

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMLAK VERGİSİ
UYGULAMASI

Salih GÜRBÜZ

Danışman
Prof.Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR-2015

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2013800138

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Salih GÜRBÜZ
Tez Başlığı : Türk Vergi Sistemi'nde Emlak Vergisi Uygulaması

Savunma Tarihi : 15.06.2015
Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Ali Rıza GÖKBUNAR	CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği
Oy Çokluğu ()

Salih GÜRBÜZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türk Vergi Sistemi'nde Emlak Vergisi Uygulaması" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum, “**Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması**” adlı çalışmamın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluşuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..2015

Salih GÜRBÜZ

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması
Salih GÜRBÜZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Emlak vergisi oldukça eski bir geçmişe sahip olan, servet vergileri içinde yer alan zamanla hasılatı ve yönetimi yerel idarelere bırakılmış bir vergidir. Zaman içinde getirisi yönünden diğer vergilere nazaran azalma gösteren ve günümüzde rutin olarak toplanan emlak vergisi dolaylı dolaysız ayrımında dolaysız vergiler içinde ülkeler genelinde oldukça hatırı sayılır bir mükellef sayısına sahip olmasına rağmen gelişmiş ülkeler dışındaki birçok ülke açısından önemli yere sahip değildir.

Türkiye'de emlak vergisi uygulaması Tanzimat Sonrası Osmanlı dönemine denk gelmesi nedeniyle yeni bir vergidir. Günümüz itibariyle emlak vergisi 23 milyon gibi önemli sayıda vergi mükellefine sahip olmasına rağmen emlak vergisinin vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşük ve günün gereklerine karşı yetersizliği söz konusudur. Bazı önemli değişiklikler yapılmasına rağmen bu değişikliklerin az sayıda olması ve yürürlüğe girdiği tarihten bugüne uygulamada gerekli revizyonların ve düzenlemelerin yetersizliği önemli bir sorun teşkil etmektedir.

“Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması” adlı çalışmada servet vergileri içinde yer alan emlak vergisine tarihi gelişimi süreci ile değinilmekte, Türkiye’de; Osmanlı ve Cumhuriyet dönemleri baz alınarak incelenmekte ve son olarak 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nu diğer kanunlar ile seçili dünya ülkeleri açısından değerlendirilip, sonuç bölümünde, uygulamada ortaya çıkan sorunlardan ve çözüm önerilerinden bahsedilmektedir.

**Anahtar Kelimeler: Servet Vergisi, Emlak Vergisi, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler,
1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu**

ABSTRACT
Master Thesis
Real Estate Tax Implementation in Turkish Tax System
Salih GÜRBÜZ

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Finance
Fiscal Law Program

Real estate tax has a very old history and it is located in wealth taxes. Its revenue and management has been left to local authorities over time. When real estate tax compared to other tax in terms of revenue it is seen that revenues are decreasing over time. Nowadays, the real estate tax is collected routinely by government and real estate tax is defined as direct tax in the classification of direct or indirect tax. Although taxpayer of real estate tax has considerable number, it has not important place in many countries except developed countries.

Implementation of real estate tax in Turkey is seen as new tax because it is correspond to period of Tanzimat in Ottoman era. Although real estate tax has approximately 23 million taxpayer at the present time, its rate in tax revenue is very low and short. Although the important amendments have been done in real estate tax from the date its entered in force to present day by legislate, the amendments number is very low and it needs to revision in practice.

In the study named " Real Estate Tax Implementation in Turkish Tax System", the historical development of real estate tax that stated in wealth tax has been explained and the period cover Ottoman era and Republic era have been examined in detail in terms of real estate tax. Finally 1319 numbered Real Estate Tax Code has been evaluated in terms of other tax and selected country's real estate taxes. The problems of real estate tax in practice and solution of these problems have been described in conclusion part.

**Keywords: Wealth Taxes, Real Estate Tax, Direct and Indirect Taxes, 1319
numbered Real Estate Tax Code**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiv
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
EKLER LİSTESİ	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, SINIFLANDIRILMASI, SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİLERİ

1.1. VERGİNİN TANIMI VE TARİHİ GELİŞİMİ	3
1.1.1. Verginin Tanımı	3
1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi	5
1.2. VERGİNİN TEMEL KAVRAMLARI	7
1.2.1. Verginin Konusu	8
1.2.2. Vergi Mükellefi	8
1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay	8
1.2.4. Verginin Matrahı	9
1.2.5. Vergi Sorumlusu	9
1.2.6. Vergi Muafiyet ve İstisnaları	11

1.3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI	11
1.3.1. Vergilerin Dolaylı ve Dolaysız Sınıflandırılması	12
1.3.2. Vergilerin Matrahlarına Göre Sınıflandırılması	13
1.3.3. Mükellefin Kişisel Durumuna Göre Verginin Sınıflandırılması	14
1.3.4. Verginin Ekonomik Kaynaklarına Göre Sınıflandırılması	14
1.3.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	14
1.3.4.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	15
1.3.4.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler	16
1.4. SERVET KAVRAMI, TANIMI VE SERVET VERGİLERİ	15
1.4.1. Servet Kavramı ve Tanımı	16
1.4.2. Servet Vergileri	16
1.4.2.1. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması	17
1.4.2.2. Servet Vergilerinin Çeşitleri	20
1.4.2.2.1. Emlak Vergisi	21
1.4.2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	21
1.4.2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi	22
1.5. EMLAK KAVRAMI, TANIMI, EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ ve EMLAK VERGİSİNDE ÜLKE UYGULAMALARI	24
1.5.1. Emlak Kavramı ve Tanımı	24
1.5.2. Emlak Vergisinin Tarihi Gelişimi ve Tanımı	24
1.5.3. Emlak Vergisinin Ülke Uygulamaları	26
1.5.3.1. ABD'de Emlak Vergisi	26
1.5.3.2. Kanada Emlak Vergisi	31
1.5.3.3. Almanya'da Emlak Vergisi	34
1.5.3.4. Fransa'da Emlak Vergisi	39
1.5.3.4.1. Mülkiyet ve Arazi Vergisi	40

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE EMLAK
VERGİSİ UYGULAMASI

2.1. TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ	45
2.1.1. Osmanlı Devleti'nde Emlak Vergisi	45
2.1.1.1. Tanzimat Öncesi Emlak Vergisi	46
2.1.1.2. Tanzimat Sonrası Emlak Vergisi	47
2.1.2. CUMHURİYET DÖNEMİNDE EMLAK VERGİSİ	48
2.1.2.1. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu	49
2.1.2.2. 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu	50
2.1.2.3. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu	51
2.1.2.3.1. Emlak Vergisinin Konusu	54
2.1.2.3.1.1. Bina Vergisinin Konusu	54
2.1.2.3.1.2. Arazi Vergisinin Konusu	58
2.1.2.3.2. Emlak Vergisinin Mükellefi Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Son Ereceği	59
2.1.2.3.2.1. Bina Vergisinin Mükellefi	59
2.1.2.3.2.2. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği	62
2.1.2.3.2.3. Arazi Vergisinin Mükellefi	64
2.1.2.3.2.4. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği	64
2.1.2.3.3. Emlak Vergisinde Muaflık ve İstisnalar	65
2.1.2.3.3.1. Bina Vergisinde Muafiyet	65
2.1.2.3.3.1.1. Bina Vergisinde Daimi Muafiyet	66
2.1.2.3.3.1.2. Bina Vergisinde Geçici Muafiyet	71
2.1.2.3.3.1.2.1. Konutlara Tanınan Geçici Muafiyet	71
2.1.2.3.3.1.2.2. Turizm Teşvik Geçici Muaflığı	73

2.1.2.3.3.1.2.3. Doğal Afetler Nedeniyle İnşa Edilen Binalarda Geçici Muaflık	75
2.1.2.3.3.1.2.4. Fuar, Sergi ve Panayır Muaflığı	76
2.1.2.3.3.1.2.5. Geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai Tesisler muaflığı	77
2.1.2.3.3.1.2.6. Organize Sanayi Bölgeleri İle Sanayi Ve Küçük Sanat Siteleri Muaflığı	78
2.1.2.3.3.1.2.7 Yeni Büyükşehir Belediyesi Olan İllerde Köy Statüsü Kalkan Mahallelere Tanınan Geçici Muaflık	80
2.1.2.3.3.2. Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisna	80
2.1.2.3.3.2.1. Arazi Vergisinde Daimi Muafiyet	81
2.1.2.3.3.2.2. Arazi Vergisinde Geçici Muafiyet	84
2.1.2.3.3.2.3. Arazi Vergisinde İstisna	87
2.1.2.3.4. Emlak Vergisinde Matrah ve Oran	87
2.1.2.3.4.1. Bina Vergisinde Matrah	88
2.1.2.3.4.2. Bina Vergisinde Oran	92
2.1.2.3.4.3. Arazi Vergisinde Matrah	96
2.1.2.3.4.4. Arazi Vergisinde Oran	98
2.1.2.3.5. Emlak Vergisinde Tarh Ve Tahakkuk	100
2.1.2.3.5.1. Bina Vergisinde Tarh ve Tahakkuk	101
2.1.2.3.5.2. Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk	102
2.1.2.3.6. Emlak Vergisinde Ortak Hükümler	102
2.1.2.3.6.1. Muaflık Ve İstisna Hükümlerinin EVK' da Yer Alması Esası	103
2.1.2.3.6.2. Emlak Vergisi'nde Bildirim Verilmesi Esası	103
2.1.2.3.6.2.1. Yeni İnşa Edilen Binalar İçin Bildirim	104
2.1.2.3.6.2.2. Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Doğması Halinde Bildirim	104
2.1.2.3.6.2.3. Elbirliği Mülkiyetinde ve Paylı Mülkiyette Bildirim	105

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

3.1. VERGİ KANUNLARI VE DİĞER KANUNLAR AÇISINDAN EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER	108
3.1.1. Anayasal Açıdan Emlak Vergisi Uygulaması	108
3.1.1.1. Verginin Kanun Olması Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	110
3.1.1.2. Mali Güç Prensibi Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	113
3.1.1.3. Bakanlar Kurulu'na Verilen Anayasal Yetki Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	114
3.1.1.4. 1982 Anayasası'nın Yerel Yönetimlere Tanıdığı Yetki ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	116
3.1.2. Vergi Kanunları Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	119
3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	119
3.1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	125
3.1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	129
3.1.2.4. Damga Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	131
3.1.2.5. Veraset Ve İntikal Vergisi Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	133
3.1.2.6. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	135
3.1.3. Diğer Kanunlar Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	136
3.1.3.1. Türk Medeni Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	136
3.1.3.2. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	140
3.1.3.3. Serbest Bölgeler Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	143
3.2. EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER	145
3.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Sınıflandırması Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	145

3.2.2. Bölgesel Kalkınmışlık Farkı Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	152
3.2.3. Muafiyet, İstisna ve Oranlar Açısından Emlak Vergisi Uygulaması	159
SONUÇ	162
KAYNAKÇA	167
EKLER.	

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AB	Avrupa Birliği
DVK	Damga Vergisi Kanunu
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
HK	Harçlar Kanunu
IMF	International Monetary Fund
KTVKK	Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTVK	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OSB	Organize sanayi bölgeleri
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TMK	Türk Medeni Kanunu
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna
UNDP	United Nations Development Programme
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun
VUK	Vergi Usul Kanunu
WB	The World Bank

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: ABD’de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.28
Tablo 2: ABD'de En Yüksek Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler	s.30
Tablo 3: ABD'de En Düşük Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler	s.31
Tablo 4: Kanada’da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.32
Tablo 5: Kanada'da Belediyelerce Emlak İçin Uygulanan Oranlar (2014)	s.33
Tablo 6: Toronto'da Uygulanan Oranlar (2014)	s.34
Tablo 7: Almanya’da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.35
Tablo 8: Almanya'da Emlak Vergisi Oranları	s.37
Tablo 9: Almanya'da Belirli Vergilerin Oranları	s.39
Tablo 10: Fransa’da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.40
Tablo 11: Fransa Mülkiyet Vergisinde İkamet Eden Sayısı ve Gelir Sınırı (2014)	s.43
Tablo 12: Türkiye'de 1965 - 1970 Dönemleri Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.48
Tablo 13: Türkiye'de 1970 Sonrası Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı	s.52
Tablo 14: Türkiye'de Binaların Aşınma Payları Oranları	s.90
Tablo 15: Türkiye'de 2015 Yılı İçin Mesken Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel	s.91
Tablo 16: Türkiye'de Bina Vergisi Tarifesi (1970-1972)	s.92
Tablo 17: Türkiye'de Bina Vergisi Oranları (1972 Sonrası)	s.93
Tablo 18: Türkiye'de Arazi Vergisi Tarifesi (1970 - 1972)	
Tablo 19: Türkiye'de Arazi Vergisi Oranları (1972 Sonrası)	
Tablo 20: Gelişmiş Ülkelerdeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve OECD Ortalaması	

Tablo 21: Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve OECD Ortalaması

Tablo 22: ABD'de En Yüksek/Düşük Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler

Tablo 23: Türkiye'de Emlak Vergisi Oranları

Tablo 24: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirler İçindeki Payı

Tablo 25: Türkiye'de Gelişmiş İllerin İlk Üç Kademesi

Tablo 26: Türkiye'de Gelişmiş İllerin Son Üç Kademesi

Tablo 27: Almanya'da Emlak Vergisi Oranları

Tablo 28 : Fransa Mülkiyet Vergisinde İkamet Eden Sayısı ve Gelir Sınırı (2014)

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Şekil 2: Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu Kısımları

Şekil 3: Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu Bölümleri

EKLER LİSTESİ

EK-1 Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlerin Tek Meskenlerine

Ait Form

Ek-2 Emlak Vergisi Bildirimi (Bina)

EK-3: Emlak Vergisi Bildirimi(Arazi)

EK-4: 30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri

Bazında İhracat Performansında İlk 11 İl

GİRİŞ

Emlak vergisi servet vergileri içinde en bilinen ve önem arz eden vergilerdendir. Emlak vergisi M.Ö. 2000'li yıllara uzanan bir geçmişe sahiptir. Geçmişte önemli bir vergi olarak, vergi gelirleri içinde payı yüksek olan emlak vergileri daha çok araziler üzerinden alınmaktayken zamanla binalar ve araziler olmak üzere iki ana unsur üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmuştur. Sanayi inkılabı, Dünya Savaşları ve benzeri gelişmeler sonucunda servetin erimesi ve gelir ve harcama vergilerinin vergi sistemlerinde payı ve öneminin artması ile önemli bir servet vergisi olan emlak vergilerinin vergi sistemlerindeki yeri gerilemiştir.

Genellikle üniter yapıda olsun veya federal yapıda olsun ülkelerin emlak vergisinde benzer özellikler olmakla birlikte vergi gelirleri içindeki payı, muafiyet, istisna ve benzeri farklı uygulamalar söz konusu olmaktadır. Benzer özelliklerin en belirginini emlak vergisinin uygulanmasında veya verginin tahsilinde yerel yönetimlere verilen yetkililerdir. Farklılık arz eden özelliklerden biri ise emlak vergisinin emlak vergisi veya bina, arazi ve arsa vergisi şeklinde ayrı ayrı olmak üzere özel servet vergisi olarak uygulayan ülkeler olduğu gibi, genel servet vergisinin içinde emlak vergisinin konusu olan gayrimenkulleri dahil eden ülkelerde yer almaktadır. Federal devletlerde emlak vergisinin en belirgin özelliği eyaletlere ve eyaletler içinde yer alan belediyelere tanınan önemli yetkililerdir. Üniter sisteme sahip devletlerde emlak vergisine yönelik yetkiler merkezi idare tarafından kanunla belirli sınırlandırmalara tabi tutularak verildiği gibi anayasal olarak sınırları çizilen yetkiler altında tam olarak da tanınabilmektedir.

Türkiye'de emlak vergisi uygulaması diğer ülkelere kıyasla yenidir. İlk olarak Osmanlı Devleti'nde Tanzimat Fermanı ile birlikte, tarihimiz açısından Tanzimat sonrası dönem olarak adlandırılan süreçte, uygulanmaya başlamış ve günümüz emlak vergisi sistemimize ışık tutmuştur. Tanzimat sonrası dönemde ilk olarak 1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu, bina ve araziler birlikte vergilendirilmiş daha sonra 1910 tarihli Musakkafat Vergisi ile binalar ayrı vergilendirilmek suretiyle emlak vergisi bina ve arazi vergisi şeklinde ikili uygulamaya tabi olmuştur. Tanzimat sonrası dönem ile birlikte uygulanmaya başlayan emlak vergisi ve devamında Musakkafat vergisi Cumhuriyet'in ilanından itibaren 1931 yılına kadar varlığını sürdürmüştür.

1931 - 1970 yılları arasında yürürlükte kalan 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisi şeklinde bina ve arazilerin farklı vergilendirilmesi devam etmiş, 1970 yılında yerini hem arazinin hem de binanın vergilendirilmesini tek çatıda toplayan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. Günümüzde uygulanmakta olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girdiği 1970 yılından günümüze değin günün şartlarına göre bazı önemli değişiklikler geçirmiştir. Ancak en önemli değişiklikler; 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanunla merkezi idare tarafından toplanması yetkisini 01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devretmesi ve yine 09.04.2002 tarih 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beyan esasının kaldırılmasıdır.

Bu çalışmada, emlak vergisinin hukuki boyutu ve uygulanma süreci ele alınmıştır. Bu çerçevede emlak vergisinin anayasalar, kanunlar ve seçili ülkeler ile karşılaştırılıp değerlendirilmesi yapılarak, yaşanan temel sorunların tespiti ve bu sorunların çözümüne ilişkin öneriler çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde aynı zamanda bir servet vergisi olan emlak vergisinin teorik temeline ve özelliklerine yer verilmiştir. Daha sonra bazı yabancı ülkelerde emlak vergisinin yapısı ve gelişim süreci ele alınmış, servet vergileri gelirleri açısından emlak vergileri inceleme konusu yapılmıştır.

İkinci bölümde ise emlak vergisinin Türkiye açısından tarihi süreci incelenerek, Osmanlı Devleti'nde emlak vergisi uygulamasına yönelik kanunlar ile Cumhuriyet döneminde emlak vergisi yönünde gerçekleşen gelişmelere değinilerek, günümüzde uygulanmakta olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ayrıntılı bir biçimde inceleme konusu yapılmıştır.

Üçüncü bölümde 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 1982 Anayasası, muhtelif vergi kanunları ve emlak vergisini ilgilendiren diğer kanunlar ile bağlantısı incelenerek, emlak vergisi uygulamasının seçili ülke emlak vergileriyle genel değerlendirilmesi yapıp öneriler sunulmuştur.

Çalışmamız, genel değerlendirme ve somut önerilerin yer aldığı sonuç kısmı ile son bulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TANIMI, SINIFLANDIRILMASI, SERVET KAVRAMI VE SERVET VERGİLERİ

Bu başlık altında verginin tanımı, sınıflandırılması, tarihi gelişimi ve verginin temel kavramlarına değinilecek, konumuz açısından önem arz eden emlak kavramı ve tanımı ve emlak vergisinin tarihi gelişimi ve bunların yanı sıra Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Almanya ve Fransa'da emlak vergisi uygulamalarından bahsedilecektir.

1.1. VERGİNİN TANIMI VE TARİHİ GELİŞİMİ

Vergi, insanlık tarihi kadar köklü ve eski, bulunduğu dönemin şartlarına hızla uygulanabilmesi açısından da dinamik bir yapıya sahiptir. Devletler, gelişen ve değişen kamusal ihtiyaçların finansmanında tarih boyunca en önemli kaynak olarak vergiyi kullanmıştır. Bu durum verginin mutlak olmayan tarihsel bir gerçek oluşunun¹, ve statik kalmayarak dinamik bir hüviyet kazanmasının ana sebebidir. Bu başlık altında verginin çeşitli tanımlarına ve tarihsel süreç içerisindeki gelişimine yer verilmiştir.

1.1.1. Verginin Tanımı

Joseph E. Stiglitz'in vergi için; "Dünyaya gözlerimizi ya devletin bir hastanesinde ya da devletin vergi teşviklerinden, yardımlarından faydalanarak kurul olarak doğduğumuz nüfus idaresince tescil edilir." demektedir².

Vergiyi; "kamu harcamalarının finansmanı için devletin egemenlik gücüne dayanarak topladığı cebri bir kamu geliridir." şeklinde tanımlayabiliriz. Ancak verginin tanımı için bu yeterli değildir. Vergi, kamu harcamalarının finansmanın yanı sıra 1929 Dünya Buhranı sonrası krizden çıkmada maliye politikasının önem

¹ M. Kamil Mutluer ve diğerleri, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul,2007, s.83.

² Kamil Tüğen, "Cumhuriyetimizin 75. Yılı Çerçevesinde Verginin Gelişimi ve Demokrasi", **Ekodialog**, <http://www.ekodialog.com/Makaleler/cumhuriyetimizin75yilivergingelisimimakale.htm> l, (Erişim Tarihi: 06.09.2014).

kazanmasıyla maliye politikasının önemli bir aracı olarak etkinliğini daha da artırmıştır.

Vergi için diğer bir tanım; devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin hükümlerine dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek için sadece siyasi bir organizasyonun üyesi olmaları dolayısıyla vatandaşlarından mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması gereken kanuni ve cebri ekonomik değerlerdir şeklinde verilebilir³.

Jaze'e göre modern devletlerde vergi kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle değişmez kurallara talep edilen parasal kıymetlerdir⁴.

Başka bir tanımda vergiyi; devletin ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden mali güçlerine göre, karşılıksız olarak ve belirli kurallar dahilinde alınması zaruri olan ekonomik değerler şeklinde tanımlayabiliriz⁵.

1982 Anayasa'sınının 73. maddesinde vergi için; "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 yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırları içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" şeklinde düzenlemiştir.

Anayasa'nın bu maddesi, verginin bir nevi genel kabul gören tanımını yapmıştır. Yine içinde yer alan resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri belirtmiş, keyfi olarak vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin uygulanamayacağını bu yükümlülüklerin ancak kanunla konulup, değiştirilip yine kanunla kaldırılacağını hükme bağlamıştır.

³Verginin Tanımı, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html (Erişim Tarihi: 06.09.2014).

⁴ Aytaç Eker, ve Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası, 6.Baskı, Ankara, 1995, s.153.

⁵ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s.190.

1.1.2. Verginin Tarihsel Gelişimi

İlk çağ devletlerinden en belirgin özelliği, mutlakiyet rejimlerle yönetilmeleridir. İstisnai olarak Yunan ve Roma’da kısa süreli demokratik dönemler yaşanmıştır. Ancak genel itibariyle devlet kişiye karşı mutlak üstün ve hakimdir⁶. Vergiyle ilgili ilk uygulamalar kabile reislerine, derebeylerine ya da hükümdarlara dini veya ahlaki nedenlerle gönüllü olarak verilen hediye niteliğinde emtialar ile bedenen yapılan işlerdir⁷.

İlk çağ itibariyle Mısırı ele aldığımızda devlet “Firavun” tarafından yönetilmiştir. Devlet her şeyin sahibi, devletin sahibi ise Tanrısal güçleri olduğuna inanılan Firavun adı verilen hükümdarlardır⁸. Özel mülkiyet ve serbest ticaret olmayıp, her türlü iktisadi aktivite devlete ait kılınmıştır. Devletin gelirleri savaş ganimetleri, hükümdarın serveti vb. gelirlerden oluşmuştur. Genellikle kamu harcamaları hükümdarın gelirleriyle karşılanmış bunun dışında gelir kaynağına ihtiyaç duyulmamış ve vergiye benzer uygulamalar söz konusu olmamıştır.

Ancak ilerleyen zamanlarda devletin sınırlarının genişlemesi devletin, toprağını doğrudan işleyemez ve düzenli takibini yapamaz hale getirmiş, bu durum devlete (hükümdara) ait toprakların belirli bir kısmının işlenmesi karşılığında özel kişilere bırakılmasını gerekli kılmıştır. Bu özel kişilerin devlet topraklarını ekip biçmesi ve bunun karşılığında elde ettikleri mahsulden belirli oranlarda devlete pay vermeleri gerçek anlamda verginin ilk örneklerini meydana getirmiştir⁹.

İlk çağlarda aynı olan ve gönüllülük esasına dayanan vergilerin istisnası Roma İmparatorluğudur. Özellikle çöküş döneminde vergi, devlet için önemli bir gelir kaynağı olup cebri uygulanmıştır. Bunda savaşların maliyetinin önemli etkisi vardır¹⁰.

Ortaçağda kralların mutlakiyetçiliği sonucu vergi koymadaki adaletsiz tavırları sonucunda tarihte halkların krallara ait sınırlandırmak istediği ilk yetki, vergilendirme yetkisi olmuştur.

⁶A. Yılmaz Ata, **Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ankara, 2001, s.4.

⁷ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s.2.

⁸ Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1980, s.16.

⁹ Turhan, s.2.

¹⁰ Ata, s.5.

Mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepki 1215 yılında İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Magna Carta (Büyük Şart) adı verilen bu fermanla birlikte kral ile soylular ve din adamları arasında yapılan bir anlaşmaya göre “kralın yetkileri ve parlamentoda temsil edilen sınıfların yetkileri birbirlerine karşı sınırlandırılmış ve özellikle parlamento vergi konulmasına karar verilmesinde yetkili kılınmıştır. Ayrıca bu belgede kral tarafından keyfi olarak fertlere mali yüküm getirilemeyeceği, vergilerin konulmasında kral için önceden senyörlerin ve ruhbanların onayını alma zorunluluğu açıklanmıştır”¹¹.

Fransa’da ise 1789 devrimine kadar feodal beylerin keyfi ve acımasız vergileri nedeniyle isyanlar çığ gibi büyümüştür. Fransız Devrimi ile Ulusal Meclis aynı yıl (1789) sınıf ayrıcalıklarını ortadan kaldıran ve mutlakiyet rejimine son veren “İnsan ve Vatandaşlık Hakları Beyannamesi”ni ilan etmiştir.

Bu bildiri de vergi ödevi ile ilgili maddeler şunlardır:

- Kamu gücünün sürdürülmesini sağlamak ve idarenin giderlerini karşılamak için herkesin vergi vermesi kaçınılmazdır. Vergi tüm yurttaşlar arasında, olanakları ölçüsünde, eşit olarak dağıtılır.
- Tüm yurttaşların bizzat ya da temsilcileri aracılığı ile verginin gerekliliğini belirlemeye, vergilemeye serbestçe rıza göstermeye, vergi gelirlerinin kullanılmasını izlemeye ve verginin miktarını, matrahını, tahakkuk biçim ve süresini belirlemeye hakkı vardır¹².

Osmanlı Devleti, İslami kurallar çerçevesinde yönetilen teokratik bir devlet olarak padişaha “mutlak itaat” edilen bir yönetime sahipti. Bu nedenle devlet otoritesinin sınırlandırılması düşüncesi yerleşmemiştir. İslam dininin vergilendirmeye ilişkin öngördüğü birtakım kurallar vardır ve bu kurallar çerçevesinde alınan vergilere şer’i vergiler adı veriliyordu¹³.

18. yüzyıldan sonraki süreçte, Devlet otoritesi zayıflamaya başlamış ayanların bölgesel güçleri artmış ve köylü artık devlet yerine ayanların buyruğu altına girmiştir. 1808 yılında ise padişah ile ayanlar arasında Sened-i İttifak adı verilen bir belge

¹¹ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s.31.

¹² Ayferi Göze, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986, ss.564, 566.

¹³ M. Akif Aydın, **Türk Hukuk Tarihi**, 5.Baskı, Hars Yayınları, İstanbul, 2005, s. 396.

imzalanmıştır. Bu belge ile birlikte padişahın vergilendirme gücü, ayanlar lehine sınırlandırılmıştır¹⁴.

Tanzimat Fermanı ile padişahın vergilendirme yetkisini denetlemesi için “Meclis-i Ahkam-ı Adliye” kurulmuş olsa da, bu meclisin padişahı cezalandırmaya yetkisi bulunmamaktaydı. 28 Şubat 1856 yılında Islahat Fermanı ilan edilirken, fermana vergilerin keyfi olmaması, mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate alması, sınıf ve mezhep ayrımı yapılmadan vergilerin tarh ve tahsil edilmesi ve vergilerin toplanmasında iltizam usulünün kaldırılması gerektiği vurgulanmışsa da gerek Tanzimat Fermanında gerekse Islahat Fermanında vurgulanan bu ilkeler uygulamaya geçememiştir¹⁵.

1876 Anayasası ile farklı bir süreç başlamıştır. Bu Anayasa'da vergilendirmeye yönelik üç maddeye yer verilmektedir. Anayasa'nın 20. maddesinde, “Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür” hükmü ile verginin “mali güç” ölçütüne göre alınacağı hükme bağlanmıştır. 25. maddede “Bir kanuna dayanmadıkça vergi ve resim adı ile ve diğer bir adla hiç kimseden para alınamaz” hükmü getirilmiştir.

Demokratik yönetimlerin önemli yer tuttuğu günümüz dünyasında sosyal devlet ilkesi ağırlık kazanmıştır. Sosyal devlet olmanın getirdiği sorumlulukların genişliği ve kamusal ihtiyaçların bu doğrultuda da artışı zamanla kamu harcamalarının da artışı beraberinde getirmiş, kamu gelirleri içinde verginin payını artırmıştır.

1.2. VERGİNİN TEMEL KAVRAMLARI

Verginin temel kavramlarını, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrahı, verginin sorumlusu ile vergi muafiyet ve istisnaları olarak sıralayabiliriz.

¹⁴ Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.21.

¹⁵ R.Hayri Sevimay, **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995, s.26.

1.2.1. Verginin Konusu

Üzerine vergi konulmuş olan her şey verginin konusunu oluşturmaktadır¹⁶. Verginin konusu için en geniş tanım şu şekildedir. Verginin üzerine konulduğu şey, olay, fiil, işlem ya da durum verginin konusunu teşkil etmektedir¹⁷.

Verginin konusu kanunlarla belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre verginin konusunu, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'na göre verginin konusu, gerçek kişilerin gelirleridir. Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'na göre verginin konusu, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalardır.

1.2.2. Vergi Mükellefi

Mükellef anlam olarak bir şeyi yapmaya ve yerine getirmeye mecbur akıllı ve baliğ kişidir¹⁸. Vergi hukukunda mükellef, VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasının da genel bir şekilde izah edilmiştir. Madde'ye göre vergi mükellefi, kendi payına düşen vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. EVK'nın 3. ve 13. maddelerine göre mükellef, bina, arsa veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya arsa ve araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

VUK'un 19. maddesine göre; "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu (olması, meydana gelmesi) veya hukuki durumun tekemmülü (olgunlaşması) ile doğar. Öncelikle vergi alacağının doğması vergi kanunlarından belirtilmiş olan vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır¹⁹. Buna göre vergiyi doğuran olay verginin konusu ile verginin mükellefi arasındaki

¹⁶Kevser Şenocak, **Türkiyede Katma Değer Vergisinin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2014, s.8.

¹⁷ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978, s.173.

¹⁸Mükellef, <http://www.turkcebilgi.com/m%C3%BCkellef> (Erişim Tarihi : 10.10.2014).

¹⁹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.19.

ilişkiyi meydana getiren olayın adıdır²⁰. GVK'ya göre, vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. EVK'ya göre vergiyi doğuran olay, bina, arsa veya araziye malik olma, üzerinde intifa hakkının kurulması veya malik gibi tasarruf etmektir²¹.

1.2.4. Verginin Matrahı

Verginin matrahı, herhangi bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden değer ve ölçüyü ifade etmektedir²². Vergi hukukunda iki tür matrah söz konusudur. Bunlar;

- Spesifik Esas (Miktar esası)
- Advalorem Esas (Değer esası) dır.

Vergi matrahına konu değer, sayılabilir veya ölçülebilirse spesifik esas, şayet değer fiyat gibi ekonomik değerden mevcut ise advalorem esas matrahın türünü oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarında matrah belirtilmekte olup vergi türlerine göre farklı şekilde ortaya çıkmaktadır²³. Örneğin: EVK'nın 7. ve 17. maddelerine göre matrah, binanın veya arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.”

1.2.5. Vergi Sorumlusu

Vergi konusu olay nedeniyle vergi mükellefi olmadıkları halde, asıl vergi mükelleflerinden istenen vergiyi vergi dairesine ödemek ve diğer yükümlülükleri yerine getirmek zorunda olan kişilere vergi sorumlusu denir²⁴. VUK'un 8. maddesinin 2. fıkrasına göre “vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir”.

²⁰Uluatam, s.173.

²¹Yusuf Kıldış, "Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:33, Nisan 2006, s.48.

²²Eker, s.171.

²³Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014, (Usul), s.58.

²⁴Tosuner ve Arıkan, (Usul), s.94.

Vergi sorumlusu kişi veya kişilerin sorumluluğu üç şekilde olmaktadır²⁵.

Vergi Kesen Durumundaki Vergi Sorumlusu: Başkasının vergisini keserek ödemekten sorumlu olanlardır²⁶. Örneğin, GVK'nın 94. maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nin 24. maddesine göre bir kısım gerçek ve tüzel kişiler, yanlarında çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden veya başkalarına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmuştur²⁷.

Fer'i Vergi Borçlusu Durumundaki Vergi Sorumlusu: Başkasının vergisini kendi malvarlığından ödemekten sorumlu olanlardır²⁸. Örneğin VUK'un 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, VUK'un 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğu, KVK'nın 34. maddesine göre tasfiye memurlarının sorumluluğu, KVK'nın 39. maddesine göre işi devralanların sorumluluğu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK)'nin 57. maddesine göre kefillerin sorumluluğu bu nitelikte bir sorumluluktur²⁹.

Vergi Ödevlisi Durumundaki Vergi Sorumlusu: Başkasının vergi ödevlerinin doğru yapılmasından sorumlu olanlardır³⁰. Örneğin, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu(MTVK)'nin 13. maddesi, Damga Vergisi Kanunu (DVK)'nin 27. maddesi ve Harçlar Kanunu(HK)'nin 128. maddesi gibi maddelerle noter, trafik, tapu, banka, belediye gibi kurumlara mükelleflerin vergi ödevlerinin tam ve doğru olduğunu kontrol etme ve herhangi bir eksiklik olması halinde işlem yapmama mecburiyeti getirilmiştir. İşlem yapanlara ise, mükellefin ödemesi gereken vergi borcuyla ilişki kurularak bir sorumluluk yüklenmiştir³¹.

²⁵Adnan Gerçek, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005 <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/272/2465.pdf> (Erişim Tarihi: 18.10.2014), s. 158.

²⁶Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu, **Bursa SMMMO Bülten**, 05.06.2011 <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

²⁷ Vergi Rehberi, **Ernst and Young**, 15.08.2008, <http://www.vergidegundem.com/files/VergiRehberi2008.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014), s.7.

²⁸Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu, **Bursa SMMMO Bülten**, 05.06.2011, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014), s.3.

²⁹Gerçek, s.161.

³⁰Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu, **Bursa SMMMO Bülten**, 05.06.2011, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014), s.3.

³¹ Gerçek, s.162.

1.2.6. Vergi Muafiyet ve İstisnaları

Muafiyet, vergi yükümlüsü olması gereken gerçek ya da tüzel kişinin kanunun açık hükmüne uyararak vergi dışı bırakılmasıdır³². Örneğin, GVK'da, esnaf muafılığı; EVK'da, özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar, vergiden muaf edilmesi.

İstisna ise, vergi konusu olan bazı şeylerin, tümünün veya teknik birimlerle ifade edilmiş bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır³³. Örneğin, KVK'da, kurumların, bir başka kurumun sermayesine ortak olmak suretiyle elde ettikleri iştirak kazançları; GVK'da, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin her yıl belirlenen bir tutara olan kısmı; KDV'de, ihracat teslimleri vergilerden istisna edilmiştir³⁴.

1.3. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergiler çeşitli amaçlar ile alınmaktadır. Bu amaçlar zamanla değişim göstermekte ve vergilerin tasnifini çeşitlendirmektedir³⁵. Bunlardan en yaygın olanları; dolaylı ve dolaysız vergiler, verginin matrahına göre (spesifik ve ad valorem vergiler) sınıflandırılması, mükelleflerin kişisel durumuna göre (objektif ve subjektif vergiler) sınıflandırılması ve tezimiz için önem arz eden gelir / harcamalar / servet üzerinden alınan vergileri ifade eden verginin ekonomik kaynaklarına göre sınıflandırmasıdır.

³² Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2012, s. 93.

³³ Bulutoğlu, s.21.

³⁴ Vergi Rehberi, **Ernst and Young**, 15.08.2008, <http://www.vergidegundem.com/files/VergiRehberi2008.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014), s.7.

³⁵ Turhan, ss.100-101.

1.3.1. Vergilerin Dolaylı ve Dolaysız Sınıflandırılması

Vasıtalı ve vasıtasız vergiler olarak da adlandırılmaktadır³⁶. Vergi tarihinde görülen en eski sınıflandırmalardan olup halen geçerliliğini ve önemini korumaktadır³⁷. Verginin mükellefinin, vergiyi ödenmesine ve vergi yükünün başkalarına devredilip devredilememesine göre belirlenmektedir³⁸.

Dolaylı vergiler genel itibariyle genel fiyat seviyesini etkileyen nispi fiyatları değiştiren vergilerdir. Yine dolaylı vergilerin önemli bir özelliği yansıtılabilir olmasıdır. Fiyat mekanizması yoluyla alınması harcamalar üzerinden alınan vergilerin bu grupta yer almasını sağlamaktadır.

Türk Vergi Sisteminde yer alan dolaylı vergileri

- Katma Değer Vergisi,
- Özel Tüketim Vergisi,
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi,
- Damga Vergisi,
- Gümrük Vergisi,

olarak sıralayabiliriz

Dolaysız vergiler genel itibariyle gelir ve servetin vergilendirilmesinde karşılaşılan genel fiyat seviyesini etkilemeyen, nispi fiyatları değiştirmeyen ve yansıtılmayan aynı zamanda tarhı, tahakkuku ve tebliği mükellefin bizzat beyan ettiği geliri ve/veya serveti üzerinden yapılan ve yine tahsili de mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından yerine getirilen vergilerdir³⁹.

Türk Vergi Sisteminde yer alan dolaysız vergileri

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisi,
- Emlak Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi,
- Motorlu Taşıtlar Vergisi,

olarak sıralayabiliriz.

³⁶ Uluatam, s.178.

³⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara,1983, s.72.

³⁸ Vergilerin Sınıflandırılması, **Muhasebe Dersleri**, <http://muhasebedersleri.com/butce-vergi/vergi-2.html>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

³⁹ Çetinkol, s.11.

1.3.2. Vergilerin Matrahlarına Göre Sınıflandırılması

Vergilerin matrahları üzerinden sınıflandırılması iki şekilde olmaktadır. Bunlar spesifik vergiler ve ad valorem vergilerdir⁴⁰. Bu sınıflandırma matrah üzerinden hesaplanmasına, diğer bir ifadeyle vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanmaktadır⁴¹.

Ad valorem vergiler de esas olan vergiye konu olan şeyin matrah değeri üzerinden hesaplanmasındır.

Ad valorem vergilere örnek olarak,

- Gelir vergisi,
- Kurumlar vergisi,
- Gider ve gümrük vergilerini

verebiliriz.

Spesifik vergilerde vergiye konu şeyin, ağırlık, hacim, uzunluk, sayı, vb. ölçülebilir değerler üzerinden hesaplanmasındır.

Spesifik vergilere örnek olarak,

- Motorlu taşıtlar vergisi,
- Maktu resim ve harçları

verebiliriz⁴².

Günümüzde spesifik vergilerin uygulama alanı daralmıştır. Bunun sebeplerini şöyle belirtebiliriz⁴³:

- Spesifik tarifelerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi gibi günümüz sistemlerinde önemli vergilere uygulanmasının çok zor olması.
- Spesifik vergilerin fiyat hareketlerini izlemede çok yetersiz kalması.
- Fiyat değişmelerinde, konulan verginin nispi ağırlığının hiç arzu edilmeden değişmesi.

⁴⁰ Aytaç Eker, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa Ltd.Şti., İzmir, 2009, s.216.

⁴¹ Uluatam, s.180.

⁴² Çetinkol, s.12.

⁴³ Uluatam, s.181.

1.3.3. Mükellefin Kişisel Durumuna Göre Verginin Sınıflandırılması

Mükellefin kişisel durumuna göre vergi sınıflandırması iki şekilde olmaktadır. Bunlar subjektif (öznel) ve objektif (nesnel) vergilerdir.

Subjektif (öznel) vergilerde, diğer bir ifadeyle şahsi vergilerde, mükelleflerin kişisel durumları dikkate alınmaktadır.

Objektif (nesnel) vergilerde, diğer bir ifadeyle gayrişahsi vergilerde, mükelleflerin kişisel durumları dikkate alınmazlar. Daha açık bir ifadeyle mükellefin, evli yada bekar oluşu, çocuklarının olup olmaması elde ettikleri gelirlerinin toplamı ve benzeri durumların dikkate alınmaması halinde objektif vergiler söz konusudur⁴⁴.

Gelir ve veraset vergileri kişisel vergilere, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise nesnel vergilere örnek olarak verilebilir⁴⁵.

1.3.4. Verginin Ekonomik Kaynaklarına Göre Sınıflandırılması

Verginin ekonomik kaynaklarına göre sınıflandırılması üç şekilde olmaktadır. Bunlardan ilki gelir, ikincisi harcamalar ve üçüncüsü servet üzerinden alınan vergileridir.

1.3.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir iki şekilde tanımlanmaktadır. Birincisinde iktisadi bakımdan tanımı diğerinde vergileme açısından tanımıdır.

İktisadi açıdan gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen bir değerler akımıdır⁴⁶. Vergileme bakımından gelir, bir kişinin belirli bir zaman diliminde (genellikle bir yılda) çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların net tutarıdır⁴⁷. Her iki tanımın arasındaki fark ise vergileme bakımından gelirden geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmasıdır⁴⁸. Tanımlar arasındaki

⁴⁴ Erginay, s.73.

⁴⁵ Çetinkol, s.12.

⁴⁶ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015, (Sistem), s.10.

⁴⁷ Eker, s.217.

⁴⁸ Tosuner ve Arıkan, (Sistem) s.11.

farklılık oldukça az olup bu farklılıktaki ana sebebin kaynağını iktisadi açıdan gelirin teorik yönde olması, mali açıdan gelirin daha çok uygulamaya yönelik olması oluşturmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde, verginin ekonomik kaynağını başka bir ifadeyle matrahının niteliğini gelirin oluşturmasıdır.

Gelir üzerinden alınan vergiler;

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar Vergisinden

oluşmaktadır.

Gelirin tanımında geçen kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Bahsi geçen kazanç ve iratların ayrı ayrı vergilendirilmesi halinde "Sedüler Gelir Vergisi", safi toplamalarının esas alınması halinde "Üniter Gelir Vergisi", ilk aşamada sedüler nitelikte bir vergilemeyi, daha sonra da toplamalarının alınması ve toplam gelir üzerinden ayrıca vergi alınması halinde ise "Birleşik Gelir Vergisinden söz edebiliriz.

Gelir vergisi, mükellefin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alan subjektif bir vergidir.

Kurumlar vergisi, kurum kazançlarının vergilendirilmesi amacıyla uygulanan objektif bir vergidir. Kurumlar vergisi, gelir vergisinin kapsamına giren yedi gelir unsurunun, kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu, safi kazançlarından alınan vergilerdir.

1.3.4.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler yani tüketim vergilerinin kaynağı gelirin tüketim amacıyla harcanmasıdır⁴⁹. Verginin matrahını harcamaların oluşturmasıyla ortaya çıkmaktadır. Genellikle dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Yine bu vergiler özellik itibarıyla objektif vergilerdir.

⁴⁹ Turhan, s.117.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler nihai tüketiciye kadarki süreçte yansıtılabilir. Bu vergilerin genelinde verginin mükellefi vergiyi ödemekle yükümlü değildir. Vergi, vergi kesmekle yükümlü olan vergi sorumlusu tarafından beyan edilip ödenmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilere; tüketim maddeleri üzerinden alınan vergiler muameleler üzerinden alınan vergiler ve katma değer vergisini örnek verebiliriz⁵⁰.

1.3.4.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Vergi matrahını servetin oluşturduğu vergilerdir. Servet stok bir değer olup gelir ve tüketim gibi hareketli değildir. Bu nedenle servetten alınan vergiler kaynak açısından günümüzde vergi gelirleri içerisinde düşük oranlarda kalmaktadır.

Servet üzerinden alınan vergilere; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisini örnek verebiliriz.

1.4. SERVET KAVRAMI, TANIMI VE SERVET VERGİLERİ

Servet iki başlık halinde incelenecektir. Birinci başlık altında servetin kavramsal olarak açıklaması yapılarak, bu açıklamalar ışığında servet tanımlanacaktır. İkinci başlık altında servet vergilerine değinilecek yine alt başlıkları halinde servet vergilerinin sınıflandırılması ve çeşitleri yapılacaktır.

1.4.1 Servet Kavramı ve Tanımı

Servet Arapça kökenli bir kelime olup anlam olarak varlık, zenginlik, mal mülk anlamlarına gelmektedir⁵¹. Dilimizde de yaygın kullanımı bu yönde olup varlık mal ve mülk ifadeleri yalnız başına servet kavramını tam olarak karşılayamamaktadır. Yine servet, İngilizce de “property, wealth yada asset” ile ifade edilmektedir. Aslında İngilizce’de iktisadi anlamda servet kavramı “wealth” kelimesi ile ifade edildiğine için

⁵⁰Katma Değer Vergisi, **NotOku**, <http://notoku.com/vergilerinsiniflandirilmasi/#ixzz3JJaoLMUx>, (Erişim tarihi: 08.11.2014).

⁵¹ Türkçe Sözlük, **Türk Dil Kurumu**, <http://www.tdk.gov.tr/>, (Erişim tarihi: 08.11.2014).

“property” veya daha doğru ifadesi ile “general property” ifadesindeki “property” kelimesi daha ziyade emlak anlamına gelmektedir.

Servet kavramsal olarak gelir kavramı gibi iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi iktisadi anlamda servet, diğeri hukuki açıdan servet kavramlarıdır. İktisadi açıdan servet teorik kalmaktadır⁵². İktisadi açıdan servet: bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu bütün iktisadi değerlerdir⁵³. Bu iktisadi değerler gayrimenkul ve menkul mallardan birlikte ya da ayrı ayrı oluşabilmektedir.

Hukuki açıdan servetin tanımı karşımıza iki şekilde çıkmaktadır. Bunlar özel hukukta ve kamu hukukunda servettir. Özel hukukta servet, bir şahsa ait olan ve parayla değerlendirilen mallar ve hakların tümü iken, kamu hukukunda ise bir kişinin tasarrufundaki bütün haklardan negatif değerlerin çıkarılmasından sonra kalan miktar olarak tanımlanır⁵⁴. Hukuki açıdan servet uygulamaya yönelik bir kavramdır.

1.4.2. Servet Vergileri

Servetin tanımı hem iktisadi hem de hukuki olarak çok farklılıklar içermemektedir. Vergi açısından servetin yeknesak bir tanımı yapılmamış⁵⁵ içerik olarak hukuki tanımdan faydalanılmıştır. Uygulamada ise, servetin tanımında yer alan özelliklere tamamıyla uyulmamakta, servet olabilecek gayrimenkul, menkul mallar kanun koyucu tarafından vergi dışı bırakılabilmekte veya servet kavramına girmeyen vergi konularını mali açıdan servet sayabilmektedir⁵⁶.

Servet vergileri, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir ögesidir.

Servet vergileri, kişilerin çeşitli iktisadi faaliyetleri dolayısıyla değil, kişi tarafından çeşitli servet unsurlarına sahiplik ya da sahip olunan servet unsurlarının el değiştirmesi dolayısıyla alınan bir grup vergiden oluşmaktadır⁵⁷. Bu bağlamda servet vergilerinde, vergiyi doğuran olayın, servetin mal varlığında bulundurulması veya

⁵² Havva Şafak, **Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2013, ss. 3-4.

⁵³ Turhan, s.191.

⁵⁴ Hatice Enci, "Servet", **Enfal Bülteni**, <http://www.enfal.de/sosyalbilimler/s/023.htm> (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

⁵⁵ Turhan, s.191.

⁵⁶ Şafak, s.5.

⁵⁷ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999, s. 238.

başkasının mal varlığına transferi, diğer bir ifade ile, mülkiyetinin el değiştirmesi olduğu belirtilmektedir⁵⁸

Özetle servet vergileri; kişilerin, iktisadi faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumunu, yani serveti yükümlü kılmaktadır⁵⁹.

1.4.2.1. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

Servet vergileri, zaman, amaç, matrah ve transfer bakımından olmak üzere dört grupta incelenmektedir⁶⁰.

Servet Vergilerinin Zaman Bakımından Sınıflandırılması: Zaman bakımından sınıflandırma kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar devamlı ve geçici servet vergileridir.

Devamlı servet vergisi, herhangi bir olay, durum ya da zamana bağlı olmaksızın devamlı alınan vergilerdir⁶¹. Örnek olarak, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi verilebilir.

Geçici servet vergisi, geçici durumlarda veya olağanüstü durumlarda alınmaktadır. Genel olarak mülkiyetin değişmesi veya sosyal, iktisadi yada mali amaçlar dolayısıyla alınırlar⁶². Örnek olarak, Türkiye de 1942 yılında konulan Varlık Vergisi verilebilir⁶³

Servet Vergilerinin Amaç Bakımından Sınıflandırılması: Servet vergileriyle ya servetten elde edilen iratlarından vergi alınması veya servetin bir kısmının vergi olarak alınması amaçlanır⁶⁴.

Servetlerin iratlarını hedef alan ve düşük oranlı uygulanan servet vergilerine şekli servet vergileri veya itibari servet vergileri denilmektedir. Verginin matrahı servetin değeridir ve bu servetin getirisi vergilendirilmektedir. Örnek olarak, emlak vergisi verilebilir.

⁵⁸Şükrü Kızılot, "Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler", **Maliye Seçme Yazılar**, Ankara, 2003, s.67.

⁵⁹ Turhan, s.191.

⁶⁰ Erginay, s.92.

⁶¹ Galip Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri**, Seçkin Yayınevi, 1995, Ankara, s.6'dan aktaran Havva Şafak, **Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2013, s.8.

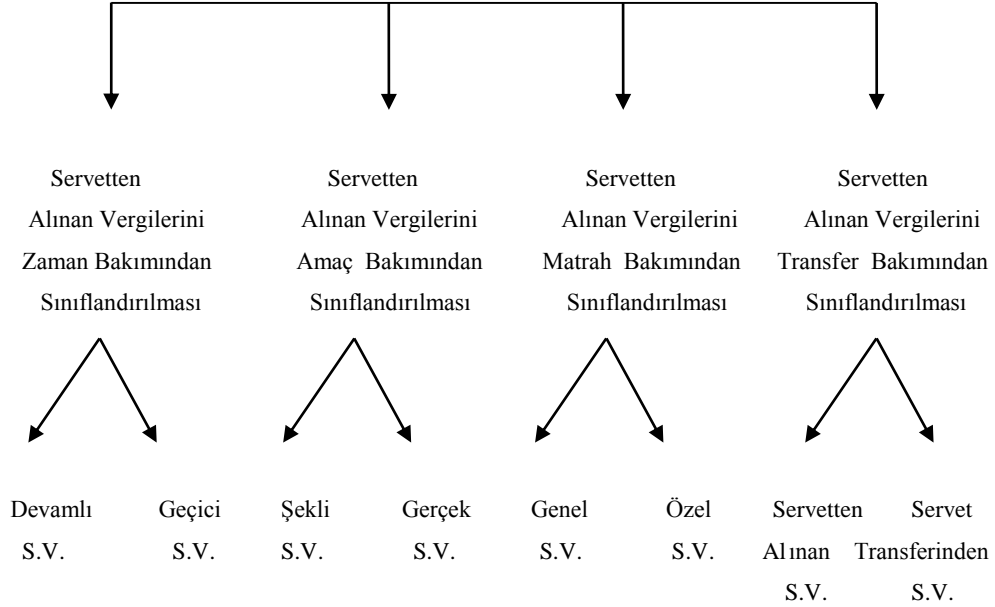
⁶² Erginay, s.93.

⁶³ Şafak, s.8.

⁶⁴ Erginay, s.93.

Servetin bir kısmını hedef alan ve yüksek oranlı olan vergilere gerçek servet vergileri denilmektedir. Örnek olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde uygulanan Genel Servet Vergisi'ni (General Property Tax) verebiliriz⁶⁵.

Şekil 1: Servet Vergilerinin Sınıflandırılması



Kaynakça: Kamil Mutluer ve diğerleri, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, s.318.

Servet Vergilerinin Matrah Bakımından Sınıflandırılması: Servet vergileri, servet kavramını oluşturan bütün varlıklardan alınabileceği gibi, sadece belirli bir takım varlıklardan da alınabilir⁶⁶. Bu durumda servet vergilerinin matrah bakımından sınıflandırılması iki şekilde olmaktadır. Bunlar, genel ve özel servet vergileridir.

Genel servet vergilerinin konusu, gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları servetin tümü; matrahı ise bahsi geçen servetlerin gerçek ve safi tutarıdır⁶⁷. Esas itibarıyla mükelleflerin sahip oldukları tüm menkul ve gayrimenkul değerleri vergi konusu içine alan subjektif karakterli bir vergidir. Bazı ülkelerde menkul değerlerin vergilemenin zor oluşundan yada stopaj usulüyle vergilendirilmeleri nedeniyle tekrar vergi almanın çifte vergilendirmeye sebebiyet verişinden dolayı, verginin konusuna

⁶⁵ Şafak, s.9.

⁶⁶ Turhan, s.200.

⁶⁷ Turhan, s.201.

sadece gayrimenkul değerleri dahil etmişlerdir⁶⁸. Genel servet vergileri, Almanya, ABD ve İsveç gibi ülkelerde uygulanmaktadır. Örnek olarak Veraset ve İntikal Vergisi'ni verebiliriz⁶⁹.

Özel servet vergileri, belirli servet unsurlarından alınan ve süreklilik arz eden vergilerdir⁷⁰. Ülkemizde uygulanmakta olan Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni örnek olarak verebiliriz.

Servet Vergilerinin Transfer Bakımından Sınıflandırılması: Transfer bakımından sınıflandırma da ikiye ayrılmaktadır. Birincisi durağan servet vergileri veya servetten alınan vergiler, diğeri servet transferinden alınan vergilerdir.

Servetten alınan vergilerde ölçü servete sahip olmaktır. Serveti oluşturan herhangi bir malın mülkiyette bulunması nedeniyle alınan vergilere servetten alınan vergiler, malların başkalarına devredilmesi nedeniyle alınan vergilere servet transferinden alınan vergiler denmektedir⁷¹. Servetten alınan vergilere, Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi'ni, servet transferinden alınan vergilere de, Veraset ve İntikal Vergisi'ni örnek olarak verebiliriz.

1.4.2.2. Servet Vergilerinin Çeşitleri

Servet vergilerinin çeşitleri için belirlemiş olduğumuz başlıklar; emlak vergisi motorlu taşıtlar vergisi ile veraset ve intikal vergisidir.

Bunlar, servet vergilerinin sınıflandırılması başlığı altında incelediğimiz modellerin tamamında yer alan, bu modellerde örnek olarak verilen ve bir çok ülkede uygulama alanı bulan vergilerdir.

⁶⁸ Mutluer, ve diğerleri, s.318.

⁶⁹ Engin Öner, Kamu Maliyesi, http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/3059/dosyalar/3059_28102014182759_54304.pdf, (20.10.2014), s.32.

⁷⁰ Erdal Tırpan, **Adil Bir Gelir Dağılımında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001, s.52.

⁷¹ Şafak, s.8-9.

1.4.2.2.1. Emlak Vergisi

Emlak vergisi: gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir. Servet vergileri yapısı itibariyle genellikle subjektif nitelikte vergilerden meydana gelmektedir. Ancak Emlak vergisi hemen hemen her ülkede gelir vergisinin yanı sıra uygulanan objektif nitelikte bir vergidir. Bu özelliğinden dolayı tam olarak servet vergileri içinde yer alıp almadığı tartışma konusudur⁷². Ancak servet vergisi gelirlerinin önemli bir kısmı emlak vergisi gelirlerinden oluşmaktadır⁷³.

Emlak vergisi genellikle belediyelerce toplanan özel bir vergidir. Bina, arsa ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılır. Bina, arsa ve arazi vergileri aynı kanun altında uygulandığı gibi ayrı kanunlar ile de uygulandığına rastlamak mümkündür.

1.4.2.2.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi, servet vergileri içinde emlak vergisi ile veraset ve intikal vergisine nazaran oldukça yeni bir vergidir. Motorlu taşıtların, Sanayi İnkılabı'ndan sonra günlük hayatta kullanılmaya başlaması ve çağımızda ülkelerin sosyal ve ekonomik yaşamlarında oldukça büyük yere sahip olmaları⁷⁴, motorlu taşıtların vergilendirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Motorlu taşıtlar: Karada, havada insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlardır. Motorlu taşıtlar vergisinin konusu, herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin servetinde yer alan, kanunda gösterilen şekilde ve malikleri adına trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan, binek minibüs, kaptıkaçtı, v.b. taşıtlarla, uçak, helikopter ve motorlu deniz taşıtlarıdır.

Motorlu taşıtlar vergisi, mülkiyete bağlı olarak alınan devamlı, olağan ve servetin matrah bakımından sınıflandırılmasının çeşidi olan özel servet vergilerinin bir alt kategorisini oluşturur⁷⁵. Emlak vergisinden farklı olarak, menkul mallar arasında

⁷² Turhan, ss.192, 206.

⁷³ Canatay Hacıköylü, **Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 2009, s.9.

⁷⁴ Mutluer ve diğerleri, s.323.

⁷⁵ Özhan Uluatam ve Yaşar Mathibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s.373.

bulunan motorlu taşıtlardan bunların mülkiyeti nedeniyle alınmaktadır⁷⁶. Yine başka bir özellik olarak motorlu taşıtlar vergisi, matrah bakımından spesifik vergilerden olup vergi, taşıtların türlerine, ağırlıklarına ve yaşlarına göre alınır.

Türkiye’de motorlu taşıtlar, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na tabidir. Verginin konusu, 1. madde de; “Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler” olarak belirtilir. MTV, yıllık olarak tarh edilip, tarh ve tahakkuk işlemi taşıtın kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından gerçekleştirilir. Bu vergi her yıl iki eşit taksit halinde ödenmektedir⁷⁷.

1.4.2.2.3. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisi, milattan önce 7. yüzyıla, Mısır’a kadar uzandığı, bununla birlikte, Mısırlıların uyguladığı, oldukça karışık ve gelişmiş bir sistem olduğu belirtilmektedir⁷⁸. 16. yüzyıla gelindiğinde, Roma İmparatorluğu’nun, “vicesima hereditatum” adıyla, daha basitleştirilmiş bir veraset ve intikal vergisi uyguladığı görülmektedir⁷⁹. Söz edilen zamanlarda vergi günümüzdeki anlamıyla tam olarak örtüşmemektedir. Kişinin ölümü halinde, servet unsurlarının mirasçılara geçmesi esnasında alınan bir harç görünümünde olan, veraset ve intikal vergisi, hükümdarın, söz konusu intikale izni karşılığı sayılmaktadır. Zaman içinde vergi, miras işlemlerinin devlet tarafından yapılması sebebiyle verilen hizmetin bir karşılığı olarak görülmüştür⁸⁰.

Veraset ve intikal isminden de anlaşıldığı gibi ayrı ayrı vergiyi doğuran olayların vuku bulmasına bağlı olan iki farklı verginin adıdır. Veraset, ölen kişinin malvarlığının mirasçılara geçmesidir⁸¹. Veraset vergisi ise bu geçen malvarlığının

⁷⁶ Erginay, s.95.

⁷⁷ Şafak, s.12.

⁷⁸ Stephen Potter and others, "European Perspectives On A New Fiscal Framework For Transport", <http://www.psi.org.uk/ehb/docs/fiscal-potter2.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.10.2014).

⁷⁹ William Gale and others, "Rethinking The Estate And Gift Tax: Overview", <http://www.bus.umich.edu/OTPR/WP2001-5paper.pdf>, s. 11, (Erişim Tarihi: 06.10.2014).

⁸⁰ Mehmet Maç ve Tarık Jamali, "Veraset, Hibe ve Ölüm", <http://www.bdodenet.com.tr/veraset.asp>, (Erişim Tarihi: 22.10.2014), s.2.

⁸¹ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

mirasçılara düşen kısmından ya da tamamından alınan bir vergidir. İntikal ise geçiş, aktarım demektir. İntikal vergisi de aynen veraset vergisine bağlı vergilendirilir ölüm intikalleri gibi yaşam boyu intikallerine uygulanır⁸².

Veraset ve intikal vergileri, esas olarak karşılıksız (ıvazsız, bedelsiz) şekilde elde edilen servet unsurlarını vergilendirmektedir. Bir kişi veraset yolu ile bir kısım servet unsurlarına sahip olursa veraset vergisi, bağış veya diğer bazı yollarla servet unsurlarına sahip olursa intikal vergisi ödeyecektir⁸³.

Veraset vergisi tereke vergisi ve miras payları vergisi olarak iki şekilde uygulanabilmektedir. Birincisinde mirasın bıraktığı servetin bütünü, mirasçılarının payları dikkate alınmaksızın vergilenmekte, ikincisinde ise vergi terekenin bütününden değil miras paylarından alınmaktadır⁸⁴. Bunlardan kurumsal olarak terekenin ya da miras paylarının vergilendirilmesi usulü içerisinde gerçekleştirildiği gibi, bunların karma uygulamasına da verilebilmektedir⁸⁵.

İntikal vergisi, var olan kişilerin her türlü karşılıksız (ıvazsız) servet transferlerinin verginin konusu dışında kalmasını engellemek amacıyla getirilen servet vergisi türüdür⁸⁶. Bu vergi, gerçek veya tüzel kişiler arasındaki her türlü karşılıksız transferleri vergilendirmektedir. Bu şekilde veraset vergisinin boşluklarından faydalanılarak vergi kaçırılmasını önlenerek, veraset yolu dışında gerçekleşen her türlü karşılıksız transferler vergilendirilmiş olacaktır⁸⁷.

Türkiye de, 08.06.1959 tarihli 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uygulanmaktadır. Günümüze değin değişiklikler yapılarak, belirli muafiyet ve istisnalarla güncelleştirilmektedir.

⁸² Çelik, s.101.

⁸³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım, İstanbul, 1998, s. 309.

⁸⁴ Uluatam, s.365.

⁸⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.371.

⁸⁶ B. Naci Muter ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2006, s.254.

⁸⁷ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1990, s.6.

1.5. EMLAK KAVRAMI, TANIMI, EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE EMLAK VERGİSİNDE ÜLKE UYGULAMALARI

Bu başlık altında emlakın, kavramsal açıklaması ve bu açıklamalar doğrultusunda tanımı yapılacak, emlak vergisinin tarihi gelişimi ve tanımı yapılarak ülke uygulamalarına yer verilecektir.

1.5.1.Emlak Kavramı ve Tanımı

Emlak, ev, arsa, bahçe vb. taşınamayan mal ve mülklerin ortak adıdır⁸⁸, Taşınmazlar, gayrimenkul ya da hepsinin ortak adı olan emlak, halk dilinde mülkün çoğulu olarak bina, arsa ve arazi niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan serveti (malvarlığı) ifade etmek için kullanılır.

Emlakı oluşturan bina arsa ve araziye ayrı ayrı tanımlarsak;

Bina, barınmak veya başka amaçlarla kullanılmak için yapılmış her türlü ev barınak vb. yapıya verilen addır. Bünyesine giren madde ve malzemenin içeriğinin taş, demir, tahta, kerpiç ve benzeri malzemeden oluşması önem arz etmemektedir⁸⁹.

Arsa, üzerine yapı inşa edilmek için ayrılmış yerin adıdır⁹⁰. Arazi ise, toprak ya da yer parçası olarak ifade etmek mümkündür. Ancak konumuz itibariyle arazi ekilip biçilmeye müsait olan veya parsellenip arsa mahiyeti verilebilen, mülkiyete konu toprak parçasıdır.

1.5.2. Emlak Vergisinin Tarihi Gelişimi ve Tanımı

Emlak vergisi tarihi gelişimi itibariyle oldukça eski bir vergi olup M.Ö. 2000’li yıllara kadar uzanmaktadır. İlk emlak vergisi, günümüzde ki arazi vergisine benzer uygulamasına Çin’de rastlanmaktadır⁹¹. İnsanlar göçebe hayattan yerleşik düzene geçtiklerinde başlıca işleri çiftçilik, en büyük gelir kaynakları da toprak olduğundan o dönemde en önemli vergi de arazi vergisi olmuştur⁹²

⁸⁸Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

⁸⁹ Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu <http://www.tdk.gov.tr> (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

⁹⁰ Arsa ve Arazi, <http://www.nedirmedemek.com>, (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

⁹¹ Turhan, s.191.

⁹²Hacıköylü, s. 8.

Önceleri önemli vergi geliri getirisi olan emlak vergisi, zamanla bu özelliğini kaybetmiş ve vergi gelirleri içerisindeki payı azalmıştır. Özellikle Sanayi İnkılabı'ndan sonra vergi gelirleri içinde önemli payı gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin oluşturması, tüm ülkeleri etkileyen I. ve II. Dünya Savaşları, takibinde yaşanan ekonomik buhranların tetiklediği servetin azalması, bu durumun sebepleri arasında sayılabilir.

Emlak vergisinin haklılığını savunan teorik görüşler söz konusudur. Ancak bu görüşler zamanla farklılık gösterebilmektedir.

Emlak vergisinin haklılığını savunan görüşleri geçmişten günümüze incelediğimizde üç şekilde karşımıza çıkmaktadır⁹³.

Bunlar;

1. Ödeme gücü teorisi görüşü
2. Fayda teorisi görüşü
3. Gelir sağlama ve alışılmış bir vergi olması görüşüdür.

Emlak vergilerinin haklılığının nedeni, ödeme gücü teorisi üzerine ya da fayda teorisi görüşüne dayandırılmaktadır. 19. yy'ın başlarına kadar taşınmaz servet sahibi olmak vergi ödeme gücünün bir belirtisi sayılmış ve bu varlıkların vergilendirilmesi iktidar prensibine dayandırılarak savunulmuştur. Ancak 19. yy'ın ortalarından itibaren finans piyasalarının hızla gelişmesi, bina ve arazinin diğer servet unsurları yanında nispi önemlerini kaybetmeleri, sağlanan gelir ile taşınmaz servetin tutarı arasında yakın bir ilişkinin bulunmaması⁹⁴ ve gelirin vergi ödeme gücünü yansıtan daha iyi bir ölçü olduğunun kabul edilmesi gibi nedenlerle emlak vergisinin iktidar prensibine dayandırılarak savunulması yerini fayda prensibine bırakmıştır⁹⁵.

Günümüzde emlak vergisinin esas varlık nedenini, gelir sağlama ve alışılmış bir vergi olma esasına dayandırmak daha doğru olacaktır. Buna neden olarak bina ve arazi günümüzde ödeme gücünü temsil eden bir değer olmaktan çıkmış, faydalanma ilkesi de güncelliğini kaybetmiştir⁹⁶.

⁹³Kamil Mutluer, "Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:44, 1996, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1837&arananKey=EMLAK%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20C3%9CZER%C4%B0NE%20D%C3%9C%C5%9E%C3%9CNCELER>, (Erişim Tarihi: 10.11.2014), (MKL), ss.10, 13.

⁹⁴ Hacıköylü, ss.10-11

⁹⁵ Selahattin Tuncer, **Emlak Vergisi**, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1971, s.3.

⁹⁶ Mutluer ve diğerleri, s.321.

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisi olup, hemen hemen her ülkede gelir vergisinin yanı sıra uygulanan ve objektif niteliğe sahip bir vergidir⁹⁷. Emlak vergisi uygulamada, arazi ve binaların kira veya servet değerlerini dikkate alır. Böylelikle vergi mükelleflerinin kişisel durumlarını dikkate almadan doğrudan doğruya emlakla bağlı olarak objektif vergi olma ilkesini yerine getirir.

Günümüzde emlakın vergilendirilmesine yönelik uygulamalar ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bu değişiklik matrah bakımından servet vergisi sınıflandırmasında değindiğimiz genel ve özel servet vergileri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Ülke uygulamalarında, genel servet vergilerinde olduğu gibi emlakın vergilendirilmesi, servetin bir unsuru sayılıp tüm servet içinde değerlendirilerek yapılmakta ya da özel servet vergilerinde olduğu gibi emlak vergisi adı altında bina ve arazi vergileri olarak gerçekleştirilmektedir. Emlak vergisinin konusunu oluşturan unsurlar, bazı ülkelerde sadece arazi, bazılarında sadece bina, ama genelinde hem arazi hem de binadır⁹⁸. ABD ve İsveç gibi ülkeler emlakı, servetin bir unsuru olarak genel servet vergisi içinde vergilendirmektedir.

Türkiye'de emlak vergisi özel servet vergisi statüsünde yer almakta, emlak vergisi uygulaması 29.07.1970 tarihli 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na dayanmaktadır.

1.5.3. Emlak Vergisinin Ülke Uygulamaları

Bu başlık altında Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Almanya ve Fransa'da uygulanmakta olan emlak vergisine değineceğiz.

1.5.3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Emlak Vergisi Uygulaması

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), elli eyalet ile bir federal bölgeden oluşan Federal Anayasal Cumhuriyettir⁹⁹.

⁹⁷ Turhan, s.191.

⁹⁸ Hacıköylü, s.16.

⁹⁹ Amerika Birleşik Devletleri, http://tr.wikipedia.org/wiki/Amerika_Birle%C5%9Fik_Devletleri, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Eyaletlerin anayasaları yerel yönetimin yapılmasını öngörür. Eyaletler kendi içinde "county" ve "municipality" adı verilen yerel yönetimlerden meydana gelmektedir.

Countyler¹⁰⁰, eyalet hükümetinin altındaki temel yönetim birimidir. Countyler bir eyaletin içinde yüzölçümü 100 kilometrekare ile 200.000 kilometrekare arasında değişen temel yerleşim bölgesini meydana getirebilmektedir. Eyaletlerin kendi sınırları içerisindeki en büyük mahalli idare birimi olan countyler, seçilmiş bir meclisi bulunan, coğrafi bir bölge içerisinde faaliyet yürüten önemli bir mahalli idare birimi olup bazı hizmetlerin yürütülmesinde eyalet adına etkin rol oynarlar¹⁰¹. Genellikle bir yargı mercii olarak bağlı bulunduğu eyaletin ceza kanununu uygulayan countyler, eyaletlerin vergileri ile mahalli vergileri tahsil etmek şeklindeki bazı görevleri vardır¹⁰².

Türkçe'ye belediye olarak çevrilen municipality, bazı eyaletlerde town, brought ve village gibi isimler de almaktadır¹⁰³. Municipalityler şehir, kasaba veya köylerde bulunan bir yönetim birimi olup, bir county içinde veya countyden bağımsız yer alabilirler. Kendi yönetim birimleri ve vergi idareleri vardır. Nüfusu 100'den az olan küçük kasabalardan, birkaç county'nin oluşturduğu eyaletlere kadar çeşitli büyüklüklerdeki yerleşim bölgelerinde yer almaktadırlar¹⁰⁴. Municipalitylerin hak ve yetkileri ise, vergilendirme, borçlanma, sağlık, güvenlik, belirli kamu kuruluşlarını işletme ve kanunları cebri olarak uygulama yetkisi şeklinde sıralanabilir¹⁰⁵.

ABD de servet vergileri emlak vergisi ve menkul servet vergisi olmak üzere iki çeşit olup yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynağıdır¹⁰⁶. ABD'de eyaletlerin büyük kısmı mahalli yönetimlere bölgelerinde bulunan gayrimenkullerden vergi alma

¹⁰⁰ ABD genelinde County olarak adlandırılan yerel yönetimle, ABD'nin Louisiana eyaletinde "Parish", Alaska'da ise "Borough" olarak adlandırılır.

¹⁰¹ ABD'de Yerel Yönetimlerin Yapısı, http://www.usembankara.org.tr/About_America_Government/local.htm, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

¹⁰² Ufuk Ayhan, "Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 70, 2008, s.107.

¹⁰³ Tureng İngilizce - Türkçe Sözlük, <http://tureng.com/> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

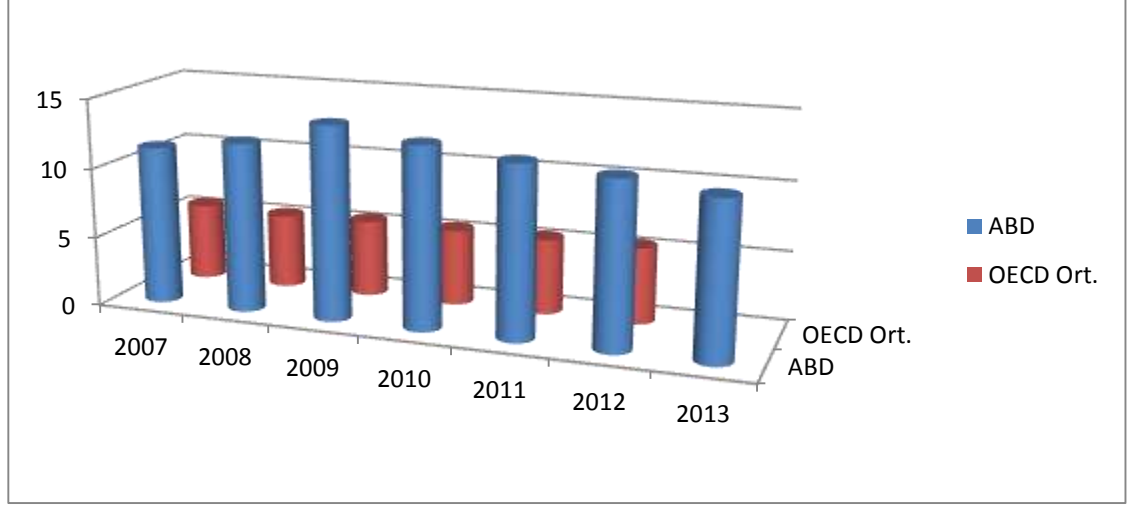
¹⁰⁴ ABD'de Yerel Yönetimlerin Yapısı, http://www.usembankara.org.tr/About_America_Government/local.htm, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

¹⁰⁵ Halil Nadaroğlu, **Mahalli İdareler Teorisi Ekonomisi Uygulaması**, Beta Yayınları, İstanbul 1998, s.127.

¹⁰⁶ İ. Cemil Demir, "ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Haziran 2008, Cilt: X, Sayı:1, s.284.

imkanı tanımıştır¹⁰⁷. Yerel yönetimlerin vergi gelirlerinin ortalama %80'i emlak vergisi gelirlerinden oluşmaktadır¹⁰⁸.

Tablo 1: ABD'de Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, (Erişim Tarihi: 18.01.2015).

Servet vergileri, ABD'de vergi gelirlerinin ortalama % 11'ini oluşturmakta ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development:OECD) ortalamasının üzerinde yer almaktadır¹⁰⁹. Servet vergilerinin bir unsuru olarak emlak vergisi de OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

ABD'de Emlak vergileri bina ve arazilerden alınmaktadır. Emlak vergisine konu gayrimenkulün ticari amaçla kullanılıp kullanılmaması önem arz etmektedir¹¹⁰. Genellikle zirai araziler, devlete, eğitim ve kütüphane için kullanılan, halk sağlığı ile ilgili olan ve ibadethane olarak kullanılan gayrimenkuller pek çok eyalette emlak vergisinden müstesna tutulmuştur¹¹¹.

¹⁰⁷ Claudio Riedi, **International Real Estate Handbook**, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, s.690.

¹⁰⁸ Demir, s.284.

¹⁰⁹ Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>, (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

¹¹⁰ Benjamin Harris and B. David Moore, "Residential Property Taxes In The United States", **Urban-Brookings Tax Policy Center**, November 18, 2013, <http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2013/11/18-residential-property-taxes/18-residential-property-taxes-harris.pdf> (Erişim Tarihi: 10.11.2014), s.1.

¹¹¹ ABD'de Yerel Yönetimlerin Yapısı, http://www.usemb-ankara.org.tr/About_America_Government/local.htm, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Gayrimenkulün kapsamına arazi ile ona devamlı olarak bağı olan bina ve tesisat girmektedir¹¹².

Emlak vergisi matrahı ilgili mahalli yönetimce takdir yoluyla tespit edilmektedir. Takdir yapılırken, genellikle çevredeki gayrimenkullerin alım satım fiyatları ile değeri etkileyen diğer değışiklikler dikkate alınmaktadır¹¹³. Emsal piyasa değerinin yanı sıra emlak vergisi beyan değeri, bazı eyaletlerde, malın değerleme tarihinden önceki 12 aylık değerinin ortalaması iken, bazılarında ise değerleme tarihindeki değeridir. Özetle emlakın emsal piyasa değeri üzerinden alınmaktadır¹¹⁴.

ABD’de emlak vergisine konu gayrimenkulün değerlemesi ve idaresine yönelik olarak son 15 yıl içerisinde önemli gelişmeler yaşanmıştır. Gayrimenkul değerinin doğru bir şekilde belirlenmesi ve verginin idaresine ilişkin olarak personele eğitim ve sertifika programları düzenlenmiş, değermeye ilişkin bilgisayar kullanımının da geliştirilmesiyle birlikte yapılan değermelerin doğruluğu artmış ve personelin hızlı ve verimli bir şekilde çalışması sağlanmıştır¹¹⁵.

ABD genelinde eyaletten eyalete değışmekle birlikte, ortalama emlak vergisi oranı en düşük ve en yüksek şekilde ifade edeceğiz. Ortalama vermemizdeki sebep ise yukarıda bahsettiğimiz gibi eyaletlerin birden fazla county ve municipality'den oluşması ve bu yerel yönetimlerin kendilerine has oranlara sahip olmasıdır. ABD'de en yüksek ortalama emlak vergisi oranları tablo 2’de, en düşük ortalama emlak vergisi oranı tablo 3’de belirtilmiştir.

¹¹² Harris and Moore, s.1.

¹¹³ Carl Davis and others, "Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States", **Institute on Taxation & Economic Policy**, Washington 2009, s.9.

¹¹⁴ Hacıköylü, s.50.

¹¹⁵ Josh Miller, "Real Estate Taxes by State 2012", **National Association of Home Builders Discusses Economics and Housing Policy**, <http://eyeonhousing.org/2013/10/real-estate-taxes-by-state-2012/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Tablo 2: ABD'de En Yüksek Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler

Eyalet	Ortalama Emlak Vergisi Oranı %
New York	3.01
Texas	2.18
Illinois	2.15
Connecticut	2.11
New Jersey	2.01

Kaynak: J. Von Pholmann, "Property Tax Rates Highest for Homeowners Who Have Owned Between Five and 15 Years, Own High-End or Low-End Homes", <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

ABD'de emlak vergisinde ortalama en yüksek orana sahip olan eyaletlerde bir eve sahip ailelerin, ortalama ödedikleri emlak vergisi New York'ta 15.625 USA Doları, New Jersey'de 8.108 USA Doları ve Connecticut'te 5.646 USA Doları şeklindedir¹¹⁶.

En yüksek emlak vergisi oranı uygulayan belediyeler 2014 yılı için New York eyaletine bağlı Westchester Countyde¹¹⁷ %7.53, Texas eyaletine bağlı Bexar Countyde¹¹⁸ %3.32, Chicago eyaletine bağlı De Kalb Countyde¹¹⁹ %3.27 ve New Jersey eyaletine bağlı Passaic Countyde¹²⁰ % 2.98'dir.

¹¹⁶ J. Von Pholmann, "Property Tax Rates Highest for Homeowners Who Have Owned Between Five and 15 Years, Own High-End or Low-End Homes", <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

¹¹⁷ Westchester County Property Tax Rate, <http://www.propertyshark.com/mason/> (Erişim Tarihi: 01.04.2015).

¹¹⁸ Bexar County Property Tax Rate, <http://home.bexar.org/tax/PropertyTaxRates2014.html> (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

¹¹⁹ De Kalb County Property Tax Rate, http://dekalbcounty.org/Financial/proptaxL_Rates.html (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

¹²⁰ Passaic County Property Tax Rate, <http://www.passaiccountynj.org/index.aspx?NID=202>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015)

Tablo 3: ABD'de En Düşük Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler

Eyalet	Ortalama Emlak Vergisi Oranı %
Alabama	0.40
Wyoming	0.55
Colorado	0.55
West Virginia	0.60
Tennessee	0.64

Kaynak: . Von Pholmann, "Property Tax Rates Highest for Homeowners Who Have Owned Between Five and 15 Years, Own High-End or Low-End Homes", <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

ABD'de emlak vergisinde ortalama en düşük orana sahip olan eyaletlerde bir eve sahip ailelerin, ortalama ödedikleri emlak Alabama 618 USA Dolar, West Virginia 931USA Dolar, New Mexico 1.096 USA Dolar, Tennessee 1.116 USA Dolar ve Indiana 1.418 USA Doları şeklindedir¹²¹.

1.5.3.2. Kanada'da Emlak Vergisi

Kanada, Kuzey Amerika Kıtası'nın yer alan gelişmiş devletler statüsünde, toplam on eyalet ve üç bölgeden oluşan federal bir yapıda olup, eyaletlerin, bölgelere göre daha geniş bir özerkliğe sahip olduğu önemli bir devlettir¹²².

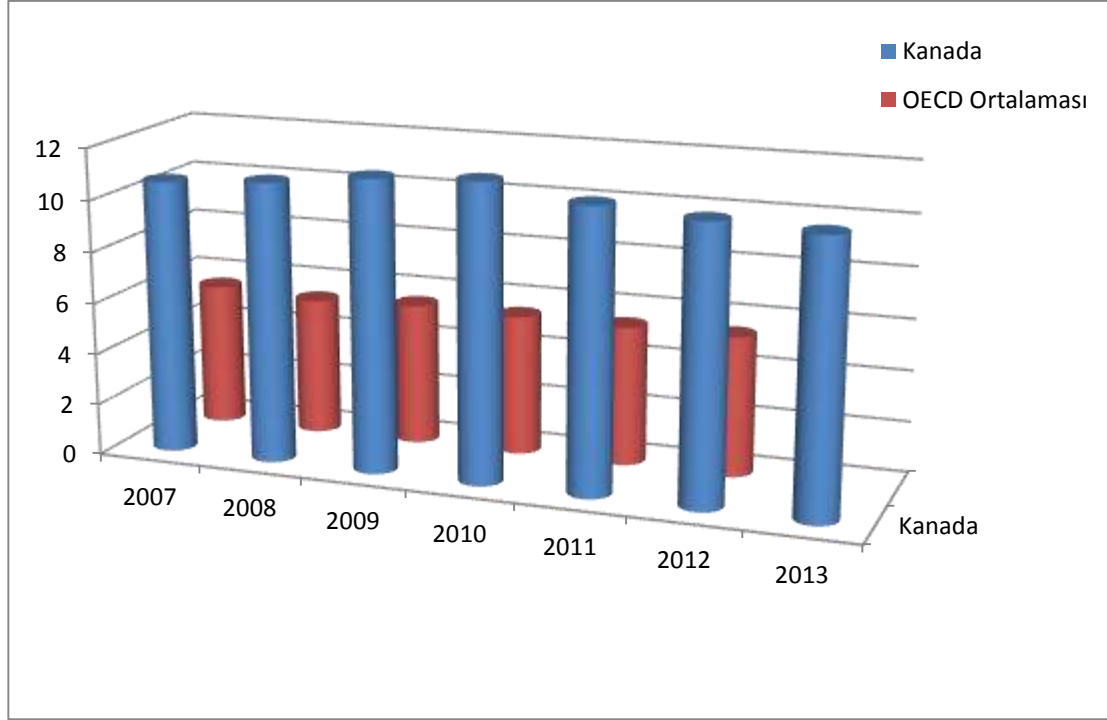
Kanada da emlak vergisi, servet vergileri içinde yer almaktadır. Yine diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi objektif karakterli bir vergidir.

¹²¹ Pholmann, <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

¹²² Alexander Sennecke, **İnternational Real Estate Handbook**, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, s.161.

Servet vergileri, Kanada vergi gelirlerinin ortalama % 9'unu oluşturmakta ve OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır¹²³. Servet vergilerinin bir unsuru olarak emlak vergisi de OECD ortalamasının üzerinde yer almaktadır.

Tablo 4: Kanada'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

Kanada da emlak vergisi “property tax” adı altında toplanmaktadır. Bu vergi, Eyaletlerin bünyesinde yer alan belediyelerce uygulanmaktadır

Emlak vergisi içinde yer alan oranları belirleme yetkisi şehir meclislerine bırakılmıştır. Bu durum vergi oranlarının farklılık göstermesine sebep olmaktadır¹²⁴. Ancak bu oranları belirlerken “Kanada Kanunları”na aykırı olmayacak şekilde hareket etmek zorunludur¹²⁵.

¹²³ Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart>, (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

¹²⁴ Real Property Tax, <http://www.globalpropertyguide.com/North-America/Canada/Taxes-and-Costs>, (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

¹²⁵ Canadian Real Estate Taxes, Canadian Property Taxes, **Property Tax International**, http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

Tablo 5: Kanada'da Belediyelerce Emlak İçin Uygulanan Oranlar (2014)

Belediyeler	Müstakil Daire	Standart Apartman Dairesi
Calgary	0.84	0.88
Edmonton	1.24	0.94
Halifax	1.18	1.18
Montreal	1.78	1.39
Ottawa	1.34	1.08
Regina	1.99	1.98
Saskatoon	1.57	1.83
St. Catherines	1.93	1.17
St. John	1.29	1.20
Toronto	0.5	1.6
Vancouver	0.72	0.57
Victoria	0.61	0.61
Winnipeg	1.96	2.56

Kaynak: Property Tax, <http://www.closingcosts.ca/buying/property-taxes-canada>(Erişim Tarihi: 15.10.2014).

Tabloda, müstakil daire ve standart apartman dairesinin şehirlere göre, yürürlükte olan oranları gösterilmektedir.

Emlak Vergisi, belirli vergileri içine almaktadır. Bunları eyaletlerin geneli itibariyle ikiye ayırabiliriz. Birincisi, bina ve arazilerin eklendiği emlak vergisi, ikincisi, bina ve arazi transfer vergisidir. Ancak bunlara ilave vergilerde emlak vergisi matrahına dahil edilebilmektedir. Bu durum eyaletlerin yetkisindedir. Örneğin, Ontario Eyaletinin başkenti Toronto'da emlak vergisi içinde, bina ve arazi transfer vergisi ile emlakın (bina, arazi, v.b.) değeri üzerinden, şehir vergisi, eğitim vergisi gibi ayrı ayrı oranlar uygulanmaktadır ¹²⁶.

¹²⁶Toronto Revenue Services, <http://www1.toronto.ca/wps/portal/contentonly> (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

Tablo 6: Toronto'da Uygulanan Oranlar (2014)

	Şehir Vergisi Oranı %	Eğitim Vergisi Oranı %	Transfer Vergisi Oranı %	Toplam Vergi Oranı %
Müstakil Daire	0.5	0.2	0.002	0.7
Standart Apartman Dairesi	1.6	0.2	0.002	0.7
Yeni Apartman Dairesi	0.5	0.2	0.002	1.8
Ticari Gayrimenkuller	1.6	1.3	0.002	2.9
Sanayi Gayrimenkuller	1.6	1.3	0.002	2.9
Tarım Arazileri	0.1	0.05	0.0006	0.2
İşletilen Orman Arazileri	0.1	0.05	0.0006	0.2

Kaynak: Toronto Property Tax, Toronto Portal, <http://www1.toronto.ca/wps/portal/contentonly?vnextoid=63b0ff0e43db1410VgnVCM10000071d60f89RCRD>(Erişim Tarihi: 24.11.2014).

Emlak Vergisi ve Transfer Vergisi oranlarını belirleme yetkisi İl Meclisi'ne ve Eğitim Vergisi oranını belirleme yetkisi Eyalet Parlamentosu'na aittir¹²⁷.

Kanada'da, emlak vergisi için matrah genellikle taşınmazın piyasa ya da kira değerinden oluşmakta ve takvim yıllı üzerinden her yıl düzenli olarak toplanmakta, yine takip eden yıl içinde her üç ayda bir (dört eşit taksitle) tahsil edilmektedir¹²⁸.

1.5.3.3. Almanya'da Emlak Vergisi

Almanya, toplamda on altı federal devletin bir araya gelerek oluşturduğu önemli bir Avrupa Kıtası devletidir. Alman Federal Yapı; Yeni Federal Devletler (Batı Almanya) ve Eski Federal Devletler (Doğu Almanya) şeklinde ayrılmaktadır.

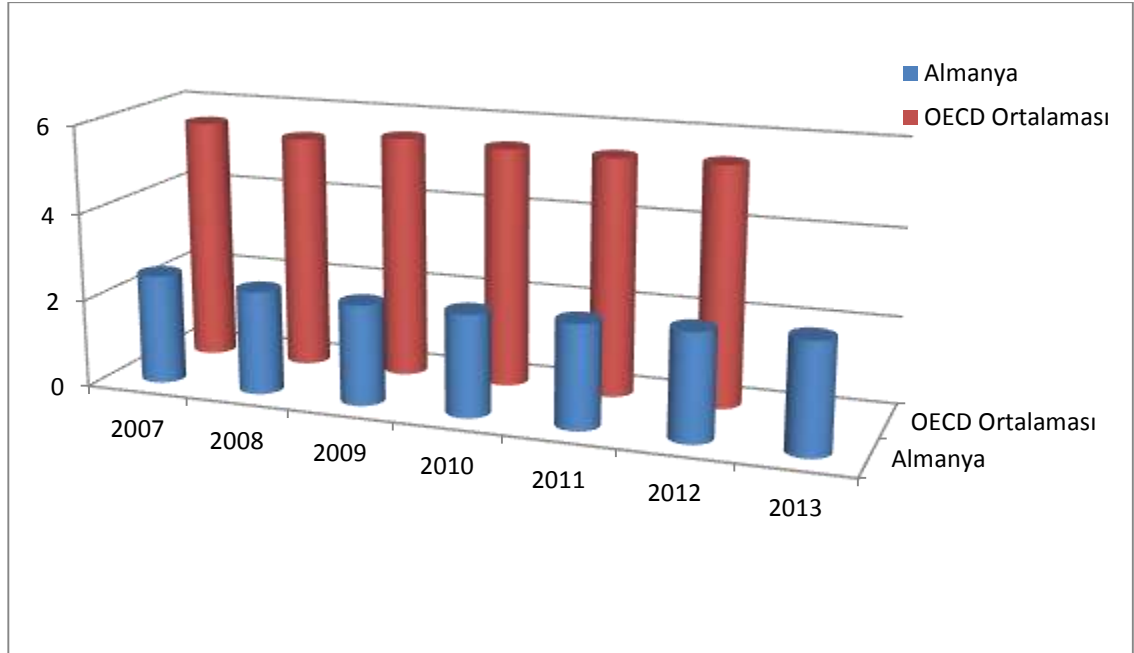
¹²⁷ Toronto Corporate Revenues: Property Tax, Municipal Land Transfer Tax, Personal Vehicle Tax, and Development Charges, www.hg.org/realest.html#, (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

¹²⁸ Toronto Property Tax, Toronto Portal, <http://www1.toronto.ca/wps/portal/contentonly?vnextoid=63b0ff0e43db1410Vgn>, (Erişim Tarihi: 24.11.2014).

Alman vergi sisteminde, prensip olarak mükelleflerden gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve belediyelerce toplanan ticaret vergisi, emlak vergisi ve emlak transfer vergisi gibi vergiler yer almaktadır.

OECD verilerinden hareketle Almanya’da servetin unsurları üzerinden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki getirisi OECD ortalamasından altında kalmaktadır. Bu durum ülkelerin genelinde olduğu gibi Almanya’da da servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olmadığına göstergesidir.

Tablo 7: Almanya’da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

Bu tablodan hareketle, servetin bir unsuru olan emlak için değerlendirme yaptığımızda; emlak vergisi diğer servet vergilerinde olduğu gibi alışla gelmiş bir vergi olup günümüzde ülkeler için önemli bir vergi kaynağı oluşturmamakta, Almanya için de getirisi düşük seviyelerde kalmaktadır.

Almanya da emlak vergisi, bina ve arazi üzerinden alınmakta olup, mükellefin bulunduğu belediyeler tarafından uygulanmakta, “Grundsteuern” olarak telaffuz edilmektedir¹²⁹.

Almanya da emlak vergisi objektif vergi olma özelliğini korumaktadır¹³⁰. Bu özelliğiyle mükellefi dikkate almadan, vergilendirmenin odağına verginin konusunu koymaktadır¹³¹.

Vergi oranı gayrimenkule göre değişmektedir. Bu durum farklı kategorilerde sıralanmıştır¹³².

- Emlak vergisi "A". Tarım ve orman işlerinde kullanılan gayrimenkuller,
- Emlak vergisi "B". Bina olarak kullanılan gayrimenkuller,

olarak sıralanmaktadır.

Almanya'da ödenecek emlak vergisine belirli hesaplanmalar sonucunda ulaşılmaktadır.

- Gayrimenkulün değeri,
- Emlak vergisi oranı (Bölgeye göre değişmektedir.),
- Belediye çarpanı.

Hesaplamanın formül şekli¹³³:

- *Gayrimenkulün Değeri (Assessed value) * Emlak Vergisi Oranı (Basic federal rate) = Matrah (base value)*
- *Matrah (base value) * Belediye çarpanı (municipal multipiler) = Emlak Vergisi (Property tax)*

¹²⁹ Europe Property Tax, http://en.wikipedia.org/wiki/Property_tax#Europe, (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

¹³⁰ Almanya'da Vergi Uygulamaları, <http://www.mkmusavirlik.com/pdf/26.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

¹³¹ Kpmg Germany Real Estate Tax Card 2011, **KPMG Bülten**, 01.02.2011, https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

¹³² Taxation of Property, **Nrwinvest Germany**, http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

¹³³ Kpmg Germany Real Estate Tax Card 2011, **KPMG Bülten**, 01.02.2011, https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 19.11.2014).

Gayrimenkulün değeri, Alman Değerleme Kanunu'na¹³⁴ (Bewertungsgesetz) göre vergi otoriteleri tarafından belirlenir. Gayrimenkul için yapılan değerlendirme genellikle piyasa değerinden oldukça düşük olmaktadır¹³⁵.

Emlak vergisi oranı bölgeler arasında değişiklik göstermektedir. Bu oran Federal Devletlerin Parlamentoları tarafından karara bağlanır ve yürürlüğe konur. Ayrıca emlak vergisi matrahı üzerinden belediyelerce uygulanan çarpanla ödenecek olan emlak vergisine ulaşılır.

Emlak vergisi, tarım arazisi ve orman işletmeleri için ayrı, eski federal devletlerin (Doğu Almanya) bünyesindeki belediyeler ile, yeni federal devletlerin (Batı Almanya) bünyesindeki belediyeler için ayrı ayrı oranlarda uygulanmaktadır.

Belediye çarpanı meskenlerde; % 500, % 360, v.b., tarım arazileri ve orman işletmelerinde % 165 v.b. oranlarda uygulanmaktadır¹³⁶.

Tablo 8: Almanya'da Emlak Vergisi Oranları

	Emlak Vergisi Oranı
	%
Tarım Arazisi ve Orman İşletmeleri	% 6
Eski Federal Devletlerde (Doğu Almanya)	% 2.5 - % 3.5
Yeni Federal Devletlerde (Batı Almanya)	% 5 - % 10

Kaynak: Kpmg Germany Real Estate Tax Card, https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

¹³⁴ İ. Hakan Furtun, "Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Yasal Değişiklikler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara, Cilt:58, Sayı:3, 2009, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1502/16573.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014), s. 590.

¹³⁵ Taxation and Investment in Germany 2013, **Deloitte Bülten**, 01.01.2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide2013.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014), s.21.

¹³⁶ Christian Hertel and Hartmut Wicke, "Real Property Law and Procedure in the European Union, National Report Germany", **European University Institute (EUI) Florence/European Private Law Forum in cooperation with Deutsches Notarinstitut (DNotI) Würzburg, 2004, Germany**,

Eski federal devletlerin (Doğu Almanya) herhangi bir belediyesinde, 60.000 EUR. veya üzerinde tam ya da yarı müstakil bir konutun emlak vergisi oranı % 2.5 , diğer konutlar için, ister ticari amaçla isterse mesken amacıyla kullanılsın, emlak vergisi oranı % 3.5'tur¹³⁷. Örneğin Almanya'nın eski federal devletlerinden herhangi birinin belediyesi sınırları içinde yer alan ticari amaçla kullanılan ve sınıflama olarak "B" kategorisinde yer alan binanın emlak vergisi değeri 1.000.000 EUR., belediye çarpanı ise % 350'dir. Buna göre binanın ödenecek emlak vergisi şu şekilde hesaplanır: (60.000 EUR. < 1.000.000 EUR.)

$$\begin{aligned} \text{Gayrimenkulün Değeri} * \text{Emlak vergisi oranı} &= \text{Matrah} \\ \text{Matrah} * \text{Belediye çarpanı} &= \text{Ödenecek emlak vergisi} \end{aligned}$$

Emlak vergisi değeri	1.000.000 EUR.
x Emlak vergisi oranı	x % 3.5
x Belediye Çarpanı	x % 350
= Ödenecek Emlak Vergisi	12.250 EUR.

Bahse konu belediye sınırı içinde ticari amaçla kullanılan binanın değeri 1.000.000 EUR. iken, işlem sonucu belediyeye ödenecek emlak vergisi, yıllık 12.250 EUR.'dur¹³⁸.

¹³⁷http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (Erişim Tarihi: 20.11.2014), ss.4-5.

¹³⁸ Determining the Real Property Tax Burden, **Nrwinvest**, http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Tablo 9: Almanya'da Belirli Vergilerin Oranları

Vergi	Vergi Oranı
Gelir Vergisi	En Üst Dilim % 45
Kurumlar Vergisi	% 15
Katma Değer Vergisi	% 19
Ticaret Vergisi	% 14 - % 17
Gayrimenkul Transfer Vergisi	% 3.5 - % 5
Veraset Vergisi	% 7 - % 50

Kaynak: Taxation and Investment in Germany 2013, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2013.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Almanya'da emlak vergisi için matrah genellikle taşınmazın piyasa ya da kira değerinden oluşmakta ve takvim yıllı üzerinden her yıl düzenli olarak toplanmakta, yine takip eden yıl içinde her üç ayda bir (dört eşit taksitle) tahsil edilmektedir¹³⁹.

1.5.3.4. Fransa'da Emlak Vergisi

Fransa da gayrimenkul iki farklı şekilde vergilendirilmektedir. Birincisi, "Taxe Foncière - Property Ownership Tax" adı altında toplanan mülkiyet ve arazi vergisi¹⁴⁰, ikincisi ise, "Taxe d'Habitation - Residence Tax" adı altında toplanan mülkiyet vergisidir¹⁴¹.

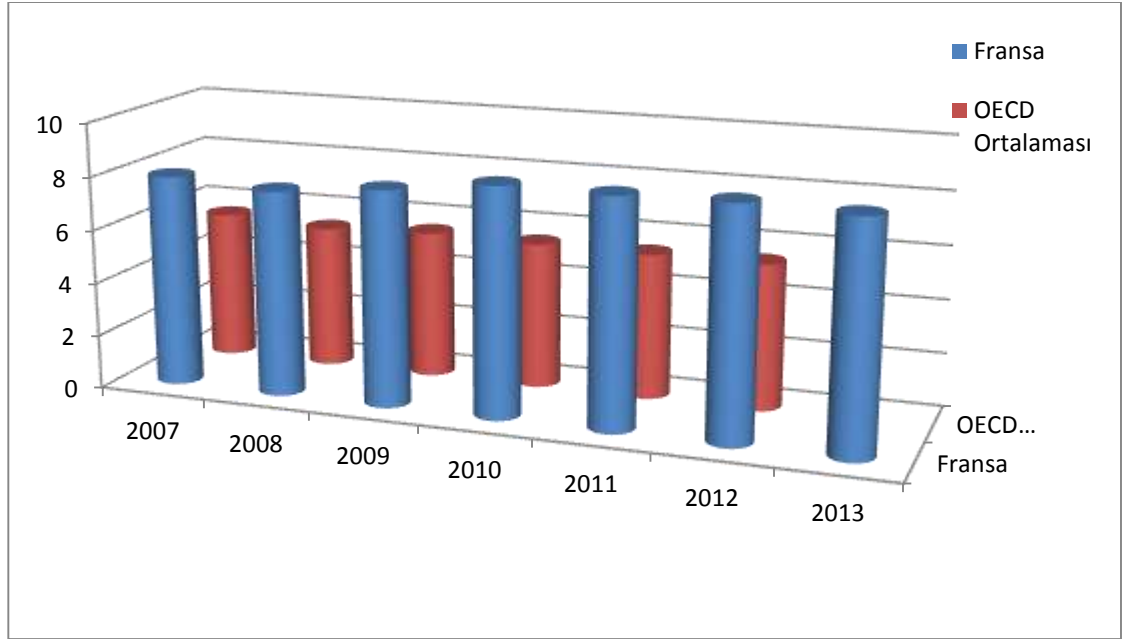
Fransa için servet vergileri geliri OECD ortalamasının üzerindedir. Bunda, servet vergilerinin bir unsuru olan emlak vergisinin ikili sistem şeklinde düzenlenmesinin etkisi yadsınmaz.

¹³⁹ Europe Property Tax, http://en.wikipedia.org/wiki/Property_tax#Europe, (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

¹⁴⁰ Hacıköylü, s.25.

¹⁴¹ Donald Manasse, **International Real Estate Handbook**, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005, s.252.

Tablo 10: Fransa'da Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 26.11.2014).

1.5.3.4.1. Mülkiyet ve Arazi Vergisi

Mülkiyet ve arazi vergisi, yıllık toplanan bir vergi olup kiracı yada oturanı değil doğrudan emlakın sahibini muhatap almaktadır¹⁴². Fransızca'da " Taxe Foncière " olarak, İngilizce'de ise, "Property Ownership Tax" şeklinde ifade edilmektedir.

Mülkiyet ve arazi vergisi, yerel yönetimler için finansman kaynağıdır. İl (Commune), İllerarası ve Bölge Meclisleri bu verginin uygulanmasında yer almakta olup, vergi gelirinden pay almaktadır¹⁴³. Bölge Meclisleri 2011 yılından sisteme dahil edilmiştir¹⁴⁴.

Mülkiyet ve arazi vergisi diğer emlak vergisi uygulamalarında olduğu gibi objektif nitelikte bir vergidir. Bu özelliğiyle mükellefi dikkate almadan, vergilendirmenin odağına direkt gayrimenkulü koyar.

¹⁴²Fransa Emlak Vergisi Rehberi, http://www.verginet.net/dtt/1/Fransaemlakvergisirehberi_6845.aspx (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

¹⁴³Local Property Taxes in France, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/fonciere/> (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

¹⁴⁴ Donald Manasse, s.252.

Gayrimenkulün değerlemesi emsal kira bedeli yada satış değeri üzerinden yapılır. Ancak uygulamada rastlanan sorun, emsal kira bedelinin örneğin, 1970 yapımı bir gayrimenkule gerçekte ödenen kira değerini yansıtmayabileceğidir.

Mülkiyet ve arazi vergisi matrahından, emlak için yapılan onarım, sigorta vb. maliyetlerin % 50'si indirilebilir¹⁴⁵.

Bu verginin önemli bir özelliği de mükellefin oturduğu emlakı yada diğer ikinci bir emlakı olmasına göre değişmesidir. İkinci bir emlakı olanın matrahına uygulanan vergi oranı yüksek (% 1 - % 3 aralığında) 'dir.

Mülk ve arazinin matrah değerinin artmasına göre vergi oranları artan yönde değişmektedir. İkinci bir gayrimenkul için 4573 € ve 7622 € arasında bir matrah değere sahipse % 1.2 oranı, şayet 7622 € aşılırsa % 1.7 oranı uygulanmaktadır. Mülkiyetinde bir gayrimenkul bulunan için, matrah değeri 4573 € aşılırsa oranı% 0.2'dir.

Mülkiyet ve arazi vergisinin muafiyet:

Araziler, diğerler gayrimenkullere nazaran daha az ölçüde de olsa verginin konusuna girmektedir. tarımsal amaçlı kullanılan arazi ve buna bağlı binalar vergiden muaf tutulmuşlardır.

Yeni binalar iki yıl süreyle tam muafıtır.

Enerji verimliliği standartlarında inşa edilmiş yeni evler beş yıla kadar, kısmi (%50) yada tam muafiyet tanınmıştır. Bu muafiyet yerel makamların takdirine bağlıdır.

Ev sahipleri için evlerini kiraya vermekte zorlananlara bu kiralama dönemi içinde muafiyet tanınmıştır.

Mülkiyet ve arazi vergisinde istisna:

75 yaş ve üzeri ev sahipleri ile 65 yaş ve üzeri geliri sadece geçimine yetecek kadar olan ev sahipleri vergiden müstesnadır¹⁴⁶.

¹⁴⁵ Centre des Impôts Fonciers, **Service de Cadastre**, http://lannuaire.service-public.fr/navigation/isere_centre_impots_fonciers.html, (26.11.2014).

¹⁴⁶Property Tax, <http://www.service-public.fr/langue/english/> (26.11.2014).

1.5.3.4.2. Mülkiyet Vergisi

Bu vergi yıllık olarak mülkiyet üzerinden alınan bir vergidir. Mülkiyet ve Arazi Vergisi'nden farkı gayrimenkulün sahibinden değil, gayrimenkulü kullandıktan alınmasıdır. Fransızca'da "Taxe d'Habitation" olarak, İngilizce'de ise, "French Residence Tax" şeklinde ifade edilmektedir.

Mülkiyet Vergisi'de Mülkiyet ve Arazi Vergisi gibi yerel yönetimler tarafından uygulanmakta ve bu yönetimlere gelir kaynağı olmaktadır.

Gayrimenkulün kullanılması bir takvim yılı süreyle olmalı, bu süre 1 ocaktan başlayarak 31 aralık tarihine kadarki süreci kapsamalıdır. Kiracı bu verginin ödenmesinden sorumludur. Evin odaları ayrı ayrı kiraya verilse dahi mülkiyetin kullanılmasının tamamı üzerinden müteselsilen sorumluluk söz konusudur.

Konuk evleri kır evleri, kırsal alanlarda döşeli konaklama yerleri vergiden muaf edilmiştir. Ancak bunun uygulanması için Kırsal Bölgeleri Yeniden Canlandırma (AIR) (*Zones de Revitalisation Rurale*) kapsamındaki il genel meclislerine başvuruya muafiyetin talep edilmesi gerekmektedir.

Mülkiyet vergisinde muafiyet:

Gayrimenkulün kiralanmasının uzun sürmesi (bir takvim yılı) yada kiralanmaması durumunda¹⁴⁷;

- Gayrimenkulün emsal kira bedeli, değerinin % 25'ini aşması durumunda,
- Satışa çıkarılan boş gayrimenkulün satılması için gerekli özen gösterildiği halde vergilendirme sürecinde satılmaması durumunda,
- Boş gayrimenkulün için emsal kira bedelinin altında kiraya sunulduğu halde vergilendirme sürecinde kiralanmaması durumunda

gayrimenkul Mülkiyet Vergisi'nden muaf tutulmuştur¹⁴⁸.

Mülkiyet vergisinde istisna:

Belirli özelliklere sahip Mülkiyet Vergisi mükellefleri vergiden istisna edilmişlerdir.

¹⁴⁷ Property Tax, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/#9.1>. (Erişim Tarihi: 29.11.2014).

¹⁴⁸ Centre des Impôts Fonciers, **Service de Cadastre**, http://lannuaire.service-public.fr/navigation/isere_centre_impots_fonciers.html (30.11.2014).

Bunlar:

- Aşağıdaki tabloda belirtilen göstergeleri aşmayan 60 yaş ve üzeri vergi mükellefleri,
- Aşağıdaki tabloda belirtilen göstergeleri aşmayan dul mükellefler,
- Yaşlılık yardımı, engelli yardımı, veya ek engellilik ödeneği alması uygun görülmüş engelli veya güçsüz mükelleflerden,
- Aşağıdaki tabloda belirtilen göstergeleri aşmayan düşük gelirli mükellefler,

bu vergiden müstesnadırlar¹⁴⁹.

Tablo 11: Fransa Mülkiyet Vergisinde İkamet Eden Sayısı ve Gelir Sınırı 2014

İkamet Eden Sayısı	Gelir Sınırı
1	10,663 Euro
1.5	13,472 Euro
2	16,311 Euro
2.5	19,150 Euro
3	21,989 Euro

Kaynak:<http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property/> (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Tablo 11'de; çocuk 0,5 sayılarak kiracı ebeveynlerden herhangi biri (Anne ve baba ayrı) ile bir çocuk durumunda 1,5 veya iki çocuk ve ebeveynler (Anne ve baba birlikte) 3 kişi ikamet eden olarak sayılmaktadır. İkamet eden kişi sayısı 1 ise 10,663Euro gelir elde edenlere kadar istisna kapsamında 10,663 Euro'yu aşanlar istisnadan yararlanamamaktadır. Şayet Anne baba ve bir çocuk olması durumunda Ailenin geliri; 13,472 Euro ve aşağısı istisna kapsamına girmekte üstü gelir elde edenler bu istisna hükmünden faydalanamamaktadır ¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Property Tax, <http://www.service-public.fr/langue/english/> (26.11.2014).

¹⁵⁰ Local Property Taxes in France, **French-Property-Com**, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/#9.1>. (Erişim Tarihi: 30.11.2014).

Her iki vergide de mükellefler aylık ya da yıllık matrah üzerinden doğrudan ödemeyi seçebilirler şayet bunu tercih etmezlerse, vergi yılın üçüncü çeyreğinin (üçüncü çeyrek: 1 Temmuz ile 31 Eylül) sonuna kadar ödemeleri gerekmektedir¹⁵¹.

¹⁵¹ Property Ownership Tax, **French-Property-Com**, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/fonciere/> (26.11.2014).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Bu bölümde Emlak Vergisi'nin Türkiye'de tarihi gelişimi ve uygulanması incelenecektir.

2.1. TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ

Türkiye'de emlak vergisi iki başlık itibariyle incelenecektir. Bunlar Osmanlı Devleti'nde emlak vergisi ve Cumhuriyet Dönemi'nde emlak vergisidir.

2.1.1. Osmanlı Devleti'nde Emlak Vergisi

Osmanlı Devleti'nde emlak vergisi uygulaması veya benzeri uygulamaların varlığını değerlendirmek için devletin toprak politikasını incelemek gerekmektedir. Çünkü Osmanlı Devleti'nde toprak belirli mülkiyet ayrımlarına tabi tutulmuş devletin şahsi toprakları olduğu gibi hem vergi dışında tuttuğu hemde vergilendirdiği topraklar söz konusu olmuştur.

Osmanlı Devleti'nde toprak yani arazi üzerinde üç tür mülkiyet söz konusu olmuştur. Bunlar; mülk arazi, vakıf arazi ve miri arazidir.

Mülk Arazi: Osmanlı Devleti'nde mülkiyet hakkı arazi sahibinde olan topraklara verilen addır. İki şekilde sınıflandırılmakta ve vergilendirilmektedir¹⁵².

1.Aşar (öşür)Topraklar: Fethedilen yerlerde mülkiyeti Müslüman tebaya geçen topraklardır. Mülkiyeti geçen bu topraklar üzerinde satma, bağışlama vakfetme ve miras bırakma tasarrufunu sahibine bırakmaktadır. Aşar (Öşür) vergisi ödenmektedir. Aşar onda bir anlamına gelmekte olup üretilen mahsulden onda bir oranında alınmaktaydı¹⁵³.

2.Haraci Topraklar: Fethedilen yerlerde gayrimüslim yerli tebanın elinde mülk olarak bırakılan topraklardır. Sahipleri tarafından şahsi tasarrufa açıktır. Miras

¹⁵²Mülk Arazi, www.webokur.net/forum/konu/mulk (26.12.2014).

¹⁵³Aşar (öşür)Topraklar, <http://tr.wikipedia.org/wiki/A%C5%9Far> (26.12.2014).

bırakılabilmektedir. İki tür vergi alınmaktadır. Bunlar¹⁵⁴ " Harci Mukaseme" ve " Haracı Muvazaaf"dır.

Harci Mukaseme: Toprağın verimine göre alınan üretim vergisidir.

Haracı Muvazaaf: Arazinin yüz ölçümüne göre alınan vergidir.

Vakıf Arazileri: Gelirleri cami, medrese, hastane, imarethane, han ve hamam gibi topluma hizmet veren kuruluşların masrafları için ayrılmış arazilere verilen addır. Vakıf arazilerinin alınıp satılması kesinlikle yasak olup vergiden muaf tutulmuşlardır. Vakıf arazisinde çalışan halk arazi hangi vakfa ait ise öşür vergisini o vakfın yöneticisi toplamıştır¹⁵⁵.

Miri Arazi: Devletin tasarrufundaki bu arazi için iki vergi söz konusudur¹⁵⁶.

- İşleyen çiftçiden dönüm başına yıllık maktu olarak çift akçesi alınmaktaydı.
- Elde edilen zirai üründen nispi olarak aşar alınmaktaydı.

Araziler üzerindeki mülkiyet ve alınan vergiler yukarıda bahsettiklerimiz olmakla birlikte irat vergileri niteliğindeki aşar, haraç ve çift akçesi gayrimenkullerle ilgili vergilerden başka bir şey değildir.¹⁵⁷. Ancak mülk arazilerden alınan haracı muvazaaf arazinin yüz ölçümü üzerinden alınması ile bir nevi arazi vergisi örneğini oluşturmaktadır.

Osmanlı Devleti kendi içinde önemli değişimler yaşamıştır. Bu değişimleri emlak vergisi açısından değerlendirdiğimizde iki başlık karşımıza çıkmaktadır. Bunlar, Tanzimat öncesi ve Tanzimat sonrası emlak vergisi uygulaması şeklinde ifade edebiliriz.

2.1.1.1. Tanzimat Öncesi Emlak Vergisi

Tanzimat öncesi dönemde emlak vergisine (bina ve arazi vergisi) benzer gayrimenkuller üzerinden alınan bir vergi söz konusu değildir. Binalar üzerinden de

¹⁵⁴Haracı Topraklar, <http://mulk-arazi.nedirogren.com/> (26.12.2014).

¹⁵⁵Osmanlıda Toprak Sistemi, <http://osmanli-arsivi.blogspot.com.tr/2008/03/osmanlida-toprak-sistemi.html> (Erişim Tarihi: 02.01.2015).

¹⁵⁶ Miri Arazi, www.webokur.net/forum/konu/mulk (26.12.2014).

¹⁵⁷Kamil Mutluer, **Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara,1973, (GYRMNKL), s.13.

herhangi bir vergi alınmamakta¹⁵⁸, araziden alınan vergi araziden elde edilen iradı hedeflemektedir¹⁵⁹. İstisnai olarak haracı muvazaaf vergisini söyleyebiliriz.

2.1.1.2. Tanzimat Sonrası Emlak Vergisi

Tanzimat öncesi uygulama alanı bulmayan emlak vergisi ve benzeri uygulamalar Tanzimat Fermanı ile birlikte, tarihimiz açısından Tanzimat sonrası dönem olarak adlandırılan süreçte, uygulanmaya başlamış ve günümüz emlak vergisi sistemimize ışık tutmuştur.

Tanzimat sonrası dönemde ilk olarak uygulanan "Ancemaatin Vergisi" tam anlamıyla emlak vergisini nitelenemekteyse de verginin ödeme gücünün ölçüsü olarak tebaanın emlak, arazi ve hayvan varlığı ile ticaretle uğraşıyorsa gelirini esas alarak uygulanması¹⁶⁰, Osmanlı Devleti'nde emlak ve araziye (iradı dışında) içine alan ilk vergi olmuş ancak bir çeşit dağıtma vergisinin ötesine geçememiştir¹⁶¹.

Tanzimat ile başlayan reform hareketlerinin bir devamı olarak sırasıyla Emlak Vergisi ve Müsakkafat Vergisi sistemimize girmiştir. Bu dönemde ilk olarak 1858 yılında Arazi Kanunnamesi çıkarılıp arazinin tahririne (kayıt altına almak) başlanmış devamında 1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu uygulanmıştır¹⁶². 1863 tarihli Emlak vergisi günümüzdeki uygulamaya benzemekte olup, bina ve arazi birlikte vergilendirmiştir¹⁶³. Bu vergide bina ve arazilerin değeri üzerinden verginin ödenmesi esası benimsenmiştir¹⁶⁴.

Batı ülkelerinde uygulanan bina ve arazi vergileri ayrımı dönemin reform hareketlerini de etkilemiş, uygulanmakta olan emlak vergisinden binaların vergilendirilmesi ayrılarak 1910 tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu'na tabi

¹⁵⁸ Erdoğan Öner, **Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler, Kamu Maliyesindeki Yeni Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006. s.22.

¹⁵⁹ Mutluer, (GRMNKL) s.13.

¹⁶⁰ Onur Eroğlu, "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı: 2010, (Basım Yılı: 2012), İzmir, s.63.

¹⁶¹ Bulutoğlu, s.394.

¹⁶²Göktuğ Beşer, "Gecmisten Gunumuze Emlak Vergisi", <http://goktugbeser.com/post/106543217320/gecmisten-gunumuze-emlak-vergisi> (Erişim Tarihi: 22.02.2015).

¹⁶³ Bulutoğlu, s.394.

¹⁶⁴ Mutluer, (GRMNKL), s.14.

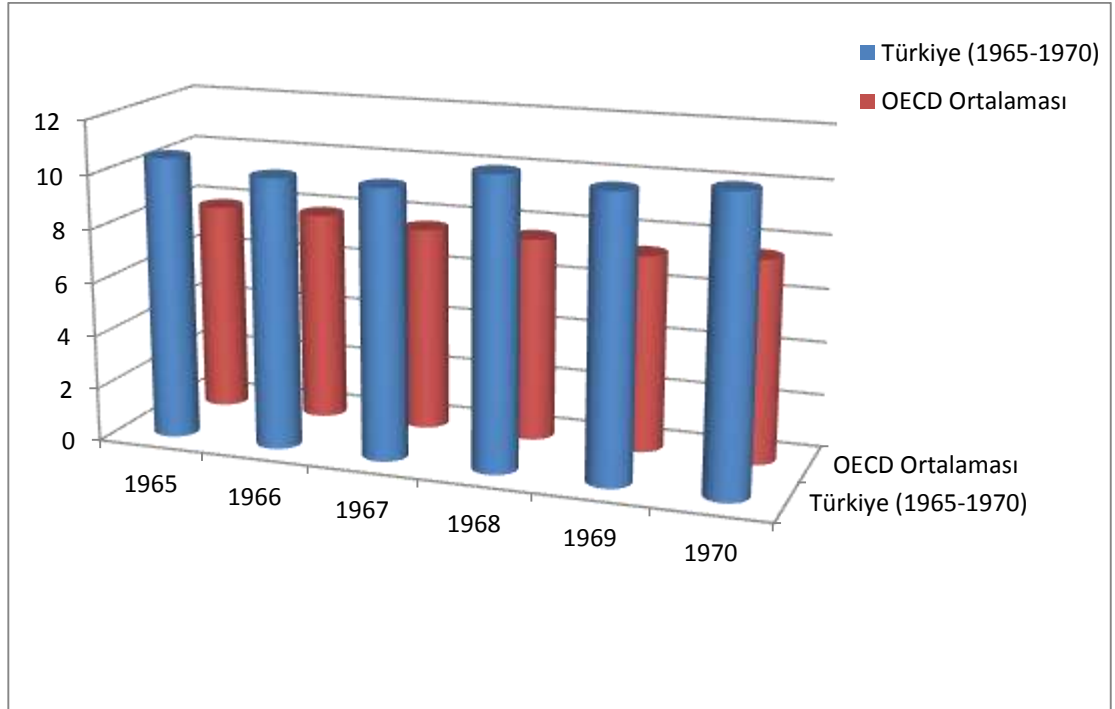
olmuştur¹⁶⁵. Diğer önemli değişiklik ise değer esasının terk edilerek gayrisafi irad esasının benimsenmesidir¹⁶⁶.

2.1.2. Cumhuriyet Döneminde Emlak Vergisi

Tanzimat sonrası dönem ile birlikte uygulanmaya başlayan emlak vergisi ve devamında Musakkafat vergisi Cumhuriyet'in ilanından itibaren 1931 yılına kadar varlığını sürdürmüştür¹⁶⁷.

1931 - 1970 yılları arasında yürürlükte kalan 1833 sayılı Arazi Vergisi ve 1837 sayılı Bina Vergisi yapısı itibariyle birer servet vergileridir. 1965 ile 1971 yılları arasında elde edilen servet vergilerinin geliri genel vergi gelirleri içinde yaklaşık % 10 civarında olup dönem itibariyle OECD'nin ortalamasının üzerinde yer almıştır.

Tablo 12: Türkiye'de 1965 - 1970 Dönemleri Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, (Erişim Tarihi: 24.01.2015)

¹⁶⁵ Uçar Demirkan, "Osmanlı ve Emlak Vergisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:27, 2006, s.29.

¹⁶⁶ Eroğlu, s.64.

¹⁶⁷ Bulutoğlu, s.394.

1931 yılında kabul edilen 1833 sayılı Arazi Vergisi, 1837 sayılı Bina Vergisi ve 1970 yılında kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Cumhuriyet dönemi emlak vergileri içerisinde işlenecek önemli başlıklardır.

2.1.2.1. 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu

1925 yılında Devletin önemli gelir kaynaklarından olan Aşar, "Mahsulat-ı Arziye Vergisi Hakkındaki Kanun" ile kaldırılmış, kısmen de oluşan boşluğu doldurmak üzere 1931 yılında 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu kabul edilmiştir¹⁶⁸. 1863 yılında başlayan hem Tanzimat sonrası hem de Cumhuriyet döneminde uygulanmış olan emlak vergisi, arazinin bağımsız bir kanun ile ilk defa vergilendirilmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır¹⁶⁹.

1833 sayılı Arazi Vergisi, 1931 yılında yürürlüğe girerek uygulanmaya başlanmıştır. Verginin konusu; kanunun 1. maddesinde, "Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan bütün araziler" olarak belirtilmiş, üzerinde bina bulunmayan ve bina mütemmimi olmayan arsalar arazi olarak kabul edilmiştir¹⁷⁰. Yine kanunun 7. maddesinde verginin mükellefi; "arazinin maliki, intifa hakkı varsa intifa hakkı sahibi, bunlar mevcut değilse araziye maliki gibi kullanan şahıstır" olarak belirtilmiştir¹⁷¹.

Arazi Vergisinde geçici muafiyetler ve sürekli istisnalar şeklinde iki çeşit uygulama söz konusu olmuştur.

Arazi vergisinde sürekli istisnalar 2. maddede düzenlenmiştir. Örneğin, kanun'un 2/1. maddesinde "Devlete ve mülhak veya hususi bütçelerle idare edilen teşekküllere ve belediyelere ve kamu yararına hizmet eden derneklere ait olan numune fidanlıkları, meyvelikler, numune tarla ve çiftlikleri, spor sahaları, halka açık parasız olan parklar, çocuk bahçe ve oynama yerleri" verilebilir. bu maddede geçen arazilerin muafiyetten yararlanması kazanç amacı olmaması, kiraya verilmemesi ve tarımın geliştirilmesine özgü olması şartına bağlanmıştır¹⁷².

¹⁶⁸ Bulutoğlu, s.394.

¹⁶⁹ Demirkan, s.29.

¹⁷⁰ Bulutoğlu, s.394.

¹⁷¹ 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 24.02.2015).

¹⁷² Mutluer, (GRMNKL), s.44.

Arazi vergisinde geçici muafiyetler kanununun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Örneğin, kanununun 3/2. maddesinde "yeniden vücuda getirilecek meyvelikler ve incir bahçeleri, sekiz yıl süre ile vergiden muaf tutulmuşlardır"¹⁷³

Verginin matrah değeri arazinin alım satım değeri, şayet bu değeri belirlemeye imkan yoksa, kiraya verilmesi halinde elde edilecek olan kira bedelinin 10 katı arazinin değerini oluşturmuştur.¹⁷⁴ Bu değerlendirme üzerinden arazide %10'u, arsalar için %15'i uygulanmıştır¹⁷⁵, ödeme Kanunu'nun 10/1. maddesine göre iki eşit taksitle arazinin bulunduğu yer özel idare vergi dairesinde tahsil olunmuştur.

2.1.2.2. 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu

1931 yılında gerçekleşen bir diğer yenilik ise 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'dur. 1910 yılında yürürlüğe giren ve binaların vergilendirilmesini emlak vergisinden ayıran hem Tanzimat sonrası hem de Cumhuriyet döneminde uygulanmış olan Musakkafat Vergisi, 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun kabulü ile yürürlükten kalkmıştır¹⁷⁶.

Bina vergisi 1 ve 2. maddelerinde; Türkiye sınırları içinde yer alan inşa edildiği madde ne olursa olsun gerek karada gerekse su üzerindeki sabit inşaatın tamamının, ikamete tahsis edilmesinin vergilendirileceğini, ayrıca karada nakli kabil (hareket edebilen, mobil) binalarında sabit inşaat hükmünde olduğunu belirtmiştir¹⁷⁷.

Bina vergisinde de arazi vergisinde olduğu gibi geçici süreler için muafiyet ve süreklilik arz eden istisnalar uygulanmıştır. Sürekli istisnalar kanununun 3. maddesinde düzenlenmiştir.

Örneğin kanununun 3/4. maddesinde, "Parasız olmak şartıyla hastane, sanatoryum ve hamamlarla, yetimhane (yetimhane) ve darülaceze (kadın-erkek,

¹⁷³ 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 26.02.2015).

¹⁷⁴ Bulutoğlu, s.394.

¹⁷⁵ Mutluer, (GRMNKL), s.50.

¹⁷⁶ Hacıköylü, s.29.

¹⁷⁷1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 26.02.2015).

yoksul, sakat ve kimsesiz çocukları korumak için kurulan düşükler yurdu¹⁷⁸) binaları," kiraya verilmemek şartıyla sürekli olarak istisna edilmişlerdir¹⁷⁹.

Bina vergisinde geçici muafiyetler kanununun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Örneğin kanunun 4. maddesinde, 6086 sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu (1953 yılında turizmin teşvik edilmesi amaçlı düzenlenen bir kanun olup, 1982 yılına kadar yürürlükte kalmıştır¹⁸⁰. Günümüzde 1982 yılında yürürlüğe giren 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu uygulanmaktadır.) hükümleri gereğince turizm müessesesi belgesi almış olan teşebbüslere ait binalar 5 yıl süre ile bina vergisinden muaf tutulmuşlardır¹⁸¹.

Bina vergisinin matrahı olarak safi irat alınmış, yıpranma karşılığı olarak komisyonlara tahmin ettirilen gayrisafi irattan %20 oranında götürü indirim kabul edilmiş, gayrisafi irat binanın kiraya verilmesi halinde getireceği yıllık kira bedelidir¹⁸². Bina vergisi de arazi vergisinde olduğu gibi tahsil olunmaktadır.

Bina vergisinin oranı 10. maddede düzenlenmiştir. Vergi oranı 9. madde gereğince bulunacak safi iradın %12'sidir¹⁸³.

2.1.2.3. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

Genel vergi gelirleri içinde servet vergilerinin payı günümüze değin düşüş göstermiştir. 1971 yılında % 9.14 seviyesindeyken 1980 yılında % 5.42 seviyesine gerilemiş devam eden yıllar itibariyle de düşüş devam etmiştir. OECD ortalamasında ise 1970 yılından günümüze değin parite %7 ile %5 oranları arasında gerçekleşmiştir.

Dünyada gerçekleşen servet vergilerinin diğer vergi gelirleri içindeki oranın düşüşü Türkiye'de de aynen gerçekleşmiştir. Ancak Türkiye'de gerçekleşen düşüş OECD ortalamasının üzerinde olmuştur. Servet vergilerinin bir unsuru olan emlak vergisinin günümüze değin önemini kaybederek alışıla gelmiş bir vergi olması bu düşüşün önemli bir sebebidir.

¹⁷⁸ Darülaceze, <http://www.turkcebilgi.com/dar%C3%BClaceze> (Erişim Tarihi: 26.02.2015).

¹⁷⁹ Mutluer, (GRMNKL), s.53

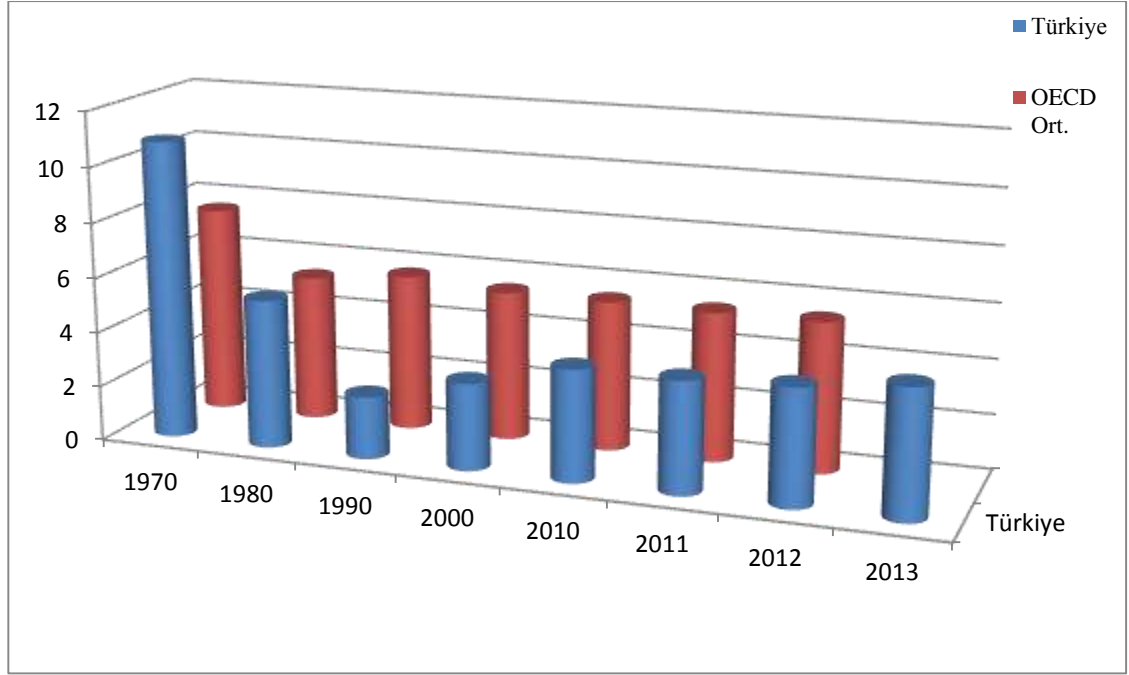
¹⁸⁰ Boran Toker, "Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim Ve Ekonomi Dergisi** Cilt:14 Sayı:2, 2007, s.82.

¹⁸¹ Emlak Vergisi, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 03.03.2015)

¹⁸² Bulutoğlu, s.395.

¹⁸³ Mutluer, (GRMNKL), s.57.

Tablo 13: Türkiye'de 1970 Sonrası Toplam Vergi Gelirleri İçinde Servet Vergilerinin Oranı



Kaynak: Tax, OECD Data, <http://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm>, (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

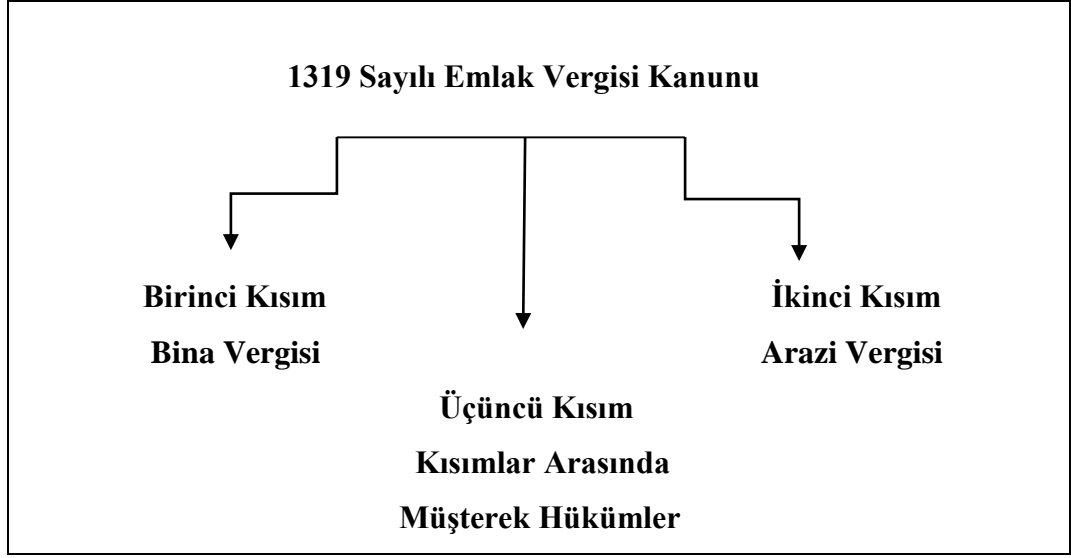
1931 yılı itibariyle yürürlüğe giren ve Cumhuriyet döneminde arazi ve binayı ayrı ayrı vergilendiren, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu 1970 yılına kadar yürürlükte kalmış ve yerini hem arazinin hem de binanın vergilendirilmesini tek çatıda toplayan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na bırakmıştır¹⁸⁴.

Yeni emlak vergisi üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda bina vergisi, ikinci kısımda arazi vergisi, üçüncü kısımda ise bina ve arazi vergisi kısımlarının her ikisini de ilgilendiren müşterek hükümler düzenlenmiştir.

Ayrıca ilk iki kısımda her biri için dört bölüm, üçüncü kısım iki bölümden meydana gelmektedir. İlk iki kısımda yer alan bölümlerde mükellef, muaflık ve istisnalar, matrah ve nispet ile verginin tarh ve tahakkuku düzenlenmektedir.

¹⁸⁴Kamil Mutluer, "Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 44, (MKL2), s.12.

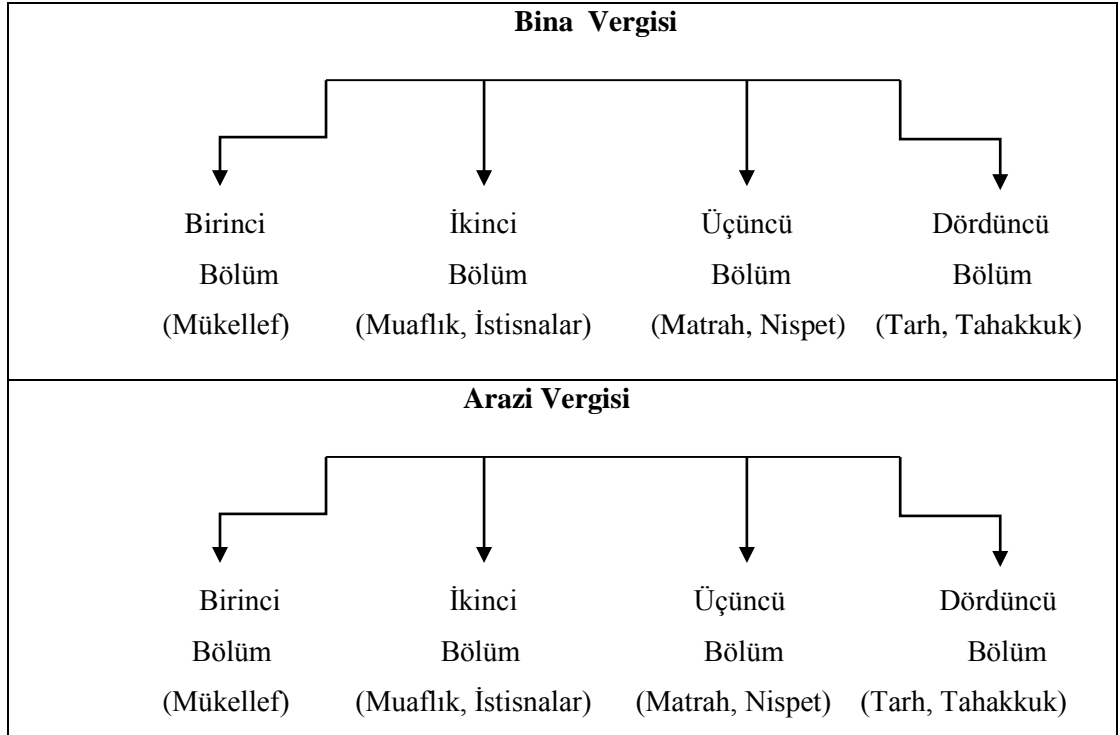
Şekil 2: Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu Kısımları



Kaynak: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>(Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Üçüncü kısımda yer alan iki bölümde ise; Muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanunda yer alması esası ile son hükümler düzenlenmektedir.

Şekil 3: Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu Bölümleri



Kaynak: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>(Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Yürürlüğe girdiği 1970 yılından günümüze değin günün şartları ve önemine müteakip değişiklikler geçirmiştir. Ancak en önemli değişiklikler; 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanunla merkezi idare tarafından toplanması yetkisini 01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devretmesi ve yine 09.04.2002 tarih 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle beyan esasının kaldırılması olarak ifade edebiliriz¹⁸⁵.

2.1.2.3.1. Emlak Vergisinin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliğindeki unsurlardır.

Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay ve benzeri olabilmektedir¹⁸⁶.

VUK'a göre verginin konusunu, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar oluşturmaktadır.

Emlak vergisinde, verginin konusuna bina, arsa ve arazi gibi gayrimenkuller girmektedir.

Emlak vergisinin konusunu, bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklar altında sıralamak mümkündür.

2.1.2.3.1.1. Bina Vergisinin Konusu

EVK kendi içinde üç kısma ayrılmakta, birinci kısımda yer alan Bina Vergisi'nin konusu mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmektedir.

EVK'nın 1. maddesine göre Bina Vergisi'nin konusu; Türkiye sınırları içinde bulunan binalardır.

Bina kavramı emlak vergisinin yanı sıra 3194 sayılı İmar Kanunu'nu da ilgilendirmektedir.

¹⁸⁵ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, 2012, Ankara, s.305.

¹⁸⁶ Verginin Konusu, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

İmar Kanunu, öncelikle bina için önem arz eden “yapı” kavramını izah etmiş ve sonrasında binayı tanımlamıştır. İmar Kanun’un 5. maddesine göre yapı; “karada ve suda, daimi veya muvakkat¹⁸⁷, resmi ve hususi yer altı ve yer üstü inşaat ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik¹⁸⁸ tesislerdir”. Aynı maddede “bina” ise, kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar olarak tanımlanmıştır¹⁸⁹. İmar Kanunu’ndaki tanımlar doğrultusunda binanın esasını yapı oluşturmaktadır. Ancak, yapı, tek başına yukarıda yer alan “bina” tanımına girmediği için bina olarak nitelenmek mümkün değildir. Yine, binanın her bir duvarı, balkonu ve çatısı tek başına yapı niteliğindedir¹⁹⁰. Bu tanımlardan yararlanarak bina birbiriyle bağlantılı her bir yapının inşa edilmesi ile meydana geldiğini belirtebiliriz.

Emlak vergisinde bina için genel bir tanım yapılmıştır. Emlak Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsamaktadır. Hangi binaların vergilendirileceğini açıklayan bu maddeden hareketle; binanın, betonarme, kagir, ahşap, çelik ya da bir başka malzemeden yapılmış olması önemli değildir. Önemli olan binanın sabit inşaat niteliğinde olmasıdır. Sabit inşaat, bir inşaatın sürekli bir amaç için kullanılmaya elverişli olması anlamına gelir¹⁹¹. Örneğin EVK’nın 2/3. maddesinde geçen yüzer havuzlar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler bina sayılmamaktayken, kara ve su üzerindeki sabit olan rıhtım, iskele, tünel nakil hatları gibi alt yapı tesislerini bina olarak kabul etmektedir¹⁹².

EVK’nın 2/2. maddesi, VUK’da yazılı bina müteahhimmelerini binadan ayrı tutmayarak birlikte değerlendirmektedir¹⁹³. EVK’nın 2/2 maddesinden hareketle yapı;

¹⁸⁷ Muvakkat: Geçici, süreksiz, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=M> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

¹⁸⁸ Müteharrik: Hareket eden, mobil, <http://www.turkhukuk sitesi.com/showthread.php?t=90294> (06.03.2015).

¹⁸⁹ 3194 sayılı İmar Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3194.pdf> (Erişim Tarihi: 28.02.2015).

¹⁹⁰ İmar Hukuku, <http://www.idarehukuku.net/baslik/Imar-Hukuku.html> (Erişim Tarihi: 28.02.2015).

¹⁹¹ Arslan, s.305.

¹⁹² Bulutoğlu, s.398.

¹⁹³ V.U.K.’nın " 269. maddesinde bahsedilen müteahhim cüz kavramı, ifade edilmiş ancak tanımlanması 4721 sayılı Medeni Kanun’un 619. maddesinde yapılmıştır. Buna göre; müteahhim cüz, mahalli geleneklere göre bir şeyin esaslı unsurunu teşkil eden ve nesne yok edilmedikçe, parçalanmadıkça ve niteliği bozulmadıkça, ondan ayrılması imkansız olan tamamlayıcı parçalardır.

İmar Kanunu'nda olduğu gibi tek başına dikkate alınmayarak binanın mütemmimlerini oluşturduğu takdirde verginin konusuna girmektedir. Örneğin; temel halinde kalmış bir yapı bina sayılmamakta, herhangi bir meskende temel, binadan ayrı tutulamayarak binanın mütemmimini oluşturmaktadır¹⁹⁴. Konutlarda odalar binanın mütemmimi sayılırken, tek başına sabit yapı olarak herhangi bir kullanım amaçlı olsun veya olmasın inşa edildikleri takdirde bina sayılmaktadır¹⁹⁵.

Yine EVK'da geçen sabit binanın üzerinde bulunduğu arsası binanın mütemmimini oluşturmaktadır¹⁹⁶. Bu arsalar binadan ayrı olarak arazi vergisine tabi tutulamaz. Bazen de binaların birebir üzerinde inşa edilmediği arazilerin binanın mütemmimi sayılması da söz konusudur. Bunlara örnek; binayı çevreleyen ve kullanım tarzı itibarıyla bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve benzeri arazi verilebilir¹⁹⁷.

Arazinin üzerine izinsiz yapılan binaların durumu, Danıştay 9. Dairesi'nin vermiş olduğu 1976 ve 1991 tarihli iki kararda bina vergisi açısından farklılık arz etmektedir.

Danıştay 9. Dairesi'nin 1976 yılında almış olduğu kararda mülkiyeti başkasına ait arazi üzerine üçüncü şahıslar tarafından yapılmış olan gecekondulu tipi binayla arazinin birbirinin mütemmimi sayılmayacağı, binalar için tapu siciline kayıtlı mülkiyet bulunmadığından ve Türk Medeni Kanuna (TMK) göre arsa sahiplerinin arsaları üzerindeki mülkiyet hakları devam ettiğinden kanuni yollara başvurulmak suretiyle gecekonduların yıktırılmasını talep edebilirler. Bu durumda arazi sahiplerinin mülkiyet hakları devam ettiğinden arazi vergisinin mülkiyet sahiplerine salınmasına ve gecekondular için bina vergisinin doğmayacağına karar vermiştir¹⁹⁸.

Danıştay 9. Daire'nin 1991 yılında hazine arazisine bina inşa ederek bundan dolayı adli yargı kararıyla Hazineye ecrimisil (kira) ödeyenin ayrıca bina vergisi mükellefi olup olmayacağına ilişkin verdiği kararda, Hazine arazisi üzerine yapmış

¹⁹⁴Temel: Bir yapının toprak altında kalan ve yapıya dayanak olan duvar, taban ve benzeri bölümlerinin tümüne verilen addır, <http://sozluk.bilgiportal.com/nedir/temel>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

¹⁹⁵ Maliye Bakanlığı'nın 24/07/2006 tarihli, B.07.1.GİB.0.02.63-6373-3291/56867 sayılı özeldesesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 18.02.2015).

¹⁹⁶ Harun Kaynak, "Gayrimenkullerin Mütemmim Cüz Ve Teferruatlarının Gayrimenkulden Ayrı Olarak Değerlenip Değerlenemeyeceği Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, sayı.169, 1995, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1411> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

¹⁹⁷ 6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

¹⁹⁸ Danıştay 9. Daire, E.1975/2226, K.1976/433, T. 12.2.1976, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

olduğu bina dolayısıyla fuzuli işgalden ecrimisil (kira) ödemeye mecbur tutulmuş olsa da binanın mülkiyetinin tapuda bir gerçek veya tüzel kişi adına tescil edilmediği ve bina üzerinde intifa hakkı sahibinin de bulunmadığı, ancak binayı inşa edenin binaya malik gibi tasarrufta bulunduğu, ecrimisilin (kira) Hazineye ait arsa ile ilgili olup binaya ait olmadığına hükmederek, bina vergisini vermek zorunda olduğuna karar vermiştir¹⁹⁹.

Her iki uyumsuzlukta da binalar arazi üzerine işgal şeklinde kanuni olmayarak inşa edilmiş arazilerin mülkiyeti ile binaların maliki / malik gibi tasarruf edeni ayrı kişiler olarak karar verilmiş, birinci durumda arazinin maliki, ikinci durumda da binaya malik gibi tasarruf eden emlak vergisine tabi tutulmuştur. Ancak mülkiyeti başkasına ait arsa üzerine bina (gecekondu) inşa edip oturanların emlak vergisi ödemesi gerekmektedir²⁰⁰.

Bir diğer durumda, Hazineye ait arsa üzerine yapılan binaların emlak vergi değerinin hesabında arsa payının dahil edilip edilmeyeceği durumu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2012 tarihli "Mülkiyeti Hazineye ait arsa üzerine yapılan binaların emlak vergi değerinin hesabında arsa payının dahil edilip edilmeyeceği hakkında" başlıklı Özelgesi şu şekildedir. Başkasının arsa veya arazisi üzerine sahibinin rızası alınarak veya alınmaksızın inşa edilen binalarda, bina normal inşaat maliyet bedeline göre bulunan değere arsa veya arazi değerinin ilave edilmeyeceği, EVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca arsa veya arazi vergisini sahibinin ödemesi gerektiğini, bu itibarla, hazineye ait arsa üzerinde inşa edilen binaların tespit edilecek emlak vergi değerine arsa payı değerinin ilave edilmeyeceğini belirtmiştir²⁰¹. Burada da bina ve arsa ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

¹⁹⁹ Danıştay 9. Daire, E.1990/1523, K.1991/1392, T. 10.04.1991, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²⁰⁰ Şükrü Kızılot, "2013 Emlak Vergisi'ni Kim Nasıl Ödeyecek?", **Hürriyet Gazetesi**, 01.04.2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22939066.asp>, (Erişim Tarihi: 10.03.2015).

²⁰¹Maliye Bakanlığı'nın 09/02/2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-517 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

2.1.2.3.1.2. Arazi Vergisinin Konusu

EVK'nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nin konusu mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmiştir. EVK'nın 12. maddesine göre Arazi Vergisi'nin konusu; Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalardır.

Arazi, vergi hukukunda, genel olarak, arz üzerinde sınırları, dağ, patika gibi doğal yollarla veya çit, duvar, ağaç, yol gibi suni işaretlerle çevrilmiş bulunan yeryüzü parçası olarak tanımlanmaktadır. Arazinin içinde bulunan gölcükler, kaynaklar ve dikilen şeyleri de araziden sayılmaktadır²⁰².

Arsa, arazinin bir parçası sayılır²⁰³. Ancak arsa ile arazi arasındaki fark; EVK'nın 12. maddenin 2. fıkrasında yapılmıştır. Buna göre arsa; arazinin bulunduğu belediye sınırları içinde ilgili belediyece parsellenmesidir. Özetle, arsa; imar planı ve teknik altyapısı olan inşaata elverişli arazi parçasıyken, arazi ise imarı olmayan ve hiçbir yapıya elverişli olmayan toprak parçasıdır²⁰⁴.

Bir diğer durum ise belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş arazinin, arsa sayılıp sayılmayacağı hakkındadır. EVK, yetkiyi 12. maddenin 3. fıkrasıyla Bakanlar Kurulu'na bırakmıştır. Bakanlar Kurulu 1983 yılında "Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında" 83/6122 sayılı Kararında; belediye ve mücavir ²⁰⁵alan sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası²⁰⁶ olarak ayrılmış yerlerde bulunan veya imar planı ile iskan sahası olarak ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskun halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan parsellenmemiş arazi ve arazi parçalarının arsa sayılacağı, ancak bu yerlerdeki arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılmaları halinde arsa sayılmayacağını belirtmiştir²⁰⁷.

²⁰² 6 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁰³ Arslan, s.313.

²⁰⁴ Arsanın Tanımı, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/arsa> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁰⁵ Mücavir Alan: Belediye sınırları dışında olan ancak, belediyenin yakın çevresindeki imar faaliyetleri kapsamına giren alanlardır. Bir diğer adıyla yakın komşu alan olarak nitelendirilen mücavir alan, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altında bulunur., <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁰⁶ İskan sahası: Yerleşme alanı, <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁰⁷ Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, Tarih:11/03/1983, B.K.K. No: 83/6122, Res. Gazt.: 17984.

Örneğin 2013 yılında Yargıtay'ın almış olduğu Kamulaştırma Bedelinin Tespiti Davası hakkında davacı tarafından yapılan itiraza verdiği kararda hangi hallerde parsellenmemiş arazinin arsa sayılacağına yönelik gerekçesini EVK'nın 2. maddesi ile izah etmiş, davacıya ait tarım arazisinin arsa olarak değerlendirilmemesi yönündeki Asliye Hukuk Mahkemesi kararını haklı bulmuştur²⁰⁸.

Yine 2011 yılında Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu Özelgede, parsellenmemiş arazinin arsa sayılmayacağı yönündedir²⁰⁹.

2.1.2.3.2. Emlak Vergisinin Mükellefi, Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği

Vergi hukukunda mükellef, VUK'un 8. maddesinin 1. fıkrasının da genel bir şekilde izah edilmiştir. Madde'ye göre vergi mükellefi, kendi payına düşen vergi borcunu ödemekle yükümlü olan gerçek ya da tüzel kişilerdir.

EVK'nın 3. ve 13. maddesine göre mükellef; bina, arsa ve arazi gibi gayrimenkullerin; sahibi, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa sahibi gibi tasarruf edenlerdir.

Emlak vergisinin mükellefi, mükellefiyetin ne zaman başlayıp, sona ereceği bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklar altında değinilecektir.

2.1.2.3.2.1. Bina Vergisinin Mükellefi

EVK'nın birinci kısımda yer alan Bina Vergisi'nin mükellefi, mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmiştir.

EVK'nın 3. maddesine göre; Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır.

²⁰⁸Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, E. 2012/18-675, K. 2013/206, T. 6.2.2013, www.kazanci.com/kho2/ibb/1_kasim-30_kasim13.htm (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁰⁹ Maliye Bakanlığı'nın, 18/03/2011 tarihli, B.07.1.Gib.4.06.17.02-Eml:12.Md-2010-59-147 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Binanın Maliki: Öncelikle ifade edilecek olan, malik Arapça kökenli, mülk kökünden türemiş bir kelime olup mülke sahip olan anlamını taşımaktadır²¹⁰. Binanın maliki ise binanın sahibi olan kişi demektir.

EVK'da geçen malik ifadesi, TMK'da düzenlenmekte olup yürürlükten kalkmış olan 1837 sayılı Bina Vergisi'ndeki "mutasarrıf" deyimini yerine kullanılmaktadır²¹¹.

İntifa Hakkı Sahibi: Yararlanma hakkı; başkasına ait bir malda, kullanma ve ürünlerinden yararlanma yetkilerine sahip olmayı içeren irtifak hakkı çeşidi²¹²; örneğin; bir kişinin malın çıplak mülkiyet haklarına sahip olması diğer kişinin ise o malın kullanım (intifa) hakkına sahip olması durumudur²¹³.

Malik Gibi Tasarruf Eden: Binanın, sahibi veya intifa hakkı sahibi olmayan durumlarda binayı sahibi gibi kullanılması tasarruf edilmesidir. Maliki gibi tasarruf eden hükmü bir nevi emniyet hükmü mahiyetindedir. Her hangi bir bina üzerinde kanunen malik veya intifa hakkı sahibi durumunda olmamakla beraber malik gibi tasarruf eden varsa bunlar, vergiyi ödemekle mükellef olacaklar yani, kanuni vasıfları sahip olmadıklarını söyleyerek vergiyi ödemekten kaçınamayacaklardır²¹⁴.

Bir binanın hem maliki hem de intifa hakkı sahibinin aynı anda olması durumunda , bina vergisinin mükellefi, intifa hakkı sahibi kişi olacaktır. Bina vergisinin mükellefinde, malikten önce intifa hakkı sahibi önem arz etmektedir. Eğer intifa hakkı sahibi yoksa, binanın maliki, bina vergisi mükellefi olacaktır. Hem intifa hakkı sahibi hem de binanın maliki yoksa, bu durumda binaya malik gibi tasarruf eden kişi, bina sahibinin mükellefi olacaktır²¹⁵.

İntifa hakkı sahibinin malikten önce geldiğine örnek olarak, Maliye Bakanlığı'nın 11.04.2011 tarihli Özelgesini ve Danıştay 9. Daire'nin 2006 yılında aldığı kararı verebiliriz.

²¹⁰ Malik, <http://www.turkcebilgi.com/malik>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²¹¹ Mutluer, (GRMNKL), s.65.

²¹² Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s.363.

²¹³ İntifa hakkı nedir? İntifa hakkı devredilebilir mi? İntifa hakkı mirasçılara miras şeklinde devredilebilir mi?, <https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/intifa-hakki-nedir-intifa-hakki-devredilebilir-mi-intifa-hakki-mirasçılara-miras-seklinde-devredilebilir-mi,573.html> (Erişim Tarihi: 08.03.2015).

²¹⁴ 6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 08.03.2015).

²¹⁵ Şükrü Kızılot ve diğerleri, **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014, s.330.

Özelgede²¹⁶; binanın intifa hakkı sahibinin olması halinde malik değil, intifa hakkı sahibinin emlak vergisi mükellefi olacağını ve emlak vergisini ödemesi gerektiğini belirtmektedir.

Danıştay 9. Daire'nin karara bağladığı uyuşmazlığın özeti ve kararı şu şekildedir. Olayda İstanbul Otogarının, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı ile Uluslararası Anadolu ve Trakya Otobüsçüler Derneği arasında yap-işlet-devret modelinden hareketle yapılan sözleşme uyarınca inşa edilmiş, Derneğe inşaat hakkı ile 25 yıllık intifa hakkı tanınmış, Dernek tarafından üyelerinden tahsil edilen aidatlarla inşası tamamlanan otogarda derneğin üyesi olan davacıya bir bölmesi işyeri olarak tahsis edildiği ifade edilmiştir. Bina vergisi uyuşmazlık konusu olan işyerinin, maliki ve intifa hakkı sahibi olmadığı, sadece Dernek tarafından tahsis edilen işyerinde faaliyette bulunduğu ifade edilmiş, Emlak vergisi ödeme mükellefiyeti bulunmadığı ve verginin mükellefi olmadığı halde mükellefiyet tesis edildiği ve emlak vergisinin tahsil edildiğini tespit etmiş olup, bina vergisinin esas mükellefinin intifa hakkı sahibi dernek olduğunu, geriye dönük 5 yıl içinde tahsil edilen Emlak vergisinin davacıya iadesini uygun bulmuştur²¹⁷.

EVK'nın 3. maddesinin 2. fıkrasında paylı mülkiyet ile elbirliği mülkiyeti durumunda bina vergisinin nasıl uygulanacağı düzenlenmiştir.

Şayet binaya paylı mülkiyet²¹⁸ hali varsa, malik olanlar hisseleri oranında (paylı mülkiyette hisseler belirlenmiş olduğundan) mükelleftirler²¹⁹. Her bir hisse sahibi, binanın vergi değerinden kendi paylarına düşen kısmı için bildirimde bulunup vergiyi ayrı ayrı öderler²²⁰.

²¹⁶ Maliye Bakanlığı'nın 11/04/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-261 sayılı Özelgesi <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²¹⁷ Danıştay 9. Daire, E. 2005/552, K. 2006/499, T. 23.2.2006, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2005-2599.htm> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²¹⁸ Paylı Mülkiyet: Birden çok kimsenin, maddi olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla malik (sahip) olmasıdır. Pay sahipleri, paylarını devredebilir, rehnedebilir. Alacaklılar tarafından haczettirilebilir. Paylı mülkiyet Türk Medeni Kanunu'nun 688. maddesinde düzenlenmiştir., <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> = (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²¹⁹ Kızılot ve diğerleri, s.330.

²²⁰ Zuhâl Kızılot, "Eviniz Müşterek mi, İştirak mi?", **Star Gazetesi**, 19.03.2007, <http://kizilot.com.tr/5/8/18/240/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/kose-yazilari/av-zuhâl-kizilot/eviniz-musterek-mi-istirak-mi-> (Erişim Tarihi: 07.03.2015).

Eğer elbirliği mülkiyeti²²¹ söz konusu ise; malikler vergiden zincirleme (elbirliği halinde mülkiyette hisseler belirlenmemiş olduğundan) sorumludurlar²²². Maliklerdin hiçbiri binanın tamamı veya belirli bir kısmı üzerinde tek başına tasarrufta bulunamaz, ancak birlikte tasarruf söz konusudur²²³. Mirasçılarının durumu elbirliği mülkiyete örnek teşkil etmektedir²²⁴.

2.1.2.3.2.2. Bina Vergisinde Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği

EVK' nın birinci kısımda yer alan Bina Vergisi'nde mükellefiyetin ne zaman başlayıp sona ereceğine dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

Bina vergisinde mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi EVK'nın 9. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Bina vergisi mükellefiyet;

a. Vergi değerini değiştiren sebeplerden;

- Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir),
- Birden fazla hisselerle ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi durumunun meydana gelmesi,
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması halinde ise bu duruma bağlı olarak takdir işleminin yapıldığı tarihi²²⁵,

²²¹ Elbirliği ile mülkiyet: Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olma durumudur. Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır. El birliği mülkiyeti Türk Medeni Kanunu'nun 701. maddesinde düzenlenmiştir.,

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> = (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²²² Kızılot ve diğerleri, s.330.

²²³ Zuhâl Kızılot, Eviniz Müşterek mi, İştirak mi?, **Star Gazetesi**, 19.03.2007, <http://kizilot.com.tr/5/8/18/240/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/kose-yazilari/av-zuhâl-kizilot/eviniz-musterek-mi-istirak-mi-> (Erişim Tarihi: 07.03.2015).

²²⁴ Maliye Bakanlığı'nın 15/08/2014 tarihli ve 18008620-175[ÖZG-2014-3]-82 sayılı Özelgesi <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²²⁵ Tosuner ve Arıkan, (Sistem), s.483.

- b. Dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi,
c. Muafiyetin sona erdiği tarihi²²⁶,

takip eden takvim yılından itibaren başlar.

Bina vergisi mükellefiyetinin sona ermesi için ise binanın tamamen ortadan kalkması ya da muaflik şartlarını kazanması gerekmektedir²²⁷.

Örneğin; Maliye Bakanlığı'nın 27.12.2011 tarihli Özelgesinde²²⁸; bir devlet üniversitesine devredilen gayrimenkullerin emlak vergisi birinci taksitleri ödenmiş, ikinci taksitlerinin ödenip ödenmeyeceği hususunun sorulması üzerine yapılan açıklamada 2547 sayılı Yüksek Öğrenim Kanununun 56. maddesinin (b) fıkrasında, "*Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.*" hükmü yer aldığı, EVK'nın 4. ve 14. maddelerinde tanınan daimi muafiyetten yararlanabileceği belirtilmiştir. Yine EVK'nın 9. ve 19. maddelerinde, vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalar ve araziden dolayı mükellefiyetin, bu olayların meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceği belirtilmiştir. Sonuç olarak üniversiteye ait emlak vergisi mükellefiyeti hem bina hem de arazi ve arsalar için sona ermiştir.

Yine Danıştay 9. Daire'nin 1990 yılında vermiş olduğu karar²²⁹; emlak vergisi mükellefi olan bina sahibinin binasını muafiyetten yararlanabilecek kişiye satması sonucu mükellefiyetin düşüp düşmeyeceği hakkındadır. Binanın şubat 1987 tarihinde emlak vergisinden muaf mazbut vakfa satılması nedeniyle 1987 yılı emlak vergisi ikinci taksitinin satıcıdan ödeme emri ile istenmesi üzerine açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar verip, EVK'nın 9. maddesinde vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan binalardan dolayı mükellefiyetin, bu olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona ereceğini hükme bağlamıştır. Danıştay'ın bu kararı; emlak vergisine tabi iken muaflik şartları kazanılırsa kazanıldığı andan itibaren mükellefiyetin düşeceği yönündedir.

²²⁶ Murat Erişti, "Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, Sayı 132.

²²⁷ Murat Erişti, "Emlak Vergisi Ve Mütessesil Sorumluluk", https://www.alomaliye.com/murat_eristi_emlak.htm, (Erişim Tarihi: 12.03.2015).

²²⁸ Maliye Bakanlığı'nın 27/12/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-2370 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

²²⁹ Danıştay 9. Daire, E. 1988/3345, K. 1990/1051, T. 22.3.1990, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

2.1.2.3.2.3. Arazi Vergisinin Mükellefi

EVK' nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nin mükellefi, mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmiştir.

EVK' nın 13. maddesine göre; Arazi Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır.

Maddede geçen malik, intifa hakkı sahibi ve malik gibi tasarruf edenlerin ne anlama geldiği ve neler olduğu bina vergisi mükellefi başlığı altında izah edilmiştir.

2.1.2.3.2.4. Arazi Vergisinde Mükellefiyetin Ne Zaman Başlayıp, Sona Ereceği

EVK' nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nde mükellefiyetin ne zaman başlayıp sona ereceğine dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

Arazi vergisinde mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi EVK'nın 19. maddesinde hükme bağlanmıştır.

Arazi vergisi mükellefiyetinin başlaması ve bitmesinde de bina vergisi için yapılan açıklamalar geçerlidir.

Arazi vergisi açısından önemli olan bir konu ise, üzerine bina yapılan arsalarda mükellefiyet durumudur. Üzerine bina yapılan arsanın arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın bittiği yılı takip eden takvim yılından itibaren sona erer. Aynı şekilde inşaatın bittiği yılı takip eden takvim yılı başından itibaren ise bina vergisi mükellefiyeti başlar. Bu durumun sebebi ise üzerine bina yapılan arsanın değeri, binanın vergi değeri içinde de yer almasıdır²³⁰. Ancak gecekondular için durum farklıdır. Danıştay 9. Daire'nin 1976 yılında almış olduğu karara göre gecekondulu arazilerde, arazi vergisi mükellefiyeti devam etmekte, bina vergisi alınmamaktadır²³¹.

Diğer bir durumda ise binanın deprem, su basması, yangın ve benzeri tabii afetler sebebiyle yanması veya yıkılması sonucunda mevcut arsa üzerinden bina

²³⁰ Erişti, s.136.

²³¹ Danıştay 9. Daire, E.1975/2226, K.1976/433, T. 12.2.1976, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

vergisinin mi yoksa arazi vergisinin mi uygulanacağıdır. Bu durumda EVK'nın 19. maddesinde arsa üzerinden arazi vergisi mükellefiyeti doğacağı, ancak vergisinin 2 yıl süreyle alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Örneğin; Maliye Bakanlığı'nın 11.04.2011 tarihli Özelgesinde²³²; gayrimenkulün üzerinde bulunan binanın yıkıldığı takvim yılı içinde, bina takvim yılının son üç ayı içinde yıkılmış ise üç ay içinde belediyeye arsa vergisi bildirimini verilmesi ve binanın yıkıldığı tarihi takip eden takvim yılından itibaren de arsa vergisi ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.1.2.3.3. Emlak Vergisinde Muaflık Ve İstisnalar

Muafiyet, vergi yükümlüsü olması gereken gerçek ya da tüzel kişinin kanunun açık hükmüne uyarak vergi dışı bırakılmasıdır²³³. İstisna ise, vergi konusu olan bazı şeylerin, tümünün veya teknik birimlerle ifade edilmiş bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır²³⁴.

EVK'da, daimi ve geçici muafiyetler ile sadece arazi vergisine has istisna uygulaması söz konusudur.

Emlak vergisinde muaflık ve istisnalara, bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklar altında değineceğiz.

2.1.2.3.3.1. Bina Vergisinde Muafiyet

EVK'nın birinci kısmında yer alan Bina Vergisi muafiyeti, mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmiştir.

EVK'nın, 4. maddesinde daimi muaflıkları, 5. ve 6. maddesinde geçici muaflıklar düzenlenmiştir. Ancak, 6. madde 4/12/1985 tarihli GVK'dan Damga

²³² Maliye Bakanlığı'nın 11.04.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-260 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

²³³Kırbaş, s. 93.

²³⁴Bulutoğlu, s.21.

Vergisi'ne kadar bir çok kanunda önemli değişiklikler yapan 3239 sayılı Kanun'un 141. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır²³⁵.

2.1.2.3.3.1.1. Bina Vergisinde Daimi Muafiyet

Daimi muafiyet, belirli bir zamana yada süreye bağlı olmaksızın EVK'nın 4. maddesinde 23 fıkradan herhangi birinde düzenlenen binaların, bina vergisinin dışında bırakılmasıdır.

Bu kapsamda, Kamu kurum ve kuruluşları (İdari, İktisadi ve sosyal), askeri kuruluşlar, ibadethaneler, elçilikler, konsolosluklar, kamu menfaatine yönelik kazanç gayesi olmayan kuruluşlar ile özel mülkiyete ait olup belirli şartları taşıyan gayrimenkuller, karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları. bina vergisinden sürekli olarak muaf edilmiştir²³⁶.

Bunlar;

- Kamu kurum ve kuruluşlarına ait daimi muafiyetten yararlanacak gayrimenkuller; özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere, Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine²³⁷ ait binalar, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yerüstü geçitleri, iskele ve istasyon binaları, yolcu salonları, demiryolu müteammimleri, Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) intikal eden ve tasfiyeleri TMSF eliyle yürütülen bankaların iflas dairelerine ait binaları ile Kamu Finansmanı ve Borç

²³⁵ 11.12.1985 tarihli, 18955 sayılı Resmi Gazete, Yasama Bölümü S. 48. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf> (Erişim Tarihi: 12.03.2015).

²³⁶ Emine Tarin, **Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 201,3 s.80.

²³⁷ Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla

Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanununun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar,

EVK' nın 4/a maddesinde yer alan Devlete ait binaların muafiyeti hükmünü baktığımızda, maddenin genelinde sayılmayan ve kendi özel kanunları uyarınca malları devlet malı²³⁸ hükmünde olan bazı kamu kurum ve kuruluşlarının muafiyetten yararlanıp yararlanamayacağı önem arz etmektedir. Örneğin, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu kamu tüzel kişiliğini sahip olmakla birlikte daimi muafiyet için sayılan tüzel kişilikler arasında yer almamaktadır. Genel bütçe kapsamında olmayan Sermaye Piyasası Kurulu'nun malları tabi olduğu bütçe türü itibariyle devlet malı değildir. Ancak kendi özel kanununda yer alan her çeşit mallarının devlet malı hükmünde olduğu düzenlemesine istinaden Sermaye Piyasası Kurulu'na ait binaların daimi muafiyetten yararlanıp yararlanamayacağı net değildir²³⁹.

- Askeri kuruluşlara ait gayrimenkuller; Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müştemilatı, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar,
- İbadethaneler ve müştemilatları (Cami Kilise v.b.) ,
- Elçilikler, konsolosluklar²⁴⁰ ve uluslararası kuruluşlara ait binalar. Örneğin; ABD Büyükelçilik binası ve Büyükelçinin ikamet ettiği bina ve müştemilatı,
- Kamu menfaatine yönelik kazanç gayesi olmayan kuruluşların gayrimenkulleri; Hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri, Bakanlar Kurulunca

²³⁸ Devlet malı: Devlet'e veya kamu kurumlarına ait olan ve kamunun ortak kullanımına ve yararlanmasına ya da bir kamu hizmetine tahsis edilen mallardır. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2006, ss. 1035, 1037.

²³⁹ İlhami Öztürk, "Devlet Malı Hükmündeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 218, <http://www.vergidergisi.net/yaklasim-dergisi-subat-2011-icindekiler/> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

²⁴⁰ Karşılıklı olmak şartıyla.

vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar, Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar²⁴¹ ile Kooperatiflerin hizmet binaları,

- Özel mülkiyete ait olup belirli şartları taşıyan gayrimenkuller; zirai üretimde kullanılmak şartıyla makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağullar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler(seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları, su ürünleri yetiştiricilerinin üretimde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları, tersane binaları²⁴² ile belediye ve mücavir alan²⁴³ sınırları dışında bulunan binaları,

sıralayabiliriz.

Daimi muafiyette, binanın kiraya verilmesi durumu da önem arz etmektedir. EVK'da, kiraya verilmeleri halinde muafiyetten yararlanamayacaklar ile kiralanmış olup/olmamasının önem arz etmediği binalar düzenlenmiştir.

Kiraya verilmeleri halinde muafiyetten yararlanamayacak binalara örnek olarak; Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı veya kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar verilebiliriz.

Kiraya verilsin veya verilmesin muafiyetten her şekilde yararlanabilecek binalara örnek olarak; özel 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 binaları verilebiliriz.

Sıraladığımız binalarda özellikle Kamu kurum veya kuruluşları ile belediye, il özel idareleri ve benzeri kurumların çalışanlarına tahsis ettikleri lojmanlarının daimi muafiyetten yararlanıp yararlanamayacağı sorun teşkil etmektedir. Danışta ve Maliye Bakanlığı arasında lojmanların muafiyetten yararlanıp yararlanamayacağı hakkında farklı beyanlar söz konusudur.

Danıştay 9. Daire'nin 1997 yılında Belediyeye ait personel lojmanlarının muafiyetten yararlanamayacağı çünkü daimi muafiyetten hangi binaların

²⁴¹ Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla.

²⁴² Büro ve lojman binaları muafiyetten yararlanamaz.

²⁴³ Mücavir Alan: Belediye sınırları içerisinde olmayan ancak belediye imar faaliyetleri kapsamına giren alan. <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

yararlanacağı tek tek sayılmış olduğundan lojmanların genelinde yapılan işin ve verilen hizmetin gereği niteliğinde personele tahsis edilmesinin önem arz etmediğine karar vermiştir²⁴⁴.

Maliye Bakanlığı'nın 22.02.2013 tarihli " Vakfa ait lojman olarak tahsis edilen taşınmazların emlak vergisinden muaf olup olmadığı hakkında" başlıklı Özelgesinde²⁴⁵; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakfa ait lojman olarak tahsis edilen bina (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla) olması durumunda, emlak vergisinden kiraya verilmemek şartıyla muaf olacağını, Mazbut vakıflara²⁴⁶ ait lojman olarak tahsis edilen bina olması durumunda ise; kiraya verilsin veya verilmesin emlak vergisinden muaf olacağını bildirmiştir.

Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar da ilke olarak emlak vergisinden muafırlar (EVK mad. 4/u). 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. Örneğin Maliye Bakanlığı'nın 01.04.2008 tarihli " Taşınmazın köy sınırları içinde bulunmasına ilişkin muafiyet hakkında" başlıklı Özelgesinde²⁴⁷, Köyde yer alan binanın emlak vergisinden muaf tutulması için köy sınırları içinde bulunması yeterli olmayıp aynı zamanda belediye ve mücavir alan sınırları dışında yer alması gerekli olduğunu, köyün mücavir alan içersinde yer almasından dolayı daimi muafiyetten yararlanamayacağını belirtmiştir.

Ancak büyükşehir belediyeleri için mücavir alan durumu farklılık arz etmektedir. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda 2012 yılında önemli değişiklikler yapılmış, Büyükşehir belediyelerinin sınırları, il mülki sınırlarına çekilmiştir (mad.5). Büyükşehirlere bağlı ilçelerin mülki sınırları içerisinde yer alan köy ve belde belediyelerinin tüzel kişiliği kaldırılmış, köyler mahalle olarak, belediyeler ise belde ismiyle tek mahalle olarak birlikte bağlı buldukları ilçenin

²⁴⁴ Danıştay 9. Daire, E.1995/3346, K1997/245, T.22.01.1997, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

²⁴⁵Maliye Bakanlığı'nın 22/02/2013 tarihli ve 90792880-175.01[4-2012/34]-146 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

²⁴⁶Mazbut Vakıf : 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflardır., <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=36> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

²⁴⁷Maliye Bakanlığı'nın 01/04/2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6685-5225/32297 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

belediyesine katılmış, bu durumda büyükşehirler için mücavir alan sınırları, tüm mülki sınırları içine almıştır²⁴⁸. 5216 sayılı Kanun'da gerçekleşen bu değişiklik 30.03.2014 tarihli değişikliği takip eden ilk yerel seçimlerde uygulanmıştır. Söz konusu değişiklikle yeni kurulan büyükşehir belediyeleri ile birlikte mevcut büyükşehir belediye mücavir alan sınırlarındaki belde ve köylerin tüzel kişiliği kaldırılmıştır²⁴⁹. Bu durumda mücavir alan sınırları dışında kalma ifadesi büyükşehir belediyeleri için söz konusu değildir.

EVK'da düzenlenmeyen muafiyetlerde yer almaktadır. Bu muafiyetlerden ilki 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile düzenlenmektedir. 2863 sayılı Kanun'un 21. maddesinde; Tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Ancak Maliye Bakanlığı bu vergi muafiyetinin EVK'da yer almamasından dolayı kısıtlı vergi uygulaması gerektiği şeklinde uygulanmış ama Danıştay kararı sonucunda muaf tutulması gerektiği şeklinde uygulamaya yön verilmiştir²⁵⁰. Danıştay'ın, 15.11.1988 tarihli kararında da²⁵¹; 2863 sayılı Kanununun 21. maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağına karar vermiştir.

Yine 2863 sayılı Kanun'un 21. maddenin birinci fıkrasının devam eden hükmünde; büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmünün uygulanmayacağı belirtilmektedir²⁵².

²⁴⁸Yeni Yasayla Büyükşehir Belediye Olan İller ve Mücavir Alan Sınırlarında Emlak Vergisi, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2013/01/Yeni-Yasayla-B%C3%BCy%C3%BCk%C3%B0llerde-Ve-M%C3%BCcavir-Alan-Sinirlarında-Emlak-Vergisi-Ve-%C3%87tv-Ne-Kadar-Artacak.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

²⁴⁹ Rızkullah Çetin, "Mahalli İdareler Genel Seçimlerinden Sonra Yeni Büyükşehir Belediye Olan İllerde Emlak Vergisi ve ÇTV Ne Kadar Artacak", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 256, 2014, s.70.

²⁵⁰ Maliye Bakanlığı, 01/03/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652-263 sayılı özeldesesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 10.01.2015).

²⁵¹ Danıştay 9. Daire, E: 1987/80, K: 1988/3460, T: 15.11.1988 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

²⁵² 2863 Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2863.pdf> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

Söz konusu muafiyetler uygulamada yer almakla birlikte EVK'da düzenlenmemektedir.

Bina vergisine yönelik daimi muafiyetler genel olarak değerlendirildiğinde binalara sağlanan muafiyetlerin daimi olması belirli şartlara bağlanmış olmakla birlikte kamusal fayda sağlayan kurum, kuruluş ve kar amacı gütmeyen organizasyonların gayrimenkulleri ön plana çıkmaktadır.

2.1.2.3.3.1.2. Bina Vergisinde Geçici Muafiyet

EVK'da devamlı olarak vergiden muaf tutulacak binaların yanında geçici bir süre için vergi dışı bırakılan binalarda 5. madde de 6 fıkra halinde düzenlenmiştir. Bu fıkralar; konutlara tanınan geçici muafiyet, turizm teşvik geçici muafılığı, doğal afetler nedeniyle inşa edilen binalarda geçici muafılık, fuar, sergi ve panayır muafılığı, geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler muafılığı ve organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat siteleri muafılığı başlıkları altında değineceğiz.

2.1.2.3.3.1.2.1. Konutlara Tanınan Geçici Muafiyet

Konut olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 TL'den az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının tamamlandığı yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanır.

Muafiyetin uygulanması için şartları sıralayacak olursak;

- Bina veya apartman dairesinin konut olarak kullanılması gereklidir.
- Vergi değerinin 2.500 TL'den az olmamak 1/4'ü muafiyetten yararlanacaktır.
- Uygulanması inşaatın tamamlandığı yılı takip eden takvim yılından itibaren başlar.
- 5 yıllığına uygulanır.

Örneğin vergi değeri 100.000 TL olan bir konut 2014 yılı içinde tamamlanırsa geçici muafiyet 2015 yılında başlayacak 2018 yılının sonunda sona erecektir. Muafiyetten yararlanacak miktar vergi değerinin 1/4'ü olacağından, $100.000 / 4 =$

25.000 TL'dir. 25.000 > 2.500 olduğuna göre vergi dışı kalacak ödenecek vergi, 75.000,00 TL üzerinden hesaplanacaktır²⁵³.

Beş yıl öncesinde inşa edilmiş ve geçici muafiyetten yararlanma hakkını takvim yılı itibariyle bitirmiş olan binalara ilave yapılması halinde, vergi değerini değiştiren sebeplere göre (EVK'nın 33/1. maddesi) bildirilen değerden bu kısma isabet eden değer için, geçici muafiyet aynı şart ve süre ile uygulanır.

Örneğin 1998 yılında konut olarak kullanılan müstakil bir ev için 2014 yılında kalorifer teşkilatı döşenmiş bu ilave sonucunda EVK'nın 33/1. maddesine göre vergi değeri artmıştır. Bu artışa neden olan kalorifer teşkilatı için isabet eden vergi değeri 2.500 TL'den az olmamak üzere artış değerinin 1/4'ü, inşalarının tamamlandığı 2014 yılını takip eden 2015 yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanacaktır.

Binanın işyeri olarak kullanılması veya hem işyeri hem konut olarak kullanılması geçici muafiyetten yararlanmasına engel teşkil etmektedir²⁵⁴. Şayet bina, konutlara tanınan muafiyetten yararlandığı sürede kısmen dahi konut olarak kullanılmaması halinde muaflık kullanımının değiştirildiği takvim yılını izleyen yıldan itibaren düşer²⁵⁵.

Konut şayet satılırsa; satın alanlar için konut olarak kullanılmaya devam etmek şartıyla muafiyet inşaat bitimini izleyen takvim yılından başlayarak 5 yıl sürenin geri kalan kısmı için uygulanır²⁵⁶. Örneğin süre 2014 yılında başlayıp 2018 yılının sonunda nihayete erecek bir konutun 2016 yılında satılması ve yeni malikin konut olarak kullanmaya devam etmesi durumunda, muafiyet kalan sürede devam ederek yine 2018 yılının sonunda nihayete erecektir²⁵⁷.

Konut olarak kullanılacak bina, inşaattın bittiği yıl belediyeye bildirilmesi gerekir. Bildirimin yapıldığı yılı takip eden takvim yılından itibaren geçici muafiyetten yararlanılabilir. Ancak inşaat takvim yılının son üç ayı içinde bitirilmişse, (ekim, kasım, aralık) bildirim bitim tarihini izleyen üç ay içinde yapılır. Geç bildirimde

²⁵³ Aslan, s.370.

²⁵⁴ Tosuner ve Arıkan, (Sistem), s.481.

²⁵⁵ Arslan, s.371.

²⁵⁶ Bulutoğlu, s.401.

²⁵⁷ Seren Keskin, "Emlak vergisi ilk 5 yıl muaf mı?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisi-ilk-5-yil-muaf-mi/351679> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

bulunulması durumunda takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer ve o yıllara ait vergi muafiyetsiz vergi değeri üzerinden hesaplanır²⁵⁸.

Maliye Bakanlığı'nın 13.10.2011 tarihli " Emlak Vergisi Kanununun 5/a maddesindeki geçici muafiyetten faydalanılabilmesi için iskan alınıp alınmayacağı hakkında" başlıklı Özelgesinde; İnşaatı sona ermeden konut olarak kullanılmaya başlayan taşınmazın, bina vasfına haiz olduğu bildirilmiştir. Bu durumda konut olarak kullanılan binanın geçici muafiyetten yararlanabileceği ancak beş yıllık sürenin başlaması için binaya ait iskan belgesinin²⁵⁹ alındığı tarihten değil, kullanılmaya başlandığı tarihi takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanması mümkün bulunmuştur²⁶⁰.

Bir kişinin birden çok konutu olması durumunda geçici muafiyet kişiye değil de konutlara ait bir uygulama olduğundan, konutlar ayrı ayrı faydalanacaktır²⁶¹.

Paylı mülkiyet veya elbirliği mülkiyeti olması durumunda geçici muafiyet binalara tanındığı için verginin mükellefi olan malikler binanın vergi değeri üzerinden kendilerine düşen pay oranında yararlanırlar²⁶².

Başkasının arsasına yapılmış binaların (gecekonduların) konut olarak kullanılması ve diğer koşullara uyması halinde geçici muafiyetten yararlanabilir²⁶³.

2.1.2.3.3.1.2.2. Turizm Teşvik Geçici Muafılığı

2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm işletmesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı amaçlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya var olan binaların bu amaca tahsisi halinde turizm işletmesi belgesinin alındığı yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanırlar.

Muafiyetin uygulanmasında önemli hususlar;

- Turizm işletmesi belgesi alınmış olması,

²⁵⁸ Kızılot ve diğerleri, s.372.

²⁵⁹ İskan Belgesi: İnşaat çalışmaları biten yapılar için yapının oturma izninin verildiğini gösteren belge., <http://konuttimes.com/emlak-terimleri/iskan-belgesi-nasil-alinir/46059> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

²⁶⁰ Maliye Bakanlığı'nın 13/10/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1809 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

²⁶¹ Bulutoğlu, s.401.

²⁶² Kızılot ve diğerleri, s.372.

²⁶³ Bulutoğlu, s.402.

- Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olunması,
- Binanın yeni inşa edilmiş veya eskide yapılmış binanın turizm amacına tahsis edilmiş olması,

gerekmektedir.²⁶⁴

Turizm işletmesi belgesi alan mükellefin, belgenin alındığı yıl belediyeye bildirilmesi gerekmektedir. Bildirimin yapıldığı yılı takip eden takvim yılından itibaren geçici muafiyetten yararlanabilecektir. Ancak belgeye yılının son üç ayı içinde sahip olunmuş ise , (ekim, kasım, aralık) bildirim bitim tarihini izleyen üç ay içinde yapılır. Geç bildirimde bulunulması durumunda takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

Şartları yerine getiren işletmelerin hangi yıllar arasında muafiyetten faydalanacağına yönelik Maliye Bakanlığı, 30.01.2013 tarihli " Turizm İşletme Belgesine istinaden yararlandırılacak geçici emlak vergisi muafiyetinin hangi yıllar arasında uygulanacağı hakkında" başlıklı Özelgesi şu şekildedir. *Turizm İşletmesi Belgesi* almış olan işletmelerin bu amaca yönelik kullandıkları binaları için *Turizm İşletme Belgesi*"nin alındığı yıl içinde ilgili belediyeye ibraz edilmesi halinde takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süreyle muafiyetten faydalanacağını, şayet süresinde bildirim verilmemesi durumunda bildirim verildiği yıl ve önceki yıllara ait muafiyet hakkının düşerek muafiyetin kalan süre için uygulanacağını belirtmiştir²⁶⁵.

Yine Turizm İşletmesi Belgesi'nin ilgili makama bildirilmesi gerekliliğine yönelik Danıştay 9. Daire'nin vermiş olduğu karar ise²⁶⁶; 1988 yılında turizm işletmesi belgesi alınan tesis için verilen beyannamenin ilgili tablosunda 5 yıl süre ile ve 1989 yılından başlayarak emlak vergisinden muaf olduğu bildirilen ancak, ayrıca geçici muafiyetten yararlanma istemiyle dilekçe ile talepte bulunmayan kurum, tahakkuk eden vergileri ödedikten sonra muafiyet iddiasıyla belediye başkanlığına başvurmuş, süresinde yanıt alamadığı için vergi mahkemesinde dava açmıştır. Vergi Mahkemesi davayı görev yönünden reddederek dosyayı Danıştay Başkanlığına göndermiştir. Davayı inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi muafiyetten yararlanılabilmesi için

²⁶⁴ Arslan, s.371.

²⁶⁵ Maliye Bakanlığı'nın 30/01/2013 tarihli ve 97895701-175.01[5-2012/6-1.9.4391]-113sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

²⁶⁶ Danıştay 9. Daire, E. 1992/107, K. 1993/31, T. 19.2.1993, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-1992-107.htm>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

muafiyet gerektiren durum meydana geldiğinde durumun takvim yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesinin zorunlu olduğunu, yükümlü kurumun, böyle bir bildirimde bulunmadığını, bu nedenle 1989 yılına ilişkin vergiler için geçici muafiyetten yararlandırılmasının mümkün olmadığı, gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Bu açıklamalar ışığında bahsi geçen geçici muafiyetten yararlanılması için Turizm işletmesi belgesi alınmış olması yeterli olmayıp belgenin ilgili belediyeye ibraz edilmesi gerekmektedir.

Yine bir diğer durum ise konut muafiyetinde geçen 5 yıllık süre ve uygulaması ile bahsi geçen turizm işletmelerine tanınan 5 yıllık süre ve uygulaması arasında yaşanmaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 06.03.2012 tarihli " EVK'nın 5/b maddesine göre geçici muafiyet hakkında" başlıklı Özelgesi özetle; Turizm işletmeleri için uygulanan geçici muafiyetin bina vergi değerinin tamamına mı yoksa konut muafiyetinde olduğu gibi 1/4 oranına mı uygulanacağı hususunda görüş sorulmuş, turizm işletmeleri için uygulanan geçici muafiyet hükmü ile ilişkilendirilmemesi ve turizm işletmeleri muafiyeti şartlarını sağlayan işletmelerin, turizm işletmesi belgesini aldıkları yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile bina vergi değerinin tamamına uygulamaları gerektiği belirtilmiştir²⁶⁷.

2.1.2.3.3.1.2.3. Doğal Afetler Nedeniyle İnşa Edilen Binalarda Geçici Muafılık

Deprem, su basması, yangın gibi doğal afetler nedeniyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların

- Afetin meydana geldiği yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilmesi durumunda; binalar inşalarının sona erdiği yılı,
- Kamu kuruluşlarının ilgili kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilmesi durumunda; binaların devredildikleri yılı,

takip eden takvim yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanırlar.

²⁶⁷ Maliye Bakanlığı'nın 06.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-13-2012-33 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Bu muafiyet; henüz afet meydana gelmese bile, vuku bulması ihtimaline dayanılarak yaptırılan binalar içinde tanınmıştır²⁶⁸.

Ancak bu muafiyetten yararlanılması için mükelleflere, afetin meydana geldiği veya afete maruz kaldığını yetkili kuruluşça tebliğ edilmesi gerekmekte, tebliğ tarihinden itibaren 5 yıl içinde binalarının inşa edilmeleri gerekmektedir.

Muafiyete konu hallerin meydana gelmesi sonucu yeniden inşa edilen binaların bittiği takvim yılı içinde ilgili belediyeye bildirilmesi gerekmektedir. Ancak, binanın bitiş tarihi takvim yılının son üç ayı içinde denk geldiği takdirde bildirim, inşaatın bittiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılır. Geç bildirimde bulunulması durumunda takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

Muafiyetten 10 yıllık sürede faydalanacak olan mükellefler, bu muafiyet haricinde inşası biten binaları konut olarak kullanmaları durumunda ayrıca konutlara tanınan geçici muafiyetten yararlanamayacaklardır.

Şayet afetin boyutu 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 1. maddesinde belirtilen genel hayata etkili olacak derecede zarar görülmesi veya görmesi muhtemel olunması boyutunda değilse muafiyetten yararlanılıp yararlanılamayacağı, Danıştay 11. Dairesi'nin uyuşmazlığa vermiş olduğu kararla netleşmiştir.

Danıştay 11. Dairesi'nin 2006 yılında almış olduğu karar özetle²⁶⁹; afete maruz kalan bir gayrimenkulün emlak vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için, afetin "toplumun genelini etkileyecek derecede" olması gerektiği, davacıya ait gayrimenkulün çıkan yangında oturulamayacak derecede hasar görmesi bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu gayrimenkul için muafiyet belgesi verilmemesi yolundaki işlemin mevzuata uygun olduğunu belirtmiştir.

2.1.2.3.3.1.2.4. Fuar, Sergi ve Panayır Muafılığı

Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılmamak şartıyla bu amaca tahsis edildikleri süre

²⁶⁸ Bulutoğlu, s.403.

²⁶⁹ Danıştay 11. Daire, E. 2006/289, K. 2006/3901, T. 7.7.2006, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

için vergiden muaf tutulmuştur²⁷⁰. Bu muafiyette önem arz eden durum binaların devamlı olarak maksadı dışında kullanılmaması gerekliliğidir²⁷¹.

Maliye Bakanlığı'nın 11/10/2011 tarihli " Fuar alanındaki binaların ve arazilerin emlak v.muafiyeti hakkında" başlıklı özelgesinde²⁷² de fuar, sergi ve panayır alanında ki binaların bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda kullanılmaması şartıyla geçici muafiyetten yararlanacağı yönündedir.

Muafiyete konu hallerin meydana gelmesi sonucu inşa edilen binaların bittiği takvim yılı içinde ilgili belediyeye bildirilmesi gerekmektedir. Ancak, binanın bitiş tarihi takvim yılının son üç ayı içinde denk geldiği takdirde bildirim, inşaatın bittiği tarihten itibaren üç ay içinde yapılır. Geç bildirimde bulunulması durumunda takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer.

2.1.2.3.3.1.2.5. Geri Kalmış Bölgelerde İnşa Edilen Sınai Tesisler Muafılığı

Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanırlar.

Planlama teşkilatı ile ifade edilmek istenen Devlet Planlama Teşkilatı'dır²⁷³. Devlet Planlama Teşkilatı; 1960 yılında kurulmuş, 2011 yılında Kalkınma Bakanlığı olarak yeniden organize edilmiştir²⁷⁴. Tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgeler, planlı döneme geçilen 1963 yılından günümüze değin belirlenip planlamaya dahil edilmişlerdir. 2014 - 2018 yılları itibariyle onuncu kalkınma planı yürürlükte olup Kalkınma Bakanlığı'nın kalkınma planları çerçevesinde belirlediği bölgelerde sanayiye teşvik amaçlı 5 yıllık süreyle geçici muafiyet uygulanmaktadır²⁷⁵.

²⁷⁰ Arslan, s.371.

²⁷¹ Bulutoğlu, s.403.

²⁷² Maliye Bakanlığı'nın 11/10/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-EML-2/-82 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

²⁷³ Arslan, s.372.

²⁷⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, http://tr.wikipedia.org/wiki/Devlet_Planlama_Te%C5%9Fkilat%C4%B1, (Erişim Tarihi: 10.03.2014).

²⁷⁵ Onuncu Kalkınma Planı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/content.aspx?List=8661bcf7-9da5-4ecb-a190-fd4aadbaacc02&ID=12&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Ekalkinma%2Egov%2Etr%2FPages%2FKalkinmaPlanlari%2Easpx&ContentTypeId=0x0100B6043AD55C311E41A48571E65B9E1AD1> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Sınai anlam olarak sanayi ile ilgili olan, endüstriyel demektir²⁷⁶, Sınai tesis ise sanayi ham maddesini işleyen ve üretim sağlayan özetle sınai faaliyet meydana getiren kuruluştur²⁷⁷. Sınai faaliyet ise 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun 1 maddesinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanım; "Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal ve üretilen yerlerle, madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri) sayılır²⁷⁸.

Bahse konu muafiyette sınai tesisin ne ölçüde olacağı belirtilmemiştir. Tanımlardan hareketle sınai tesisin faaliyeti yürütme şekli oldukça basit aletler yardımıyla olabileceği gibi (el emeği v.b.), gelişmiş teknik aletler yardımıyla da olabilir. Bu durum muafiyetin uygulanmasında önem arz etmemekte, faaliyetin yürütüldüğü sınai tesisler inşalarının sona erdiği yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanırlar.

2.1.2.3.3.1.2.6. Organize Sanayi Bölgeleri İle Sanayi Ve Küçük Sanat Siteleri Muafılığı

Bir önceki başlık altında yer alan sınai tesislere yönelik muafiyette, geri kalmış bölgeler önem arz etmektedir. Organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerine yönelik geçici muafiyette ise bölge ve gelişmişlik ayrımı gözetmeksizin, organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşaatlarının sona erdiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süreyle geçici muafiyetten faydalandırılır.

Organize sanayi bölgeleri için muafiyette karşılaşılan hatada; 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanununun 21. maddesinde²⁷⁹, "*OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan*

²⁷⁶Sınai,

http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5508aab7cdb0a2.59795492, (Erişim Tarihi: 14.03.2014).

²⁷⁷ Sanayi Kuruluşu, <http://www.nedirnedemek.com/sanayi-kurulu%C5%9Fu-nedir-sanayi-kurulu%C5%9Fu-ne-demek>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

²⁷⁸ Tosuner ve Arıkan, (Sistem), s.41.

²⁷⁹ 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4562.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

muafıtır." hükmü gereği genel olarak organize sanayi bölgelerinin tüzel kişiliği içindeki tüm binaların emlak vergisinden daimi muaf olup olmayacağı hususundadır. Ancak Maliye Bakanlığı'nın 12/04/2011 tarihli "4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 21. maddesinde yer alan vergi, resim ve harç muafiyeti kapsamında organize sanayi bölgesi bünyesindeki parsellerden emlak vergisi alınıp alınmayacağı hakkında" başlıklı Özelgesinde²⁸⁰, 4562 sayılı Kanun'da ki muafiyet hükmünün, organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğine tanınan vergi ve harç muafiyeti olduğunu, bu kurumun 4562 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili işlemleriyle sınırlı bulunduğunu, dolayısıyla bu muafiyetin organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin sahip olduğu bina, arsa ve arazi nedeniyle ödemesi gereken emlak vergisi için uygulanamayacağını belirtmiştir.

Söz konusu durumda daimi muafiyet olmayıp 5 yıl süreyle geçici muafiyetten yararlanması gerekmektedir.

Organize sanayi bölgesindeki bütün binalar, kullanılış biçimine bakılmaksızın emlak vergisi geçici muafiyet hükümlerinden yararlanılacaktır. Bu konuda, Danıştay 9. Daire'ye intikal eden uyuşmazlıkta; EVK'nın 5. maddesinin (f) fıkrasında organize sanayi bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binaların inşalarının sona erdiği tarihi takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süreyle geçici muafiyetten yararlanacağına hükme bağlandığı, bu hüküm ile hiçbir ayrıma tabi tutulmaksızın ve maddenin diğer fıkraları ile ilgilendirilmeksizin sanayi bölgelerinde inşa edilen bütün binalara geçici vergi muafiyeti getirildiğinden yükümlü şirketin 1/4 oranında geçici muafiyetten yararlanacağından bahisle tahakkuk ettirilen emlak vergisinde yasal isabet görülmediğine belirten Vergi Mahkemesi'nin kararına, Maliye Bakanlığı'nın ambar, fosfatlama, soğutma ve sosyal tesis gibi binaların Organize sanayi bölgelerine tanınan 5 yıllık muafiyet kapsamı dışında olduğunu ileri sürerek 1/4 oranında geçici muafiyet uygulanması için itirazı sonucu temyiz edilen davada aldığı karar da Vergi Mahkemesi'nin kararını haklı bulmuş ve temyiz istemini reddetmiştir²⁸¹.

²⁸⁰ Maliye Bakanlığı'nın 12/04/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010/6-32 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

²⁸¹ Danıştay 9. Daire, E. 1995/2757 K. 1997/273 T. 23.1.1997, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-1995-2757.htm> (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

2.1.2.3.3.1.2.7. Yeni Büyükşehir Belediyesi Olan İllerde Köy Statüsü Kalkan Mahallelere Tanınan Geçici Muaflık

Büyükşehir Belediye Kanunu'nda 2012 yılında değiştirilen ve 30.03.2014 tarihinde uygulaması gerçekleştirilen büyükşehir sınırlarına yönelik değişiklikle belde ve köylerin tüzel kişiliği kaldırılarak, köyler mahalle olarak, belediyeler ise belde ismiyle tek mahalle olarak birlikte bağlı buldukları ilçenin belediyesine katılmış, bu durumda Büyükşehirler için mücavir alan sınırları tüm mülki sınırlar içini kapsamıştır²⁸².

Bu değişiklikle birlikte özellikle emlak vergisi mükellefi olmayan köyler bir anda mücavir alan sınırları içine dahil olup, normal belediye yerlerde uygulanacak emlak vergisi oranının % 100 kadar artırımlı uygulanmasıyla karşı karşıya kalmışlardır. Ancak Yeni Büyükşehir Belediye Kanunu'nun geçici 1. maddesinin 15. fıkrasında "Bu kanuna göre tüzel kişiliği kaldırılan köylerde, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren alınması gereken emlak vergisi ile 2462 sayılı Belediye gelirleri kanunu uyarınca alınması gereken vergi, harç ve katılım payları 5 yıl süreyle alınmaz..." hükmü yer almaktadır²⁸³. Bu hüküm gereğince EVK'nın geçici muafiyetler başlığı altında düzenlenmemiş olsa dahi tüzel kişiliğini kaybederek mahalleye dönüştürülen köylerde 30.03.2014 tarihinden itibaren 5 yıl süreyle emlak vergisinden geçici olarak muaf edilmiştir.

2.1.2.3.3.2. Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisna

EVK' nın ikinci kısmında yer alan Arazi Vergisi muafiyeti, mükellef başlıklı birinci bölümde düzenlenmiştir.

EVK 'nın, 14. maddesinde daimi muaflıkları, 15. maddesinde geçici muaflıklar ile 16. maddesinde arazi vergisinden istisna düzenlenmiştir.

²⁸²Yeni Yasayla Büyükşehir Belediye Olan İller ve Mücavir Alan Sınırlarında Emlak Vergisi, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2013/01/Yeni-Yasayla-%C3%BCy%C3%BCK%C5%9Fehir-Belediye-Olan-%C4%B0llerde-Ve-M%C3%BCcavir-Alan-Sinirlarinda-Emlak-Vergisi-Ve-%C3%87tv-Ne-Kadar-Artacak.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

²⁸³ Çetin, s.2.

2.1.2.3.3.2.1. Arazi Vergisinde Daimi Muafiyet

Arazi vergisinde yer alan sürekli muafiyetler; Kamu kurum ve kuruluşları (İdari, İktisadi ve sosyal), askeri kuruluşlar, kamu menfaatine yönelik kazanç gayesi olmayan kuruluşlar, mezarlıklar, elçilikler ve konsolosluklar ile özel mülkiyete ait olup belirli şartları taşıyan gayrimenkuller, arazi vergisinden sürekli olarak muaf edilmişlerdir. Bunlar;

- Kamu kurum ve kuruluşlarına ait daimi muafiyetten yararlanacak gayrimenkuller; özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere, TMSF'ye intikal eden ve tasfiyeleri TMSF eliyle yürütülen bankaların iflas dairelerine ait arazi ve arsaları, 4749 sayılı Kanunun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan arazi ve arsalar ile 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,

Örneğin 24.05.2012 tarihli, " Milli Piyango İdaresine ait bina, arsa ve arazilerin emlak vergisinden muaf olup olmadığı hakkında" başlıklı Özelgede²⁸⁴, Milli Piyango İdaresine ait bina, arsa ve arazilerin emlak vergisinden muaf olduğunu bildirmiştir. EVK' nın 4. ve 14. maddelerinde, Devlete ait bina ve arazilerin daimi olarak bina ve arazi vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 3670 sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanun'un 12. maddesinde; "*Piyango idaresine ait mallar Devlet malıdır*". hükmüne yer verilmiştir. Bu itibarla Milli Piyango İdaresine ait gayrimenkuller arazi vergisinden daimi muaf edilmiştir. Ancak Özelgede bahsi geçen Devlete ait bina ve arazilere bağlanması EVK' nın 4/a maddesinde özel bütçeli kuruluşları göz ardı edildiğinin göstergesidir. Milli Piyango İdaresi, 04.04.1988 tarihli, 320 nolu "Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"nin²⁸⁵ 1. maddesinde geçen "her türlü piyangoğunun tertip

²⁸⁴ Maliye Bakanlığı'nın 24/05/2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[126-2012-9162]-597 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

²⁸⁵ Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.320.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

ve çekilişine izin vermek ve denetlemek üzere Maliye Bakanlığına bağlı, özel bütçeli Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğünün kurulması..." yönündeki düzenlemeden hareketle EVK'nın 4/a maddesinde bahsi geçen özel bütçeli kuruluşların arazileri kapsamında değerlendirilmesi kanunun özü açısından yerinde olacaktır.

Yine bir diğeri mazbut vakıfların arazi vergisi daimi muafiyetten yararlanıp yararlanamayacağı hususundadır. Danıştay'a 1977 yılında intikal eden uyuşmazlık özetle; EVK'nın 4/a maddesinde mazbut vakıfların sahip olduğu binaların muafiyetten yararlanacağı hususu 14/a da arazi vergisi açısından daimi muafiyetten yararlanamayacağı yönünde hareket eden idarenin mazbut vakıf arazisi adına salınan emlak vergisini haklı bulmayan itiraz komisyonu kararının temyiz edilmesiyle ilgilidir. Arazi vergisinde daimi muafiyetle ilgili 14. madde incelendiğinde mazbut vakıflara yönelik herhangi bir düzenlemenin olmadığı 2015 yılı itibariyle dahi geçerliliğini korumakta olup Danıştay 9. Dairesi'nin 1977 yılına ait vermiş olduğu temyize konu uyuşmazlığa kararı şu şekildedir²⁸⁶. EVK'nın 4/a maddesinde mazbut vakıflar bina vergisinden muaf tutulmuş bulunduğundan, aynı yasanın Arazi Vergisinden muafiyeti düzenleyen 14. maddesinde mazbut vakıfların muafiyeti hususunda açıklık olamaması mazbut vakıflara ait arazinin Emlak Vergisinden muaf tutulamayacağı şeklinde yorumlanamaz. Zira Yasama'nın mazbut vakıflara ait binaları muafiyetten faydalandırırken araziyi dışında tutması kanunun özü ile yorumuna ters düşen bir sonuç doğurur diyerek temyiz istemini reddetmiştir.

- Askeri kuruluşlara ait gayrimenkuller; Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar,
- Kamu menfaatine yönelik kazanç gayesi olmayan kuruluşlar; , Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi²⁸⁷,

Örneğin Maliye Bakanlığı'nın 26.07.2012 tarihli "Derneğe ait, dini eğitim ve öğretim faaliyetinde bulunan binaların emlak vergisinden muaf olup olmadığı

²⁸⁶ Danıştay 9. Daire, E. 1975/2160, K. 1977/930, T. 15.3.1977, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

²⁸⁷ Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla.

hakkında" başlıklı vermiş olduğu Özelgede²⁸⁸; EVK'nın 4/e ve 14/c maddelerinde yer alan hükümlere göre; kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar ve araziler; kiraya verilmemeleri, bu derneklerin kurumlar vergisine tabi işletmelerine ait olmamaları ve bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla bina ve arazi vergilerinden daimi olarak muaf olduklarını düzenlemiş, Kamuya menfaatlerine yararlı dernekler arasında yer almayan derneklerin bina ve arazi vergisindeki daimi muafiyetlerden yararlanamayacağını belirtmiştir.

- Özel mülkiyete ait olup belirli şartları taşıyan gayrimenkuller; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazileri,

Örneğin Danıştay 9. Daire'nin 27.5.2008 tarihli kararında²⁸⁹, davacıya ait belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunduğu tartışmasız olan söz konusu arsanın kiraya verildiği veya ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanıldığı yolunda herhangi bir iddia ve tespit bulunmaması karşısında, taşınmazın mevcut haliyle EVK'da daimi muafiyet için öngörülen şartları taşıdığı, bu nedenle de, emlak vergisinden daimi muaf tutulması gerektiği sonucuna varıldığından, tahakkuk ettirilen emlak vergisinde yasal isabet görmemiştir.

- Mezarlıklar,

Mezarlıklar için tanınan daimi muafiyet, 3998 sayılı Mezarlıkların Korunması Hakkında Kanun'un 1. maddesinde mülkiyet başlığıyla netleşmektedir. Maddeye göre; "Devlet mezarlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü yönetimindeki tarihi mezarlıklar ile şehitlikler ve cemaatlara ait özel statüsü bulunan mezarlıklar hariç, umumi mezarlıkların mülkiyeti belediye bulunan yerlerde belediyelere, köylerde köy tüzelkişiliklerine aittir. Bu yerler satılamaz ve kazandırıcı zamanaşımı zilyedliği yolu ile iktisap edilemez." Bu madde de mülkiyetin sahibi olan kuruluşlar, yapısı gereği gayrimenkulleri için EVK'da daimi muafiyet elde etmektedir.

- Elçilikler ve konsolosluklar: 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

²⁸⁸ Maliye Bakanlığı'nın 26.07.2012 tarihli, 37009108-175.01[8.Md-2012]-68 sayılı, Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

²⁸⁹ Danıştay 9. Daire, E. 2007/6313, K. 2008/2564, T. 27.5.2008, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2007-6313.htm>, (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

yanan, yıkılanların arsaları²⁹⁰ ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,

sıralayabiliriz.

Elçilik ve konsoloslukların daimi muafiyetten yararlanmaları konusunda Maliye Bakanlığı'nın 10.07.2001 tarihli " Büyükelçiliğin inşa edeceği bina nedeniyle tapu harcından müstesna tutulup tutulmadığı hakkında" başlıklı Özelgesi bulunmaktadır²⁹¹.

Ayrıca muafiyette, arazi veya arsanın kiraya verilmesi durumu da önem arz etmektedir. Kanun kiraya verilmeleri halinde muafiyetten yararlanamayacakları ile kiralanmış olup/olmamasının önem arz etmediği gayrimenkulleri belirtmiştir.

Kiraya verilmeleri halinde muafiyetten yararlanamayacak gayrimenkullere örnek olarak; Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) ile mezarlıklar verilebilir.

Kiraya verilsin veya verilmesin muafiyetten her şekilde yararlanabilecek gayrimenkullere örnek olarak; Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait arazi ile Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar verilebilir.

Mücvir alan uygulaması bina vergisinde bahsedildiği gibi normal belediyeler ile büyükşehir belediyeleri arasında arz eden farklılıklar, arazi vergisi daimi muafiyetler içinde aynen geçerliliğe sahiptir.

2.1.2.3.3.2.2. Arazi Vergisinde Geçici Muafiyet

Arazi veya arsalar için belirli sürelerle sınırlandırılmış muafiyetler EVK'nın 15. maddesinde 4 fıkra halinde ağaçlandırılan veya yeniden tarıma elverişli duruma getirilen yahut organize sanayi bölgesi için iktisap olunan araziye kapsamaktadır. Bunlar;

²⁹⁰ Karşılıklı olmak şartıyla.

²⁹¹Maliye Bakanlığı'nın 10/07/2001 tarihli, B07.0.GEL.0.66/6609-396/37721 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.01.2015).

- Özel kanunlarına göre, Devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl süreyle,
- Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer²⁹², çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl süreyle,
- 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 süreyle,

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 girer²⁹³.

Örneğin; Danıştay 9. Daire'nin 22.02.1983 tarihli kararı özetle şu şekildedir²⁹⁴. Dava, yükümlünün sahibi bulunduğu okaliptüs ormanlığı için adına salınan emlak vergisini terkin eden itiraz komisyonu kararını bozarak tarhiyatı aynen onayan Temyiz Komisyonu kararının bozulması istemi ile açılmış, ancak Danıştay; yükümlünün 1961 yılında tesis ettiği okaliptüs ormanlığı için 1833 sayılı Arazi Vergisi kanunu ile on yıllık muafiyet tanındığı, on yılın bitimi olan 1971 yılından sonraki yıllar için vergi dairesince emlak (arazi) vergisinin tarh ve tahakkuk ettirildiği, ayrıca hususi orman niteliği göstermeyen uyumsuzluk konusu arazinin EVK'nın 15.maddesinin 1/a fıkrasında belirlenen 50 yıllık geçici muafiyetten yararlanmasına olanak bulunmadığı gibi söz konusu madde de yazılı amaçlara tesis edilmiş olduğunu ilgili kuruma takvim

²⁹² Turbiyer: Orta kuşağın serin ve nemli, akıntısı az, suya doymuş düz yörelerinde gelişen bataklık yosunları gibi yosunların, alttan zamanla değişmesiyle kalorisini az bir kömür durumuna dönüştüğü yerlere verilen ad., <http://www.nedirnedemek.com/turbiyer-nedir-turbiyer-ne-demek> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

²⁹³ Bulutoğlu, s.418.

²⁹⁴ Danıştay 9. Daire, E.1982/628, K. 1983/1201, T. 22.02.1983, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15806.html> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

yılı içinde bildirilmediği anlaşıldığından, İlgili kurumca yapılan tarhiyat yerinde bulunmuş ve temyiz istemini reddetmiştir.

- Organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi, sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar,

Arazi Vergisinden müstesnadır.

Ancak, organize sanayi bölgeleri için geçici muaflığın uygulanabilmesi şarta bağlıdır. Bu şart, arazinin; organize sanayi bölgesi için iktisap olunduğunun veya bu bölgelere tahsis edildiğinin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca kabul edilmesi ve buna ilişkin alınacak belgenin ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir²⁹⁵.

Organize sanayi bölgeleri muafiyetinde arazinin kiraya verilip verilmemesi önem arz etmemektedir. Örneğin Maliye Bakanlığı'nın 10.12.2009 tarihli, "Organize sanayi bölgesinin mülkiyetinde buluna araziye kiraya vermesi halinde bu arazi için emlak vergisi muafiyetinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda..." başlıklı özelgesi²⁹⁶; organize sanayi bölgesi tüzel kişiliğinin; maliki bulunduğu ve Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi için ilgili belediyeye emlak vergisi bildirimini vermesi ve bu arazilerin, kiraya verilse dahi sanayici lehine tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar geçici olarak arazi vergisinden muaf tutulması gerekliliği belirtilmiştir.

Yeni Büyükşehir Kanunu ile köy tüzel kişiliğini kaybederek mahalleye dönüşen yerler içinde bina vergisinde bahsettiğimiz 30.03.2014 tarihinden itibaren 5 yıl süreyle uygulanacak olan emlak vergisi muafiyeti arazi ve arsalar içinde geçerlidir²⁹⁷.

Geçici olarak muaflıktan yararlanabilmek için arazinin kanunda öngörülen kullanım biçimlerine tahsis edilmiş olduğunun ilgili belediyeye takvim yılı içinde bildirilmesi gerekir. Muafiyetler, arazinin belirlenen kullanım biçimlerine tahsis edildiği yılı izleyen takvim yılından itibaren başlar. Takvim yılı içinde bildirim

²⁹⁵ 6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

²⁹⁶ Maliye Bakanlığı'nın 10/12/2009 tarihli, B.07.1.GİB.0.02.66/6654-506 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi 19.03.2015).

²⁹⁷ Çetin, s.2.

yapılmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı izleyen takvim yılından itibaren geçerli olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı takvim yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer²⁹⁸.

2.1.2.3.3.2.3. Arazi Vergisinde İstisna

Arazi vergisinde istisna EVK'nın 16. maddesinde üç fıkra halinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin toplam vergi değerinin 10.000 TL'si Arazi Vergisinden müstesnadır.

Bu istisna arazileri kapsamakta ancak arsalar için uygulanmamaktadır. Vergi değeri olan 10.000 TL'yi üç katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu istisnanın uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınmaktadır.

Bu istisna, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları için ayrı ayrı uygulanır.

İstisnanın mükellefin eşi ve velayeti altındaki çocukları ile hisseli arazisindeki uygulanışına yönelik Danıştay 9. Daire'nin 1989 yılında kararına örnek verebiliriz²⁹⁹. Karara varılan uyuşmazlık özetle şu şekildedir. Emlak vergisi yükümlüsü olan eşler belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan araziler için tanınan istisnadan yarı yarıya yararlanabilecekleri, mükellefi ile eş ve velayeti altındaki çocuklara ait arazi değerlerinin toplu olarak dikkate alınacağı 3. fıkrasında da istisnanın, hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarı ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanacağını belirtmiştir.

2.1.2.3.4. Emlak Vergisinde Matrah Ve Oran

Verginin matrahı, herhangi bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden değer ve ölçüyü ifade etmektedir³⁰⁰.

²⁹⁸ Bulutoğlu, s.418.

²⁹⁹ Danıştay 9. Daire, E. 1987/4084, K. 1989/685, T. 24.2.1989, <http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15806.html> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

³⁰⁰ Eker, s.171.

Vergi oranı ise vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan rakamdır. Vergiler;

- Matrahın büyümesiyle oranın yükselmesi halinde artan oranlı vergiler;
- Matrahın küçülmesiyle oranın azalması halinde azalan oranlı vergiler;
- Matrahın değişmemesi halinde de düz oranlı vergiler,

şeklinde tanımlanırlar³⁰¹.

EVK'nın 7. ve 17. maddelerinde matrah, 8. ve 18. maddelerinde "nispet" başlığı altında vergilerin oranları düzenlenmiştir.

Emlak vergisinde matrah ve oran, bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklar altında değinilecektir.

2.1.2.3.4.1. Bina Vergisinde Matrah

EVK' nın birinci kısımda yer alan bina vergisinde matraha dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

EVK'nın 7. maddesinde Bina Vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri olarak hükme bağlanmıştır.

Kanunda geçen vergi değeri yine EVK düzenlenmiştir. EVK 29. maddenin (b) fıkrasında binalar için vergi değeri; "Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlıklarınca birlikte tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arazi ve arsalar için belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak EVK'nın 31. maddesi³⁰² uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir." şeklinde düzenlenmektedir.

Binanın emlak vergisi hesaplanırken;

- Binanın üzerine inşa edildiği arsanın metrekare birim değeri ve arsanın kaç metrekare olduğu,

³⁰¹ Vergi Oranı, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/408-v/3735-vergi-orani-nedir-ne-demek-anlami.html> (Erişim Tarihi: 28.03.2015).

³⁰² "Vergi değerlerinin takdirinde şehir ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık istihsal değeri gibi normlar ile uyulacak usul ve esaslar, mükelleflerden ve üçüncü şahıslardan istenecek bilgiler tüzükte belirtilir."

- Binanın; betonarme³⁰³, yığma³⁰⁴, karkas ya da ahşap olma durumuna ve inşaat sınıfına göre belirlenen metrekare maliyet bedeli,
- Binanın dıştan dışa yüz ölçümü,
- Aşınma payı indirimi,
- Kalorifer ve asansör farkı,

önem arz etmektedir³⁰⁵.

Binanın vergi değeri hesaplanırken yukarıda bahsettiğimiz önem arz eden işlemler sırasıyla şu şekilde uygulanacaktır.

a. Tablo 14 de konut olarak kullanılan binaların yapılış şekline göre (yığma, karkas, ahşap v.b.) metrekare maliyet bedelini 2015 rakamlarıyla göstermektedir. Verilen metrekare maliyet bedeline binanın dıştan dışa yüz ölçümü (metrekare cinsinden) çarpılarak binanın toplam maliyeti bulunur.

b. Bu maliyet bedeline asansör varsa % 6 asansör farkı, klima varsa ayrıca % 8 klima farkı eklenecektir³⁰⁶.

³⁰³ Betonarme, eğilme ve çekme kuvvetlerine dayanması için içine uygun şekilde çelik donatı yerleştirilmiş betonu ifade etmektedir. Betonarme ile birbirine sağlam bir şekilde bağlanan bu iki malzemenin dış kuvvetlere karşı birlikte mukavemet göstermektedir. **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/betonarme-ne-demektir/166562> (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

³⁰⁴ Yığma yapı, inşaat mühendislerince herhangi bir iskeletsel sisteme sahip olmayan yapıları genel olarak tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Bu tip yapılarda yalnızca duvarlar taşıyıcı niteliktedir ve duvarın her bir elemanı (genellikle tuğla) üzerine düşen yükü sırayla aşağıya aktarır. http://tr.wikipedia.org/wiki/Y%C4%B1%C4%9Fma_yap%C4%B1, (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

³⁰⁵ Şükrü Kızılot, "Emlak Vergisi Nasıl Hesaplanacak?", **Hürriyet Gazetesi**, 11.09.2002, <http://hursiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=96861> (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

³⁰⁶ Binalarda Vergi Değerinin Hesabı, http://kadiogluemlak.com/index.php?action=page_display&PageID=8%20 (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

Tablo 14: Türkiye'de Binaların Aşınma Payları Oranları (2015)

İnşaatın Cinsi	0-3 Yaş arası %	4-5 Yaş arası %	6-10 Yaş arası %	11-15 Yaş arası %	16-20 Yaş arası %	21-30 Yaş arası %	31-40 Yaş arası %	41-50 Yaş arası %	51-75 Yaş arası %	75 ve üstü yaş %
Çelik karkas - Betonarme karkas binalar	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Yığma kagir, yığma yarı kagir binalar	6	8	12	18	25	32	40	50	60	70
Ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı) gecekondü tarz ve vasfında binalar	8	12	18	25	32	40	50	60	70	80

Kaynak: Türkiye'de Binaların Aşınma Payları Oranları

https://www.alomaliye.com/asinma_paylari.htm (Erişim Tarihi: 31.03.2015).

c. Sonraki süreçte bulunan toplam değere EVK'nın 31. maddesine göre çıkarılan Tüzük'ün 23. maddesinde belirtilen aşınma payı düşülür³⁰⁷. Aşınma payları tablo 13'de yaş ve cinslerine göre belirtilmiştir.

d. Emlak vergisine matrah olacak vergi değerinde son işlem; arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değerinin ilave edilmesidir³⁰⁸.

EVK'nın 29. maddesinde vergi değerinin mükellefiyetin başlamasından itibaren takip eden takvim yıllarında nasıl değerlemeye tabi tutulacağını düzenlemiştir.

Maddeye göre mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunması gerekmektedir. Ancak bu değerlendirme ölçüsünü yine 29. maddenin verdiği yetkiyle sifıra kadar indirmeye, ya da yeniden değerlendirme oranı kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır³⁰⁹. Örneğin 2013 yılında yeniden değerlendirme oranını Bakanlar Kurulu tam olarak uygulanması kararlaştırılmıştır³¹⁰.

³⁰⁷ Kızılot ve diğerleri, s.354.

³⁰⁸ Şükrü Kızılot, "Emlak Vergisi Nasıl Hesaplanacak?", **Hürriyet Gazetesi**, 11.09.2002, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=96861> (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

³⁰⁹ Arslan, s.372.

³¹⁰ Maliye Bakanlığı 01.01.2013 tarihli 61 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 31.03.2015).

Tablo 15: Türkiye'de 2015 Yılı İçin Mesken Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel

BİNALAR	ÇELİK KARKAS BİNA			BETONARME KARKAS			YIĞMA KAGIR BİNA			YIĞMA YARI KAGIR BİNA			AĞSAP BİNALAR			TAŞ DUVARLI BİNA			GECEKONDU TARZI BİNA			KERPİÇ VE DİĞ.BASİT			
	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	ASG.	AZA.	ORT.	
A) LÜKS İNŞ.	1941,30	2070,19	2005,75	1151,53	1292,35	1221,94	944,44	973,87	959,16	-	-	-	1538,11	1695,49	1616,80	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
B) 1. SINIF İNŞ.	1283,14	1384,39	1333,77	727,22	798,97	763,10	604,76	637,87	621,32	398,56	417,89	408,23	989,53	1111,49	1050,51	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
C) 2. SINIF İNŞ.	851,47	937,96	894,72	465,73	553,21	509,47	395,78	414,23	405,01	280,77	285,37	283,07	638,82	731,79	685,31	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
D) 3. SINIF İNŞ.	574,39	638,82	606,61	328,60	393,02	360,81	295,48	307,47	301,48	197,91	201,58	199,75	333,23	353,48	343,36	165,66	204,34	185,00	94,84	147,27	121,06	-	-	-	
E) BASİT	236,57	288,10	262,34	167,50	236,57	202,04	93,89	97,56	95,73	93,89	97,56	95,73	108,62	130,68	119,65	66,24	104,94	85,59	57,06	66,24	61,65	45,13	57,06	51,10	

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 30.03.2015)

2.1.2.3.4.2. Bina Vergisinde Oran

EVK' nın birinci kısımda yer alan Bina Vergisi'nde orana dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

Bina vergisinde oran EVK' nın 8/1. maddesinde "nispet" başlığı altında düzenlenmiştir. Ancak bina vergisinde oranı düzenleyen madde yürürlüğe girdiği 1970 yılındaki uygulamayla devam etmemiştir.

Tablo 16: Türkiye'de Bina Vergisi Tarifesi (1970-1972)

Matrah (Vergi Değeri)	Oran (%)
50 bin liraya kadar olan	7
100 bin liraya kadar olan	8
150 bin liraya kadar olan	9
150 bin liradan yüksek olan	10

Kaynak: Kamil Mutluer, *Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi*, Ankara 1973, s.71.

EVK'nın ilk uygulandığında tarife artan oranlı olarak Tablo 15'de gösterildiği şekildedir³¹¹. 1970 yılında uygulamaya başlayan artan oranlı tarife, genel bir toplamaya imkan vermeyişi, vergi daireleri itibariyle yapılacak matrah (Emlak vergisinin toplanması 1986 yılına kadar vergi dairelerince toplanmış daha sonra belediyelere devredilmiştir.) toplamalarının da mülkü dağıtık olan mükelleflerin toplu olanlara kıyasla çok daha fazla avantajlı duruma sokması, ayrıca toplamadaki güçlükler 1972'de uygulamanın ilk yılında tek oranlı tarifenin kabulüne sebep olmuştur³¹².

Günümüzde bina vergisinde artan oranlı tarife uygulanmamakta bunun yerine mesken yani konut ve işyeri ayrımı yapılmakta ayrıca normal belediyeler ve büyükşehir belediyeleri için ayrı ayrı oranlar uygulanmaktadır.

³¹¹ Mutluer, (GRMNKL), s.71.

³¹² Bulutoğlu, s.411.

Tablo 17: Türkiye'de Bina Vergisi Oranları (1972 Sonrası)

Kullanılış Amacı	Vergi Matrahı	Şehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%)	Büyükşehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%)
Mesken (Konut)	Vergi Değeri	1	2
İşyeri	Vergi Değeri	2	4

Kaynak: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu 8. madde, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 02.04.2015).

Bina vergisinde oranlar tablo 16 da gösterildiği şekildedir. Bu oranları yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

EVK'nın 8/2. maddesinde yukarıda bahsettiğimiz oranların yanı sıra Bakanlar Kurulu'nun yetkili kılındığı bir diğer düzenleme daha yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek indirimli vergi oranından, Türkiye'de brüt yüzölçümü 200 metrekareyi geçmeyen tek meskeni olan veya tek meskenin intifa hakkına sahip bulunan;

- Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler,

Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmayanlar bu durumunu belgelemekle yükümlü tutulmuşlardır. Öncelikle hiçbir geliri olmaması, ticari, zirai, serbest meslek kazancı, banka faizi, hisse senedi kar payı ve benzeri gelirlerinin bulunmaması gibi herhangi bir yerde ücretli olarak da çalışmaması (işsiz) söz konusu olan kişiler 200 metrekarenin altında yer alan ve tek meskene sahip olmaları durumunda bina vergisi için % 0 oran uygulanacak daha doğrusu vergi ödemeyeceklerdir³¹³.

Ev hanımları da Kanun'da geçen şartları taşımaları durumunda hiçbir geliri olmayanlar statüsünde değerlendirilmektedir³¹⁴.

³¹³ F. Coşkun Güçlü, "Emekli ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 42, 2007, s.135.

³¹⁴ Şükrü Kızılot, "Emekliler, Ev Hanımları, İşsizler ve Engelliler Ödedikleri Emlak Vergisini Nasıl Geri Alabilirler?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 259, 2014, (MKL), s. 120.

Hiçbir geliri olmayan mükellefler; belediyelerden temin edecekleri "Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlerin Tek Meskenlerine Ait Form" ekinde, ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesinden gelir vergisi ödemediklerine, Emekli Sandığı veya Sosyal Güvenlik Kurumu ilgili birimlerinden de aktif sigortalı olmadıklarına dair belgeleri ilgili belediyeye vererek indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdi³¹⁵, ancak mükelleflere kolaylık sağlanması amacıyla değişikliğe gidilmiş ve indirim hakkından yararlanılması için hiçbir geliri olmayanların ilgili belediyeye taahhüt belgesi vermesi halinde indirimden yararlanılacağı düzenlenmiştir³¹⁶.

Hiçbir geliri olmayanlar şayet gelir elde etmeye başlarlar ise (GVK'nın 2. tarifesini geçmeyen menkul sermaye iradı gelirleri hariç) veya ikinci bir meskene sahip olmaları halinde bu durumu, ilgili belediyeye bildirmeleri zorunlu olup yapmamaları halinde mükelleften alınması gereken vergi, cezai müeyyide uygulanarak tahsil edilecektir³¹⁷.

Hiçbiri geliri olmayanların dul ve yetimleri de şartları taşımaları durumunda indirimli vergi oranlarından yararlanabileceklerdir.

- Gelirleri özellikle kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar ile bunların dul ve yetimleri,

Gelirleri sadece Emekli Sandığı, Sosyal Güvenlik Kurumu gibi kurumlardan emekli aylığından ibaret olanlar diğer şartları sağlamaları durumunda indirimli orandan faydalanabileceklerdir. Şayet eşlerden her ikisi de şartları taşıyan kurumlardan emekli aylığı alması durumunda 200 metrekareyi geçmeyen tek meskenleri için indirimli orandan faydalanırlar³¹⁸. Ancak her ikisi de emekli olan eşlerde birinin mükellefiyeti yazlık ev için diğerinin kışlık ev için olması durumunda indirimli vergi oranı yalnızca kışlık mesken için uygulanacaktır³¹⁹.

³¹⁵ 38 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

³¹⁶ 44 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

³¹⁷ Güçlü, s.19.

³¹⁸ Murat Yıldız, "Emeklilere Sağlanan Sıfır Oranlı Emlak Vergisi Avantajı", **Yaklaşım Dergisi**, Ekim 2002, Sayı: 118, s.92.

³¹⁹ Maliye Bakanlığı'nın 04.03.1999 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6654-256/8256 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

Emeklilik sonrası çalışmaya devam edenlerin durumu farklılık arz etmektedir. İndirimli orandan yararlanmanın şartı olan kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından alınan emekli aylığından başka geliri bulunmaması durumu ihlal edilmiş olacaktır. Herhangi bir işte çalışmak suretiyle, emekli aylığı dışında gelir elde edilmesi, indirimli orandan faydalanılmasına engel teşkil etmektedir³²⁰.

Yabancı sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanlar için indirimli oran uygulanmamaktadır. Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanlar ifadesi ile Türkiye Cumhuriyeti Kanunları'na göre kurulan sosyal güvenlik kurumları anlaşılması gerekmektedir³²¹. Örneğin Fransa kanunlarına göre kurulan sosyal güvenlik kuruluşundan emekli olan kişinin binası için indirimli oran uygulanması söz konusu değildir³²².

Yıl içinde emekli olanlar için indirimli orandan yararlanma durumu farklılık göstermektedir. Emlak vergisi takvim yılının başından itibaren tarh ve tahakkuk ettirilmesinden dolayı yıl içinde emekli olanlar diğer şartları taşımaları durumunda emekli oldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren yararlanabileceklerdir³²³.

– Gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri,

Gaziler, şehitlerin dul ve yetimlerinin indirimli orandan yararlanabilmesi için herhangi bir faaliyet veya gelir şartı aranmamaktadır³²⁴.

– Engelliler,

Engellilerin şartları taşımaları sonucunda indirimli orandan yararlanabilmeleri için tam teşekküllü Devlet hastanesinden alacakları sağlık kurulu raporu ile belgelendirmeleri gerekmektedir³²⁵.

İndirimli oranlardan yararlanma şartlarına haiz olanlar tek ev için sadece intifa hakkına sahip olmaları durumunda indirimli orandan faydalanabilirler³²⁶.

İndirimli orandan yararlananların, yararlanılan takvim yılından bir önceki takvim yılında geçerli olan GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir

³²⁰ Yıldız, s.94.

³²¹ Saim Güneş, "Tek Meskeni Bulunan Emeklilerin, Hiçbir Geliri Olmayanların, Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilerin Emlak Vergisi İndirimi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 149, 2005, s.38.

³²² Kızılot ve diğerleri, s.380.

³²³ Güneş, s.19.

³²⁴ Yıldız, s.95.

³²⁵ Güçlü, s.20.

³²⁶ Kızılot ve diğerleri, s.379.

diliminde yer alan tutarı geçmeyen³²⁷ her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir³²⁸.

İndirimli orandan faydalanmak için bizzat oturma şartı aranmamaktadır. Sahip olunan tek meskeni kiraya verip başka bir meskende kirada oturanlar için de, şartları taşımaları kaydıyla faydalanabilirler³²⁹.

Belirli dönemlerde dinlenme amacıyla kullanılan yazlık evler için tüm şartlar sağlansa dahi indirimli bina vergisi uygulanamaz³³⁰.

Yine indirimli orandan yararlananların eşlerinin özel işyerinin bulunması durumunda yararlanmaya engel teşkil etmemektedir³³¹.

İndirimli orandan yararlanmaya engel teşkil etmeyen bir diğer durum ise gelir getirmeyen arsa, arazi veya işyeri sahip olunmasıdır³³².

Düzeltilme zaman aşımı sürecinde³³³ indirimli orandan faydalanma hakkına sahip olup da bunun farkında olmadan yararlanamayanlar için gerekli belgeleri sunarak geriye dönük ödemiş buldukları bina vergisini geri alabileceklerdir³³⁴.

2.1.2.3.4.3. Arazi Vergisinde Matrah

EVK' nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nde matraha dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

EVK'nın 17. maddesinde Arazi Vergisinin matrahı, arazi bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri olarak düzenlenmektedir.

Kanunda geçen vergi değeri yine EVK düzenlenmiştir. EVK 29. maddenin (a) fıkrasında arazi ve arsalar için vergi değeri; "VUK' un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve

³²⁷ Örneğin; 2015 yılı için indirimli orandan faydalanacak mükelleflerin söz konusu gelir diliminde 2014 yılı dikkate alınacaktır. (2014 yılı ikinci gelir tarifesi 27.000,00 TL).

³²⁸ Saim Güreş, "Hiçbir Geliri Olmayanlar İle Özürlülerin Emlak Vergisinde Tek Mesken İndirimi Uygulanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:58, 2008, s.120.

³²⁹ Saim Güneş, "Bazı Mükelleflerin Tek Meskenleri İçin Emlak Vergisi İndirimi Uygulanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:125, 2003, s.276.

³³⁰ Kızılot ve diğerleri, s.379.

³³¹ Yıldız, s.95

³³² Güçlü, s.20.

³³³ 2015 tarihinden itibaren 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 takvim yıllarını kapsamaktadır.

³³⁴ Kızılot, (MKL), s.120.

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 gör hesaplanan bedeldir" şeklinde düzenlenmektedir.

Arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti VUK gereğince kurulan takdir komisyonlarınca yapılacaktır³³⁵.

Bu komisyonlar;

- Arsalara ait takdir komisyonu, VUK'un 72. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca; belediye başkanı veya vekalet vereceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, 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,
- Arazilere ait takdir komisyonu, VUK'un 72. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca; valinin başkanlığında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ve il merkezindeki Ziraat Odasından görevlendirilmiş bir üyeden,
- VUK'un mükerrer 49. maddesinin (b) fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre; Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde arsalara ilişkin takdir komisyonu kararları, "Merkez Komisyonuna" imza karşılığı verilmektedir³³⁶. Merkez komisyonu vali ya da vekalet vereceği memur başkanlığında, defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekalet vereceği veya vekalet vereceği memur, tapu sicil müdürü, ticaret odası, serbest muhasebeci ve mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden,

oluşmaktadır.

³³⁵ Maliye Bakanlığı'nın 05/03/2013 tarihli, 82673428-175.99[6650-150]-18305 sayılı, 2013/1 Seri Nolu Emlak Vergisi İç Genelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=CGnpPA7pjuJLyNn8&type=icgenelge> (Erişim Tarihi: 07.04.2015).

³³⁶ İrfan ERMİN, "Emlak Vergisi Kanunu'nda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:369, 2002, s.59.

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³³⁷ ile arsalarla ait asgari ölçüde arsa birim değeri tespitini yapan komisyonlara mevcut üyelere ilaveten defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekalet vereceği iki memur dahil edilmiştir. Ayrıca organize sanayi bölgesi bulunan yerlerdeki takdirlerle ilgili olarak bu komisyonlara organize sanayi bölgesini temsilen ayrıca bir üyenin de katılacağı hükme bağlanmıştır³³⁸.

Büyükşehir Belediyesi olan illerde arsa ve arazilere ait takdir komisyonu kararlarının merkez komisyonuna tebliğ edildiği tarihten itibaren 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 alınmaktadır³³⁹.

Takdir komisyonları bu görevlerini dört yılda bir yerine getirmekte ve dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinde takdir işleminin yapıldığı tarihi takip eden takvim yılından itibaren mükellefiyet yeniden başlamaktadır.

Vergi değeri mükellefiyetin başlangıç yılını izleyen yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı oranında artırılması suretiyle bulunmaktadır³⁴⁰.

Değerleme ölçüsünü EVK' nın 29. maddesinin verdiği yetkiyle sınıra kadar indirmeye, ya da yeniden değerlendirme oranı kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2.1.2.3.4.4. Arazi Vergisinde Oran

EVK' nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nde orana dair düzenleme, matrah ve nispet başlıklı üçüncü bölümde yer almaktadır.

³³⁷ 5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Yürürlük Tarihi: 03/07/2009, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 09.04.2015).

³³⁸ Tarin, s.96.

³³⁹ Kızılot ve diğerleri, ss.394, 395.

³⁴⁰ Bilal Can ve Zübeyir Bülbül, "Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:14, 2013, s.876.

Bina vergisinde oran EVK' nın 18. maddesinde "nispet" başlığı altında düzenlenmiştir

Arazi vergisinde de oran, bina vergisinde olduğu gibi EVK'nın ilk yıllarında uygulandığı şekliyle kalmamış önemli değişiklikler geçirmiştir. Tablo 17'de gösterildiği şekilde; arazilerde, bina vergisinde olduğu gibi artan oranlı olarak, arsalarda ise tek oranlı olarak uygulanmaya başlamıştır. Vergi değeri olarak normal alım bedelinin yanı sıra arazinin verim gücünün de (Arazinin verim gücünün hangi hallerde göz önüne alınıp alınmayacağı Maliye Bakanlığı'nca yayınlanacağı tüzüğe bağlanmıştır) hesaba katılarak belirleneceği düzenlenmiş ve kademeli artan oranlı tarife uygulanmıştır³⁴¹.

Tablo 18: Türkiye'de Arazi Vergisi Tarifesi (1970 - 1972)

Matrah (Vergi Değeri: Piyasa Değeri + Arazinin Verim Gücü)	Oran (‰)
İlk gelen 50 bin lira için	2
Sonra gelen 75 bin lira için	3
Sonra gelen 100 bin lira için	4
Sonra gelen 100 bin lira için	6
Sonra gelen 100 bin lira için	8
425 bin lira matrahlar için	10
ARSALAR İÇİN (TEK ORAN GEÇERLİ)	15

Kaynak:Mutluer, (GRMNKL), s.76.

³⁴¹ Mutluer, (GRMNKL), s.76.

Ancak artan oranlı tarife dönemin ilgili daireleri itibariyle (1986 yılında gerçekleşen değişikliğe kadar ilgili vergi daireleri tarafından toplanmaktaydı) mükellefin bütün matrahlarının toplanmasını gerektirmiş, arazinin verim gücünün belirlenmesi ve benzeri durumlar uygulamada sıkıntılara yol açmıştır³⁴².

Tablo 19: Türkiye'de Arazi Vergisi Oranları (1972 Sonrası)

Emlak Cinsi	Vergi Matrahı	Şehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%o)	Büyükşehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%o)
Arazi	Vergi Değeri	1	2
Arsa	Vergi Değeri	3	6

Kaynak: 1319 sayılı EVK 18. Madde, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

1972 yılından itibaren günümüze değin uygulanan oranlar Tablo 18'de gösterildiği şekilde; arazilerde binde 1 arsalarda 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.

2.1.2.3.5. Emlak Vergisinde Tarh Ve Tahakkuk

Tarh anlam olarak, mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın hesaplanması veya bulunması işlemidir³⁴³. VUK'un 20. maddesine göre Verginin tarhı işlemi, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden

³⁴² Bulutoğlu, s.422.

³⁴³ Verginin Tarhı, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebliği_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html (Erişim Tarihi: 11.04.2015).

vergi dairesi tarafından ödenecek vergi miktarının hesaplanması ve bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesi muamelesidir.

Yine VUK'un 22. maddesine göre tahakkuk; tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. özetle vergi borcunun kesinleşmesidir. Tahakkuk, tahsilden önce gelen ve vergi alacaklısı olan kamu birimlerinin bu alacağında haklı olduğunu ispatlayan bir işlem veya aşamadır. Ancak tahakkuk, verginin tahsile hazır hale gelmesi, yani kesinleşmesi demek değildir. Verginin kesinleşmesi için, tahakkuk aşamasında mükelleflerin bu vergi borcuna itiraz etmemeleri, vergiyi kabul etmeleri gerekmektedir³⁴⁴.

EVK'da tarh ve tahakkuk işlemi söz konusu olup, tebliğ söz konusu değildir. EVK'nın 11. ve 21. maddelerde verginin tarh ve tahakkuku başlığı altında düzenlenmiştir.

Emlak vergisinde tarh ve tahakkuk işlemleri, bina ve arazi vergileri için ayrı başlıklar altında değinilecektir.

2.1.2.3.5.1. Bina Vergisinde Tarh ve Tahakkuk

EVK' nın birinci kısımda yer alan Bina Vergisi'nde tarh ve tahakkuka dair düzenleme, verginin tarh ve tahakkuku başlıklı dördüncü bölümde yer almaktadır.

EVK'nın 11. maddesinde “bina vergisi, normal olarak ilgili belediye tarafından dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı izleyen takvim yılının Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh olunur.” şeklinde düzenlenmiştir.

EVK' nın 33. maddenin 1 ve 7. fıkralarında düzenlenen vergi değerini değiştiren sebepler dolayısıyla³⁴⁵ bildirim verilmesi gereken durumlarda, vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği takvim yılını izleyen yılın Ocak ayı içinde yine ilgili belediye tarafından tarh işlemi yapılır³⁴⁶. Vergi değerini değiştiren sebep yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim izleyen yılda verilmişse

³⁴⁴

Verginin

Tahakkuku,

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebligi_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html (Erişim Tarihi: 11.04.2015).

³⁴⁵ Bunlar; yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir) veya birden fazla hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesidir.

³⁴⁶ Tosuner ve Arıkan,(Sistem), s.405.

bildirim verildiği tarihte tarh yapılır. Bildirim postayla gönderilmişse vergi, bildirim verme süresinin son gününü izleyen yedi gün içinde tarh olunur.

EVK'nın 33/8. maddesine göre; 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 takdir işleminin yapılması halinde, takdir işlemlerinin yapıldığı takvim 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 bina vergisi, her takvim 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. (EVK, 11. madde)

2.1.2.3.5.2. Arazi Vergisinde Tarh ve Tahakkuk

EVK' nın ikinci kısımda yer alan Arazi Vergisi'nde tarh ve tahakkuka dair düzenleme, verginin tarh ve tahakkuku başlıklı dördüncü bölümde yer almaktadır.

Arazi vergisinde tarh ve tahakkuk EVK'nın 21. maddesinde düzenlenmiş olup bina vergisinde geçerli olan esaslar arazi vergisi içinde geçerlidir.

2.1.2.3.6. Emlak Vergisinde Ortak Hükümler

EVK' nın üçüncü kısmında bina ve arazi vergilerine ilişkin ortak hükümlere yer verilmiştir. Burada muaflık ve istisna hükümlerinin EVK' da yer alması esası, bildirim verme, ödeme süresi ve zamanaşımı konusuna ilişkin hükümler üzerinde durulacaktır.

2.1.2.3.6.1. Muaflık Ve İstisna Hükümlerinin EVK' da Yer Alması Esası

EVK' nın 22. maddesinde düzenlenen bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

Maliye Bakanlığı'nın "Bina vergisi ve arazi vergisiyle ilgili daimi ve geçici muafiyetler hakkında.." Özelgesinde; Bakım Yardım Sandığı'nın emlak vergisinden muaf olup olmayacağı hususu sorulmuş cevaben, EVK' nın 4. ve 5. maddelerinde bina vergisiyle ilgili, 14. ve 15. maddelerinde de arazi vergisiyle ilgili daimi ve geçici muafiyetler düzenlendiği, söz konusu maddelerde Bakım Yardım Sandığı'nın emlak vergisinden muaf tutulmasına imkan veren bir hükme yer verilmediği, öte yandan, aynı Kanunun 22. maddesiyle muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükme bağlandığı belirtilmiştir³⁴⁷.

2.1.2.3.6.2. Emlak Vergisi'nde Bildirim Verilmesi Esası

EVK'da 09.04.2002 tarih 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle "Beyanname Verme Süresi" başlıklı 23. madde "Bildirim Verme Süresi" olarak değiştirilmiştir.

Değişiklikten önce beyan esasına göre dört yılda bir gayrimenkul sahiplerinden beyanname alınması uygulaması kaldırılarak mükelleflerden 2002 yılını takip eden yıldan itibaren beyanname alınmamış, bildirim verilmesi uygulamasına geçilmiştir³⁴⁸.

Emlak vergisi mükelleflerinin bildirim verme süresi, yeni inşa edilen binalar, vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması ve elbirliği mülkiyeti ile paylı mülkiyet açısından bildirim verilmesi şeklinde üç ayrı başlık altında değinilecektir.

³⁴⁷ Maliye Bakanlığı'nın 24/11/2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.66/6652-379 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.04.2015).

³⁴⁸ Saim Güreş, "Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi İle Bu Konudaki Uygulama Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 116, 2002, (Uygulama Sonuçları), s.228.

2.1.2.3.6.2.1. Yeni İnşa Edilen Binalar İçin Bildirim

Bildirim verme süresinin düzenlendiği EVK' nın 23. maddesinin (a) bendine göre; yeni inşa edilen binalar için bildirim, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı takvim yılı içerisinde, ilgili belediyeye bildirim verilir. Şayet İnşaatın sona ermesi veya kısmen kullanılmaya başlanması takvim yılının son üç ayı içerisinde gerçekleştiği takdirde bildirim, bu durumun gerçekleştiği tarihten itibaren üç ay içinde ilgili belediyeye verilir. Örneğin; 15.03.2015 tarihinde inşaatı biten ve fiilen kullanılmaya başlayan bir bina için bildirim, 31.12.2015 tarihine kadar verilmesi gerekir. bu bildirim esas alınarak tahakkuk ettirilecek vergi 2016 yılından itibaren ödenmeye başlanacak, eğer inşaat 25.12.2015 tarihinde biter ise bildirim, 25.03.2016 tarihine kadar verilebilecek ve 2015 yılı için ödenmeyerek 2016 yılından itibaren ödenmeye başlanılacaktır³⁴⁹.

2.1.2.3.6.2.2. Vergi Değerini Değiştiren Sebeplerin Doğması Halinde Bildirim

EVK'nın 23. maddesinin (b) bendine göre; EVK' nın 33. maddesinde düzenlenmiş olan vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana gelmesi halinde değişikliğin bildirilmesi gerekmektedir.

EVK'nın 33. maddesine göre vergi değerini değiştiren sebepler;

- Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesislerinin konulması
- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya başka sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması
- Bir binanın kullanım biçiminin tamamen değiştirilmesi veya bir binanın oturmaya mahsus yerlerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus yerler haline dönüştürülmesi (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her daresi bir bina sayılır ve

³⁴⁹ Güreş, (Uygulama Sonuçları), s.228.

değişiklik sebebi, yalnız kullanım biçimi tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)

- Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi; fidanlı, ağaçlı veya kütüklü 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,
- Bir binanın tamamlayıcı parçası durumunda olan arazinin bu durumdan çıkması veya bir arazi ve arsanın binanın tamamlayıcı parçası durumuna girmesi
- Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının kamulaştırılması da ifraz hükmündedir.)
- Birden fazla arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya birden fazla hisseler ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi,

gibi durumlardır.

Bu durumların meydana gelmesi halinde bildirim; takvim yılı içerisinde, ilgili belediyeye verilir. Şayet takvim yılının son üç ayı içinde meydana gelmesi halinde bildirim, olayın meydana geldiği tarihten itibaren üç ay içinde ilgili belediyeye verilir³⁵⁰.

2.1.2.3.6.2.3. Elbirliği Mülkiyetinde ve Paylı Mülkiyette Bildirim

Elbirliği mülkiyet ile paylı mülkiyet TMK'da düzenlenmiştir. TMK' nın 701. maddesine göre Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyettir. Elbirliği

³⁵⁰ Kızılot ve diğerleri, s.350.

mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır³⁵¹.

EVK'nın 23. maddesine göre 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.

TMK'nın 688. maddesine göre paylı mülkiyet; birden fazla kişinin bir eşyanın tamamına paylı olarak, bu malı maddi olarak paylaşmadan malik olmalarına denir. Bu mülkiyete tabi şey bir bütün olarak tek bir mülkiyet konusudur³⁵².

EVK'nın 23. maddesine göre paylı mülkiyet halinde, 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 ederler³⁵³.

2.1.2.3.6.3. Ödeme Süresi

EVK'nın 30. maddesine göre 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.

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. Örneğin, 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

³⁵¹ I. Seren Keskin, "Elbirliği mülkiyeti ne demektir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/elbirligi-mulkiyeti-ne-demektir/158194> (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

³⁵² Türkövün Koç, "Paylı Mülkiyet", <http://turkovunkoc.av.tr/yayindetay.aspx?yayinID=26>(Erişim Tarihi: 10.04.2015).

³⁵³ Elbirliği Mülkiyeti ile Paylı Mülkiyetin Karşılaştırılması, <http://www.maprodanismanlik.com/el-birligi-mulkiyeti-ile-payli-mulkiyet-karsilastirmasi>, (Erişim Tarihi: 12.04.2015).

kısıtlanmış sayılır. Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini izleyen takvim 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 zamanı içindeki yıllara ait tecil edilmiş bulunan 9/10 oranındaki vergi tahsil edilebilir hale gelecektir. Devir ve ferağ³⁵⁴ 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 vardır³⁵⁵.

Kısıtlamalarla ilgili yönetmelik, Maliye Bakanlığı'nca, Milli Eğitim, Çevre ve Şehircilik ile İçişleri Bakanlıklarının görüşleri alınarak hazırlanır³⁵⁶.

Teknolojik alt yapının gelişmesi ile birlikte e-belediye³⁵⁷ uygulamasına geçen belediyelerde bildirimler internet üzerinden yapılabilmekte yine verginin ödenmesi kredi kartı v.b. ödeme şekilleri ile internet üzerinden gerçekleştirilebilmektedir³⁵⁸.

³⁵⁴ Ferağ: Köken olarak Arapçaya dayanan ferağ kelimesi vazgeçmek, birşeyi terk etmek, el çekmek ve çekilmek anlamına geliyor. Tapuda ferağ işlemi ise taşınmaz mallar üzerindeki sahiplik hakkını başkasına devredip ilişki kesme ve bu iş için tapuda yapılan resmi işlemidir. **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/tapuda-ferag-islemi/203286> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

³⁵⁵ Maliye Bakanlığı'nın 18/04/2014 tarihli, 66813766-175.01[30-2013/17]-213 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

³⁵⁶ Kızılot ve diğerleri, s.398.

³⁵⁷ e-belediye hizmeti sunan bazı belediyeler şunlardır. İstanbul, İzmir, Manisa, Kayseri, Sivas v.b., **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015).

³⁵⁸ Emlak vergisini online ödeme!, **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Bu bölümde emlak vergisi uygulamasının vergi kanunları ve diğer kanunlar açısından değerlendirilmesi yapılacak ve dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırması, bölgesel kalkınmışlık farkı ve muafiyet, istisna ve oranların emlak vergisi açısından değerlendirilmesi yapılarak Türkiye'de emlak vergisine seçili ülkelerin sistemleri üzerinden öneriler sunulacaktır.

3.1. VERGİ KANUNLARI VE DİĞER KANUNLAR AÇISINDAN EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Vergi kanunları ve diğer kanunlar açısından emlak vergisi uygulaması başlığı altında öncelikle emlak vergisi uygulamasını anayasalarımız açısından değerlendirmeye tabi tutulacak, daha sonra sırasıyla; VUK, GVK, KVK, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Serbest Bölgeler Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ve AATUHK ile karşılaştırıp değerlendirilecektir.

3.1.1. Anayasal Açıdan Emlak Vergisi Uygulaması

Genel itibariyle demokratik yönetim şeklinin benimsendiği günümüz devlet yönetimleri için yazılı olsun olmasın vazgeçilmez olan anayasalar devletin yönetim biçimini düzenlerken, temel hak ve özgürlükleri güvence altına almaktadır. Anayasa, yasama yürütme ve yargı gibi devletin temel organlarının kuruluşunu, işleyişini ve bu organlar arasındaki karşılıklı ilişkileri ve devlet karşısında vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen bir belge, temel kanun ve norm şekli tanımlanmaktadır³⁵⁹.

³⁵⁹ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012, s.23.

Anayasal bir görev olan vergiler kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde devletin en önemli finansman kaynağını oluşturmakta, devletin vatandaşlarından vergi alması vergilendirme yetkisi olarak adlandırılmaktadır.

Daha geniş bir tanımla, devletin ülkesi üzerindeki egemenlik gücüne dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güce vergilendirme yetkisi denmektedir³⁶⁰.

Vergilendirme yetkisi demokratik toplumlarda sınırlamalara tabi tutulmaktadır. En önemli sınır anayasadır. Anayasa temel hak ve özgürlükleri güvence altına aldığı gibi vergilendirme yetkisinde keyfiliği önleyecek sınırlar koymakta genel itibariyle temsilsiz yetki olmaz çerçevesi içinde bu yetkiyi yasamaya devretmektedir³⁶¹.

Türkiye'de, Cumhuriyet öncesi dönemde 1876 yılında Kanuni Esasi, 1921 yılında Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, Cumhuriyet sonrası dönemde, 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları düzenlenmiştir³⁶². Bu düzenlenen anayasalardan vergilendirme yetkisine yönelik düzenleme yalnızca 1921 Anayasası'nda yer almamakta bunun nedeni olarak 1921 Anayasası'nın bir geçiş dönemi anayasası olması gösterilmektedir³⁶³. Diğer tüm anayasalarda ortak hüküm; vergilerin kamu giderlerinin karşılığı olması ve vergisel ödevlerin kanunlarla düzenlenmesi şartıdır.

EVK, 1970 yılında yürürlüğe girdiği dönemde 1961 Anayasası'na uygun şekilde hazırlanmış daha sonrasında 1982 Anayasası'na tabi olmuştur. Her iki anayasada vergi ödevi başlıklı düzenlemede birbirine benzer olması sebebiyle geçişte sıkıntı yaşanmamıştır.

Anayasa'ların vergisel düzenlemelerini EVK açısından incelediğimizde; verginin kanun olması, mali güç prensibi, Bakanlar Kurulu'na son iki Anayasa ile verilen yetki ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ile vergi ödevi düzenlemesinin değerlendirilmesi şeklinde sıralayabiliriz.

³⁶⁰ Fatih Saraçoğlu, "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:3, 2003, s.176.

³⁶¹ Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara 2009, s.92.

³⁶² Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s.29.

³⁶³ Feridun Yenisey ve diğerleri, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s.84.

3.1.1.1.Verginin Kanun Olması Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Vergilerin kanun olduğu ve kanunla düzenleneceği hükmü gerek Cumhuriyet öncesi gerekse Cumhuriyet sonrası anayasalarımızda yer alan önemli bir kuraldır.

Bu kural anayasalarda sırasıyla;

- 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde "Tekalifi Devletin hiçbirini bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz³⁶⁴",
- 1924 Anayasası'nın 84. maddesinde "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibaliyet olunabilir³⁶⁵",
- 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur³⁶⁶",
- 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "Vergi resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır"

şeklinde düzenlenmiştir.

Vergilerin kanuniliği ilkesine yönelik Danıştay Vergi Davaları Dairesi Genel Kurulu'nun 08.06.2001 tarihinde³⁶⁷; "231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin, idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanılması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla GVK'nın 94. maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınana yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin dava konusu edilen bölümünün kanuna aykırı bulunduğu gerekçesiyle dava konusu Tebliğin karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyanı gerektiği yolundaki hükümlerini iptal

³⁶⁴ 1876 tarihli Kanun-i Esasi, http://anayasametinleri.blogspot.com.tr/2010/09/1876-kanun-i-esasi-orijinal-metin_15.html, (Erişim Tarihi: 22.04.2015).

³⁶⁵ 1924 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>, (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

³⁶⁶ 1961 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

³⁶⁷ Danıştay Vergi Davaları Dairesi Genel Kurulu, T. 08.06.2001, E. 2001/80, K. 2001/224, <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.04.2015).

etmiştir." şeklinde kararı ile tebliğlerin kanunun sınırlarına girerek kanuna aykırı düzenleme yapması tebliğin kanunun yerine geçmesi olarak belirtilmiş, 1982 Anayasası'nın 73. maddesine göre vergilerin kanuniliği ilkesine aykırı olduğuna karar vermiştir.

Vergiler yasama organına verilen yetkiyle salınırken yürürlükte olan 1982 Anayasası'nın amir hükümlerine aykırılık teşkil edemez. Daha açık ifadeyle vergilerin kanun olarak düzenlenmesi tek başına yeterli olmayıp vergi kanunlarının Anayasa'nın diğer hükümlerine de aykırı olmaması gerekmektedir. Örneğin: Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2011 tarihinde almış olduğu kararda³⁶⁸; VUK'un 03.04.2002 tarihli, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen mükerrer 49. maddenin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan " Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." cümlesinin Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen adalet anlayışı içersinde insan haklarına saygılı hukuk devleti prensibine, 36. madde de belirtilen "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmüne ve 125. madde de belirtilen "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." hükmüne aykırı bularak bahse konu mükerrer 49. madde de geçen cümleyi iptal etmiştir

Konumuz itibariyle sorun teşkil eden ama yürürlükte bulunan düzenleme de EVK'nın 22. maddesidir. Söz konusu madde "Bina ve arazi vergileriyle ilgili muafiyet ve istisna hükümleri bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." şeklinde olup, başka kanunlar ile emlak vergisini ilgilendiren muafiyet ve istisna hükümlerini EVK'da düzenlenmediği için yok saymaktadır.

Öncelikle başka kanunlarda yer alıp EVK'da düzenlenmeyen ve EVK'nın söz konusu 22. maddesiyle çakışan muafiyetler;

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanun'un 21. maddesinde; Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin

³⁶⁸ Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarihli, E. 2011/38, K. 2012/89, Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 30.04.2015).

yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması,

- 12.11.2012 tarihli, 6360 sayılı On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi Ve Yirmi Altı İlçe Kurulması İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un geçici 1. maddesinin 15. fıkrasında "Bu kanuna göre tüzel kişiliği kaldırılan köylerde, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre alınması gereken emlak vergisi ile 25.06.1981 tarihli ve 2462 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca alınması gereken vergi, harç ve katılım payları 5 yıl süreyle alınmaz..."

şeklinde sıralanmaktadır.

2863 sayılı Kanunun ile düzenlenen muafiyete yönelik EVK'nın 22. maddesinin uygulanıp uygulanamayacağı hususunda Maliye Bakanlığı Özelgeleri ve Danıştay 9. Dairesi kararı bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın 06.10.2011 tarihli "1.Derece Doğal Sit Alanı İçerisinde Kalan Arsaların Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisinden İstisna Olduğu Hakkında" Özelgesi'nde³⁶⁹; EVK' nın 22. maddesi hükmünden sonra yürürlüğe giren ve özel bir kanun olan 2863 sayılı Kanunun 21. maddesi hükmünün öncelikle uygulanacağı ve EVK'nın 22. maddesinin bahse konu muafiyete engel teşkil etmediğini bildirmiştir.

Danıştay'ın, 15.11.1988 tarihli kararında³⁷⁰; 2863 sayılı Kanununun 21. maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağını³⁷¹ bu bahisle EVK 'nın 22. maddesinin muafiyeti engelleyemeyeceğine yönelik karar vermiştir.

EVK' nın 22. maddesi mahiyeti itibariyle Anayasa'ya aykırıdır. Çünkü diğer kanunlar da yasama organınca 1982 Anayasası'nın 73. maddesine uygun şekilde

³⁶⁹ Maliye Bakanlığı'nın 06.10.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-515 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

³⁷⁰ Danıştay 9. Daire, E: 1987/80, K: 1988/3460, T: 15.11.1988 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

³⁷¹ Kısıtlı vergi uygulaması EVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir.

düzenlenerek yürürlüğe girmekte ve EVK' da geçmeden belirli gayrimenkulleri daimi veya geçici olarak muaf etmektedir. Bu durumda EVK 22. madde de geçen düzenleme ihlal edilirken amir hüküm olan Anayasadaki düzenlemeye uygun hareket edilmektedir. Sonuç olarak EVK'nın 22. maddesinin yeniden revize edilmesi veya kaldırılması gerekmektedir.

3.1.1.2. Mali Güç Prensibi Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

1961 ve 1982 Anayasa'larında önemli bir husus mali güç prensibidir. Her iki Anayasa'da da şu şekilde düzenlenmiştir.

- 1961 Anayasası'nın 61. maddesinde herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir.
- 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de 1961 Anayasası'ndaki şekli aynen muhafaza edilmiştir.

Mali güç prensibi üzerine önem arz eden son iki anayasamız bu şekilde verginin konusuna, mobilitesi olan gelir ve harcamanın vergilendirilmesinin yanı sıra durağanlık arz eden servetin vergilendirilmesini de ifade etmektedir³⁷². Bu şekliyle tek başına ödeme gücü prensibini benimsememektedir.

Gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden en önemlisi olan emlak vergisi yapısı itibariyle bir servet vergisi olup mali güç prensibi içersinde kişinin ödeme gücünün varlığına bakılmaksızın direkt olarak gayrimenkulü vergilendirmektedir. Daha basit ifadeyle emlak vergisi nispi bir vergi olup mali güç oranında vergi alınmaktadır³⁷³. Örneğin işsiz olup ödeme gücüne sahip olamayan bir kişiye ait 200 metrekareden büyük ve değeri oldukça yüksek olan konut, ödeme gücü prensibi gereğince vergilendirilemeyecektir. Ancak mali güç prensibi açısından değerlendirdiğimizde verginin konusu gayrimenkul olduğundan mükellef vergi ödemekle yükümlü olacaktır.

³⁷² Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı: 2010, s.160.

³⁷³Feridun Yenisey ve diğerleri, s.88.

3.1.1.3. Bakanlar Kurulu'na Verilen Anayasal Yetki Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

1961 ve 1982 Anayasalarında Bakanlar Kurulu'na yetki veren önemli bir düzenleme bulunmaktadır.

Anayasalardaki düzenleme;

- 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin son fıkrasında, "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir."
- 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

şeklindedir³⁷⁴.

1961 Anayasası'na 1971 tarihli değişiklikle kazandırılan bu yetkiyle³⁷⁵ amaçlanan durum, iktisadi hayatın ve kalkınma planının gereklerine göre değişikliklerde daha hızlı hareket etmedir. 1982 Anayasası'nda tam şekliyle olmasa da yürürlüğünü korumaktadır. Her iki anayasa açısından değerlendirdiğimizde Bakanlar Kurulu kendisine tanınan yetkiyi doğrudan kendisi kullanması gerekli olup başka bir organa veya makama devretme yetkisine sahip değildir³⁷⁶.

1961 Anayasası ile 1982 Anayasası arasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki farklılık arz etmektedir. Bu farklılık 1961 Anayasası'nda Bakanlar Kurulu'na verilen yetkide "...ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla..." ibaresinin yer almasıdır³⁷⁷. Bu durum kanunun verdiği yetkiyi kullanırken 1961 Anayasası'nın aradığı şart ölçülü

³⁷⁴ 1961 ve 1982 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

³⁷⁵ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 17, Sayı 1-4, Ankara 1982, s.135 <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015),

³⁷⁶ Saraçoğlu, s.178.

³⁷⁷ 1921, 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları (Karşılaştırma Tablosu), <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/1982.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

olmaktadır. Daha açık ifadeyle vergi oranına ilişkin alt ve üst limitleri hükme bağlayan herhangi bir vergi kanununda, bir makas aralığını düzenlemekte, oran indirim veya artırımlarının belirli ölçüler ve esaslar çerçevesinde yapılmasını, sıçrama oranını Bakanlar Kurulu'nun keyfi uygulamasına bırakmamaktadır³⁷⁸.

Ancak 1982 Anayasası'nda Bakanlar Kurulu'na verilen yetkide 1961 Anayasası'ndan farklı olarak ölçü ve esas kriteri yer almamaktadır. Bu durumda Bakanlar Kurulu vergi kanunlarının verdiği alt limit üst limit oranlarını uygularken herhangi bir hesap verme şartına bağlı değildir³⁷⁹.

Örneğin GVK'nın 41. maddesinde gider kabul edilmeyen ödemeler düzenlenmektedir. GVK'nın 41. maddesinin 7. bendinde " her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si" indirilemez şeklindedir. Maddenin parantez içi hükmünde; Bakanlar Kurulu, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. 2015 yılı itibariyle indirilebilecek gider oranı Bakanlar Kurulu kararına göre % 0'dır. Sonuç olarak indirilemez gider durumundaki uygulama şayet Bakanlar Kurulu tarafından % 100 çekilirse indirilebilir gider olacak ancak düzenlendiği madde gereğince indirilemeyecek gider olarak kalacaktır. Bu durum karşısında Bakanlar Kurulu verilen yetkiyi kullanırken herhangi bir ölçü veya esas kriteri şartına tabi olmadan keyfi karar verecektir³⁸⁰.

Bir diğer örnek durum konumuzla bağlantılı olarak EVK'da düzenlenmektedir. EVK'nın 8. maddenin 2. fıkrasında Bakanlar Kurulu, binalar için geçerli olan emlak vergisi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Söz konusu uygulamada belirli şartları sağlayan bina sahiplerine emlak vergisi oranı Bakanlar Kurulu kararıyla % 0 olarak belirlenmiştir. Yine EVK'nın 8. maddesinde düzenlenen indirimli oran uygulamasında 45 Seri No'lu EVK Genel Tebliği'yle gelen³⁸¹; GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirinin indirimli orandan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği

³⁷⁸ Yenisey ve diğerleri, s.362.

³⁷⁹ Yenisey ve diğerleri, s.362.

³⁸⁰ EVK'nın Değişik 8. Maddesine İlişkin 29/12/2006 tarihli, 2006/11450 sayılı, Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

³⁸¹ 45 Seri No'lu EVK Genel Tebliği'yle, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

yönündedir. Bu uygulama adeta kanun gibi hüküm içererek düzenleme yaptığından tebliğ asli özelliğinin dışına çıkmış ve Anayasaya aykırı hareket edilmiştir.

Buna benzer uygulamalar Türk Vergi Kanunları'nın hemen hemen hepsinde yer almaktadır.

Bu uygulamalar düzenlendiği başlıkları yansıtmamaktadır. Gerekli şartları taşımaları halinde binalar için uygulanan % 0 oranı vergi muafiyetiyle eş değerdir. Yine GVK'da indirilemeyecek giderler arasında yer alan her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri Bakanlar Kurulu'nun %100'ü şeklinde değişikliğe gitmesi durumunda indirilebilecek giderlerle eş değer olacaktır. Bu uygulamalar ışığında Bakanlar Kurulu'na tanın bu ve benzeri yetkiler adete vergi kanunlarında yeni oran, muafiyet veya istisnaları düzenlemesine imkan tanımakta vergilerin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemektedir³⁸².

3.1.1.4. 1982 Anayasası'nın Yerel Yönetimlere Tanıdığı Yetki ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Anayasa açısından EVK'nın değerlendirilmesinde bir diğer durum ise yerel yönetimlere verilen/verilebilecek yetkililerdir. Üniter devlet yapısı içinde merkezi yönetim prensibini benimseyen anayasalarımızda da yerel yönetimler açısından merkeziyetçi anlayış, ilk anayasadan son anayasaya kadar devam etmiş, yerel yönetimleri merkeze bağımlı kılacak düzenlemelerden hiçbir zaman vazgeçilmemiştir³⁸³. 1982 Anayasası'nın doğrudan yerel yönetimlerle ilgili düzenlemesi 127. maddede geçmektedir. Bu madde de yerel yönetimlerin tüzel kişilerinin ne olduğu ve karar organlarının seçimine yönelik genel düzenlemeler ile Bakanlar Kurulu ile olan doğrudan ilişkisine yönelik uygulama ve yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır ifadesi yer almaktadır³⁸⁴.

1982 Anayasası 73. maddede Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu yetki ile bir çok vergi kanunlarının vermiş olduğu yukarı, aşağı sınır aralığında muaflik, istisnalar ve indirimler ile oranlara ilişkin hükümlerde değişiklik yapabilmektedir. Bu durum

³⁸² Yenisey ve diğerleri, s.90.

³⁸³ Neval Ekinci, "Türk Anayasa Düzeninde Yerel Yönetimler", **Akademik Perspektif**, <http://akademikperspektif.com/2014/01/23/turk-anayasa-duzeninde-yerel-yonetimler/> (Erişim Tarihi: 28.04.2015).

³⁸⁴ 1982 Anayasası, <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm> (Erişim Tarihi:25.04.2015).

yerel yönetimler üzerinde, Bakanlar Kurulu'nun dolaylı yoldan etkilemesine sebep olmaktadır. Daha açık ifade ile yerel yönetimleri ilgilendiren uygulamalarda tasarruf yetkisi seçimle iş başına gelen yerel yönetimlere değil, merkezi idarenin yürütme kanadı olan Bakanlar Kurulu'na verilmiştir. Örneğin Belediyelere toplama yetkisi verilen ve gelir kaynakları arasında olan emlak vergisinde daha önce ayrıntılı bahsetmiş olduğumuz indirimli vergi oranı uygulamasını verebiliriz.

Bakanlar Kurulu'nun ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla düzenlemesine 1982 Anayasası'nda tabi olmadan bu görevini icra ederken yerel yönetimlerin ihtiyaç ve sorunlarını birebir görememektedir. Yaklaşık son yirmi yılın gündem maddesi olan yeni anayasa çalışmalarında ve taslaklarında bu yetkinin Bakanlar Kurulu'nun yanı sıra yerel yönetimlere de verilmesi önerisi oldukça yüksek şekilde dile getirilmektedir. Özetle bu yetkinin kullanılması Bakanlar Kurulu'nun yanı sıra yerel yönetimlere de 1961 Anayasası'nda olduğu gibi ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla düzenlenmesi yerel yönetimlerin gelirleri içinde yer alan emlak vergisi açısından büyük önem arz edecektir.

1982 Anayasası'nda verilebilecek olan bu yetkinin daha geniş uygulaması yönünde Avrupa Birliği'nin (AB) düzenlediği Yerel Yönetimler Özerklik Şartı bulunmaktadır. AB bu şartı 15.10.1985 tarihinde imzaya açmış Türkiye anlaşmaya 21.11.1988 tarihinde imza koymuş, anlaşma 09.12.1992 tarihinde onaylanmıştır. Yürürlük tarihi ise 01.04.1993 olarak belirlenmiştir³⁸⁵. Bahse konu şartın 2. maddesinde, özerk yerel yönetimler ilkesi ulusal mevzuatla ve uygun olduğu durumlarda anayasa ile tanınacağı, 3. maddesinde de özerk yerel yönetim kavramı yerel makamların, kanunlarla belirlenen sınırlar çerçevesinde, kamu işlerinin önemli bir bölümünü kendi sorumlulukları altında ve yerel nüfusun çıkarları doğrultusunda düzenleme ve yönetme hakkı ve imkanı anlamını taşıyacağı belirtilmektedir³⁸⁶. Amaç olarak yerel yönetimlere yetki verilmesinin önemi ve yerel yönetimlerin mahalli sorunlarda daha etkin tutulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır³⁸⁷. Yerel yönetimlere

³⁸⁵ Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, http://www.tbb.gov.tr/mevzuat/kanunlar/Avrupa_Yerel_Yonetimler_ozerklik_Sarti.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2015).

³⁸⁶ Selçuk Sertesin, "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Reform Açısından Önemli mi?", **Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı**, Değerlendirme Notu: 2011339, 2013, <http://www.tepav.org.tr/tr/ekibimiz/s/96/Selcuk+Sertesin>, (Erişim Tarihi:28.04.2015), s.3.

³⁸⁷ Yenisey ve diğerleri, s.349.

bu yetkileri tanıyan şart aynı zamanda mali kaynaklarını da düzenlemektedir. Şartın 9. maddesinin 3. fıkrasında yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü oranlarını kendilerinin kanunun koyduğu sınırlar dahilinde belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacağı belirtilmektedir. Bu fıkrada son iki anayasamızda geçen Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye benzer uygulamayı Bakanlar Kurulu'na Verilen Anayasal Yetki ve Değerlendirilmesi başlığı altında değindiğimiz şekilde yerel yönetimlere de sağlanması gerektiği belirtilmekte ve tanın yetkinin kanunla sınırlarının konması gerekliliğinin altı çizilmektedir. Yine 2007 yılında açıklanan ve resmi olmayan Anayasa Taslağı'nda 1982 Anayasası'nın 73. maddesi hemen hemen korunmuş, yerel yönetimlere yetki veren bazı değişiklikler yapılmak suretiyle öneriler kamuya sunulmuştur. Söz konusu Anayasa Taslağı'nın 41. maddesinin 4. fıkrasında, " Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir." önerisi getirilmiştir³⁸⁸. Bu öneri ile AB Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın önemli bir ilkesi ön plana çıkarılmıştır³⁸⁹. Söz konusu şart ve taslağın emlak vergisi açısından önemi EVK'da düzenlenen ve Bakanlar Kurulu'na yetki veren yerel yönetimleri ilgilendiren bir çok düzenlemede kanuni sınırlar dahilinde söz sahibinin Bakanlar Kurulu'ndan alınarak yerel yönetimlere devredilebileceğidir.

1993 yılından günümüze değin AB Yerel Yönetimler Özerklik Şart'ı tam anlamıyla uygulamaya konulamamıştır. Emlak vergisi açısından toplama yetkisinin belediyelere devrini şarta uygun olarak verebiliriz. Ancak belediyelere tanınan bu yetki Türkiye'nin şartı imzalamasından önce uygulamaya geçmiştir. Bugünkü sisteme,

³⁸⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Önerisi: 08.06.2007 günü Başbakan'ın ve Adalet Ve Kalkınma Partisi Genel Başkanı'nın Prof. Dr. Ergun ÖZBUDUN'dan talebi üzerine, Prof. Dr. Ergun ÖZBUDUN (Komisyon Başkanı), Prof. Dr. Zühtü ARSLAN, Prof. Dr. Yavuz ATAR, Prof. Dr. Fazıl Hüsnü ERDEM, Prof. Dr. Levent KÖKER, Doç. Dr. Serap YAZICI'dan oluşan Komisyon tarafından hazırlanmış, 02.08. 2007 günü Başbakan ve Adalet Ve Kalkınma Partisi Genel Başkanı'na sunuşu yapılmış ve 29.08.2007 tarihinde çalışmalar tamamlanarak Adalet Ve Kalkınma Partisi Genel Başkan Yardımcısı'na teslim edilmiştir., <http://www.bianet.org/bianet/siyaset/101746-akp-nin-anayasa-taslaginin-tam-metni>,(Erişim Tarihi:30.04.2015).

³⁸⁹ Yenisey ve diğerleri ,s.346.

yerel yönetimlerin birçok tarifelerini bile Bakanlar Kurulunun kararına bırakan bir anlayış hakimdir³⁹⁰.

Günümüz itibariyle değerlendirme yapıldığında yerel yönetimlerin mali yapısında, imzalanan şarta rağmen, görevleriyle orantılı gelir kaynakları sağlayacak hem Anayasal hem de kanuni düzenlemeler tam anlamıyla yapılmamıştır³⁹¹. Anayasa Taslağı ve diğer öneriler uygulamaya geçememiştir.

3.1.2. Vergi Kanunları Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisi vergi kanunları tarafından belirli düzenlemelere tabi tutulmakla birlikte, vergi kanunları dışında da muhtelif birçok kanun tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak düzenlemeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu başlık altında EVK için önem arz eden belli başlı vergi kanunlarına yer verilecektir.

Bunlar;

- 04.01.1961 tarihli, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 31.12.1960 tarihli, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 13.06.2006 tarihli, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,
- 01.07.1964 tarihli, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu,
- 08.06.1959 tarihli 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,
- 21.07.1953 tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,

emlak vergisi açısından değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

3.1.2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

VUK'un 1. maddesinde " Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır." hükmüyle VUK'un sınırları çizilmekte ve VUK' un 2. maddesindeki; " Gümrük idareleri tarafından alınan

³⁹⁰ Ziya Coker, "Yerel Yönetimler ve Anayasa", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 5, Sayı 6, 1996, s.25.

³⁹¹ Sertesin, s.3.

vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir." düzenlenmesiyle de hangi vergilere uygulanamayacağı belirtilmektedir.

VUK' un hükümlerinin EVK' yı bağlayıcı olduğu;

- VUK' un 1. madde de geçen "...belediyelere ait vergi, resim ve harçlar..." düzenlemesi ile,
- VUK' un 2. madde de sadece Gümrük idarelerine ait vergi ve resimlerin dışarı da tutulduğu hükümde EVK' nın telaffuz edilmemesi göstermektedir.

VUK' un tüm maddeleri EVK için bağlayıcı hüküm olmakla birlikte doğrudan EVK' yı düzenleyen maddeleri de bulunmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanacaktır.

- VUK' un 269. maddesinde; "İktisadi işletmelere dahil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar,

gayrimenkuller gibi değerlendirir" şeklinde mütemmimler düzenlenmektedir.

- EVK'nın 2. maddesinin 2. fıkrasında; " Bu Kanunun uygulanmasında VUK'da yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır." hükmüyle doğrudan VUK'un 269. maddesine atıf yapılmaktadır.

- VUK'un mükerrer 298. maddesinin (B) fıkrasında "Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir." hükmü yer almaktadır.

EVK'nın 29. maddesinde; "Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur." hükmüyle

VUK'da hükme bağlanan yıllık yeniden değerlendirme oranı vergi değerinin bulunmasında uygulanmaktadır.

- VUK'un 72. maddesinin 2. fıkrasında; ""Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya vekalet vereceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekalet vereceği iki memur, tapu sicil müdürü veya vekalet vereceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle veya köy muhtarından kurulur." 3. fıkrasında; "Araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; valinin başkanlığında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ve il merkezindeki Ziraat Odasından görevlendirilmiş bir üyeden kurulur." hükümleri altında düzenlenmektedir.

EVK'nın 29. maddesinin (a) bendinde; " Arsa ve araziler için, VUK'un 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 hesaplanan bedeldir." hükmüyle VUK'da düzenlenen takdir komisyonlarına atıf yapılmaktadır.

- VUK'un mükerrer 49. maddesinin (a) bendinde; " Maliye ve T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlıkları, EVK'nın 29. maddesi hükmü ile aynı Kanunun 3. maddesi uyarınca...." ve (b) bendinin parantez içi; "EVK'nın 33. maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre yapılacak takdirler dahil..." hükümleriyle EVK'ya atıf yapılmaktadır.
- VUK'un 166. maddesinin 2. fıkrasında: "Mevcut binalara yapılan ilaveler ve konulan sabit istihsal, asansör ve kalorifer tesisleri yeni

inşaat hükmündedir." şeklinde düzenlemekte yine EVK'nın 33. maddenin 1. fıkrasında vergi değerini tadil eden sebeplerde yeni bina inşa edilmesinin parantez içi ifadesi; "Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir." şeklinde düzenleyerek VUK'un 166. maddesinin 2. fıkrasına aynen atfı yapılmaktadır.

- VUK'un 297. maddesinde; " Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilimum binalarla arazi vergi değeri ile değerlenir." yine VUK'un 268. maddesinde; "Vergi değeri, bina ve arazinin EVK'nın 29. maddesine göre tespit edilen değerdir." şeklinde düzenlenmektedir. EVK' nın 7. ve 17. maddelerinde; "Bina/Arazi vergisinin matrahı bina/arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit edilen vergi değeridir." ve EVK' nın 29. maddesinde vergi değerinin nasıl hesaplanacağı düzenlenmektedir.
- EVK' nın 37. maddesi, EVK'ya göre alınacak vergiler hakkında VUK ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun (AATUHK) hükümlerinin uygulanacağını hüküm altına almıştır.

VUK' un 352/II-4. maddesine göre, vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç) durumunda ikinci derece usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmış, konu ile ilgili olarak yayımlanan 12 Seri No.lu EVK Genel Tebliğinin 1.3.6.1. bölümünde, usulsüzlük cezasının mükellefiyetin başladığı yıl için kesilmesi gerektiği belirtilmiştir³⁹². Emlak vergisi bildirimiminin süresi içinde yapılmaması öncelikle ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirdiği gibi bildirim süresinde yapılmaması vergi ziyana neden olmuşsa, vergi ziyai cezası da kesilmesi gerekmektedir³⁹³. Ancak geç bildirim fiili, hem usulsüzlük hem de vergi ziyai cezasını gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezası mukayese edilir ve tutar itibariyle fazla olan ceza kesilir. Ayrıca Emlak Vergisi uygulamasında kesilen vergi ziyai cezası için, VUK'un Ek 1.

³⁹² Süresinden Sonra Verilen Emlak Vergisi Bildiriminde Ceza Uygulaması, <http://forum.alomaliye.com/vergi-mevzuati-makaleleri/44735-suresinden-sonra-verilen-emlak-vergisi-bildiriminde-ceza-uygulamasi.html>, (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

³⁹³ Ekrem Sarısu, "Emlak bildirimini geç yapmanın cezası nedir ?", **Posta Gazetesi**, 11.02.2010, <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=25846&parentid=25828&categoryid=24145>(Erişim Tarihi: 03.05.2015).

maddesinde yer alan ‘Uzlaşma’ ve 376. maddesinde yer alan indirim hükümlerinin de uygulanması gerekmektedir³⁹⁴.

- VUK' un 371. maddesi pişmanlık ve ıslah hükümlerinin, emlak vergisi açısından uygulanmayacağını karara bağlamaktadır. Bu hükümde dikkat çeken husus VUK' un 371. maddesinin ilk fıkrasında; "Beyana dayanan vergilerde..." şeklinde düzenlenmesi ve EVK'da beyan esasının 09.04.2002 tarihinde 4751 sayılı Kanunla kaldırılmış olmasıdır.

Maliye Bakanlığının 18.04.2004 tarihli Özelgesinde; Emlak vergisi bildirimının kanuni süresinden sonra, idarece tarh işlemi yapılmadan önce verilmiş olması nedeniyle vergi ziyai cezasının yüzde elli oranında uygulanması gerekmekte olduğuna ayrıca emlak vergisi bildirimlerinin süresinde yapılmaması ikinci derece usulsüzlük fiilini oluşturmakta olduğunu belirterek, bu durumda miktar itibariyle en ağır olanı kesileceğini belirtmiştir.

Bu açıklamalara göre Özelgede sorulan uyuşmazlıkla ilgili olarak;

- 01.12.2002 tarihinde meydana gelen vergi değerini tadil eden sebep nedeniyle üç ay içinde verilmesi gereken emlak vergisi bildiriminin üç aylık süre geçtikten sonra 17.02.2004 tarihinde verilmesi halinde idarece yapılacak tarhiyatta mükellefiyetin başlangıç yılı olan 2003 yılı emlak vergisi için ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının karşılaştırılması ve miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, 2004 yılı emlak vergisi için ise sadece vergi ziyai cezasının kesilmesi,
- 10.09.2003 tarihinde meydana gelen vergi değerini tadil eden sebep nedeniyle 31.12.2003 tarihine kadar verilmesi gereken emlak vergisi bildiriminin 17.02.2004 tarihinde verilmesi halinde idarece yapılacak tarhiyatta mükellefiyetin başlangıç yılı olan 2004 yılı emlak vergisi için ikinci derece usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezasının karşılaştırılması ve miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi,

³⁹⁴Ekrem Sarısu, "Emlak vergisi cezası için uzlaşma ve indirimden yararlanılır", **Posta Gazetesi**, 30.05.2010, <http://www.posta.com.tr/ekonomi/uzman-gorusu/YazarHaberDetay/Emlak-vergisi-cezasi-icin-uzlasma-ve-indirimden-yararlanilir.htm?ArticleID=31381>(Erişim Tarihi: 03.05.2015).

gerekmekte olduğu belirtilmiştir³⁹⁵.

VUK'un hükümleri en başta açıkladığımız gibi gümrük idaresini ilgilendiren vergi resim ve harçlar dışında tüm vergi kanunlarını ilgilendirmektedir. Hükümleri düzenlerken ya doğrudan kanunun adını vererek yapmakta yada genel olarak düzenleyerek tüm vergi kanunlarını ilgilendirmektedir. Yukarıda değindiğimiz gibi EVK' yı doğrudan kanunun ismini vererek yapmış olduğu düzenlemeler açıklanmıştır. Bunların dışında 2002 yılında kaldırılan EVK'da beyan usulü yine EVK'ya göre 2002 yılına kadar uygulanmıştır. Bir diğer değişiklik 1985 yılında verginin toplanmasının belediyelere geçmesi durumu olup öncesinde vergi daireleri tarafından toplanması yine VUK'un belirlediği düzenlemeye tabi uygulanmıştır. EVK'nın 41. maddesinin 3. fıkrası ile de VUK'un Üçüncü Kısım, Tahrir Usulü başlığı altında; 50,51,53 ,54 ve 55. maddeleri altında düzenlenen genel esasları ile, 77 ve 78. maddelerinde düzenlenen tahrir komisyonu düzenlemeleri kaldırılmıştır.

VUK' un 20. maddesi tarh, 21. maddesi tebliğ, 22.maddesi tahakkuk ve 23. maddesi tahsil ilgili genel hükümleri düzenlemektedir. EVK'nın 11. maddesinde bina vergisinin tarh ve tahakkuku, 21. maddesinde arazi vergisinin tarh ve tahakkuku düzenlenirken VUK'daki sıralamada 21. madde de geçen tebliğ düzenlemesi EVK'da uygulanmamaktadır. VUK'un 21. maddesi; " Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir." şeklinde düzenlemektedir. EVK'da verginin tarh ve tahakkuk düzenlemelerinde "... Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir." hükmüyle düzenlenerek tebliğ prensibi uygulamaya konmamıştır. Yine VUK' da geçen tahsil düzenlemesi, EVK' nın 30. maddesinde ödeme süresi başlığı altında hem bina hem de arazi vergisi için ortak düzenlenmiş, Emlak Vergisi birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödeneceğini hükme bağlamıştır.

Vergi borcundan kaçınma yollarından biri olarak zamanaşımı defii, Vergi Hukukunda tahakkuk veya tahsil zamanaşımı olarak açıklanmaktadır³⁹⁶.

³⁹⁵ Maliye Bakanlığının 18.04.2004 tarihli, B.07.0.GEL.0.66/6676- sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 29.04.2015).

³⁹⁶ Tahakkuk (Tarh) Zamanaşımı: Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden itibaren kanunda belirtilen sürenin geçmesine rağmen, verginin tarh edilerek mükellefe tebliğ edilmediği, yani tahakkuk ettirilmediği durumda meydana gelen zamanaşımıdır. VUK'da düzenlenmektedir. "Gökhan Tozoğlu,

- VUK' un 113. maddesinde; " Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır. Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder." ve VUK' un 114. maddesinde de; " Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar." hükme bağlanmaktadır.
- EVK' nın 40. maddesinde; " Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığı idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar." şeklinde hükme bağlanmaktadır.

EVK'nın zamanaşımı hükmü emlak vergisinde tahakkuk zamanaşımı süresinin işlememesidir.³⁹⁷ Bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını belediyenin öğrendiği tarihi ispatlama mesuliyeti mükellefe ait olup bunun uygulamaya geçirilmesi oldukça güçtür. Dört yılda bir yeniden değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisi her yılın birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından ara yıllar için de tahakkuk zamanaşımı söz konusu olamaz³⁹⁸.

3.1.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Gelir vergileri servet vergilerinden farklılık arz etmekle birlikte, birbirleriyle benzer uygulamaları veya birlikte düzenlemeleri içerebilmektedirler.

GVK'nın 1. maddesine göre verginin konusu gelirin elde edilmesi olarak düzenlemiştir. Yine gelirin tanımını yaparken, "gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." şeklinde belirtmiştir. Gelirin yedi

"Vergi Hukukunda Tahakkuk ve Tahsil Zamanaşımı", **Konya Barosu Dergisi**, Cilt:41, Sayı 24 , <http://www.konyabarusu.org.tr/pdf.aspx?id=20&dergiid=10>, (Erişim Tarihi: 02.05.2015), s.78.

Tahsil Zamanaşımı: Kamu alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Tahsil zamanaşımı süresi dolduktan sonra alacaklı kamu idaresinin vergiyi tahsil etme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Tahsil zamanaşımı, vergiler ve diğer bütün kamu alacakları için geçerli olmak üzere, AATUHK'da düzenlenmiştir. İbrahim Organ ve Doğan Bozdoğan, "Tahsil Zamanaşımını Kesen Hallerden Ödemenin Danıştay Kararları Işığında İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 367, 2012, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/05/%C4%B0brahim-OrganDo%C4%9Fan-Bozdo%C4%9Fan-Tahsil-Zamana%C5%9F%C4%B1m%C4%B1.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.05.2015), s.176.

³⁹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2001, (GVH), s.321.

³⁹⁸ Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara 2008, s.133.

unsuru içinde yer alan gayrimenkul sermaye iradı emlak vergisini de ilgilendiren gayrimenkullerle ilgilidir. Bir gerçek kişinin gayrimenkulünden kira geliri elde etmesi GVK kapsamında yer alırken, gayrimenkulün maliki olması veya intifa hakkına sahibi olması her ikisi de yoksa gayrimenkule malik gibi tasarruf ediyor olması durumunda EVK'nın kapsamında yer alacaktır. Özetle GVK bir gerçek kişinin gelirini vergilendirirken, EVK direkt gayrimenkulü vergilendirmektedir.

Bir diğer durumda EVK'nın 8. maddesinde düzenlenen indirimli vergi oranı uygulamasında koşulan şartların GVK'yı da ilgilendiriyor olmasıdır. EVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasında;

Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek indirimli vergi oranından, Türkiye'de brüt yüzölçümü 200 metrekareyi geçmeyen tek meskeni olan veya tek meskenin intifa hakkına sahip bulunan;

- Kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler,
- Gelirleri özellikle kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanlar ile bunların dul ve yetimleri,
- Gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerini,

indirimli orandan faydalanabileceklerdir.

Öncelikle hiçbir geliri olmayanlar GVK'nın konusuna giren yedi gelir unsurundan hiçbirini elde edemeyenlerdir. Bunun belgelendirilmesi için doldurulacak formda (Eklerde yer alan EK-1) ekler başlığı altında 1. sırada istenen belge, vergi mükellefiyetinin bulunmadığına dairdir. Mükellefiyet bulunmadığına dair belge, ilgili vergi dairelerinden talep edilmelidir³⁹⁹.

Yine emeklilerinde indirimli vergi oranından yararlanıyor olması GVK'yı da ilgilendirmektedir. Emeklilere verilen aylıklar, ücret geliri sayılmakta 23. maddenin 11. fıkrasında; " kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklar" hükmü gereği istisna kapsamında yer almaktadır. EVK'yı ilgilendiren indirimli orandan faydalanabilmeleri için doldurulacak formda

³⁹⁹ 44 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği ile mükelleflere kolaylık sağlanması amacıyla değişikliğe gidilmiş ve indirim hakkından yararlanılması için hiçbir geliri olmayanların ilgili belediyeye taahhüt belgesi vermesi halinde indirimden yararlanılacağı düzenlenmiştir.

(Ekte yer alan form 1) ekler başlığı altında 2. sırada istenen; T.C.Emekli Sandığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Genel Müdürlüğünün ilgili birimlerinden alınan ve aktif sigortalı olmadığını gösterir belge ile belgelendirmeleri gerekmektedir.

İndirimli orandan yararlananların, yararlanılan takvim yılından bir önceki takvim yılında geçerli olan GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen⁴⁰⁰ her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir⁴⁰¹. Burada dikkat çeken husus menkul sermaye iradı gelirin yedi unsurundan biri olması ve artan oranlı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimini geçmemesi durumunda hiçbir geliri olmayanlar şartını etkilememesidir.

GVK'nın 47. maddesinde basit usulde tabi olmanın genel şartları düzenlenmekte ve GVK'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında; " İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamının 2015 takvim yılı içinde büyükşehir belediye sınırları içinde 6.000 TL, diğer yerlerde 4.000 TL'yi aşmaması" hükmünde geçen "emsal kira bedeli" GVK'nın 73. maddesinde düzenlenmektedir. Emsal kira bedeli uygulaması EVK' a açısından da önem arz etmektedir. GVK 73. maddede; "... Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir..." şeklinde düzenlenmekte, atıf yapılan VUK'a göre belirlenen vergi değeri ifadesi; VUK'un 268. maddesinde; "Vergi değeri, bina ve arazinin EVK'nın 29. maddesine göre tespit edilen değerdir." hükmüne bizi yönlendirmektedir. Sonuç olarak GVK'nın 73. maddesinden düzenlenen emsal kira bedeli tespitinde EVK' nın 29. maddesine VUK üzerinden dolaylı atıf yapılmaktadır.

EVK'da daimi muafıklar başlıklı 4. ve 14. maddelerde " Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve arazi (gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan bina, arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticarî sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet

⁴⁰⁰ Örneğin; 2015 yılı için indirimli orandan faydalanacak mükelleflerin söz konusu gelir diliminde 2014 yılı dikkate alınacaktır. (2014 yılı ikinci gelir tarifesi 27.000,00 TL).

⁴⁰¹ Saim Güreş, "Hiçbir Geliri Olmayanlar İle Özürlülerin Emlak Vergisinde Tek Mesken İndirimi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:58, 2008, s.20.

uygulanmaz.)" şeklinde düzenlenmektedir. Parantez içi hüküm de geçen gelir vergisinden muaf esnaf GVK'nın 9. maddesinde, basit usulde gelir vergisine tabi mükellef ise 46, 47 ve 48. maddelerde düzenlenmiştir. GVK'nın bahsi geçen maddelerinde küçük esnafı korumaya yönelik düzenlemeler yer almakta olup aynı şekilde EVK'da belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan ve GVK'da da korumaya yönelik düzenlemelerin olduğu mükellefleri vergiden daimi muaf ederek desteklenmektedir.

EVK' nın 4. maddesinin (o) bendinde; "Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar" daimi muaf edilirken parantez içi hükmünde; "Gelir Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri" şartı getirilerek GVK'ya tabi gerçek kişi işletmelerini muafiyet dışına almaktadır.

EVK'nın geçici muafiyet başlıklı 5. maddesinin (b) bendine göre, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm işletmesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı amaçlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya var olan binaların bu amaca tahsisi halinde turizm işletmesi belgesinin alındığı yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanacakları şeklinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemede GVK açısından önemli olan husus 5 yıllık geçici muafiyetten yararlanabilecek turizm işletmesinin Gelir Vergisi mükellefiyetinin olması şartıdır.

EVK'nın 4. maddesinin (h) ve (i) bentlerinde düzenlenen daimi muaflıkta;

- Zirai üretimde kullanılan makine ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağıllar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler(seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakalar ile
- Su ürünlerinin üretiminde ve avlanmasında kullanılan ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları, bina vergisinden müstesna tutulmuştur.

GVK'nın 52. maddesi "zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır." şeklinde belirtmekte, zirai faaliyeti; "arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini,

avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricilerini tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder." şeklinde tanımlamaktadır.

GVK'nın yedi gelir unsuru içinde yer alan zirai kazancın elde dildiği zirai faaliyetin yürütülmesinde bizzat kullanılan EVK'nın 4. maddesinin (h) ve (i) bentlerinde saydığımız depo ambar ve benzeri bina ve yapıları bina vergisinden muaf tutulmaktadır.

Yine GVK'ya göre zirai faaliyet içinde yer alan;

- 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 getirilmesi, EVK'nın 15. maddesinin (b) bendi gereğince 10 yıl süreyle,
- 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 getirilmesi, EVK'nın 15. maddesinin (c) bendi gereğince asgari 2 yıl, azami 15 yıl süreyle arazi vergisinden muaf edilmiştir.

Bir diğer durum ise EVK'nın 1970 ve 1972 yılları arasında GVK'da düzenlendiği gibi verginin artan oranlı olarak uygulanmasıdır⁴⁰². Ancak EVK'da 1972 yılından itibaren artan oranlı tarifeden vazgeçilmiştir.

3.1.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Kurumlar vergisi gelirden alınan vergilerden ikincisidir. Gelir vergisinden farklı gelir vergisi gerçek kişinin gelirini vergilendirirken, Kurumlar vergisi; KVK' nın 1.maddesinde sayılan;

- Sermaye şirketlerinin,
- Kooperatiflerin,
- İktisadî kamu kuruluşlarının,

⁴⁰² Mutluer, (GRMNKL), ss.71, 76.

- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin,
- İş ortaklıklarının

kazançlarını vergilendirmektedir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

Emlak vergisiyle kurumlar vergisini karşılaştırdığımızda bir kurumun aktifinde yer alan gayrimenkullerinden kira geliri elde etmesi kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi iken aynı gayrimenkul için emlak vergisi mükellefi olmaktadır. EVK'nın 1. ve 12. maddelerin "Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Bina/Arazi Vergisine tabidir." hükmüyle emlak vergisinde gayrimenkulün (Bina, arsa veya arazi) iradı değil direkt kendisi vergilendirilmekte, EVK'nın 3. ve 13. maddelerinde; "Bina/Arazi Vergisini, binanın/arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya/araziye malik gibi tasarruf edenler öder." hükmüyle de mükellefi gerçek yada tüzel kişi ayrımı yapmayarak düzenlemektedir.

EVK'nın maddelerinde doğrudan atıf yapılan kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik düzenlemeler bulunmaktadır.

Bunlar;

- EVK'nın 4. maddesinin (e) bendinde; "Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar," bina vergisinden süresiz muaf edilmektedir. Ancak İlgili bendin parantez içi hükmünde; " Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla" şeklinde düzenlenerek muafiyete sınır konulmaktadır.
- EVK'nın 4. maddesinin (o) bendinde; " Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar" daimi olarak bina vergisinden muaf edilmiştir. Ancak İlgili bendin parantez içi hükmünde; " Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla" şeklinde düzenlenerek muafiyete sınır konulmaktadır.

İki bentte de muafiyetten faydalanılamamasında esas neden KVK'ya tabi işletmelerde birincil amacının kazanç elde etmek isteği olmasıdır⁴⁰³.

⁴⁰³ Firmanın Amacı, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/makaleler/firma_degeri.html (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

- EVK'nın geçici muafiyet başlıklı 5. maddesinin (b) bendine göre, 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre turizm işletmesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı amaçlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya var olan binaların bu amaca tahsisi halinde turizm işletmesi belgesinin alındığı yılı takip eden takvim yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanacakları şeklinde düzenlemektedir. Bu düzenlemede KVK açısından önemli olan husus 5 yıllık geçici muafiyetten yararlanabilecek turizm işletmesinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin olması şartıdır.

KVK' yı ilgilendiren bir diğer husus EVK' nın 4. maddesinin (h) ve (i) bentlerinde ve EVK' nın 15. maddesinin (b) ve (c) bentlerinde düzenlenen ve zirai faaliyeti ilgilendiren geçici muafiyetlerde zirai faaliyette bulunanların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmasının söz konusu olabileceği ve EVK' nın bahse konu geçici muafiyetlerinde mükellefi değil direkt faaliyete konu bina veya araziye müstesna tutmasıdır.

3.1.2.4. Damga Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Damga vergisi 01.07.1964 tarihine kadar 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu kapsamında vergilendirilmekteyken söz konusu tarihten itibaren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK) ile yeniden düzenlenmiştir⁴⁰⁴.

DVK' nın 1. maddesinin 2. fıkrasında Damga Vergisine tabi kağıtların tanımı yapılmıştır. Bu fıkra göre; “Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” şeklinde kanunda geçen kağıtların tanımı yapılmıştır.

DVK' nın 3. maddesinde; “Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.”yine aynı maddenin 2. fıkrasında “Resmi dairelerle kişiler arasındaki

⁴⁰⁴ Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s.27.

işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder.” hükmüyle Damga Vergisinin mükellefini düzenlemektedir.

Yine DVK 'nın 9. maddesinde; " Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesnadır." şeklinde istisnaları hükme bağlamıştır⁴⁰⁵.

Emlak Vergisinde 2002 yılından itibaren beyanname esasından vazgeçilerek bildirim esasına dönülmüştür. EVK'nın 23. maddesinde düzenlenen bildirim verme süresi düzenlenmekte son fıkrasında; "Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirleneceği" hükme bağlanmaktadır.

Emlak vergisi bildiriminde (Eklerde yer alan EK-2,3), hangi belediye başkanlığına (il, ilçe veya belde) ve Emlak Vergisi Sicil No ile Vergi Kimlik Numarası ilgili yerlere yazıldıktan sonra sırasıyla Kimlik Bildirimi ve Bina/Arazi Bildirimi kısımları doldurularak tarih atılarak imzalanmaktadır⁴⁰⁶. Yine Emlak Vergisi teknolojik alt yapının gelişmesi ile birlikte e-belediye⁴⁰⁷ uygulamasına geçen belediyelerde bildirimler internet üzerinden yapılabilmektedir⁴⁰⁸.

Bildirim elektronik ortamda olsun belge şeklinde olsun ilgili belediyeye imzalı olarak verilmektedir.

5035, 5228 ve 5281 sayılı Kanunlar ile DVK' da önemli değişiklikler yapılmış olup bu değişikliklerden bir tanesi de damga vergisine tabi beyanname ve bildirimlerle ilgilidir. Yapılan değişiklikler sonrasında damga vergisine tabi beyanname sayısı azaltılmış, vergi beyannamesi dışındaki beyanname ve bildirimler kapsam dışına çıkarılmıştır⁴⁰⁹.

Buna göre; daha önce damga vergisine tabi tutulan;

- Damga vergisi beyannamesi,
- Yurtiçi geçici görev yolluğu bildirimi,

⁴⁰⁵ 2 Sayılı Tablo, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/damgavertum2tarife.html>(Erişim Tarihi:04.05.2015)

⁴⁰⁶ Emlak Vergisi Bildirim (Bina/Arazi), www.altindag.bel.tr/_Data/arazi_bildirim_formu.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (Erişim Tarihi:04.05.2015).

⁴⁰⁷e-belediye hizmeti sunan bazı belediyeler şunlardır. İstanbul, İzmir, Manisa, Kayseri, Sivas v.b. <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015)

⁴⁰⁸ Emlakta e-bildirim dönemi başlıyor, **Milliyet Gazetesi**, 13.09.2010, <http://www.milliyet.com.tr/emlakta-e-bildirim-donemi> aslıyor/konut/haberdetay/14.09.2010/1288383/default.htm(Erişim Tarihi: 01.05.2015).

⁴⁰⁹ Beyannamelerde Damga Vergisi, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/BEYANNAMELERDE-DAMGA-VERGISI/41e1387d-c5e1-4ea7-8728-192cfd893c8d>, (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

- Yurtdışı geçici görev yolluğu bildirimini,
- Yurtiçi sürekli görev yolluğu bildirimini,
- Yurtdışı sürekli görev yolluğu bildirimini,
- Toplu seyahatler yolluk bildirimini,
- Mal bildirimini,
- Aile yardımı bildirimini

damga vergisinin konusuna girmemektedir.

Emlak Vergisi bildirimleri mahiyeti itibariyle DVK'nın 1. maddesinde ve 3. maddesinde geçen şartları sağlamakta aynı zamanda DVK'nın 9. maddesinde atıf yapılan (2) sayılı tabloda yer almadığından Emlak Vergisi Bildirimi istisna kapsamında yer almamaktadır. Yine son değişiklikler ile yapılan Damga Vergisi konusuna girmeyen bildirimler arasında da Emlak Vergisi bildirimini bulunmamaktadır. VUK hükümleri gereğince emlak vergisinde bildirim verilmemesi halinde gerçekleşecek ikinci dereceden usulsüzlük suçu ve vergi ziyana sebep olunmuş ise vergi ziyayı suçunun varlığı bildirimini emlak vergisi açısından önemini göstermektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda Emlak Vergisi Bildirimi değer içermediği için maktu olarak (bilançolarda olduğu gibi) Damga Vergisine tabi tutulmalıdır.

3.1.2.5. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) 1. maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir." hükmüyle verginin konusu düzenlenmiştir.

Yine VİVK'in 2. maddesinin (c) bendinde veraset tabiri ile miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufların (d) bendinde ise İvazsız intikal tabiri ile hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir⁴¹⁰.

⁴¹⁰ Hacıköylü, s.101.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi veraset yoluyla veya ivazsız olarak kendilerine taşınmaz intikal etmiş olan kişi yada kişilerdir.

Veraset veya ivazsız olarak kendisine taşınmaz varlık intikal eden kişi VİVK'in konusu içine giren uygulamaları VİVK'in hükümleri gereğince yerine getirdikten sonra taşınmazın maliki olacaktır.

Veraset ve intikal vergisinde, intikal eden iktisadi unsurların değeri VİVK'in matrahı olmakta ve bu değer için yapılan değerlendirme iki aşamalı olarak gerçekleştirilmektedir. Öncelikle mükellefler ön tarhiyatta dikkate almak üzere intikal eden servetleri değerlendirip beyan etmektedirler. Bu değerlemede VİVK'de gösterilen ölçüler esas alınmaktadır.

Mükellefler tarafından beyan edilen servet unsurları, vergi idaresi tarafından ikinci bir değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu aşamada ise, 3.2.1. Vergi Usul Kanunu'yla Emlak Vergisi'nin Değerlendirilmesi başlığı altında değindiğimiz değerlendirme ölçüleri uygulanmaktadır⁴¹¹.

- VUK'un 268. maddesinde; "Vergi değeri, bina ve arazinin EVK'nın 29. maddesine göre tespit edilen değerdir." şeklinde düzenlenmektedir.
- VİVK'in 10. maddesinin ikinci fıkrasının 2591 sayılı Kanunla değişik (b) bendinde yer alan; "Taşınmazlar ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlendirilir" hükmüne göre yapılmaktadır.

VİVK'in konusu dahilinde intikal eden taşınmazlar için gösterilen değerlerin taşınmazın intikal ettiği yıla ilişkin emlak vergisine esas olan değerden yüksek bulunması halinde, veraset ve intikal vergisinin tarhına beyannamede gösterilen bu değerlerin esas alınması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilen değerlerin emlak vergisi tarhına esas olan değerden düşük olması halinde ise tarhiyatın emlak vergisine esas olan değer üzerinden yapılması gerekmektedir⁴¹².

Sonuç olarak VİVK'de geçen emlak vergisine göre değerlendirme hükmü beyan edilen değerle karşılaştırılmak suretiyle ikili bir sistem uygulanarak idareye yüksek olan değeri tercih etmesi yönünde tebliğle düzenleme getirilmektedir. Bu durumda mükellef lehine çıkabilecek emlak vergisi değerlemesi hükmünü uygulamayarak

⁴¹¹ Hacıköylü, s.103.

⁴¹² 22 No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

VİVK'in 10. maddesinin (b) bendinde; "Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisine esas olan değerle değerlendirilir." düzenlemesini itibarsızlaştırmakta ve tüzükle yapılan değerlemeye yönelik uygulama kanun maddesinin önüne geçmektedir. Bu konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesinin 12.04.2005 tarihli kararında⁴¹³; veraset ve intikal vergisinde nihai vergilemeye esas alınacak değer belirlenmesi aşamasında VUK'un servet ve servet unsurlarını vergilemeye ilişkin esaslarının uygulanacağını hükme bağlamış VUK' un 268. maddesi gereğince de EVK'nın 29. maddesine göre değerlemenin beyana göre değerlendirilmesinden önemli olacağı net şekilde belirtilmiştir.

3.1.2.6. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'unun (AATUHK) 1. maddesinde;

- " Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur."

hükmü ile kamu alacağının ödenmemesi durumunda uygulanacak esasların AATUHK ile düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

Yine AATUHK'nun 3. maddesinde, amme alacağının ve alacaklı amme idaresinin ne anlama geldiği açıklanmıştır. EVK'a açısından önem arz eden durumlardan ilki AATUHK'nun 1. maddesinde geçen "...belediyelere ait vergi resim ve harç..." ifadesiyle belediyelere ait olan vergi vb gelirlerin tahsili gerçekleşmediği takdirde AATUHK' nun hükümlere tabi olacağı ve yine AATUHK' nun 3. maddesine göre alacaklı amme idaresi teriminin; devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri

⁴¹³ Danıştay 7. Daire, E: 2002/1784, K: 2005/652, T: 12.04.2005, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

ifade ettiğini hükme bağlamaktadır. EVK' nın 1985 yılından itibaren Belediyelere devri ile alacaklı idarenin merkezi idare değil de belediyelerin olması emlak vergisi alacaklı borçlu ilişkisinde mükellef ve ilgili belediyeyi muhatap kılmaktadır.

- EVK' nın 37. maddesinde; EVK' nın hükümleri saklı kalmak şartıyla, EVK' ya göre alınacak vergiler hakkında VUK ile AATUHK hükümleri uygulanacağı, yine aynı maddenin devam eden hükmünde EVK' da geçen "Vergi dairesi" tabiri, belediyeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

EVK'nın tarh ve tahakkuk sürecinde meydana gelecek uyuşmazlıklar, VUK hükümleri gereğince tespit edilip cezai müeyyideye tabi tutulacakken, tahsil sürecinde meydana gelecek uyuşmazlıklarda AATUHK' nın hükümleri uygulanacaktır.

3.1.3. Diğer Kanunlar Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisi vergi kanunları tarafından belirli düzenlemelere tabi tutulmakla birlikte, vergi kanunları dışında da muhtelif birçok kanun tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak düzenlemeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu başlık altında EVK için önem arz eden belli başlı kanunlara yer verilecektir.

Bunlar;

- 22.11.2001 tarihli, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu,
- 21.07.1983 tarihli, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu,
- 06.06.1985 tarihli, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu,

Emlak vergisi açısından değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

3.1.3.1. Türk Medeni Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Kanunlar birbirlerinin konusuna giren hükümleri düzenleyebilmektedir. EVK ve Türk Medeni Kanunu'nda (TMK) benzer durum söz konusudur.

EVK'nın 3. maddesinde bina vergisinin, 13. maddesinde de arazi vergisinin mükellefi düzenlenmektedir. İlgili maddelerde mükellef için; "Bina/Arazi vergisini,

binanın/arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa binaya/araziye malik gibi tasarruf edenler öder." şeklinde hükme bağlamaktadır.

EVK'da geçen bahse konu maddelerde yer alan intifa hakkı sahibi düzenlemesi EVK'da açıklanmamaktadır. İntifa hakkı sahibi kavramı araştırıldığında; şahsi irtifak hakları grubunda yer alan sınırlı aynı bir hak olan "intifa hakkı"yla karşılaşılmakta⁴¹⁴, ve TMK'da düzenlenmektedir.

- TMK'nın 794. maddesinin 1. fıkrasında; " İntifa hakkı, taşınırlar, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir." hükmünde düzenleyerek EVK'nın konusu dahilindeki gayrimenkulleri de kapsamaktadır. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında; "Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar." hükmü yer almaktadır⁴¹⁵. İntifa hakkı, başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla yararlanmak ve kullanma hakkını tanımaktadır. İntifa hakkı sınırlı bir aynı haktır. Şahsi irtifak hakları grubuna girer. Bu hak, EVK'nın konusu gayrimenkul üzerinde gerçekleştirilirse intifa hakkı sahibine tamamıyla kullanma hakkı tanır ise de bunun aksi sözleşmeyle karşılaşılabileceği yine 2. fıkrada belirtilmektedir⁴¹⁶.
- TMK'nın 795. maddesinde; "İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur. Taşınır ve taşınmazlarda intifa hakkının kazanılması ve tescilinde, aksine düzenleme olmadıkça, mülkiyete ilişkin hükümler uygulanır. Taşınmaz üzerindeki yasal intifa hakkı tapu kütüğüne tescil edilmemiş olsa bile, durumu bilenlere karşı ileri sürülebilir. Tescil edilmiş ise, herkese karşı ileri sürülebilir." hükmüyle intifa hakkının nasıl kurulabileceği düzenlenmektedir. EVK' da intifa hakkının nasıl

⁴¹⁴ İntifa hakkı nedir? İntifa hakkı devredilebilir mi? İntifa hakkı mirasçılara miras şeklinde devredilebilir mi?, <https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/intifa-hakki-nedir-intifa-hakki-devredilebilir-mi-intifa-hakki-mirascilara-miras-seklinde-devredilebilir-mi,573.html> (Erişim Tarihi: 08.03.2015).

⁴¹⁵ Türk Medeni Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> = (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

⁴¹⁶ Şengül Kırmızıtaş, "İntifa Hakkı Nedir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/intifa-hakki-nedir/157206>(Erişim Tarihi: 20.04.2015).

kurulacağına dair bir sınırlama yoktur. Hem malik, hem de intifa hakkı sahibinin varlığı halinde verginin mükellefi intifa hakkı sahibi olacaktır.

- TMK'nın 797. maddesinin 1. fıkrasında; "İntifa hakkı, gerçek kişilerde hak sahibinin ölümü; tüzel kişilerde kararlaştırılan sürenin dolması, süre kararlaştırılmamışsa kişiliğin ortadan kalkmasıyla sona erer." ve 2. fıkrasında; "Tüzel kişilerin intifa hakkı, en çok yüz yıl devam edebilir." şeklinde düzenlenmektedir. EVK açısından intifa hakkı, ona sahip olan kişinin yaşam süresi ile sınırlı olarak, başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla yararlanmak ve kullanmak hakkıdır. Tüzel kişilerde bu haktan süre belirtilerek yararlanabilirler. İntifa hakkının süresi en fazla 100 yıldır.

İntifa hakkının kullanımı sözleşmede aksine hüküm yoksa başkasına devredilebilir. Ancak mirasçılara geçemez. Hak sahibinin hayatı ile sınırlıdır⁴¹⁷.

Yine EVK'nın 3. ve 13. maddelerinin 2. fıkralarında; "Bir binaya/araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müstesilen sorumlu olurlar." hükmünde geçen paylı mülkiyet ile elbirliği mülkiyeti TMK'da düzenlenmektedir.

- TMK'nın 688. maddesinin 1. fıkrasında; "Paylı mülkiyette birden çok kimse, maddî olarak bölünmüş olmayan bir şeyin tamamına belli paylarla maliktir.", 2. fıkrada; "Başka türlü belirlenmedikçe, paylar eşit sayılır." ve 3. fıkrada; "Paydaşlardan her biri kendi payı bakımından malik hak ve yükümlülüklerine sahip olur. Pay devredilebilir, rehnedilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir." şeklinde düzenlenmektedir⁴¹⁸.

EVK'da bahse konu maddelerde geçen paylı mülkiyet için malik olanlar ifadesine vurgu yapılarak, hisselerindeki malikliğini kaldıracak satış veya devir işlemini yerine getirmediği (rehin veya haciz durumu

⁴¹⁷ Şengül Kırmızıtaş, "İntifa Hakkı Nedir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/intifa-hakki-nedir/157206>(Erişim Tarihi: 20.04.2015).

⁴¹⁸ Türk Medeni Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> = (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

hisselerindeki malikliği kaldırmamaktadır) emlak vergisinden sorumluluğu kalkmamaktadır⁴¹⁹. Ayrıca emlak vergisi borcuna karşılık hisseleri oranında sorumluluğun olacağı ve müteselsil sorumlu tutulamayacağı düzenlenmektedir.

- TMK'nın 701. maddesinin 1. fıkrasında; "Kanun veya kanunda öngörülen sözleşmeler uyarınca oluşan topluluk dolayısıyla mallara birlikte malik olanların mülkiyeti, elbirliği mülkiyetidir." şeklinde elbirliği mülkiyetin tanımı yapılmaktadır. 2. fıkrasında; " Elbirliği mülkiyetinde ortakların belirlenmiş payları olmayıp her birinin hakkı, ortaklığa giren malların tamamına yaygındır." şeklinde olan düzenleme ile de elbirliği mülkiyetinde sorumluluğun müteselsil olduğu netleşmektedir. EVK'da bahse konu maddelerde geçen elbirliği mülkiyette maliklerin vergiden müteselsilen sorumlu olacağı hükme bağlanmıştır.

EVK'nın 2. maddesinin 2. fıkrasında; " Bu Kanunun uygulanmasında VUK'da yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır." hükmüyle doğrudan VUK' a atıf yapılmaktadır. Yine VUK' un 269. maddesinde geçen, Gayrimenkullerin müteimmim cüzülerinin gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmış ancak müteimmim cüzün ne olduğu belirtilmemiştir. TMK' nın 684. maddesinin 1. fıkrasında; " Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur." hükmüyle müteimmim cüzü bütünleyici parça olarak belirtmekte malik olmanın sınırını çizmektedir. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında; " Bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." düzenlemesiyle müteimmim cüzün (TMK' da ki ifadesiyle bütünleyici parça) tanımını yapmaktadır.

Danıştay 9. Dairesi'nin 1976 yılında almış olduğu mülkiyet ve müteimmim cüz durumu hakkında verdiği karar hem EVK hem de TMK açısından önem arz etmektedir. Mülkiyeti başkasına ait arazi üzerine üçüncü şahıslar tarafından yapılmış

⁴¹⁹ Taşınmazlarda haciz, kamu alacağı durumunda AATUHK'ya, özel alacak durumunda da 2128 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 85. maddesine tabidir. Hacizli bir taşınmazın satılması sonucunda mülkiyet satın alana geçmektedir. 2128 sayılı İcra İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

olan gecekondulu tipi binayla arazinin birbirinin mütemmimi sayılmayacağı, binalar için tapu siciline kayıtlı mülkiyet bulunmadığından ve Türk Medeni Kanuna (TMK) göre arsa sahiplerinin arsaları üzerindeki mülkiyet hakları devam ettiği için kanuni yollara başvurulmak suretiyle gecekonduların yıktırılmasını talep edebilirler. Bu durumda arazi sahiplerinin mülkiyet hakları devam ettiği için arazi vergisinin mülkiyet sahiplerine salınmasına ve gecekondular için bina vergisinin doğmayacağına karar vermiştir⁴²⁰.

TMK' mahiyeti itibariyle oldukça geniş düzenleme alanı olan önemli bir kanundur. EVK açısından önem arz eden durumu mükellefiyetin ve mükellefiyet hallerinin TMK' nın Dördüncü Kitap'ının (Eşya Hukuku) muhtelif maddelerinde düzenlenmiş olmasıdır.

3.1.3.2. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisini ilgilendiren diğer bir kanunda EVK'da düzenlenmediği halde EVK' dan müstesna edilen kültür ve tabiat varlıklarını konu alan 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu (KTVKK)'dur⁴²¹.

KTVKK' nın 1. maddesinde kanunun amacını; korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ile ilgili tanımların belirlenmesi, yapılacak işlem ve faaliyetleri düzenlenmesi, bu konuda gerekli ilke ve uygulama kararlarını alacak teşkilatın kuruluş ve görevlerini tespit edilmesi olarak düzenlemektedir. KTVKK' nın 1. maddesi çerçevesinde özellik arz eden korunması gerekli taşınır ve taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları, KTVKK' nın ikinci bölümünün 6. maddesinde düzenlenmiştir.

KTVKK' nın 6. maddesine göre; Korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları şunlardır:

- Korunması gerekli tabiat varlıkları ile 19. yüzyıl sonuna kadar yapılmış taşınmazlar,

⁴²⁰ Danıştay 9. Daire, E.1975/2226, K.1976/433, T. 12.2.1976, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

⁴²¹ 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.2863&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch> = (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

- Belirlenen tarihten sonra yapılmış olup önem ve özellikleri bakımından Kültür ve Turizm Bakanlığınca korunmalarında gerek görülen taşınmazlar,
- Sit alanı içinde bulunan taşınmaz kültür varlıkları,
- Milli tarihimizdeki önlemleri sebebiyle zaman kavramı ve tescil söz konusu olmaksızın Milli Mücadele ve Türkiye Cumhuriyetinin kuruluşunda büyük tarihi olaylara sahne olmuş binalar ve tespit edilecek alanlar ile Mustafa Kemal ATATÜRK tarafından kullanılmış evler.

Ancak, Koruma Kurullarınca mimari, tarihi, estetik, arkeolojik ve diğer önem ve özellikleri bakımından korunması gerekli bulunmadığı karar altına alınan taşınmazlar, korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı sayılmayacağı kanunda belirtilmektedir.

Korunması gerekli taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının belirlenmesi EVK'da düzenlenmeyen muafiyet için önem arz etmektedir.

- KTVKK' nın 21. maddesinde; Tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Yine KTVKK' nın 21. maddenin birinci fıkrasının devam eden hükmünde; büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmünün uygulanmayacağı belirtilmektedir⁴²².

Ancak Maliye Bakanlığı bu muafiyetin EVK'da yer almamasından dolayı EVK'nın 22. maddesinde geçen; " Bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflik ve istisna hükümleri bu Kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." hükmünü gerekçe göstererek 1999 yılına kadar kısıtlı vergi uygulaması gerektiği şeklinde uygulamaya yön verilmiş ancak Danıştay kararı sonucunda muaf

⁴²² 2863 Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2863.pdf> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

tutulması gerektiği kararlaştırılmıştır⁴²³. Danıştay'ın, 15.11.1988 tarihli kararında da⁴²⁴; 2863 sayılı Kanununun 21. maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağına karar vermiştir.

KTVKK açısından EVK' yı ilgilendiren diğer bir husus; tahsil edilen emlak vergisinden " Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı" kesintisidir.

- KTVKK' nın 12. maddesinde 5835 Nolu Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 04.02.2009 tarihinde eklenen fıkra ile; Belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere EVK' nın 8. ve 18. maddeleri uyarınca mükellef hakkında tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u nispetinde Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı tahakkuk ettirilir ve ilgili belediyesince emlak vergisi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmıştır.

Örneğin: İzmir Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alan 2015 yılında konut olarak kullanılan ve EVK'nın muafiyet ve istisnaları kapsamına girmeyen binanın⁴²⁵;

- Mesken değeri : 100.000 TL
- Emlak vergisi oranı : % 2
- Emlak Vergisi : 200 TL
- Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı (%10) : 20 TL

Taşınmaz kültür varlıkları korunmasına katkı payı, bina, arsa ve araziler için, mükellefiyetin başlangıç yılında tespit edilen vergi değeri üzerinden; mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren ise, her yıl, bir önceki yıla ait vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı

⁴²³ Maliye Bakanlığı, 01/03/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652-263 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 10.01.2015).

⁴²⁴ Danıştay 9. Daire, E: 1987/80, K: 1988/3460, T: 15.11.1988 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

⁴²⁵ Özge Özdemir, "Emlak vergisi hesaplama 2015!", <http://konuttimes.com/emlak-terimleri/emlak-vergisi-hesaplama-2015/56719> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

nispetinde artırılması suretiyle tespit olunacak değer üzerinden emlak vergisiyle birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil edilir.

Katkı payının tarh, tahakkuk ve tahsilinde EVK, VUK ve AATUHK hükümleri uygulanır⁴²⁶.

Yukarıda ki açıklamalardan hareketle EVK'da madde olarak düzenlemeye tabi olmayan KTVKK' nu ilgilendiren konularda Maliye Bakanlığı'nın 1999 yılında verdiği Özelgeden itibaren muafiyetin tanınmasına yönelik 06.10.2011 tarihli bir diğer Özelgesi daha bulunmakta ve EVK' nın 22. maddesine rağmen muafiyet yönünde uygulama yönlendirilmektedir. Yine emlak vergisi üzerinden % 10 oranında yapılan kesinti de EVK' da düzenlenmemektedir.

3.1.3.3. Serbest Bölgeler Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) ile düzenlenen serbest bölgelerin amaç ve kapsamı SBK' nın 1. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir. SBK'nın amaç ve kapsamı; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususların düzenleneceğini hükme bağlanmaktadır. Yine SBK' nın 2. maddesinde; "Türkiye'de serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Serbest bölgelerin, kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli veya yabancı gerçek veya tüzelkişilerce kurulmasına, işletilmesine Bakanlar Kurulunca izin verilir." hükmüyle SBK' nın yürütülme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

EVK' a açısından önem arz eden durum SBK' nın 2009 yılında değişmeden önceki halleriyle 6. maddede geçen "Serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında sayılması" ve geçici 3. madde de düzenlenen serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, (c) bendine göre "Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi,

⁴²⁶ Tebernüş Kireççi, "Kültür varlıkları katkı payı nedir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/kultur-varliklari-katki-payi-nedir/264456> (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

resim ve harçtan müstesna olmasıydı⁴²⁷. EVK' a açısından bakıldığında 01.01.2009 tarihine kadar serbest bölgelerden alınan emlak vergisinin yasal olmadığı yönünde görüşler yer almaktadır⁴²⁸. Ancak Danıştay 9. Daire' nin 15.01.2008 tarihinde vermiş olduğu kararda⁴²⁹, SBK' a uyarınca serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler ile ilgili olarak yapılan işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergiden muaf olduğundan, davalı idarece serbest bölgede faaliyette bulunan davacı şirketin bu bölgede sahip olduğu gayrimenkuller nedeniyle emlak vergisinden muaf olmadığına ve 2006 yılı için tahakkuk ettirilen emlak vergilerinde SBK' a da geçen hükme uyarlılık bulunmadığına karar vermiştir.

12.11.2008 tarihli 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la SBK ve Gümrük Kanunu'nda önemli değişiklikler yapılmıştır.

- 5810 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle değişen SBK' nın 6. maddesinde; " Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın..." şeklinde düzenlenmekte, yine gümrük bölgelerinin parçaları olmak ifadesi Gümrük Kanunu'nun 152. maddesinde de; " Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;..." şeklinde düzenlenmektedir.

Serbest bölgeleri ilgilendiren 31.12.2008 öncesi düzenlemesinde geçen serbest bölgelerin gümrük bölgesinin dışında sayılması ifadesinin kaldırılması EVK'a açısından karışıklık arz eden durumu düzeltmektedir⁴³⁰.

- 5810 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle değişen SBK' nın geçici 3. maddesinde yer alan düzenlemeyle 31.12.2008 tarihinden önceki halinde geçerli olan vergi muafiyeti, KVK, GVK ve DVK gibi belirli

⁴²⁷ Kızılot ve diğerleri, s.412.

⁴²⁸ Erhan Gümüş, "Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 238, 2008. s.25.

⁴²⁹ Danıştay 9. Daire, E: 2007/350, K: 2008/68, T: 15.01.2008 , <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisi-ile-ilgili-ozellikli-durumlar/78790> (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

⁴³⁰ Metin Taş, "Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir Mi?", **E-Yaklaşım**, Sayı: 184, 2008, <http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=184> (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

vergilerle sınırlandırılarak genellik ifade eden muafiyet hükmü kaldırılmıştır⁴³¹.

Gerek EVK'nın bina/arazi vergisi ile ilgili muafiyetlerin belirlendiği maddelerde, gerekse de SBK'nın vergi muafiyetine yönelik son değişiklikler dahil muhtelif düzenlemelerinde serbest bölgelerde bulunan bina ve arazilerin emlak vergisinden muaf tutulmasına dair bir hükme yer almamakta serbest bölgede faaliyet gösterenlere ait bina, arazi ve arsalar için emlak vergisi yükümlülüğü bulunmaktadır.

3.2.EMLAK VERGİSİ UYGULAMASININ GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

Gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerinin, vergiler arasındaki dağılımında farklılıklar gözlenmektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri içerisinde gelir, kurumlar ve servet vergilerinin, harcamalar üzerinden alınan vergilere oranla bir üstünlüğü vardır. Bu durumu tersinden okuyacak olursak; dolaysız vergiler dediğimiz gelir, kurumlar ve servet vergilerinin ağırlıkta olduğu ülkeler genellikle gelişmiş ülkeler olmaktadır. Bir ülkenin vergi yapısı da bu göstergelerden biridir. Vergi yapısı kavramı, bir vergi sistemi içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığı için kullanılır. Yine gelişmiş ülkelerde yerel yönetimlere verilen yetkiler gelişmekte olan ülkelere göre daha geniştir. Muafiyet, istisna ve oranların belirlenmesinde merkezi idare kadar yerel idarelerde yetki almaktadır. Bu başlık altında sırasıyla; dolaylı ve dolaysız vergi sınıflandırması, bölgesel kalkınmışlık farkı ve muafiyet, istisna ve oranların emlak vergisi açısından değerlendirilmesi yapılarak Türkiye'de emlak vergisine seçili ülkeler sistemleri üzerinden öneriler sunulacaktır.

3.2.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergi Sınıflandırması Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Büyük savaşlar ve büyük ekonomik buhranlar geçirmiş olan dünya, bünyesinde sosyal, siyasal, hukuki, ekonomik ve benzeri geneli ilgilendiren içerikler yönünden

⁴³¹ Mehmet Müstehlik, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum", **E- Yaklaşım**, Sayı: 196, 2009, <https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395> (Erişim Tarihi: 05.11.2014) .

farklılıklar arz eden devletlerden meydana gelmektedir⁴³². Bu farklılıklar belirli göstergelerden faydalanılarak iki kavramla sınıflandırılmıştır. Bunlar gelişmiş ve gelişmekte olan (az gelişmiş) ülkeler sınıflandırmasıdır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre sınıflandırılması, uluslararası üç örgüt tarafından yapılmaktadır. Bu örgütler Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme-UNDP), Dünya Bankası (The World Bank-WB) ve IMF'dir (IMF)⁴³³.

Bu sınıflama yapılırken ülkelerin;

- Kişi başına düşen milli gelir,
- Eğitim,
- Demografik yapısı
- Kültürel yapısı
- Sağlık,
- Sanayi,
- Alt yapı yatırımları,
- İstihdam,
- Mali yapısı

ve diğer refah göstergelerinden faydalanılmaktadır⁴³⁴.

Vergiler birçok şekilde sınıflandırılmaktadır. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin belirlenmesinde önem arz eden sınıflandırma; dolaylı ve dolaysız vergiler sınıflandırmasıdır.

- Dolaylı vergiler genel itibariyle genel fiyat seviyesini etkileyen nispi fiyatları değiştiren vergilerdir. Yine dolaylı vergilerin önemli bir özelliği yansıtılabilir olmasıdır. Fiyat mekanizması yoluyla alınması

⁴³² Küresel Ortam: Bölgeler Ve Ülkeler, http://yegitek.meb.gov.tr/aok/Aok_Kitaplar/AolKitaplar/Cografya_8/10.pdf (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

⁴³³Hüseyin Dağar ve diğerleri, "Ekonomik Krizlerin Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerdeki İşletmelerin Finansal Yapılarına Etkileri: İngiltere-Türkiye Karşılaştırması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17 Sayı: 3, 2012, <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2012-3-4.pdf> (Erişim Tarihi: 24.04.2015), s.79.

⁴³⁴ A. İhsan Özdemir ve Aytekin Altıparmak, "Sosyo-Ekonomik Göstergeler Açısından İllerin Gelişmişlik Düzeyinin Karşılaştırmalı Analizi", **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 24, - Haziran 2005, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi24/aiozdemir.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015), s.97.

harcamalar üzerinden alınan vergilerin bu grupta yer almasını sağlamaktadır⁴³⁵.

- Dolaysız vergiler genel itibariyle gelir ve servetin vergilendirilmesinde karşılaşılan genel fiyat seviyesini etkilemeyen, nispi fiyatları değiştirmeyen ve yansıtılmayan aynı zamanda tarhi, tahakkuku ve tebliği mükellefin bizzat beyan ettiği geliri ve/veya serveti üzerinden yapılan ve yine tahsili de mükellef ya da vergi sorumlusu tarafından yerine getirilen vergilerdir⁴³⁶.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki oranına göre ülkelerin karşılaştırılması yapıldığında gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde farklılık arz etmektedir. Genellikle gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yüksekken, gelişmiş ülkelerde bu durumun tam tersi yönde dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yüksek gerçekleşmektedir⁴³⁷. Ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak başlangıçta dolaylı vergilerin uygulanması yaygın iken sanayileşme, kişi başına düşen milli gelirin artması, kurumsallaşma ve bunlara bağlı olarak vergi kapasitesinin genişlemesi ile dolaysız vergilerin sistematik ağırlığı artmaktadır⁴³⁸. Tablo 20'de ilk bölümde bahsetmiş olduğumuz seçili ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı sıralanmıştır.

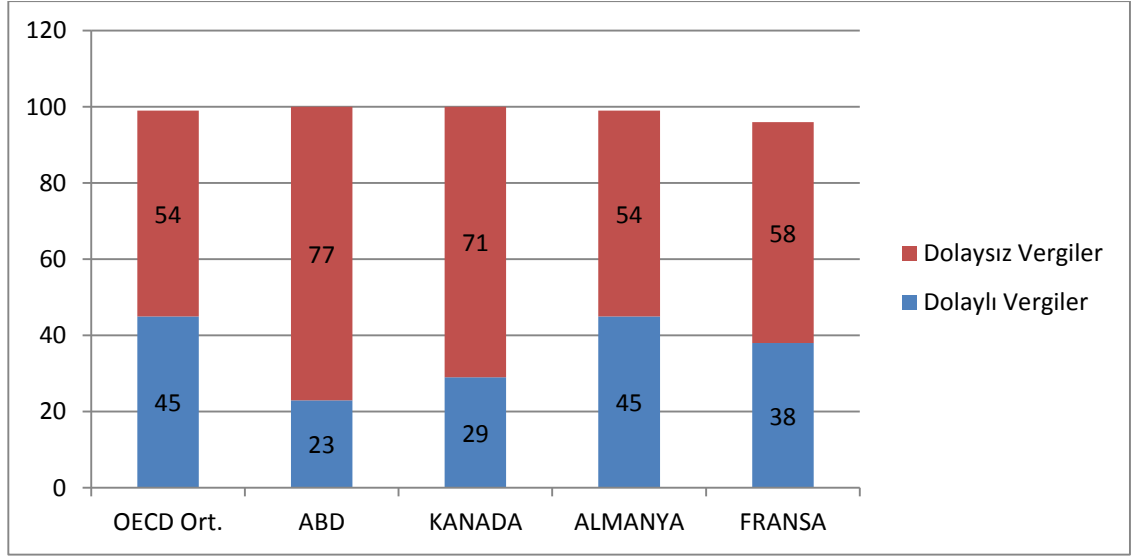
⁴³⁵ Çetinkol, s.11.

⁴³⁶ Ayşegül Mutlu ve Mustafa Çelen, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları", **TÜSİAD Yayınları**, No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim 2012, http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015), s.17.

⁴³⁷ M. Hakkı Ay ve Esra Talaşlı, "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran 2008, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/154/9.HakkiMAY.EsraTALAsli.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2015), s.136.

⁴³⁸ Mutlu, Çelen, s.13.

Tablo 20: Gelişmiş Ülkelerdeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve OECD Ortalaması



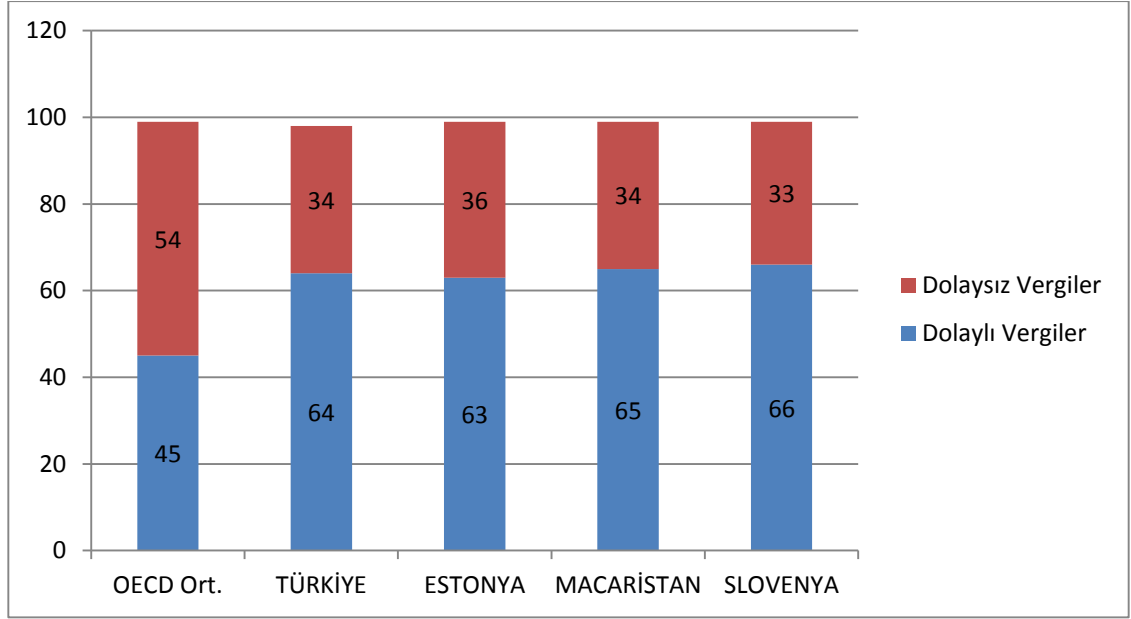
Kaynak: Nurettin Köse, "Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 319, 2015, s.90.

IMF verilerine göre en büyük ilk 20 ekonomi sıralamasında; 1. sırada ABD, 4. sırada Almanya, 5. sırada Fransa ve 11. sırada Kanada yer almaktadır⁴³⁹. Gelişmiş ülkeler içinde yer alan bu ülkelerde vergi adaleti açısından önem arz eden dolaylı dolaysız vergi oranlamasında dikkat çeken yükseklik sadece Almanya'da gözlenmektedir. Ancak Almanya'da bile dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı % 50'nin üzerindedir.

Türkiye dünya ülkeleri arasında gelişmekte olan ülke statüsünde değerlendirilmektedir. Bu statüyü sosyo-ekonomik ve sosyo-kültürel ve benzeri veriler belirlerken, bu analizler için gerekli göstergelerden biride ülkelerin vergi sistemleridir. Vergi sistemi içinde öne çıkan; vergilerin konusu, tüm vergi gelirleri içindeki payı ve benzeri özellikleridir.

⁴³⁹ Naki Bakır, "Türkiye 2014 yılında 16'ncı büyük ekonomi olmaya aday", **Dünya Bülteni**, 15.06.2014, <http://www.dunya.com/ekonomi/ekonomi-politikalari/turkiye-2014-yilinda-16nci-buyuk-ekonomi-olmaya-aday-205507h.htm> (Erişim Tarihi: 08.11.2014).

Tablo 21: Gelişmekte Olan Ülkelerdeki Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı ve OECD Ortalaması



Kaynak: Köse, s.90

IMF verilerine göre en büyük ilk 20 ekonomi sıralamasında; Türkiye 17. sırada yer almaktayken Estonya, Macaristan ve Slovenya ilk 50 içinde dahi yer alamamaktadır⁴⁴⁰. Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı sıralamasında maalesef Türkiye gelişmekte fark atmış olduğu ülkelerle aynı statüde kalmakta, OECD ortalamasını dahi yakalayamamaktadır.

Emlak vergisi: gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir. Dolaysız vergilerin tanımında geçen özellikleri birebir taşımaktadır. Özetle emlak vergisi yapısı itibariyle dolaysız vergilerden olup vergi adaleti açısından dolaylı vergilerden daha adil bir yapıya sahiptir.

Gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içinde dolaysız vergilere oranla düşük olması, dolaysız vergilerin önemini açıkça göstermektedir. Emlak vergisi seçili olan gelişmiş ülkelerde yerel yönetimlere tanınan önemli yetkilerle belirlenmekte ve toplanmakta ve yine emlak vergisinin yer aldığı servet vergileri, vergi

⁴⁴⁰ Economic Outlook, <http://stats.oecd.org/index.aspx#> (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

gelirleri içinde yaklaşık %10 civarında (Almanya bu durumun istisnasıdır) yer almaktadır.

Emlak vergisi oranları karşılaştırıldığında ABD'de en düşük ve en yüksek oranların ABD genelinde ortalaması alındığında bile yüzde olarak uygulandığı Tablo 22'ye bakıldığında görülmektedir.

Tablo 22: ABD'de En Yüksek/Düşük Ortalama Emlak Vergisi Oranlarına Sahip Eyaletler

	Eyalet	Ortalama Emlak Vergisi Oranı %
En Yüksek Oran	New York	3.01
En Düşük Oran	Alabama	0.40

Kaynak: J. Von Pholmann, Property Tax Rates Highest for Homeowners Who Have Owned Between Five and 15 Years, Own High-End or Low-End Homes, <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015)

Yine Kanada ve Fransa'da uygulanmakta olan oranlarda da yüzde alınmaktadır. Ancak Almanya'da uygulamada binde olarak düzenlenmektedir. Türkiye'de EVK'nın 8. ve 18. maddelerinde düzenlenen emlak vergisi oranları binde olarak ve seçili ülkelerden oldukça düşük oranda uygulanmaktadır.

Tablo 23: Türkiye'de Emlak Vergisi Oranları

Emlak Cinsi	Şehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%)	Büyükşehir Belediye Sınırları ve Mücavir Alanlar (%)
Bina (Mesken)	1	2
Bina (İş Yeri)	2	4
Arazi	1	2
Arsa	3	6

Kaynak: 1319 Sayılı EVK, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 02.04.2015).

Türkiye'de emlak vergisi mükellefi sayısı yaklaşık 23 milyon kişiden oluşmaktadır⁴⁴¹. Bu denli önemli bir mükellef sayısına sahip olan emlak vergisinin de içinde bulunduğu servet vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı 2013 verilerine göre % 4.64'tür. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve ağırlığı dolaylı vergilerden oluşan vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı 2013 verilerine göre % 46.6' dır. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımında dolaylı vergilerin ağırlığı Türk Vergi Sisteminde kendini belirgin göstermektedir.

⁴⁴¹ Şükrü Kızılot, "Süprizlere Hazır Olun", **Hürriyet Gazetesi**, 14.04.2014, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/26215160.asp> (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

Tablo 24: Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirler İçindeki Payı

Ülkeler / Yıllar	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
OECD ORT.	33.19	32.52	32.01	32.07	32.49	33.15	32.93	32.77
TÜRKİYE	49.30	48.70	47.66	45.46	45.65	47.68	45.23	45.02	46.06
ABD	17.63	17.11	16.69	17.30	18.20	18.17	18.35	17.95	17.07
KANADA	25.18	24.37	23.96	23.37	23.77	24.44	24.55	24.49	24.31
ALMANYA	28.96	28.30	29.20	28.99	29.76	29.43	29.14	28.42	27.92
FRANSA	25.46	24.95	24.89	24.68	25.19	25.14	24.91	24.51	24.07

Kaynak: Tax, OECD Data, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-goods-and-services.htm> (Erişim Tarihi: 08.05.2015)

Gelişmiş ülke olma yolunda ilerleyen Türkiye'nin dolaylı ve dolaysız vergiler oranlamasında oluşan olumsuz dağılımı gidermesi açısından emlak vergisi; yapısı ve mükellef sayısı itibarıyla önem arz etmektedir.

Dolaylı vergilerin ağırlıklı paya sahip olduğu Türk Vergi Sisteminde gerekli düzenlemeler yapılarak dolaysız vergilerin ağırlığı artırılmalı, dolaysız vergilerden olan emlak vergisi de kanuni düzenlemelerle ve uygulamada rastlanılan eksikliklerinin giderilmesi ile önemi artırılarak vergi gelirleri içinde, dolaysız vergilere göre payı düşük kalmamalıdır.

3.2.2. Bölgesel Kalkınmışlık Farkları Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Ekonomik büyüme ve kalkınma birbirini tamamlayan kavramlar olmakla birlikte birbirini tamamen karşılamamaktadır.

Ekonomik büyüme; bir ülkede ya da bölgede insan ihtiyaçlarını karşılayacak olan araçlarda ve ürünlerdeki artış olarak tanımlanmaktadır⁴⁴². Özetle ekonomik büyüme hem iktisadi faaliyetlerin ölçeğinde meydana gelen büyümeyi, hem de kişi başına düşen milli gelirin büyümesini ifade eder⁴⁴³.

Ekonomik kalkınma; ekonomide halkın değer yargıları, dünya görüşü ile tüketim ve davranış kalıplarındaki değişimleri yani refah seviyesini içerecek şekilde toplumsal ve kurumsal tüm devlet yapısında olumlu yönde dönüşüme yol açan ekonomik büyüme, özetle toplumsal refahın artmasıdır⁴⁴⁴.

Her iki tanımdan hareketle ekonomik büyüme ekonomik kalkınmanın lokomotif gücüdür. Yani bir ekonomi büyümedikçe, geliri ve refahı artmaz, geliri ve refahı artmayan bir ekonomide yaşam standartlarının artması, eğitimin kalitesinin yükselmesi mümkün olmaz, bu durumda ekonomik kalkınma gerçekleşemez.

Türkiye'de ekonomik büyüme 2000'li yıllar ile ivme kazanmış ve ekonomik büyüme, ekonomik kalkınmanın da ivme kazanmasını sağlamıştır. Ancak Türkiye'de büyüme ve kalkınmada şehirler arasında farklılıklar, kurulduğu günden buyana sorun teşkil etmektedir.

Türkiye'de öncelikle iller bazında kalkınmışlık endeksi, Kalkınma Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu göstergeler üzerinden yapılmaktadır. Bu göstergeler ülkeler için yapılan gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin belirlenmesindeki verilerle birebir örtüşmektedir. Ülkeler için yapılan göstergeler ülke sınırları içinde iller ve bölgeler olarak yapılmakta ve illerin ve bölgelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralaması elde edilmektedir.

Kalkınma Bakanlığı'nın faydalanmış olduğu veriler;

- Demografik Göstergeler,
- İstihdam Göstergeleri,
- Eğitim Göstergeleri,

⁴⁴² Mahfi Eğilmez, "Büyüme Başka Şey Gelişme Başka", <http://www.mahfiegilmez.com/2012/09/buyume-baska-sey-gelisme-baska.html>, (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

⁴⁴³ İktisadi Büyüme Nedir, Kalkınmayla İlişkisi Nasıldır?, <https://iktisatvehukuk.wordpress.com/2012/08/06/iktisadi-buyume-nedir-kalkinmayla-iliskisi-nasildir/> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

⁴⁴⁴ D. Murat Yücel, "Kalkınma Nedir Ekonomik Gelişmişlik", **DMY Felsefe Bülten**, 04.06.2014, <http://www.dmy.info/kalkinma-nedir/>, (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

- Sağlık Göstergeleri,
- Rekabetçi ve Yenilikçi Kapasite Göstergeleri,
- Mali Göstergeler,
- Erişilebilirlik Göstergeleri,
- Yaşam Kalitesi Göstergeleri,
- Çevre kirlenmesi

şeklinde sıralanmaktadır⁴⁴⁵.

İllerin kalkınmışlık endeksinin bulunmasında faydalanılan bu göstergeler sonucunda Türkiye'de altı kademe oluşmuştur.

Tablo 25: Türkiye'de Gelişmiş İllerin İlk Üç Kademesi

1. Kademe		2. Kademe		3. Kademe	
Sıra	İl	Sıra	İl	Sıra	İl
1	İstanbul	9	Tekirdağ	22	Balıkesir
2	Ankara	10	Denizli	23	Manisa
3	İzmir	11	Bolu	24	Mersin
4	Kocaeli	12	Edirne	25	Uşak
5	Antalya	13	Yalova	26	Burdur
6	Bursa	14	Çanakkale	27	Bilecik
7	Eskişehir	15	Kırklareli	28	Karabük
8	Muğla	16	Adana	29	Zonguldak
		17	Kayseri	30	Gaziantep
		18	Sakarya	31	Trabzon
		19	Aydın	32	Karaman
		20	Konya	33	Samsun
		21	Isparta		

Kaynak: İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması (Sege-2011), Bölgesel Gelişme Ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Ankara 2013, s.53, 56, 59,, http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_8_diger/tckb_sege_2013.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Bu kademeleri oluşturan iller aynı coğrafi bölgelerde yer almamaktadır. Örneğin İstanbul, İzmir ve Ankara 1. kademede sıralamaya girmesine rağmen üç farklı coğrafi bölgelerin illeridir. Birinci kademede gelişmiş sekiz ilin nüfusu toplamda %

⁴⁴⁵ Zeynel Dinler, **Bölgesel İktisat**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012, s.41.

40'lık bir paya sahiptir⁴⁴⁶. Sadece İstanbul'un 2014 yılı nüfusu 14.377.018 kişidir⁴⁴⁷. Türkiye nüfusunun yüzde 18'i İstanbul'da yaşamakta ve ihracatının yaklaşık yarısı İstanbul'dan gerçekleştirilmekte yine imalat sanayi işyerlerinin yaklaşık üçte biri ve ülke genelindeki organize sanayi bölgelerinde üretim yapılan parsellerin yarıdan fazlası İstanbul'da bulunmaktadır⁴⁴⁸. İstanbul 2015'in ilk dört ayı ihracat verilerine göre ikinci sırada yer alan Bursa'ya % 500 fark atmakta ,(İhracat verilerinde ilk 11 il, EK-4'te yer almaktadır) ihracat verilerinden hareketle ilk dört il; İstanbul, Bursa, Kocaeli, İzmir ve Ankara'dan meydana gelmektedir⁴⁴⁹. Bu iller kalkınmışlık endeksinde de ilk kademede yer almaktadırlar. Diğer kademelerde yer alan illerden, birinci kademede yer alan bazı illeri; nüfus, sanayi üretimi, ihracat gibi veriler açısından geçen iller söz konusudur, ancak kalkınmışlık endeksinin hazırlanışında diğer verilerin katılması sonucunda kalkınmışlık endeksinde illerin sıralaması tablolardaki gibi şekillenmektedir.

⁴⁴⁶ İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması (Sege-2011), Bölgesel Gelişme Ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Ankara 2013, http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_8_diger/tckb_sege_2013.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015), s.53-56-59.

⁴⁴⁷ Türkiye Nüfusu, <http://www.nufusu.com/>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

⁴⁴⁸ İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması, s.53.

⁴⁴⁹ 30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri Bazında İhracat Performansı (1000 \$), <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rakamlari-tablolar.html>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

Tablo 26: Türkiye'de Gelişmiş İllerin Son Üç Kademesi

4. Kademe		5. Kademe		6. Kademe	
Sıra	İl	Sıra	İl	Sıra	İl
34	Rize	51	Sinop	67	Diyarbakır
35	Düzce	52	Giresun	68	Kars
36	Nevşehir	53	Osmaniye	69	Iğdır
37	Amasya	54	Çankırı	70	Batman
38	Kütahya	55	Aksaray	71	Ardahan
39	Elazığ	56	Niğde	72	Bingöl
40	Kırşehir	57	Tokat	73	Şanlıurfa
41	Kırkkale	58	Tunceli	74	Mardin
42	Malatya	59	Erzurum	75	Van
43	Afyon	60	Kahramanmaraş	76	Bitlis
44	Artvin	61	Ordu	77	Siirt
45	Erzincan	62	Gümüşhane	78	Şırnak
46	Hatay	63	Kilis	79	Ağrı
47	Kastamonu	64	Bayburt	80	Hakkari
48	Bartın	65	Yozgat	81	Muş
49	Sivas	66	Adıyaman		
50	Çorum				

Kaynak: İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması (Sege-2011), Bölgesel Gelişme Ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü, Ankara 2013, s.63-67-70, http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_8_diger/tckb_sege_2013.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Örneğin: Muğla'nın nüfusu 894.509 kişiye⁴⁵⁰ ihracatta 2015'in ilk ayı verilerine göre 28. sıradadır⁴⁵¹, (İhracat verilerinde ilk 11 il, EK-4'te yer almaktadır). Kayseri'nin nüfusu 1.322.376 kişiye⁴⁵² ihracatta 2015'in ilk ayı verilerine göre 10. sıradadır, (İhracat verilerinde ilk 11 il, EK-4'te yer almaktadır)⁴⁵³. Muğla kalkınmışlık endeksinde göre birinci kademede, Kayseri ise 2. kademede yer almaktadır. Bu durumun sebebi olarak eğitim sağlık yaşam kalitesi mali yapı ve benzeri birçok göstergelerin sonucunda, kalkınmışlık sıralamasında Muğla, Kayseri'nin önünde geçmektedir.

⁴⁵⁰ Türkiye Nüfusu, <http://www.nufusu.com/>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

⁴⁵¹ 30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri Bazında İhracat Performansı , <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rakamlari-tablolar.html>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

⁴⁵² Türkiye Nüfusu, <http://www.nufusu.com/>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

⁴⁵³ 30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri Bazında İhracat Performansı , <http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rakamlari-tablolar.html>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

Bu şekilde her bir kademede sıralamaya girmiş illeri değerlendirebiliriz. Fakat mevcut veriler ışığında emlak vergisinin değerlendirilmesi konumuz açısından önem arz edecektir. Bölgesel kalkınmışlık farkları açısından değerlendirme yapmamız durumunda bölgelerin coğrafi yapıları sonucu oluşan sınıflandırmanın dışına çıkmış olacağız. Örneğin aynı coğrafi bölgede yer alan Ankara ve Sivas için değerlendirme yaptığımızda aynı uygulamayı farklı kalkınma seviyelerine sahip şehirlere önermiş olacağımızdan sosyo-ekonomik yönden yanlış bir uygulama değerlendirmesine sebep olabiliriz. Değerlendirmemizi kalkınma yönünden sınıflandırılan illerin kademeli sıralamasına göre yapmamız üniter sisteme sahip Türkiye açısından daha doğru olacaktır.

Türkiye'de emlak vergisi bina, arazi ve arsalar için oranlar normal belediyeler ve büyükşehir belediyeleri ayrımı ile uygulanmaktadır. Örneğin büyükşehir olan İstanbul ile Malatya aynı bina ve arazi vergisi oranını uygulamaktadır. İstanbul kalkınmışlık endeksinde 1. kademede 1. sırada yer alırken Malatya kalkınmışlık endeksinde 4. kademede 42. sırada yer almaktadır. Yine normal belediye tüzel kişiliğine sahip 2. kademede 11. sırada yer alan Bolu ile 6. kademede 81. sıra ile en sonda yer alan Muş aynı bina ve arazi vergisi oranını uygulamasına tabidir.

Almanya'da emlak vergisi Batı Almanya ve Doğu Almanya Eyaletleri olmak üzere farklı oranlarda uygulanmaktadır. Yine Almanya'da belediyelere, kanuni sınırlar içinde belediye çarpanı uygulaması hakkı tanınmıştır. Doğu Almanya 03.10.1990 tarihinde Batı Almanya olarak da bilinen Federal Almanya ile birleşerek bugünkü Almanya Federal Cumhuriyeti'nin bir parçası olmuştur⁴⁵⁴. Ancak batı ile doğu arasında kalkınmışlık düzeyi farklılık arz etmektedir⁴⁵⁵. Bu farklılık emlak vergisi oranlarının uygulanmasında da kendini göstermektedir. Tablo 27 'de, doğu ve batı eyaletlerde iki farklı oran aralığı söz konusudur Örneğin Batı Almanya'da yer alan eyaletler % 5 ve % 10 oranlarında emlak vergisini tabiyken Doğu Almanya'da bu oranlar % 2.5 ve % 3.5 şeklinde düzenlenmektedir.

⁴⁵⁴ Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Siyasi Görünümü, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 07.05.2015).

⁴⁵⁵ Ömer Şanlıoğlu, "Almanya'nın Birleşmesinin 20. Yılı: Ekonomi Politikalarının Başarısı Açısından Bir Değerlendirme", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı:1, 2010, <http://www.iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/viewFile/106/283> (Erişim Tarihi: 05.12.2014), s.96.

Tablo 27: Almanya'da Emlak Vergisi Oranları

	Emlak Vergisi Oranı ‰
Tarım Arazisi ve Orman İşletmeleri	‰ 6
Eski Federal Devletlerde (Doğu Almanya)	‰ 2.5 - ‰ 3.5
Yeni Federal Devletlerde (Batı Almanya)	‰ 5 - ‰ 10

Kaynak:https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 20.11.2014)

Belediye çarpanı meskenlerde; % 500, % 360, v.b., tarım arazileri ve orman işletmelerinde % 165 v.b. oranlarda uygulanmaktadır⁴⁵⁶.

Türkiye'de emlak vergisi oranları kalkınma endekslerine göre Almanya'da olduğu gibi farklı oranlarda düzenlenebilir. Örneğin 6 kademedan oluşan kalkınma sınıflandırmasında 1. kademe için ayrı 2. kademe için ayrı şekilde olmak üzere her kademeye has emlak vergisi oranları uygulanabilir. Örneğin 6. kademe % 1 - % 3 oranında uygulanan oranlar 1. kademeye doğru artan seyirde % 5 - % 10 şeklinde veya farklı oranlarda belirlenerek sınırları çizilmiş oran aralıklarında uygulanabilir.

Yine ilk üç kademede ayrı son üç kademede ayrı olmak üzere ikili oran uygulamasından da söz edebiliriz. İlk üç kademede % 5 - % 10, son üç kademede % 1 - % 3 şeklinde uygulama veya farklı oranlarda belirlenerek sınırları çizilmiş oran aralıklarında uygulanabilir.

Her iki uygulamaya model söz konusu olacak biçimde her kademeye kanuni sınırlar çerçevesinde belirlenen belediye çarpanı yetkisi anayasaya aykırı olmamak şartıyla bir hak olarak verilebilir. Söz konusu belediye çarpanı her belediyenin yerel yönetimler özerklik şartı gereğince Anayasa ile emlak vergisini karşılaştırılması başlığında bahsettiğimiz şekliyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetki gibi; alt ve üst sınırı kanunla düzenlenip, bu aralıkta belirlenecek olan oranların kullanımında ölçü ve esas kriteri belirtilmesi şartıyla yerel yönetimlere yetki verilmesi söz konusu olabilir.

Kalkınmışlık kademesinde yer alan sıralama üzerinden illerin sıralamadaki yeri değerlendirilerek her ile kendi yerel yönetiminin yetkisi dahilinde ölçü ve esaslar

⁴⁵⁶Hertel and Wicke, ss.4, 5.

gözetilerek kanuni sınırlar içinde belirleyebileceği emlak vergisi oranını ve yine muafiyet ve istisnalarını belirleme ve uygulama yetkisi, il genel meclislerinden oy çokluğuyla geçmek şartıyla verilebilir. Örneğin kanununda nispet başlığında yer alan oranların ölçüsü aynen KDV'de olduğu gibi alt ve üst sınırları belirlenerek bu sınırlar içinde gerekli ölçü ve esaslar gözetilerek emlak vergisi oranının belirlenmesinde, bu ölçü ve esasın il genel meclisine sunulup geçmesi şartıyla uygulanması önerilerimiz arasındadır. Benzer uygulamalar sunduğumuz seçili ülkelerde uygulanmaktadır. Bu ülkeler her ne kadar federal yapıya sahip olsalar da (Fransa hariç) eyaletlerinin bünyesindeki belediyelere benzer yetkileri vermekteler. Örneğin; Kanada'da emlak vergisi eyaletlerin bünyesinde yer alan belediyelerce uygulanmakta, emlak vergisi oranlarını belirleme yetkisi şehir meclislerine bırakılmaktadır⁴⁵⁷. Ancak bu oranları belirlerken “Kanada Kanunları”na aykırı olmayacak şekilde hareket etmek zorunluluğu önem arz eden durumdur⁴⁵⁸. Türkiye'de alt ve üst sınırları kanunla belirlenmiş ve bu sınırlar içinde emlak vergisi oranı belirlenirken ölçü ve esaslar belirtilmek ve yerel yönetimlerin il genel meclislerinden oy çokluğuyla geçmek şartıyla belediyelere bırakılabilir.

3.2.3. Muafiyet, İstisna ve Oranlar Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Emlak vergisinde uygulanmakta olan muafiyet ve istisnalar bizzat EVK'da düzenlendiği gibi EVK'nın dışında muhtelif kanunlar tarafından da düzenlenme imkanı bulmaktadır. EVK'nın ilk uygulanmaya başladığı 1970 yılından günümüze değin vergi kanunlarında günün koşulları gereği değişiklikler yapılması ihtiyacı her zaman gerekli olmaktadır. Bunda en büyük etken değişen ve gelişen yapılar içinde vergi konularının da dinamik yapıya sahip olması ve statik kalamamasıdır. Emlak vergisinin de yapısı her ne kadar servet vergisi içinde yer almasından dolayı statik bir görünüm göstermekteyse de yaklaşık kırk yıllık süreç içersinden önemli derecede yıpranmış ve bu süre içinde yapılan değişikliklerle tam anlamıyla modern vergicilik anlayışına uygun hale getirilememiştir. Bu anlamda yapılması gereken güncel ve

⁴⁵⁷ Real Property Tax, <http://www.globalpropertyguide.com/North-America/Canada/Taxes-and-Costs> , (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

⁴⁵⁸ Canadian Real Estate Taxes / Canadian Property Taxes, **Property Tax International**, http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

verimli vergileme açısından muafiyet ve istisnalar önem arz etmektedir. EVK'da düzenlenen muafiyet ve istisnalar daimi ve geçici olarak uygulanmaktadır. Bu uygulamalar günün şartları açısından tam anlamıyla sosyal devlet anlayışı açısından yeterli derecede değildir. EVK'a dışında emlak vergisi muafiyetinin uygulanmasına yönelik farklı kanun maddelerinin varlığı EVK'nın yetersiz kalmasının önemli bir göstergesidir.

Yine EVK'da nispet başlığı altında binalar için uygulanan sıfır oranlı vergi düzenlemesi adeta muafiyet hükmü gibi işlev görmektedir. Büyükşehir belediyelerinin sınırlarının il mülki sınırları kapsamaması sonucunda köyler ve beldeler kaldırılarak mahalle sayılmışlardır. Köy tüzel kişiliği mahalleye dönüşen yerlerde mahalleye dönüştükleri 30.03.2014 tarihinden itibaren emlak vergisinden 5 yıl süreyle muaf edilmişlerdir. Konumuz açısından sorun teşkil eden durum indirimli bina vergisinin uygulanmasında geçen şartların köyden mahalleye dönen yerleşim yerleri için adil olmayacağı hususundadır. Bir örnekle konuya açıklık getirmek gerekirse, İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin Balçova ilçesinde körfez manzaralı brüt 120 metrekare ve vergi değeri 5.000.000 TL olan bir konutun sahibi tek meskene sahip SGK emeklisi Bay A indirimli vergi oranının tüm şartlarını taşımaktadır. Yine İzmir Büyükşehir Belediyesi'nin Ödemiş ilçesinde önceden köy tüzel kişiliğine sahipken (30.03.2014 tarihinden önce belediye ve mücavir alan sınırları dışında yer alan) mahalle statüsüne geçen "Şirinköy Mahallesi"nde ikamet eden ve 30.03.2014 tarihinden itibaren emlak vergisi mükellefi olan 100.000 TL vergi değerinde müstakil dairesinin net oturum alanı 120 metrekare ve evin bahçesiyle birlikte brüt alanı 250 metrekare olan emekli ve tek meskene sahip Bay B (30.03.2014 tarihinden itibaren 5 yıl emlak vergisinden muaf) indirimli vergi oranından faydalanabilecek şartları taşımamaktadır. Vergi adaleti açısından bu durum tezatlık teşkil etmektedir.

Fransa'da uygulanmakta olan muafiyet şu şekildedir.

Tablo 28: Fransa Mülkiyet Vergisinde İkamet Eden Sayısı ve Gelir Sınırı 2014

İkamet Eden Sayısı	Gelir Sınırı
1	10,663 Euro
1.5	13,472 Euro
2	16,311 Euro
2.5	19,150 Euro
3	21,989 Euro

Kaynak: <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property/> (Erişim Tarihi: 30.11.2014)

Tablo 28'de; çocuk 0,5 sayılarak kiracı ebeveynlerden herhangi biri (Anne ve baba ayrı) ile bir çocuk durumunda 1,5 veya iki çocuk ve ebeveynler (Anne ve baba birlikte) 3 kişi ikamet eden olarak sayılmaktadır. İkamet eden kişi sayısı 1 ise 10,663 Euro gelir elde edenlere kadar istisna kapsamında 10,663 Euro'yu aşanlar istisnadan yararlanamamaktadır. Şayet Anne baba ve bir çocuk olması durumunda Ailenin geliri; 13,472 Euro ve aşağısı istisna kapsamına girmekte üstü gelir elde edenler bu istisna hükmünden faydalanamamaktadır ⁴⁵⁹.

Türkiye'de emlak vergisi muafiyetleri genel boyutta kalmakta ve Fransa da olduğu gibi gelir ve hane halkı sınırlaması şeklinde uygulanmamaktadır. Türkiye'de özellikle indirimli vergi oranı açısından gelir sınırı ve ikamet eden sayısı yönünde düzenlemeler yapılarak uygulanması emlak vergisi açısından bir diğer önerimizdir.

⁴⁵⁹ Centre des Impôts Fonciers, **Service de Cadastre**, http://lannuaire.service-public.fr/navigation/isere_centre_impots_fonciers.html (30.11.2014).

SONUÇ

1982 Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde vergilerin kanunla konulup, kanunla değiştirileceği veya kaldırılacağı amir hükmü gereğince vergi kanunlarının kanuni olması gerekmektedir. Kanunilik ilkesi çerçevesinde yasama organınca düzenlenen ve yürürlüğe konan kanunlar sonucunda EVK'dan muaf olan bina ve araziler 1982Anayasası'na aykırılık teşkil etmemektedir. Ancak EVK' nın 22. maddesinde geçen hüküm bu düzenlemeler sonucu meydana gelecek muafiyet ve istisnaları EVK'da geçmediği takdirde yok hükmünde saymaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde geçen kanunilik ilkesiyle örtüşmeyen EVK' nın 22. maddesi kaldırılması Anayasal bir zarurettir.

EVK'da adeta kanun gibi uygulama alanı bulan tüzükler söz konusudur. EVK' nın 8. maddenin 2. fıkrasında Bakanlar Kurulu binalar için geçerli olan emlak vergisi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkili kılınmıştır. Söz konusu uygulamada belirli şartları sağlayan bina sahiplerine Bakanlar Kurulu kararıyla emlak vergisi oranı % 0 olarak belirlenmiştir. EVK' nın 8. maddesinde düzenlenen indirimli oran uygulamasında 45 Seri No'lu EVK Genel Tebliği'yle gelen; GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı gelirinin indirimli orandan yararlanmaya engel teşkil etmeyeceği yönündedir. Bu uygulama adeta kanun gibi hüküm içererek düzenleme yaptığından tebliğ asli özelliğinin dışına çıkmış ve Anayasaya aykırı hareket edilmiştir. Yine indirimli vergi oranı uygulamasında yer alan hiçbir geliri olmayan ifadesi GVK'nın yedi gelir unsurunun hiç birinin elde edilmemesi anlamına gelmekteyken menkul sermaye iradının GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci dilimini geçmemesi şartıyla hiçbir geliri olmayanların faydalanacağı indirimli orana etki etmemesi GVK'ya göre yanlış bir uygulamadır.

Bir diğer husus 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin son fıkrasında, "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 Kurulu'na verilebilir." yetkisinin yerel yönetimleri ilgilendiren vergi, resim ve harçları içinde geçerli olması gerekmektedir. 1992 yılında onaylanan AB Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nda da yerel yönetimlere bu yönde

yetki genişliğinin verilmesi yer almaktadır. Bu yönde 2007 yılında ivme kazanan yeni anayasa yapılması yolunda ki hareketlilik sonucu hazırlanan anayasa taslaklarında da yerel yönetimlere, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiler şeklinde 1961 Anayasası'nda geçen "ölçü ve esas" şartı yeniden getirilerek yetki genişliği tanınması yönünde görüşler bildirilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2011 tarihinde almış olduğu kararda⁴⁶⁰; VUK'un 03.04.2002 tarihli, 4751 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile değiştirilen mükerrer 49. maddenin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan " Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler." cümlesinin Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen adalet anlayışı içerisinde insan haklarına saygılı hukuk devleti prensibine, 36. madde de belirtilen "Herkes, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir." hükmüne ve 125. madde de belirtilen "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." hükmüne aykırı bularak bahse konu mükerrer 49. madde de geçen cümleyi iptal etmesi ile takdir komisyonunun kararlarına bireysel olarak itiraz hakkını engelleyen uygulamayı yaklaşık on yıl sonra da olsa kaldırarak olumlu bir düzenleme yapmıştır. Ancak bireysel başvurunun nasıl ve ne şekilde yapılacağı halen düzenlenmediğinden belirsizliğe neden olmaktadır.

VUK'un kapsamında düzenlenen zamanaşımı defii EVK açısından da özem arz etmektedir. VUK'un 113. ve 114. maddelerinde düzenlenen zamanaşımı süresi EVK'a açısından adeta zaman aşmama süresi olarak uygulanmaktadır. EVK' nın 40. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süresi; " Bildirim dışı kalan bina ve arazinin vergi ve cezalarında zamanaşımı, bu bina ve arazinin bildirim dışı bırakıldığıının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar." şeklinde hükme bağlanmaktadır. EVK'nın zamanaşımı hükmü emlak vergisinde tahakkuk zamanaşımı süresinin işlememesidir. Bina ve arazinin bildirim dışı kaldığını belediyenin öğrendiği tarihi ispatlama mesuliyeti mükellefe ait olup bunun uygulamaya geçirilmesi oldukça güçtür. Dört yılda bir yeniden değer takdiri dönemleri dışında emlak vergisi her yılın

⁴⁶⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarihli, E. 2011/38, K. 2012/89, Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 30.04.2015)

birinci ayından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayıldığından ara yıllar için de tahakkuk zamanaşımı söz konusu olamaz. Bu durumda mükellefe tanınan zamanaşımı hakkı gasp edilmekte ve VUK 113. ve 114. maddelerindeki zamanaşımı düzenleyen genel hükümlerin dışına çıkılmaktadır.

VUK hükümleri gereğince emlak vergisinde bildirim verilmemesi halinde gerçekleşecek ikinci dereceden usulsüzlük suçu ve vergi ziyana sebep olunmuş ise vergi ziyayı suçunun varlığı bildirim emlak vergisi açısından önemini göstermektedir. Emlak Vergisi bildirimleri mahiyeti itibariyle DVK'nın 1. maddesinde ve 3. maddesinde geçen şartları sağlamakta aynı zamanda DVK' nın 9. maddesinde atıf yapılan (2) sayılı tabloda yer almadığından Emlak Vergisi bildirim istisna kapsamında yer almamaktadır. Yine son değişiklikler ile yapılan Damga Vergisi konusuna girmeyen bildirimler arasında da Emlak Vergisi bildirim bulunmamaktadır. Verilmediği takdirde usulsüzlük suçu işlenen ve vergi kaybı durumunda vergi ziyayı cezası gerektiren Emlak Vergisi Bildirimi, üzerinde yazılı herhangi bir değer içermediği için maktu olarak (bilançolarda olduğu gibi) Damga Vergisine tabi tutulmalıdır.

VİVK'de geçen emlak vergisine göre değerlendirme hükmü beyan edilen değerle karşılaştırılmak suretiyle ikili bir sistem uygulanarak idareye yüksek olan değeri tercih etmesi yönünde tebliğle düzenleme getirilmektedir. Bu durumda mükellef lehine çıkabilecek emlak vergisi değerlemesi hükmünü uygulamayarak VİVK'in 10. maddesinin (b) bendinde; "Gayrimenkuller ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisine esas olan değerle değerlendirilir." düzenlemesini itibarsızlaştırmakta ve tüzükle yapılan değerlemeye yönelik uygulama kanun maddesinin önüne geçmektedir. Bu konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesinin 12.04.2005 tarihli kararında veraset ve intikal vergisinde nihai vergilemeye esas alınacak değer belirlenmesi aşamasında VUK'un servet ve servet unsurlarını vergilemeye ilişkin esaslarının uygulanacağını hükme bağlamış VUK' un 268. maddesi gereğince de EVK'nın 29. maddesine göre değerlemenin beyana göre değerlendirilmesinden önemli olacağı net şekilde belirtilmiştir. Danıştay'ın olmuş olduğu yerinde karar tüzüğe göre değil kanuna göre hareket edilmesi yolunda olduğundan ikili uygulama yerine kanunda geçen tek uygulama üzerinden hareket edilmesi önemli olacaktır.

Gecekondukların emlak vergisine tabi olup olmayacağı konusunda net hükümler yer almamaktadır. Bu durumla ilgili Danıştay 9. Daire'nin farklı kararlarının olması da karışıklığı artırmaktadır. Bu durumla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması, 1970 yılından bu yana günün şartlarına göre yeterince güncellenmeyen ve revize edilmeyen EVK açısından önemli bir gelişme olacaktır.

Serbest bölgelerin emlak vergisi ödeyip ödemeyeceği hususunda farklı yorumlara sebep olan SBK'a hükümleri, 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un muhtelif maddeleri ile 31.12.2008 tarihinden itibaren sona ererek serbest bölgelerin emlak vergisine tabi olduğu netleşmiştir.

Bir diğer önemli husus ise Büyükşehir Kanunu'nda yapılan önemli değişiklikler sonrası belde ve köylerin tüzel kişiliklerinin mahalle olarak düzenlenerek büyükşehir belediyesi sınırlarına dahil edilmesidir. Bu durum sonucunda emlak vergisinden muaf olan veya emlak vergisini normal oranları içinde ödeyen mükellefler – muafiyet haklarını yitirmiş olup - daha yüksek vergi yüküyle karşı karşıya kalmıştır. her ne kadar 5 yıl süreyle emlak vergisi uygulaması geçici olarak uygulanmayacak olsa da EVK'da, özellikle muafiyet ve indirimli vergi oranı uygulaması açısından ileride vergi adaletini bozucu uygulamalarla karşı karşıya kalınması söz konusu olacak, bu 5 yıllık süre içinde gelir sınırı veya hane halkı gibi daha spesifik uygulamalar yönünde düzenlemelerin yapılması gerekli olacaktır.

Önemli bir gelişmişlik göstergesi olan ve gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde ciddi farklılıkların yaşandığı dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki dağılımı konumuz açısından da önem arz etmektedir. IMF verilerine göre en büyük ilk 20 ekonomi sıralamasında; Türkiye 17. sırada yer almaktayken dolaylı dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı sıralamasında maalesef gelişmekte fark atmış olduğu ülkelerle aynı statüde kalmakta, OECD ortalamasını dahi yakalayamamaktadır. Dolaylı vergilerin ağırlıklı payının olduğu Türk Vergi Sisteminde gerekli düzenlemeler yapılarak dolaysız vergilerin ağırlığı artırılmalı, önemli dolaysız vergilerden olan emlak vergisi de bu gerekli düzenlemelerden payına düşeni almalıdır.

ABD, Kanada ve Almanya'nın devlet sistemleri federal devlet şeklinde kurulmuş olup eyaletler ve eyaletlere bağlı belediyeler tarafından idare

edilmektedirler. Fransa ve Türkiye devlet sistemi olarak üniter devlet sistemini uygulamaktadır. Üniter devlet sistemine sahip olmakla birlikte Türkiye ve benzeri üniter ülkeler yerel yönetimlere belirli yetki genişliklerini sunmaktadır. Ancak bu yetki genişliği tam değil merkeze bağlı olarak uygulanmaktadır. Türkiye'de Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dahilindeki kanuni hadler içinde verilen ve yerel yönetimleri yakından ilgilendiren kanuni uygulamaların özellikle konumuzla yakından alakalı olan vergi kanunlarını ilgilendiren hükümlerin tasarrufunun Bakanlar Kurulu'ndan alınarak yerel yönetimlere verilmesi ve bunun 1961 Anayasası'nda yer alan ölçü ve esas kriterinin yeniden hayata geçirilerek uygulanması emlak vergisi açısından önemli bir düzenleme olacaktır.

Yine federal yapıya sahip devletlerin eyaletlerinin kendi bünyesindeki belediyelere tanıdığı yetki genişliği ülkemizde yer alan kalkınmışlık endeksine göre oluşan altı bölge uygulamasında emlak vergisi açısından bina ve arazi vergisi oranında, binalar için indirimli vergi oranı uygulamasında tek bir uygulama şeklinde olmayıp her kademedede, ölçü ve esaslar kriterine uygun şekilde düzenlenerek ve sınırları kanunla belirtilerek yeniden revize edilmelidir. Türkiye'de özellikle indirimli vergi oranı açısından gelir sınırı ve ikamet eden sayısı yönünde düzenlemeler yapılarak uygulanması emlak vergisi uygulamasına önemli bir ivme kazandıracaktır.

KAYNAKÇA

11.12.1985 tarihli, 18955 sayılı Resmi Gazete, Yasama Bölümü S. 48, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18955.pdf> (Erişim Tarihi:12.03.2015).

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 24.02.2015).

1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Default.aspx> (Erişim Tarihi: 24.02.2015).

1876 tarihli Kanun-i Esasi, http://anayasametinleri.blogspot.com.tr/2010/09/1876-kanun-i-esasi-orijinal-metin_15.html, (Erişim Tarihi: 22.04.2015).

1921, 1924, 1961 Ve 1982 Anayasaları (Karşılaştırma Tablosu), <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/1982.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

1924 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>,(Erişim Tarihi: 24.04.2015).

1961 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

1961 ve 1982 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

1982 Anayasası, <http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm> (Erişim Tarihi:25.04.2015).

2 Sayılı Tablo, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/damgavertum2tarife.html>(Erişim Tarihi:04.05.2015) .

2128 sayılı İcra İflas Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf> (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

22 No'lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

2863 Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2863.pdf> (Erişim Tarihi: 09.01.2015).

2863 sayılı Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.5.2863&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri Bazında İhracat Performansı,

3194 sayılı İmar Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3194.pdf> (Erişim Tarihi: 28.02.2015).

38 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

44 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

45 Seri No'lu EVK Genel Tebliği'yle, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4562.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

5904 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Yürürlük Tarihi: 03/07/2009, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 09.04.2015).

6 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

ABD'de Yerel Yönetimlerin Yapısı, http://www.usemb-ankara.org.tr/About_America_Government/local.htm, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Akdoğan Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, Ankara, 1999.

Akdoğan, Abdurrahman **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003.

Almanya Federal Cumhuriyeti'nin Siyasi Görünümü, <http://www.mfa.gov.tr/almanya-siyasi-gorunumu.tr.mfa>, (Erişim Tarihi: 07.05.2015).

Almanya'da Vergi Uygulamaları, **MK Danışmanlık**, <http://www.mkmusavirlik.com/pdf/26.pdf>, (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

Amerika Birleşik Devletleri, http://tr.wikipedia.org/wiki/Amerika_Birle%C5%9Fik_Devletleri, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarihli, E. 2011/38, K. 2012/89, Kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 30.04.2015).

Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı, Tarih:11/03/1983, B.K.K. No: 83/6122, Res. Gazt.: 17984.

Arsanın Tanımı, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/arsa> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Arslan Mehmet, **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2012.

Ata A. Yılmaz, **Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi) Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2001.

Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, http://www.tbb.gov.tr/mevzuat/kanunlar/Avrupa_Yerel_Yonetimler_ozerklik_Sarti.pdf (Erişim Tarihi: 30.04.2015).

Ay M. Hakkı ve Talaşlı Esra, "Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki", **Maliye Dergisi**, Sayı: 154, Ocak-Haziran 2008, ss.135-155, http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/154/9.HakkiMAY.EsraTALAsli.pdf, (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

Aydın M. Akif, **Türk Hukuk Tarihi**, Hars Yayınları, İstanbul, 2005.

Ayhan Ufuk, "Amerika Birleşik Devletlerinde Yerel Yönetimler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 70, 2008, ss. 103-120.

Bakanlar Kurulu Kararı, Tarih:11/03/1983, B.K.K. No: 83/6122, Res. Gazt.: 17984

Bakır Naki, "Türkiye 2014 yılında 16'ncı büyük ekonomi olmaya aday", **Dünya Bülteni**, 15.06.2014, <http://www.dunya.com/ekonomi/ekonomi-politikalari/turkiye-2014-yilinda-16nci-buyuk-ekonomi-olmaya-aday-205507h.htm> (Erişim Tarihi: 08.11.2014).

Beser Göktuğ, "Geçmişten Günümüze Emlak Vergisi", <http://goktugbeser.com/post/106543217320/gecmisten-gunumuze-emlak-vergisi> (Erişim Tarihi: 22.02.2015) .

Betonarme, <http://emlakkulisi.com/betonarme-ne-demektir/166562> (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

Beyannamelerde Damga Vergisi, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/beyannamelerde-damga-vergisi/41e1387d-c5e1-4ea7-8728-192cfd893c8d>, (Erişim Tarihi: 03.05.2015).

Binalarda Vergi Değerinin Hesabı, http://kadiogluemlak.com/index.php?action=page_display&PageID=8%20 (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

Binaların Aşınma Payları, https://www.alomaliye.com/asinma_paylari.htm (Erişim Tarihi: 31.03.2015).

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

Can Bilal ve Bülbül Zübeyir, "Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:14, Temmuz 2013 ss.871-895.

Canadian Real Estate Taxes / Canadian Property Taxes, **Property Tax International**, http://www.ptireturns.com/en/tax_info/ca.php (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

Coker Ziya, "Yerel Yönetimler ve Anayasa", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt: 5, Sayı: 6, 1996, ss.19-27.

Çağan Nami, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt XXXVII, Sayı 1-4, Ankara 1982, ss.129-

151, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>, (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

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

Çelik Galip, **Servet ve Harcama Vergileri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.

Çetin Rızkullah, "Mahalli İdareler Genel Seçimlerinden Sonra Yeni Büyükşehir Belediye Olan İllerde Emlak Vergisi ve ÇTV Ne Kadar Artacak", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 256, 2014, ss.141-160.

Çetinkol Göksel, **Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Dalğar Hüseyin, "Kalkan Adnan ve Kalkan Yusuf, Ekonomik Krizlerin Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerdeki İşletmelerin Finansal Yapılarına Etkileri: İngiltere-Türkiye Karşılaştırması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:17, Sayı: 3, 2012, ss.76-98, <http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2012-3-4.pdf> (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

Danıştay 11. Daire, E. 2006/289, K. 2006/3901, T. 7.7.2006, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

Danıştay 7. Daire, E: 2002/1784, K: 2005/652, T: 12.04.2005, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 1992/107, K. 1993/31, T. 19.2.1993, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/vddgk-1992-107.htm>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 1995/2757 K. 1997/273 T. 23.1.1997,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-1995-2757.htm> (Erişim Tarihi:
17.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 2005/552, K. 2006/499, T. 23.2.2006,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2005-2599.htm> (Erişim Tarihi:
11.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 2007/6313, K. 2008/2564, T. 27.5.2008,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2007-6313.htm>, (Erişim Tarihi:
19.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 1975/2160, K. 1977/930, T. 15.3.1977,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 1987/4084, K. 1989/685, T. 24.2.1989,
<http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15806.html> (Erişim Tarihi:
19.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E. 1988/3345, K. 1990/1051, T. 22.3.1990,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E.1975/2226, K.1976/433, T. 12.2.1976,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E.1975/2226, K.1976/433, T. 12.2.1976,
<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E.1982/628, K. 1983/1201, T. 22.02.1983,
<http://www.kararara.com/danistay/dnsty16/dnstyk15806.html> (Erişim Tarihi:
19.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E.1990/1523, K.1991/1392, T. 10.04.1991, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E.1995/3346, K1997/245, T.22.01.1997, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Danıştay 9. Daire, E: 2007/350, K: 2008/68, T: 15.01.2008 , <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisi-ile-ilgili-ozellikli-durumlar/78790> (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

Danıştay Vergi Davaları Dairesi Genel Kurulu, T. 08.06.2001, E. 2001/80, K. 2001/224, <http://www.cetinkaya.av.tr/Dosyalar/d689fd50-3dd4-4d2f-bd82-3f921df79d7d.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.04.2015).

Darülaceze, <http://www.turkcebilgi.com/dar%C3%BClaceze> (Erişim Tarihi: 26.02.2015).

Davis Kelly, Gardner Matthew, Heimovitz Harley, Johnson Sebastian, McIntyre Robert, Phillips Richard, Sapozhnikova Alla ve Wiehe Meg "Who Pays? A Distributional Analysis of the Tax Systems in All 50 States", **Institute on Taxation & Economic Policy**, Washington 2009, <http://www.itep.org/whopays/> (Erişim Tarihi: 15.11.2014).

De Kalb County Property Tax Rate, http://dekalbcounty.org/Financial/proptaxL_Rates.html(Erişim Tarihi: 10.04.2015).

Değer Nuri, **Damga Vergisi Uygulaması**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006.

Demir İ. Cemil, "ABD Vergi Sistemi Ve Gelir İdaresi", **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: X, Sayı:1, Haziran 2008. ss.275-297.

Demirkan Uçar, "Osmanlı ve Emlak Vergisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:27, Mart 2006.ss.245-268.

Determining the Real Property Tax Burden, **Nrwinvest**, http://www.nrwinvest.com/Business_Guide_englisch/The_tax_system/Taxation_of_Property1/index.php , (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Devlet Planlama Teşkilatı, http://tr.wikipedia.org/wiki/Devlet_Planlama_Te%C5%9Fkilat%C4%B1, (Erişim Tarihi: 10.03.2014).

Devrim Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

Dinler Zeynel, **Bölgesel İktisat**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012.

e-belediye,<http://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015).

Economic Outlook, <http://stats.oecd.org/index.aspx#> (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Eğilmez Mahfi, "Büyüme Başka Şey Gelişme Başka", <http://www.mahfiegilmez.com/2012/09/buyume-baska-sey-gelisme-baska.html>, (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

Eker Aytaç, **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaa Ltd.Şti., İzmir, 2009.

Eker Aytaç, ve Tüğen Kamil, **Kamu Maliyesine Giriş**, Tolga Matbaası, Ankara, 1995.

Ekinci Neval, "Türk Anayasa Düzeninde Yerel Yönetimler", **Akademik Perspektif**, <http://akademikperspektif.com/2014/01/23/turk-anayasa-duzeninde-yerel-yonetimler/> (Erişim Tarihi: 28.04.2015).

Elbirliği Mülkiyeti ile Paylı Mülkiyetin Karşılaştırılması, <http://www.maprodanismanlik.com/el-birliği-mulkiyeti-ile-payli-mulkiyet-karsilastirmasi>, (Erişim Tarihi: 12.04.2015).

Emlak Vergisi Bildirim (Bina/Arazi), www.altindag.bel.tr/_Data/arazi_bildirim_formu.doc+&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (Erişim Tarihi:04.05.2015) .

Emlak vergisini online ödeme!, <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418>, (Erişim Tarihi: 17.04.2015)

Emlakta e-bildirim dönemi başlıyor, **Milliyet Gazetesi**, 13.09.2010, <http://www.milliyet.com.tr/emlakta-e-bildirim-donemi-basliyor/konut/haberdetay/14.09.2010/1288383/default.htm>, (Erişim Tarihi: 01.05.2015).

Erginay Akif, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi Yayınları, Ankara,1983.

Erişti Murat, Emlak Vergisi ve Mütessesil Sorumluluk, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 132, Aralık 2003, ss.157-159.

Ermin İrfan, "Emlak Vergisi Kanunu'nda Yapılan Yeni Düzenlemeler-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:369, Haziran 2002. ss.140-160.

Eroğlu Onur, "Osmanlı Devleti'nin Son Dönemlerinden Cumhuriyet'in İlk Yıllarına Kamu Maliyesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı: 2010, ss.57 - 89.

EVK'nın Değişik 8. Maddesine İlişkin 29/12/2006 tarihli, 2006/11450 sayılı, Bakanlar Kurulu Kararı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 26.04.2015).

Ferağ, <http://emlakkulisi.com/tapuda-ferag-islemi/203286> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Firmanın Amacı, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/makaleler/firma_degeri.html (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

Furtun İ. Hakan, "Almanya'da Veraset ve İntikal Vergisi Uygulaması ve Bu Alanda Yapılan Son Yasal Değişiklikler", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:58, Sayı:3, 2009, ss.579-614, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/1502/16573.pdf> s. 590 (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Gale William G. ve Slemrod Joel B., "Rethinking The Estate And Gift Tax: Overview", National Bureau Of Econommic Research, Sayı: 8205, 2001, ss.1-87, <http://www.bus.umich.edu/OTPR/WP2001-5paper.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.10.2014).

Gerçek Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:54, Sayı:3, 2005, ss.158-193, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/272/2465.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.10.2014).

Göze Ayferi, **Siyasal Düşünceler ve Yönetimler**, Beta Yayınları, İstanbul, 1986.

Gözler Kemal, **Anayasa Hukukunun Genel Esasları**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2012.

Gözübüyük Şeref ve Tan Turgut, **İdare Hukuku**, Cilt: 1, Genel Esaslar, Turhan Kitabevi, Ankara 2006.

Güçlü F. Coşkun, "Emekli ve Hiçbir Geliri Olmayanlar İçin Emlak Vergisi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2007, Sayı: 42, ss.305-311.

Gümüş Erhan, "Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 238, Temmuz 2008. ss.268-280.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Güneş Saim, "Tek Meskeni Bulunan Emeklilerin, Hiçbir Geliri Olmayanların, Şehitlerin Dul ve Yetimleri ile Gazilerin Emlak Vergisi İndirimi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:58 Mayıs 2005.

Güneş Saim, Bazı Mükelleflerin Tek Meskenleri İçin Emlak Vergisi İndirimi Uygulanması, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:125, Mayıs 2003, ss.250-258.

Güreş Saim, "Emlak Vergisinde Beyan Esasının Kaldırılması ve Bildirim Verilmesi Usulüne Geçilmesi İle Bu Konudaki Uygulama Sonuçları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 116, Ağustos 2002, ss.158-165.

Güreş Saim, "Hiçbir Geliri Olmayanlar İle Özürlülerin Emlak Vergisinde Tek Mesken İndirimi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:58, Mayıs 2008, ss.300-305.

Gürsoy Bedri, **Kamusal Maliye**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1980.

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

Harris Benjamin ve Moore David B., "Residential Property Taxes In The United States", **Urban-Brookings Tax Policy Center**, Sayı:1, November 2013, ss.1-12, <http://www.brookings.edu/~media/research/files/papers/2013/11/18-residential-property-taxes/18-residential-property-taxes-harris.pdf> (Erişim Tarihi: 10.11.2014).

Hertel Christian ve Wicke Hartmut, "Real Property Law and Procedure in the European Union", **National Report Germany, European University Institute (EUI)**

Florence/European Private Law Forum in cooperation with Deutsches Notarinstitut (DNotI) Würzburg, Germany, Sayı:251, 2004, ss.4-47, <http://www.docstoc.com/docs/127267135/Germany-buyer-mortgage-note> (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

<http://www.tim.org.tr/tr/ihracat-ihracat-rakamlari-tablolar.html>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015)

İktisadi Büyüme Nedir, Kalkınma'yla İlişkisi Nasıldır?, <https://iktisatvehukuk.wordpress.com/2012/08/06/iktisadi-buyume-nedir-kalkinmayla-iliskisi-nasildir/> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

İlhami Öztürk, "Devlet Malı Hükümündeki Taşınmazların Emlak Vergisi Muafiyeti", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 218, Şubat 2011, ss.45-54, <http://www.vergidergisi.net/yaklasim-dergisi-subat-2011-icindekiler/> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

İllerin Ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması (Sege-2011), **Bölgesel Gelişme Ve Yapısal Uyum Genel Müdürlüğü**, Ankara 2013, ss.53-59, http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_8_diger/tckb_sege_2013.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

İmar Hukuku, <http://www.idarehukuku.net/baslik/Imar-Hukuku.html> (Erişim Tarihi: 28.02.2015).

İntifa hakkı nedir? İntifa hakkı devredilebilir mi? İntifa hakkı mirasçılara miras şeklinde devredilebilir mi?, <https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/intifa-hakki-nedir-intifa-hakki-devredilebilir-mi-intifa-hakki-mirascilara-miras-seklinde-devredilebilir-mi,573.html> (Erişim Tarihi: 08.03.2015).

İskan sahası, <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Kamu Borçlusu Olarak Mükellef ve Vergi Sorumlusu, **Bursa SMMMO Bülten**, 05.06.2011, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/129AGE.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

Karakoç Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2001.

Karakoç Yusuf, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara ,1990.

Kaynak Harun, "Gayrimenkullerin Mütemmim Cüz Ve Teferruatlarının Gayrimenkulden Ayrı Olarak Değerlenip Değerlenemeyeceği Sorunu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:169, Eylül 1995, ss.1-10, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1411> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Keskin Seren, "Elbirliği mülkiyeti ne demektir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/elbirligi-mulkiyeti-ne-demektir/158194> (Erişim Tarihi: 10.04.2015).

Keskin Seren, "Emlak vergisi ilk 5 yıl muaf mı?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/emlak-vergisi-ilk-5-yil-muaf-mi/351679> (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

Kıldış Yusuf, Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:33, Nisan 2006, ss.44-53.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2012.

Kırmızıtaş Şengül, "İntifa Hakkı Nedir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/intifa-hakki-nedir/157206>, (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

Kızılot Şükrü, 2013 Emlak Vergisi'ni Kim Nasıl Ödeyecek?, **Hürriyet Gazetesi**, 01.04.2013, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/22939066.asp>, (Erişim Tarihi: 10.03.2015).

Kızılot Şükrü, Emekliler, Ev Hanımları, İşsizler ve Engelliler Ödedikleri Emlak Vergisini Nasıl Geri Alabilirler?, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2014, Sayı: 259, ss.42-44

Kızılot Şükrü, **Maliye Seçme Yazılar**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2003.

Kızılot Şükrü, Sarısu Ekrem, Özcan Sezgin ve Kızılot Zuhal, **Gayrimenkul Rehberi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2014.

Kızılot Şükrü, Süprizlere Hazır Olun, **Hürriyet Gazetesi**, 14.04.2014, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/26215160.asp> (Erişim Tarihi: 18.10.2014).

Kızılot Şükrü, "Emlak Vergisi Nasıl Hesaplanacak?", **Hürriyet Gazetesi**, 11.09.2002, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=96861> (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

Kızılot Zuhal, Eviniz Müşterek mi, İştirak mi?, **Star Gazetesi**, 19.03.2007, <http://kizilot.com.tr/5/8/18/240/bd/tr/kizilot/yayinlarimiz/kose-yazilari/av-zuhal-izilot/eviniz-musterek-mi-istirak-mi-> (Erişim Tarihi: 07.03.2015).

Kireççi Tebernüş, "Kültür varlıkları katkı payı nedir?", **Emlak Kulisi**, <http://emlakkulisi.com/kultur-varliklari-katki-payi-nedir/264456> (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Koç Türkövün, Paylı Mülkiyet, <http://turkovunkoc.av.tr/yayindetay.aspx?yayinID=26>(Erişim Tarihi: 10.04.2015).

Kpmg Germany Real Estate Tax Card 2011, **KPMG Bülten**, 01.02.2011, https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 18.11.2014).

Kpmg Germany Real Estate Tax Card 2011, **KPMG Bülten**, 01.02.2011, https://www.kpmg.com/BE/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Real_Estate_Tax_Card_engl_final.pdf, (Erişim Tarihi: 18.11.2014). Real Property Tax, <http://www.globalpropertyguide.com/North-America/Canada/Taxes-and-Costs>, (Erişim Tarihi: 15.10.2014).

Küresel Ortam: Bölgeler Ve Ülkeler, http://yegitek.meb.gov.tr/aok/Aok_Kitaplar/AolKitaplar/Cografya_8/10.pdf (Erişim Tarihi: 08.05.2015).

Local Property Taxes in France, <http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/fonciere/> (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Maç Mehmet ve Jamali Tarık, **Veraset, Hibe ve Ölüm**, E-Kitap, <http://www.bdodenet.com.tr/veraset.asp>, (Erişim Tarihi: 22.10.2014).

Malik, <http://www.turkcebilgi.com/malik>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Maliye Bakanlığı 01.01.2013 tarihli 61 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 31.03.2015).

Maliye Bakanlığı, 01/03/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.66/6652-263 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 10.01.2015)

Maliye Bakanlığı'nın 01/04/2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.66/6685-5225/32297 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 06.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-606-13-2012-33 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 11/04/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-261 sayılı Özelgesi <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 11/10/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-EML-2/-82 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015)

Maliye Bakanlığı'nın 12/04/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-EVK-2010/6-32 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 13/10/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-1809 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 15/08/2014 tarihli ve 18008620-175[ÖZG-2014-3]-82 sayılı Özelgesi <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 22/02/2013 tarihli ve 90792880-175.01[4-2012/34]-146 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 30/01/2013 tarihli ve 97895701-175.01[5-2012/6-1.9.4391]-113sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 18.04.2004 tarihli, B.07.0.GEL.0.66/6676- sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 29.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 04.03.1999 tarihli ve B.07.0.GEL.0.66/6654-256/8256 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 05.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 05/03/2013 tarihli, 82673428-175.99[6650-150]-18305 sayılı, 2013/1 Seri Nolu Emlak Vergisi İç Genelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=CGnpPA7pjuJLyNn8&type=icgenelge>(Erişim Tarihi: 07.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 06.10.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-515 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 24.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 09/02/2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-517 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 10/07/2001 tarihli, B07.0.GEL.0.66/6609-396/37721 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.01.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 10/12/2009 tarihli, B.07.1.GİB.0.02.66/6654-506 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi 19.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 11.04.2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-260 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 18/04/2014 tarihli, 66813766-175.01[30-2013/17]-213 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 24/05/2012 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[126-2012-9162]-597 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 24/07/2006 tarihli, B.07.1.GİB.0.02.63-6373-3291/56867 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 18.02.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 24/11/2009 tarihli ve B.07.1.GİB.0.02.66/6652-379 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 11.04.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 26.07.2012 tarihli, 37009108-175.01[8.Md-2012]-68 sayılı, Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın 27/12/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-006.01-2370 sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

Maliye Bakanlığı'nın,18/03/2011 tarihli, B.07.1.GİB.4.06.17.02-EML:12.MD-2010-59-147 sayılı özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>(Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Mazbut Vakıf, <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=36> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

Miller Josh, Real Estate Taxes by State 2012, **National Association of Home Builders Discusses Economics and Housing Policy**, <http://eyeonhousing.org/2013/10/real-estate-taxes-by-state-2012/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.320.pdf>, (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

Mutlu Ayşegül ve Çelen Mustafa, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları", **TÜSİAD Yayınları**, No: TÜSİAD T/2012 10/532, Ekim 2012, http://www.tusiad.org.tr/__rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf (Erişim Tarihi: 04.05.2015).

Mutluer Kamil, "Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 44, Ağustos1996, ss.10,13, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1837&a>

rananKey=EMLAK%20VERG%C4%B0S%C4%B0%20%C3%9CZER%C4%B0NE%20D%C3%9C%C5%9E%C3%9CNCELER, (Erişim Tarihi: 10.11.2014).

Mutluer Kamil, **Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi**, Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:105/60, Ankara,1973.

Mutluer M. Kamil, Kesik Ahmet ve Öner Erdoğan, **Kamu Maliyesine Giriş**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul,2007.

Muvakkat, <http://www.sozluk.adalet.gov.tr/Liste.aspx?harf=M> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Mücvir Alan, <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012> (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

Mücvir Alan, <http://emlakkulisi.com/mucavir-alan-ne-demektir/159012>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Müstehlik Mehmet, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum", **E-Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009, <https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=395> (Erişim Tarihi: 05.11.2014).

Müteharrık, <http://www.turkhukuksitesi.com/showthread.php?t=90294> (06.03.2015).

Onuncu Kalkınma Planı, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/content.aspx?List=8661bcf7-9da5-4ecb-a190fd4aadbacc02&ID=12&Source=http%3A%2F%2Fwww%2Ekalkinma%2Egov%2Etr%2FPages%2FKalkinmaPlanlari%2Easpx&ContentTypeId=0x0100B6043AD55C311E41A48571E65B9E1AD1> (Erişim Tarihi: 13.03.2015).

Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4562.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.03.2015).

Osmanlıda Toprak Sistemi, **Osmanlı Tarihi Bülteni**, 16.03.2008, <http://osmanli-arsivi.blogspot.com.tr/2008/03/osmanlida-toprak-sistemi.html> (Erişim Tarihi: 02.01.2015).

Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara 2008.

Öner Erdoğan, **Emlak Vergisinde Matrah Tespit Usullerindeki Gelişmeler, Kamu Maliyesindeki Yeni Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2006.

Öner Engin, **Kamu Maliyesi**, http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/3059/dosyalar/3059_28102014182759_154304.pdf, (20.10.2014).

Özbudun Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2014.

Özdemir A. İhsan ve Altıparmak Aytekin, "Sosyo-Ekonomik Göstergeler Açısından İllerin Gelişmişlik Düzeyinin Karşılaştırmalı Analizi", **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 24, Ocak - Haziran 2005, ss.97-110, <http://iibf.erciyes.edu.tr/dergi/sayi24/aiozdemir.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.03.2015).

Özdemir Özge, "Emlak vergisi hesaplama 2015!", **Emlak Kulisi**, <http://konuttimes.com/emlak-terimleri/emlak-vergisi-hesaplama-2015/56719> (Erişim Tarihi: 05.05.2015).

Passaic County Property Tax Rate, <http://www.passaiccountynj.org/index.aspx?NID=202>, (Erişim Tarihi: 15.04.2015).

Paylı Mülkiyet, <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (Erişim Tarihi: 11.03.2015)

Pholmann J. Von, Property Tax Rates Highest for Homeowners Who Have Owned Between Five and 15 Years, Own High-End or Low-End Homes, <http://www.realtytrac.com/news/home-prices-and-sales/property-tax-rates-highest-for-homeowners-who-have-owned-between-five-and-15-years-own-high-end-or-low-end-homes/> (Erişim Tarihi: 15.04.2015)

Potter Stephen, G. Parkhurst and B. Lane, **European Perspectives On A New Fiscal Framework For Transport**, 2004, <http://www.psi.org.uk/ehb/docs/fiscal-potter2.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.10.2014)

Riedi Claudio, **International Real Estate Handbook**, John Wiley & Sons Ltd, 2005, England,

Sanayi Kuruluğu, <http://www.nedirnedemek.com/sanayi-kurulu%C5%9Fu-nedir-sanayi-kurulu%C5%9Fu-ne-demek>, (Erişim Tarihi: 15.03.2015).

Saraçoğlu Fatih, "Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:5, Sayı:3, 2003, ss.175-189.

Sarısu Ekrem, Emlak bildirimini geç yapmanın cezası nedir ?, **Posta Gazetesi**, 11.02.2010, <http://uye.yaklasim.com/OfficialJournal.aspx?categoryidlast=25846&parentid=25828&categoryid=24145>(Erişim Tarihi: 03.05.2015).

Sarısu Ekrem, Emlak vergisi cezası için uzlaşma ve indirimden yararlanılır, **Posta Gazetesi**, 30.05.2010, <http://www.posta.com.tr/ekonomi/uzman-gorusu/YazarHaberDetay/Emlak-vergisi-cezasi-icin-uzlasma-ve-indirimden-yararlanilir.htm?ArticleID=31381>(Erişim Tarihi: 03.05.2015)

Sennecke Alexander, **International Real Estate Handbook**, John Wiley & Sons Ltd, England, 2005.

Serteser Selçuk, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Reform Açısından Önemli mi?, **Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı**, Değerlendirme Notu: 2011339, Kasım 2013 ss.1 5, <http://www.tepav.org.tr/tr/ekibimiz/s/96/Selcuk+Serteser>, (Erişim Tarihi:28.04.2015).

Sevimay Hayri R., **Cumhuriyete Girerken Ekonomi**, Kazancı Yayınları, İstanbul, 1995.

Sınai, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5508aab7cdb0a2.59795492, (Erişim Tarihi: 14.03.2014).

Şafak Havva, **Veraset ve İntikal Vergisi ve Türk Vergi Sistemi İçindeki Yeri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa, 2013.

Şanlıoğlu Ömer, "Almanya'nın Birleşmesinin 20. Yılı: Ekonomi Politikalarının Başarısı Açısından Bir Değerlendirme", **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Sayı: 1, 2010, ss.73 - 101, <http://www.iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/viewFile/106/283>, (Erişim Tarihi: 05.12.2014).

Şenocak Kevser, **Türkiyede Katma Değer Vergisinin Adalet ve Etkinlik Açısından Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erzincan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzincan, 2014.

Tarin Emine, **Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2013.

Taş Metin, "Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir Mi?", **E-Yaklaşım**, Sayı: 184, Nisan 2008, ss.356-368,

<http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=184> (Erişim Tarihi: 15.09.2014).

Taxation and Investment in Germany 2013, **Deloitte Bülten**, 01.01.2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide2013.pdf>, s.21 (Erişim Tarihi: 20.11.2014).

Tekbaş Abdullah, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Özel Sayı: 2010, İzmir, ss.57 - 89.

Tekbaş Abdullah, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ankara 2009.

Temel, <http://sozluk.bilgiportal.com/nedir/temel>, (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Tırpan Erdal, **Adil Bir Gelir Dağılımlında Servet Vergilerinin Rolü ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001.

Toker Boran, "Türkiye'de Turizm Sektörü Teşviklerinin Değerlendirilmesi", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim Ve Ekonomi Dergisi** Cilt:14 Sayı:2, Manisa, 2007, ss.81-92.

Tosuner Mehmet ve Arıkan Zeynep, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2015.

Tosuner Mehmet ve Arıkan Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2014.

Tuncer Selahattin, **Emlak Vergisi**, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, İstanbul, 1971.

Turbiyer, <http://www.nedirnedemek.com/turbiyer-nedir-turbiyer-ne-demek> (Erişim Tarihi: 19.03.2015).

Turhan Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

Tüĝen Kamil, "Cumhuriyetimizin 75. Yılı Çerçevesinde Verginin Gelişimi ve Demokrasi", **Ekodialog**, <http://www.ekodialog.com/Makaleler/cumhuriyetimizin-75-yili-verginin-gelisimi-makale.html>, (Erişim Tarihi: 06.09.2014).

Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5508aab7cdb0a2.59795492, (Erişim Tarihi: 14.03.2014).

Türk Medeni Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=1.5.4721&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (Erişim Tarihi: 20.04.2015).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Önerisi: <http://www.bianet.org/bianet/siyaset/101746-akp-nin-anayasa-taslaginin-tam-metni>,(Erişim Tarihi:30.04.2015).

Türkiye Nüfusu, <http://www.nufusu.com/>, (Erişim Tarihi: 09.05.2015).

Türkiye'de 2015 Yılı İçin Mesken Binaların Metrekare Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösterir Cetvel, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (Erişim Tarihi: 30.03.2015).

Uluatam Özhan, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara, 1978.

Uluatam Özhan, Mathibay Yaşar, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.

Vergi Oranı, <http://muhasebeturk.org/ecopedia/408-v/3735-vergi-orani-nedir-nedemek-anlami.html> (Erişim Tarihi: 28.03.2015).

Verginin Konusu, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

Verginin Tanımı, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html, (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

Verginin Tarhi, **Ekodialog**, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_tebliği_vergi_tarhi_tahakkuku_tahsili.html (Erişim Tarihi: 11.04.2015).

Yargıtay, Hukuk Genel Kurulu, E. 2012/18-675, K. 2013/206, T. 6.2.2013 <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/9d-2005-2599.htm> (Erişim Tarihi: 11.03.2015).

Yeni Yasayla Büyükşehir Belediye Olan İller ve Mücavir Alan Sınırlarında Emlak Vergisi, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2013/01/Yeni-YasaylaB%C3%BCy%C3%BCk%C5%9Fehir-Belediye-Olan-%C4%B0llerde-Ve-M%C3%BCcavir-Alan-Sinirlarında-Emlak-Vergisi-Ve-%C3%87tv-Ne-Kadar-Artacak.pdf> (Erişim Tarihi: 14.03.2015).

Yenisey Feridun, Güneş Gülsen ve Şirin Z. Ertunç **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012.

Yığma yapı, http://tr.wikipedia.org/wiki/Y%C4%B1%C4%9Fma_yap%C4%B1, (Erişim Tarihi: 30.01.2015).

Yılmaz Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara 1996.

Yücel D. Murat, "Kalkınma Nedir Ekonomik Gelişmişlik", **DMY Felsefe Bülten**, 04.06.2014, <http://www.dmy.info/kalkinma-nedir/> , (Erişim Tarihi: 02.05.2015).

EKLER

EK-1 Hiçbir Geliri Olmadığını Belgeleyenlerin Tek Meskenlerine Ait Form

**HİÇBİR GELİRİ OLMADIĞINI BELGELEYENLERİN TEK
MESKENLERİNE AİT FORM**

Tarih:/...../.....

.....**BELEDİYE BAŞKANLIĞINA**

Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesi uyarınca aşağıda vasıfları açıklanan meskenime indirimli vergi nispeti uygulanmasını talep ediyorum.

- Hiçbir gelirim bulunmamaktadır.

- Türkiye sınırları içinde hisseli veya tam mülkiyet kapsamında brüt yüzölçümü 200 m2' yi geçmeyen tek meskenim dışında başka meskenim bulunmamaktadır.

- Bu meskenimi muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla değil, daimi olarak kullanmaktayım.

Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu kabul eder, gereğini arz ederim.

ADRES:

MÜKELLEF

Adı ve Soyadı

(İmza)

GAYRİMENKULÜN:

Bina Vergisi Sicil No :

Belediyenin Adı :

Mahallesi :

Cadde ve Sokağı :

Kapı ve Daire No :

Pafta No

Ada No

Parsel No

.....

.....

.....

EKLER

1) Vergi mükellefiyetinin bulunmadığına dair belge.

2) T.C.Emekli Sandığı, Sosyal Güvenlik Kurumu Genel Müdürlüğünün ilgili birimlerinden alınan ve aktif sigortalı olmadığını gösterir belge.

Ek-2 Emlak Vergisi Bildirimi (Bina)**EMLAK VERGİSİ BİLDİRİMİ
(BİNA)**

..... BELEDİYE BAŞKANLIĞINA	Emlak Vergisi Sicil No:
..... İL-İLÇE-BELDE	Vergi Kimlik Numarası:

TABLO I-KİMLİK BİLDİRİMİ

MÜKELLEFİN	Soyadı		İKAMETGAH	Mahalle/Semt	
	Adı (Kurum ise Unvanı)			Cadde/Sokak	
	Baba Adı			Kapı No :	Daire No:
	Ana Adı			İl – İlçe	
	Doğum Yeri/Tarihi		Telefon		
	Nüfusa K. Olduğu Yer		Mahalle/Semt		
	Uyruğu		Cadde/Sokak		
	Cilt No		Kapı No :	Daire No:	
	Aile Sıra No		Cinsiyeti: Kadın	İl – İlçe	
	Sıra No			Erkek	Telefon

TABLO II-BİNA BİLDİRİMİ

		BİNAYA AİT BİLGİLER	1. BİNA	2. BİNA	3. BİNA
ADRES BİLGİLERİ	1	Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde ise Belediyenin adı			
	2	Bulunduğu köy veya mahallenin adı			
	3	Cadde veya sokağı (değer bakımından farklı bölgede ise farklı bölgenin adı)			
	4	Kapı ve Daire No			
TAPU BİLGİLERİ	5	Tapuda kayıtlı olduğu	Pafta No :		
		Ada/Parsel No :			
		Cilt/Sahife No :			
VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN BİLGİLER	6	Binanın arsasının alanı (m2)			
	7	Binaya ait arsa payının oranı ve metrekaresi			
	8	İNŞAATIN TÜRÜ (Çelik-Betonarme Karkas, Yığma-Yarı Yığma, Ahşap, Taşduvarlı-Çamurlu, G.kondu, Basit)			
	9	İnşaatın sınıfı (lüks,birinci, ikinci, üçüncü, basit)			
	10	Kullanış şekli (Mesken, İşyeri,Depo, Fabrika, Hastane, Okul vs.)			
	11	İnşaatın bitim tarihi			
	12	İktisap tarihi			
	13	Kısıtlılık hali varsa başlangıç tarihi			
	14	Varsa muafiyetin başlangıç yılı ve uygulama süresi			
	15	Bina hisseli ise hisse nispeti			
	16	Binanın dıştan dışa yüzölçümü (m2) (Hisseli ise hisseye isabet eden yüzölçümü)			
17	Kaloriferli olup olmadığı				
18	Asansörlü olup olmadığı				

Tarih ve İmza

II NO'LU BİNA BİLDİRİMİ TABLOSUNUN DOLDURULMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1. Bina, hangi belediyenin sınırı veya mücavir alanı içinde ise bu satıra o belediyenin adı yazılacaktır.
2. Bu satıra, binanın bulunduğu köy veya mahallenin adı yazılacaktır. Mahalle adının semt adıyla karıştırılmaması, semtin değil mutlaka MAHALLE ADININ yazılması gerekir.
3. Bildirimde bulunulan bina cadde üzerinde ise caddenin, sokakta ise yalnız sokağın adı yazılacaktır. (Bina cadde veya sokak üzerinde değil ise, bulunduğu mevkiin adının yazılması gerekir.)
4. Binanın dış kapısı üzerindeki numarası, kapı numarasıdır. Bina apartman dairesi ise, apartmanın dış kapı numarası ile birlikte dairenin numarası da yazılacaktır.(38/15)

5. Bu satır, tapu belgesinde kayıtlı bilgilerden yararlanılmak suretiyle doldurulacaktır. Tapu kaydı yoksa “Tapusuzdur” notu yazılacaktır.
6. Bina arsasının alanı: a) İmar ve kadaströ plânı ile tespit edilen parselin metrekaresidir. b) İmar ve kadaströ görmemiş arsalar için, inşaat sahası ile mütemmimi olan parçanın toplam alanıdır.
7. Aynı çatı altında birden çok bağımsız birim ve daire bulunan binalarda (apartman gibi) her bağımsız birim ve daireye arsanın tamamından isabet eden kısım (hisse durumuna göre) hesaplanıp yazılacaktır.
8. İnşaatın türü, bildirimde bulunulan binanın kaba inşaatında kullanılan malzeme ve taşıyıcı sistemlerine göre; çelik karkas, betonarme karkas, yığma kagir, yığma yarı kagir, ahşap taş duvarlı, geceköndü, kerpiç ve diğör basit binalardan hangisi olduğu yazılacaktır.
9. Binanın sınıfı (lüks, birinci, ikinci, üçüncü ve basit inşaat gibi) belirtilecektir.
10. Binanın mesken, işyeri, otel veya fabrika gibi kullanım şekli belirtilecektir.
11. İnşaatın bittiği ay ve yıl, ay belli değılse yalnız yılı yazılacaktır. (Örneğın; 8.7.1998 veya 1998 gibi) Bunlar da bilinmiyorsa binanın tahmini yaşı gösterilecektir.
12. Binaya sahip olunulan tarihtir. Bu satıra tarihi ay ve yıl, ay bilinmiyorsa sadece yıl olarak belirtilmelidir.
13. Varsa belediyece uygulanan kısıtlılık halinin başlangıç tarihi.
14. Bildirilen Bina: a) Daimi muafiyete tabi ise, “muafiyetin başlangıç yılı” ile “daimi” sözcüğü yazılacaktır. Bildirim sırasında geçici muafiyetten yararlanılıyorsa muafiyetin başlangıç yılı ve muafiyet süresi yazılacaktır.
15. Bildirimde bulunulan bina hisseli ise bu satıra hisse nispeti (Örneğın; bir daireye iki kişinin paylı (müşterek) mülkiyet şeklinde ortak olmaları halinde ½ gibi) bina hisseli değılse “TAM” ibaresi yazılacaktır.
16. Binanın yüzölçümüne müstemilat ve ortak yerlerle ilgili paylarda dahil edilecektir. Binanın (apartmanlarda ise dairenin) yüz ölçümü dış duvarları arasındaki mesafeler itibariyle metrekafe (m²) cinsinden bulunacak alandır. Bina hisseli ise, hisseye isabet eden alan ayrıca belirtilecektir. (Örneğın; 120/2=60 m² gibi)
17. Bina kaloriferli veya kalorifer yerine kullanılan klima tesisatlı ise bu durum belirtilecektir.
18. Bina asansörlü ise bu durum belirtilecektir.

NOT:1- Elbirliğı (iştirak halinde) mülkiyette müşterek imzalı tek bildirim verildiğinde mükelleflerin tamamını gösterir bir liste bildirimde eklenecek ve mükelleflerin tamamı bildirimini imza edeceklerdir.

2- Paylı (müşterek) mülkiyette her hissedarın kendi hissesini ayrı bildirim ile bildirmesi gerekir.

3- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar için de bildirim verilmesi gerekir.

4- Aynı çatı altındaki birden çok bağımsız birim ve dairelerin her biri ayrı ayrı bildirilecektir.

5- Bir mükellefe ait bina birimlerinin bildirimine bir bildirim yetmemesi halinde yeteri kadar bildirim doldurularak birbirine iliştirilir.

EK-3: Emlak Vergisi Bildirimi(Arazi)**EMLAK VERGİSİ BİLDİRİMİ
(ARAZİ)**

..... BELEDİYE BAŞKANLIĞINA	Emlak Vergisi Sicil No:
..... İL-İLÇE-BELDE	Vergi Kimlik Numarası:

TABLO I-KİMLİK BİLDİRİMİ

MÜKELLEFİN	Soyadı :		İKAMETGAH	Mahalle/Semt :
	Adı (Kurum ise Unvanı):			Cadde/Sokak:
	Baba Adı :			Kapı No : Daire No:
	Ana Adı :			İl – İlçe :
	Doğum Yeri/Tarihi :			Telefon :
	Nüfusa K. Olduğu Yer :		İŞYERİ ADRESİ	Mahalle/Semt:
	Uyruğu :			Cadde/Sokak:
	Cilt No :			Kapı No : Daire No:
	Aile Sıra No :			İl – İlçe :
	Sıra No :			Telefon :
		Cinsiyeti: Kadın		
		Erkek		

TABLO II-ARAZİ BİLDİRİMİ

ARAZİYE AİT BİLGİLER			1. ARAZİ	2. ARAZİ	3. ARAZİ
ADRES BİLGİLERİ	1	Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde ise Belediyenin adı			
	2	Bulunduğu köy veya mahallenin adı			
	3	Bulunduğu semtin veya mevkiin adı			
TAPU BİLGİLERİ	4	Tapuda kayıtlı olduğu Pafta No :			
		Ada/Parsel No :			
		Cilt/Sahife No :			
VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN BİLGİLER	5	Arazinin (Parsel) yüzölçümü (m2)	<input type="checkbox"/>		
	6	Hisseli ise hisse nispeti	<input type="checkbox"/>		
	7	Hisseye isabet eden arazinin yüzölçümü (m2)			
	8	Arazinin cinsi (Kıraç, Taban, Sulak)			
	9	Arazinin iktisap tarihi			
	10	Kısıtlılık hali varsa başlangıç tarihi			
	11	Varsa muafiyetin başlangıç yılı ve uygulama süresi			

Adı, Soyadı ve İmza

...../...../20.....

II NO'LU ARAZİ BİLDİRİMİ TABLOSUNUN DOLDURULMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1. Arazi hangi belediye sınırları içinde ise bu satıra o belediyenin adı yazılacaktır. Arazi, belediye sınırları içinde değilse bu satır bir çizgi ile iptal edilecektir.

2. Arazinin bulunduğu köy ve mahallenin adı yazılacaktır.

3. Arazinin bulunduğu semt veya mevkiin adı yazılacaktır.

4. Bu satır, tapu belgesinde kayıtlı bilgilerden yararlanılmak suretiyle doldurulacaktır. Tapu kaydı yoksa "Tapusuzdur" notu yazılacaktır.

5. Bu satıra, arazinin tamamının yüzölçümünün m² olarak yazılması gerekir. Arazi hisseli ise hisseye düşen miktar değil, diğer hisse sahiplerinin hisseleri de dahil, tamamının yüzölçümü gösterilecektir. (Örneğin; 8 bin metrekarelik bir arazinin 1/4 hisseli 4 ortağı vardır. Her bir mükellef bu satıra, arazinin yüzölçümü olarak 2 bin metrekare değil 8 bin metrekare yazacaklardır.)

6. Arazi üzerinde mükellefin hisse oranı ne ise o miktar bu satırda gösterilecektir. (1/2,1/4 ibaresi gibi),

7. Arazinin 5 no.lu satırda yazılı yüzölçümünden, hisseye isabet eden kısmı gösterilecektir. (Örneğin; 20.000x1/4=5000 m² gibi). Arazi hisseli değilse bu satıra 5 no.lu satırdaki rakam aynen yazılacaktır.

8. Kıraç, taban ve sulak ibarelerinden arazinin durumuna uygun olanı yazılır.

Kıraç arazi: Bariz olarak civardan yüksekte bulunan, meyilli ve sulanmayan arazidir. Yıllık yağış miktarı yeterli ve yağış dağılımı uygun olmayan düz ve düze yakın, nadas sistemi ile kültür bitkileri yetiştirilmesi mümkün olan ve sulanmayan arazi de kıraç sayılır.

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

Sulak arazi: Kıraç ve taban araziden sulananlara sulak arazi denir.

9. İktisap tarihi: Araziye sahip olunulan tarihtir. Sahip olma tarihi ay ve yıl, ay bilinmiyorsa sadece yıl olarak belirtilmelidir.

10. Varsa belediyece uygulanan kısıtlılık halinin başlangıç tarihi, imar planına dahil ise planın tarih ve no.su yazılacaktır. Kısıtlılığın başlangıç tarihi arazinin tasarrufunun kısıtlandığı tarihtir.

11. Bildirilen arazi:

a) Daimi muafiyete tabi ise, "muafiyetin başlangıç yılı" ile "daimi" sözcüğü yazılacaktır. (Örneğin; 2002/daimi, gibi.)

b) Bildirim sırasında geçici muafiyetten yararlanıyorsa muafiyetin başladığı yıl ve muafiyet süresi gösterilecektir. (Örneğin; 2002/5 yıl, gibi.)

NOT: 1- Elbirliği (iştirak halinde) mülkiyette müşterek imzalı tek bildirim verildiğinde, mükelleflerin tamamını gösterir bir liste bildirimde eklenecek ve mükelleflerin tamamı bildirimini imza edeceklerdir.

2- Paylı (müşterek) mülkiyette her hissedarın kendi hissesini ayrı bildirim ile bildirmesi gerekir.

3- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler için de bildirim verilmesi gerekir.

4- Bir mükellefe ait arazi bildirimlerinin bildirimine bir bildirim yetmemesi halinde yeteri kadar bildirim doldurularak birbirine iliştirilir.

EK-4: 30.04.2015 İhracatçı Firmaların Kanuni Merkezleri Bazında İhracat Performansında İlk 11 İl

**30.04.2015 İHRACATÇI FİRMALARIN KANUNİ MERKEZLERİ BAZINDA İHRACAT
PERFORMANSINDA İLK 11 İL**

(1000 \$)

İLLER	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN
İSTANBUL	4.805.928,09	4.628.546,52	4.926.684,74	5.288.074,36
BURSA	898.983,88	968.012,84	1.046.294,04	1.018.804,06
KOCAELI	919.405,28	910.044,87	947.618,27	1.029.156,95
İZMİR	645.870,56	639.304,39	669.096,32	671.365,85
ANKARA	520.137,09	506.079,95	581.419,80	615.700,65
GAZİANTEP	515.464,66	476.269,44	509.490,58	538.110,44
MANISA	227.556,10	283.550,67	284.479,01	294.123,18
DENİZLİ	202.769,45	213.130,49	207.544,47	236.574,68
SAKARYA	178.040,85	142.606,50	174.295,06	172.045,96
HATAY	170.640,42	125.614,19	153.702,02	188.085,41
KAYSERİ	127.629,95	131.285,17	140.029,03	141.621,29