⁵⁹

4. BÖLÜM

BELEDİYELERİN KURULUŞ ESASLARI

Merkezi yönetimle yerel yönetimler birbiriyle çelişen ve iki ayrı kurum değildir. Bunlar aynı amacı gerçekleştirme çabasında birlesen, aynı amaç doğrultusunda çalışan kurumlardır.²⁶⁰ Yerel yönetimler ülkenin tümü üzerinde değil de; belirli bir parçası üzerinde görev ve sorumlulukları olan idari birimlerdir.²⁶¹ Kavramsal açıdan bakıldığında yerel yönetimler, köy, belediye ve il yönetimlerini kapsayan bir idari yapılandırmayı ve bu idari yapılandırmayla, bu mahallerde yasayanların ihtiyaçlarını karşılamayı anlatmaktadır. Bu çerçevede yerel yönetimler “bir devletin ya da bölgesel yönetimin alt birimi olan ve göreceli olarak küçük bir alanda, sınırlı sayıdaki kamusal politikaların belirlenmesi ile görevli bir kamu kuruluşu” olarak tanımlanır.²⁶²

Yerel yönetimler, 19. yüzyıldan bu yana ulus devletinin referans noktası olarak yer aldığı devlet btnlği içinde tartişılmış ve yeniden düzenlenmelere bu bütün içinde konu olmuştur. Ülkemizde ise son kırk yıldan bu yana yaşanan hızlı kentleşme süreci, yerel yönetim alanları içerisinde hizmetlerin hem ölçeğini, hem de kalitesini değişirmiştir. Hızlı şehirleşme süreci bir yandan yerel hizmetlere olan talebi artırırken, bir yandan da hizmet kalitesinin iyileştirilmesine yönelik talebi arttırmıştır.²⁶³

4.1. Yerel Yönetimlerin Varlık Nedenleri

Ülkelerin tarihsel gelişimleri, yönetim anlayışlarında ve yönetim uygulamalarında büyük önem arz etmektedirler. Demokratik bir toplum yapısına sahip ülkelerde yerel yönetimler de demokratik ve bağımsız bir yapıda işleyişlerini devam ettirebilmektedirler. Aksi bir durumun söz konusu olduğu toplum ve ülkelerde ise daha az bağımsız ve merkezi yönetimlere bağlı bir yapıda işleyişlerini devam ettirmektedirler. Merkezi yapılanması güçlü olan Türkiye gibi ülkelerde merkezin yerel üzerinde çok ağır denetimleri vardır. Bu denetimler mali ve idari olarak iki grupta alınabilir. Yeterli mali kaynağa ve mali özerkliğe sahip olmayan yerel yönetimlerden yerel nitelikteki, yerine getirilmesi gereken hizmetleri de beklemek rasyonel olmaz.²⁶⁴ Yerel yönetimler dünyanın her yerinde kamu yönetimi içerisinde önemli ve vazgeçilmez bir yere sahiptir. Devletin geniş sınırlar içinde türlü görevleri vardır. Geniş sınırlar içinde devletin görevlerini yapabilmesi için, birçok kararlar alması gereklidir. Bütün bu kararların bir merkezden yürütülmesi sakıncalıdır. Merkezle yazışmalar karar alınması ve diğer ilgili yerlere gönderilmesi çok zaman alır. İşlerin gecikmesine neden olur. Öte yandan yerel nitelikte birçok hizmetlerin öneminin merkezi idare tarafından değerlendirilmesi çok güç bir iştir. Yukarıda belirtilen nedenlerle, devlet veya merkezden yönetim adına hareket edecek ve yerel nitelikte kuruluşları temsil edecek örgüt ve kişilere gerek vardır. Bunun iki tür çözüm yolu vardır. Ya merkezden yönetimin taşra temsilcilerine geniş yetkiler verilir, fakat hizmetlerin istenilen biçimde yürütülmesine bu formül yeterli değildir. İkinci yol ise tüzel kişiliğe sahip yerel yerinden yönetim kuruluşlarına yani yerel yönetimlere yer vermektir. Böylece merkezi idarenin yükü hafifletilmiş olmaktadır.²⁶⁵

Belediyelerin kuruluş amacı, buldukları belde halkının mahalli, müşterek ihtiyaçlarının karşılanması olarak tanımlanabilir. Söz konusu mahalli ihtiyaçların belediyelerce karşılanmasının gerekçesi olarak, belediye örgütlerinin kurulduğu belde içinde yönetiliyor olması ve burada yaşayan belde halkının yerel yönetimlerde yönetime katılımının kolay olması gösterilebilir. Bu iki unsur yani belediyelerin kuruldukları belde içinde yönetme yetkisi olması ve belde halkının yönetime katılımının kolay olması, belediyelerin sunacakları hizmetlerin hem etkinliğini hem de verimliliğini artıracığı için önemlidir.²⁶⁶

Belediye Kanunu'nun 14. maddesinde "Belediyenin görev ve sorumlulukları" başlığı altında şu hüküm yer almaktadır; "Belediye, mahallî müşterek nitelikte olmak şartıyla;

a) İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri; çevre ve çevre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor; sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar veya yaptırır. Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 50.000'i geçen belediyeler, kadınlar ve çocuklar için koruma evleri açar.

b) Devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaatı ile bakım ve onarımını yapabilir veya yaptırabilir. Her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılayabilir; sağlıkla ilgili her türlü tesisi açabilir ve işletebilir; kültür ve tabiat varlıkları ile tarihî dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan mekânların ve işlevlerinin korunmasını sağlayabilir;

bu amaçla bakım ve onarımını yapabilir, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa edebilir. Gerekteğinde, öğrencilere, amatör spor kulüplerine malzeme verir ve gerekli desteği sağlar, her türlü amatör spor karşılaşmaları düzenler, yurt içi ve yurt dışı müsabakalarda üstün başarı gösteren veya derece alan sporculara belediye meclisi kararıyla ödül verebilir. Gıda bankacılığı yapabilir.

“Belediye, kanunlarla başka bir kamu kurum ve kuruluşuna verilmeyen mahallî müşterek nitelikteki diğer görev ve hizmetleri de yapar veya yaptırır.

Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırası, belediyenin malî durumu ve hizmetin ivediliği dikkate alınarak belirlenir.

Belediye hizmetleri, vatandaşlara en yakın yerlerde ve en uygun yöntemlerle sunulur. Hizmet sunumunda özürü, yaşlı, düşkün ve dar gelirlilerin durumuna uygun yöntemler uygulanır.

Belediyenin görev, sorumluluk ve yetki alanı belediye sınırlarını kapsar. Belediye meclisinin kararı ile mücavir alanlara da belediye hizmetleri götürülebilir.

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu hükümleri saklıdır”.²⁶⁷

4.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Yerel Yönetimler

Yerel yönetim, anayasal bir kavramdır. Türkiye’de 1876 Anayasası dahil bütün anayasalarda yerel yönetimler ile ilgili hükümlere ve ilkelere yer verilmiştir. 1982 Anayasası’nda yerel yönetimler ile ilgili düzenleme; diğer anayasalara göre daha geniş ve kapsamlıdır.²⁶⁸

Türkiye’de yerel yönetimlerin Anayasa’da 123. ve 127. madde açık bir şekilde ifade edilmiştir. Anayasanın 127 maddesi: Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir. Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir. Mahalli idarelerin seçimleri, 67 nci maddedeki esaslara göre beş yılda bir yapılır. Ancak, milletvekili genel veya ara seçiminden önceki veya sonraki bir yıl içinde yapılması gereken mahallî idareler organlarına veya bu organların üyelerine ilişkin genel veya ara seçimler milletvekili genel veya ara seçimleriyle birlikte yapılır.²⁶⁹ 1982 Anayasası’nda 127. maddede sayılan il, belediye ve köy yerel yönetimlerine tüzel kişilik tanımıştır. İlgili düzenlemelerin ise kanun yoluyla yapılmasını öngörmüştür.

İl özel idareleri 5302 Sayılı Kanun’a, köyler 442 Sayılı Kanun’a ve belediyeler de 5393 sayılı Belediye Kanunu’na ve büyükşehir belediyeleri de 5216 Sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu’na göre kurulur organlarını belirler ve yine kanunlarının belirlediği ölçüde görevlerini ifa ederler.²⁷⁰

4.3. Yerel Yönetimlerin Özellikleri

Yerel yönetimlerin kendilerine özgü özellikleri bulunmaktadır. Yerel yönetim kuruluşlarının en önemli özelliği, özerkliklerinin bulunmasıdır. Özerklik, yerel yönetim kuruluşlarının yönetim ve mali alanda sahip oldukları serbestçe hareket edebilme olanağını gösterir.²⁷¹

Tüm bu bilgiler ışığında yerel yönetimlerin özelliklerin aşağıdaki gibi özetlemek mümkün olabilmektedir:

-Yerel Yönetimler, belli bir coğrafya alanında yaşayan yada belli kategorilerde hizmete ihtiyaç duyan toplum üyelerinin kamu hizmeti niteliği taşıyan ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulurlar. Sundukları kamu hizmetlerinin faydasının yayılma ölçüğüne göre örgütlenirler.

- Yerel yönetimler, bir anayasal kavram olup, kamu hukuku tüzel kişileridir. Başka bir deyişle, Üniter veya federal sisteme sahip ülkelerde yerel yönetimler, bir siyasal organizasyon olan devletin yapılandırmasına esas teşkil eden anayasalarda ifadesini bulur.

- Yerel yönetimler, yerel düzeyde temsili demokrasinin işleyişine en önemli katkıyı yapmaya elverişli kurumlardır. Yerel kamusal ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçları gidermeye yönelik hizmetlerin aynı mekanda gerçekleşmesi onlara demokratik niteliğini kazandıran en önemli unsurdur.

- Yerel yönetimler, özerkliğin bir sonucu olarak iktisadi ve mali imkanlara sahip kuruluşlardır. Gelirleri, malları ve müstakil bütçeleri vardır.

- Yerel yönetimler, idari açıdan merkez veya merkeze bağlı kuruluşların hiyerarşisine dahil olmamalarına rağmen idarenin bütünlüğü içerisinde yer alırlar. Ulusal düzeyde yürütülen ekonomik ve sosyal politikalarla uyum içerisinde faaliyet göstermek durumundadırlar.

Buraya kadar olan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, yerinden yönetim siyasi ve idari yetkilerin bir bölümünün merkezi yönetim dışındaki otoritelere aktarılmasıdır.²⁷²

4.4. Belediye Kavramı ve Tanımı

Ülkemizde Belediyeler Anayasal çerçevede yer alan yerel yönetim birimleridir. T.C. Anayasasının 127. maddesi belediye terimini açıkça zikretmektedir. Buna göre: “Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir. Mahalli idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenir.” hükmü gereğince 5393 sayılı Belediye Kanununun “Tanımlar” başlıklı 3. maddesinde Belediye: “a) Belediye: Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini, ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

4.5. Belediyelerde Vergi Yönetimi

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki ilişkinin en önemli yanı, kaynak bölüşümü, yani mali konulardır. İki yönetim arasında görev ve yetki bölüşümünün hemen arkasından gelir kaynaklarının paylaşımı gelir. Nitekim Anayasamız, “Yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır” hükmünü getirmiştir. Çok sayıda geniş görev ve yetkilerle donatılmış yönetim birimlerinin bunları yönetecek kaynağa sahip olmamaları durumunda, etkin olmaları mümkün değildir.²⁷³

Belediye gelirlerinin tahsiline olanak veren 2464 sayılı yasa ve diğer ilgili mevzuatı gereğince tahsil edilen vergi, harç, katılma payı, para cezası, ücret geliri ve benzeri gelirlerin tamamı, vergi yönetimi (gelir yönetimi) kavramını dar anlamıyla ifade eden vergi örgütünün görev alanı içine girer. Vergi Örgütü, Vergi Usul Kanununun 4. maddesindeki tanımıyla, “mükellefi saptayıp vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden dairedir.”

Vergi yönetimi kavramı salt vergi idaresi boyutuyla düşünülemez. Bu idare boyutuyla beraber vergi yönetimi bir süreci ifade eder. Geniş anlamıyla vergi yönetimi, “bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır. Kavram hem bir süreci, hem de örgütsel yapıyı ifade için kullanılmaktadır. Vergi örgütü, yönetsel süreç, vergi güvenlik önlemleri ve vergi ceza sistemi gibi öğelere sahiptir. Vergi örgütü, vergiyi belediyeler adına toplayan birimdir. Hesap İşleri Müdürlüğüne bağlı olarak Gelir Müdürlüğü bu görevi yapar. Görevin yapılması ise belli bir süreçte gerçekleşir. Verginin

uygulanmasında ilk evre, yönetsel süreçtir. Önce tarhiyat evresinde yükümlünün belirlenmesi ve vergi matrahın saptanması yapılır. Eğer beyana dayalı vergi sistemi geçerli ise, yapılan yükümlünün kendi tarhiyatlarının doğruluğunun saptanmasıdır. Daha sonra bakayaların toplanması ve son olarak da, vergi cezalarının uygulanması işlemleri vardır. Vergi güvenliği önlemleri evresinde verginin eşitlikle ve optimal hasılayı sağlayacak düzeyde elde edilmesi amaçlanır. Vergi Ceza Sistemi ögesi evresinde ise, belediye için uygulanabilecek en önemli ceza, para ödentsidir.

Tarh Tahakkuk İşlevi, Tahsilat İşlevi ve Denetim İşlevi olmak üzere üç başlıkta toplayabiliriz. Yönetimin yürüttüğü bütün hizmetler bu üç işlevi destekleme niteliğindedir.²⁷⁴

- Tarh ve Tahakkuk İşlevi: Verginin tarh ve tahakkuku vergi yönetiminin öncelikli fonksiyonudur. Bir verginin tahakkukunun yapılması diğer evreler için başlangıç olmaktadır. “Vergi yönetimi, tarh ve tahakkuk işlerini yapmaya görevli ve yetkilidir.” Tarh ve tahakkuk işlevi bir dizi işlemleri gerektirir. Vergi yönetiminin bu aşamada yapacağı en önemli görev ve iş, yükümlüyü saptamaktır. Yükümlünün saptanması, vergi yönetiminin başlangıç evresi olduğu gibi bugün de başarılı vergiciliğin temel taşı durumundadır. Vergi yönetimi kimin yükümlü olduğunu kesinkes saptayamadıkça yönetsel süreci başlatamayacaktır.

Yükümlü saptanmasında gelir yönetiminin ilk önce, iyi bir sicil bilgi sistemi olması gerekir. Siciller yükümlü saptanmasında yardımcı olur. Örneğin, önceki dönem Emlak Vergisi veren bir yükümlünün yeni beyan döneminde beyanname verip vermediği, sicil bilgileriyle saptanabilir. İkinci

olarak yükümlünün yükümlülüğünü yerine getirmesini sağlayıcı önlemleri uygulamak gerekir. Beyana dayalı vergilerde yapılacak ilk işlem yükümlünün beyanname vermesini sağlamaktır. Ancak salt bir cezayla sağlanabilecek bir eylem değildir. Yükümlülerin aydınlatılması ve kamu oyunun yönlendirilmesi gibi çeşitli yöntemlerle beyanname alınması sağlanmalıdır. Buna rağmen sonuçta beyanname vermemiş Emlak Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi, İşyeri Açma ve Çalışma İzni Harcı vb. yükümlülerin saptanması gerekir. Bunun sağlanması için gelir yönetiminin yoklama yapması gerekir. Yoklama: yükümlü ve yükümlülük ile ilgili maddi olayları kayıtları ve konuları araştırmak ve saptamaktır. Vergi yönetimi, zaman zaman vergi konusu olan birimleri kontrol ederse ve varsa bildirim dışı olanları saptarsa etkinliğini artırmış olur. Yoklama işiyle görevlendirilecek personel halkla karşı karşıya geleceğinden yönetimi temsil kabiliyeti ve yeteneği olanlardan seçilmelidir. Eğer yönetim örneğin, belirli ünite planları hazırlayıp, bu planlar üzerinde işaret ve saptayacağı yükümlülük konularının beyanname ve bildirim verme sürelerinden sonra gerekli izlemesini yapmaz ve yoklama hizmetlerini yürütmez ise, yükümlüye gözünü kapamıştır.²⁷⁵

Vergi yönetiminin tarh ve tahakkuk işlevinde yapılacak ikinci önemli görev vergi matrahının belirlenmesidir. Belediyelerin tahsil edecekleri gelirlerin matrahlarının tespit edilmesi Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin, vergi gelirleri tür ve çeşitleri üzerinde yapacakları matrah saptama işlemleri kadar güç olmamaktadır. Burada sorun vergi, harç ve katılma payının çokluğudur. Bu da yükümlü saptanması aşamasında önem kazanır. Vergiler genellikle maktu miktarlarda alınır gibidirler. Kimi zaman verginin miktarı semt semt değişebilmektedir. Ayrıca, matrah hesaplamaları genelde beyan esasına göre yapılmamaktadır. Burada önemli olan, yükümlünün doğru

beyanda bulunması ve yönetimin de bunu sağlamasıdır. Vergi beyannamelerinin içerikleri ve şekli ise, zaten Maliye Bakanlığı ve İçişleri Bakanlığı tarafından saptanmaktadır. Tabi her beyanın doğruluğunun saptanması güçtür. Çünkü yükümlü sayısının çokluğu vergi örgütünün iş yükünü arttırmaktadır.²⁷⁶

-Tahsilat İşlevi: Vergilerin toplanması belediye gelir yönetiminin ana görevidir. Önceki bölümde açıkladığımız tarh ve tahakkuk işlevleri birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Genellikle gelir yönetiminde tek bünyede faaliyet yapmaktadırlar. Tahsilat işlevi ayrı bir birim oluşturulmasını gerektirir.

Tahsilat işlevi, tahsil ilkeleri doğrultusunda yürütülmelidir. Bu ilkeler “Yükümlüye kolaylık getirmek” ve “Belediye alacağını güven altına almak”tır.

Yükümlüye kolaylık göstermek, yükümlüye uygun gelen süre ve biçimde verginin alınmasıdır. Verginin tahsil süresi genel olarak merkezi yönetim tarafından düzenlenen ilgili yasalarında zaten belirlenmektedir. Ancak, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda vergi ve harçlarla ilgili olarak iki ilke getirilmiştir. Birincisi: Belediye Meclislerinin bazı gelirleri taksitle alabileceği ve bunun vadesini saptayabileceğine dair yetkisidir. İkinci olarak, Bakanlar Kurulunca maktu olarak en alt ve en üst sınırları saptanan vergi ve harçlardan, beldenin gelişmişlik düzenine göre alınabilecek miktardır. Bu tür vergi ve harçların uygulamasında, mahallin sosyal ve ekonomik durumunun belediye meclisince gözetilerek, alınacak vergi ve harcının miktarının saptanmasının yapılmasında yükümlülere kolaylık sağlanmaktadır.

Etkin olmayan bir vergi yönetiminin ilk belirtisi, vergi ödemelerindeki gecikmeler ve bakayalardır. Bu durum yükümlünün vergi yönetimine karşı saygısının eksikliğini ortaya koyar. Vergi yönetiminde belediyenin zarara uğramaması ve saygınlığının korunması için, yükümlüye yönelik caydırıcı bir takım önlemlerin uygulanması da gerekir. Öncelikle, Tahakkuk etmiş verginin süresinde ödenmemesi durumunda, yükümlüye gecikme cezası vb. parasal yükümlülükler yüklenebilir. İkinci olarak, gerektiğinde belediye alacaklarının tahsil ve takip usulü ile ilgili 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun cebri tahsil hükümleri işletebilir. Yani gelir idaresi icra dairesi fonksiyonunu görebilir.

Vergi yönetiminin tahsilat işlevine ilişkin en önemli çabası, yükümlülerde ödeme tarihi alışkanlığı doğurmak olmalıdır. Gelirin tahsil edilmesi yöntemi olarak yönetimlerce başvurulan teknik, yükümlünün bizzat vergisini ödemesidir. Ancak bunun yanı sıra tahsildarların bizzat yükümlüye giderek alacağı tahsil etmesi, belirlenen P.T.T. hesap numarasına yükümlüce ödeme yapılması, bankaya ödenmesi yöntemleri de uygulanmalıdır.²⁷⁷

- Denetim İşlevi: Vergi yönetiminin üçüncü fonksiyonu vergi denetimidir. Aslında her türlü yönetimin başarısı için denetim fonksiyonunun iyi çalıştırılması gereklidir. Etkin bir vergi denetimi vergi yönetiminin başarısını arttırır. Vergi yönetimi yükümlülere ait beyanname ve bildirimlerin tekrar ve yerinde kontrolünü sağlamalıdır. Vergi denetimini, iç ve dış denetim olarak denetimi ikiye ayırabiliriz. İç denetim vergi örgütündeki denetimdir. Tarh, Tahakkuk ve Tahsil aşamalarında yapılan işlemlerin kontrolü suretiyle hatalı işlemlerin ortaya çıkarılması sağlanır. Dış denetim ise, vergi konusu olan iş ve eşyaların yerinde görülmesi ve yükümlüce beyan edilenle, mevcut

durumun bizzat yerinde gözlemlenmesidir. Vergi yönetiminin yoklama faaliyetiyle eldeki bilgi ikinci kez gözden geçirilebilir. Örneğin, yükümlüce yapılan ilan ve reklamın beyannamede belirtilen ölçülere uygun olup olmadığının yerinde ölçümle denetimi yapılabilir. Yine de vergi denetimi (incelemesi) işlevinin vergi yönetimindeki ağırlığı ve rolü, merkezi yönetimin vergi örgütündeki kadar ağır değildir. Bir örnek verirsek, yükümlülerce iş yeri açmak için yapılan müracaatta, işyeri açma ve çalışma ruhsat izin harcı alınmaktadır. İşyerinin zaten ilgili yönetmeliği gereğince ruhsat düzenledikten sonra bir ay içinde kontrolü yapılmaktadır. İlk beyanda bildirilen iş yeri krokisi ve alanı doğru ise, sonradan harç miktarının değişmesi pek mümkün değildir.²⁷⁸

Denetim işlevinin dışından vergi yönetimini daha iyi anlayabilmek için vergi yönetiminin etkinliğinden de bahsetmek gereklidir. Vergi yönetiminde etkinlik, vergi yasalarının uygulanmasında ve bunlara yükümlülerin uymasında en yüksek düzeyde başarıyı, en az maliyetle gerçekleştirmektir. Belediyelerimizin, Belediye Gelirleri Kanununda belirlenmiş birçok vergi, harç ve katılma payları gelirlerinin miktarının düşük olduğunu göz önüne aldığımızda, etkinlik kavramının bir adım daha öne çıktığını görürüz. Etkinliği sağlayacak olan vergi yönetiminin örgütsel etkinliğidir.²⁷⁹

4.6. Belediye Gelirleri

Belediyeler, toplumsal gelişmişlik düzeyi ve devlet yapısı ne olursa olsun bütün ülkelerde başlıca üç tür mali kaynağa sahiptir. Kaynaklardan birisi yerel kaynaklardan elde edilen öz gelirlerdir. Bunlar belediye yönetimlerine tahsil etme yetkisi tanınmış vergiler, harçlar katılım payları, ücretler ve belediyeye ait taşınmazların satılması ve kiralanması yoluyla elde ettiği gelirler ve işletme kârlarıdır. İkincisi transfer niteliği taşıyan gelirlerdir. Bu kaynak merkezi yönetim gelirlerinden aldığı pay ile yardım ve borç şeklindeki aktarmadan oluşmaktadır. Üçüncü gelir kaynağı ise belediyelerin bankacılık sektörü ile mali piyasadan aldığı kredilerdir.²⁸⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe girmiş ve mahalli idare kavramı yeniden tanımlanarak, yerel yönetimlere ilişkin hem idari hem de mali bakımdan yeni hükümler getirmiştir. Kamu Yönetimi Temel Kanun tasarısı ise tartışılmaktadır. Anayasamızın amir hükmü olmasına rağmen Yerel Yönetimlerin, görevleri ile orantılı mali kaynak aktarılması yapılmamıştır. Kaynak kullanımında gelişmiş ülkelerin yerel yönetimleri, genel bütçe ödeneklerinin %40-60 oranını kullanılırken, ülkemiz yerel yönetimleri genel bütçe ödeneklerinin %15'ini kullanmaktadır. Gelişmiş ülkelerin yerel yönetimleri GSMH'nin % 5-25'ini kullanırken ülkemizde % 3'ünü kullanmaktadır.²⁸¹

2004 yılında yürürlüğe giren 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda yer alan Büyükşehir Belediyesi gelirlerinden bazılarının 2008 yılında yapılan kanuni düzenleme ile mülga olduğu görülmektedir. 2008 yılında çıkarılan 5779 sayılı "İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe

Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun” uyarınca 23. maddenin 1.fıkrasının a) ve b) bentleri ile 2. fıkrasında düzenlemeler yapılmıştır.

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanununun 2. ve 5. maddelerinde Büyükşehir Belediyelerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri üzerinden aldıkları paylar; 5779 sayılı kanunun 2. maddesinde:²⁸² İl özel idareleri ve belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden pay verilir. Pay, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamından, vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanır. Genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının; yüzde 1,50 ‘si büyükşehir dışındaki belediyelere, yüzde 4,50’si büyükşehir ilçe belediyelerine ve yüzde 0,15’i il özel idarelerine ayrılır. Büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının yüzde 6’i ile genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamı üzerinden büyükşehir ilçe belediyelerine ayrılan payların yüzde 30’u büyükşehir belediye payı olarak ayrılır. Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen oranları iki katına kadar artırmaya veya kanuni haddine kadar indirmeye yetkilidir.

Ayrıca yine 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 23. maddesinin 3. fıkrası: “Büyükşehir belediyeleri ve bağlı kuruluşları ile ilçe ve ilk kademe belediyeleri; tahsil ettikleri vergiler ve benzeri malî yükümlülüklerden birbirlerine ödemeleri gereken paylar ile su, atık su ve doğalgaz bedellerini zamanında yatırmadıkları takdirde, ilgili belediye veya bağlı kuruluşun talebi üzerine söz konusu tutar, İller Bankası tarafından, yükümlü belediyenin genel bütçe vergi gelirleri payından kesilerek alacaklı

belediyenin hesabına aktarılır. Gecikmeden kaynaklanacak faiz ve benzeri her türlü zararın tazmininden, ilgili ilçe veya ilk kademe belediye başkanı ve sayman şahsen sorumludur. Bu fıkra hükmü, ilçe ve ilk kademe belediyeleri hesabına yapılacak her türlü aktarmaları zamanında yapmayan büyükşehir belediye başkanı, bağlı kuruluş genel müdürleri ve saymanları hakkında da uygulanır.” şeklindedir.

4.7. Belediyelerin Özkaynak Gelirleri

Genel olarak belediyelerin öz kaynak gelirlerini vergi gelirleri, belediye harçları, çeşitli harçlar ve harcamalara katılma payları oluşturmaktadır.

4.7.1. Vergi Gelirleri

Yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Yerel yönetimler bazen vergileri doğrudan kendileri toplarken, bazen de vergi gelirlerinden pay alırlar. Vergilendirme yetkisinin asli sahibi devlettir. Ancak devlet bu yetkisini kısmen diğer kamu tüzel kişilerine devredebilir. Vergilendirme yetkisinin paylaşılması üniter devletlerle federal devletler arasında farklılıklar göstermektedir. Üniter devletlerde bu paylaşma merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki olurken, federal devletlerde bu yetki federal devlet, federe devletler ve yerel yönetimler arasında gerçekleşmektedir. Vergilendirme yetkisinin paylaşımı kural olarak anayasalarda hükme bağlanmıştır.²⁸³

Belediyelerin kanunlarda öngörülen vergi gelirleri; ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, emlak vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve

havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi ve çevre temizlik vergisinden oluşmaktadır.

İlan ve Reklam Vergisi: 2464 sayılı Belediye Kanunu'nun 12. maddesine göre; belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir. Kanununun 13. Maddesine göre; İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir. İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmakla sorumludurlar.

Verginin tarhı ve ödenmesiyle ilgili 16. Maddede vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir.

Eğlence Vergisi: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17. maddesine göre; Bu kanununun 21. Maddesinde belirtilen ve Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri Eğlence Vergisine tabidir. Verginin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir.

Vergi, biletle girilen yerlerde bilet bedellerine eklenmek suretiyle hesaplanır ve belediye tarafından özel damga konulması sırasında ödenir. Bu suretle alınan biletlerin kullanılmadan iadesi halinde peşin olarak ödenen vergi geri alınır.

Genel ve Katma Bütçeli idarelerde İl Özel İdareleri ve köyler tarafından yürütülen spor müsabakaları, at yarışları ve benzeri faaliyetlerde bilet bedeli

ile birlikte alınan vergi takip eden 20 gün içinde ilgili belediyeye ödenir. Müşterek bahislerde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyanname ile bildirilir ve aynı sürede ödenir. Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırılır.

Emlak Vergisi: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 1970 yılında kabul edilmiştir. Emlak vergisi 1972 yılına kadar il özel idareleri tarafından tahsil edilmiş ve belediyelere %25 oranında pay verilmiştir. 1972-1981 yılları arasında Maliye Bakanlığı tarafından tahsil edilen ve belediyelere %45, İl özel idarelerine %35 oranında pay verilen emlak vergisi 1981 yılından itibaren merkezi idare gelirleri arasına alınmış ve il özel idaresine ve belediyelere pay verme usulü kaldırılmıştır. Emlak vergisi 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı kanunla genel bütçe gelirleri kapsamında çıkarılarak, mahalli idare gelirlerine dahil edilmiş ve bu tarihten sonra belediyeler tarafından tahsil edilmiştir. 1986 yılından sonra geçerli olan uygulamalarla belediyeler tarafından tahsil edilen emlak vergisinden il özel idarelerine ve büyükşehir belediyelerine pay verilmiştir. Örneğin 5393 sayılı kanunun yürürlüğe girmeden önceki uygulamada belediyeler tarafından tahsil edilen emlak vergisinin %15'i özel idare payı olarak ayrılmıştır. Ayrıca büyükşehir belediyelerinin olduğu yerlerde, emlak vergisi gelirlerinin %50'si büyükşehir belediye payı olarak ayrılmıştır. Büyükşehir belediyelerinin olduğu yerlerde büyükşehir belediyesi payı ayrıldıktan sonra belediyeye kalan tutardan %15'i il özel idaresi payı olarak ayrılmış ve daha sonra büyükşehir belediyelerine %20 daha pay verilmiştir. Ancak, 24.12.2004 tarihinden itibaren emlak vergisinden belediyelere ve il özel idarelerine pay verme usulü kaldırılmıştır. 5393 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte, büyükşehir dışındaki belediyelerde il özel idaresine pay verilmesi usulü son bulurken, büyükşehir belediyelerinin olduğu yerlerde ise büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde ilçe ve ilk kademe belediyelerince tahsil edilen emlak vergisinin tutarının tamamının ilgili belediyelere kalması ve bu tutardan İl özel idareleri

ve büyükşehir belediyelerine pay aktarılmaması uygulaması benimsenmiştir.

284

Yerel yönetim vergileri içinde emlak vergisi önemli bir paya sahiptir. Emlak vergisi Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsaların mükellefleri tarafından beyan veya kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri üzerinden alınan ve tahsil olunan bir vergidir. Emlak Vergisi, bina ve arazi vergisi olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Emlak vergisi dört yılda bir bina, arsa ve arazilerin vergi değerini belirlemeye yönelik takdir işlemi yapılarak, belediyeler tarafından yıllık olarak tarh edilmektedir. Tarh edilen tutarları takip eden dördüncü yıla kadar her yıl yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılarak otomatik olarak tarh edilmiş sayılmaktadır.

Emlak vergisinin matrahı; bina, arsa ve arazilerin beyanname verme tarihindeki alım satım bedelidir. Ancak yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi arsasının vergisinden az olmaz. Emlak vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerdir. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği ile mülkiyete malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

Emlak vergisinin oranı binalarda binde 2, konutlarda binde 1, arazilerde binde 1, arsalar için ise binde 3 olarak uygulanmaktadır. Ancak, Emlak Vergisi Kanununun 8 inci ve 18 inci maddelerinde 4736 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bina, arazi ve arsalarla ilişkin vergi oranlarının 1.1.2002 tarihinden itibaren büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlarda %100 artırımlı olarak uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu değişiklikle birlikte,

büyükşehir belediye sınırlarında, emlak vergisinin oranı binalarda binde 4, konutlarda binde 2, arazilerde binde 2, arsalarda ise, binde 6'ya yükseltilmiştir.

Haberleşme Vergisi: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 29. maddesine göre; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta, Telgraf, Telefon İşletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) Haberleşme Vergisine tabidir.

Haberleşme Vergisinin mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerin tahsil eden Posta Telgraf Telefon İdaresidir. Haberleşme Vergisinin matrahı, tesis, devir ve nakil ücretleri hariç olmak üzere tahsil edilen ücrettir. Matraha gider vergileri dahil edilmez. Haberleşme Vergisinin nispeti %1'dir. Ancak genel ve katma bütçeli kurumlarda il özel idare ve belediyelere ve bunların kurdukları birliklere ait teleks faksimili ve data ücretlerinden vergi alınmaz. Bir ay içinde tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerine isabet eden Haberleşme Vergisi, ilgili belediyeye tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde tediye edilir. Beyannamelerin şekil ve muhtevası İçişleri ve Maliye Bakanlıklarınca tayin ve tespit olunur.

Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 34. maddesine göre; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisine tabidir. Elektrik ve havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleftirler. 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanununa göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin de tahsilinden ve ilgili belediyeye yatırılmasından sorumludurlar. Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder.

Verginin matrahı; elektriğin iletimi, dağıtımı ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedelidir. Matraha vergi, fon ve paylar dahil edilmez. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi aşağıda gösterilen nispetlerde alınır.

İmal ve istihsal, taşıma, yükleme, boşaltma, soğutma, telli ve telsiz telgraf ve telefon müraselesi işlerinde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden yüzde 1. Birinci bent dışında kalan maksatlar için tüketilen Havagazının satış bedelinden yüzde 5.

Elektrik enerjisini tedarik eden veya havagazını dağıtan kuruluşlar tahsil ettikleri vergiyi, tahsil tarihini takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Elektrik ve havagazı işleri bütçesi içinde yer alan belediyeler bu hükümden müstesnadır.

Yangın Sigortası Vergisi: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 40. maddesine göre; Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler Yangın Sigortası Vergisine tabidir. Yangın Sigortası Vergisini, sigorta şirketleri ödemekle mükelleftir. Yangın Sigortası Vergisinin matrahı, yapılan yangın sigorta muameleleri dolayısıyla alınan primlerin tutarıdır. Sigorta şirketleri vergilendirme dönemi içinde iptal edilen yangın sigorta muamelelerine ait primleri, iptalin vuku bulduğu döneme ait matrahtan indirebilirler. Yangın Sigortası Vergisinin nispeti %10'dur. Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı buldukları belediyeye bir beyanname ile bildirmeye ve hesaplanan vergiyi aynı sürede ödemeye mecburdurlar. Beyannamelerin şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığı Sanayi ve Ticaret Bakanlıklarının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığınca tayin ve tespit olunur.

Çevre Temizlik Vergisi: 24 Temmuz 1993 tarihinde çıkarılan “Çevre Temizlik Vergisi Kanunu” ile uygulamaya konmuştur. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus binalar, milletler arası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müstemilatı vergiye tabi değildir.

4.7.2. Belediye Harçları

Harç, kamu tüzel kişiliğinin sunduğu dışsal faydaya sahip, yarı kamusal hizmetlerden yararlananların ödediği bedeldir. Yerel yönetimlerin ürettikleri hizmetlerin pek çoğu bölgesel nitelikte yarı kamusal mal ve hizmetlerdir. Bu nedenle bunlardan yararlananlardan alınan bedele harç denir. Harçlarda kişilere özel faydalar söz konusu olmakla beraber görülen hizmette esas amaç kamu düzenidir. Harçlar hizmetin yapılması sırasında alınır. Halkın sağlığını koruma nedeniyle mezbaha ve kanalizasyon hizmetlerinden veya trafik kontrolünü daha iyi yapabilme amacına dayanarak alınan harçlar bunun en belirgin örneğini oluşturur. Harca konu olan hizmetin sınaî ve ticari bir özellik taşıması gerekir.²⁸⁵

Belediyelerin kanunlarda öngörülen belediye harçları; işgal harcı, tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, kaynak suları harcı, tellallık harcı, hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı, ölçü ve tartı aletleri muayene harcı ve bina inşaat harcından oluşmaktadır.

İşgal Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 52. maddesine göre; Belediye sınırları içinde bulunan aşağıdaki yerlerden herhangi birinin satış yapmak veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, İşgal Harcına tabidir. İşgal Harcını, işgali harca tabi yerleri işgal edenler ödemekle mükelleftir. İşgal harcı belediyenin yetkili kılacakları memur veya kişilere makbuz karşılığında ödenir.

Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 58. maddesine göre; Hafta tatili ve ulusal bayram günlerinde çalışmalarını belediyelerce izne bağlı işyerlerine ruhsat verilmesi, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına tabidir. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcının mükellefi kendisine çalışma ruhsatı verilen gerçek ve tüzel kişidir. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, işin mahiyetini göre yılda 20 TL'den az; 800 TL'den çok olmamak üzere belediye meclislerince tespit edilir. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcının mükellefiyet dönemi, çalışma izninin kullanılacağı takvim yılıdır. Yıl içinde mükellefiyete girilmesi veya işin terk edilmesi hallerinde mükellefiyet, çalışılan süreye inhisar eder. Mükellefiyete girilen veya mükellefiyetten çıkılan ay kesirleri tam ay sayılır. Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, makbuz karşılığında peşin olarak alınır. Harcı ödenmemiş ruhsatlar geçerli değildir. Adi ortaklıklarda harç, ortaklık adına ortaklardan birinden alınır. Ortaklardan her biri harcın ödenmesinden müteselsilen sorumludur.

Kaynak Suları Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 63. maddesine göre; Özel kaplara doldurulup satılacak olan kaynak sularının (işlenmiş sular dahil) belediyelerce denetlenip hangi kaynaklara ait olduklarını gösterecek

şekilde bu kaplara özel işaret konulması Kaynak Suları Harcına tabidir. Kaynak Suları Harcını, kaynak sularını özel işaretli kaplara doldurup satanlar ödemekle mükelleftirler. Kaynak Suları Harcı, bu suların satışa arzı için kaplara doldurulmasını müteakip, kaplar üzerine özel işaret konulması sırasında bu işi yapan belediyeye özel makbuz karşılığı peşin olarak ödenir. Başka bir belediye sınırları ve mücavir alanları içinde satışa arz edilen kaynak sularından ikinci bir harç alınmaz.

Tellallık Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 67. maddesine göre; Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkthane, mezat yerleri ve ilgilinin isteğine bağlı olarak belediye münadisi veya tellalı bulundurulmuş sair yerlerde, gerçek veya tüzel kişiler tarafından her ne surette olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul, mal ve mahsullerin satışı, Tellallık Harcına tabidir.

Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 72. maddesine göre; Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde, belediye veya yetkili mercilerce verilen izne dayanılarak özel kişi ve kuruluşlarca tesis edilen mezbaha ve kanaralarda kesilen hayvanların kesim öncesi ve sonrası muayenesi veya belediye sınırları ve mücavir alanlar dışında kesilmiş olup da belediye sınırı içinde satışa arz edilecek etlerin sağlık bakımından muayene ve denetlenmesi, Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcına tabidir. 2678 sayılı Kanuna göre kurulan resmi ve özel kombinalar bu harçtan muaftır. Harcı hayvan veya et sahipleri ödemekle yükümlüdür. Harç, makbuz mukabilinde peşin olarak alınır.

Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 76. maddesine göre; Ölçü ve tartı alet ve vasıtaları ile ölçüklerin ilgili kanun ve tüzük hükümlerine göre belediyelerce damgalanması, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcına tabidir. Bu harç, ölçü ve tartı alet ve vasıtaları ile

ölçeklerin belediyelerce damgalanması karşılığında alınır. Bu harç damgalanma sırasında makbuz karşılığında ödenir.

Bina İnşaat Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer yedinci bölüm ek 1 maddelerine göre; Belediye ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabidir. Konut veya iş yerlerinin kullanım tarzlarının değiştirilmesi (konutun işyerine veya harca tabi olmayan işyerinin harca tabi işyerine dönüştürülmesi) halinde bu değişiklik tadilat sayılarak ek harca tabi tutulur. İnşaata ruhsatsız başlanması halinde de harç alacağı doğmuş sayılır. Bu hükümlerin yürürlüğe girmesinden önce inşa edilmiş olan binaların yüzölçümlerine ilave veya binada tadilat yapılması halinde harç, binanın toplam yüzölçümüne göre tabi olduğu tarife esas alınarak ve yalnız ilave edilen kısmın yüzölçümü üzerinden hesaplanır. Bu hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihten sonra inşa edilmiş olan binalarda tadil veya ilaveler yapılması halinde harç, binanın önceki yüzölçümü ile ilave kısmın yüzölçümü toplamı üzerinden hesaplanır. Ancak, daha önce aynı konut ve işyeri birimleri için ödenmiş bulunan bina inşaat harcı yeniden hesaplanan harçtan mahsup edilir.

4.7.3. Çeşitli Harçlar

Kayıt ve Suret Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 79. maddesine göre; Belediyeler ve belediyelere bağlı müesseselerden istenecek her türlü kayıt suretiyle, gayri menkullerle ilgili harita, plan ve krokilerin suretleri, Kayıt ve Suret Harcına tabidir.

İmar İle İlgili Harçlar: Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde İmar Kanununa göre ilk kez yapılan veya istek üzerine gerçekleştirilen müteakip parselasyon işlemleri "Parselasyon Harcına" (teşvik belgesini haiz organize sanayi bölgeleri hariç olmak üzere), Verilecek ifraz ve tevhit kararları "İfraz ve

Tevhit Harcına”, Proje tasdik işlemleri “Plan ve Proje Tasdik Harcına”, Zemin, yol ve kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ile toprak kazısının taşınması için belediyelerce yer gösterilmesi ve bu yerlerin tavsiyesi “ Zemin Açma İzi ve Toprak Hafriyatı Harcına”, Yapı kullanma izni verilmesi işlemi “Yapı Kullanma İzni Harcına” tabidir.

İşyeri Açma İzin Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu’nun 81. maddesine göre; Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyerinin açılması “İşyeri Açma İzni Harcına” tabidir.

Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu’nun 82. maddesine göre; Mevzuat gereğince alınması zorunlu veya isteğe bağlı görülen ve belediyeler ve onlara bağlı kuruluşlar tarafından düzenlenerek ilgisine verilecek, muayene ve sağlıkla veya fenni konularla ilgili tahlillerle ilişkisi olup bu kanunda ayrıca harca tabi tutulmuş olan ruhsatlar, rapor ve belgeler “Muayene Ruhsat ve Rapor Harcına” tabidir.

Sağlık Belgesi Harcı: Belediye Gelirleri Kanunu’nun 83. maddesine göre; Yaptıkları işler veya gördükleri hizmetler dolayısıyla özel mevzuatı gereğince belediyelerden sağlık belgesi almak mecburiyetinde olan kişilere verilecek bu tür belgeler ile bunların belli aralıklarla yenilenmeleri “Sağlık Belgesi Harcına” tabidir.

4.7.4. Harcamalara Katılım Payları

Yol Harcamalarına Katılım Payları: Belediye Gelirleri Kanunu’nun 86. maddesine göre; Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce inşa, tamir ve genişletilmeye tabi tutulan yolların iki tarafında bulunan veya başka bir yola çıkış olmaması dolayısıyla bu yoldan yararlanan gayri menkullerin sahiplerinden Yol Harcamalarına Katılma Payı alınır. Bu harçlar; yeni yol açılması, mevcut yolların yüzde 40 nispetinde veya daha fazla genişletilmesi,

kaldırımsız ve bakımsız bulunan yolların, kaldırım veya parke kaldırım haline getirilmesi veya asfalt yapılması, kaldırım veya şose halindeki yolların da parke, beton veya asfalta çevrilmesi, mevcut kaldırım veya parkelerin sökülüp yeniden düzenlenmesi durumlarında alınır.

Kanalizasyon Harcamalarına Katılım Payı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 87. maddesine göre; Belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce, kanalizasyon tesisi yapılması halinde, bunlardan faydalanan gayri menkullerin sahiplerinden, Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı alınır.

Su Tesisi Harcamalarına Katılım Payı: Belediye Gelirleri Kanunu'nun 88. maddesine göre; Belediyelerce veya belediyelere bağlı müesseselerce beldede Yeni içme suyu şebeke tesisleri yapılması, Mevcut şebeke tesislerinin tevsii ve ıslahı gibi şekillerde su tesisleri yapılması halinde, dağıtımın yapıldığı saha dahilindeki gayri menkullerin sahiplerinden, Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı alınır

4.7.5. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar

Belediye gelirlerinden en önemlisi 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile düzenlenen ve genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere aktarılan paydır. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle 2380 sayılı Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay verilmesi Hakkında Kanun yürürlükten kaldırılmıştır.

1982 yılından itibaren belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı üzerinden %9.25 pay verilmesi öngörülmüştür. Bu pay 1989 yılına kadar son nüfus sayımındaki rakamlar esas alınarak nüfus kriterine göre dağıtılmıştır. Ancak 1989 yılından sonra bütçe kanunlarına konulan hükümlerle payların

verilmesi ve dağıtılmasına ilişkin hüküm ve esaslar yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenleme payların dağıtımını belediyelerin nüfusları, kalkınmışlık dereceleri, mali kaynakları ve turistik durumlarını göz önünde bulundurarak, İçişleri Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarının birlikte tespit edecekleri ve Başbakanlıkça uygun görülecek esas ve usuller çerçevesinde yapılmasını öngörmüştür. Bu düzenleme gereğince günümüze kadar belediyelere sadece nüfus esasına göre dağıtılan paylar artık nüfuslarının yanı sıra kalkınmışlık dereceleri, mali kaynakları, ve turistik durumları göz önünde bulundurularak şu şekilde dağıtılmaktadır. Nüfusu az olan belediyelere daha fazla maddi kaynak sağlayabilmek için, nüfusu 10.000'i aşmayan belediyelere ilave bir pay ayrılmaktadır. Kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyelere, afete maruz kalan belediyelere ve turistik faaliyetlerin yoğun olduğu bölgelerdeki belediyelere, belirlenen tutara ilave olarak, yasada da belirtilen formüller uyarınca ayrıca bir pay daha verilmektedir. Bütçeden belediyelere aktarılan payların oranı, 2380 sayılı kanunda %9.25 olarak öngörülmesine karşın bu oran ilerleyen yıllarda sık sık değişikliğe uğramıştır. 1985 yılında genel bütçe vergi gelirlerinden belediyelere %8.15, pay ayrılırken, bu pay, 1986-1992 yılları arasında %8.55 olarak uygulanmıştır. 1994 yılında çıkarılan, 3986 sayılı ekonomik denge vergisi kanunu ile önceki yıllar %8,55 oranında olan belediye paylarının 1994 yılında %7.55'e düşürülmesine karar verilmiştir. 31 Aralık 1994'e kadar geçerli olan bu oran 1995 yılından itibaren yeniden %8.55'e yükseltilmiştir (Ulusoy ve Akdemir, 2005:241). Genel bütçe vergi gelirlerinden alınan payın oranındaki bu değişim bunlarla sınırlı kalmamış, Bu oran, 1996 yılından itibaren %9.25 olarak uygulanırken, 21.02.2001 tarih ve 4629 sayılı Bazı Kanunların Tasfiyesi Hakkında Kanun'la 2002 yılından itibaren geçerli olmak üzere, %6'ya düşürülmüştür. Bunun yanında fonların kapatılmasıyla önceki yıllarda bütçe gelirlerinden ayrılan payların bir bölümünün fonlara aktarılması uygulamasına da son verilmiştir. Genel bütçe vergi gelirlerinde belediyelere aktarılan paylarda meydana gelen bu düşüş, 2003 yılında da devam etmiştir. 4969 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik

Yapılmasına Dair kanuna eklenen geçici maddeyle belediyelere ayrılan payın 2003 yılı sonuna kadar %6 yerine %5 olarak uygulamasına karar verilmiştir. 2007 yılına gelindiğinde ise belediye paylarına uygulanmakta olan oran %6 dır. Genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan payların yıllar itibarı ile bariz bir düşüş gösterdiği açıkça görülmektedir. Özellikle Şubat 2001 tarihinde yaşanan ekonomik krizin ardından bu oranların daha da aşağılara düştüğü görülmektedir. Oysa belediyelerin geliri içerisinde bu payların çok önemli bir yeri vardır. Ayrıca 2 Temmuz 2008 tarihinde 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile İl Özel İdareleri ve Belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamı üzerinden ayrılacak paylara ilişkin esas ve usuller hakkında yeni bir düzenleme yapılmış olup, verilecek paylara ilişkin ilgili diğer kanunlardaki maddeler yürürlükten kaldırılarak payların oranları 5779 sayılı kanun bünyesinde toplanmıştır.

4.7.6. Genel ve Özel Bütçeli İdarelerden Yapılacak Ödemeler

Düzensiz ve yetersiz olmakla birlikte, merkezi idarece belediyelere birtakım yardımlarda bulunmaktadır. Özellikle büyük belediyelerin ihtiyaçlarını karşılamak için öngörülen bu yardımlar, ya bu amaçla Maliye Bakanlığının bütçesine konan ödeneklerle yapılmakta veya İçişleri Bakanlığının bütçesine, belediyelere yardım ödeneği koymak suretiyle olmaktadır. İçişleri Bakanlığının bütçesine konan yardım ödeneklerinden daha çok küçük belediyeler yararlanmaktadır. "Belediyelere yardım" ödeneği İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan ve dağıtım ilkelerini gösteren bir yönetmelik hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Merkezi idare tarafından belediyelere yardım yapılmasının bir diğer yolu da, İller Bankası'nın programında yer alan işler için, borçlanma gücünü yitirmiş bulunan belediyelere yardım yapmak üzere, Genel Bütçeye ödenekler konulmasıdır. Özellikle, geçmiş yıllarda yeni kurulan belediyeler, altyapı hizmetlerinin gerçekleştirebilmesi için Belediye Fonundan kredi almışlardır. Merkezi idare,

borçlanma yeteneğini kaybeden belediyelere, yapmış olduğu hizmetlere karşılık İller Bankasına ya hazine yardımı yapmak zorunda kalmış, ya da sözü geçen borçları terkin veya tahkim etmiştir. Zaman zaman, bütçede karşılığı olmamakla birlikte, Hazine özellikle büyük belediyelerin acil ihtiyaçlarının karşılanması için bu Belediyelerin İller Bankası'ndan, Devlet Yatırım Bankası'ndan almak istedikleri borçları teminata bağlamak suretiyle de yardım etmiş olmaktadır. Diğer taraftan, ilk kez harita ya da imar planı yaptıran belediyelere Belediyeler Fonu'ndan bağış olarak yardım yapmaktadır. Kimi belediyeler, zorunlu olmadığı halde, sırf bu yardımı alabilmek için, imar planı yaptırmaktadırlar. Devletin belediyelere yardımı, onların bazı hizmet ve tesislerinin giderlerini üstlenmek veya bizzat yapmak şeklinde de tezahür etmektedir.²⁸⁶

4.7.7. Borçlanma Yoluyla Sağlanan Gelirler

Belediye yönetimlerinin çoğunun yeterli gelir kaynakları olmadığı için genellikle hizmetleri aksatmadan yürütmek için borçlanma yoluna gitmektedirler. Belediyelerin borçlanmasına ilişkin hükümler Belediye kanununun 68. maddesinde yer almaktadır. Buna göre belediyeler, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde genel olarak üç türlü borçlanma yapabilirler, bunlar iç borçlanma, dış borçlanma ve tahvil ihracıdır.

4.7.8. Yardımcı Gelirler

Belediyelerin sayılan gelirlerine ek olarak Şu gelirler bulunmaktadır. Hizmet gereği alınan ücretler, müze giriş ücretlerinden ve madenlerden verilen paylar, Belediye teşebbüslerinin gelirleri belediyelerin her türlü özel mal ve hizmet karşılığında elde ettikleri gelirler, menkul, gayri menkul gelirleri, belediyelerin sahip oldukları menkul ve gayri menkullerin kiralanması ve satılmasından elde edilen gelirler, para cezaları, kanunlara aykırı hareket edenlerden tahsil edilen cezalar yer almaktadır.²⁸⁷

4.8. YURT DIŞINDA EMLAK VERĐİSİ

Günümüzde izlenen vergi politikalarının, öncelikle devletin sosyo-ekonomik yapı içerisinde oynadığı role bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Diğer bir deyişle vergi politikalarının sınırı büyük ölçüde devletin ekonomik yaşama ne ölçüde müdahale ettiği noktasına göre farklılık göstermektedir. Ön koşul böyle olmakla birlikte vergi politikalarının saptanmasında ülkelerin gelişmişlik düzeyinin de önemli rol oynadığı söylenebilir. Devlet eğitim, sağlık, savunma gibi klasik görevleri yanında, sosyal devlet anlayışı gereği giderek artan, yeni görevler yüklenmektedir. Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanmasındaki etkinlik kamu hizmeti arzındaki verimlilikle doğrudan ilişkilidir.²⁸⁸

19. yy.'ın ortalarına kadar birçok ülkede bina vergisi arazi vergisi ile birlikte uygulanmıştır. Emlak vergisi, üzerinde bina olsun veya olmasın bütün taşınmazları kapsar nitelikte olmuştur. 19. yy'da sanayideki merkezileşme hareketi ile köyler boşalıp şehirler kalabalıklaşmaya başlayınca binaların sayısı ve değerleri artmış, kira usulü yaygınlaşmış ve kiralar yükselmeye başlamıştır. Bu gelişmeler sonucunda bina eskiden olduğu gibi toprağın tabii bir parçası değil, başlı başına ve değeri araziden daha çabuk değişen bir servet unsuru haline gelmiştir. Bunun sonucunda da binalar önce aynı kanun içinde ayrı bir sınıf sayılmış, daha sonra ayrı kanunlara bağlanmak suretiyle arazi ve bina vergileri birbirinden tamamen ayrılmışlardır. Zaman içinde bina vergileri de arazi vergileri gibi basit şekillerden gelişmiş şekillere doğru bir ilerleme göstermişlerdir. Binaları hep birbirlerine benzeyen küçük toplumlarda, bina başına alınan eşit ve maktu vergiden sonra işgal ettiği arazinin genişliğine, kat ve odaların adedine, kapı ve pencere miktarına ve cephenin alanına göre matrah tespit usulleri uygulanmıştır. 19. yy'ın ikinci yarısından itibaren bu usullerden vazgeçilmiş ve verginin genellikle binanın değerine veya kirasına göre alınmasına başlanmıştır.²⁸⁹

Devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin, toplumsal ihtiyaçlara bağlı olarak ortaya çıkan ve toplum adına kamusal mal ve hizmetleri üretebilmeleri, kişilerden zorla ve karşılıksız olmak üzere, alınan vergi gelirleri ile mümkün olmaktadır. Vergi, Devletin vergilendirme yetkisini kullanarak kendisine vergilendirme konusunda idari işlem yapma yetkisi tanınmış kamu kuruluşları tarafından önceden belirlenmiş kanunlarla, karşılıksız olarak para şeklinde ve zorla alınan bir gelir türüdür.²⁹⁰ Gelişmiş

Ülkelerin birçoğunda emlak vergisinin ödenmesinden taşınmaz sahipleri sorumludur. Bu ülkelerde taşınmaz üzerinde borçtan dolayı ipotek olması, maddi teminat bulunması veya alacağın bir şekilde güvence altına alınması sonucu ödenmeyen emlak vergisi miktarı oldukça azdır. Gelişmiş ülkelerde emlak vergisinin tahsilat oranı da yüksek seviyelerdedir. Öyle ki, OECD raporlarına göre bu oran Danimarka, Japonya, Hollanda, İsveç, İngiltere ve ABD'nin birçok eyaletinde yüzde 98'den fazla diğerlerinde ise yüzde 95 civarındadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri gelişmiş ülkelerde emlak vergisine ilişkin gönüllü katılımlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise emlak vergisinde tahsilat oranı yüzde 50-75 arasında değişmektedir. Özellikle etkisiz vergi idarelerinin olduğu ülkelerde ise bu oran yüzde 50'nin altına düşmektedir.²⁹¹

4.8.1. ABD'de Emlak Vergisi

ABD, federal bir yapıya sahiptir. Devletin gücü, federal Devlet ile eyaletler arasında paylaşılmaktadır. Gerek federal, gerekse eyalet düzeyinde devletin gücü bağımsız yasama, yürütme ve yargı kollarına ayrılmaktadır.

Emlak vergisi matrahı ilgili mahalli yönetimce takdir yoluyla tespit edilmektedir. Takdir yapılırken, çevredeki gayrimenkullerin alım satım fiyatları ile değeri etkileyen diğer değişiklikler dikkate alınmaktadır. Mahalli idareler genellikle gelir sıkıntısı içinde olduklarından değerlemeler birkaç yılda bir yenilenmektedir. Özellikle 2000 yılından itibaren ABD'de gayrimenkul fiyatlarının enflasyonun çok üzerinde artması nedeniyle bazı yerlerde yeniden değerlemeler daha sık yapılır hale gelmiş bulunmaktadır.²⁹²

4.8.2 Avrupa Birliğine Üye Bazı Ülkelerde Emlak Vergisi

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki emlak vergisi uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bunun temel nedeni ise çoğunlukla yerel düzeyde uygulanan emlak vergisindeki arazi ve bina tanımlarındaki farklılıklardır. Emlak terimi Avrupa ülkelerinin çoğunda arazi ve bina kavramını içine alırken bazı ülkelerde ise demirbaş ve makine gibi menkul mallarda bu kavram içinde değerlendirilmektedir. Yine bazı Avrupa ülkelerinde arazi ve bina gibi emlak vergisini oluşturan taşınmazlar farklı vergilendirilebilmektedirler. Örneğin, Danimarka'da emlak vergisini oluşturan arazi ve binalar ayrı ayrı vergilendirilmektedirler. Yine arazi tanımında da ülkeler arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. Bazı ülkelerde arazi tanımı sadece arazinin kendisini değil araziye bağlı bina gibi sabit yapıları da içermektedir.²⁹³

İngiltere'de beyana dayanan tarh sisteminde kontrol işlemleri, İç Gelirler Yönetim Kurulunun müfettişlik bölümü tarafından gerçekleştirilmektedir.²⁹⁴

4.8.3. Uluslararası Anlaşmalar

Usulüne uygun şekilde yürürlüğe konulmuş olan uluslararası anlaşmaların kanun hükmünde olduğunu kabul eden anayasa hükmünden

de anlaşılacağı üzere, anlaşmalar vergi hukukunun bir kaynağıdır. Hatta bunların diğer vergi kanunlarından farklı olarak anayasaya aykırılığının Anayasa Mahkemesi tarafından denetlenmesi dahi mümkün değildir. Daha çok vergi kanunlarının yer, zaman ve anlam bakımından uygulanmasında ülkeler arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkları, çifte vergilendirmeye ilişkin problemleri aşmaya yönelik imzalanan bu anlaşmalar, iki ülke arasında olabileceği gibi ikiden fazla ülke arasında da yapılabilir. OECD gibi uluslararası organizasyonların bünyesinde de vergi hukukunu ilgilendiren anlaşmaların yapıldığı bilinmektedir. Bir vergi konusunun bu nitelikte bir anlaşmaya konu olmaması durumunda ülkelerin kendi iç hukuklarında yapacakları düzenlemelerle bu sorunları aşmaları mümkündür.²⁹⁵

5. BÖLÜM

SONUÇ VE ÖNERİLER

Belediyelere yüklenmiş olan hizmetlerin sağlıklı bir şekilde topluma sunulması ve sürdürülebilir bir kent oluşturulması için gerekli olan mali kaynakların en önemlilerinden biri olan emlak vergisinin toplanması ve değerlendirme sorununa yönelik olarak sürdürülen araştırmanın sonuçları; vergi sistemi ve emlak vergisi ile ilgili sonuçlar, emlak vergisinin toplanmasıyla ilgili sonuçlar, gayrimenkul değerlemesiyle ilgili sonuçlar, uygulanan sistemle ilgili sonuçlar olarak farklı başlıklarda ele alınmıştır.

5.1. Vergi Sistemi ve Emlak Vergisi İle İlgili Sonuçlar

Emlak vergisi kapsam bakımından özel bir servet vergisi olarak en eski vergilerden biri olarak günümüzde de önemini korumaktadır. Verginin adından da anlaşıldığı üzere, konu unsuru servetin tamamı değil sadece arsa, arazi ve bina kavramlarını içeren gayrimenkullerdir. Emlak vergisinin toplanmasında tarih boyunca farklı yöntemler uygulanmış ve seçilen her yöntemin de özelliğine göre güçlü ve zayıf yanları görülmüştür.

Osmanlı döneminde de toplanan emlak vergisi özellikle Tanzimat döneminde ülkenin mali yapısında yapılan düzenlemeler daha sonraki yıllarda pek çok değişikliğe uğrasa da Cumhuriyet dönemi çalışmalarına kaynak oluşturmuş ve bugünkü mali sistemimizin şeklini almasını sağlamıştır. Tüm bu değişiklik sürecinde vergi sistemine kolaylık ve basitlik ilkelerin yanında adalet ve eşitlik ilkelerine yer veren vergiler kabul edilmiş, uygulanışı basit bir vergi sistemi oluşturulmaya çalışılmıştır.

Cumhuriyet'in ilk yıllarında başlatılan vergisel değişiklikler, bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmeyi hedeflemiştir. Ancak getirilen değişiklikler kazanç ve umumi istihlak vergisinde olduğu gibi Türkiye'nin ekonomik yapısına, vergi idaresine ve mükelleflerin özelliklerine tam olarak uymamıştır. Diğer vergilerde olduğu gibi emlak vergisi (genel anlamda servet vergisi) alınması da mali, iktisadi, sosyal ve idari amaçların gerçekleştirilmesi gereğine dayandırılmıştır. Geçmişte verginin tek amacı devletin giderlerini karşılamakken günümüzde verginin ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel ve benzeri birçok amacı bulunmaktadır bu durum da daha iyi bir vergi sistemini zorunlu kılmaktadır.

Emlak vergisi mükellef sayısı dikkate alındığında hasılatı ve yönetimi yerel yönetimlere bırakılmış olan önemli bir vergidir. Emlak vergisi niteliği ve

yapısı itibariyle yerel bir vergi olarak uygulamaya oldukça elverişli bir vergi olduğundan hemen hemen tüm ülkelerde genel eğilim emlak vergilerinin yerel nitelikte bir vergi özelliğine sahip olması yönündedir. Ülkemizde de uygulama bu şekildedir.

Bu açıdan özellikle 1319 sayılı Emlak Vergisinin Kanununun yürürlüğe girdiği 1972 yılından itibaren günümüze kadar birçok değişiklik yapılmıştır. En son 2002 yılında 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ise 30 yıllık süreçte yapılan en köklü ve yararlı düzenleme olmakla birlikte çalışmanın bir takım sorunların varlığını da tamamen ortadan kaldırmamıştır.

Emlak vergisi çeşitliliği açısından incelendiğinde ikili vergi oranı uygulanmaktadır. Nitekim ikametgâh olarak kullanılan meskenler ile diğer binaların vergi oranı farklılaştırılmış, mükelleflerin yaşamlarını idame ettirdikleri meskenlerin bina vergisi oranı düşük tutulmuştur. Aynı şekilde ağırlıklı olarak emek faktörünü kullanarak arazisinden gelir elde eden mükelleflerin ödeyeceği arazi vergisi oranı, daha ziyade sermaye unsurunu yansıtan arsalarla göre nispeten düşük tutulmuştur. Dolayısıyla emlak vergisi uygulamasında hukuksal olarak bir ayırma ilkesinin mevcudiyetinden söz edilebilir. Bu durum eşitliğe aykırı gibi görünse de toplumsal huzur ve kalkınma için şart görünmektedir.

5.2. Vergilerin Toplanması İle İlgili Sonuçlar

Günümüzde izlenen vergi politikalarının, öncelikle devletin sosyo-ekonomik yapı içerisinde oynadığı role bağlı olarak değiştiği görülmektedir. Diğer bir deyişle vergi politikalarının sınırı büyük ölçüde devletin ekonomik yaşama ne ölçüde müdahale ettiği noktasına göre farklılık göstermektedir.

Vergi politikalarının saptanmasında ülkelerin gelişmişlik düzeyinin de önemli rol oynadığı söylenebilir. Devlet eğitim, sağlık, savunma gibi klasik görevleri yanında, sosyal devlet anlayışı gereği giderek artan, yeni görevler yüklenmektedir. Devletin üstlendiği görevleri gereği gibi yerine getirebilmesi, çeşitli kaynaklardan sağlanan kamu gelirlerine bağlıdır. Bu kaynaklar içinde en geniş ve en sağlam olanı vergilerdir. Vergilerin eksiksiz ve zamanında toplanmasındaki etkinlik kamu hizmeti arzındaki verimlilikle doğrudan ilişkilidir.

Günümüzde giderek artan kamu harcamalarının finansmanında temel kaynak durumunda olan vergilerin tam ve gerçek olarak toplanamamasının mali, iktisadi ve sosyal birtakım sorunlara neden olduğu görülmektedir. Bu sorunların çözümlenebilmesi için, vergi konusunda aksayan yönlerin üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir. Bu noktada kayıt dışı ekonominin kayda alınması ve vergilendirilmesi öncelikle ele alınması gereken bir husus olarak, bu konuda etkin önlemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Kamu hizmetlerinin ve bu hizmetlere yönelik olan giderlerin finansmanı için gerekli olan mali kaynakların bölüşümü, yönetimler arasındaki mali sistemle düzenlenir. Hizmetlerin bölüşümü her ülkede farklılıklar gösterse de genel prensip olarak yerel nitelikte olan hizmetleri yerel yönetimler, ulusal düzeyde olan hizmetlerde merkezi yönetimlerin yerine getirmesi kabul edilmektedir. Bu açıdan emlak vergisinin toplanması yerel düzeydeki hizmetlerin yapılabilmesini sağlayacaktır.

Gerek gelişmiş ve gerekse gelişen ülkelerde ekonomik istikrar ve gelir dağılımı görevleri büyük ölçüde merkezi idare tarafından üstlenilirken, yerel yönetimler kaynak dağılımı ve kamu hizmetlerinin sağlanmasında daha aktif rol almaktadırlar. Emlak vergisinin tahsilatının belediye gelirleri içindeki payı, uygulanan sistem nedeniyle yıllar itibariyle büyük oranda farklılıklar göstermiştir. Yerel yönetimler, güçlü etkin ve verimli hizmet üretebilmeleri için yeterli mali kaynaklara sahip olmalıdırlar. Gelişmiş ülkelerde ise emlak

vergisinin tahsilat oranı yüksek seviyelerdedir. Öyle ki, OECD raporlarına göre bu oran Danimarka, Japonya, Hollanda, İsveç, İngiltere ve ABD'nin birçok eyaletinde yüzde 98'den fazla diğerlerinde ise yüzde 95 civarındadır. Bunun en önemli nedenlerinden biri gelişmiş ülkelerde emlak vergisine ilişkin gönüllü katılımlardır. Gelişmekte olan ülkelerde ise emlak vergisinde tahsilat oranı yüzde 50-75 arasında değişmektedir. Özellikle etkisiz vergi idarelerinin olduğu ülkelerde ise bu oran yüzde 50'nin altına düşmektedir.

Bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için gelir idaresinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik altyapıya, insan kaynağına ve ayrıca vergi kaçacağı caydırıcı bir vergi denetim mekanizmasına sahip olması gerekliliği aşikardır. Mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranmalarını sağlamak amacıyla vergi idarelerinin başvurdukları vergi denetimlerinin, kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirebilme düzeyi vergi denetiminin etkinliği olarak adlandırılmaktadır. Vergi denetimlerinin etkinliği, denetim elemanlarıyla, vergi idaresiyle ve mükelleflerle ilgili bir dizi etkene bağlı bulunmaktadır. Vergi idaresince mükellefler tam olarak saptanamıyorsa vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından eşitsizlikler mevcuttur. Anayasa'nın 73. maddesine göre herkesin ödeme gücüne göre vergi vermesi ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu açıdan bakıldığında emlak vergisinin toplanmasında yerel yönetimler değer tespit çalışmalarında güncel verileri kullanmalı ve değerlendirme tespit komisyonlarını etkin kullanmalı ve vatandaşların beyanlarını denetleyici sistemleri etkin olarak çalıştırmalıdır.

Diğer taraftan vergi tabanının genişletilmesi ve elde edilen gelirlerin tam olarak kavranabilmesi henüz istenen düzeyde değildir. Ayrıca bu amaçları sağlamada kullanılan vergi incelemesi hem nicelik hem de nitelik olarak kendisinden beklenen fonksiyonları ifa edememektedir. Emlak vergisinin mükellefi, vergi değerini değiştiren halleri zamanında ya da değişikliği tam kapsamayacak şekilde belediyeye bildirmez ise emlak vergisinde vergi ziyanına neden olabilir. Kişisel anlayışlarda vergi anlayışının

yanı sıra yer alan diğer anlayışlar birbirinin aynı olmayabilir. Bu sebeple, İnsanların vergi konusunda tam bir bilgiye sahip olmaması, onların çeşitli faktörlerin etkisiyle (kişinin psikolojik yapısı, çevresel faktörler, aile, mesleki çevre, ekonomik faktörler, kültür, danışma grupları vb.) vergiyi yanlış algılamasına yol açmaktadır. Eğer insanlar vergi ödemenin doğru bir davranış olduğuna inanarak değil de, vergi ödemedikleri zaman zarar göreceklarini düşünerek vergi öderlerse, onlar için vergi ödemek bir noktadan sonra katlanılmaz bir durum haline gelecektir.

5.3. Gayrimenkul Değerlemesi İle İlgili Sorunlar

Taşınmazların değerlendirilmesi ve değerlerin vergiye yansıtılması gelişmiş toplumların önem verdikleri konulardan biridir. Özellikle hızlı şehirleşme ve ekonomik büyüme ile birlikte taşınmaz değerlerinde sürekli artışlar yaşanmaktadır. Fakat yaşanan bu değer artışları aynı oranda emlak vergisi gelirlerinde artışa neden olamamaktadır.

Emlak vergisinde gelişmekte olan ülkelerde daha yoğun olmakla birlikte gelişmiş ülkelerde de sorun oluşturan konu, vergiye konu taşınmaz değerlerinin doğru ve gerçekçi tespiti sorunudur. Önemli sorunlardan birisi gayrimenkul değerlemesidir. Taşınmaz malın belli bir tarihteki imar durumu, konumu, zemin ve inşaat yapısı, elden edilen gelir, ulaşım imkânı, alt yapı durumu, parselin şekli, boyutu, genişliği gibi değerini etkileyen bütün unsurların dikkate alınarak kıymetinin para cinsinden ifade edilmesi gayrimenkulün değerini belirlemektedir. Ancak bu değer sürekli bir değişim içerisinde. Örneğin belediye sınırları içindeki taşınmazların arsa metrekare değerlerinin tespitinde, arsa değeri daha düşük olan bir semtteki arsa, arsa değeri yüksek olan bir semtteki arsa değerinin de üzerinde takdir olunabilmekte ve bundan dolayı ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Birim

değerlerinin tespitinde, önceki tespitlere kıyasla yapılan artışlarda oransal bir sınır olmayışı, bazı belediyelerin yüzde 5.000 ya da 10.000'lik hatta yüzde 20.000'lik değer artışı yapmalarına neden olabilmektedir.

Taşınmaz fiyat değişimlerinin izlenmesi, taşınmaz mal piyasasının açıklık ve güvene kavuşturulması, taşınmazların kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve özelleştirilmesi, planlı şehirleşmenin yürütülmesi, kentsel yerleşmelerdeki çok küçük parsellerin toplulaştırılması ve taşınmaz malların ekonomik faaliyete konu diğer işlemlerin güvenilir olması açısından gayrimenkul değerlemesi son derece önemlidir. Ülkemiz koşullarında gayrimenkul değerlemesi halen sorun olmaya devam etmektedir.

ABD'de emlak vergisi matrahı ilgili mahalli yönetimce takdir yoluyla tespit edilmektedir. Takdir yapılırken, çevredeki gayrimenkullerin alım satım fiyatları ile değeri etkileyen diğer değişiklikler dikkate alınmaktadır. Mahalli idareler genellikle gelir sıkıntısı içinde olduklarından değerlemeler birkaç yılda bir yenilenmektedir. Özellikle 2000 yılından itibaren ABD'de gayrimenkul fiyatlarının enflasyonun çok üzerinde artması nedeniyle bazı yerlerde yeniden değerlemeler daha sık yapılır hale gelmiş bulunmaktadır. Ülkemizde ise takdir komisyonlarının dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanır ve arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına, ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarına ve belediyelere; araziye ait olanlar ise il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyeler ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukunun yapıldığı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilan edilir. Bakanlar Kurulu takdir işlemlerine ilişkin dört yıllık süreyi sekiz yıla kadar artırmaya veya iki yıla kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Değer tespit süresinin Bakanlar Kurulunun kararıyla bırakılması sınırlandırma anlamına gelmektedir.

Ülkemizde vergilendirme devlet uygulaması olduğu için taşınmazın vergi matrahına yönelik değerleri, alım satım değerlerinden farklılık göstermektedir. Yapılan araştırma sonuçları bu bulguyu destekler niteliktedir. Buna göre taşınmaz değerlendirmelerinin gerçekçi bir şekilde yapılamaması sonucunda emlak vergisinden kamulaştırmaya, özelleştirmeden arsa ve arazi düzenlemesine kadar birçok uygulamalarda ekonomik ve sosyolojik problemler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle taşınmaz değerlemelerinin objektif olarak yapılabilmesi gerekmektedir. Bu da ancak taşınmaz değerlemesinin bilimsel esaslara oturtulması ile mümkündür. Kamulaştırma, emlak vergisi, özelleştirme, satış değeri tespiti için taşınmaz değerlendirilmesi yaparken amaç, gerçek (rayiç) değere yaklaşmak olmalıdır. Kamuoyu ile devletin karşı karşıya getirilmemesi için özel sektörden yararlanma yoluna gidilmelidir.

Toplumların ekonomik dayanaklarının en önemlilerinden biri gayrimenkullerin değerlendirilmesi ve bu değerlerin vergiye yansıtılmasıdır. Bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de beyan sistemine bağlı olarak vergi toplanmasında görülen, vatandaşların vergi beyanlarının genellikle gerçek bedellerini yansıtmadığıdır. Yapılan araştırma sonuçları da bu bulguyu destekler niteliktedir. Vergiye yansıyan şekliyle taşınmaz birim değerlerinin piyasadaki işlevsel değerlerden büyük farklılık göstermesi, beraberinde vergi kaybına yol açtığı düşünüldüğünde taşınmazlara ilişkin değerlendirme işlemlerinin her zaman gündemde tutulmasına yol açmakta ve sürekli kendini yenileyebilen sağlıklı bir sisteme kavuşturulması gerçeğini ülke ekonomisi açısından zorunlu kılmaktadır.

Ülkemizde, her geçen gün taşınmaz değerlemesinin önemi artmaktadır. Bu değerlemenin doğru, güvenilir ve bağımsız bir şekilde yapılması büyük önem teşkil etmektedir. Gayrimenkul piyasasında var olan

kayıt dışılığın kayıt içine alınabilmesi için uluslararası değerlendirme standartlarına uygun hareket edilmesini sağlayabilecek uzmanlık mesleğinin kurulmasını ve geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu mesleğin kurulması için Ülkemizdeki kurum ve kuruluşların ortak değerlerde bulunduğu bir uzlaşma ortamı olması gerekmektedir. Meslek elemanlarının yetiştirilmesi ile bunların hazırlayacakları raporlar gayrimenkullerin piyasa koşullarında kazandıkları değerleri doğru yansıtan standartlara uygun olacaktır.

Ülkemizde çiftçilerden, tarım ürünlerinin üretim maliyetleri ve gelirleri ile ilgili kayıtlı bilgi edinmek mümkün değildir. Bu durum tarım arazilerine gelir yöntemine göre değer takdiri işlemini büyük ölçüde zorlaştırmaktadır. İlgili kamu kurum ve kuruluşlarından da tarım arazilerine kamulaştırma amacıyla gelir yöntemine göre değer takdirinde doğrudan kullanılabilir yeterli ve güvenilir verilere ulaşılamamaktadır. Ancak ülkemizde gayrimenkul yatırım ortaklarının bahse konu işlemlerinin değerlemesinin yapılması dışında ekonomik faaliyetlere konu gayrimenkullerin değerlemesinin nasıl ve kimler tarafından yapılarak belirlenen değerlerin hangi şekilde kayıt altına alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Vakit geçirilmeden hukuki düzenleme yapılması ülkemiz adına son derece faydalı olacaktır. Böylelikle yanlış değerlemeden kaynaklanan vergi ve gelir kayıpları en aza indirilebilecektir.

5.4.Uygulanan Sistemlerle İlgili Sonuçlar

Belediyeler yerel nitelikteki hizmetlerin görülmesinde en etkili kurumlardır. Bu kurumların hizmetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürebilmeleri için yeterli mali kaynaklara ihtiyaçları vardır. Bu mali kaynakların oluşturulması ve süreklilik arz etmesi kaynakların devlet yönetimi içinde hangi esaslara göre belirlendiği büyük önem arz eder. Mali kaynakların süreklilik arz etmesi ve sağlıklı bir şekilde oluşturulması için en etkili yöntem kanunlarla bu kaynakların tahsis edilmesidir. Belediyeler günümüzde sağlık, eğitim, kültür,

ulaştırma, konut, evre ve diğer birçok konuda artan bu hizmet taleplerini gerçekleştirebilmek için daha fazla yatırım yapmak zorundadırlar. Nüfus sayısında meydana gelen bu değişimin ihtiyaç duyulan hizmetleri artırması ve bu durumun doğal sonucu olarak artan yatırımların ise hangi kaynaktan sağlanacağı belirlenmelidir.

Yerel yönetimlere verilen önemin bir gereği olarak mali yapının iyileştirilmesinin yanı sıra, 1980 sonrasında belediye sınırları içinde yaşayan nüfusun toplam nüfus içindeki payının giderek artması da, yerel hizmetlerin miktar ve kalite olarak iyileştirilmesini ve yerel yönetimlerin gelirlerinin arttırılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bu amaçla merkezi yönetimin mevcut vergi gelirlerinden nüfus esasına göre verilmekte olan genel bte paylarına ek olarak, büyükşehir belediyelerine o ilde toplanan vergilerden ayrı bir pay verilmesi, emlak vergisi toplama yetkisinin belediyelere devredilmesi, ayrıca akaryakıt tkretim fonu ve benzeri fonlardan bu idarelere ek kaynak ayrılması gibi uygulamalar yapılmıştır. Fakat belediye nüfusu ve belediye sayısındaki artışa karşılık, 1990'lı yıllarda belediye gelirlerinde paralel gelişmeler yaşanmamıştır.

Belediyelerin kanunla verilen görevleri yerine getirmede ve artan hizmet taleplerini gerçekleştirmede karşılaştıkları en önemli glk gelir yetersizliğidir. Belediyelerin gelir kaynaklarına ilişkin 1981 yılında kabul edilen 2380 sayılı Belediyelere ve İl zel İdarelerine Genel Bte Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun, transfer ve öz gelir kaynaklarına yönelik önemli birtakım düzenlemelerin gerçekleştirildiği görülmektedir.

Belediyelere kaynak sağlamaya yönelik Emlak Vergisi'nin 1985 yılından itibaren belediyelere devredilmesi önemli bir adımdır. Emlak vergisinin toplanmasıyla ilgili sistemlere bakıldığında ilk uygulanan sistemlerden biri olan 1972 yılında kabul edilen beyan sisteminde matrahın yükümlüce belirlenmesi, tamamen sübjektif öğelere bağlanmış bir

uygulamaya yol açmakta ve yükümlülerin aynı nitelikteki gayrimenkulleri için beyan ettikleri matrahlar arasında büyük farklılıklar ortaya çıkabilmekteydi. Daha sonra Asgari Beyan Sistemine geçilmiş ve mükelleflerin bina, arsa ve araziler için beyan edecekleri değerler idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Mükellefleri gerçeğe daha yakın beyanda bulunmaya teşvik için de vergi oranlarının düşürülmesi yanında emlak vergisi beyan değerleriyle gelir vergisi uygulamaları arasında bağ kurulmaya çalışılmıştır. Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı süreç içerisinde, yükümlülerin beyanları arasında o kadar büyük farklar oluşmuş, o kadar çok düzeltme yapılmıştır ki sonunda yükümlüden beyan istemenin hem yükümlü hem de idare için maliyetinin ve sakıncasının faydasını aştığı anlaşılmıştır. 4751 sayılı Kanunla 2002 yılından itibaren geçerli olarak, yükümlünün beyanı sistemi kaldırılmıştır.

Böylece vergi değerinin tespitinde otuz yıldır uygulanan ancak üzerinde net bir anlaşmaya varılamayan rayiç bedel esası kaldırılmış ve daha önce asgari beyan olarak hesaplanan miktar bu defa bina ve arazinin normal vergi değeri olarak kabul edilmiştir. 4751 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler sıkıntıları gidermek yerine baskıcı bir tutum sergilenmesine yol açmış mükellefin beyan hakkı elinden alınmış, herhangi bir itiraz hakkı da tanınmamıştır.

12.07.2006 tarihinde vatandaşların açıklanan değerleri yüksek bulması ve benzer yerler için çok farklı rakamlar uygulanması üzerine, yürürlüğe giren 5538 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 22. madde ile belediyelere arsa ve arazi metrekare birim değerlerini düzeltme yetkisi verilmiştir. Fakat yukarıdaki bölümlerde de bahsedildiği gibi bu düzenleme ile de sorun giderilememiştir. Bu düzenleme ile belediyelere tespit edilen değerleri düzeltme yetkisi verilmişken bazı belediyeler, geçen yıl

tespit edilen değerlerde herhangi bir değişiklik yapmamış, buna karşılık birçok belediye mevcut değerleri daha da arttırma yoluna gitmiştir.

Günümüz modern vergi sistemlerinde beyan yöntemi temel vergilendirme yöntemi olarak kabul edilmekte ve vergi idaresinin kendi çabaları ile bilgi edinmesi daha çok beyan sisteminin sakıncalarını ortadan kaldırmak amacı ile kullanılmaktadır. Beyan sisteminde mükelleflerin bildirimlerini kanunda belirtilen süreler içinde yapmamaları, eksik yapmaları yada vergi kanunlarında belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri yükümlü ile idare arasında olumlu bir ilişkinin kurulmasını engellemekte ve dolayısıyla da idare vergilendirme ile ilgili görevlerini yerine getirememektedir. Bu durumda da vergi idaresi yükümlülerle ilgili bilgileri kendi çabaları ile edinmeye çalışmaktadır.

Emlak vergisi objektif nitelikte bir vergidir. Sübjektiflik yani kişisellik unsurları olan gelir ya da servetin toplanması ve artan oranlı tarife uygulanması gibi hususları içermemektedir. Objektif nitelikteki emlak vergisinde gayrimenkuller dolayısıyla ödenen vergiden, bu varlıkların neden olduğu borçlar için hiçbir ayarlama ve indirim yapılmasına izin verilmediği gibi yükümlülerin kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınmamaktadır. Ayrıca emlak vergisinde tek oran uygulanmaktadır. Vergi oranı mükellefin kişisel durumuna göre değil, vergiye konu gayrimenkullerin türüne göre değişiklik göstermektedir.

Bilindiği gibi, vergilerin sağlıklı toplanması yani mükelleflerden en az kayıp ve maliyetle vergi toplanması vergi idaresinin hem amacı hem de görevidir. Bu görevi yerine getirebilmek için öncelikle kayıt dışı mükelleflerin saptanması gerekmektedir. Vergi idaresince mükellefler tam olarak saptanamıyorsa vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından eşitsizlikler mevcuttur.

Yaşadığımız yüzyılın vergilendirme sistemleri esas olarak yükümlülerin beyan etmiş oldukları matrahlar üzerinden vergilendirilmeleri esasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntemin başarısı vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgelerin vergi idaresine zamanında eksiksiz olarak sunulmasına bağlıdır. Bunun için de mükellef beyanlarının eksikliğinin ve doğruluğunun idarece kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle vergi sistemimizde yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli kontrol araçları etkin olarak yer almaktadır.

5.5. Öneriler

Türkiye, küresel değişim ve gelişmelerin bilincinde, Avrupa Birliği aday ülkesi olarak, Avrupa Komisyonu ve aday ülkelerce kabul edilmiş politika ve stratejileri göz önüne alarak, taşınmaz değerlemesinin hukuksal altyapısını tasarlamalı ve stratejisini buna göre belirlemelidir.

Taşınmaz değerlemesi ile ilgili Kamuoyu ile yerel yönetimlerin karşı karşıya getirilmemesi için çıkarılacak kanun ile özel sektörden yararlanma yoluna gidilebilir.

Takdir Komisyonlarınca yapılan değerlemeler taşınmazın piyasa fiyatına yakın olarak tespiti yapılmalıdır.

Taşınmaların değerlemesi ilgili olarak yerel yönetimler ile Tapu Sicil müdürlükleri, Kadastro şube müdürlükleri arasında gerekli bilgi ağı oluşturulmalıdır.

Emlak vergisi takdirlerinin dört yılda bir değil de, taşınmazların

yapılan uygulamalar ile kent rantları değerlerinde meydana gelen artışlar dikkate alınarak objektif yapılması sağlanmalıdır.

Yerel yönetimlere verilen önemin bir gereği olarak mali yapının iyileştirilmesini adına emlak vergisinden alınan miktar artırılmalı belediye sınırları içinde yaşayan nüfusun toplam nüfus içindeki payının giderek artması da, yerel hizmetlerin miktar ve kalite olarak iyileştirilmesini ve yerel yönetimlerin gelirlerinin arttırılması sağlanmalıdır.

Yerel yönetimlerin önemli bir parçasını oluşturan belediye yönetimlerinin eskiye göre daha da artan görev ve hizmetlerini yerine getirmede finansal kaynakların arttırılmasının gerektiği gerçeği yanında, sahip olunan kaynakların da etkin, verimli kullanılmasının denetlenmesi çalışmalarına önem verilmelidir.

Devletin, verginin bütünüyle yük olmadığı ve toplum tarafından yararlanan kamu hizmetlerinin bir bedeli olduğu konularında mükellefleri bilinçlendirme yoluna gitmesi gerekmektedir. Mükelleflerin vergileri doğru algılaması, vergilere karşı tepkileri ve bunun neticesinde gösterdikleri tutum ve davranışları minimum seviyeye indirerek vergi gelirlerinin artmasına ve ekonomik yönden güçlü bir mali yapının oluşmasına yol açacağı için bu olanaklardan vatandaşların faydalanmasına da imkan sağlanacaktır.

Vergi ahlakı oranının arttıkça vergi kaçırma oranının azaldığı, mükelleflerin büyük bir yüzdesinin vergilendirme süreci içerisinde gereksiz formalitelerle karşı karşıya bırakılmaması, vergi kaçırıcılara ödül niteliğinde sürekli bir vergi affı uygulamasının yapılmaması, ve bu durumun vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin vergi ödeme isteğini kırdığının dikkate alınarak kararlar alınmalıdır.

İdarenin keyfi takdir yapmaması özellikle objektif esaslar çerçevesinde

tespitlerde bulunması için yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

AÇLAR , Ahmet, ÇAĞDAŞ, Volkan V., **Taşınmaz (Gayrimenkul Değerlemesi**, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, Ankara, 2002,

AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1991.

AKYAR, Fatih Kaan, Kamu Hizmetlerinin Desantralizasyonu Sürecinde Türkiye’de Belediye Hizmetleri Ve Gelirleri Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler Ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı 2008.

ALKAN, Muhammet, “Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi” Yüksek Lisans Tezi Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı.

ARMAĞAN, Kayhan, “Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişim”, **Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:1(Ocak 1983).**

BAKIR, Hasan, Belediye **İmar ve Gayrimenkul Mevzuatı** t.c. Anadolu üniversitesi yayını no: 2565 açıköğretim fakültesi yayını no: 1535 2012.

BATIREL, Ö.F, **Vergilemede İktidar Teorisi, Ekonomi Ansiklopedisi,** Paymaş Yay, 3.cilt, İstanbul, 1984.

Belediye Kanunu (5393 Sayılı Kanun), Resmi Gazete, 13 Temmuz 2005 / 25874. Md.14.

Belediye Gelirleri Kanunu Kanun No / Kabul Tarihi: 2464 - 26/5/1981 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :17354 - 29/5/1981.

BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, Yayınlanmış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, 2006.

BÜLBÜL, Duran (2006),**Yerel Yönetimler Maliyesi,** Gazi Kitabevi, Ankara.

CAN, Bilal, BÜLBÜL, Zübeyr, DAĞAŞAN, Veysel, **Emlak Vergisi Kanunu** İstanbul, Şifre Yayınları, 2012.

ÇAKIR, Mehmet Ali, “**Türk Vergi Sisteminin Etkinliği Açısından Bilgi Toplama ve İstihbarat**”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan “Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi ve Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim, Cilt: 12, Sayı: 12, Aralık 2007.**

BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, Sekizinci Baskı, İstanbul, 2004.

ÇAĞAN, Nazmi, **Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları**, İstanbul, 1992.

ÇOKER, Ziya (1992), “Fransa ve Türkiye’de Yerel Yönetim Reformu”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi , TODAİE Yayınları, Ankara, Cilt: 1, Sayı: 3.**

DÖNMEZ, Recai, **Türk Vergi Sistemi** 4.Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, Yayın No: 828, Temmuz 2006.

Emlak Vergisi Kanunu Kanun No / Kabul Tarihi: 1319 - 29/7/1970 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :13576 - 11/8/1970.

EKER, Aytaç, **Kamu Mâliyesi**, İzmir, Anadolu matbaacılık, 1997.

ELGİN, Erol, **Emlak Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Ayyıldız Matbaası, 1983.

ESENER, Selçuk Çağrı, “**Emlak Vergisinin Türkiye ve Bazı AB’ye Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2005.

ERASLAN, Cezmi, **Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi**, Anadolu Üniveritesi Yayını no:2729 Açıköğretim Fakültesi Yayını, no:1690, 2012.

EROĞLU, Onur, "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Mâliyesi" **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 12, Özel S., 2010, (Basım Yılı: 2012).**

ERDOĞAN, Öner,; **Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, (T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369), Ankara 2005.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Mâliyesi**, Savaş Yay, Ankara, 1990.

FALAY, N, **Büyük Ekonomi Ansiklopedisi**, Vergi Teorileri, Sabah Yay.

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 05/03/2013 tarihli ve 82673428-175.99(6650-150)-18305 sayılı 2013/1 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi.

Gelir Vergisi Kanunu Kanun No / Kabul Tarihi: 193 - 31/12/1960 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10700 - 6/1/1961.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref (2000), **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Güncelleştirilmiş 14. Baskı, Ankara.

GÜDÜK, Mehmet (2007), **Yerel Özerklik Açısından Belediyelerin Mali Yeterliliği**, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

HACIKÖYLÜ, Canatay, **Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu Ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler** Maliye Anabilim Dalı Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos 2009.

HEPER, Fethi, **Türkiye’de Servetin Vergilendirilmesi** (Eskişehir: EİTİA Yayın No:246/66, 1982.

İLHAN, Asena, Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, 2007.

KALABALIK, Halil (2005), **Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara.

KARAPINAR, Aydın, BAYIRLI, Rıdvan, BAL, ALTAY, Adem, ÇINAR, BAL, Emine, TORUN, TORUN, **Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

KAZICI, Ziya; **Osmanlı’da Vergi Sistemi**, (Bilge Yayınları), İstanbul 2005.

KAZICI, Sami, “Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım, Türkiye’de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 146, Ekim 1993.

KELEŞ, Ruşen (1994), **Yerinden Yönetim ve Siyaset**, Cem yayınevi, İstanbul.

KIRAR, Bülent, **Taşınmazlarda Emlak Vergisine Esas Değer, Tapu Değeri**

Ve Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi; Beşiktaş Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2008.

KONAK, Mustafa, Mücahit, 2009 Belediyelerin Vergi Gelirlerinin Algılanması Üzerine Teorik Bir Çalışma Yüksek Lisans Tezi Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KUMRULU, Ahmet Nami Çağan ve Mualla Öncel, **Vergi Hukuku** (9. Basım. Ankara:Turhan Kitabevi, 2005.

KURTOğLU, Ramazan, **Türkiye Ekonomisi, (1838-2010) Mali Bağımlılık, Büyüme, Krizler, ve siyasi sonuçları,** Ankara, Sinemis Yayınları, 2012.

MERİÇ, Metin, **Mali Denetim Ders Notları,** İzmir 2003.

MUTLUER, M. Kâmil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet; **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi,** (İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları), İstanbul 2003.

NADAROğLU, Halil, **Kamu Maliyesi** Teorisi, Beta, 9. Baskı, İstanbul, Ocak 1996.

NADAROğLU, Halil, Nezh VARGAN, **Yerel Yönetimler,** Anadolu Üniversitesi Yayını No:1650 A.Ö.F: yay. No:863, Ünite:3

On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6360 Sayılı Kanun/ Resmi Gazete Sayısı/Tarihi 28489 - 06/12/2012.

ÖNER, **Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler,** 2004.

ÖNCEL Mualla - KUMRULU Ahmet - ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, Eylül 2002.

ÖZEL, Hakan, ÇINAR, S.Serhat , **Sermeye Piyasası Kurulu Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Lisanslama Sınavlarına Hazırlık**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2007.

ÖZER, İlhan, **Devlet Maliyesi** Cilt I, Başbakanlık Basımevi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No: 1986/276, Ankara, 1986.

PEHLİVAN, Osman, **Kamu Mâliyesi, Derya kitapevi**, Trabzon, 1998.

SAYAR Nihad S., **Kamu Maliyesi Cilt: 1, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, Sermet Matbaası, 5. Baskı, İstanbul, 1975.

SPK Lisanslama Gayrimenkul Değerleme (Modüler Set), **Gayrimenkul Değerleme Esasları**, Ankara, Karacan Akademi yayınları.

ŞAHİN, Nevzat (1999), Belediyelerde Mali Yönetim ve Sorunları, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği, Yayın No: 11, Ankara.

ŞENER, Abdüllatif , **Tanzimat Dönemi Osmanlı Vergi Sistemi** (İstanbul: İşaret Yayınları No:39, 1990.

ŞENER Orhan, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta, 7. Baskı, İstanbul, Ocak 2001.

TORTOP, Nuri (1999), **Mahalli İdareler**, Yargı Yayınları, Ankara.

TIRPAN, Erdal “Adil Bir Gelir ve Servet Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001).

TUNCER, Selahattin, “Emlak Vergisi (Açık Oturum Özeti)” (İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, No:28, 1971).

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul , 1989.

Uçar, Ahmet “Belediye Hizmetlerinin Etkinliği Açısından Hizmette Yerellik (Subsidiarite) İlkesi ile Yönetişim (Governance) Kavramı Üzerine Bir inceleme ” Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa: **Sosyal Bilimler, 2004, Cilt:2 Sayı:1.**

ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi** (4. Baskı. Ankara: Savaş Yayınları, 1991.

ULUÇ ÇAĞATAY Kentsel Taşınmaz Değer Haritaları Ve Uygulama Alanları Üzerine Bir Değerlendirme **Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi / Cilt:1 / Sayı:1 / Haziran 2012.**

ÜLKMEN, İsmail Hakkı **Mahalli İdareler Maliyesi Dersleri** (Ankara: Ankara, Üniversitesi SBF Yayınları:103/95, Ajans Türk Matbaası, 1960.

ÜYÜMEZ, M. Erkan, **Gayrimenkullerde Vergilendirme** T.C. Anadolu üniversitesi yayını no: 2477 Açıköğretim Fakültesi yayını no: 1448, 2012.

VARCAN, Nezih **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:208,1987).

Vergi Reform Komisyon Raporları, Emlak Vergisi Kanun Tasarı ve Gerekçesi (Cilt: II, İstanbul: Damga Matbaası, 1972), ve Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük II (Dokuzuncu basım. Ankara: 1998).

Yıldırım, E., 2006 **Bilgi Üniversitesi Gayrimenkul Değerleme Esasları Notları**, Bilgi Üniversitesi yayınları, İstanbul, 2006.

YILDIRIM, Selahattin (1993), **Yerel Yönetim ve Demokrasi; Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı El Kitapları Dizisi Kavramlar-Yaklaşımlar**, Ankara.

Yüksel, Akif, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Ziyai Suçu**, Yüksek Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2005.

410 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 17/11/2011 tarihli ve 28115 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<http://www.msxlab.org/forum/osmanli-imparatorlugu/303018-osmanlida-tahrir-usulu.html#ixzz28PDIV4IX> 05/10/2012

Vergi Usul Kanunu Kanun No / Kabul Tarihi: 213 - 4/1/1961 Resmi Gazete Sayısı / Tarihi :10703 - 10/1/1961.

