TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Murat Yıldırım
111124201

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Hanife Dilek Yılmazcan

İstanbul
T.C. Maltepe Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Eylül, 2019

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

MURAT YILDIRIM'ın "Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması" başlıklı tezi 25.09.2019 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek "Maltepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği" nin ilgili maddeleri uyarınca Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans/~~Doktora~~ tezi oy birliğiyle/~~oy çokluğuyla~~, başarılı/~~başarısız~~ olarak kabul edilmiştir.

	Unvanı. Adı ve Soyadı	İmza
Üye (Tez Danışmanı)	Prof.Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN Maltepe Üniversitesi	.....
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Bahadır APAYDIN Maltepe Üniversitesi	.....
Üye	Dr.Öğr.Üyesi Ahmet Bumin DOĞRUSÖZ Marmara Üniversitesi	.....

Prof. Dr. Ahu TUNÇEL ÖNKAL
Enstitü Müdürü

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

maltepe üniversitesi	**ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI**	Doküman No	**FR-178**
		İlk Yayın Tarihi	**01.03.2018**
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	**00**
		Sayfa	**iv/2**

Revizyon Takip Tablosu

REVİZYON NO	TARİH	AÇIKLAMA
00	01.03.2018	İlk yayın.

ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI

25/09/2019

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarından bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; çalışmamın Maltepe Üniversitesinde kullanılan "bilimsel intihal tespit programı" ile tarandığını ve öngörülen standartları karşıladığını beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Murat Yıldırım

Hazırlayan	Kalite Koordinatörü	Kurumsal Yetkili
İlgili Birim	Dr. Öğr. Üyesi Şafak GÜNDÜZ	Prof. Dr. Belma AKŞİT

(Dokuman No: FR-178; Yayın Tarihi: 01.03.2018; Revizyon Tarihi: ; Revizyon No:00)

TEŞEKKÜR

Bu çalışmanın gerçekleşmesinde iki yıl boyunca değerli bilgilerini bizlerle paylaşan ve bu çalışmayı bitirmeme teşvik edip en büyük desteği veren, kullandığı her kelimenin hayatıma kattığı önemini asla unutmayacağım. Saygı değer danışman hocam Prof. Dr. H. Dilek Yılmazcan'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Murat Yıldırım

Eylül 2019

ÖZ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASI

Murat Yıldırım
Yüksek Lisans Tezi
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı
Danışman: Prof. Dr. Hanife Dilek Yılmazcan
Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2019

Yerel yönetimlerin kamu maliyesinin üç temel işlevi olan ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımı ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi işlevleri bulunmaktadır. Yerel yönetimler kamu politikasının bir parçası olan ve devlet tarafından üstlenilen gelir dağılımı, eğitim, sağlık, konut gibi temel sosyal politikaların yerel düzeyde sağlanmasında ve kendi birimlerindeki vatandaşların refahının bizzat kendi faaliyetleri ile artırılmasında etkin olarak görev almışlardır.

Emlak vergisi, yerel idarelerin en önemli gelirleri arasında yer almaktadır. Emlak vergisinin konusunu taşınmazlar oluşturmaktadır. Türkiye'de emlak vergisinin, tarh, tahakkuk ve tahsili 1985 yılında sonra belediyelere devredilmesiyle, bu vergi yerel nitelikli bir vergi halini almıştır. Bu çalışmada Türkiye'de emlak sistemi ve uygulamaları incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Emlak Vergisi, Yerel Yönetimler, Bütçe.

ABSTRACT

PROPERTY TAX APPLICATION IN TURKISH TAX SYSTEM

Murat Yıldırım
Master Thesis
Department of Public Law
Public Law Programme
Advisor: Prof. Dr. Hanife Dilek Yılmazcan
Maltepe University Social Sciece Graduate School, 2019

Local administrations serve the functions of ensuring the economic stability, income distribution and the fulfillment of public services which are the three basic functions of public finance. Local governments have been actively involved in the provision of basic social policies such as income distribution, education, health, housing, which are part of the public policy and provided by the state, at the local level and by increasing the welfare of the citizens in their own units.

Real estate tax is one of the most important income of local administrations. The subject of real estate tax is composed of immovables. In Turkey, the estate tax, imposition, assessment and collection of the year after the transfer to municipalities in 1985, this tax has become a local qualified tax state. In this study, systems and practices of real estate in Turkey were examined.

Keywords: Property Tax, Local Governments, Budget.

İÇİNDEKİLER

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI ii
ETİK İLKE VE KURALLARA UYUM BEYANI iii
TEŞEKKÜR iv
ÖZ v
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER vii
KISALTMALAR x
TABLOLAR LİSTESİ xi
ŞEKİLLER LİSTESİ xii
ÖZGEÇMİŞ xiii
GİRİŞ 1
BÖLÜM 1. KAVRAMSAL OLARAK EMLAK VERGİSİ 3
1.1. Genel Olarak Emlak Vergisi Kavramı 3
1.2. Tarihsel Açıdan Emlak Vergisi 5
1.3.Emlak Vergisinin Özellikleri 8
1.3.1.Objektiflik 8
1.3.2.Yerellik 9
1.3.3. Gayri Safi Oluşu 10
1.3.4. Mülkilik İlkesi 10
1.4. Emlak Vergisinin Kuramsal Çerçevesi 11
1.4.1. Ödeme Gücü Teorisi 11
1.4.2.Fayda Teorisi 12
BÖLÜM 2. EMLAK VERGİLERİNİN YEREL YÖNETİMLERCE VERGİLENDİRİLMESİ MALİ TEVZİN 14

2.1. Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi 14
2.2. Yerel Yönetim Vergilemelerinin Gelişimi 18
2.3. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme İlkeleri 21
2.4. Yerel Yönetimlerce Yapılan Vergilendirmenin Avantaj ve Dezavantajları 22
BÖLÜM 3. TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ VE UYGULAMASI 25
3.1. Türkiye'de Emlak Vergisinin Tarihçesi 25
3.2. Türkiye'de Emlak Vergisi Konusu 28
3.2.1. Bina Vergisi 28
3.2.2. Arsa ve Arazi Vergisi 41
3.3. Yerel Yönetimlerde Emlak Vergilerinin Rolü 48
3.4. Belediyeler İçinde Emlak Vergilerinin Rolü 48
3.5. Gelir Kalemleri İçinde Yerel Yönetimlerin Gelir Düzeyleri 49
3.6. Emlak Vergisi Uygulamasında Yaşanan Sorunlar 51
3.7.Vergi Kanunları ve Diğer Kanunlar Açısından Emlak Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Öneriler 52
3.7.1. Anayasal Açıdan Emlak Vergisi Uygulaması 52
3.7.1.1.Verginin Kanun Olması Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 54
3.7.1.2. Mali Güç Prensibi Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 57
3.7.1.3. Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Anayasal Yetki Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 57
3.7.1.4. 1982 Anayasası'nın Yerel Yönetimlere Tanıdığı Yetki ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 60
3.7.2. Vergi Kanunları Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 62
3.7.2.1. Vergi Usul Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 63
3.7.2.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 68
3.7.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 72
3.7.2.4. Damga Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 74

3.7.2.5. Veraset Ve İntikal Vergisi Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 76
3.7.2.6. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 78
3.7.3. Diğer Kanunlar Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 79
3.7.3.1. Türk Medeni Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 79
3.7.3.2. Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 82
3.7.3.3. Serbest Bölgeler Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması 85
BÖLÜM 4. DÜNYA'DA BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMALARI 88
4.1.ABD 88
4.2. Almanya 93
4.3.İngiltere 97
4.4. Çin 103
4.5. Kanada 107
4.6. Avusturalya 112
4.7. Danimarka 115
4.8. Rusya 120
SONUÇ 124
KAYNAKÇA 127

KISALTMALAR

ABD : Amerika Birlişik Devletleri

AATUHK : Amme Alacakları, Tahsil Usul Hakkında Kanun

EV : Emlak Vergisi

EVK : Emlak Vergisi Kanunu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

GSYİH : Gayri Safi Yurt İçi Hasıla

IULA : Avrupa Konseyi ve Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği

IVSC : International Valuation Standards Council

KTVKK : Kültür Varlıklarını Koruma Kanunu

MD : Madde

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

SAT : State Administration of Taxation

SBK : Serbest Bölge Kanunu

TMK : Türk Medeni Kanunu

VB : Ve Benzeri

VD : Ve Diğerleri

VİUK : Veraset İntikal Vergi Kanunu

VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. Binaların Yaşına ve İnşaat Türüne Göre Aşınma oranları 34
Tablo 2 Bina Vergisi Oranları 38
Tablo 3. Arsa ve Arazi Vergi Oranları 45
Tablo 4. Yerel Yönetim Türlerine Göre Vergiler 48
Tablo 5. Belediyelerin Türlerine Göre Öz Gelirleri (2016-2017)(1.000TL) 49
Tablo 6. Gelir Kalemlerine Göre Yerel Yönetimlerin Gelirleri (2016-2017)(1.000 TL) 49
Tablo 7. Yerel Yönetimlerin Türlerine Göre Vergi Gelirleri ve Toplam Gelirler (2016-2017) (1.000 TL) 50
Tablo 8. ABD'de Uygulanan Yıllık Arazi ve Emlak Vergisi 89
Tablo 9. ABD Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı..... 92
Tablo 10. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) İçerisindeki Payı (%) 97
Tablo 11. 2014/2015 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları 99
Tablo 12. İngiltere Değer Aralıkları 101
Tablo 13. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı 102
Tablo 14. Çin Emlak Vergisi Gelirleri Toplamı (Milyon NT$)..... 107
Tablo 15. Ontario Eyaleti Tarafından Belirlenen Adil Dağılım Aralıkları 110
Tablo 16. Toronto İli 2014 Yılı Vergi Oranları 110
Tablo 17. Emlak Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı ($) 112
Tablo 18. Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) 112
Tablo 19. Avustralya Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)... 115
Tablo 20. Danimarka Değerleme Döngüsü 117
Tablo 21. Danimarka Emlak Değer Vergisi Oranları (%) 118
Tablo 22. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla İçerisindeki Payı.... 120
Tablo 23. Rusya Emlak Vergisi Oranları (%) 122
Tablo 24. Rusya 2010 Yılı Emlak Vergisi Gelirleri 123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Danimarka Yerel Yönetim Gelirleri..... 119

ÖZGEÇMİŞ

Murat Yıldırım

Kamu Hukuku Anabilim Dalı

Eğitim

Derece	*Yıl*	*Üniversite, Enstitü, Anabilim/Anasanat Dalı*
Y.Ls.	2019	Maltepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Ls.	2011	Anadolu Üniversitesi, İktisat Fakültesi Kamu Yönetimi Anabilim Dalı
Lise	1992	Ümraniye Endüstri Meslek Lisesi

Alınan Burs ve Ödüller

Yıl	*Ödül*
2010	Anadolu Üniversitesi Onur Belgesi

Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı : İstanbul, 1976 / Cinsiyet: E
Yabancı diller : İngilice (iyi)
GSM / e-posta 0532-321-83-34 /muratyildirim1@hotmail.com

GİRİŞ

Yerel yönetimler köy, kent vb. gibi belirli bir coğrafi alanda bir arada yaşayan topluluk üyelerinin en fazla ihtiyaç duydukları ortak hizmetleri sağlamak amacıyla meydana getirdikleri yönetim birimleridir. Bu birimler ortak hizmetleri yerine getirebilmek için örgütlenen, karar organları ve bazı durumlarda da yürütme organları yerel toplulukça seçilerek göreve getirilen, yasalarla belirlenmiş görev ve yetkilere, özel gelir, bütçe ve personele sahip, merkezi yönetimle ilişkilerinde özerk olarak hareket edebilen kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmaktadır.

Yerel yönetimlerle merkezi devlet ilişkisini betimlemesi açısından Birleşmiş Milletler, Avrupa Konseyi ve Uluslararası Yerel Yönetimler Birliği (IULA) belgelerinde yer alan ve Türkiye'nin de onayladığı evrensel nitelikler oldukça önemlidir. Öyle ki, bu belgelere göre yerel yönetimler ülkenin yönetim sisteminin bütünlüğü içindeki bir kuruluştur ve yerel yönetimlerin kuruluş ilkeleri, görev ve yetkileri, gelir sistemleri yasama organı tarafından belirlenir. Öte yandan, yerel yönetimler merkezi yönetimin hiyerarşik denetimi altında olmamakla birlikte merkezi yönetim, ülke yönetiminde birlik ve bütünlüğü sağlamak amacı ile yerel yönetimlerin de uymaları gereken ulusal amaçları, hedefleri, ilkeleri ve standartları belirler.

Ayrıca, yerel yönetimler, merkezi idarenin ülkenin tümü için geçerli olan kural ve kararlarına aykırı hareket edemezler. Yerel yönetimlerin türlerini, biçimlerini, yetkilerini ve yönetim usullerini merkezi yönetim tek taraflı olarak istediği gibi belirleyebilir. Bu kurumlar merkezi yönetimce çizilen çerçeve içinde yerel ihtiyaç ve taleplere cevap vermeye yetkili kılınmışlardır. Görüldüğü gibi yerel yönetimler kamu yönetim aygıtının bir parçasıdır ve merkezi devlet, yerel yönetimlere yönelik politikalarıyla bu kurumların yapı, rol ve fonksiyonlarını bütünüyle değiştirebilir.

Yerel yönetimlerin kamu maliyesinin üç temel işlevi olan ekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımı ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi işlevleri bulunmaktadır. Yerel yönetimler kamu politikasının bir parçası olan ve devlet tarafından üstlenilen gelir dağılımı, eğitim, sağlık, konut gibi temel sosyal politikaların

yerel düzeyde sağlanmasında ve kendi birimlerindeki vatandaşların refahının bizzat kendi faaliyetleri ile artırılmasında etkin olarak görev almışlardır.

Çalışmanın birinci bölümünde, emlak vergisi kavramı, tarihsel gelişimi, özellikleri, kurumsal çerçevesi ve türleri ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

İkinci bölümde, yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi, vergilendirmenin gelişimi, vergilendirme ilkeleri ve vergilendirmenin avantaj ve dezavantajları ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

Üçüncü bölümde, yerel yönetimlerde emlak vergisinin rolü, belediyeler içinde emlak vergilerinin rolü, gelir kalemleri içinde yerel yönetimlerin gelir düzeyleri, emlak vergisi uygulamasında yaşanan sorunlar ile ilgili açıklamalar yapılacaktır.

Dördüncü bölümde, Türkiye'de emlak vergisi uygulamaları ve bazı ülkelerde emlak vergisi uygulamaları başlığı altında ABD, Almanya, İngiltere, Çin, Kanada, Avustralya, Danimarka ve Rusya ile ilgili emlak vergisi uygulamaları hakkında bilgilendirme yapılmıştır.

BÖLÜM 1. KAVRAMSAL OLARAK EMLAK VERGİSİ

1.1. Genel Olarak Emlak Vergisi Kavramı

Emlak, halk dilinde mülkün çoğulu olarak bina, arsa ve arazi niteliğindeki gayrimenkullerden oluşan serveti (malvarlığı) ifade etmek için kullanılır. Emlak vergisi, servet üzerinden alınan vergiler içinde en eski ve hemen hemen her ülkede uygulanan, kişilerin vergi ödeme gücünün bir göstergesi olan bina ve arazi gibi taşınmaz servet unsurlarını vergilendiren bir niteliğe sahiptir (Aksoy, 1998).

Emlak vergileri 1970 yılına kadar taşınmaz malların değeri veya safi olmayan gelirleri üzerinden alınmakta idi. 1970 yılından itibaren diğer vergilerde olduğu gibi emlak vergileri içinde beyan esası getirilmiştir. Emlak vergisi 1972-1985 yılları arasında genel bütçe gelirleri arasında yer almaktaydı. 1986 yılında emlak vergisinin tahsili ve gelirleri tamamen yerel yönetimlere bırakılmıştır (Nadaroğlu, 1998).

Emlak vergisinin yerel idarelere bırakılmış olmasının 2 temel nedeni vardır. Bunlardan ilki vergi konusunun yerel sınırlar içerisinde lokalize edilmiş olması, ikincisi de emlak değerini etkileyen faktörler arasında belediye hizmetlerinde önemli bir yer tutmasıdır (Nadaroğlu, 1998).

Emlak Vergisi'nin alınış nedenlerine gelince servet vergilerine benzer. Çünkü Emlak Vergisi, servet vergilerinin en önemli parçalarından biridir. Yani bu verginin varlık nedeni de, ödeme gücü esası üzerine ya da faydalanma ilkesi görüşüne dayandırılır. Ancak Emlak Vergisi'nin esas varlık nedenini, gelir sağlama ve alışılmış bir vergi olma esasına dayandırmak gerekir. Bina ve arazi, artık ödeme gücünü temsil eden bir değer olmaktan çıkmış ve bununla birlikte faydalanma ilkesi de güncelliğini kaybetmiştir. Bu sebeple günümüzde emlak vergisi için bir gerekçeye daha ihtiyaç duyulmamaktadır. Emlak vergisinin uzun süreden beri alışılagelmiş olması, reel ve lokal karakteri itibariyle yerel giderleri karşılayan bağımsız mali mükellefiyet olması nedeniyle savunulması yapılmaktadır (Nadaroğlu, 1998).

Ayrıca, bilindiği üzere yerel idarelerin bu vergiden başka temel vergi kaynağı bulunmadığından, yerel Gelir Vergisi ve genel veya özel tüketim vergileri gibi diğer vergilerin etkili şekilde uygulanmaları çeşitli nedenlerden dolayı güçlükler doğurduğundan yerel idarelerin az sayıda vergi uygulaması uygun olmaktadır. Özetle emlak vergisinin toplanma nedeni olarak gelir sağlama ve alışıla gelmiş bir vergi olması esasına bağlanması gerekir (Mutluer, 2007).

11.8.1970 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 1319 Sayılı Kanun çerçevesinde, tahsilatı belediyeler tarafından gerçekleştirilen Emlak Vergisi birçok düzenlemeyle günümüz koşullarına uygun hale getirilmiştir. Bu değişikliklerden bazıları, 5393 sayılı Belediye Kanunuyla büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içindeki belediyelerce tahsil edilen emlak vergisinden büyükşehir belediyesine ve il özel idaresine pay verilmesi uygulamasına son verilerek etkinlik sağlanmaya çalışılmaktadır. Daha önceki uygulamalarda belediyeler 1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 11.12.1985 tarihli değişik şekli itibariyle topladıkları tüm emlak gelirlerinin %15'ini il özel idarelerine, geri kalan %85'lik paydanda varsa büyükşehir payı olarak %20 ayırmak zorundaydılar. Bu durum karşısında büyükşehir belediyesi altındaki belediyeler topladıkları bu verginin ancak %68'ini kendilerine ayırabilmekteydiler. Emlak vergisini tahsil eden belediyeler il özel idare ve büyükşehir paylarını tahsil eden ayı takip eden ayın son günü akşamına kadar ilgili idarelere de ödemek zorundaydılar (Türkoğlu, 2009).

Emlak vergisi kanununda 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonra 1986 yılından itibaren kanunun verdiği sınırlar dâhilinde uygulamayı yönlendirecek tebliği, genelge ve yönetmelikleri hazırlamak Maliye Bakanlığına, tahsilat yetkisi ise bina ve arazinin bulunduğu belediyeye verildi. Verginin hesaplanmasında baz olacak bina m2 asgari inşaat maliyet bedelleri Bayındırlık Bakanlığı'na, arsa ve arazi asgari birim m2 bedellerinin tespiti ile ilgili Belediye ve Ticaret Odası temsilcilerinden oluşan komisyonlara verildi. Verginin ödenmesi için 4 yılda bir beyanname verilmesi uygulaması da 2002 yılından itibaren kaldırıldı. Her yıl hesaplanan vergi mayıs ve kasım ayları sonuna kadar 2 eşit taksitte ödeniyor (Türkoğlu, 2009).

Emlak Vergisini düzenleyen hükümler, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve bu kanunların uygulanmasına açıklık getirmek üzere genelgelerde (Emlak Vergisi İç Genelgesinde 2009/ 1) yer almaktadır.

Emlak vergisi kanununun 29. Maddesine göre, verginin değerine esas olmak üzere asgari birim değerler belirlenir. Vergi değerinin hesaplanmasında aynı hüküm, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 49. Maddesine atıf yapılmıştır. "Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespiti, İlanı ve Kesinleşmesi" başlığını taşıyan mükerrer 49. Maddeye göre, 2010 ve sonraki 3 yıl için yıllık emlak vergisine esas olan asgari birim değerler takdir komisyonu kararıyla 2009 yılında tespit edilmiştir. Aynı hükmün b bendine göre, büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkarlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır. Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahkeme ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurabilmektedir (Çomaklı, 1992).

1.2. Tarihsel Açıdan Emlak Vergisi

Osmanlı İmparatorluğunun vergi sistemini Tanzimat'tan önce ve Tanzimat'tan sonra diye ikiye ayırarak incelebiliriz (Mutluer, 2007). Tanzimat'tan önce Osmanlı Devleti'nin vergi sistemi çok karanlıktır. Bu dönemin mali tarihi henüz yazılmamış denilebilir. Osmanlı İmparatorluğu kuruluşunda vergilerini, büyük bölümünü anavatandan getirmiş, diğer bölümde egemenliği altına aldığı ülkelerdeki geleneklere göre yürütmüştür. Ancak bütün vergiler gibi gayrimenkullerle ilgili vergiler de, dini kuralların etkisi altında kalmıştır (Pelin, 1945) .

Şer'i olarak bilinen dini vergiler, zekât, öşür, haraç ve cizyeden oluşmaktadır. Zekât, beş çeşide ayrılmaktadır. Bunlardan zekâtı hariç yağmur veya nehir suları ile yahut dolap ve makine gibi araçlarla sulanan arazinin ürünlerinden alınan bir vergidir. Öşür, aslında zekâtı hariçten başka bir şey değildir. Ele geçirilen ülkelerde fatihlere dağıtılan veya o ülkedeki Müslüman halk elinde bırakılan arazinin ürünlerinden alınan bir vergidir. Haraç ise ele geçirilen ülkelerde Müslüman olmayan halk elinde bırakılan topraklardan arazi hariciye adı altında alınmaktadır (Mutluer, 2007).

Görüldüğü gibi geniş anlamada bir çeşit servet vergisi sayılabilecek zekat ile bir çeşit gayrisafi irat vergileri niteliğindeki öşür ve haraç gayrimenkullerle ilgili vergilerden başka bir şey değildir (Pelin, 1945).

Tanzimattan sonraki dönemi ele alırsak, yukarıda belirttiğimiz eski vergiler o günün koşullarına uyarlanmaya çalışılmış, bir yandan da zamanına göre oldukça modern bazı vergiler ile gayrimenkullerin vergilendirilmesine çalışılmıştır. Bu gayrimenkul vergilerini Emlak Vergisi ve Musakkafat Vergisi olarak inceleyeceğiz (Mutluer, 2007).

Emlak vergisi, tanzimatta başlayan mali ıslahat hareketinin bir unsuru olarak ortaya çıkmıştır. Ayrıca Tanzimat o güne kadar çeşitli adlar ile alınmakta olan geleneksel vergileri birleştirerek tevzii karakterde tek bir vergi şekline getirdikten sonra, arazi geliri de bu verginin tevziinde göz önüne alınmıştır. Daha sonra tanzimatta başlayan mali reform hareketinin bir devamı olarak, 1863 yılında, Emlak vergisi vergiciliğimize girmiş ve 1910 yılına kadar yarım yüz yıla yakın bir süre bina ve arazi bu ad altında birlikte vergilendirilmiştir (Bağdınlı, 2002).

Emlak Vergisinin konusu, arazi ve binalar olup, bazı arazi ve binalara sürekli ve geçici muafiyetler tanınmış bulunuyordu. Verginin matrahı ise, görevli memurlar tarafından saptanan arazi ve binaların değeri idi. Verginin oranı arazi ve binalarda % 04, akar halindeki binalar ayrıca irat üzerinden % 4 öderlerdi. Bu oranlar daha sonraki tarihlerde değişikliklere uğramışlardır (Pelin, 1945).

İkinci Meşrutiyetin ilanından sonra Emlak Vergisinin ıslahına gidilmiş ve 1910 yılında binalar için irada dayanan ayrı bir vergi "Müsakkafat Vergisi" ihdas olunmuştur.

Bu vergi çeşitli ek ve değişikliklerle 1931 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. Bu kanun Osmanlı İmparatorluğunda ilk derli toplu ve modern bir vergi kanunudur denilebilir. Bu kanunda en önemli değişiklik, değer esasının bırakılarak, vergiye matrah olmak üzere, gayrisafi irad esasının kabul edilmesidir. İlk kez çok düzenli bir şekilde toplanan muafiyetlerden başka, bütün binalar ve o nitelikte bulunan sanat ve ticaret arsaları da bu verginin kapsamı içine alınmıştır. Verginin oranı, değer biçilen gayrisafi iradın % 12 si idi. Daha sonra 1931 yılında her tarafta bina tahrirleri tamamlandığından, 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe konarak, arazi ve binalar bağımsız vergilere bağlanmıştır (Çomaklı, 1992).

Diğer ülkelerde eski çağlardan başlayarak incelediğimizde, gayrimenkul vergilerinden arazi vergisinin kökü çok eski zamanlara dayanmaktadır. Hatta tarihte vergicilik, arazi vergisi ile başlamıştır diyebiliriz. Mısırın İskender saldırısı zamanında kralların yurtluk gelirleri yanında aşar şeklinde ve iltizamla idare olunan tarım vergisi ile bina vergilerine de rastlandığı bilinmektedir. Eski Yunanistan'da da, aşara benzer bir tarım vergisi ile birlikte, bina vergilerinin de uygulandığını gösterir bazı belgeler bulunmuştur. Orta Çağda feodaliteye dayanan ekonomik ve sosyal yapıda toprak sahipleri bugünkü anlamada bir kiracı durumunda olup, toprağın kuru mülkiyeti bütünüyle senyörlere ait bulunuyordu. Rejimin bir sonucu olarak da üreticiler kuru mülkiyet karşılığı olarak üretimlerinden senyörlere pay veriyorlardı. Böylece Avrupa Orta Çağında, arazi vergisi, kira şeklinde bölünmüştü. Orta Çağ Fransa ve İspanya'sında arazi vergileri hemen hemen tek vergi niteliğindedir (Çomaklı, 1992).

Yeniçağa bakıldığında da İngiltere'de ilk bilinen vergi arazi vergisidir. Arazinin vergilendirilmesi yanında binalarında vergilendirildiği William 3'ün arazi vergileri ile baca, pencere vergisi bunların en tipik örnekleridir.

Ödeme gücü ilkesi çerçevesinde, genel servet vergilerine kıyasla daha zor savunulan bu vergilerin vergi sistemlerindeki temel varlık nedenlerini çok eskilere giden geçmişlerinde, uygulama kolaylıklarında ve bazı ülkeler için getirdikleri gelirin öneminde bulmak mümkündür. Mülkiyet vergilerinden sağlanan gelirlerin en büyük kısmı taşınmaz mülkiyetten alınır. Taşınmazların hem değeri yüksek, hem de vergi matrahının ömrü uzundur (Bulutoğlu, 2004).

Bina ve arazi vergilerinin, muhtelif devirlerde ve yerlerde uygulanan matrahları, kronolojik bir şekilde sıralandığı zaman, bu vergilerin gelişme seyir ve saflarını kolayca görebilmemiz mümkündür (Aksoy, 1998).

1.3.Emlak Vergisinin Özellikleri

Emlak vergisi, sabit varlıklar üzerinden alınan, objektif, yerel, gayri safi ve mülkilik ilkesini esas alan bir vergidir. Bu verginin özellikleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

1.3.1.Objektiflik

Vergiler, sübjektif ve objektif vergiler olarak sınıflandırılabilir. Objektif vergiler, mükellefin kişisel durumlarını dikkate almaksızın, doğrudan doğruya iktisadi unsurdan alınmaktadır. Emlak vergisi de objektif vergiler arasında yer almaktadır. Objektif nitelikli bir vergi olan emlak vergisinde, bazı kişisel durumlar dikkate alınarak, sınırlı bir ölçüde de olsa vergiye sübjektif bir nitelik kazandırılabilmektedir (Giray, 2010).

Bazı vergiler kişilerin ödeme gücüne göre ayarlandığı ve ekonomik kaynakların tamamı üzerinden alındığı halde, objektif vergilerde verginin konusu "ayın" olarak bilinmekte ve yükümlünün, kişisel ve ailevi özellikleri yani sübjektif unsurları dikkate alınmamaktadır. Buna göre gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi subjektif vergilere örnektir. Buna karşılık taşınmaz sahiplerinin kişisel durumları dikkate almaksızın vergilendiren bina ve arazi vergileri, birer objektif vergidir (Turhan, 1998).

Emlak vergisine objektif nitelik kazandıran belli başlı özellikler vardır. Bunlar (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010):

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

Emlak vergisinin objektif bir vergi olması sebebi ile benzer durumdaki tüm taşınmazların aynı oranda vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Uygulanmakta olan genel durum, mükellefe göre değişmeyen tek oranlı tarifedir (Hacıköylü, 2009).

1.3.2.Yerellik

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

Bireylerin bu tür vergilere karşılık etkin mali kararlar alabilmesi için yerel hizmetlerin fayda ve maliyet arasındaki bağlantıyı anlaması gerektirir. Bunun sonucunda, hem yerel idareler hem de mükellefler fayda sağlayacaklardır. Yerel idarelerin sunduğu hizmetler sonucunda taşınmazların değer artışı ile birlikte vergi gelirlerinde artış meydana gelecektir. Mükellefler ise, sunulan hizmetlerin karşılığının kontrolü ve denetimi hakkına sahip olacaktır. Böylece mükellefler, daha iyi hizmet alabilmek için vergi ödemelerinde istekli olabileceklerdir (Slack, 2011).

Çoğu ülkede bina, arsa ve arazi üzerinde alınan emlak vergisi yerel yönetimlerin finansmanlarını karşılamak amacıyla kullanılır. Emlak vergisi, hem etkinlik bakımından, hem de faydalanma vergileri olarak görülebilen bir vergi türüdür. Bu sebepler, emlak vergisinin yerel bir vergi olması gerekliliğini ortaya koyabilir. Ayrıca, bina ve arazi vergilerinin verimi ve hasılatı, son yarım yüzyıllık dönemde düşmüş ve modern devletler verim ve hasılat bakımından yeni vergi alanları keşfedip, emlak vergisini yerel idarelere bırakabilmektedirler (Akdoğan, 2007).

Emlakların sabit bir taşınmaz varlık olması, vergi tespitini kolaylaştıran bir sebeptir. Bu açıdan, yerel bölge sınırları içerisindeki taşınmazlar, yerel idareler tarafından tespitinin daha kolay yapılabilmesi, yerel idarelerin vergi gelirleri açısından daha etkin olacağı anlamı taşıyabilmektedir. Yani emlak vergisi, yerel idareler için daha uygun gelir kaynakları olarak görülebilmektedir. Ayrıca yerel idareler tarafından yapılan hizmetler, alınan emlak vergisinin karşılığı olarak görülebilmektedir. Örneğin ABD'de alınan emlak vergisi fayda vergisi olarak görülmektedir. Alınan vergi ile verilen yerel hizmetlerin yaklaşık olarak faydaları birbirini karşılayabilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

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

1.3.3. Gayri Safi Oluşu

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

Emlak vergisinin gayri safi bir vergi oluşu adalet yönünden eksiklik ortaya çıkarmaktadır. Herhangi bir gayrimenkulü borçlu alan bir kişi ile borçsuz alan kişi arasında vergi yükü farkı meydana gelecektir. Dolayısıyla bu verginin servetinin büyük bir kısmını gayrimenkul olarak kullanan ve geliri düşük olan şahıslar üzerinde daha fazla kalma özelliği vardır. Bu durum sosyal adalet yönünden olumsuz olarak görülmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

1.3.4. Mülkilik İlkesi

Mülkilik ilkesi, kanunların ülke sınırlarında, yerli ve yabancı herkese uygulanmasıdır. Vergilendirmede mülkilik ilkesi, egemenlik gücüne dayanarak ülke sınırları içerisinde alınan, vergi kanunlarının uygulamasında geçerli olan ilkedir. Yani kişi, yerli veya yabancı olsun, hangi ülke sınırlarının içerisinde vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiyse, o ülkenin kanunlarına göre vergilendirilir. Ayrıca mülkilik ilkesi daha çok, gayrimenkul üzerinden alınan vergilerde, gayri şahsi nitelikli tüketim vergileri ile harç ve resimlerde geçerlidir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2011).

Emlak vergisi de gayrimenkuller üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedir. Ülkelerin kendi sınırları içerisindeki taşınmazların vergilendirilmesi emlak vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yani emlak vergisi mükellefi, yerli veya yabancı kişiler olsun, hangi ülke sınırları içerisin taşınmaz sahipliği veya tasarrufu söz konusu ise, o ülke tarafından vergilendirilmektedir. Türkiye'de Emlak Vergisi Kanunu (EVK)

1. maddesinde bina vergisinin konusu kapsamında, ülke sınırlarından bahsedilmektedir. Yine EVK'da araziler için verginin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan araziler şeklinde açılanmıştır. Buradan sonuçla, emlak vergisinde, taşınmazın bulunduğu vergilendirme yetkisine sahip ülke tarafından vergileme yapıldığı görülmektedir.

1.4. Emlak Vergisinin Kuramsal Çerçevesi

Emlak vergisinin alınmasında farklı görüşler söz konusudur. Bunlardan biri fayda teorisi diğeri ise ödeme gücü ilkesi olarak ortaya çıkmaktadır. Gayrimenkul vergileri fayda teorisine göre 19. yüzyıldan itibaren tahsil edilen bir vergi iken, ödeme gücü ilkesine göre tahsil edilen gayrimenkul vergileri daha eskilere dayanmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

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

1.4.1. Ödeme Gücü Teorisi

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

Bu teori, vergi yükünün mükelleflere adil bir şekilde dağıtılmasını ve vergilemede mükellefin vergi ödeme gücünü esas alınmasını sağlar. Ödeme gücü prensibi, yerel idarelerin, mükelleflerin servet ve gelirlerine bağlı olarak ödeyecekleri verginin belirlenmesini öngörmektedir (Demircan, 2003).

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

kamu hizmeti için efektif vergi oranları sabitken dahi daha fazla vergi ödemektedirler (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

Emlak vergisi, emlak şeklinde edinilen servet, ödeme gücünün bir göstergesidir. ABD'de başlangıçta baş vergisi olarak uygulanan emlak vergisinin 1634 yılından itibaren ödeme gücüne göre alınmasını kararlaştırmış ve söz konusu vergi hane halkının sayısına göre değil, kişinin varlığına ve ödeme gücünü gösteren diğer ölçülere göre alınmaya başlanmıştır. Çünkü emlak vergisinde mükellefler, gayrimenkullerinin değerleri, yani ödeme güçleri oranında vergi yüküne katlanmaktadırlar (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

Türkiye'de, emlak vergisi için temel kaynak anayasadır. Anayasa'nın 73 maddesi 1. ve 2. fıkrasında belirtilen, "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür", "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır", hükmü vergi ödeme gücüne ve sosyal amaca dayanak teşkil etmektedir.

1.4.2.Fayda Teorisi

Devletlerin sunduğu kamusal hizmetlerinden yararlanan bireylerin, kendilerine sağladığı fayda oranında vergilendirilmesidir. Fayda ilkesinde amaç, ödenen vergi bedelinin kamu hizmetinin bedeli şeklinde bir karşılık olarak görülmesidir. Özellikle yerel sınırlar içerisinde yaşayan bireyler, yerel idarelerin sağladığı yer altı ve yer üstü hizmetlerini, ödenen vergilerin karşılığı olarak görebilmektedirler. Örneğin belediyeler tarafından emlak vergisi nispetini, belediyelerin sundukları hizmet oranında, belirleyebilmektedir. Taşınmazların değerini arttırabilen bu hizmetler ise mükellefler tarafından bir karşılık olarak görülebilmektedir (Samuelson ve William, 1995).

Belirli bir bölgede yaşayan bireylerin o bölgenin kamusal mal ve hizmetlerden faydalanmaları derecesinde hizmet finansmanına katkıda bulunmalarının gerekliliğini daha önce Tiebout Teorisinde bahsedilmişti. Tiebout Teorisinde emlak vergisi sadece kamu hizmeti satın almanın bir bedelidir. Yani emlak vergisi sadece bir vergi değil, daha çok kamu hizmetlerinin bir bedelidir. Gayrimenkulün bulunduğu bölgede bireylerin gerçekleştiremeyeceği hizmetleri ya Devlet ya da yerel idareler yerine getirmektedir. Ayrıca bayındırlık hizmetleri de emlak değerini artıran hizmetlerdir.

Dolayısıyla bu gibi hizmetlerin de karşılığı faydalanma hizmetleri kapsamında emlak vergisi şeklinde tahsil edilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

Fayda, bireylerin ödedikleri vergi ile bunun sonucunda aldıkları hizmet miktarı arasındaki adil ilişki olarak tanımladığında, eğer birey kamu hizmetlerinden doğrudan veya ölçülebilir bir fayda sağladıysa, mantıksal olarak bunun bedeli olan vergiyi ödemeye istekli olacaktır. Ancak burada temel problem, bireyin kamu hizmetinden sağladığı faydanın ölçülememesidir (Mccluskey ve Williams, 1999).

BÖLÜM 2. EMLAK VERGİLERİNİN YEREL YÖNETİMLERCE VERGİLENDİRİLMESİ MALİ TEVZİN

2.1. Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi

Devletler, belirli sınırlar dâhilinde yaşayan insan topluluğunun genel nitelikteki ihtiyaçlarını kamu hizmetleri ile karşılamaktadır. Devletler bu ortak nitelikteki ihtiyaçların bir kısmını merkezden bir kısmını da yerel düzeyde oluşturulan örgütler aracılığıyla yerine getirmektedir. Yerel düzeyde oluşturulan örgütler, yerel halkın oylarıyla seçilen, genel karar organı tarafından, belirli yasal sınırlar dâhilinde kamu hizmetlerini yürütmektedir (Arslan, 2005).

Halkın ortak ihtiyaçlarının merkezi ve yerel örgütler ile hangi hizmetlerin hangi organlar tarafından yerine getirileceğinin tespiti önem arz etmektedir. İnsan ihtiyaçlarının sınırsız olması, devletin üzerine düşen görevlerin nicelik ve nitelik açısından fazla olması, kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulması açısından yerel idarelere örgütlenmelerinin önemi daha da artmaktadır (Arslan, 2005).

Özellikle kentleşme ile birlikte yerel idarelerin görev ve sorumlulukları artmakla birlikte gelirlerinin de artması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Tarihsel süreç içerisinde yerel yönetimlerin vergi gelirleri, sadece tek bir vergiye (emlak vergisi) dayanırken, günümüzde bu vergiye ek olarak işletme ve işlem vergisi gibi vergiler yerel yönetimlerin gelirleri arasında yer almıştır (Öz, 2012).

Yerel yönetimler, vergiye olan gereksinimlerinin artması ile birlikte, vergileme ile alakalı olarak yetkilerinin olup olmaması hususunda farklı yaklaşımlara sahiptirler. Bazı devletler, yerel idarelerin vergilendirme yetkilerine sahip olması gerektiğini kabul ederken, bazı devletler buna izin vermemektedir. Bazı devletlerse bu iki karşıt yöntemin dışında, vergi matrahını ya da vergi oranını belirlemek için kısmı yetki devrini kabul etmişlerdir. Merkezi idare ile bölgesel devlet ve/veya yerel idarelerin toplam vergi gelirlerinden aldıkları paylar, sosyal, tarihi, kültürel, ekonomik ve idari yapılarına göre ülkeden ülkeye değişebilmektedir (Öz, 2012).

Merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasındaki mali ve idari ilişkiler, ülkelerin yönetim sistemlerine göre değişebilmekle birlikte, sosyo-kültürel, siyasi ve ekonomik yapılarına göre belirleyici olabilmektedir. Örneğin, eski Sovyetler Birliği'nde yerel birimler merkezi idareye bağımlı olarak görev yapmışlardır. İngiltere'de ise yerel idareler, görev ve yetkilerini kendi yapısı içerisinde bağımsız olarak yerine getirmişlerdir (Arslan, 2005).

Devlet hangi şeklinde olursa olsun vergi alma yetkisi sadece kamu tüzel kişileri tarafından kullanılabilir. Devlet en büyük kamu tüzel kişisi olduğundan bu yetkiyi kendisi kullanmakla birlikte, daha alt kamu tüzel kişilerine bu yetkiyi devredebilmektedir. Daha alt kamu tüzel kişilerinden birisi de yerel idarelerdir. Yerel idareler devlet tarafından aldıkları vergilendirme yetkisi ile belirli sınırlar içerisinde bu yetkiyi kullanabilirler. Yerel idareler, kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olurlar (Arıkan, 1997).

Yerel vergi, yerel meclisler tarafından kabul edilen, yerel idarenin sınırları ile belirli, yerel bütçeye ait ve vergilendirilebilen bir şey nedeniyle ödenen bir vergidir. Yerel idarelerin yetkileri az ya da çok olabilir. Bazı ülkelerde yerel meclislerin belirli ölçülerde vergi oranlarını ve toplama usullerine karar verme yetkisi vardır (Arıkan, 1997).

Federal devletlerde, merkezi idare ile yerel idare arasında federe devlet yer alır. Bu tür devlet yapılanmalarında, federal devlet sahip olduğu siyasi gücün bir kısmını federe devletlere bırakır. Ancak burada federe devletler yerel idare olarak kabul edilmez, yerel idareler federe devletlere bağlı birer hizmet birimleri olarak kabul edilirler. Federal sistemlerde, merkezi idare ile yerel idareler arasında olan ilişkiler anayasalar ile güvence altına alınmaktadır. Federal hükümet yerel yönetimler maliyesinin sorumluluğunu temel olarak eyaletlere bırakmaktadır. Yerel yönetimlerin mali yetkileri ve özerklikleri eyaletlere göre değişmekle birlikte, sürekli olarak mali yetkiler verilebilmektedir (Kalabalık, 2005).

Üniter devletlerde yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi anayasal sınırlar dâhilinde söz konusu olmuştur. Yani anayasal yetki devri şartlarının varlığı halinde, yerel yönetimler devredilen yetkinin kapsamına göre vergilendirme yetkisine sahip

olabilmektedirler. Bu yetkinin üniter devlet sistemlerinde salt bir şekilde yerel yönetimlere devredilmesi mümkün olmamıştır. Vergi kaynaklarının ayrılması ile yerel yönetimler kısmen de olsa vergilendirme yetkilerini kullanma olanakları sağlanmıştır.

Bu sistemde merkezi idarenin yürüttüğü vergiler dışında kalan yerellik niteliği taşıyan vergiler yerel yönetimlere bırakılmaktadır (Hatipoğlu, 2005).

Üniter devletlerde vergilendirme yetkisi asli nitelik taşırken, yerel idarelerin vergilendirme yetkisi ise devredilen nitelik taşımaktadır. Yani yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi kanunla verilen bağlı yetkidir. Türkiye'de vergilendirme yetkisi, yasama organına verilmekle birlikte belirli sınırlar dâhilinde yürütme organına devredilmiştir. Yürütme organının sahip olduğu yetki vergilendirme ile ilgili idari işlemler yani "bağlı yetki"dir (Çağan, 1982).

Türkiye'de 1948 yılında uygulamaya konulan 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda, belediye meclislerine yasada alt ve üst sınırları verilen maktu vergi, resim ve ücreti belirleme yetkisi verilmiştir. Ancak, 1924 Anayasası'nın 85. md. "Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılıncaya kadar alınabilir." hükmü yer almaktadır. 5237 sayılı kanunun hükmü neticesinde verilen yetki, Anayasa aykırılık teşkil eden bu kanun, Anayasa Mahkemesi gibi denetleyici bir kurumun olmaması, hiyerarşiye aykırı bir durumu ortaya çıkarmaktadır (Öz, 2012).

1961 Anayasası'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, anayasal denetim mekanizması olan Anayasa Mahkemesi kurumu oluşturulmuştur. 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun bazı hükümleri, 1924 Anayasası'nın uygulandığı dönemden farklı olarak 1961 Anayasası döneminde iptal edilmiştir. Buna bir örnek verecek olunursa; 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 21. md. üçüncü fıkrasına göre; "Bu levhalardan Belediye Meclislerince düzenlenen tarifeye göre yıllık bir resim alınır" hükmüyle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi resim tutarlarının belediyelerce belirlenmesi neticesinde 29.3.1966 tarihli ve E.1965/45, K: "1966/16 Sayılı Kararında yasama yetkisinin devredilemeyeceği gerekçesiyle iptal kararı vermiştir. Bu iptal kararının gerekçesine göre; 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 21. md. Levha resminin konusunu ve mükellefleri ile ilgili bilginin verilmesine karşın, matrah ve oranı

ile ilgili herhangi bir hüküm metni konulmamış, bu resmin belediye meclislerince belirlenecek tarifeye göre, alınacağı açıklanmıştır. Belediye meclislerine tanınan bu serbestliğin sonunda belediyeler, yüksek levha resmi talep etmişlerdir.

Buna göre, belediyelerce verilen mali yükümlülüklerle ilgili sınırsız yetki, bu uygulama ile nasıl olumsuz sonuç ortaya çıkaracağı görülmüştür. Yine aynı kanuna göre, resim konusu ile mali yükümlülüklerle ile ilgili belediyelere bazı yetkiler tanınmış, yine Anayasa Mahkemesi tarafından, ilgili kanun maddesinin bazı fıkraları, benzer gerekçelere dayanarak iptal edilmiştir (Öz, 2012).

1981 yılında yürürlüğe giren, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu 96 md. B fıkrasına göre; vergi ve harçların maktu tarifeleri, yasada belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla ilgili bölgenin çeşitli semtlerinin arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunmaktadır. Bu durumda yasa hükmüne göre, vergi ve harçların maktu tutarlarının belirlenmesinde, belirli sınırlar dâhilinde tespit edilmesi için belediye meclislerine yetki verildiği görülmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2013). Ancak 1982 Anayasası'nın bu yetkiyi verip veremediğiyle ilgili olarak tartışma konusu olmuş ve bu konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararda, belediye meclislerinin vergi tutarını belirleme yetkilerinin olmadığı sonucuna varmıştır (Öz, 2012).

Türkiye'de vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak, Anayasa 73. md. açıkça belirtmiştir: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." Bu hükme göre, yetki sadece yasama organına verildiği için yerel idareler vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili kanun çıkarma yetkisine sahip değildir (Tavşancı, 2004). Anaysa 73 md. dördüncü fıkra, "Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" hükmü ile Anayasa, belirli sınırlar dâhilinde Bakanlar Kuruluna istisnai bir yetki vermiştir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, değiştirilip ve kaldırılmasıdır. Bu nedenle, bu konularda yukarı ve aşağı sınırları belirleme yetkisi kanun koyucuya aittir. Bu sınırlar içerisinde de değişiklik yapma yetkisi kanunun öngörmesi koşuluyla ancak Bakanlar Kurulu'na verilebilir (Öncel vd.,

2013). Bakanlar Kuruluna verilen yetki Cumhurbaşkanlığı sistemiyle Cumhurbaşkanlığı'na devredilmiştir.

Yine bu konuya farklı açıdan bakılacak olunursa; Belediye Gelirleri Kanunu, belediyelere, öz gelirlerden olan vergi ve harçlara ilişkin tarifelerin alt ve üst sınırları çerçevesinde değişiklik yapma yetkisi ile ilgili hükmün anayasal dayanağının olmadığı bir gerçektir. Anayasa'da vergilendirme yetkisi ile ilgili sadece istisna olarak belli sınırlar dâhilinde Cumhurbaşkanlığına yetki devri sağlamıştır. Yani Cumhurbaşkanlığı dışında hiçbir merciin bu yetkiye sahip olması söz konusu değildir. Cumhurbaşkanlığı'na devredilen bu yetki, vergilendirme yetkisinin mutlak olarak devri anlamına gelmez. Çünkü yasama organı tarafından Cumhurbaşkanlığı'nın yetkilendirildiği konularda düzenlemeler yapılabileceği gibi, yine yasama organı tarafından bu yetkilerine son verilebilir (Gerçek, 2005).

2.2. Yerel Yönetim Vergilemelerinin Gelişimi

İnsanların birlikte yaşama koşulları ve ortaya çıkan ihtiyaçlar, bir yönetimin varlığını gerekli kılmıştır. Yönetilen alanların genişlemesi, ihtiyaçların artması ve toplumsal yapıdaki değişim, hizmet kuruluşlarının çeşitlenmesine ve artmasına neden olmuştur. Genel olarak "yerel yönetim", "kent yönetimi", belediye", "kent" ya da "komün" gibi hizmet birimleri, bir yerel topluluğa kamu hizmeti sağlayan yönetsel, siyasal ve toplum bilimsel birimler olarak bilinmektedir. Tarihsel sürece bakıldığında ilk yerel yönetimler askeri örgütlenme, ulusal savunma, cezalandırma gibi tam kamusal mal niteliğindeki görevleri yerine getirmişlerdir (Keleş, 2009).

Yunan şehir devletlerinin ve Roma uygarlığının şehir yapılanması çağdaş dünyanın başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Örnekleri, Anadolu'da sıkça görülen Yunan şehir devletleri olan antik siteler; kendi kendilerini yöneten, belirli bir toprak parçası üzerinde yaşayan insanların meydana getirdiği en küçük, demokratik bir yönetsel birimlerdi. Bununla birlikte, belirli yetki ve karar alma güçleri vardı (Keleş, 2009).

Roma, kent yönetimini geliştiren ve etkinleştiren bir uygarlık olmasına rağmen, kent yönetimleri üzerinde giderek artan bir denetim ve otorite kurmuştur. Ayrıca Roma

İmparatorluğu, tarihte "devlet egemenliği" denilen bir kavramın da ortaya çıkarılmasında öncü olmuştur (Sakınç, 2012).

On üçüncü yüzyılın başlarında feodal mülkiyet sistemi egemendi. Onuncu yüzyıldan başlayarak on altı yüzyılın başlarına kadar Avrupa'da feodal yönetimden kurtulmaya başlayan kentler, komünlere dönüşmeye başlamıştır (Sakınç, 2012).

Yerel yönetimlerin demokratikleşmesi, "komün"ler ile başlamıştır, denilebilir. Komünler, eski dönemlerde iktidarlara karşı özgürlüğün eşitliğin ve katılımın, yani kendi kendini yönetme şeklinin örneği olmuşlardır. Sonraki dönemlerde ulus devletlerin gelişmesiyle, yönetim düzeylerinde devletin kente olan üstünlüğü kanıtlanmış ve komünler, merkezi yönetime dâhil olarak yerel nitelikte hizmet görmeye başlamışlardır. Bununla birlikte Avrupa'da, 19. yüzyıldaki yerel yönetim reformlarında, kent yönetimleri belediyeleşmiş ve devletin bir parçası olarak yerel yönetimler, kamu hizmetlerinin sunumunda önemli bir rol oynamışlardır (Görmez, 1994).

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

Kamu hizmetlerinin karşılanması için, geçmişten günümüze kadar genellikle iki tür örgütlenme modelinin varlığı görülmektedir. Bunlardan biri, merkezi yönetim; diğeri ise, yerel yönetim örgütlenme modelidir. Yerleşim birimlerinin, kendi bölge sınırları içerisinde gereksinim duydukları genel ve ortak ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaçları karşılayacak olan merkezi idare, zamanla bazı yetki ve görevleri yerel idarelere bırakmıştır (Nadaroğlu, 1978). Bu süreç içerisinde yönetim anlayışları da siyasi ve ekonomik gelişimler ile birlikte toplumların sosyo- kültürel yapılarına göre değişiklik göstermiştir. Gerek merkeziyetçi ülkelerde, gerekse liberal ülkeler de olsun, bütün kamu hizmetleri, tek bir yönetim tarafından yerine getirilemez. Böyle bir durum ülkeler için tercih değil, bir zorunluluk olarak görünmektedir. Kaynakların rasyonel kullanılması, bu zorunluluğun en önemli nedenlerinden biridir (Arslan, 2008).

Bazı ülkelerde, merkezi yönetim sisteminin yetki bakımından güçlü olması ve görülen hizmetler bakımından ise tek elden yönetilmesi, yerel idarelerin tamamı ile yok sayılacakları anlamına gelmemelidir (Öncel, 1992). Bazı ülkelerde ise, güçlü bölgesel idareler söz konusudur ve bu yerel idarelerin varlığı tarihi nedenlere de dayanabilmektedir. Yerel idarelerin eskilerden beri tarh ve tahsil ettikleri vergileri, tarihsel ve geleneksel faktörlerin etkisi ile fazla değişiklik yapılmadan, günümüzde de uygulanabilmektedir (Nadaroğlu, 2001).

Merkezi yönetimi güçlü olan ülkeler, genelde vergilendirme süreci ile ilgili işlemleri yerel idarelere bırakmaz. Merkezi idare tüm gelir kaynaklarını tasarrufunda bulundurarak, toplam hasılatın belirli bir kısmı yerel idarelere aktarabilmektedir (Öncel, 1992).

Yerel yönetimler, belirli amaç ve ihtiyaçlara cevap vermek üzere ortaya çıkmış olan idari birimlerdir (Keleş, 2009). Bu yerel yönetim birimlerinin var olmasını gerektirecek üç amaç söz konusudur. İlki, bu idarelerin, bireylere temel haklarından olan üretim ve tüketim olanaklarını kullandırmasıdır. İkinci amaç etkinliktir. Merkezi yönetimin kamu hizmetlerini yürütmesi bazı koşullarda ekonomik olmayan bir durumdur. Yerel hizmetlerin, hem ekonomik olarak hem de yerel taleplere uyumluluk bakımından, yerel idarelerce karşılanması daha etkin bir yönetim sistemini ortaya çıkarabilecektir. Üçüncü amaç ise, demokrasidir. Bölge halkının katılımı ile sağlanan ve yönetim için seçilen kişi veya kişilerin, halkın taleplerine göre hizmet etmesi amaçlanır (Tekeli, 1983).

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

Müşteri kavramı, modern anlamda yerelleşme açısından önem teşkil etmektedir (Öncel, 1992).

2.3. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme İlkeleri

Ülkelerde yaşanan ekonomik, sosyal değişim ve gelişim, yerel idarelerin sorumluluklarını daha da artırmaktadır. Yerel idarelerin artan sorumlulukları oranında gelir talep etmeleri de kaçınılmaz olacaktır. Devletlerin mali işlevlerinin en önemli kısmını oluşturan vergiler, yerel düzeyde de etkinliklerinin arttırılması önemlidir. Bunun sağlanması için ise yerel idari birimlerin yerine getirmesi ve uyması gereken bazı kurallar söz konusudur. Bu sebepten dolayı, yerel idarelere vergilendirme yetkisi verilirken belirli ilke ve özellikleri taşıması gerekliliği söz konusudur. Yerel vergilendirme sisteminin ilkeleri şu şekilde açıklanabilir (Avcı, 1999);

- Yerel bütçenin gelir kısmı ihtiyaçları karşılamalıdır. Yani vergi gelirleri istenilen büyüklüğe ulaşmalıdır.

- Yerel idareler tarafından alınan vergiler, uzun süreli bütçe tahminlerine olanak verecek şekilde bir temel oluşturmalı ve istikrar sağlamalıdır.

- Yerel idarelerin merkezi idareye bağımlılıkları azaltılmalı ve yerel idarelere vergi oranlarını belirleme yetkisi verilerek özerklik tanınmalıdır. Yerel vergilerin hem matrahı hem de oranı belirleyebilme yetkileri, yerel yönetim gelirleri ve mali özerklik açısından oldukça önemlidir.

- Vergilemede şeffaflık sağlanmalı ve yükümlüler katlanılan vergi hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu sayede vergi-sorumluluk ilişkisinin güçlendirilerek etkin kaynak ve hizmet dağılımı sağlamış olunacaktır.

- Yerel vergiler ekonomik büyümeye yön verecek şekilde düzenlenmelidir. Bu tür vergilerin esnek olması sağlanmalıdır. Merkezi idarenin makro ekonomik politikaları dâhilinde bir vergi sistemi uygulamalıdır.

- Vergi yükü dağılımının adaletli olmasına özen gösterilmeli ve ödeme gücüne göre vergilendirme esas olmalıdır.

- Vergi tabanı yerel yönetimlerin politik sınırını kolayca aşabilecek özellikte olmamalıdır. Mesela servet vergileri, yerel yönetimlere tahsis edilmesi halinde vergi oranı tüm yerel yönetim düzeylerinde birbirlerine yakın olmalıdır (Sakınç, 1998).

- Yerel idareler arasındaki hizmet farklılıkları, vergi yüklerini de bölgeler arasında farklılaştırabilmektedir. Yani yerel idarelere vergi oranlarında farklılaştırma yapma imkânı tanınmalıdır (Sakınç, 1998).

2.4. Yerel Yönetimlerce Yapılan Vergilendirmenin Avantaj ve Dezavantajları

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

- Coğrafi alan ve nüfus bakımından büyüklük, bir ülkenin yerinden yönetime ağırlık vermesine neden olabilir. Bu nedenle merkezi idare tarafından, yerel idarelere yetki devri ile birlikte, yerel idareler, yerel vergilerin yönetilmesinde ve hizmetlerin sağlanmasında daha etkin rol oynayabilir (Eryılmaz, 1997).

- Merkezi yönetimlerin kamu hizmeti sunma kapasitelerini etkileyen politik baskılar vardır. Yerel yönetimlerde ise bu politik baskılar daha az etkisini gösterebilmektedir.

- Yerel topluluklara daha yakın olan yerel idareler, bireylerin istek ve ihtiyaçlarını daha kolay bir şekilde karşılayabilirler (Torgler, Schneıder ve Schaltegger, 2009). Bu nedenle yerel idareler halkın mal ve hizmetlerle ilgili tercihlerini daha kolay tespit edebilmekte ve sunduğu hizmetleri daha etkin bir şekilde sağlayabilmektedir. Böylece yerel vergilere ilişkin politika oluşturmada bilgi maliyetleri azalır ve kaynak dağılımında etkinlik sağlanır (İpek, 2010).

- Yerel idarelerin halkın tercihlerine göre hizmet sunumu ve vergi politikası oluşturma, heterojen nüfus yapılarına sahip büyük toplulukların idarelerine göre daha mümkündür. Yerel politikacılar ve bürokratların mükellefler ile daha yakın

ilişki içinde olabilmeleri de mümkündür. Vergi mükellefleri ile yerel idareler arasındaki bu yakınlık, mükelleflerde güven duygusunun oluşmasına ve böylece vergi uyumunun artmasına sebep olabilir (Torgler, Schneıder ve Schaltegger, 2009).

- Bireylerin yerel bölgelerden sağladıkları hizmetleri, mali yükümlülüklerin bir karşılığı olarak görebilirler. Eğer yerel vergiler, hizmetlerin sağlandığı bölgede yönetilirse, yerel idarelerin sağladıkları yerel vergi gelirleri ile birlikte, bölgenin kamusal çıkarları doğrultusunda harcanabilir (İpek, 2010). Bunun sonucunda, yerel vergiler ile birlikte, mükelleflerin vergiye olan direnci azalabilir.

- Vergi mükelleflerinden sağlanan gelirlerin, merkezi idare tarafından savurganca kullanılması halinde, mükelleflerin vergiye karşı güveni azalabilir (İpek, 2010). Oysa ki, yerel idareler tarafından yürütülen vergilerin, kamuoyu tarafından denetimin sağlanması daha kolay olabilmektedir. Bu nedenle mali yerelleşmenin ve dolayısıyla yerel vergilerin bu konuda avantajlı olduğu söylenebilir.

- Merkezi idarenin çıkardığı yasa ve düzenlemeler, yerel halkın tercih ve geleneklerine uymayabilir. Sunulan hizmetler bireylerin tercih ve beğenilerine yaklaştıkça toplam tatmin düzeyinin ve etkinliğin artacağı açıktır. Yönetim biriminin coğrafi alanı büyüdükçe tercihleri birbirilerine daha yakın bir bireyler topluluğunun mevcut olması ihtimali azalır (Avcı, 1999).

Yerel vergilemenin dezavantajlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Merkezi yönetimin sahip olduğu imkânların fazlalığı, yerel idarelere göre merkezi idarenin vergileri yönetmesi daha uygundur. Merkezi idarenin gerek kalifiye personel varlığı gerekse de denetim araçlarının daha iyi olması, yerel idarelere göre vergileri daha etkin kullanabilmesi olasıdır.

- Devletlerin yönetim şekilleri, vergi yükümlülerini iki veya üç alacaklı idare ile karşı karşıya bırakabilir. Vergi alacaklısı idarelerin sayısının artması ile birlikte, bu idarelerin yetki alanlarına giren vergileri değişik zamanlarda ve farklı tekniklerle tarh ve tahsil etmeleri, mükelleflerin vergiye olan uyumlarını azalabilmektedir (Nadaroğlu, 2001).

- Yerel vergileme ölçek ekonomileri nedeniyle vergi yönetimlerinin idari maliyetini arttırabilmektedir. Ayrıca, ülkenin genelinde vergilendirme ile ilgili; denetim, kontrol, muaflıklar, istisnalar, kayıt sistemi ve tahsil konusunda standart bir uygulama olmayacağından mükellefler, aynı kaynaklardan gelir elde etseler dahi, farklı oranlarda vergi ödeyebilecek ve vergileme sürecinde farklı muamelelere tabi olacaklardır (Topal, 2004).

- Yerel vergileme ile birlikte bölgeler arasında vergisel farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durum ise bölgeler arasında vergi rekabetini arttırarak, mükelleflerin kendilerine uygun olan bölgelere göç etmesini sağlayacaktır. Ancak merkezi idare tarafından yönetilen vergiler için, böyle bir durumun olması söz konusu değildir. Merkezi idare tarafından yönetilen vergilerin, tüm ülke sınırları içerisinde, bölgesel farklılıklar gözetmeksizin uygulanması mükelleflere vergi adaleti açısından güven sağlamaktadır.

- Yerel idareler, politik risk sebebi ile vergi yükünü düşük tutmak isteyebilirler. Bu durumda gelirlerin azalması, verilen hizmetlerin etkinlik derecesinin düşmesine neden olabilir (Avcı, 1999).

- Ülkelerde tehdit unsuru olarak görülebilen yerel bölgeler, merkezin uygulayacağı politikaları uygulama konusunda engel teşkil edebilmektedirler. Yerel vergiler ile mali özerkliği sağlanan yerel idareler, merkezi idareye karşı bağımsız ve daha güçlü konuma geçebilirler.

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

BÖLÜM 3. TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ VE UYGULAMASI

3.1. Türkiye'de Emlak Vergisinin Tarihçesi

Aşar vergisinin 552 Sayılı Kanunla 17.2.1925 tarihinde kaldırılması, yeni vergi kaynaklarının tespitini gerektirmiş bu nedenle diğer vergiler yanında arazi ve bina vergilerinde eski tahrir değerleri sekiz misli arttırılmak suretiyle kamu giderlerinin karşılanmasına çalışılmıştır. 1929 yılı ekonomik krizinde ise tahrir değerleri on katına çıkarılmıştır.

Cumhuriyetin ilanından sonra da ihtiyaç duyulan gelirler için kaynak olarak yine bina ve arazi vergileri göz önünde bulundurulmuş ve Osmanlı imparatorluğu döneminde tespiti yapılan tahrirlere dayanılarak arazi vergisi tahrir değeri yükseltilmek suretiyle ihtiyaçların karşılanmasına çalışılmıştır.

Bina vergilerinde durum ise, özellikle musakkafat vergisinin kaldırılması ve bu verginin yerine 1931 tarihli bina vergisinin getirilmesi ile Türkiye sınırları içindeki tüm binalar vergi kapsamına alınır. 1931 tarihli ve 1837 sayılı kanuna göre, bina vergisinin konusuna Türkiye sınırları içinde bulunan bütün binalar girmektedir. Bu kanunda bina kavramının geniş tutulması ile inşa edildiği madde ne olursa olsun, gerek karada, gerek su üzerindeki sabit yapılar bina sayılmıştır. Ayrıca binanın mütemmimlerinden olan arazi ve arsalar da bina vergisine tabi tutulmuştur. Bina vergisinden istisna olan kamuya yararlı kuruluşlara elçiliklere ait binalar, ücretsiz olarak sağlık hizmetinin verildiği binalar ile ibadethaneler bina vergisinden istisna edilmiştir. Tarımsal üretimde ise, hizmete yönelik bazı binalarda gerek vergilendirme açısından güçlükler yaşanması gerekse de tarımsal üretimi desteklemek amacıyla daimi istisnaya tabi tutulmuştu. Yeni inşa olunan binalar için 3, göçmen binaları ve turizm müesseseleri için 10 yıllık geçici muafiyet kabul olunmuş, bina yapımını teşvik amacıyla meskenlere 10 yıllık bir muafiyet tanınmış ve 206 Sayılı Kanunla, söz konusu muafiyet sadece sahibinin ikametine ait meskenlere verilmiştir. Bina vergisinin mükellefi, maliki ya da intifa hakkı sahibi yoksa binayı kullanan kişi vergiyi ödemekle yükümlüdür. Verginin matrahı, binanın safi iradıdır. Safi irat ise, tahrir usulü ile belirlenen gayrisafi irattan, amortisman

ve bakım giderleri karşılığı olarak, %20 oranında bir indirim yapıldıktan sonran kalan miktardır. Bu değerler üzerinden, % 12 oranında vergi alınır.

1931 tarihli bina vergisine dair tahrir işlemlerinin ne şekilde yürütüleceği kanunda gösterilmiştir. Anılan yasaya göre genel yazımın her on yılda bir yapılması zorunlu olduğu yine kanunda belirtilmiştir. İstisna olarak ise, bir şehir, kasaba veya köyün tamamında ya da bir mahalle, meydan veya sokağında bulunan binaların iratları herhangi bir nedenle %15 ve daha fazla oranda değişirse, yükümlülerinin veya gelir memurlarının talep etmeleri üzerine, takdir olunan kıymetleri değiştirilir (Küsmenoğlu, 2010)

Yine 1931 tarihli 1833 sayılı arazi vergisi kanununa göre, Türkiye Cumhuriyeti sınırları dâhilinde bulunan tüm araziler kıymetleri üzerinden vergilendirilir. Bu kanun bazı istisnalar da getirmiştir. Çoraklık arazi muaflık kapsamına dâhil edilmiştir. Yine bu kanuna göre verginin mükellefi arazi veya arsanın sahibi veya intifa hakkına sahip olan kişidir. Arazinin maliki ya da intifa hakkı sahibi yoksa, araziyi kullanan kişi vergiyi ödemekle yükümlüdür. Arazi vergisi, ilçe vergi dairesince tarh olunur. Verginin matrahı, arazi ve arsaların tahrir ve özel tadil usullerine ve bu kanun hükümlerine göre belirlenmiş ve belirlenecek değerlerdir. Bu değerler üzerinden, arazi ve iratlı arsalar için binde on, iratsız arsalar için binde beş oranında vergi alınır.

1935 yılında kabul edilen bir başka kanunla merkezi yönetimin gelirleri kapsamında sayılan arazi, bina ve ek olarak alınan iktisadi buhran vergileri il özel idarelerine bırakılmıştır. Bu ek verginin oranı, sahibinin oturduğu meskenlerde bina vergisinin 1/6'sı, diğer binalarda ise 1/3'üdür. Bu kapsam dâhilinde arazi ve binaların tahriri ile bunların değer ve iratlarının tadili ile tarh, tahakkuk ve tahsilât işlemleri il özel idaresinin görevleri arasında sayılmıştır. Belediyelere de bina vergisinin gelirlerinden pay verilmesi kanunda belirtilmiştir (Küsmenoğlu, 2010)

1941 yılında çıkartılan 4040 sayılı kanun bina vergisine "Müdafaa Vergisi Zammı" adıyla yeni bir yüküm ekleyerek bina vergisinin bir katı tutarında zam eklenmiş ve bu verginin tahsili merkezi idare tarafından yapılmıştır.

1960 yılında siyasi rejimde yapılan değişiklikler sonucu gelir üzerinden alınan vergilerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak bina vergisi açısından yine genel tahrir yapılamamış sadece 1942 yılı esas alınmak suretiyle 2060 sayılı kanunla evvelce belirlenmiş olan gayri safi iratlara yine misiller uygulanmak suretiyle bina vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilatına çalışılmıştır. Bu misiller 309 sayılı kanunla 1942 yılından önce tahrire konu olan meskenlerde binde 2, diğer binalarda ise binde 4 olarak saptanmış, 1942 -1947 yılları arasında tahrir veya tahrir suretiyle gayri safi iratları tesbit edilen meskenlerde binde 1, diğerleri binde 2, 1947 -1953 yılları arasında meskenlerde binde 0,5 diğer binalarda binde 1 olarak tespit edilmiştir. Yine merkezi idarenin aldığı bina vergisine ek olan milli savunma vergisi, 459 sayılı Kanunla Bina Vergisi matrah kabulüyle, bizzat meskenlerden % 25, kiraya verilen meskenlerden % 75, ticarethanelerden ise % 100 olarak eski nispetler arttırılmak suretiyle tahsil edilmiştir (Armağan, 1983).

Ayrıca arazi vergisinde, İkinci Dünya Savaşı ve sonrası döneminde, 1960 yılına kadar arazinin değerindeki artışlar büyük boyutlara ulaşmış buna karşı devlet gelirleri içinde arazi vergisinin payı çok düşmüştür. Bu durum üzerine 1961 yılında Milli Birlik Hükümeti 206 sayılı kanunla arazinin tahrir değerlerini on misline çıkartmak zorunda kalmıştır. Ancak bir süre sonra misiller ondan üçe indirilmiş ve 1942 yılı başlangıç senesi kabul edilerek tahrir değerleri yeniden düzenlenmiştir (Armağan, 1983).

Daha sonraki yıllarda Türkiye'nin bina ve arazinin vergilendirilmesini iki döneme ayırmak mümkündür. İlk dönem 1970 yılına kadar olan dönemdir. Bu döneme kadar araziler 1833 Sayılı Arazi Vergisi Kanunu'na, binalar da 1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu'na dayanarak vergilendirilmiştir. Bu dönemde bina ve arazi vergileri birçok değişikliğe uğratılmış ve bina vergisine iktisadi buhran vergisi, sa-vunma vergisi ve temizleme aydınlatma resmi gibi eklemeler getirilmiştir. 1971 yılında gayrimenkullerin vergi odağı yapılmasının istendiği bir tarihtir. Bu yılda bina ve arazi vergileri kaldırılmış, yerine 1319 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi getirilmiştir. Ayrıca, bu yıla kadar Tahrir Sistemine göre alınan emlak vergisi, 1972 yılında yapılan kanun değişikliği ile 2002 yılına kadar uygulanacak olan, Beyan Sistemine geçilmiştir. Emlak vergisi 31.12.1985 tarihine kadar genel bütçe vergileri arasında yer almışken; 3239

sayılı kanunla bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri 01.01.1986 tarihinden itibaren yerel yönetimlere bırakılmıştır (Mutluer, 2007).

3.2. Türkiye'de Emlak Vergisi Konusu

3.2.1. Bina Vergisi

Emlak Vergisi Kanunu'na ilişkin söz konusu bina kavramıyla, yapıldığı ve oluşumunda ana rol oynayan madde ne olursa olsun, gerek karada ve gerekse su üzerindeki inşaat ve yapıların bütünü ifade edilmektedir. Bununla birlikte VUK' na göre de kanunda belirtilmiş bina mütemmimleri (tamamlayıcıları) da bina ile birlikte değerlendirilmektedir (EVK . Md.2).

Bina vergisinin konusu

Bina vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar oluşturur (EVK. Mad. 2). Dolayısıyla vergi mükellefleri, yalnızca Türkiye'deki binaları nedeniyle vergi ödeyeceklerdir. Başka bir deyişle mükelleflerin yurt dışında bulunan binaları bu verginin kapsamı içerisine alınamamıştır (Arslan, 2001).

Aynı zamanda yapım aşamasında bulunan tamamlanmamış inşaatlar bina olarak değerlendirilmez. Vergilendirmek açısından binanın imar mevzuatına uygun olup olmamasının da bir önemi vardır. Tamamlanmış binalardan (daire veya işyeri) oturma veya kullanma izni alınmış olanlar fiilen oturulmasa veya kullanılmasa bile bina olarak değerlendirilirler. Binanın yapımında kullanılan malzemenin mahiyeti önemli değildir. Bina taş, demir, ahşap, beton, plastik, vb. maddelerden imal edilmiş olabilir. Yapı malzemelerinin farklılığı inşa edilenin bina vasfını etkilemez, sadece binanın matrahını (değerini) etkiler. Kullanılış bakımından bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe, kömürlük ve arazi binanın mütemmimi kabul edilecektir (VUK. Md. 309/son). Kat mülkiyeti kanununa göre kat mülkiyeti kurulmuş binalar bağımsız bölümleri birer bağımsız bina olarak değerlendirilir (Şenyüz vd., 2011).

Bina Vergisinin Mükellefi

Bina vergisinin mükellefi binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Eğer bir binanın sahibi hem de intifa hakkı sahibi var ise, bina ile ilgili mükellefiyetleri intifa hakkı

sahibi yerine getirecektir. Bir binaya müşterek mülkiyet halinde sahip olanlar ise hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyette ise sahipler vergiden zincirleme olarak (müteselsilen) sorumlu olurlar. Müşterek mülkiyette hisseler belirlendiği için mükellefiyet hisseler oranında ortaya çıkar (Şenyüz vd., 2011).

İştirak halinde mülkiyette ise ortakların hisseleri belli değildir ve hepsi birlikte ve aynı derecede binanın üzerinde hak sahibidirler. Bu nedenle iştirak halinde mülkiyette zincirleme sorumluluk söz konusudur. Emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olay, emlaka malik olma, emlak üzerinde intifa hakkının kurulması veya emlaki malik gibi tasarruf etmedir (Arslan, 2001).

Bina vergisinde muafiyet ve istisna

Bina vergisinde, diğer vergilerde olduğu gibi, çeşitli muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilmiştir. EVK. 4'üncü maddesinde devamlı muafiyetlere, 5'inci maddesinde geçici muafiyetlere ve 6'ıncı maddesinde de istisnalara yer verilmiştir (EVK mad.4-6). Emlak vergisi kanununda muafiyet ve istisnaların nitelik ve esaslarının saptanmasında, mali ve sosyal koşulların yanı sıra, idari nedenlerle de daimi muafiyet veya istisna uygulamaları söz konusu olmuştur. Bu durum da etkin olan yaklaşımın, servet sahibi olmaktan kaynaklanan mali gücün yanı sıra, bu gücün idari bir fonksiyonel işlem gören kamu değerleriyle de dengelenmesinden doğduğunu söylemek mümkündür (Atasoy, 1992).

Daimi Muaflıklar

EVK. mad. 4 çerçevesinde ilgili bu muaflıkların, devamlı muafiyetler kapsamında değerlendirilmesi için bazı şartlar ortaya konulmuştur. Diğer bir ifadeyle, aşağıdaki özelliklere sahip binalar binaya kiraya verilmemek koşuluyla bina vergisinden süreklilik gösterecek şekilde muaf tutuluşturlar.

- Merkezi ve yerel tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ait binalar, üniversite binaları ve herhangi bir amaç ve kullanıma yönelik tüm devlet binaları, köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;

- Su ürünleri üreticilerinin üretim de kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları,

- Kazanç maksadı olmamak şartıyla işletilen hastane, sağlık, dispanser, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler, ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;

- Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların eklentileri;

- Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);

- Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların eklentileri;

- Zirai üretim de kullanılmak şartıyla 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 barakaları;

- Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;

- Kamuya ayrıldığı Maliye Bakanlığınca kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yer altı ve yerüstü geçitleri, peron alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava, liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo, elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri

- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine ait binalar ve bunların eklentileri ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;

- Enerji nakil hatları ve direkleri;
- Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç).
- Karşılıklı olmak koşuluyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlere ait özel okul binaları.
- Cumhurbaşkanlığınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete ayrılmak şartıyla);
- Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (gelir veya kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara ayrılmamaları şartıyla);
- Kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları.
- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (gelir vergisinden muaf esnaf ile götürü usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile belirli zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz).
- Ayrıca bunların yanı sıra kiraya verilse dahi, bina vergisi kapsamına girmeyen bazı kurum ve kuruluşlara ait binalar da vardır. EVK' nun 4. Maddesinin (a),(b) ve (s) fıkralarında bu kurum ve kuruluşlara ait binalar belirtilmiştir. Bunlar;
- Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait
- Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları
- Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri

- Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar

Geçici muaflıklar

Emlak Vergisi Kanununda devamlı olarak vergiden muaf tutulacak binaların yanında geçici bir süre için vergi dışı bırakılan binalar da yer almaktadır. Bunlar kanunun 5'inci maddesinde belirlenmiştir. Bunlar;

- Mesken olarak kullanılan bina ve apartman dairelerinin, 50.000 liradan az olmamak üzere vergi değerinin 1/ 4'ü, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

- Turizm amaçlı bazı binalar, inşaatlarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada ayrılması durumunda turizm müessesi belgesinin alındığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl bu muafiyetten faydalanmaktadırlar.

- Fuar, sergi ve panayır yerlerinde yeni inşa edilen veya mevcut binalar, bu faaliyetlerin olmadığı zamanlarda kullanılmamak üzere, bu amaca ayrıldıkları süre için vergi muafiyetinden yararlanabilmektedirler.

- Doğal afetler ve benzeri durum ve koşullar dâhilinde değerlendirilebilecek olaylara uğramış bulunan binalar doğal afete uğramış bulunduğunun yetkili kuruluşa tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin vuku bulunduğu yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının son erdiği yılı, kamu kuruluşunca ilgili kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı izleyen bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici muafiyetten yararlanabilmektedirler.

- Organize Sanayi Bölgeleri ve Küçük Sanayi Sitelerinde bu amaç doğrultusunda kurulmuş olan plan ve esaslar dahilinde inşa edilen binalar, inşaatlarının bitim tarihinden itibaren 5 yıl süre ile muafiyet kapsamında değerlendirilmektedir.

- Planlama Teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalanabilmektedirler.

Emlak vergisinde binalarla ilgili istisnalar muafiyet altında yer verilmesine rağmen istisna niteliği taşıyanları ayrı başlık altında ele inceleyeceğiz. Bu istisnaların bir kısmı sürekli bir kısmı da geçici olarak düzenlenmiştir. Ancak bu istisnalar genellikle geçici bir süreyi kapsamaktadır.

İnşaat İstisnası: Bina ve apartman dairelerinden mesken olarak kullanılanlar 2.500 liradan TL'den aşağı olmamak üzere vergi değerinin 1/ 4'ü, inşaatlarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan faydalandırılır. Bina inşaatının bitimini takip eden 5 yıl süreyle ayrı ayrı istisna uygulanacaktır. Bina mesken olarak kullanılırken 5 yıllık süre içinde kısmen veya tamamen kullanım biçimi değiştirilirse bu halin meydana geldiği yılı takip eden yıldan itibaren istisna uygulanmaz. Mesken dışında kullanıldığı için istisna uygulanmasına son verilen bina 5 yıl içinde tekrar mesken olarak kullanılmaya başlanırsa bu defa istisna kalan süre için uygulanır. Binaların mesken olarak kullanılmaya devam edildiği sürede mükellefin değişmesi halinde istisna kalan süre için uygulanır. Binanın paylı ve elbirliği mülkiyete konu olması durumunda şahsa değil, binaya tanınmış olduğundan istisna binanın vergi değerine topluca uygulanacaktır. Binaya salon, oda gibi bölümler eklenmesi kalorifer, asansör gibi tesisler konulması inşaat hükmünde olduğundan bu durumda istisna 5 yıl süre uygulanacaktır. İnşaatın bitiminden, kullanılmaya başlandığı veya kullanma izin belgesi alındığı tarihi takiben bütçe yılı içinde istisnadan yararlanmak için süresinde başvuru şarttır. Şayet süresi içinde başvuru yapılmasa istisna bildirimin yapıldığı bütçe yılından itibaren uygulanır. Binaların istisnadan yararlanabilmesi için inşaatların devir ve bitme durumlarını bütçe yılı içinde yetkili belediyeye yazılı veya sözlü olarak bildirilmesi gerekmektedir. Süresinde bildirim de bulunulmazsa istisna, bildirimin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olur. Köylerdeki inşaatların istisnadan yararlanabilmesi için bunların bildirimine gerek yoktur.

Belediye ve Mücavir alan Dışındaki Bina İstisnası: Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar vergiden istisnadır. Diğer istisnalar, sağlık ve sosyal amaçlı kullanılan binalar istisnası, ibadethane istisnası, zirai amaçlı kullanılan binalar istisnası, deniz yolları bina istisnası, baraj ve bent istisnası, enerji nakil hatları ve direkleri istisnası, su ürünleri istihsalinde kullanılan binalar istisnası, tersane binaları

istisnası, doğalgaz, ham petrol nakil hatları, turizm istisnası, doğal afet istisnası, geri kalmış bölgelerdeki sınai tesisler istisnası, organize sanayi bölgelerindeki ve sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar istisnası, belediye ve mücavir alan dışındaki arazi istisnası gibi (Ataç, 1977)

Bina vergisinde matrah ve vergi oranı

Bina vergisinin matrahı binanın EVK'nın kapsamındaki hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Binalar için vergi değeri, Maliye ile Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca ortaklaşa tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile binaya ait veya isabet eden arsa değeri toplanarak bulunan değerdir (EVK mad.29). Fakat bu kanunda belirlenen istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra vergi ödeyeceği için matrah, rayiç bedelden bu kanunda belirlenen, muafiyet ve istisnalar düşüldükten sonra kalan kısım aranmaktadır (Arslan, 2001).

Bina inşaat maliyeti bulunurken kaloriferli binalarda normal inşaat maliyet bedeline %8, asansörlü binalarda %6 asansör bedeli ile ilave edilirken, yıllara ve binanın nevine göre belirlenmiş amortismanlar düşülür. Binaların tür ve sınıfına göre bulunacak maliyet bedelinden binanın yaşına ve inşaat türüne bağlı olarak belirlenmiş oranda aşınma payı düşülür (Şenyüz vd., 2011).

Tablo 1. Binaların Yaşına ve İnşaat Türüne Göre Aşınma Oranları

İnşaatın nev'i	0-3 yaş arası %	4-5 yaş arası %	6-10 yaş arası %	11-15 yaş arası %	16-20 yaş arası %	21-30 yaş arası %	31-40 yaş arası %	41-50 yaş arası %	51-75 yaş arası %	76 ve daha yukarı %
Çelik Karkas Betonarme Karkas binalar			0	5	0	5	2	0	0	0
Kagir binalar,			2	8	5	2	0	0	0	0
Ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı gecekondu		2	8	5	2	0	0	0	0	0

tarz ve vasfında binalar)										
Kerpiç ve diğer basit binalar	0	7	5	5	5	5	5	5	5	5

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat. (Erişim:29.03.2019)

Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunmasının mümkün olmadığı durumlarda, normal alım satım bedeli, bir yılda getirebileceği kira miktarından hareketle (10 katı olarak) bulunan ortalama gelir bedeli yoluyla belirlenir(EVK mad.25).

İlgili yıl (birinci) için takdir işlemi yapılarak bulunan vergi değeri, ikinci yıldan başlamak üzere her yıl bir önceki yıl birim değerinin yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde arttırılır. Takdirlerin dört yılda bir dikkate alındığından yeniden değerleme oranının yarısına göre her bir yıl itibariyle otomatik artırıma tabi tutulacak yıllar, takdirin yapıldığı yılı takip eden ikinci, üçüncü ve dördüncü yıl olacaktır. Sonraki yıl yeni bir dört yıllık döneme esas olacak şekilde tekrar takdir yoluna gidilir (EVK mad.29/3, VUK mad.49/(b)).

Bina vergi değerinin hesaplanmasında birtakım yollar izlenir Bu yollar;

- Binanın dıştan dışa yüzölçümü ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini gösteren daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.
- Bu çarpım sonucu ortaya çıkacak rakama, varsa asansör, kalorifer veya klima tesisatı farkı ilave edilecektir. Bu ilave söz konusu rakamın asansör için %6, kalorifer veya klima için de %8'i oranında olacaktır.
- Bu suretle bulunan toplam değerden yıllara ve inşaat cinsine göre belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
- Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir (Şenyüz, 2011).

Bina vergisi uygulaması bakımından gerçekçi bir vergi uygulaması için EVK. m.33 kapsamında hangi hallerde vergi değerinin değişmiş kabul edilebileceğini gösteren sebepler sayılmıştır. Bunlar;

- Yeni bina inşa edilmesi(mevcut binalara ilaveler yapılması veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).
- Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya diğer nedenlerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması.
- Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete özgü mahallelerinden bir kısmının dükkan, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına özgü mahaller haline kaydedilmesi.
- Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması: Bir binanın mütemmimi durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.
- Bir bina veya arazinin taksim ya da ayrılması veya mükellefinin değişmesi
- Arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya birden çok hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi
- Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksilme olması, şeklinde belirlenmiştir (Edizdoğan, 2003).

EVK mad. 8'e göre bina vergisinin oranı, çeşitli binaların kullanım amaçlarına, bulundukları yere ve binaya sahip olanların bazı özelliklerine göre farklı normal, artırımlı ve indirimli oranlar şeklinde belirlenmiştir (EVK mad.8).

Bina vergisinde oranlar meskenler için binde bir diğer binalarda ve işyerleri için ise binde ikidir. Cumhurbaşkanlığı bu oranları yarısına kadar indirmeye ve üç kat arttırmaya yetkilidir.

Büyükşehir belediye sınırları kapsamındaki binalar için bu oranlar %100 arttırılarak uygulanmakta, diğer bir ifadeyle meskenlerde binde iki, diğer binalarda ise binde dört oranı geçerli olmaktadır. Ayrıca bunun yanı sıra, arsanın veya arsa payının vergisinden az olmayacağı da hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu vergi değeri yüksek olan arsalara derme çatma evler yapılarak arsa için ödenecek verginin düşürülmesini engellemek için böyle bir hükme yer verilmiştir (Arslan, 2001). Emekliler, ev hanımları, özürlüler ve işsizler, brüt alanı 200 m2'yi aşmayan bir konuta sahip olmaları koşuluyla, eskiden beri emlak vergisi ödememektedirler. İndirimli oran, hisseli konutlarda vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Konutta bizzat mükellefinde oturması şart değildir. Ancak birden fazla konutta hisseye sahip olanlar meskenlerde indirim uygulamasından faydalanamayacaklardır (EVK Teb. No:38/I-3). İndirimli orandan yararlanılması için belediyeye başvuru yapılması gereklidir. Başvuruda durumu açıkça ortaya koyan ispat edici belgelerinde birlikte sunulması gereklidir. İndirimli orandan yararlanma şartlarının herhangi birinin kaybedilmesi halinde meydana gelen değişikliğin bildirilmesine gerek vardır (Kızılot, 2003).

Tablo 2. Bina Vergisi Oranları

Oran yapısı	Binanın niteliği	Binanın Bulunduğu Yer	Mükellefin Durumu	Oranı (Binde)
Normal	Konut	-	-	1
	Konut Dışı	-	-	2
Artırımlı	Konut	Büyükşehir sınırları ve bunların mücavir alan içi	-	2
	Konut Dışı	Büyükşehir sınırları ve bunların mücavir alan içi	-	4
İndirimli	Konut (200 m2 yi geçmeyen tek meskene sahip olunması halinde	-	Hiçbir geliri olmayanlar	0
		-	Sadece Sosyal güvenlik Kurumlarından aylık alanlar	0
		-	Gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri için	0

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat. (Erişim:29.03.2019)

Bina vergisinin tarhi ve tahakkuku

EVK'nun 10. Maddesinde bina vergisi mükellefin yazılı bildirimi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir hükmü yer almaktadır. Fakat mükelleflerin bildirim edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca tespit ve ilan edilecek bina normal maliyet bedelleriyle, bu kanunun 20.nci maddesi gereği bulunacak arsa veya arsa payı esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılarak hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamaz. Diğer bir ifadeyle emlak vergisine asgari bildirim esası getirilmiştir. Mükellefler bildirimlerinderesmi kuruluşlar tarafından tespit edilen arsa (arsa payı) ve inşaat türlerine göre bina metrekare maliyet bedellerini esas alacaklar ve böylece binanın asgari bildirim değerini bulacaklardır bildirim edilecek bedel bu şekilde vergi bildirimi edilecek rayiç bedel asgari bildirim

değeri olabileceği bu değerden yüksek de olabilir. Mükellefler eğer düşük bildirimde bulunurlarsa, mükelleflerin bildirimi vergi dairesince maliyet bedeline yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve durum mükellefe bildirilir.

Bir vergi dairesi bölgesi içindeki bir mükellefe ait binalar aynı bildirimde birleştirilerek bildirim olunur. Ayrıca bir il veya ilçe hudutları içerisinde birden fazla belediye olması halinde belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalara ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenecektir (Arslan, 2001).

Mükellefin bildirimi gerektiren durumlardan birinin meydana gelmesi halinde tarh bu sebeplerin meydana geldiği yılı takip eden yılın Ocak ayında, sebeplerin yılın son üç ayı içinde meydana gelmesi halinde bildirim son üç ay içinde yapılmışsa takip eden yılın Ocak ayında, ancak bildirimin sebebin meydana geldiği yılın son üç ayını takip eden yılda verilmesi halinde bildirimin verildiği tarihte tarh olunur.

Bildirimlerin mükelleflerce posta ile gönderilmesi durumunda vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Vergilerin tarhı yıllık olarak yapılır.

Tarhı bildirime bağlı olmayan durumlar için kanun takdire bağlı tarh yöntemini getirmiştir. Ve normal şartlarda her binanın matrahı otomatikman ve dört yılda bir olmak üzere genel olarak takdir edilir ve takdir edilen bu değerleri üzerinden hesaplanır. Dört yılda bir takdire gidilmesindeki amaç binanın değerinde, özellikle fiyat artışları dışında kalan nedenlerle meydana gelen değişmeleri izleyebilmektir.

Ayrıca bina değerinde herhangi bir sebep yüzünden örneğin beldeye sanayi bölgesi kurulması veya havaalanı kurulması binaların değerini kalıcı bir şekilde artıran tersi durumlarda azaltan hallerdir) belirli bir yöreyi ilgilendirecek şekilde bir şehir, kasaba ve köyün tamamında devamlı olmak üzerinde binaların değerinde %25 i aşan oranda artma veya eksilme olması durumunda da özel takdir yoluna gidilir.

Dört yılda bir genel takdire gidilmesi veya herhangi bir sebep yüzünden özel takdire gidilmesi durumunda vergi, takdirin ait olduğu yılın Ocak ve Şubat aylarında tarh edilir. Bunda da tarh işlemi yıllık olarak yapılır (Şenyüz vd., 2011).

Ayrıca kamulaştırmaya bağlı bir tarh diye bir kavram vardır. Kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden emlak vergisi tarh olunur (Kamulaştırma Kanunu, mad.39).

Tahakkuk vergi borcunun mükellef açısından kesinleşmesi aşamasıdır. Emlak vergisinde tahakkuk etme işlemi verginin tarh edildiği tarik olarak kabul edilir (EVK mad.11). Tahakkuk eden miktar mükellefe bir yazı olarak bildirilir. Mükellefte ödeyeceği vergiden böylelikle haber olmuş bulunmaktadır.

Bildirim veya takdir sonucu yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde arttırılarak bulunan vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi,her bütçe yılının başından itibaren(Ocak) o yıl için tahakkuk etmiş bulunmaktadır (Şenyüz vd.2011).

Bina vergisinin ödenme süresi

Yıllık olarak tarh ettirilen bina vergisi biri Mart, Nisan ve Mayıs ayları içinde, diğeri Kasım ayı içinde olmak üzere iki çeşit taksitte ödenir (EVK mad.30). Dilerse mükellefler verginin tamamını ilk taksit süresi içinde ödeyebilirler.

Bildirim veya takdir sonucu yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde arttırılarak bulunan vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren (Ocak) o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Tasarrufu kısıtlanmış olan binaların vergisi, kısıtlama süresi içerisindeki 1/10 oranında tahsil edilmekte, ancak kısıtlamanın kalkması halinde ise, kısıtlamanın kalktığı tarihten itibaren normal vergi değeri üzerinden hesaplanarak, izleyen bütçe yılından itibaren ödenir.

Kısıtlama süresine esas kabul edilerek tecile uğramış ve ödenmemiş 9/10'u bu binanın devir ve tasarruf haklarının satılması sonucu, eğer zaman aşımına uğramamış

ise, EVK. m. 30/5 hükmüne göre müteselsilen sorumluluk çerçevesinde ödenmesi gereken bir mükellefiyete dönüşmektedir (Edizdoğan, 2003).

3.2.2. Arsa ve Arazi Vergisi

Arazi, vergi hukukunda genel olarak arz üzerinde sınırları dağ, çıt, duvar, ağaç, yol gibi tabii ve suni işaretlerle çevrili bulunan yeryüzü parçası olarak tanımlanmaktadır (Ural, 1997).

Belediye sınırları içinde veya dışında bulunmakla beraber parsellenmemiş arazilerden hangilerinin arsa sayılacağını belirleme yetkisi Cumhurbaşkanlığına verilmiştir. Cumhurbaşkanlığı bu yetkisini 83/6122 sayılı kararla kullanmış ve ilgili kararın 1.maddesinde arsa sayılacak arazi parçaları ortaya konmuştur (Şenyüz vd.2011).

Her ne kadar kanunda arazi vergisi ismine ayrı bir yer verilmişse de arazi kavramı arsa kavramını da kapsayacak şekilde kullanılmıştır. Bizde bu çalışmamızda tek kavram şeklinde açıklayacağız.

Arsa ve arazi vergisinin konusu

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yukarıda da yazıldığı üzere belediyece parsellenmiş araziler arsa sayılmakta ve belediye sınırları içinde bulunmamakla birlikte mücavir alan sınırları içerisinde değerlendirilen ve bulunan araziler de, arazi vergisinin konusuna girmektedir.

Arsa ve arazi vergisinin mükellefiyet

Arazi Vergisinin mükelleflerinin kimler olacağı EVK. m.13 çerçevesinde ifade edilmiş ve buna göre, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler olduğu ve vergiyi bunların ödemesi gereği belirtilmiştir.

Ortaklaşa mülkiyet durumlarında ise arazinin maliki olanlar, hisseleri oranında arazi vergisinin dolaylı vergi mükellefi konumunda olmaktadırlar. Ve elbirliği mülkiyette(iştirak halinde) ise mükellefler müteselsilen sorumludurlar. Ortaklaşa mükellefiyette bireyler kendi payları oranında arazi vergisini bireysel olarak verecekler ve her bir mükellefin vergi tahakkuku da buna göre tarh edilecektir.

Mükellefiyetin başlaması, mükelleflerin genel bildirime davet edildikleri, vergi değerini değiştiren olayların meydana geldiği tarihi ve muafiyetin sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar.

Arazi vergisinde, vergiye tabi iken muaflık şartlarını kazanan araziden dolayı mükellefiyet, bu olayın meydana geldiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Tasarrufu kısıtlanan arazinin vergisi yasaklama tarihini takip eden taksitten başlayarak bu duruma da devam ettiği sürece alınmaz. Doğal afetler nedeniyle yanan, yıkılan binaların arsalarına ait vergiler bu olayların meydana geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl süre ile alınmaz

Arsa ve arazi vergisinde muafiyet ve istisna

Arazi vergisi ile ilgili muaflıklar daimi ve geçici muaflıklar şeklinde EVK'nda yer almaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır:

Daimi Muaflıklar

Daimi muaflıklar kiraya verilmeme şartına bağlanmıştır. Bazı araziler kiraya verilememek şartıyla bazıları kiraya verilseler dahi arazi vergisinden devamlı olarak muaf tutulmuşlardır. Öncelikle kiraya verilseler dahi devamlı olarak arazi vergisinden muaf tutulanlar:

- Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait olan arazi,
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşvik ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait arazi ile belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait arazi,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar (EVK mad.14).

Kiraya verilmeme şartı ile vergiden muaf tutulanlar:

- Yabancı devletlere ait olup gerek elçilik ve konsolosluk binaları gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılmak üzere sahip olunan arazi ve arsalar ile bu tür binalardan yanan, yıkılanların arsaları karşılıklı olmak şartıyla ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,

- 2982 sayılı Kanun ile konut inşaatına veya kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara tahsis edilen arazi ve arsalar,

- Mezarlıklar,

- Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi: Bu araziler kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla vergiden muaftır.

- Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunana arazi(Ancak gelir vergisinden muaf esnaf ile basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından, bizzat işyeri olarak kullanılan arsa arazi hariç olmak üzere ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz).(EVK. mad.14).

Geçici Muaflıklar

Geçici muaflıklar belirli bir süre ile sınırlandırılmışlardır. Geçici olarak vergiden muaf tutulanlar:

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

- Teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartlara sahip olan arazide yeniden fidanla dikim yada aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvalık, bağ ve bahçe meydana getirilmesine asgari 2 yıl, azami 15 yıl;

- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığınca, organize sanayi bölgeleri için iktisap olunduğu veya bu bölgelere tahsis edildiği kabul edilen arazi (Sanayici lehine

tapudaki tescilin yapılacağı tarihe kadar) ve benzerleri geçici muafiyet esaslarına tabidirler.

- Toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler sebebiyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makililik, çalılık, taşlık ve diğer haller dolayısı ile üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl (EVK. mad.15).

EVK'nda yer alan geçici muaflık esasları, dönemsel mali ve iktisadi dengelerin hedeflenmesinin yanı sıra, sosyo-ekonomik bazı hedeflere ulaşmak amacıyla da büyük bir önem arz etmektedir. Geçici olarak muaflıktan faydalanmak için arazinin ilgili vergi dairesine bu maddeler kapsamında olduğunun ilgili vergi dairesine bütçe yılı içerisinde bu maddeler kapsamında olduğunun bildirilmesi gerekir.

Muafiyetler, arazinin belirlenen yerlere ayrıldığı yılı izleyen bütçe yılından başlar ve bütçe yılı içinde bildirim yapılmazsa bildirimin yapıldığı yılı izleyen bütçe yılından itibaren geçerli olur (Edizdoğan, 2003).

İstisna Konusunda ise mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin,arsaları olmak üzere, toplam vergi değerinin 10.000 Türk Lirası arazi vergisinden istisna edilmiştir (EVK. mad.16). Bu hükmün uygulanmasında mükellef ile eş ve velayet altındaki çocuklara ait arazi değerleri toplu olarak dikkate alınır. Aynı zamanda hisseli arazide mükelleflerin hisse miktarları ayrı ayrı dikkate alınmak suretiyle uygulanır (EVK. mad.16/3). Arazi vergisi istisnası, arazi değerlerinden çıkarılması sonucu kalan değer üzerinden arazi vergisi tarh edilecektir.

Arsa ve arazi vergisinde matrah ve vergi oranı

Arazi vergisine ilişkin matrah esasları EVK. mad.17'de ifade edilmiştir. Ve bu kanun hükümlerine göre saptanan ilgili arazinin değeri, arazi vergisinin matrahı olarak kabul edilmiştir. Yani arazi vergisinin matrahı, arazi ve arsanın tesbit edilen vergi değeridir. Tarım arazisinin vergi değeri tespit edilirken arazinin alım satım bedeli yanında arazinin verim gücüde dikkate alınır (Arslan, 2001).

Arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üçtür. Bu oranlar, 5216 sayılı kanunun uygulandığı büyükşehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımı uygulanır. Cumhurbaşkanlığı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya 3 katına kadar arttırmaya yetkilidir (EVK. mad.18).

VUK' na göre arsa ve araziler için 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 bölgedeki 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) itibariyle takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir (EVK mad.29).

Takdir işlemi yapılarak bulunan vergi değeri, aynen bina vergisinde olduğu gibi takip eden yıldan başlamak üzere her yıl bir önceki yıl birim değerinin belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

Arsa ve arazilere ilişkin olarak vergi değerinin bulunması basittir. Yapılacak şey takdir komisyonunca takdir edilen veya takdir edilen yıldan sonraki yıllar için bir önceki yıla göre yeniden değerleme oranının yarısına göre artırılan metrekare birim değeri ile arsa veya arazinin yüzölçümünün çarpılmasıdır.

Tablo 3. Arsa ve Arazi Vergi Oranları

Oran Yapısı	Emlak Niteliği	Emlakin Bulunduğu Yer	Oran (Binde)
Normal	Arazi	-	1
	Arsa	-	3
Artırımlı	Arazi	Büyükşehir Belediye sınırları ve mücavir alanlar içi	2
	Arsa	Büyükşehir Belediye sınırları ve bunların mücavir alanlar içi	6

Kaynak:http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat. (Erişim:29.03.2019)

Arsa ve arazi vergisinin tarh ve tahakkuku

Arazi vergisi, mükellefin bildirimi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir. Mükelleflerin bildirim edecekleri arsa ve arazilerin vergi değeri, VUK' na göre arsaların mahalle, cadde ve sokak, arazilerin ise kıraç, taban ve sulak olup olmadığına göre değişen asgari değerinden aşağı olamaz. Mükellef asgari değerden daha düşük vergi değeri bildirim ederse bu bildirim vergi dairesince birim değere göre hesaplanan miktara yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve mükellefe bildirilir. Bir vergi dairesi bölgesi içinde bir mükellefe ait arazi bir bildirimde, arsalar ise ayrı bir bildirimde birleştirilerek vergi bildirimi olunur (Arslan, 2001).

Arsa ve arazi sahipleri 4 yılda bir genel bildirim de bulunurlar. cumhurbaşkanlığı 4 yıllık süre geçmeden ve mükellefleri genel bildirime davet edebilir. Fakat bir genel bildirim döneminin üzerinden en az bir yıl geçtikten sonra tekrar genel emlak vergi bildirimine çağrı yapılabilir.

Genel beyan dönemi veya vergi değerini tadil eden sebeplerin mevcudiyeti halinde, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda emlak vergisi matrahı her yıl, bir önceki sene matrahının Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde artırılmak suretiyle bulunur ve her takvim yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş olur (Arslan, 2001).

Mükellefler genel bildirimleri dışında da mükellefiyet durumunda bir değişiklik olduğunda bu durumu ilgili belediyeye bildirmek zorundadırlar. Bu durumlar;

1.Yeni bina inşa edilmesi,

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

3. Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kaydedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her

dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur).

4.Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması:

a) Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;

b) Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;

c) Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi.

d) Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,

e) Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi.

5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.

6. Bir bina veya arazinin takvim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).

7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.

8. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması (EVK mad. 33).

Arsa ve arazi vergisinin ödenme süresi

Yıllık olarak tarh ettirilen bina vergisi biri Mart, Nisan ve Mayıs ayları içinde, diğeri Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir (EVK mad. 30). Mükellef istediği taksit süresi içinde ödeyebilirler. Vergilerin sürelerinde ödenmeyen kısmına ödeme süresinin son gününü ifade eden vadesinin bittiği tarihten itibaren her ay için gecikme zammı uygulanır.

3.3. Yerel Yönetimlerde Emlak Vergilerinin Rolü

2016 ve 2017 yılları itibarıyla türlerine göre yerel yönetimlerin emlak gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 4. Yerel Yönetim Türlerine Göre Vergiler

2016				2017		
Vergi	Toplam Gelir		%		Toplam Gelir	%
Belediyeler	32.795.182	80.994.408	40,49	40.059.330	97.148.981	41,23
Belediye Bağlı	16.480.798	18.934.469	87,04	18.870.595	21.788.042	86,61
İl Özel İdareleri	649.514	8.424.206	7,71	811.994	9.288.491	8,74
Yerel Yönetim	587.329	2.175.867	26,99	717.553	2.807.968	25,55
Yerel Yönetimler	50.266.019	109.374.491	45,96	63.074.681	133.766.501	47,15

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2017_m-_gnl_faal_rpr-20180904082437.pdf (Erişim:20.03.2019)

2017 yılında belediyeler 40.059.330 TL, il özel idareleri 811.994.000 TL, yerel yönetim birlikleri 717.553.000 TL ve belediye bağlı kuruluşları 18.870.595.000 TL vergi elde etmiştir. 2017 yılı itibarıyla yerel yönetimlerde vergilerin toplam gelirler içerisindeki payı % 47,15'dir. Bu pay belediyelerde % 41,23, belediye bağlı idarelerinde % 86,61, yerel yönetim birliklerinde % 25,55 ve il özel idarelerinde % 8,74'dir.

3.4. Belediyeler İçinde Emlak Vergilerinin Rolü

2016 ve 2017 yılları itibarıyla türlerine göre belediyelerin vergileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 5. Belediyelerin Türlerine Göre Öz Gelirleri (2016-2019) (1.000 TL)

2016				2017		
Vergi	Toplam Gelir		%	Vergi	Toplam Gelir	%
Büyük şehir Belediyeleri	9.272.900	37.911.916	24,46	12.624.482	46.170.934	27,34
İl Belediyeleri	2.602.541	6.006.549	43,33	3.040.143	7.213.268	42,15
İlçe ve Belde Belediyeleri	20.972.240	37.224.648	56,34	24.479.369	43.922.940	55,73
Toplam	32.795.182	80.994.408	40,49	40.059.330	97.148.981	41,23

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2017_m-_gnl_faal_rpr-20180904082437.pdf (Erişim:20.03.2019)

2017 yılında büyükşehir belediyeleri 12.624.482.000 TL, il belediyeleri 3.040.143 .000 TL, ilçe ve belde belediyeleri 24.479.369.000 TL öz gelir elde etmiştir. 2017 yılı itibarıyla belediyelerin öz gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı % 41,23'dir. Bu pay büyükşehir belediyelerinde % 27,34, il belediyelerinde % 42,15, ilçe ve belde belediyelerinde % 55,73'dir.

3.5. Gelir Kalemleri İçinde Yerel Yönetimlerin Gelir Düzeyleri

2016 ve 2017 yılları itibarıyla gelir kalemlerine göre yerel yönetimlerin gelirleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6. Gelir Kalemlerine Göre Yerel Yönetimlerin Gelirleri (2016-2017) (1.000 TL)

Türü	2016	2017
Vergi Gelirleri	12.243.842 13.237	13.237.799
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	23.658.446	27.858.152
Alınan bağışlar	8.176.215	10.381.904
Faizler, Paylar ve Cezalar	58.171.269	73.777.526

Sermaye	6.357.191	8.071.629
Alacaklardan Tahsilatlar	767.528	439.491
Toplam	109.374.491	133.766.501

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2017_m-_gnl_faal_rpr-20180904082437.pdf (Erişim:20.03.2019)

2017 yılı itibarıyla yerel yönetimlerin gelirleri 133.766.501.000 TL'dir. Vergi gelirleri 13.237.799 TL; teşebbüs ve mülkiyet gelirleri 27.858.152.000 TL, alınan bağış ve yardımlar ile özel gelirler 10.381.904.000 TL; faizler, paylar ve cezalar 73.777.526.000 TL; sermaye gelirleri 8.701.629.000 TL ve alacaklardan tahsilâtlar 439.491.000 TL'dir.2016 ve 2017 yılı dışındaki yıllara ait gelirlere yerel yönetim birliklerinin geliri dâhil değildir.

Tablo 7. Yerel Yönetimlerin Türlerine Göre Vergi Gelirleri ve Toplam Gelirler (2016-2017) (1.000TL)

Türü	2016			2017		
	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%	Vergi Gelirleri	Toplam Gelir	%
Belediyeler	12.225.548	80.994.408	15,09	13.217.357	97.148.981	13,61
Belediye Bağlı İdareleri	0	18.934.469	0.00	0	21.788.042	0.00
İl Özel İdareleri	18.294	8.424.206	0,22	20.442	9.288.491	0.22
Yerel Yönetim Birlikleri	0	2.175.867	0	0	2.807.968	0.00
Toplam	12.243.842	109.374.491	11.19	13.237.799	133.766.501	9.90

Kaynak: https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/2017_m-_gnl_faal_rpr-20180904082437.pdf (Erişim:20.03.2019)

2017 yılında vergi gelirleri olarak belediyeler 13.217.357 .000 TL, il özel idareleri 20.442.000 TL ve yerel yönetim birlikleri 0 TL gelir elde etmiştir. 2017 yılı itibarıyla

yerel idarelerde vergi gelirlerinin toplam gelirler içindeki payı % 13.61'dir. Bu pay belediyelerde % 13.61 ve il özel idarelerinde % 0,22'dür.

3.6. Emlak Vergisi Uygulamasında Yaşanan Sorunlar

Yerel yönetimler tarafından toplanan emlak vergisi birçok problemi de beraberinde getirmektedir. Emlak vergisinden istenilen oranda verim alınamamasının nedenleri:

Takdir Komisyonlarınca belirlenen emlak vergisine matrah olacak vergi değerinin, gerçek değerin oldukça altında kalması (10-100 kat farklılaşmalar olmaktadır.) (Ural, 1997).

Emlak vergisinde vergi bildirimi esası uygulandığı için vergi bildiriminde bulunmayanlar tespit edilememekte, ilk defa bildirimde bulunan daha sonra vergi bildiriminde bulunmayanveya hiç bildirim de bulunmayanlara yönelik cezai işlemlerde uygulanamamaktadır. Uygulananlarda ise adaletsizlikler yaşanmaktadır. Nitekim son çıkarılan 4751 sayılı Kanun ("Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun"), geçici md.21. "1.1.2002 tarihinden önceki dönemlerde meydana gelen vergiyi doğuran olaylar nedeniyle bu tarihe kadar mükellefiyetini tesis ettirmemiş bulunan bina ve arazi vergisi mükelleflerinin bildirimde bulunmak suretiyle mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri ve 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak idarece tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilerini her yıl için ayrı ayrı % 50 fazlasıyla 2002 yılı Mayıs ayı sonuna kadar ödemeleri halinde, 1998 yılından önceki vergilendirme dönemlerine ait emlâk vergileri aranmaz, 1998-2001 yıllarına ilişkin olarak yapılan tarhiyatlar hakkında vergi cezası kesilmez ve gecikme faizi uygulanmaz. Bu maddede belirtilen süre içinde bildirim vermeyen ve ödemelerini tam yapmayan mükellefler bu madde hükmünden yararlanamazlar" fıkrası vergisini ödeyen mükelleflere yönelik haksız uygulamalar gerçekleştirmiştir. Buda kanun koyucuların geleneksel af uygulamaları sonucu, vergisini ödeyen mükelleflerin vergi ödeme isteklerini kırmakta ve vergi hasılatı da düşmektedir (Türkoğlu, 2009).

Bir diğer problemde EV kanunu uyarınca mükelleflerin hisseleri oranında sorumlu olması sonucu hissedar mükelleflerden bir kısmı vergisini ödemekte, diğer kısmı ödememektedir. Belediyeler ise EV mükelleflerinden, ancak emlak vergi

bildiriminde bulunanları takip edilebilmektedir. Örneğin Büyük Çekmece ilçesine bağlı bir belediyede bildirim de bulunan 1700 vergi mükellefine karşın, Tapu Sicil Müdürlüğünde 11000 taşınmaz kayıtlı bulunmaktadır. Yani %80 civarında vergi mükellefi bilinmemektedir. Ural, S., tarafından Trabzon belediyesinde yapılan incelemelerinde de mükelleflerin %40'ı bildirim de bulunmamakta, bildirimde bulunanlarında yine %40'ı daha sonraki dönemlerde ödeme yapmamaktadır (Ural, 1997). Bir başka örnekte, 2002 yılında Trabzon ili Pelitli Belediyesine yönelik yapılan bir çalışmada; bilgisayar ortamındaki tapu bilgileri, emlak bildirimleri ile eşleştirilerek mükelleflerin %32'sinin hiç bildirim vermediği belirlenmiştir (Yeter, 1999).

Uygulamada bazı belediyeler Kıymet Takdir Komisyonlarınca belirlenen raporlarında birden fazla sokağa cephe olan parsellerde emlak vergi değerinin hesaplanmasında, değerce en yüksek olan sokağın birim değerine göre vergi değerinin alınacağını belirtmişlerdir. Oysa bildirim esası olduğu için vergi mükellefleri buna uymayabilir. Çünkü bazı durumlarda vergi mükellefleri kot farkı gibi engellerden dolayı değerli caddeye direkt olarak çıkamadıkları için değerli caddeye göre emlak vergisi vermeyi kabul etmemektedir. Yasal olarak bu engeli aşamadıkları için de doğru olmayan bildirimde bulunmaktadırlar. Dolayısıyla yapılan bildirimler herhangi bir yöntemle belediyelerce kontrol edilmesi gerekmektedir.

Mevcut sistemler içinde belediyelerin bölge veya güzergah bazında tahmini emlak vergisi hesabını yapması uzun bir süreç alacaktır.

3.7.Vergi Kanunları ve Diğer Kanunlar Açısından Emlak Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Öneriler

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.

3.7.1. 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 şekliden tanımlanmaktadır (Gözler, 2012).

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 denmektedir (Saraçoğlu, 2003).

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 devretmektedir (Tekbaş, 2009).

Türkiye'de, Cumhuriyet öncesi dönemde 1876 yılında Kanuni Esasi, 1921yılında Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, Cumhuriyet sonrası dönemde, 1924, 1961 ve 1982 Anayasaları düzenlenmiştir (Özbudun, 2014). Bu düzenlenen anayasalardan vergilendirme yetkisine yönelik düzenleme yalnızca 1921 Anayasası'nda yer almamakta bunun nedeni olarak 1921 Anayasası'nın bir geçiş dönemi anayasası olması gösterilmektedir (Yenisey, 2012). 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, Cumhurbaşkanlığına son iki Anayasa ile verilen yetki

ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ile vergi ödevi düzenlemesinin değerlendirilmesi şeklinde sıralayabiliriz.

3.7.1.1.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 hiçbiri bir kanun ile tayin olunmadıkça vaz ve tevzi ve tahsil olunamaz",

1924 Anayasası'nın 84. maddesinde "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibaliyet olunabilir" (https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm), (Erişim:02.09.2019)

1961 Anayasası'nın 61. maddesinde "Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur" (https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm), (Erişim:02.09.2019)

- 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 tarih ve Esas no:2001/180 Karar no:2001/224 sayılı karar ve "231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak bildirim 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

bildirimi gerektiği yolundaki hükümlerini iptal 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 E. 2011/38, K. 2012/89, 31.05.2011 tarihinde almış olduğu kararda (http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm); (Erişim:02.09.2019)

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 muaflık 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 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 Kararnamelerde 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 9.D.E. 1987/3908 K.1989/707 T.7.3.1989 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'nde (https://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028);Eri HYPERLINK "https://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028);Erişim(02.09.2019"şim(02.09.2019) 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 9. Daire, E: 1987/80, K: 1988/3460, T: 15.11.1988 kararında; 2863 sayılı Kanununun 21. maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulmasının zorunlu olduğu, bu taşınmazlar için kısıtlı vergi uygulanamayacağını bu bahisle EVK 'nın 22. maddesinin muafiyeti engelleyemeyeceğine yönelik karar vermiştir (https://www.gib.gov.tr/kisitli-vergi-uygulamasi-hk). Erişim(02.09.2019)

EVK' nın 22. maddesi mahiyeti itibariyle Anayasa'ya aykırıdır. Çünkü diğer kanunlar da yasama organınca 1982 Anayasası'nın 73. maddesine uygun şekilde 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.

3.7.1.2. 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 etmektedir (Tekbaş, 2010). 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 içerisinde kişinin ödeme gücünün varlığına bakılmaksızın direkt olarak gayrimenkulü vergilendirmektedir. Daha basit ifadeyle emlak vergisi nispi bir vergi olup mali güç oranında vergi alınmaktadır (Yenisey, 2012). 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.

3.7.1.3. Cumhurbaşkanlığı Sisteminde Anayasal Yetki Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

1961 ve 1982 Anayasalarında Bakanlar Kurulu'na yetki veren önemli bir düzenleme bulunmaktadır.

Anayasalardaki düzenleme (https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa61.htm (Erişim:20.03.2019). 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 muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." şeklindedir.

1961 Anayasası'na 1971 tarihli değişiklikle kazandırılan bu yetkiyle amaçlanan durum, iktisadi hayatın ve kalkınma planının gereklerine göre değişikliklerde daha hızlı hareket etmedir (Çağan, 1982). 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 değildir (Saraçoğlu, 2003). Cumhurbaşkanlığı sistemiyle bakanlar kurulu yetkileri Cumhurbaşkanlığına devredilmiştir.

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 yeralmasıdır(http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/1982.pdf). (Erişim:02.09.2019)

Bu durum kanunun verdiği yetkiyi kullanırken 1961 Anayasası'nın aradığı şart ölçülü 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 bırakmamaktadır (Yenisey, 2012).

Ancak 1982 Anayasası'nda Bakanlar Kurulu'na verilen yetkide 1961 Anayasası'ndan farklı olarak ölçü ve esas kriteri yer almamaktadır. Bu durumda Cumhur başkanlığı vergi kanunlarının verdiği alt limit üst limit oranlarını uygularken herhangi bir hesap verme şartına bağlı değildir (Yenisey, 2012).

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 Cumhur başkanlığı kararına göre % 0'dır. Sonuç olarak indirilemez gider durumundaki uygulama şayet cumhurbaşkanlığı tarafından % 100 çekilirse indirilebilir gider olacak ancak düzenlendiği madde gereğince indirilemeyecek gider olarak kalacaktır. Bu durum karşısında cumhur başkanlığına verilen yetkiyi kullanırken herhangi bir ölçü veya esas kriteri şartına tabi olmadan keyfi karar verecektir (https://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028). (Erişim:02.09.2019)

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 cumhurbaşkanlığı kararıyla % 0 olarak belirlenmiştir. Yine EVK' nın 8. maddesinde düzenlenen indirimli oran uygulamasında 45 Seri No'lu EVK Genel Tebliği'yle gelen, (https://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028); (Erişim:02.09.2019) 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.Buna benzer uygulamalar Türk Vergi Kanunlarının 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 âdete vergi kanunlarında yeni oran, muafiyet veya istisnaları düzenlemesine imkân tanımakta vergilerin kanuniliği ilkesiyle örtüşmemektedir (Yenisey, 2012).

3.7.1.4. 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 yetkilerdir. 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 vazgeçilmemiştir. 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 almaktadır. (http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm).(Erişim:02.09.2019)

1982 Anayasası 73. maddede Bakanlar Kurulu'na vermiş olduğu yetki ile bir çok vergi kanunlarının vermiş olduğu yukarı, aşağı sınır aralığında muaflık, istisnalar ve indirimler ile oranlara ilişkin hükümlerde değişiklik yapabilmektedir. Bu durum 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.

Cumhurbaşkanlığı sistemi 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 belirlenmiştir (http://www.tbb.gov.tr/mevzuat/kanunlar/Avrupa_Yerel_Yonetimler_ozerklik_Sarti.pdf). (Erişim:02.09.2019)

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 belirtilmektedir (https://www.tepav.org.tr/tr/ekibimiz/s/96/Selcuk+Sertesen). (Erişim:02.09.2019) Amaç olarak yerel yönetimlere yetki verilmesinin önemi ve yerel yönetimlerin yerel sorunlarda daha etkin tutulması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Yenisey, 2012). Yerel yönetimlere 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 cumhurbaşkanlığına verilen yetkiye benzer uygulamayı cumhurbaşkanlığına 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 cumhurbaşkanlığına; mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir." önerisi getirilmiştir.

(http://bianet.org/bianet/siyaset/101746-akp-nin-anayasataslaginin-tam-metni). (Erişim:02.09.2019)

Bu öneri ile AB Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın önemli bir ilkesi ön plana çıkarılmıştır (Yenisey, 2012). Söz konusu şart ve taslağın emlak vergisi açısından önemi EVK'da düzenlenen ve cumhurbaşkanlığı yetki veren yerel yönetimleri ilgilendiren bir çok düzenlemede kanuni sınırlar dahilinde söz sahibinin cumhurbaşkanlığındanalınarak 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, yerel yönetimlerin birçok tarifelerini bile Bakanlar Kurulunun kararına bırakan bir anlayış hâkimdir (Coker, 1996).

Günümüz itibariyle değerlendirme yapıldığında yerel yönetimlerin mali yapısında, imzalanan şarta rağmen, görevleriyle orantılı gelir kaynakları sağlayacak hem Anayasal hem de kanuni düzenlemeler tam anlamıyla yapılmamıştır https://www.tepav.org.tr/tr/ekibimiz/s/96/Selcuk+Sertesen).(Erişim:02.09.2019)
Anayasa Taslağı ve diğer öneriler uygulamaya geçememiştir.

3.7.2. 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,
- 08.06.1959tarihli 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.

3.7.2.1. 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 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 dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir.

  Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler:

  1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;

  2. Tesisat ve makineler;

  3. Gemiler ve diğer taşıtlar;

4. Gayri maddi haklar,

gayrimenkuller gibi değerlenir" 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 değerleme oranı, yeniden değerleme 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 değerleme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur." Hükmüyle VUK'da hükme bağlanan yıllık yeniden değerleme oranı vergi değerinin bulunmasında uygulanmaktadır.

- VUK'un 72. maddesinin 2. fıkrasında; ""Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının vekâlet vereceği iki memur, tapu sicil müdürü veya vekâlet vereceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara 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 atıf yapılmaktadır.

- VUK'un 297. maddesinde; " Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum 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 bildiriminin süresi içinde yapılmaması öncelikle ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirdiği gibi bildirimin süresinde yapılmaması vergi ziyaına neden olmuşsa, vergi ziyaı cezası da kesilmesi gerekmektedir393. Ancak geç bildirim fiili, hem usulsüzlük hem de vergi ziyaı cezasını gerektirdiğinden, usulsüzlük cezası ile vergi ziyaı cezası mukayese edilir ve tutar itibariyle fazla olan ceza kesilir. Ayrıca Emlak Vergisi uygulamasında kesilen vergi ziyaı cezası için, VUK'un Ek 1. maddesinde yer alan 'Uzlaşma' ve 376. maddesinde yer alan indirim hükümlerinin de uygulanması gerekmektedir.

- 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 bildiriminin kanuni süresinden sonra, idarece tarh işlemi yapılmadan önce verilmiş olması nedeniyle vergi ziyaı 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 kesileceğin 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 ziyaı cezasının karşılaştırılması ve miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi, 2004 yılı emlak vergisi için ise sadece vergi ziyaı 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 ziyaı cezasının karşılaştırılması ve miktar itibariyle fazla olan cezanın kesilmesi,Gerekmekte olduğu belirtilmiştir(http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028). (Erişim:02.09.2019)

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 tahsille 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 defi, Vergi Hukukunda tahakkuk veya tahsil zamanaşımı olarak açıklanmaktadır (http://www.konyabarosu.org.tr/anasayfa). (Erişim:02.09.2019)

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 bırakıldığının idarece öğrenildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar." şeklinde hükme bağlanmaktadır.

EVK'nın zamanaşımı hükmü emlak vergisinde tahakkuk zamanaşımı süresinin işlememesidir (Karakoç, 2001). 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 olamaz (Öncel, 2008).

3.7.2.2. 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

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;

Cumhurbaşkanlığınca 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 edilmelidir.

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 (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 tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir (Güreş, 2008). 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 muaflıklar 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 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 dâhil 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 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 tabiattan istifade etmek

suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri 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.

3.7.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Emlak Vergisi Uygulaması

Kurumlar vergisi gelirden alınan vergilerden ikincisidir. Gelir vergisinden farkı gelir vergisi gerçek kişinin gelirini vergilendirirken, Kurumlar vergisi; KVK' nın 1.maddesinde sayılan;

- Sermaye şirketlerinin,

- Kooperatiflerin,

- İktisadî kamu kuruluşlarının,

- 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 olmasıdır (http://www.ekodialog.com/makaleler/firma_degeri.html). (Erişim:02.09.2019)

- 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 dâhil 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 araziyi müstesna tutmasıdır.

3.7.2.4. 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 düzenlenmiştir (Değer, 2006).

DVK' nın 1. maddesinin 2. fıkrasında Damga Vergisine tabi kâğıtların tanımı yapılmıştır. Bu fıkraya göre; "Bu kanundaki kâğıtlar 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 kâğıtların tanımı yapılmıştır.

DVK'nın 3. maddesinde; "Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir." yine aynı maddenin 2. fıkrasında "Resmi dairelerle kişiler arasındaki

işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder.” hükmüyle Damga Vergisinin mükellefini düzenlemektedir.

Yine DVK 'nın 9. maddesinde; " Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesnadır." şeklinde istisnaları hükme bağlamıştır (https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/damgavertum2tarife.html). (Erişim:03.09.2019)

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 imzalanmaktadır. Yine Emlak Vergisi teknolojik alt yapının gelişmesi ile birlikte e-belediye uygulamasına geçen belediyelerde bildirimler internet üzerinden yapılabilmektedir (https://emlakkulisi.com/emlak-vergisini-online-odeme/362418) (Erişim:03.09.2019).

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 çıkarılmıştır (http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/BEYANNAMELERDE-DAMGA-VERGISI/41e1387d-c5e1-4ea7-8728-192cfd893c8d). (Erişim:03.09.2019)

Buna göre; daha önce damga vergisine tabi tutulan;

- Damga vergisi beyannamesi,

- Yurtiçi geçici görev yolluğu bildirimi,
- Yurtdışı geçici görev yolluğu bildirimi,
- Yurtiçi sürekli görev yolluğu bildirimi,
- Yurtdışı sürekli görev yolluğu bildirimi,
- Toplu seyahatler yolluk bildirimi,
- Mal bildirimi,
- Aile yardımı bildirimi

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 bildirimi bulunmamaktadır. VUK hükümleri gereğince emlak vergisinde bildirim verilmemesi halinde gerçekleşecek ikinci dereceden usulsüzlük suçu ve vergi ziyaına sebep olunmuş ise vergi ziyaı suçunun varlığı bildirimin emlak vergisi açısından önemini göstermektedir. Bu değerlendirmeler sonucunda Emlak Vergisi Bildirimi değer içermediği için maktu olarak (bilançolarda olduğu gibi) Damga Vergisine tabi tutulmalıdır.

3.7.2.5. Veraset Ve İntikal Vergisi 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 belirtilmiştir (Hacıköylü, 2009).

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 değerleme iki aşamalı olarak gerçekleşmektedir. Öncelikle mükellefler ön tarhiyatta dikkate almak üzere intikal eden servetleri değerleyip beyan etmektedirler. Bu değerlemede VİVK'de gösterilen ölçüler esas alınmaktadır.

Mükellefler tarafından bildirim edilen servet unsurları, vergi idaresi tarafından ikinci bir değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu aşamada ise, Vergi Usul Kanunu'yla Emlak Vergisi'nin Değerlendirilmesi başlığı altında değindiğimiz değerleme ölçüleri uygulanmaktadır (Hacıköylü, 2009).

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 dâhil olsun veya olmasın emlak vergisine esas olan değerle değerlenir” hükmüne göre yapılmaktadır.VİVK'in konusu dâhilinde intikal eden taşınmazlar için gösterilen değerlerin taşınmazın intikal ettiği yıla ilişkin emlak vergisine esas olan değerden yüksek bulunması halinde, veraset ve intikal vergisinin tarhına bildiriminde gösterilen bu değerlerin esas alınması, veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilen değerlerin emlak vergisi tarhına esas olan değerden düşük olması halinde ise tarhiyatın emlak üzerinden yapılmasıgerekmektedir.(http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028)(Erişim:03.09.2019)

Sonuç olarak VİVK'de geçen emlak vergisine göre değerleme hükmü bildirim 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 değerlenir." Düzenlemesini itibarsızlaştırmakta ve tüzükle yapılan değerlemeye yönelik uygulama kanun maddesinin önüne geçmektedir. Bu konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesinin E: 2002/1784, K: 2005/652, T: 12.04.2005 kararında; veraset ve intikal vergisinde nihai vergilemeye esas alınacak değerin 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 bildirime göre değerlendirilmesinden önemli olacağı net şekilde belirtilmiştir.

3.7.2.6. 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 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.

3.7.3. 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.

3.7.3.1. 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 ayni bir hak olan "intifa hakkı"yla karşılaşılmakta 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 dâhilindeki gayrimenkulleri de kapsamaktadır. Yine aynı maddenin 2. fıkrasında; "Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar." hükmü yer almaktadır

- İntifa hakkı, başkasına ait bir taşınmazdan tamamıyla yararlanmak ve kullanma hakkını tanımaktadır. İntifa hakkı sınırlı bir ayni 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 belirtilmektedir (https://emlakkulisi.com/intifa-hakkinedir/157206). (Erişim:03.09.2019)

- 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 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 sınırlıdır.

Yine EVK'nın 3. ve 13. maddelerinin 2. fıkralarında; " Bir binaya/araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen 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, rehin edilebilir ve alacaklılar tarafından haczettirilebilir." Şeklinde düzenlenmektedir

EVK'da bahse konu maddelerde geçen paylı mülkiyet için malik olanlar ifadesine vurgu yapılarak, hisselerindeki malikliğini kaldıracak satış veya devir işlemini yerine getirmedikçe (rehin veya haciz durumu hisselerindeki malikliği kaldırmamaktadır) emlak vergisinden sorumluluğu kalkmamaktadır (http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.2004.pdf). (Erişim:03.09.2019)

- 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 mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır." hükmüyle doğrudan VUK' a atıf yapılmaktadır. Yine VUK' un 269. maddesinde geçen, Gayrimenkullerin mütemmim cüzülerinin gayrimenkuller gibi değerleneceği hükme bağlanmış ancak

mütemmim cüzün ne olduğu belirtilmemiştir. TMK' nın 684. maddesinin 1. fıkrasında; " Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur." Hükmüyle mütemmim 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 mütemmim cüzün (TMK' da ki ifadesiyle bütünleyici parça) tanımını yapmaktadır.

Danıştay 9. Dairesi'nin E 1975/2226 K.1976/433 T.12.02. 1976 yılında almış olduğu mülkiyet ve mütemmim cüz durumu hakkında verdiği karar hem EVK hem de TMK açısından önem arz etmektedir. Mülkiyeti başkasına ait arazi üzerine üçüncü şahıslar tarafından yapılmış olan gecekondu 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 vermiştir (http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm).Erişim:03.09.2019

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.

3.7.3.2. 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)'dur.(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,
- 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 belirtilmektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı bu muafiyetin EVK'da yer almamasından dolayı EVK'nın 22. maddesinde geçen; " Bina ve arazi vergileriyle ilgili muaflık 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 tutulması gerektiği kararlaştırılmıştır (http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028).(Erişim:05.09.2019) Danıştay'ın 9. Daire E: 1987/80,K:1988/3460,T:15.11.1988kararında'da,(http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm);(Erişim:05.09.2019) 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 binanın (https://konuttimes.com/emlak-terimleri/emlakvergisi-hesaplama-2015/56719); Erişim:05.09.2019

- 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 değerleme oranının yarısı 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 uygulanır(https://emlakkulisi.com/kulturvarliklari-katki-payinedir/264456).Erişim:05.09.2019

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.

3.7.3.3. 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 Cumhurbaşkanlığı yetkilidir. Serbest bölgelerin, kamu kurum ve kuruluşlarınca, yerli veya yabancı gerçek veya tüzelkişilerce kurulmasına, işletilmesine Cumhurbaşkanlığı 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, resim ve harçtan müstesna olmasıydı (Kızılot, 2014). EVK' a açısından bakıldığında 01.01.2009 tarihine kadar serbest bölgelerden alınan emlak vergisinin yasal olmadığı yönünde görüşler yer almaktadır (Gümüş, 2008). Ancak Danıştay 9. Daire' nin E: 2007/350, K: 2008/68, T: 15.01.2008 tarihinde vermiş olduğu kararda (https://emlakkulisi.com/emlak-vergisiile-ilgili-ozellikli-durumlar/78790), (Erişim 05.09.2019) 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 düzeltmektedir (http://uye.yaklasim.com/MagazinDetail.aspx?magazinid=184). (Erişim:05.09.2019)

- 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 vergilerle sınırlandırılarak genellik ifade eden muafiyet hükmü kaldırılmıştır.

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.

BÖLÜM 4. DÜNYA'DA BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMALARI

4.1.ABD

ABD'nin idari örgütlenmesi, eyaletler ve bu eyaletlere bağlı yerel idari bölgelerden oluşan federal devlet şeklindedir. Federal devlet yapısı, 50 federe eyalet ve bir başkenti kapsamaktadır. Federal yönetim ile eyalet yönetimlerinin görev, yetki ve sorumlulukları Anayasa'da tanımlanmıştır (Maliene, Cibulskiene ve Gurskiane, 2005).ABD'de uygulanan emlak vergisi, yerel idarelerin en önemli gelir kaynaklarından birisidir. Emlak vergisi için eyaletlerin her biri yasa çıkarma yetkisi vardır. Yerel idareler ise, çıkarılan yasayı uygulamakla yükümlü idari birimlerdir. ABD genelinde bu vergiyi yaklaşık olarak 86 bin yerel idare birimi uygulamaktadır (Nas, 2011). Federal devlet, eyalet ve yerel idarelere ait olan vergiler için yasal sınırlar belirlemektedir. Emlak vergisinin gelirleri ve yönetimi, belirli sınırlar dâhilinde eyaletlere bırakılmıştır. Eyaletlerin her biri emlak vergisi için farklı uygulama olanağına sahiptirler. Ayrıca eyaletler, taşınmazların değerlenmesinden sorumludurlar (Maliene vd. 2005).

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

ABD'de uygulanan emlak vergisi, taşınmazların değerlerine göre belirlenen verginin oranı ve vergi matrahı, eyaletler arasında farklılık göstermektedir. Eyalet yasalarına göre, taşınmazların değerleri piyasa değeridir. Aşağıdaki tabloda, emlak vergisinin konusu olarak, arazi ve bina olarak gösterilmiştir. Emlak ve arazi vergisinin mükellefi, taşınmazların sahibi olarak belirlenmiş, ayrıca değer ölçüsü olarak piyasa değeri temel alınmıştır. Değer ölçüsünün belirlenme yılı ise, 1- 5 yıl arasında eyaletlere göre (Maliene vd. 2005).

Tablo 8. ABD'de Uygulanan Yıllık Arazi ve Emlak Vergisi

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

Kaynak: Maliene, V., Cibulskiene, D. ve Gurskiene, V. (2005). "The Lithuanian Real Estate Taxation System in The Context of Alien Countries", International Journal of Strategic Property Management. 9, s. 18.

Verginin Konusu

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

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

Verginin Mükellefi

ABD'de emlak vergisinin mükellefi, verginin konusuna giren taşınmazın mülkiyetini elinde bulunduran kimsedir (Maliene vd. 2005).

Vergi Matrahı

Emlak vergisinin matrahı, taşınmazların piyasa değeridir. Eyaletlerde değerleme için genel olarak standart bir piyasa değeri uygulanır.

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

Değerleme

ABD'de, taşınmazların değerlemesi, vergilendirme, kamulaştırma ve satış amaçlı işlemler için kamu kurumları tarafından belirlenmektedir. Bu gibi işlemler dışında kalan, para ve bankacılık sistemleri için taşınmazların değerleri, lisans değerleme uzmanları tarafından tespit edilmektedir (Köktürk ve Köktürk, 2011).

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

Eyaletler tarafından, taşınmazların değerlenmesi için standart ve ölçütler belirlenmiştir. Değer standartları; gerçek piyasa değeri, maliyet değeri ve devralma değeridir. Birçok eyalette dikkate alınan değerleme standardı, gerçek piyasa değeridir (Kenyon ve Langley, 2010).

Verginin Muafiyet ve İstisnaları

Vergi muafiyeti, gerçek ya da tüzel kişilerin, çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle vergi dışında bırakılması anlamına gelmektedir. ABD'de genel olarak uygulanan emlak vergisi muafiyetlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (http://www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/pdf/96-1740.pdf); (Erişim:20.03.2019)

- Kar amacı gütmeyen kuruluşlara ait mülkler (ancak bu kuruluşlar, kendi gayrimenkulünü kullanmak yerine kiralamayı tercih ederse, emlak vergisi muafiyeti kapsamı dışında tutulacaktır)
- Yaşlı, gazi ve engelli kişilere ait konutlar
- Dini ibadet yerleri ve din adamlarının konutları

- Eğitim faaliyetlerinde kullanılan konutlar

vergiden muaftır.

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

Vergi Oranı

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

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

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

5 mills = 5 x 1/1000 = 0.005

0.005 x $250,000 =

(vergi oranı x taşınmaz değeri)

Ödenecek olan vergi: $1,250

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

Verginin Ödenmesi

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

Emlak Vergisi Gelirleri

ABD'nin toplam vergi gelirleri aşağıda tablo 5'de gösterilmiştir. Buna göre, 2008 yılından 2013 yılına kadar, yıllar itibariyle emlak vergisi gelirleri, dalgalı bir seyir izlemiştir. 2013 yılı için 2008 yılına göre, emlak vergisi gelirlerinde artış olduğu görülmektedir. Ancak emlak vergisinin, toplam vergi gelirlerindeki içindeki payında, 2008 yılına göre bir azalış olduğu görülmektedir.

Tablo 9. ABD Emlak Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

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

Kaynak:

http://factfinder2.census.gov/faces/nav/jsf/pages/searchresults.xhtml?refresh=t, (Erişim:29.03.2019)

4.2. Almanya

Almanya, federal devlet yapısına sahip bir ülkedir. Federal Almanya'da yönetim üç basamaklı idari teşkilattan meydana gelmektedir. Bunlar; federal devlet, eyaletler ve yerel idarelerdir (Mutluer ve Öner, 2009). Almanya yaklaşık olarak 14.000 yerel idareler tarafından temsil edilen ve 16 özerk eyaletten oluşmuş federal bir ülkedir.

Almanya'da kamu hizmetlerinin yürütülmesi görevi temel olarak federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimler arasında paylaştırılmıştır. Federal hükümet, eyaletler ve yerel yönetimlerin en önemli finansman kaynağı kendi aralarında paylaşılan vergilerdir (Richard, 2004).

Almanya'da eyaletlerin esas gelir kaynağı, kişisel gelir vergisi ve katma değer vergisidir. Bu iki vergi eyaletler tarafından yönetilmesine rağmen, federal hükümet tarafından tüm ülkeyi kapsayacak şekilde aynı oranda belirlenir. Kaynak paylaşımına ilişkin düzenlemeler federal hükümet tarafından yapılır (Yılmaz vd. 2012).

Almanya'da yerel yönetimlerin finansman kaynakları aşağıdaki gibidir (Yılmaz vd. 2012);

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

Almanya'da yerel idareler, gelir vergisi, emlak vergisi ve işletme vergileri gibi dolaysız vergilerle; eğlence, içki, arsa alım satımı, süs hayvanları ve avcılıktan alınan dolaylı vergilerden gelir elde ederler. Ayrıca yerel idareler, federal devlet ve eyaletlerden kamu hizmet projeleri dâhilinde yardım alırlar (Toptop, Aykaç, Yaman ve Özer, 2014).

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

Verginin Konusu

Almanya emlak vergisinin yasal dayanağı, 7 Ağustos 1973 tarihli Federal Vergi Kanunu ve sonraki yasal değişikliklerdir. Emlak vergisinin konusu, tarım arazisi ve ormanlar da dâhil olmak üzere arazi ve konutlardır (Richard, 2004).

Verginin Mükellefi

Almanya'da emlak vergisinin mükellefi, taşınmaz sahibi veya taşınmazdan yararlanan kişi olarak belirlenmiştir (Richard, 2004).

Verginin Matrahı

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

Değerleme

Taşınmazların değerleri, Alman Değerleme Kanunu'na göre vergi idareleri tarafından tespit edilir. Alman yasalarına göre, tüm taşınmazlar piyasa fiyatları üzerinden değerlenirler. Bu değerleme, araziler ve inşaatı tamamlanmış binalar (yapım maliyetleri de eklenerek) için standart alanlarına göre belirlenir. Özel nitelikli mülkiyetler ise, karşılaştırmalı değerleme metoduna göre belirlenir. Kiralanan mülklerde değerleme ise, sermaye kazanım yöntemine göre tespit edilmektedir.

Taşınmaz değerleme işlemlerini düzenleyen mevzuat; "İmar Kanunu" ve "Değerleme Tüzüğü" dür. Emlak vergisi amaçlı taşınmaz değerlemesi çalışmaları federal düzeyde Maliye Bakanlığı bünyesinde görevli değerleme komitesi tarafından yürütülmektedir. Bunun dışındaki bütün değerleme çalışmaları Değerleme Kurulları ve Lisanslı Değerleme Uzmanları tarafından yapılmaktadır. Değerleme Kurulları, taşınmaz piyasalarında çalışan bağımsız uzmanlardan oluşur. Kurulların temel görevi, taşınmazların güncel alım- satım fiyatlarına göre standart değerlerini belirlemek, yerel taşınmaz pazar raporlarını hazırlamak ve her yıl ocak ayında yaklaşık arazi değerleri haritasını yayınlamaktır. Kurulların diğer bir görevi ise, özel kişilerce, ticari şirketlerce ve mahkemelerce ihtiyaç duyulan, yapılı ve yapısız taşınmazlara ilişkin pazar değeri sertifikalarını hazırlamaktır (Köktürk ve Köktürk, 2011).

Verginin Muafiyet ve İstisnaları

Almanya emlak vergisinde;

- Kamu idarelerine ait bina ve araziler,
- Kiliseler,
- Hastaneler,
- Bilim ve eğitim kurumlarına ait arazi ve binalar,

gibi taşınmazlar, vergiden muaftırlar (Richard, 2004).

Verginin Oranı

Almanya'da vergi oranları, taşınmazların niteliklerine göre iki ayrı kategoride ele alınmıştır.

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

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

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

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

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

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

Verginin Ödenmesi

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

1. Aşama (Federal Mali Yetkililer): Gayrimenkullerin birimsel vergi değerinin belirlenmesidir.

2. Aşama (Federe Mali Yetkililer): Birimsel vergi değeri, standart ve genellikle % 3,5 olan temel federal oran ile çarpılır. Çıkan sonuç matrah değeridir.

3. Aşama (Belediyeler): Son adım verginin yerel tarafını içermektedir. Her bir belediyenin, tespit edilen matrah değerlerine emlak vergisi oranı uygulanmaktadır.

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

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

Emlak Vergisinin Gelirleri

Aşağıdaki tablo 10'te, emlak vergisi gelirlerinin, Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYİH) içindeki payı dikkate alınarak hazırlanmıştır. Buna göre, emlak vergi

gelirlerinin, GSYİH payı, artış ve azalış yönünden, ortalama bir seyir izlemiştir. Emlak vergisi gelirlerinin GSYİH içindeki payı, 2005 yılı verilerine göre, 2012 yılında değişmemiştir. Ayrıca Almanya emlak vergisi gelirlerinin, OECD ortalama emlak vergisi gelirlerine göre daha düşük olduğu görülebilmektedir.

Tablo 10. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH) İçerisindeki Payı (%)

	2005	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsılaya Oranı %	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	08	0,9	0,9
OECD Ülkelerinin Ortalama Olarak Hesaplanan Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı %	1,9	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8	1,8	-

Kaynak:https://www.statcan.gc.ca/eng/start (Erişim:29.03.2019)

4.3.İngiltere

Birleşik Krallık, dört ayrı devletten oluşan üniter bir krallıktır; bu devletler, İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda'dır. Yerel yönetim yapısı, Birleşik Krallık genelinde değişiklik gösterir. İngiltere'de dört tip hükümet yapısı vardır: İlki, Londra bölgesinde bulunan Büyük Londra Otoritesi'dir (Londra ilçeleri ve Londra şehri). İkincisi, altı metropol bölgede hizmet sunan şehirleşmiş bölgelerdir (Greater Manchester, Merseyside, Güney Yorkshire, Tyne ve Wear, Batı Midlands ve Batı Yorkshire). Üçüncüsü, Londra dışındaki ve metropol bölgelerdeki kontluklardır. Dördüncüsü, kontluklarda bulunan toplam 46 üniter yönetimlerdir (Richard, 2004).

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

Konutlar için alınan emlak vergileri (Council Tax olarak da bilinir) yerel idareler tarafından belirlenirken; konut dışı olan ticari (işyeri) konutlar için alınan vergiler ise merkezi idare tarafından belirlenir (Richard, 2004).

Verginin Konusu

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

Verginin Mükellefi

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

Verginin Matrahı

Emlak vergisinde her gayrimenkul, belli bir tarihte piyasada belirlenen, ortalama maliyet tutarına göre vergilendirilir. Ortalama maliyet tutarı, her beş yılda bir hesaplanır. Aradaki yıllarda oranlar, enflasyondaki değişikliklere göre ayarlanmaktadır (Richard, 2004).

Değerleme

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

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

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

Tablo 11. 2014/2015 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları

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

Kaynak: https://www.essex.gov.uk/Pages/Default.aspx (Erişim:29.03.2019)

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

İngiltere'de taşınmaz değerleme sistemi, kamu ve özel değerleme örgütleri tarafından yapılmaktadır. Öncelikle vergiye temel değerleme çalışması yapmak üzere Kamu Değerleme Kurumu oluşturulmuş, bu örgütün bütün yerleşim yerlerinde taşra birimi kurulmuştur. Bu örgüt aracılığıyla kamu kurumlarının değerlemeye ilişkin gereksinim duydukları konularda (vergilendirme, kamulaştırma, özelleştirme vb.) değerleme çalışması yapmaktadır. Bunların dışında para ve bankacılık sistemi ile özel kesim tarafından ihtiyaç duyulan taşınmaz değerleme işlemleri, lisanlı değerleme uzmanları tarafından yapılmaktadır. Kamu Değerleme Kurumu'nda faaliyet gösterecek olan uzmanlar, sertifika sahibi olmak ve bu kuruluşun düzenlediği değerleme kurallarına uymak zorundadır (Köktürk ve Köktürk, 2011).

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

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

Verginin Muafiyet ve İstisnaları

Emlak vergisi uygulamasında, her bir konut için, iki kişinin ikamet ettiği varsayımına dayanılarak vergilendirilir. Ancak, bir konutta tek bir kişi ikamet ediyorsa, emlak vergisinde yüzde 25 oranında indirim söz konusu olmaktadır. Eğer konutta sürekli ikamet eden biri yoksa, yani konut kullanılmıyorsa ya da ikinci bir ev olarak atıl durumda ise, vergi tutarı yarı yarıya düşmektedir. Ayrıca, öğrenciler ve ileri derecede zihinsel engelliler, bu kapsamda "kişi" olarak değerlendirilmemektedirler (Richard, 2004).

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

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

Vergi Oranları

Merkezi idare tarafından yerel bölgelerdeki konutların, piyasa değerlerine göre grup aralıkları belirlenir. Yine merkezi idare, konutların farklı grup aralıkları için, değerler arasındaki nispet farkı tespit ederken, emlak vergisinin diğer tüm aşamaları, özel yerel yetkililer tarafından belirlenir (Richard, 2004).

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

Tablo 12. İngiltere Değer Aralıkları

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

Kaynak:https://www.ifs.org.uk/ (Erişim:29.03.2019)

Yerel kamu hizmet giderleri için, kendi kaynaklarından sağladıkları öz gelirleri, bağışları ve diğer gelirlerden sağlanan gelirleri dengelemek amacıyla belediyeler, yerel vergi gelirlerini ayarlayabilirler. Ancak merkezi hükümet, bazı durumlarda vergi düzeyini sınırlandırma gücüne sahiptir. Her grup için belirlenen değer sınırları farklı olmakla birlikte, vergi tutarları da farklılık göstermektedir. Emlak vergisi oranı, maktu tutar şeklinde görülmektedir. Özellikle, yüksek grup değerlerine sahip gayrimenkullerde daha yüksek vergi tutarları oluşmaktadır (Richard, 2004).

Verginin Ödenmesi

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

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

Emlak Vergisi Gelirleri

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

Tablo 13. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı

	2005	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
Emlak Vergisi Gelirlerinin Milli Hâsılaya Oranı %	4,3	4,5	4,5	4,2	4,2	4,2	4,2	4,2
OECD Ülkelerinin Ortalama Olarak Hesaplanan Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH'ya Oranı %	1,9	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8	1,8	-

Kaynak:https://www.statcan.gc.ca/eng/start (Erişim:29.03.2019)

Yukarıda gösterilen Tablo 13'e göre, Birleşik Krallık emlak vergi gelirlerinin, GSYİH'ya katkısı açısından, OECD ülkelerinin ortalama emlak vergisi gelirlerinin GSYİH'daki payına göre oldukça yüksek seviyededir. Yine emlak vergisi gelirleri açısından, OECD ülke gelirleri arasında en yüksek gelire sahip olan ülkedir (Richard, 2004).

4.4. Çin

Çin'de dört idari yönetim vardır: Bunlar, merkezi hükümet, eyaletler, ilçe ve kasaba belediyeleridir. Yerel idarelerin her seviyesinde kendi vergi/harç gelirinden sağlanan mali gelirlerin yanı sıra daha üst seviyedeki idarelerden gelen mali kaynak transferleri ile oluşan kendi bütçeleri de vardır (Richard, 2004).

Çin'de vergilendirme yetkisi merkezi idareye aittir. Ayrıca merkezi hükümetin belirlenmiş olduğu yetki sınırları dâhilinde diğer idareler, vergi oranlarının belirlenmesinde karar alabilirler. Mevcut vergi dağılım sistemine göre, bütün arazi ve konutlar üzerinden elde edilen vergi gelirleri yerel yönetimlere aittir (Richard, 2004).

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

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

Verginin Konusu

Emlak vergisi, belediyeler tarafından, yerel idarelerin yetki sınırları çerçevesinde, gayrimenkullerin sahiplerinden, taşınmazların değerine bağlı olarak alınan bir vergidir. Emlak vergisi, belirli bir yerde sabit olan taşınmazlar üzerinden alınır (Richard, 2004).

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

Kent ve kasaba arazi kullanım vergisi: Şehirlerde, kasabalarda ve madencilik bölgelerinde arazi kullanımları, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Ödenecek olan vergi, işgal edilen arazinin alanına ve belirlenmiş oranına bağlıdır.

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

Kentsel emlak vergisi: Kentsel emlak vergisi, yabancıların ve yabancı girişimcilerin ticari taşınmazları için uygulanan bir vergidir

Verginin Mükellefi

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

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

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

Emlak Vergisinin Matrahı

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

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

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

Değerleme

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

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

Verginin İstisna ve Muafiyetleri

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

Kentsel emlak vergisinin muafiyetleri;

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

Diğer muafiyetler ise, aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

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

Vergi Oranları

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

Kent ve kasaba arazi vergisi için belirlenen, her birim için ödenebilir vergi tutarı aşağıdaki gibidir;

1. Büyük şehirlerde 0,5-10 RMB.

2. Orta büyüklükte şehirlerde 0,4-8 RMB.

3. Küçük şehirlerde 0,3-6 RMB.

4. İlçe, kasaba ve madencilik bölgelerinde 0,2-4 RMB

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

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

Verginin Ödenmesi

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

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

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

Vergi Gelirleri

Emlak vergilerinin yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri arasındaki payı tablo 10'de gösterilmiştir. Konut vergilerinin, toplam vergi gelirleri arasındaki payı sürekli olarak artış göstermiştir. Yine arazi vergileri ise, genel olarak vergi gelirleri arasındaki payında artış olmasına rağmen, yıllar itibariyle gelirleri arasında dalgalanmalar olmuştur.

Tablo 14. Çin Emlak Vergisi Gelirleri Toplamı (Milyon NT$)

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

Kaynak: https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971 HYPERLINK (Erişim:29.03.2019)

4.5. Kanada

Kanada üç yönetim düzeyi olan bir federasyondur: Bunlar, Federal Hükümet, on eyalet ve üç bölge yönetimidir. Üç bölge idaresine bağlı, dört binin üstünde yerel idare vardır (Richard, 2004).

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

eyalet hükümetleri eğitim harcamalarını finanse etmek için de emlak vergisi tahsil edebilmektedir (Richard, 2004).

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

Verginin Konusu

Kanada'da emlak vergisinin konusunu, arazi ve binalar, yani gayrimenkuller oluşturmaktadır.

Emlak Vergisinin Mükellefi

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

Vergi Matrahı

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

Değerleme

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

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

Verginin İstisnası ve Muafiyeti

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

Birçok eyalette emlak vergisi indirimi uygulanmaktadır. Emlak vergisi indirimi üç şekilde sağlanmaktadır: Vergi ertelemeleri, emlak vergisi kredileri ve doğrudan hibe ya da teşvik. Vergi ertelemeleri, Kanada genelinde eyalet hükümetleri ve yerel hükümetler tarafından belirlenmektedir. Genellikle vergi erteleme programları sadece yaşlı, dul ve engelli vergi mükelleflerine uygulanmaktadır. Emlak vergisi kredileri, ev sahipleri için, eyalet gelir vergisi sistemi tarafından yönetilen geri ödemeli vergi kredileridir. Emlak vergisi kredisi, eyalete emlak vergisi ödeme yükümlülüğü olan vergi mükelleflerine sağlanmaktadır. Kiracılar ve ev sahipleri için üç eyalette bu kredi kullanılmaktadır: Manitoba, Ontario ve Quebec. Hibe ya da teşvikler, mükellefler tarafından, konut emlak vergisi yükünü azaltmak için eyalet veya belediyelere yapılan doğrudan ödemelerdir. Konut vergisi mükelleflerine hibe veren dört eyalet vardır, bunlar; Britanya Kolombiyası, Alberta, Manitoba ve Yeni Brunswick (Richard, 2004).

Vergi oranları

Emlak vergisi oranları genellikle, belediyenin toplaması gereken emlak vergisi geliri miktarının, vergiye tabi mülklerin vergi matrahına bölünmesiyle belirlenir. Ayrıca, emlak vergisi oranları birçok eyalette, taşınmazların niteliğine göre değişmektedir (Richard, 2004).

Tarım arazilerinin değeri, mevcut kullanım değeri üzerinden hesaplanır ve vergi oranı kanunen konut vergisi oranının % 25'idir. İmar planı bekleyen tarım arazilerinin vergi oranları kademeli olarak değişebilir (Richard, 2004).

Eyalet yönetimleri, taşınmazların, mükellefler açısından vergi yükünün adil dağılıma uygun olacak şekilde, belediyelerin belirlediği vergi oranlarını değiştirmelerine izin verilmektedir. Değişen oranlar, her gayrimenkul sınıfı için, vergi

yükünün göreceli dağılımını yansıtacak şekilde hesaplanır. Eyalet hükümeti tarafından belirlenen adil dağılım aralıkları tablo 15'de görülmektedir (Richard, 2004).

Tablo 15. Ontario Eyaleti Tarafından Belirlenen Adil Dağılım Aralıkları

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

Kaynak: Richard M. B. (2004). İnternational Handbook of Land and Property Taxation, s. 71.

Belediyeler, vergi oranlarının adil dağılım aralığa yaklaşmasını veya adil dağılım aralığında kalmasını sağlamak için vergi oranlarını değiştirebilirler. Örneğin, çoklu konut mülklerinin değişen oranı 4.1 ise, belediye bu oranı 4.0'a veya daha aşağısına çekebilir ya da 4.1'de kalmasını sağlayabilir. Bu oran, 4.2'ye veya daha üstüne çıkamaz. Kısacası belediyeler, eşitsizliklerin daha da kötüye gitmesine neden olamazlar; durumu olduğu gibi devam ettirebilir veya iyileştirebilirler (Richard, 2004). Toronto şehrinin 2013 emlak vergisi oranları aşağıda Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16. Toronto İli 2014 Yılı Vergi Oranları

	Vergi Oranları %	Eğitim Vergi Oranları %	Eğitim Vergi Oranları %
Konut	0,53	0,21	0,74
Çoklu Konut	1,69	0,21	1,91
Yeni Çoklu Konut	0,53	0,21	0,74
Ticari	1,67	1,36	3,03
Endüstriyel	1,66	1,38	3,05
Boru Hattı	1,02	1,55	2,58
Çiftlik Arazi	0,13	0,05	0,18
İşletilen Ormanlar	0,13	0,05	0,08

Kaynak:https://www.angloinfo.com/how-to/canada (Erişim:29.03.2019)

Verginin ödenmesi

Emlak vergisi, yerel yetkililer tarafından tarh olunur. Emlak vergisi, mükellefler tarafından yerel idarelere ödenebilmektedir. Normalde emlak vergisi yıllık olarak hesaplanmaktadır. Emlak vergisinde ödeme tarihleri ise, yıla yaygın olarak dağıtılmış şekilde düzenlenmiştir (https://www.angloinfo.com/how-to/canada) (Erişim:29.03.2019)

Emlak vergisi mükellefleri ödemelerini, birçok ödeme planlarına göre yapabilmektedir. Bu ödeme planları, genel olarak ödenecek olan tutarları belediyelere belirli taksitler halinde yapabilmektedir. Mesela Toronto şehrinde 2013 yılında uygulanan üç farklı ödeme planı söz konusudur. İlk ödeme planına göre yerel idareler tarafından, mükelleflere mart ve temmuz ayları olmak üzere iki taksit imkânı sunulmuştur. İkinci ödeme planında, altı taksit söz konusudur. İlk üçü mart, nisan mayıs ayları, diğer üçü ise, temmuz, ağustos ve eylül aylarıdır. Son ödeme planında ise, on bir ay taksitlendirme söz konusudur. Emlak vergisi mükellefleri tarafından, şubat- haziran ve temmuz-aralık ayları arasında ödeme yapılması mümkündür (https://www.toronto.ca/services-payments/property-taxes-utilities/property-tax/pay-your-property-tax-or-utility-bill/pre-authorized-tax-payment-ptp-program/) (Erişim:29.03.2019)

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

Emlak vergisi gelirleri

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

Tablo 17. Emlak Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı ($)

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

Kaynak:https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en (Erişim:29.03.2019)

Kanada'da tahsil edilen emlak vergisi gelirlerinin milli hasılaya oranı ise tablo 18'de gösterilmektedir. 2005 ve 2012 yılları arasında, bu oranda düşüş görülmektedir. Bu oranda, yıllar itibariyle artış ve azalış söz konusuyken, 2005 yılındaki gelire nispeten, 2012 yılında bir düşüş görülebilmektedir.

Tablo 18. Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Kanada	3,5	3,5	3,4	3,4	3,6	3,5	3,3	3,3

Kaynak:https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en (Erişim:29.03.2019)

4.6. Avusturalya

Avustralya üç düzeyde hükümeti olan bir federasyondur: Bunlar, federal hükümet, eyaletler ve yerel idarelerdir. Ülkede 143 kent belediyesi ve 579 tane bölgesel ve kırsal belediye vardır. Yerel hükümetlerin anayasal sorumluluğu federal devlete ve eyaletlere bağlıdır. Federal devlet ve eyaletler, yerel seçim sistemini yönetirler, belediye sınırlarını belirlerler ve yerel hizmetleri düzenlerler (Richard, 2004).

Avustralya'da gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi gibi vergiler federal hükümete aittir. Bu sebepten dolayı, eyaletlerin tamamı federal hükümetten yapılacak transferlere bağlıdır (Yılmaz vd., 2012).

Avustralya'da taşınmazlar üzerinden alınan vergiler, arazi vergisi ve belediye oranlarıdır (Council Rate). Arazi vergisi, bölge vatandaşlarına sağlanan kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan ve bölge eyaletinin gelir kaynakları arasında yer alan mali kaynaklardan biridir (http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm) (Erişim:29.03.2019)

Arazi vergisi, eyalet gelirleri arasında yer alırken, belediye oranları yerel idarelerin gelirlerine dâhildir. Ayrıca, arazi vergisi ve belediye oranları eyaletler/bölgeler arasında farklılık göstermektedir (http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm) (Erişim:29.03.2019)

Verginin konusu

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

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

Verginin mükellefi

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

Vergi matrahı

Arazi vergisinin matrahı, arazinin (parsellenmemiş) değeridir. Ayrıca arazi vergisi bir eyalet vergisidir (Kuzey Bölgesi hariç). Arazi vergisinin matrahı, eyalet hükümetlerinde ve Avustralya Başkent Bölgesi'ndeki, vergilenebilir arazinin (parsellenmemiş) halinin değerine göre esas alınır. Belediye oranları için vergi matrahı, belediyeler tarafından belirlenen taşınmazların değerleridir. (http://www.prres.net/papers/Hefferan_Property_Taxation_And_Mass_Appraisal.pdf) (Erişim:29.03.2019)

Değerleme

Yasa hükümlerine göre belirlenen olan taşınmazların piyasa değerleri, vergilendirme yetkilileri tarafından tespit edilir. Avustralya'da taşınmazların değerlemesi, International Valuation Standards Council (IVSC) tarafından kullanılan uygulamaları benimser. Değerlemeye esas olan piyasa değeridir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010).

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

Verginin istisna ve muafiyetleri

Arazi vergisi muaflıkları eyaletler tarafından belirlenmektedir. Her eyalet için muafiyetliklerin kapsamı ve konusu değişebilmektedir. Ancak genel olarak bütün eyaletler için uygulanan muaflıklar (Richard, 2004);

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

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

Vergi oranları

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

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

Verginin ödenmesi

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

Emlak vergisi gelirleri

Emlak vergisi gelirlerinin milli hasılaya oranı aşağıdaki tablo 19'da gösterilmiştir. Buna göre, yıllar itibariyle oranlarda artış ve azalış olmakla birlikte, son 2010 yılı verilerine göre, 2005 yılına oranla, bir düşüş söz konusudur.

Tablo 19. Avustralya Emlak Vergisi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Avuısturalya	2,6	2,7	2,6	2,2	2,5	2,4

Kaynak:https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en. (Erişim:29.03.2019)

4.7. Danimarka

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

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

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

Danimarka'da iki tür emlak vergisi söz konusudur. Bunlar);

- Arazi Vergisi
- Emlak Değer Vergisidir.
- Arazi vergisi, illerin ve belediyelerin yetkilileri tarafından toplanır ve arazilerin değerleri piyasaya göre tespit edilir.Emlak değer vergisi, konut vergisi olarak bilinir. Tüm konut sahipleri bu vergiyi ödemekle yükümlüdürler.

Verginin konusu

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

Verginin mükellefi

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

Verginin matrahı

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

Değerleme

Danimarka'daki taşınmazların genel taşınmaz değerlenmesi, vergi idareleri tarafından dört yılda bir yapılmaktaydı. Taşınmaz değerlerinin belirlenme yılları arasındaki kalan yıllar için, taşınmazların fiyat endeksi gelişmelerini dikkate alarak belirlenmekteydi. Danimarka'da taşınmazların değerlemesi, yıllar itibariyle değerleme

sürelerine ilişkin uygulamada değişiklikler oluşmuştur. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle taşınmaz değerleme sistemindeki değişiklikler gösterilmektedir.

Tablo 20. Danimarka Değerleme Döngüsü

Yıl	Periyot
1903-1980	Her dört yılda bir
1981-1997	Her dört yılda bir, (arada kalan yıllar için endeksleme)
1998-2002	Her yıl
2003-	Her iki yılda bir

Kaynak:https://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2114240 HYPERLINK (Erişim:29.03.2019)

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

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

Verginin istisna ve muafiyetleri

Danimarka emlak vergisi uygulamasında, korunma altındaki mülkler ve elçiliklere ait taşınmazlar, arazi vergisinden muaftır. Ayrıca diğer muafiyet ve istisnaları şu şekilde sıralamak mümkündür (https://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-Local_Government_in_Denmark.PDF/); (Erişim:29.03.2019)

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

Verginin oranı

Yıllık olarak toplanan, Maliye Bakanlığı ve yerel yönetimler arasındaki görüşmeler sonucunda, vergi oranlarına ilişkin sınırlar belirlenmektedir. Böylece, Belediye Konseylerine vergi oranlarını belirlenen sınırlar dâhilinde belirleme yetkisi tanınmıştır.

Danimarka'da Emlak Değer Vergisi oranları aşağıdaki tablo 21'de gösterilmiştir. Emlakların değeri üzerinden vergi tarifesi uygulanmaktadır. Emlak Değer Vergisi oranları %1 ve %3 olarak belirlenmiştir. Emlakların değeri olarak sınır 3.040.000 DKK'dır. Bu vergi oranı belediye meclisi tarafından belirlenmektedir.

Tablo 21. Danimarka Emlak Değer Vergisi Oranları (%)

	2018	2019
Emlak değeri vergisi (3,040,000 DKK'ye kadar emlak)	1	1
Emlak değeri vergisi (3.040.000 DKK üzerindeki emlak değeri)	3	3

Kaynak:https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2035568 (Erişim:29.03.2019)

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

Verginin ödenmesi

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

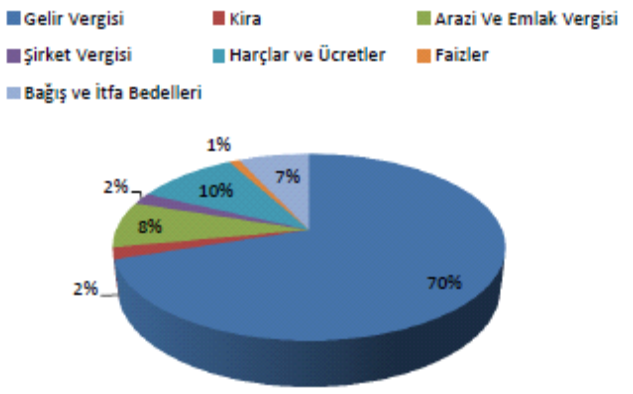
Arazi vergisi, belediyeler tarafından toplanan vergidir. Eğer taşınmaz üzerinde bir indirim söz konusu ise, indirim düşüldükten sonra arazi değeri hesaplanmaktadır.

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

Emlak vergisi gelirleri

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

Şekil 1. Danimarka Yerel Yönetim Gelirleri



Kaynak:https://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-_Local_Government_in_Denmark.PDF/ (Erişim:29.03.2019)

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

Aşağıdaki tablo, emlak vergisi gelirlerinin, milli hâsıla üzerindeki payı dikkate alınarak hazırlanmıştır. Buna göre, emlak vergi gelirlerinin, milli hâsıladaki payı, artış ve azalış yönünden, ortalama bir seyir izlemiştir. Emlak vergisi gelirleri, 2005 yılından 2012 yılına kadar geçen sürede, milli hâsıladaki payı açısından ortalama bir seyir izlemiştir.

Tablo 22. Emlak Vergisi Gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla İçerisindeki Payı

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Danimarka	1,9	1,9	1,9	2,0	1,9	1,9	1,9	1,9

Kaynak:https://www.statcan.gc.ca/eng/start (Erişim:29.03.2019)

4.8. Rusya

Rusya Federasyonu 83 federal bölgeden oluşan Federal bir devlettir. Rusya'da yerel yönetimlerin ilk aşamada örgütlenişi, Federe birimlerdir. İkinci aşamasını ise, "rayon"lar oluşturmaktadır. Rayonlar, federe devletlere bağılı olan, belirli yasal sınırları içerisinde görev ve yetkileri yerine getiren idari birimlerdir. Rayonlar, kentsel ve kırsal alan ölçütleri dikkate alınarak oluşturulmaktadır (Akhundova, 2012).

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

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

Verginin konusu

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

Gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları veya tasarrufta bulundukları, araziler ve arsalar, arazi vergisinin konusunu oluştururlar.

Verginin mükellefi

Bireysel konut vergisinin mükellefleri, vergiye tabi olan mülklerin sahipleridir.

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

Verginin matrahı

Emlak vergisinde matrah, taşınmazların kadastro değeridir.

Değerleme

Taşınmazların değeri, Rus Arazi Kanunu ve 27 Temmuz 2007 tarihli, taşınmaz mülklerin kadastrosu ile ilgili kanuna uygun olarak belirlenmiştir. Arazinin kadastro değeri, ya bağımsız arazi değerlemesi ya da kamu kurumlarının belirlemesi sonucunda tespit edilir (Rusya Arazi Kanunu Madde 66). 2011 yılındaki bir karar ile Anayasa Mahkemesi, arazinin kadastro değerinin pazar değerinin yüzdesi olarak hesaplanması gerektiği kararını almıştır. Yüksek Ticaret Mahkemesi vergi mükellefinin arazinin kadastro değeri konusunda mutabık olmaması durumunda mükellefin arazi için bağımsız değerlendirme sürecini başlatabileceğine karar kılmıştır. Mahkeme kadastro değerinin bağımsız değerlendirme tarafından sağlanan değerden ciddi derecede yüksek olması durumunda kadastro değerinin değiştirilebileceğini açıklığa kavuşturmuştur (https://www.awaragroup.com/) (Erişim:29.03.2019)

Kadastro ve pazar değerine ek olarak, bir de "arazinin nominatif değeri" adında bir kavram da vardır. Bu değer uygun bölgesel hükümet tarafından yıllık olarak belirlenmekte ve arazinin kalitesi ve yerine ek olarak ekonomik getirisi gibi konuları da içermektedir. Nominatif değerin belirlenme metodu bir devlet kararnamesince belirlenmiştir (https://www.awaragroup.com/)

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

Verginin istisna ve muafiyetleri

Rusya'da belirli nitelikteki araziler vergiden muaftır, bunların arasında şunlar yer almaktadır (https://www.awaragroup.com/); (Erişim:29.03.2019)

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

Verginin oranı

Bireysel konut vergisinin oranı, belediyeler tarafından, yasal hükümler çerçevesinde belirlenir. Vergi oranı, vergilendirilebilen taşınmazın değerine bağlıdır. Ayrıca, vergilendirilebilen taşınmazların niteliğine göre de bu oran değişebilmektedir. Vergi oranları aşağıdaki tablo 23'de gösterilmiştir.

Tablo 23. Rusya Emlak Vergisi Oranları (%)

300.000 Ruble'den daha az	0,1
500.000-300.000 Ruble arası	0.1-0.3 arası
500.000 Ruble'den daha fazlası	0.3-2.0

Kaynak: https://www.nalog.ru/eng/individuals/nalog/nifl/ (Erişim:29.03.2019)

Verginin ödenmesi

Hem tüzel kişiler hem de gerçek kişiler, vergilerini 15 eylül ve 15 kasımda olmak üzere iki eşit taksitte ödemektedirler.

Emlak vergisi gelirleri

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

Tablo 24. Rusya 2010 Yılı Emlak Vergisi Gelirleri

	Emlak Vergisinin Milli Hâsıla İçindeki Payı %	Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Payı %
2010	1,23	4,44

Kaynak: https://www.nalog.ru/eng/individuals/nalog/nifl/ (Erişim:29.03.2019)

SONUÇ

Emlak vergisi, gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan taşınmazların değerleri üzerinden alınan, yerel idareler için öz gelir niteliği taşıyan bir servet vergisidir. Bu verginin konusunu teşkil eden taşınmaz kavramı, bina, arsa ve araziyi kapsamaktadır.

Emlak vergisinin uygulanma şeklini siyasi, ekonomik, tarihi ve idari faktörler belirleyebilmektedir. Federal ve üniter devletlerde bu verginin uygulanma şekli farklılık gösterebilmektedir. Ancak emlak vergisi gelirleri, genellikle hem federal devletlerde hem de üniter devletlerde yerel idareler tarafından toplanmaktadır. Bu verginin konusunu oluşturan taşınmazın sabit olması, matrahı temsil eden taşınmazın yerel bölge sınırları içinde kalması yerel yönetim vergi geliri olması için gerekli unsurlardan biridir. Çünkü yerel idarenin kendi bölgesi içerisindeki bir taşınmazı tespit etmesi ve denetimi sağlayabilmesi oldukça kolaydır.

Emlak vergisi ülkemizde belediyelerin ihtiyaç durumları doğrultusunda kullanılmaktadır. Belediyelerin zaman içinde artan ihtiyaçlarının karşılanması açısından vergi sistemi büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle; emlak vergisi mevzuatlarında tercih edilen matrah ve izlenecek yol büyük önem taşımaktadır.

Emlak vergisi birçok ülkede yüzyıllardır uygulanan bir vergi olmasına rağmen Türkiye'de oldukça yeni bir uygulamadır. 1972 yılında Bina ve Arazi Vergileri, Emlak Vergisine dönüştürülerek merkezi yönetime bırakılmış, 1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla da 1986 yılından itibaren Türkiye'de emlak vergisinin tarhı ve tahsilâtı belediyeler tarafından yürütülmektedir. Emlak vergisinin matrahını oluşturan vergi değeri, taşınmazların vergi değerdir. Emlak vergisinin mükellefleri, taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa tasarruf eden kişilerdir.

Yerel yönetimlerce sunulan hizmetlerin birçoğundan emlak sahipleri doğrudan yarar sağladığından, emlak vergileri bir tür fayda vergisi olarak yerel yönetimlere tahsis edilmesi en uygun vergi türüdür. Bazı OECD ülkelerinde emlak vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı Türkiye'deki oranların çok üzerinde önemli ve istikrarlı bir gelir

kaynağıdır. Ancak, Türkiye'de de emlak vergileri gerçekçi olmadığı gibi verimli ve istikrarlı bir gelir kaynağı da olamamıştır. Bu verginin matrahı, oranları, muafiyet ve istisna gibi uygulama konularında belediyelerin belirleme yetkileri olmadığından bu verginin belediyelere bırakılması mali yönden bir rahatlık getirmediği gibi kanunun uygulanması birçok yörede belediyelere yük getirmiştir. Emlak vergisinde verimliliğin sağlanması için;

- Belediyelerin tabi oldukları yasal mevzuat çerçevesinde topladıkları vergi, resim ve harç türündeki gelirlerin oranlarında artış yapılması gerekmektedir. Örneğin "Emlak Vergisi"nin konusunu oluşturan emlak değerlerinin düşük tespit edilmesi ve oranlarının düşük olması belediyelerin bu gelirden yeterli ölçüde yararlanmasını engellemektedir. Yerinden yönetim anlayışının kurulması için kuvvetli bir vergi olan emlak vergisinin belediye gelirleri içindeki payının artırılması yerel bilincin artmasına da imkân tanıyacaktır.

- Belediyelerin öz vergi gelirleri ve harçlarının tutarları 2005 yılından günümüze güncellenmemiştir. Bu gelirlerin yeniden değerleme oranında endekslenmesi ile güncel hale getirilmesi ile beraber belediyelerin bu vergilerin tahsilinde gereken özeni göstermeleri belediyelere azda olsa gelir artışı imkânı verecektir.

- Vergide kayıt dışılık önlenmeli,

- Vergi alacaklarının tahsilinde kanunlar uygulanmalı, oy kaygısı güdülmemeli,

- Vatandaşlık bilinci artırılmalı,

- Gelir getirici mal ve hizmet üretim ve satış sürecinde etkinlik sağlanmalı,

- Arsa üretimi etkin bir şekilde yapılmalı

- Arsalar yüksek fiyata satışı sağlayabilecek imar düzenlemeleri yapılmadan satılmamalı.

Emlak vergisinin etkinliğinin arttırılması için, belediyeler vergi gayretini artırma yoluna gitmelidir. Yani elde edilen kaynaklardan maksimum gelir elde etmeye çalışılmalıdır. Mükellefler açısından taşınmazların değerlemesi, oldukça teknik bir konu

olarak kalmaktadır. Bu durum için, belediyeler tarafından kamuoyunun bilgilendirilmesi, mükelleflerin vergiye olan direncini düşürebilecektir. Ayrıca taşınmazların değerlemesi için belediye iç denetimi sağlanarak, emlak vergisinde hem vergi, hem de vergi gayreti artışı sağlanabilir. Çalışma kapsamında emlak vergisi özellikleri, emalk vergilerinin yerel yönetimlerce vergilendirilmesi mali tavzin, emlak vergilerinin yerel yönetimlerin finansmanındaki rolü ve son olarak Türkiye' de ve Dünya ' da emlak vergisi uygulaması üzerinde durulmuştur. Çalışmamızda genel olarak emlak vergisi verimliliğini arttırmaya yönelik araştırmalar yapılmıştır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, 12. Baskı, Ankara.

Akhundova, J. (2012). "Rusya'da ve Türkiye'de Yerel Yönetimler Reformunun Karşılaştırılması", *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, (AVİD), 2(12), 60-72.

Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, 3. Baskı, İstanbul.

Arıkan, Z. (1997). "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi, Konferansları,* 37. Seri,

Armağan, K. (1983). "Emlak Vergisinde Tarihsel Gelişim", *Vergi Sorunları Dergisi*, 83(1), 9-12.

Arslan, M . (2001). *Türk Vergi Sistemi,* Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara.

Arslan, N. T. (2005). "İdari ve Mali Paylaşım Açısından Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkileri", *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No:33.

Arslan, N. T. (2008). "Yerelleşme, Özerklik ve Demokratikleşme Açısından Mahalli İdareler Hakkında Bir Değerlendirme", *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 32(2), 265-269.

Ataç B. (1977). *Belediye Bütçeleri*, E.İ.T.İ.A. Yay. Eskişehir.

Atasoy V. (1992). *Türkiye'de Mahalli İdarelerin Yapısı ve Yeniden Düzenlenmesi*, Türk Dünyası Araştırmalar Vakfı Yay. İstanbul.

Avcı, İ. (1999). *Üniter Devlet Yapısı İçinde Vergilerin Merkezi ve Mahalli İdareler Arasında Dağılımı,* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ağustos, Trabzon.

Bağdınlı, İ. H. (2002). "Emlak Vergisi Kanununda Yapılan Son Düzenlemeler", *Vergi Sorunları*, Sayı: 164, s. 56-63.

Bulutoğlu, K. (2004). *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul.

Çağan, N. (1982). Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çetinkaya, Ö. (1992) Belediye Gelirleri İçerisinde Öz gelirlerinin Yeri, *İller Ve Belediyeler Dergisi*, 48(559), 37- 46.

Demircan, E. (2003). "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(7), 112-119.

Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınları, Bursa.

Edizdoğan, N. ve Özker A. (2003). *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, Bursa.

Emlak Vergisi Kanunu, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.1319.doc, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

Eryılmaz, E. (1997). *Yerel Yönetimlerin Yeniden Yapılandırılması*, Birleşik Yayıncılık, İstanbul.

Gerçek, A. (2005). "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", *Vergi Sorunları*, Eylül.

Giray, F. (2010). *Maliye Tarihi*, Ezgi Yayınları, Bursa.

Görmez, K. (1994). *Yerel Demokrasi ve Türkiye*, Vadi Yayınları, Ankara.

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

Hatipoğlu, C. (2005). Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

http://factfinder2.census.gov/faces/nav/jsf/pages/searchresults.xhtml?refresh=t, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

http://www.prres.net/papers/Hefferan_Property_Taxation_And_Mass_Appraisal.pdf Erişim Tarihi: 29.03.2019.

http://www.taxreview.treasury.gov.au/content/Paper.aspx?doc=html/publications/papers/report/section_2-03.htm. Erişim Tarihi: 29.03.2019.

http://www.window.state.tx.us/taxinfo/proptax/pdf/96-1740.pdf, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971,Eri HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971,Erişim"şim Tarihi:29.03.2019

"https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971 agesize=8"MP=103 Erişim Tarihi :29.03.2019

"https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971 HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"& HYPERLINK

"https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"CtUnit=2045 HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"& HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"BaseDSD=46 HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"& HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"MP=103 HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"& HYPERLINK "https://ebook.dgbas.gov.tw/lp.asp?ctNode=5971&CtUnit=2045&BaseDSD=46&MP=103&pagesize=8"pagesize=8"pagesize=8"pagesize=8 Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.angloinfo.com/how-to/canada. Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.essex.gov.uk/Pages/Default.aspx Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.ifs.org.uk/ Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.kl.dk/ImageVaultFiles/id_38221/cf_202/Background_Paper_-Local_Government_in_Denmark.PDF. Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/data/revenue-statistics/comparative-tables_data-00262-en. Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.statcan.gc.ca/eng/start Erişim Tarihi: 29.03.2019.

https://www.toronto.ca/services-payments/property-taxes-utilities/property-tax/pay-your-property-tax-or-utility-bill/pre-authorized-tax-payment-ptp-program/. Erişim Tarihi: 29.03.2019.

İpek, S. (2010). Yerel Vergiler ve Vergi Uyumu, Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar, Nisan 2010, Ekin Yayınevi.

Kalabalık, H. (2005). *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku,* Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Kamulaştırma Kanunu, www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2942.pdf, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

Keleş, R. (2009). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, Genişletilmiş 6. Basım, Cem Yayınevi.

Kenyon, D. A. ve Langley, A.H. (2010). Payments in Lieu of Taxes: Balancing Municipal and Nonprofit Interests, Copyright 2010 by Lincoln Institute of Land Policy, s. 10.

Kızılot, Ş. (2003). *Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler, Maliye Seçme Yazılar,* Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, 1. Baskı, Ankara.

Köktürk E., ve Köktürk E., (2011). Taşınmaz Değerlemesi 1. Baskı: Aralık, Netcopy Özel Baskı Çözümleri, İstanbul.

Küsmenoğlu, İ. (2010). *Vergi Tarihi 1. Kitap Osmanlı Devlet'inden 1980'e*, Oluş Yayıncılık, Ankara.

Maliene, V., Cibulskiene, D. ve Gurskiene, V. (2005). "The Lithuanian Real Estate Taxation System in The Context of Alien Countries", *International Journal of Strategic Property Management*. 9, 18-25.

Mccluskey, W. ve Williams, B. (1999). *Property Tax: An International Comparative Review,* United Kingdom: Ashgate Publishing Company.

Mutluer, K. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Mutluer, M. K. (2007). *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, Mayıs, İstanbul.

Mutluer, M. K. ve Öner, E. (2009). *Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi,* İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı İstanbul.

Nadaroğlu, H. (1978). *Mahalli İdareler Felsefesi Ekonomisi Uygulaması,* Samet Matbaası, İstanbul.

Nadaroğlu, H. (1998). *Mahalli İdareler*, 6. Baskı, Beta Basım, İstanbul.

Nadaroğlu, H. (2001). *Mahalli İdareler, Yenilenmiş* 7. Basım, Beta Basım, İstanbul.

Nas, A. (2011). *Belediye Gelirleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2013). Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 22. Bası, Turhan Kitapevi, Ankara.

Öncel, S. Y. (1992). *Mahalli İdareler Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

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

Pelin, İ. F. (1945). *Finans ilmi ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul.

Richard M. B. (2004). İnternational Handbook of Land and Property Taxation.

Sakınç, S. (1998). "Vergilendirme Yetkisinin İdarelerarası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen", 14-16- Mayıs, Bodrum.

Sakınç, S. (2012). *Yerel Yönetimler Maliyesi Teori- Politika- Uygulama*, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı, Orion Kitapevi, Ankara.

Samuelson, P. A. ve William, N. D. (1995). *Economics*, Fifteenth Edition, McGraw-Hill, Innc.

Slack, E. (2011). *The Property Tax – İn Theory and Practice, Institute on Municipal Finance and Governance*, Munk School of Global Affairs University of Toronto.

Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku* (Genel Esaslar), Ekin Yayınevi, 4. Baskı, Bursa.

Tavşancı, A. (2004). "Türkiye'de Yerel İdarelerin Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", Trakya Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, 4 (6), 1-8.

Tekeli, İ. (1983). "Yerel Yönetimlerde Demokrasi ve Türkiye'de Belediyelerin Gelişimi", *Amme İdaresi Dergisi*, 16(6), 3-19.

Topal, A. (2004). "Belediyelerin Özgelirlerinin Arttırılmasında Vergilendirme Yetkisi: Ülkeler Arası Bir Karşılaştırma", *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, 18 (4-4), 119- 142.

Torgler, B., Schneıder, F. ve Schaltegger, C. A. (2009). "Local Autonomy, Taxmorale and The Shadow Economy". *Public Choice*, 144(1- 2). 1-12.

Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

Türkoğlu İ. (2009). Yerel *Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye'de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*, Ankara.

Ural S. (1997) Eml*ak Vergi Sisteminde Taşınmaz Değerlendirmesinin İrdelenmesi,* Yüksek Lisans Tezi, KTÜ Fen Bilimleri Enstitüsü, Trabzon.

Vergi Usul Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf, Erişim Tarihi: 29.03.2019.

Yeter E. (1999), *Mahalli İdarelere İlişkin Fonlar ve Bakanlık Yardımları*, Mahalli İdareler Derneği Yayınları. Ankara.

Yılmaz, H., Emil, M. F. ve Kerimoğlu, B. (2012). *Yerel Yönetimler Maliyesi*, Şubat 2012, Ankara.