

EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve YENİ DÜZENLEME ÖNERİLERİ





EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ ve YENİ DÜZENLEME ÖNERİLERİ

HAZIRLAYAN
Doç Dr. Ekrem KURT

YAYIN NO: 2018-6
İstanbul, Şubat 2018

Tüm haklar saklıdır. Bu yayının hiçbir bölümü, İTO/İDA'nın önceden yazılı izni olmaksızın mekanik olarak, fotokopi yoluyla veya herhangi bir şekilde çoğaltılamaz. Eserin bazı bölümleri veya paragrafları, sadece araştırma veya özel çalışmalar amacıyla, yazarın adı ve İTO/İDA birlikte belirtilmek suretiyle kullanılabilir.

İstanbul Kalkınma Ajansı tarafından desteklenen “İstanbul Bilgiyi Ticarileştirme ve Araştırma Mekanizmalarının Kurulumu Projesi” kapsamında hazırlanan bu yayının içeriği İstanbul Kalkınma Ajansı veya T.C Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile İTO ve İDA'nın görüşlerini yansıtmamakta olup, içerik ile ilgili tek sorumluluk İTO Bilgiyi Ticarileştirme ve Araştırma Vakfı'na aittir.

ISBN 978-605-68908-5-7 (Basılı)
ISBN 978-605-68908-4-0 (Elektronik)

İTO Bilgiyi Ticarileştirme ve Araştırma Vakfı
İstanbul Düşünce Akademisi

Tel: (212) 455 47 57

www.istda.org

İTO Çağrı Merkezi

Tel: 444 0 486

İTO/İDA Rekabetin Geliştirilmesi yayınları için ayrıntılı bilgi
İDA ile İTO Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Müdürlüğü'nden alınabilir.

Tel : (212) 455 63 30

Faks : (212) 520 10 26

E-posta: ito.yayin@ito.org.tr

İnternet: www.ito.org.tr

Adres : Reşadiye Caddesi 34112

Eminönü - Fatih / İstanbul

KAPAK TASARIM

Mod Ajans Reklamcılık ve Tic. Ltd. Şti.

Tel: (212) 227 63 50 - www.modajans.com

BASKI, CİLT

Bayko Matbaa ve Yayıncılık Hiz. San. Tic. Ltd. Şti

Tel:(212) 567 64 41 - www.baykomatbaa.com

**EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ ve
YENİ DÜZENLEME ÖNERİLERİ**

Doç. Dr. EKREM KURT

1967 yılında Isparta’da doğdu. Lisans öğrenimini Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesinde 1989 yılında tamamladıktan sonra İstanbul Üniversitesinden Özel Hukuk alanında “Vasiyeti Tenfiz Memuru” konulu tezi ile yüksek lisans derecesini, Marmara Üniversitesinden de “Tapu Sicilinin Düzeltilmesi” konulu tezi ile doktora derecesini aldı. “Tüketim Ödücü Sözleşmesi (Karz Akdi)” konulu çalışması ile de doçentlik unvanını aldı. Halen MEF Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğretim üyesi olarak çalışmaktadır.

Medeni Hukuk ve gayrimenkul hukuku alanında makale, monografi, kitap ve kitap bölümü olarak yayınlanmış Türkçe ve İngilizce yayınları bulunmaktadır. İngilizce ve Almanca bilmektedir.

İÇİNDEKİLER

Sunuş.....	8
1. EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE YENİ DÜZENLEME ÖNERİLERİ	11
1.1. KAPSAM VE PLAN	11
1.2. GENEL BİLGİLER	12
1.3. TARİHÇE	14
2. EMLAK VERGİSİNİN NİTELİĞİ	18
2.1. EMLAK VERGİSİNİN DİĞER VERGİLER İÇİNDEKİ YERİ	18
2.1.1. Genel Açıklamalar	18
2.1.2. Emlak Vergisinin Diğer Vergilere Göre Özellikleri.....	21
3. TÜRK EMLAK VERGİSİ SİSTEMİ	23
3.1. TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİNİN GELİŞİMİ.....	23
3.2. EMLAK VERGİSİNDE ORANLAR.....	25
3.2.1. Bina Vergisi Oranları	25
3.2.2. Arazi ve Arsa Vergisi Oranları	25
3.2.3. Değer Takdiri	26
3.2.4. Değer Takdirinde Usul.....	27
3.2.4.1. Emsale Göre Değerlendirme	28
3.2.4.2. Gelir Getirme Değerine Göre Değerlendirme	30
3.2.4.3. Maliyet Yöntemi.....	31
3.2.5. Değerin Takdirine İlişkin Olarak Tüzüğün Belirlediği İlkeler	33
3.2.5.1. Rayiç Bedel İlkesi.....	33
3.2.5.2. Re’sen Araştırma İlkesi.....	34
3.2.5.3. Parsel ve Bağımsız Bölüme Göre Kıymet Takdiri İlkesi	34
3.2.5.4. Vergi Dairelerinin Vergi Haritası Düzenlemeleri.....	35
3.3. BİNA DEĞERLERİNİN TAKDİRİNDE ÖZELLİKLER.....	36
3.3.1. Bina Değer Takdirinin Önemi	36
3.3.2. Bina Değer Takdirine İlişkin Tüzük Ölçütleri	37
3.3.3. Tüzüğe Göre Bina Türleri.....	44
3.3.4. Bina Vergisinde EVK’nun Öngördüğü Muafiyetler	46
3.3.4.1. Daimi Muafiyet (EVK md. 4).....	46
3.3.4.2. Geçici Muafiyet Halleri	49
3.3.4.3. Bina Vergisinde Uygulanacak Olan Matrah	51

3.4. TÜRK EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	52
3.4.1. Vergide Eşitlik ve Adalet İlkeleri Yönünden	52
3.4.2. Türkiye’de Toplanan Emlak Vergilerinin Miktarı	53
4. SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİNDE EMLAK VERGİSİ	
ve TAŞINMAZ DEĞER TAKDİRİNE İLİŞKİN ÇEŞİTLİ	
UYGULAMALAR	58
4.1. EMLAK VERGİSİNİN DİĞER VERGİLER İÇİNDEKİ YERİ	58
4.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ DÜZENLEMELER	58
4.2.1. Almanya’da Emlak Vergisi Sistemi	58
4.2.2. Avusturya’da Emlak Vergisi Sistemi	65
4.2.3. Fransa’da Emlak Vergisi Sistemi	66
4.2.4. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Sistemi	69
4.2.4.1. Genel bilgiler	69
4.2.4.2. Konutlarda Yıllık Emlak Vergisi (Çatılı Konutlar için Yıllık Emlak Vergisi (Annual Tax on Enveloped Dwellings/ATED):	72
4.2.4.3. Konut Satışlarında Alınan Damga Vergisi	73
4.2.5. İtalya’daki Emlak Vergisi Sistemi	74
5. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	76
5.1. DEĞERLENDİRMELER	76
5.1.1. Genel Olarak	76
5.1.2. Eleştirilerin Değerlendirilmesi	76
5.1.2.1. Mevzuatın Yapısı	76
5.1.2.2. Rayiç Bedel Tespitindeki Aksaklık ve Adaletsizlikler	77
5.1.2.2.1. Genel Olarak	77
5.1.2.2.2. Değer Takdir Komisyonlarının Oluşumu	80
5.1.2.2.3. Takdir Komisyonu Kararlarına İtiraz Yetkisinin Sınırlılığı	81
5.1.2.2.4. Tüzükte Öngörülen Vergi Haritalarının Uygulanmaması	82
5.2. ÖNERİLER	83
5.2.1. Takdir Komisyonlarının Oluşumu	83
5.2.1.1. Tüzükte Değişiklik Önerisi	85
5.2.1.1.1. Takdir Komisyonlarının Bina, Arsa ve Araziyi İnceleme Yetkisi Bakımından Tüzüğün 4. Maddesinin Değiştirilmesi	85

5.2.1.1.2. Takdir Komisyonlarının Yapısının Değiştirilmesi (VUK Mükerrer md. 49, 72 vd. Hükümleri)	86
5.2.1.1.3. Her Emlak Vergisi Mükellefine İtiraz Hakkı Tanınmalıdır	88
5.2.1.1.4. Takdir Komisyonu Üyelerine Uygun Ödemenin Yapılması	88
SONUÇ	89
EK-1 Emlak vergisine matrah olacak vergi değerlerinin takdirine ilişkin tüzük	91
EK-2 Vergi Usul Kanunu	105

TABLOLAR

Tablo 1. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (4000)	19
Tablo 2. Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (4000)	20
Tablo 3. Çorum ili örneğinde Emlak Komisyoncusu ile Emlak Vergisi için belirtilen Emlak değeri	29
Tablo 4. 2016 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Tahsilatları	52
Tablo 5. 2016 Yılı Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Tahsilatları	53
Tablo 6. Emlak Vergisi Tahsilatı (2016) TL	54
Tablo 7. Emlak Vergisi Tahsilatı (2017 Yılı İlk 9 Aylık Dönem)	54
Tablo 8. Kullanım Amaçlarına Göre Türkiye'deki Bina Sayıları	56
Tablo 9. Mahalli İdarelerin Başlıca Gelir Kaynakları (2016) TL	57
Tablo 10. Alman Federal Cumhuriyeti Eyaletlerinde 2010 yılına ait emlak vergisi miktarları	61
Tablo 11. Almanya'da Bina Yüksekliğine Göre Emlak Vergisi Matrahının Tespiti Önerisi	63
Tablo 12. Birleşik Krallıkta Emlak Değer Derecelendirmesi	70
Tablo 13. Birleşik Krallık'ta Taşınmazların Belirlenen Değerlerine Göre Ödenecek Olan Yıllık Vergi Miktarları	73

SUNUŞ

Emlak vergisi hiç kuşkusuz mükellef sayısı itibariyle en geniş kapsamlı vergilerden biridir. Bina, arazi ve arsalardan alınan üç ayrı vergi türünün genel adı olan bu vergi, ticari bir faaliyeti bulunsun veya bulunmasın hemen her taşınmaz sahibinin ödemek zorunda olduğu bir vergidir. Diğer yandan verginin konusu olan taşınmaz emlak büyük ölçüde tapu kayıtlarına dayandığı için kayıt dışılık olgusu, gecekondü gibi istisnalar dışında pek bulunmaz. Buna karşılık, vergiye konu olan taşınmaz malların gerçek değeri her biri için değişiktir. Önceden tip standartları belirlenemez. Zira aynı sokakta bulunan yanyana ve hatta aynı binada yer alan iki konutun dahi değeri, bulunduğu kat, cephe özellikleri, gürültüye açıklığı, manzara özellikleri gibi çok değişken parametrelere göre değişiklik arz eder.

Tüm toplumu ilgilendiren emlak vergisi, Devletin toplam vergi gelirleri içinde, özellikle Gelir, Kurumlar vergileri, KDV ve ÖTV ile kıyaslandığında çok ciddi bir miktar teşkil etmez. Ancak verginin lehdarı olan yerel yönetimler için yine de vazgeçilemeyecek bir gelir kaynağıdır.

Emlak vergisi alanındaki yakınmalar daha çok taşınmazların değerinin takdirindeki yetersizliklerden ve adaletsizliklerden kaynaklanmaktadır. Bir yandan her değerlendirme döneminde karşımıza çıkan orantısız artışlar, diğer yandan değerinin çok altında işlem gören taşınmazlar vergide adalet anlayışını zedelemektedir.

Taşınmazların değer takdiri faaliyeti gerçekte teknik bir konu olup, tam anlamıyla bunun gerçekleştirilmesi ise oldukça zahmetli bir uğraştır. Bu yüzden uygulamada daha çok masa başında ve önceki dönemlerde belirlenmiş değerlemelerin belirli bir yüzde ile artırılması yoluyla belediyeler tarafından hazırlanmakta ve oluşturulan takdir komisyonlarınca değerlendirme faaliyetinde bulunmaksızın imzalanmaktadır.

Çalışmada taşınmazların değerlerinin objektif ve gerçekçi olarak yapılabilmesi için takdir komisyonlarının yapısının kamu ağırlıklı olmaktan çıkarılması, emlak müşavirleri sektör temsilcilerinin ve gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının katılımının sağlanması gerektiği, ayrıca değerlemenin

sokak bazında değil, parsel, hatta daire/işyeri temelinde yapılması gerektiği savunulmaktadır.

Küçük yasal değişikliklerle sistemin düzeltilmesinin mümkün olduğu görölmektedir. Çalışmada da ifade edildiği üzere taşınmazların gerçek değerinin her bir taşınmaz esas alınarak belirlenmesinin büyük maliyet yaratması karşısında, rayiç bedel sisteminden vazgeçilerek her taşınmaz için eşit miktarda maktu bir emlak vergisi alınması, böylece kamuya yük teşkil eden vergi maliyetinden azami ölçüde tasarrufun sağlanması da mümkün olabilir. Ancak bu son durumun tercih edilmesi durumunda emlak vergisinin bir servet vergisi olma anlayışından vazgeçilerek bir kent vergisine dönüşmesinin kabulü gerekmektedir.

Çalışmayı gerçekleştiren Doç. Dr. Ekrem Kurt'a, emeği geçen Odamız Toptan Ticaret ve Dış Ticaret ile Emlak Müřavirlięi Meslek Komitelerinin 19. Dönem değerli mensuplarına, İstanbul Ticaret Odası İstanbul Düşünce Akademisi yetkililerine teşekkürü bir borç bilirim.

Doç. Dr. Nihat ALAYOęLU

Genel Sekreter

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, emlak vergisi konusunda mevcut bulunan belli başlı sorunların ortaya konulmaya çalışılmıştır. Emlak Vergisi uzunca bir süredir merkezi bütçe gelirleri arasında yer almamaktadır. Yerel yönetimler tarafından tahsil olunan vergiyle ilgili olarak bu yüzden yeterli düzeyde istatistiki veri sağlanamamaktadır. Yerel düzeyde belirli bir belediyenin emlak vergisi tahsilatı, mükellef sayısı, vergi maliyeti gibi konuların incelenmesi ise genel bir fikir vermeye elverişli değildir. Bununla birlikte, genele ilişkin olarak elde edilen kısıtlı veriler tablolarla da desteklenerek ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmamızda Türkiye’de tartışılan hususların belli başlı diğer ülkelerde de değişik düzeylerde tartışıldığı, alternatif çözümlerin üretilmeye çalışıldığını gözlemlemiş bulunmaktayız.

Ele aldığımız Birleşik Krallık, Almanya, Fransa, Avusturya, İtalya gibi ülkelerde de emlak vergisi sistemlerinin başlıca şu özelliklerini tespit etmiş bulunmaktayız: Emlak vergisi bir servet vergisi olarak değerlendirilmekte ve birbirinden farklı usullerle değer tespit sistemleri uygulanmaktadır. Bu sistemler eski ve hayli karmaşık niteliktedir. Ayrıca emlak vergilerinin ani artışlarla sürpriz yaratıcı etki doğurmamasına çalışılmaktadır. Yine emlak vergilerinin oran ve miktarları ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, sürdürülebilir düzeyde tutulmakta, yani mükellef temelinde aşırı yük doğurmamasına dikkat edilmektedir. Bu belirlemelerin büyük ölçüde Türkiye için de geçerli olduğu söylenebilir.

Mevcut sistemin sakıncaları yalnızca birkaç ay önce en yetkili ağızlardan da dile getirilerek küçük bir yasal değişiklikle, emlak değer takdirlerinin bir önceki döneme göre artışları yüzde elli ile sınırlanarak yaşanan sıkıntılar dört yıllık bir dönem için hafifletilmiş bulunmaktadır. Ancak daha sonraki dönemler için bu önlem etkili olmayacaktır. Bu nedenle sisteme ilişkin olarak köklü reform çalışmalarının yapılması kaçınılmazdır.

Çalışmamızın her aşamasında değerli katkılarını sunan İstanbul Ticaret Odası İstanbul Düşünce Akademisi Direktörü sayın Tezer Palacıoğlu ve Akademi görevlisi sayın Didem Yüksel’e, değerli katkılarıyla yol gösteren İstanbul Ticaret Odası 19. Dönem Toptan Ticaret ve Dış Ticaret Meslek Komitesi Meclis üyesi sayın Mithat Yümlü’ye, Emlak Komitesi mensuplarına, sayın Mustafa Hakan Özelmacıkları’ya teşekkür ederim. Çalışmamızın emlak vergisi sistemine ilişkin ileride yapılabilecek olan reformlara küçük de olsa katkı sağlaması dileğimizdir.

Doç. Dr. Ekrem KURT

Şubat 2018, Beyoğlu

1. EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE YENİ DÜZENLEME ÖNERİLERİ

1.1. KAPSAM VE PLAN

Gerek vergi mükellefinin sayı ve kapsamı, gerekse sürekli bir vergi olması dolayısıyla geniş kitleleri ilgilendiren emlak vergisinin belirlenmesi esasları hemen her ülkede güncel tartışmaların konusunu oluşturmaktadır. Bu konuda özellikle vergiye esas olan emlak değerlerinin belirlenme tarz ve usulü önem taşımaktadır.

Emlak Vergisi olarak adlandırılan vergi, gerçekte bina, arazi ve arsalar için ayrı ayrı belirlenip uygulanmakta olan üç alt vergi türünün genel adıdır. Emlak vergileri hemen her ülkede, fakat değişen kapsam ve yöntemlerle uygulanmaktadır. En çok tartışılan konu ise vergiye esas olan taşınmazların değerinin her dönem belirleniş tarzıdır. Hemen tüm vergiler bakımından geçerli olabilen vergide adaletsizlik eleştirileri emlak vergilerinde daha çarpıcı bir görünüme bürünmektedir. Bunun başlıca nedeni, vergiye konu olan taşınmazların örneğin motorlu taşıtlarda olduğu gibi standart tiplerden oluşmaması, diğer ifadeyle her taşınmazın özgün bir mal olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla taşınmazların değeri tip standartlar halinde belirlenmeye elverişli olmamaktadır. Bir diğer zorluk da taşınmaz değerlerinin genel iktisadi durumla piyasa koşullarına göre kırılganlık ve dalgalanma gösterebilme özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle taşınmazların emlak vergisi tarh ve tahakkuk ettirecek olan bedellerinin belirlenmesi usulü önem taşımaktadır.

Türk Emlak Vergisi mevzuatı ilke olarak rayiç bedel, yani taşınmazın değerlendirme faaliyetinin yapıldığı sıradaki piyasa sürüm değerini esas almaktadır. Ancak sayıları milyonlarla hesap edilebilen taşınmazların her dört yılda bir gerçek rayiç değerlerinin belirlenmesi oldukça güç bir konudur. Bu nedenle, taşınmazların rayiç bedelinin belirlenmesindeki usuller sürekli olarak gündemde yer tutmaktadır.

Bu konuların ele alındığı bu çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde bir servet vergisi olarak Emlak Vergisinin niteliği, diğer vergilere göre farkları, belli başlı ülkelerdeki genel veriler, vergi adaleti boyutu, Türk uygulamasındaki durum gibi konular, çeşitli istatistiki bilgi ve tablolarla desteklenmiştir.

Türk Emlak Vergisi Sistemi başlıklı ikinci bölümde ise Türkiye’deki Emlak Vergisi düzenleme ve uygulamaları yine çeşitli verilerle desteklenerek ve mevzuat hükümleri de dikkate alınarak ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde, Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Fransa, İtalya gibi seçilmiş belli başlı Avrupa ülkelerindeki emlak vergisi düzenleme ve uygulamaları, özellikle vergiye esas olan matrahı belirleme usulleri dikkate alınarak genel olarak mukayese imkanı sunulmaya çalışılmış, benzer tartışmalara dikkat çekilmeye çalışılmıştır.

Değerlendirme ve önerilerden oluşan dördüncü bölümde ise önceki bölümlerde sunulan bilgi ve analizler dikkate alınarak mevcut sorunların giderilmesi için reform yapılması gereken alanlara işaret edilmiştir.

1.2. GENEL BİLGİLER

“Emlak” sözcüğü ev, tarla, bağ, bahçe vb. sahip olunan mal ve mülk taşınamayan mal ve mülklerin ortak adı¹ olarak tanımlanmaktadır. Kök olarak “mal” ve “mülk”ten gelen sözcük, Türkçede hemen hemen tamamıyla taşınmaz malları ifade etmektedir. 03.07.1970 tarih ve 1319 tarihli Emlak Vergisi Kanunu² ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine bakıldığında da “emlak” tabiriyle bina, arazi ve arsaların ifade edildiği görülmektedir.

Hukuki anlamda taşınmaz kavramı Emlak Vergisi Kanununun emlak tanımıyla tam olarak örtüşmez. Zira hukuk nazarında ilke olarak binalar ayrı

1 **Devellioğlu, Ferit:** Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, 16. Baskı, Ankara 1999, s. 218. Terime ilişkin olarak Türk Dil Kurumunun yaptığı tanım da aşağı yukarı bu tanımla örtüşmektedir. Ancak Türk Dil Kurumunun tanımı daha çok taşınmazları işaret etmektedir. Bkz. www.tdk.gov.tr

2 RG. Tarih: 11.08.1970, Sayı: 13576.

taşınmazlar sayılmayıp, üzerinde yer aldıkları arsa veya arazinin bütünleyici parçalarıdır (mütemmim cüz ilkesi). Dolayısıyla arsa veya arazinin ayrı, üzerindeki binanın ayrı taşınmaz sayılması mümkün olmayıp, bunların farklı tapusu olamaz. Ancak, Emlak Vergisi Kanunu binayı arazi ve arsadan ayrı bir vergi konusu olarak saysa da gerçekte genel ilkedен kopmuş sayılamaz. Çünkü bir arazinin yahut arsanın üzerinde (veya kısmen yahut tamamen altında) bina varsa artık o taşınmaz için yalnızca bina vergisi alınacak, arsa veya arazi için ayrıca vergi tahakkuk ettirilmeyecektir. Asıl fark, hukuken taşınmaz sayılan bütün unsurların emlak vergisine tabi olmamasıdır. Türk özel hukukunda taşınmazlar arazi, kat mülkiyetine tabi olan bağımsız bölümler ile gerçekte birer irtifak hakkı olan bağımsız ve sürekli haklardır (müstakil ve daimi haklar)³. Bu sonuncuların gerçekte fiziki bir varlığı bulunmayıp, başkasının taşınmazı üzerindeki bir sınırlı ayni hak sahipliğinden ibarettir. Emlak vergisinin konusu ise bina, arazi ve arsalaradır.

Taşınmazlardan vergi alınmasının tarihi belki tapu-kadastro tarihi kadar

- 3 Bağımsız ve sürekli haklar, özünde sınırlı ayni hak olan irtifakların bir bölümüdür. Bir irtifak hakkının bağımsız olması demek onun eşyaya veya kişiye bağlı olmaması, diğer ifadeyle devredilebilir olması demektir. İntifa ve oturma (sükna) hakkı kişiye bağlı olarak kurulabilen ve asla başkasına devredilemeyen ve miras yoluyla da intikal etmeyen irtifak hakları oldukları için bağımsız sayılmazlar. Eşyaya bağlı olarak kurulan irtifak hakları da bağlı bulundukları eşyadan bağımsız olarak devir konusu yapılamadıkları için bağımsız değildirler. Geriye kalan ve ‘düzensiz kişisel irtifaklar’ olarak da adlandırılan irtifaklar kişi yararına ve başkasına devri mümkün tarzda kurulurlarsa bağımsız olma koşulunu sağlamış olurlar. Bu irtifak haklarından üst ve kaynak irtifakları kural olarak devredilebilen irtifaklardandır. Yani tapu dairesinde tescile esas olacak irtifak sözleşmesi yapılırken tarafların sözleşmeye bunların devrini yasaklayıcı bir hüküm koymamaları halinde devredilmeleri mümkün tarzda kurulmuş olurlar. Devredilmesi mümkün olan irtifak ise bağımsız bir irtifak sayılır. Bu iki tür irtifak hakkının dışında kalan düzensiz kişisel irtifakların ise devrinin mümkün olmaması esastır. Ancak tapu dairesinde irtifak sözleşmesi akdedilirken tarafların bunların devredilebilir tarzda kurulmasını sözleşmeye koyacakları bir hükümle mümkün kılmaları mümkündür. Böylelikle bu irtifak hakları da bağımsız irtifak olma özelliği kazanmış olurlar. Sürekli sayılma unsuruna gelince, bir irtifakın sürekli irtifak sayılabilmesi için 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu irtifakın ya süresiz yahut da en az 30 yıl için kurulmuş olması koşulunu aramaktadır (TMK md. 836, 837). Bkz. **Oğuzman, M. Kemal/Seliçi, Özer/ Oktay-Özdemir, Saibe:** Eşya Hukuku, 20. Baskı, İstanbul 2017, s. 160 vd., **Tekinay, Selahattin Sulhi/Akman, Sermet/Burcuoğlu, Haluk/Altıp, Attila:** Tekinay Eşya Hukuku, Cilt I, Zilyedlik-Tapu Sicili, Mülkiyet, 5. Bası, İstanbul 1989, s. 245 vd., **Saymen, Ferit Hakkı/Elbir, Halid Kemal:** Türk Eşya Hukuku Dersleri, İstanbul 1963, s. 272 vd., **Ayan, Mehmet:** Eşya Hukuku I, Zilyetlik ve Tapu Sicili, 13. Baskı, Ankara 2016, s. 271 vd.

eskiye dayanır. Zaten kadastro (tapulama) faaliyetinin doğuş nedenlerinden biri de vergilendirme amacı olarak öne çıkar. Mükellefleri ve taşınmazlarının değerini belirleyerek doğrudan doğruya taşınmaza dayalı olarak yahut ürünlerine dayanılarak vergi salınması ancak tapu kayıtlarının tutulmasıyla etkili olarak gerçekleşebilir. Taşınırlarda büyük bir işleve sahip olan zilyetlik, taşınmazlarda sınırlı etkiye sahiptir. Zira iradeye dayalı olarak bir şey üzerinde fiili hakimiyet durumunu ifade eden zilyetlik, taşınırlar üzerinde kolaylıkla kendini belli ederken, taşınmazlar arzda sabit oldukları için bunların üzerindeki zilyetlik çoğu kez farazi düzeydedir. Malikleri taşınmazları kısa ya da uzun süreli olarak terk ederler. İşte zilyetliğin taşınmazlar üzerindeki bu yetersizliği tapu sicili sistemi ile telafi edilir.

1.3. TARİHÇE

Emlak maliklerinin vergilendirilmesi esası oldukça eskiye gitmekle birlikte kısaca Osmanlı Devletinin özellikle son dönemlerine bir göz atmakta yarar bulunmaktadır. Osmanlı toprak rejimi büyük ölçüde İslam Hukukuna dayanmaktadır.

İslâm Hukukunda topraklar, tabi oldukları hukuki rejim bakımından ikiye ayrılır.

- 1) Mülk topraklar.
- 2) Mülk olmayan topraklar (miri topraklar).

Mülk topraklar da iki kısma ayrılmaktadır:

a) Öşürlü topraklar (Arazi-i öşriye): Öşür sözcüğü Arapça onda bir oranını ifade etmektedir. Mülkiyeti müslümanlara ait olan ve mahsulünün her sene kural olarak onda biri devlete ödenen topraklara bu ad verilmiştir. Bu topraklar bugün anladığımız anlamda bireysel mülkiyet konusu olan topraklardır. Maliki, bu arazi üzerinde dilediği gibi tasarrufta bulunabilir⁴.

4 **Cin, Halil:** Osmanlı Toprak Hukukunda Miri Arazinin Hukuki Rejimi ve Bu Arazinin TMK Karşısındaki Durumu, AÜHFD, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/337/3434.pdf>, (Erişim tarihi: 15.8.2017).

b) Haraçlı topraklar (Araz-i Haraciye): Savaşlarda fethedilen ve mülkiyet hakları, aynı bir vergi karşılığında, eski zilyetlerine bırakılmış olan topraklardır. Bu topraklar da bugün anladığımız anlamda, bireysel mülkiyet rejimine tabidir. Fetholunan topraklardan bir kısmının sadece zilyetliği, eski maliklerine bırakılmış ve kuru mülkiyeti (rakabesi) devlete mal edilmiş ve bu türden topraklar mirî arazi olarak kabul edilmiştir.

2) Miri topraklar (arazi-i miriye): Kuru mülkiyeti devlete, kullanma ve yararlanma hakkı da bireylere ait olan arazidir. Bu arazinin kuru mülkiyeti devletindir. Devlet, araziden istifade hakkını ‘tefviz’ (bir taşınmaz malı bilinen değeri karşılığında bir kimseye verme⁵) adı verilen bir hukuki işlemle reayaya tevcih etmiştir⁶.

Osmanlı toprak düzeni, özellikle 17. yüzyılın sonlarına kadar fetihlerle ve bir ölçüde de evlilikler ve satın almalar⁷ yoluyla genişlemiştir. Özellikle fetihler yoluyla elde edilen topraklar o zamanki koşullarda hızla tapulandırılarak sistem yerli yerine oturtulmakta idi. Bu nedenledir ki fetihlerin en çok gerçekleştiği 15. ve 16. yüzyıllarda, Fatih, Yavuz, Kanuni gibi padişahların dönemlerinde tapulama miktarlarının çok fazla olması da kaçınılmazdı. Bu tapulamanın çeşitli amaçları vardı. Bir kısım topraklar buraların eski sahiplerinde bırakılırken bunlar aynı zamanda vergi mükellefi olarak kaydediliyor, bir kısım toprak, savaşta yararlılık gösteren askerlere bırakılırken diğer kısımlar yeni kurulan veya mevcut vakıflara akar olarak tahsis olunmaktaydı.

Osmanlı Hukukunda Tanzimat dönemiyle başlayan kanunlaştırma hareketlerinin en önemli sonuçlarından biri de 1274 (miladi 1858) tarihli ‘Kanunname-i Arazi’nin kabul edilmesi olmuştur. Bu Kanunun kabul edilmesiyle dağınık olan mevzuat temel bir mevzuat birliğine kavuşmuştur. Arazi Kanunnamesinin belirginleştirdiği şekliyle Osmanlı toprak sistemi ana hatlarıyla beşe ayrılmaktaydı. Bunlar,

5 http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5a1c9abcce8846.08289038 (Erişim tarihi: 20.07.2017).

6 **Chiha, Nedjib H.:** Traite de la propriete. Traité de la propriété immobiliere en droit ottoman, (Échos d’Orient, tome 10, n°66, 1907 (313-314), s. 4.

7 Örneğin Osmanoğulları Beyliğinin, Hamitoğulları Beyliğini 80.000 altın karşılığında satın alması.

1. Mülk arazi (arazi-i memluke)⁸,
2. Miri arazi (arazi-i emiriye)⁹,
3. Mevkuf arazi (vakfedilmiş arazi)¹⁰,
4. Metruk arazi (terkedilmiş arazi)¹¹,
5. Mevat arazi (ölü arazi)¹².

Osmanlı döneminde arazinin vergilendirilmesi esas itibarıyla miri araziye dayanmaktadır. Bu araziden alınan vergi bir bakıma bunun kirasına da benzetilebilir.

Osmanlı İmparatorluğunda mülk topraklar dışındaki tarım topraklarının rakabesi (çıplak/kuru mülkiyeti) devlete alıkonarak, kullanılması (tasarrufu) vatandaş olan gerçek kişilere tefviz edilmiştir¹³.

Roma hukukunda da savaş sonucunda kazanılan toprakların küçük bir bölümünün özel mülkiyete tahsisinden sonra asıl kısmının *Emphyteusis*¹⁴ adı verilen bir düzen içinde kişilere tarım faaliyetleri ve hayvan otlatma gibi

- 8 Tamamıyla özel mülkiyete tabi arazi anlamına gelmektedir. Bu tür toprak bugünkü özel mülkiyete denk düşer. Ancak Osmanlı toprak rejiminde bu tür topraklar oldukça sınırlandırılmıştı. Kural olarak yerleşim yerlerindeki meskenler ile bunların çevresinde yer alan en fazla yarım dönüm miktarındaki bahçe, avlu gibi alanlar özel mülke konu olabilmekteydi.
- 9 Toprakların asıl büyük bölümünü miri arazi oluşturmaktaydı. Bu tür toprakların rakabesi (kuru mülkiyeti) Devlete (Beytülmal) ait iken kullanma hakkı şahıslara kalmaktaydı. Bugünkü intifa hakkına çok benzeyen bu sistem, miri araziye kullanma hakkının mirasçıya geçebilmesi, belli süre mazeretsiz olarak ekilip biçilmemesi halinde geri alınması ve bazı tasarruflara konu olabilmesi gibi yönleriyle günümüzdeki intifa hakkından farklıdır.
- 10 Mülk araziden veya miri araziden vakfedilen topraklar bu rejime tabi olurlardı.
- 11 Mera, harman yeri gibi kamu hizmetleri için kamuya terk edilmiş arazi türüdür.
- 12 Mevat arazi, yerleşim yerlerinden belli mesafeden daha uzak olan araziye ifade etmektedir. Arazi o kadar uzaktır ki, o zamanın koşullarında oraya kadar insan veya hayvan gücüyle giderek tarımsal faaliyette bulunmak mümkün değildir. Bu yüzden değeri bulunmayan bu tür arazi “mevat (ölü) arazi” olarak tasnif edilmiştir. Bu arazinin o dönemde herhangi bir ekonomik değeri bulunmaz.
- 13 **Mardin, Ebulula:** Toprak Hukuku Dersleri, İstanbul 1947, s. 26.
- 14 Ephyteusis, Roma özel hukukunda, bir kimseye sürekli veya uzun süreli olarak bir arazinin verilmesi ve bunun karşılığında da yıllık olarak belirli bir kira bedeli alınmasını içeren sözleşme olarak yer almıştır.

amaçlarla süresiz kiralanması söz konusu idi¹⁵.

Burada işaret etmemiz gerekir ki öşür vergisinin bugünkü emlak vergileri ile fazla benzerliği bulunmaz. Zira öşür vergisinin konusu toprak/arazi değil, tarımsal üretimdir. Oysa emlak vergisinin konusunu binalar, arsalar ve arazi oluşturmaktadır. Emlak vergisi bu taşınmazların üzerinden elde edilen gelir bulunup bulunmadığına bakılmaksızın tahakkuk etmektedir. Her iki verginin doğuşu, anlayışı, konusu, kapsamı vb. tamamen farklıdır. Ayrıca yukarıda da belirttiğimiz gibi Osmanlı döneminde başlıca arazi türünün miri arazi olduğu ve arazinin çıplak mülkiyetinin (rakabe) devlete ait olduğu, dolayısıyla miri araziden alınan öşürün ayrıca bir kira gibi de işlevinin bulunduğunu unutmamak gerekir. Ancak, Devletle birey arasında bir kira sözleşmesinin varlığı iddia edilemez. Zira miri arazinin intifa hakkı¹⁶ kişilere bir tapu senedi ile ve resmi bir işlemle devredilmektedir. Belli koşulların gerçekleşmesi halinde, mesela toprağı geçerli bir neden olmaksızın belli süre işlemeyen hak sahibinden bu hak geri alınabilmektedir.

15 Krş. **Şafak, Ali**: İslam Arazi Hukuku ve Tatbikatı (İlk Devirler), İstanbul 1977, s. 36 vd.

16 Burada ifade edilen intifa hakkı günümüzdeki intifa hakkı (ususfructus) ile bağdaşmaz. Zira MK'da yer alan intifa hakkı sürenin dolmasıyla yahut yararlananın kişiliğinin sona ermesiyle sona erer, mirasçıya da asla intikal etmez. Oysa miri arazi üzerinde “intifa hakkı” olarak ifade edilen hak mirasçıya intikal etmektedir. Ancak bu intikal İslam Miras Hukukuna (Feraiz kuralları) göre değil, 1858 tarihli Arazi Kanunnamesine göre ve bugün MK'da yer alan miras hükümlerine çok benzer şekilde intikal etmektedir. Zira sonuçta bunun maliki Beytülmal yani Hazine-i Maliyedir.

2. EMLAK VERGİSİNİN NİTELİĞİ

2.1. EMLAK VERGİSİNİN DİĞER VERGİLER İÇİNDEKİ YERİ

2.1.1. Genel Açıklamalar

Gelirden alınan vergiler bir yıl içinde kazanılan gelirin esas alındığı vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise belirli bir satış fiyatı üzerinden veya satılan şeyin miktarı üzerinden alınan vergilerdir. Servet vergileri ise genellikle serveti oluşturan varlıkların iktisadi değeri üzerinden alınmakla birlikte bazı özel unsurlar da vergiye etki edebilmektedir¹⁷.

Servet vergileri, genel ve özel servet vergileri olarak ayrımlanmaktadır. Genel servet vergileri, ticari, kişisel ve taşınmaz servet değerleri dahil olmak üzere bütün servet değerleri üzerinden alınan vergilerdir. Özel servet vergileri ise servetin tamamından değil, bir bölümü üzerinden alınan vergilerdir. Emlak vergisi, servetin sadece bir bölümüne yönelik olduğu içindir ki özel servet vergilerinden sayılır.

Yukarıda yer alan 2016 yılına ait verilere dayanan istatistik tablosuna göre, servet üzerinden alınan vergilerin genel vergi toplamına oranı bakımından Türkiye % 4,9 oranıyla OECD ülkeleri arasında ortalama bir yerlerde bulunmaktadır. Bu karşılaştırmada Birleşik Krallık % 12,7'lik oranla başı çekmektedir. Aşağıdaki bölümlerde Birleşik Krallık'da cari olan emlak vergisi uygulamalarına ilişkin açıklamalarımızda da görüleceği üzere bu ülkede, deyim yerindeyse emlak değerleri üzerinden uygulanan katmerli vergi sisteminin yukarıdaki sonucun gerçekleşmesinde rol oynadığı görülmektedir.

Servet üzerinden alınan vergilerin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlarını gösteren bu tabloda da önceki tabloya göre paralel bir görünümün ortaya çıktığı söylenebilir. Birleşik Krallık bu tabloda da % 4,1'lik oranla yine başı çekerken, Türkiye % 1,4'lük oranıyla ortalarda sayılabilecek bir sıralamada yerini almaktadır.

17 Heper, Fethi: Türkiye'de Servetin Vergilendirilmesi (Eskişehir EİTİA Yayın No: 246/66, 1982, s. 1.

Tablo 1: Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (4000)

DÖNEM	1965	1980	1990	2000	2007	2009	2011	2012	2013	2014
Avustralya	11,5	7,8	8,9	8,8	8,9	9,5	8,6	8,6	9,4	10,1
Avusturya	4,0	2,9	2,7	1,3	1,4	1,3	1,2	1,3	1,7	1,4
Belçika	3,7	3,1	3,8	4,7	7,2	6,9	7,3	7,4	7,8	7,9
Kanada	14,3	9,1	10,0	9,5	10,6	12,2	12,0	11,9	11,9	11,7
Şili	..	..	6,2	7,0	4,9	5,4	4,0	4,3	4,1	4,2
Çek C.	..	..	..	1,4	1,2	1,1	1,5	1,5	1,4	1,3
Danimarka	8,1	5,9	4,3	3,3	3,9	4,0	4,2	3,9	3,9	3,7
Estonya	..	..	..	1,2	0,7	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9
Finlandiya	4,0	1,9	2,4	2,4	2,6	2,6	2,6	2,8	2,9	3,0
Fransa	4,3	4,8	6,3	6,8	7,9	8,0	8,4	8,5	8,4	8,5
Almanya	5,8	3,3	3,4	2,3	2,5	2,3	2,4	2,5	2,5	2,6
Yunanistan	9,7	4,6	4,6	6,1	5,3	6,4	6,9	7,1	8,4	4,0
Macaristan	..	..	..	1,7	2,0	2,1	3,1	3,2	3,4	3,4
İzlanda	4,0	6,3	8,4	7,8	6,1	6,5	6,7	7,1	6,9	6,4
İrlanda	15,1	5,3	4,6	5,7	8,0	5,3	6,1	6,4	7,2	7,7
İsrail	..	..	..	8,8	9,5	10,1	10,4	9,8	9,6	9,5
İtalya	7,2	3,7	2,3	4,6	4,9	6,2	5,3	6,2	6,2	6,6
Japonya	8,1	8,2	9,4	10,5	9,0	10,1	9,7	9,1	8,8	8,5
Kore	..	8,0	11,8	12,4	12,8	11,6	11,4	10,6	10,3	11,0
Letonya	..	..	..	3,8	3,1	2,5	3,5	3,4	3,4	3,6
Lüksemburg	6,2	5,7	8,4	10,7	9,6	6,6	6,9	7,0	7,3	7,8
Meksika	..	1,9	1,9	1,7	2,2	2,2	2,0	2,1	2,0	2,1
Hollanda	4,4	3,6	3,7	5,3	4,7	4,0	3,4	3,0	3,4	3,9
Y. Zelanda	11,5	7,9	6,8	5,3	5,3	6,5	6,6	6,3	6,1	6,2
Norveç	3,1	1,7	2,9	2,3	2,8	2,9	2,8	2,9	3,0	3,1
Polonya	..	..	..	4,3	4,2	4,3	4,1	4,2	4,4	4,3
Portekiz	5,0	1,4	2,7	3,7	4,1	3,6	3,4	3,3	3,3	3,6
Slovakya	..	..	..	1,8	1,3	1,4	1,4	1,5	1,5	1,4
Slovenya	..	..	..	1,7	1,6	1,6	1,6	1,7	1,8	1,7
İspanya	6,4	4,6	5,5	6,3	8,0	6,5	6,0	6,2	6,7	7,0
İsveç	1,8	0,9	3,5	3,4	2,4	2,4	2,4	2,4	2,5	2,5
İsviçre	9,9	8,3	8,1	9,0	7,9	7,0	6,6	6,3	6,4	6,6
Türkiye	10,5	5,4	2,3	3,2	3,8	3,6	4,1	4,2	4,6	4,9
B. Krallık	14,5	12,0	8,2	11,6	12,6	12,2	11,6	11,9	12,4	12,7
ABD	15,9	10,7	11,6	10,2	11,4	14,1	12,4	12,0	11,3	10,8
OECD Ortalama	7,9	5,3	5,7	5,5	5,6	5,5	5,5	5,5	5,6	5,6

Kaynak: Revenue statistics 1965-2015/statistiques des recettes publiques 1965-2015 ©
oecd/ocde 2016 (table 22)

Tablo 2: Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı (4000)

DÖNEM	1965	1980	1990	2000	2007	2009	2011	2012	2013	2014
Avustralya	2,4	2,0	2,5	2,7	2,6	2,5	2,3	2,4	2,6	2,8
Avusturya	1,3	1,1	1,1	0,6	0,6	0,5	0,5	0,6	0,7	0,6
Belçika	1,1	1,3	1,6	2,0	3,1	2,9	3,1	3,3	3,5	3,6
Kanada	3,6	2,8	3,5	3,3	3,4	3,9	3,7	3,7	3,7	3,7
Şili	..	..	1,0	1,3	1,1	0,9	0,8	0,9	0,8	0,8
Çek Cum.	..	..	..	0,5	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4
Danimarka	2,4	2,4	1,9	1,6	1,8	1,8	1,9	1,8	1,8	1,9
Estonya	..	..	..	0,4	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Finlandiya	1,2	0,7	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2	1,3	1,3
Fransa	1,4	1,9	2,6	2,9	3,3	3,3	3,6	3,8	3,8	3,9
Almanya	1,8	1,2	1,2	0,8	0,9	0,8	0,9	0,9	0,9	1,0
Yunanistan	1,7	1,0	1,2	2,0	1,7	2,0	2,3	2,5	3,0	1,4
Macaristan	..	..	..	0,7	0,8	0,8	1,1	1,2	1,3	1,3
İzlanda	1,0	1,8	2,5	2,8	2,4	2,1	2,3	2,5	2,5	2,5
İrlanda	3,7	1,6	1,5	1,8	2,4	1,4	1,6	1,8	2,0	2,2
İsrail	..	..	..	3,1	3,2	3,0	3,2	2,9	3,0	3,0
İtalya	1,8	1,1	0,8	1,9	2,0	2,6	2,2	2,7	2,7	2,9
Japonya	1,4	2,0	2,7	2,8	2,6	2,7	2,8	2,7	2,7	2,7
Kore	..	1,4	2,2	2,7	3,2	2,8	2,7	2,6	2,5	2,7
Letonya	..	..	..	1,1	0,9	0,7	1,0	1,0	1,0	1,0
Lüksemburg	1,6	1,9	2,8	4,0	3,5	2,6	2,6	2,7	2,8	3,0
Meksika	..	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Hollanda	1,4	1,4	1,5	2,0	1,7	1,4	1,2	1,1	1,2	1,4
Yeni Zelanda	2,7	2,3	2,5	1,7	1,8	2,0	2,0	2,0	1,9	2,0
Norveç	0,9	0,7	1,2	1,0	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Polonya	..	..	..	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3	1,4	1,4
Portekiz	0,8	0,3	0,7	1,1	1,3	1,1	1,1	1,1	1,1	1,2
Slovakya	..	..	..	0,6	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Slovenya	..	..	..	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
İspanya	0,9	1,0	1,7	2,1	2,9	2,0	1,9	2,0	2,2	2,4
İsveç	0,6	0,4	1,7	1,7	1,1	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1
İsviçre	1,6	1,9	1,9	2,5	2,1	1,9	1,8	1,7	1,7	1,8
Türkiye	1,1	0,7	0,3	0,8	0,9	0,9	1,1	1,2	1,4	1,4
Birleşik Krallık	4,3	4,0	2,7	3,8	4,1	3,8	3,9	3,9	4,0	4,1
ABD	3,7	2,7	3,0	2,9	3,1	3,2	3,0	2,9	2,9	2,8
OECD-Ortalama	1,9	1,5	1,8	1,8	1,8	1,7	1,8	1,8	1,9	1,9

Kaynak: Revenue statistics 1965-2015/statistiques des recettes publiques 1965-2015 © oecd/ocde 2016 (table 21)

Türk vergi sisteminde başlıca servet vergileri olarak emlak vergileri (bina vergisi, arsa ve arazi vergileri), Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi sayılabilir. Emlak vergisi, Türkiye’de uygulanmakta olan servet vergilerinin belki de en önemlisidir.

2.1.2. Emlak Vergisinin Diğer Vergilere Göre Özellikleri

Emlak vergisi, vergi mükellefinin kişisel özelliklerini değil, bina, arazi ve arsanın değerini esas aldığı için subjektif değil, objektif vergilerden sayılır. Ancak emlak vergisinin tamamen objektif esaslara göre tahakkuk ettiği söylenemez. Çok az da olsa mükellefin kişisel durumu vergiyi ve hatta mükellefiyeti etkileyebilir. Örneğin emekli bir mükellefin üzerine kayıtlı olan tek taşınmazın oturduğu konut olması halinde vergiden muaf tutulması gibi belirli muafiyet ve istisna halleri bulunmaktadır. Ancak esas olan, bina, arazi ve arsanın değeri olduğu için bu vergi türünü objektif vergilerden saymak gerekmektedir.

Uygulanan vergi politikasına göre mükelleflerin kişisel özelliklerinin farklı şekillerde dikkate alınarak uygulanacak verginin azaltılması yahut çoğaltılması söz konusu olabilmektedir. Aşağıda çeşitli ülkelere ilişkin olarak yaptığımız açıklamalarda da görüleceği üzere örneğin bir konutta yaşayan kişi sayısı bazı vergi sistemlerinde indirim neden olabileceği gibi bunun tam tersi, yani yaşayan kişi sayısına göre verginin artması da söz konusu olabilmektedir. Birinci halde sosyal politika güdülerini ön plana çıkarken, ikincisinde ise konutta yaşayan kişi sayısının artmasının hizmetten faydalananların artması ve sunulan kamu hizmetinin maliyetinin artacağı varsayımına dayanılmaktadır.

Emlak vergisinin bir diğer özelliği ise sürekli vergilerden sayılmasıdır. Bu yönüyle, olağanüstü dönemlerde salınan bir defaya mahsusluk servet vergilerinden ayrılır. 1942 yılında uygulamaya konulan Varlık vergisi, bir defaya mahsus olarak uygulanan vergilere örnektir. Bu vergiler bir kez uygulandıktan sonra sona ererler. Genellikle serveti azaltıcı etkileri söz konusu olur.

Sürekli vergilerden sayılan emlak vergisinin, her yıl tekrar etmenin bir sonucu olarak servetten eksiltme yapmaması, yani gelir ile karşılanabilir olması da gerekir. Bu yüzden bu tür servet vergilerinin oranlarının düşük olması gerekmektedir. Nitekim emlak vergisi oranlarının yüksek olduğu söylenemez. Eğer aksi durum söz konusu olsaydı, mükelleflerin her yıl emlak vergisini ödeyebilmek için servetlerini ve giderek bizzat verginin konusunu oluşturan bina, arazi ve arsalarını elden çıkarmaları gerekirdi.

Servet vergileri, vergi adaletinin sağlanması bakımından oldukça önemli bir rol oynama kapasitesine sahiptir.

Gelire dayanan vergiler (gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi), geliri olan mükellefleri vergilendirir. Geliri bulunmayan bir kişi, çok ciddi bir servete sahip bulunsa bile gelir vergileriyle vergilendirilemeyecektir. Bu durumda asgari ücret alan bir kimse vergi öderken, servet sahibi olup çalışmayan bir kimse ise vergiden kurtulmuş olacaktır.

Harcama vergileri de (Katma Değer Vergisi/KDV, Özel Tüketim Vergisi/ÖTV gibi) benzer şekilde, ancak harcama yapılırsa tahakkuk ettirilebilen vergilerdir. Bu durumda da serveti çok az olan veya hiç bulunmayan bir kimse bile aldığı ekmek için vergi öderken, harcama yapmayan ya da sınırlı bir harcama eğilimindeki servet sahibi kimse vergilendirilmemiş veya çok az vergilendirilmiş olacaktır.

Servet vergileri ise (Emlak vergileri, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi vb.) hemen hemen her durumda daha adil sonuçlar doğuracaktır. Bir yandan da servetin vergilendirme yoluyla görece azaltılması yoluyla toplumsal adalete katkı sağlayacaktır. Dolayısıyla adaletli bir vergi sisteminde gelir ve harcama vergilerinden ziyade servet vergilerine dayanılmasının yerinde olacağı hususunda genel bir kabul bulunduğu söylenebilir¹⁸.

18 Krş. Uluatam, Özhan/Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, 4. Baskı, Ankara 2000, s. 352.

3. TÜRK EMLAK VERGİSİ SİSTEMİ

3.1. TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİNİN GELİŞİMİ

1972 yılına kadar emlak vergisi ‘tahrir’ (yazım) adı verilen bir sisteme göre yapılırken, bu tarihten sonra ‘beyan’ sisteminin uygulamaya konulduğu görülmektedir. Tahrir sisteminde Maliyenin taşınmazların vergiye esas olan değerlerini re’sen belirlemesi ilkesi geçerlidir. Beyan sisteminde ise taşınmazların parsel bazında değerinin belirlenmesi nedeniyle asgari beyan sistemi terk edilmiş, arazi bu kuralın dışında tutulmuştur. Daha sonraları emlak vergisi gelirlerinin yerel yönetimlere bırakılması esasına geçilmiştir.

Emlak vergisi olarak adlandırılan ve içinde birden fazla türde vergi bulunan bu vergiler grubu 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa dayanmaktadır¹⁹. Anayasa md. 73/III hükmüne göre “*vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler ancak bir kanunla konulabilir, değiştirilebilir ve kaldırılabilir*”²⁰. Yürürlük hükümleri de dahil olmak üzere toplam 43 maddeden oluşan Kanun o tarihlerde mali yılbaşı sayılan 01.03.1971 tarihinde yürürlüğe girmiş olup halen yürürlüktedir. Ancak geçen zaman içinde Kanunun değişmeyen pek az hükmü kalmış, bazı maddeler tamamen yürürlükten kaldırılmıştır. Bugün Kanun 2 tane ek maddenin yanı sıra 22 tane de geçici madde içermekte ve hayli karışık bir görünüm taşımaktadır. Ancak hemen belirtelim ki, aşağıdaki bölümlerde incelediğimiz Avrupa ülkelerinde de durum pek farklı değildir. Hemen her ülkede bu alanda hararetli tartışmalar ve reform talepleri gündeme getirilmektedir. Bunlara, aşağıdaki bölümlerde

19 RG. Tarih: 11.08.1970, Sayı: 13576.

20 Anayasanın anılan değişik md. 73 hükmüne göre vergilerle ilgili olarak şu ilkeler öngörülmektedir:

- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.
- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

yeri geldikçe değineceğiz.

1971 yılında Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar vergi idaresi taşınmazların değerini bizzat kendisi tespit ederek vergiye tabi tutmuştur. Yazım (tahrir) adı verilen bu sistem EVK'nun yürürlüğe girmesiyle yerini beyan sistemine bırakmıştır. Beyan sisteminde mülk sahipleri tarafından taşınmazlarının vergilendirilebilmesi için vergi dairelerine belirli dönemlerde beyannameler verilmiştir. Türkiye'de 1931 yılında gerçekleştirilen taşınmaz yazımı çalışmasından sonra uzunca bir dönem boyunca idare tarafından yeniden taşınmaz yazımı yapılmamış, enflasyon ve değer artışları nedeniyle oluşan değer farkları ise misil zamlarıyla zaman içinde karışık ve gerçek değerlerden hayli uzak bir hal almıştır. 1971 yılında yürürlüğe giren EVK ise 1972 yılı için genel bir beyan öngörmüş, emlak vergisini toplama görevi de merkezi idareye bırakılmıştır. Bu tarihlerde toplumda okuma yazma oranının düşük olması, denetim yetersizliği ve mükelleflere yeterli bilgi verilmemesi sistemin iyi çalışmasına engel olmuştur²¹. Ancak daha sonraları bu verginin uygulaması verimsizleşmiş olup, neredeyse kendi tahsil masrafları kadar getirisi olmayacak düzeye düştüğü ifade edilmektedir²². Bunun üzerine emlak vergilerini toplama işi yerel yönetimlere bırakılmıştır.

1982 yılında EVK ve Emlak Vergisi Tüzüğünde (EVT) yapılan değişikliklerden sonra bir bakıma götürü bir sisteme geçilmiştir. Bu düzenlemelere göre hem beyan hem de yazım sistemleri iç içe uygulanmaktadır. Mükellefin, idarece tespit ettirilmiş bulunan asgari bedellerin altında beyanda bulunması halinde aradaki farkın cezalı olarak tahsili cihetine gidilmiştir. Bu sistem "Asgari Beyan Esası" olarak da adlandırılmaktadır. Arazinin değer takdiri bu yöntemin dışında tutulmuşken daha sonra yapılan değişikliklerle arazi de aynı sisteme dahil edilmiştir.

1985 yılında gerçekleştirilen değişikliklerle arsa birim değerlerinin cadde, sokak, parsel hatta bağımsız bölüm temelinde takdir edilmesi yöntemi

21 **Hacıköylü, Canatay:** Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değerleme Tespitine İlişkin Öneriler, Eskişehir 2009, s. 35.

22 **Mert, H./Saraç, Ö./Gökçek, F./Kara, İ./Devran, A./Timur, M./Elgin, E.:** Belediyelerin ve Mükelleflerin Emlak Vergisi Rehberi, Ankara 1994, s. 3 vd.

getirilmiş, arazi bunun dışında tutulmuştur. Yaşanan gelişmeler karşısında emlak vergisinin tahsili Kanunla belediyelere devredilmiştir.

Emlak vergisi gerçekte bina, arsa ve arazi olmak üzere üç çeşit vergiden oluşan vergi kümesinin genel adıdır.

Bina vergisi md. 1 ila 11 arasında düzenlenirken, arsa ve arazi vergisi aynı başlık altında, “arazi vergisi” olarak düzenlenmiştir (md. 12-21).

3.2. EMLAK VERGİSİNDE ORANLAR

3.2.1. Bina Vergisi Oranları

Meskenlerde % 0.1, diğer binalarda % 0.2’dir. Bu oranlar büyükşehir kapsamındaki yerlerde iki kat olarak uygulanır. (Meskenlerde % 0.2, diğer binalarda % 0.4).

3.2.2. Arazi ve Arsa Vergisi Oranları

Arazide %0 1, arsada %0 2’dir. Bu oranlar büyükşehir kapsamına giren yerlerde iki kat olarak uygulanır. (Arazide %0 2, arsalarda %0 4).

“Arz” (yer) kökünden gelen “arazi” kavramı aslında “arsa”yı da kapsayan bir üst kavram niteliği taşır. Ancak Kanuna göre “Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır” (Emlak Vergisi Kanunu/EVK 12/II).

Kanun, “Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararı ile belli edilir” (EVK 12/III) hükmüyle henüz parsellenmemiş (imar mevzuatı uyarınca imar uygulaması görmemiş) bazı alanların da arsa hükmünde sayılmasını mümkün kılmıştır. Böylece imar mevzuatına göre ayrık bir durum meydana getirildiği görülmektedir. 3194 sayılı İmar Kanununa göre bir arazinin arsa sayılabilmesi için aynı Kanunun 18. maddesi ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin Yönetmeliğe göre imar parsellerinin oluşturulması gerekirdi. Ancak anılan hüküm, İmar Kanunundaki ilkeye bir istisna getirmiş bulunmaktadır.

İncelediğimiz Avrupa ülkeleri sistemlerinde de benzer ayrımların yapılarak emlakın farklı oranlarda vergilere tabi tutulduğu, özellikle tarımsal amaçlar için kullanılan araziyle ve hatta bu tür arazinin üzerinde kurulu bulunan yine tarımsal amaçlı binalara ciddi muafiyet ve istisnaların getirildiği görülmektedir. Bu konulara aşağıdaki ülke incelemelerinde değinilmiştir.

3.2.3. Değer Takdiri

Emlak vergisinin konusunu bina arsa ve arazi, yani taşınmazlar oluşturduğu için, verginin hangi değer üzerinden alınacağı sorununu açıklığa kavuşturmak gerekir. Kimi ülkelerin vergi sistemleri taşınmazın güncel ve gerçek piyasa değerini esas alırken, kimi sistemlerde belirli formüllere göre yaratılmış sanal değerler esas alınmaktadır. Fransız sisteminin bir ölçüde binanın kira/rant değerini gözettiğini, Alman sisteminin ise Batı eyaletlerinde 1964, Doğu eyaletlerinde ise 1935 değer tespitlerini Federal Maliye Bakanlığının her yıl için belirlediği yeniden değerlendirme oranlarıyla güncelleyerek belli bir marj içinde her eyaletin de kendisine göre artış veya eksiltmeler yapabilmesi esasına dayandığını söyleyebiliriz. Birleşik Krallık ise her beş yılda bir re'sen sekiz farklı değer grubuna göre emlak vergisi belirlediği, ayrıca her yıl enflasyon oranında güncellemelere gittiği görülmektedir. Almanya, Fransa, Birleşik Krallık gibi gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde bile enflasyonun etkisi nedeniyle, tekrar eden emlak vergileri bakımından çeşitli hukuki önlemler alındığı görülmektedir. Enflasyonun rakamları aşındırma etkisinin Türkiye'deki etkisinin daha fazla olduğu gerçeği karşısında bu sorun daha çarpıcı bir etkiyle karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizdeki diğer bir zorluk da bir yandan artan nüfus, diğer taraftan da kırsaldan kente, kentlerden büyük kentlere doğru bitmek bilmeyen göçler nedeniyle kent merkezlerinde ve aynı kentin belirli bölgelerinde meydana gelen aşırı değerlenme gerçeğidir²³. 1950'lerden bu yana gerek tarımın makineleşmesi, ulaşımın kolaylaşması, kentlerde hizmet ve sanayi alanlarında

23 Bu konuda çarpıcı bilgi ve değerlendirmeler için bkz. **Yavuz, Fahmi:** Kentsel Topraklar, 1980, s. 20 vd. Eserde 1935 yılında Ankara'da birkonuta düşen nüfus sayısının 7.06, her odaya düşen nüfus sayısının ise 2.18 olduğu, bu sayıların 1940 yılında sırasıyla 7.96 ve 2.33'e yükseldiğine dair o tarihlerde düzenlenen bir rapora yer verilmektedir.

istihdam yaratılması gibi sebeplerden kaynaklanan göçler, gerekse doğal nüfus artışı gibi unsurların etkisiyle yasal ve yasadışı yollarla arsa ve konut üretiminin durmaksızın artması, enflasyonun dışında da zamana göre reel değerlenmeye yol açmaktadır. Diğer taraftan, sahip olduğu düşük standartlı konuttan kurtulmak ve daha iyisini edinmek arzusunu taşıyan insanların haklı talepleri de bu değer artışını desteklemektedir. Bu nedenle Türkiye’de taşınmazların değerlerinin takdirinin anılan Avrupa ülkelerine göre daha fazla önem taşıdığı ortaya çıkmaktadır. Değer tespiti bir kez yapıp biten bir çalışma olmayıp, EVK’na göre her dört yılda bir yapılması gereken bir çalışmadır. Emlak fiyatlarının neredeyse aylık olarak değişebildiği bir iktisadi yapıda kuşkusuz dört yılda bir yapılan değer takdir çalışması, bir süre sonra anlamını yitirebilecektir. Bunun için EVK, dört yılda bir yapıp, bir sonraki yıl yürürlüğe konulan bu değerlerin, Maliye Bakanlığınca her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılarak vergilendirilmesini öngörmüştür. Sistem bu yönüyle İngiliz sistemiyle benzerlikler taşımaktadır. Orada da her beş yılda bir yapılan değerlendirme miktarları –düşük enflasyon oranlarına rağmen- yine de bir sonraki değerlendirme dönemine kadar enflasyon oranına göre güncellenmektedir.

Türkiye’de emlak vergisinin en çok tartışılan ve reform talep edilen kısmı, taşınmazlara ait değer takdirinin adaletsiz bir yöntemle belirlendiği noktasıdır.

3.2.4. Değer Takdirinde Usul

Taşınmazların değerlemesinin yapılması farklı nedenlerle olabilir. Bunların bir kısmı özel amaçlıdır. Bir taşınmazı satın almak isteyen kimse, bunun değerini araştırırken, yapının ve mevkiinin özelliklerinin dışında, bunun ileride elden çıkarılabilirliği ve mümkünse kâr etme beklentisi de söz konusu olabilmektedir. Özel amaçlı değerlemeler daha çok gözlem ve farklı bir emlakı edinme seçeneklerine göre kıyaslamalarla yapılır. Bu tür değerlemeler konumuzun dışındadır. Değerlemeyi kamu alanına ait bulunan bazı işlemler de gerektirir. Değerlemeyi gerektiren kamu alanına ait başlıca sebepler şunlardır:

1. Emlak vergisi matrahını tespit,
2. Tapu harcını tespit,
3. Kamulaştırma bedelinin tespiti,
4. Özelleştirmeye esas tutarı belirleme,
5. Taşınmaz rehni tesisi,
6. Arazi toplulaştırılması,
7. İmar uygulamaları,
8. Yargılama harçlarına esas miktarı tespit.

Değerleme çalışmalarının sonucunda belli bir taşınmaz için belirli bir dönemde tek bir değer ortaya çıkması arzulanır. Aynı taşınmaz için aynı dönemde farklı değerlendirme çalışmaları sonucunda farklı sonuçların bulunması sıkıntılı bir durumdur ve bu sonuçla sıkça karşılaşılabilir. Bu yüzden, taşınmaz değerlemesinde esas alınacak en isabetli yöntemin hangisi olduğu bizde ve diğer ülkelerde her zaman tartışıla gelmektedir. Burada belli başlı değerlendirme yöntemlerini inceleyeceğiz.

3.2.4.1. Emsale Göre Değerlendirme

Emsale göre değerlendirme yönteminde taşınmazın bulunduğu bölgedeki güncel satış fiyatları dikkate alınır. Taşınmaz, çevredeki diğer taşınmazlar ile karşılaştırılarak emsal olacak taşınmazlar tespit olunur. Bu taşınmazların son yıllardaki satış bedellerinin ortalamaları, değerlendirilecek taşınmaz için bir ölçüt meydana getirir. Üzerinde yapı bulunmayan boş arazilerin değerlendirilmesi genellikle emsal üzerinden yapılır. Arazi değerlendirilmesinde arazinin türü, verim derecesi, yapılan tarım türüne göre kullanılma durumu dikkate alınır. Emsal arazi, tür, sınıf ve yapılan tarım bakımından aynı nitelikte olan arazidir. Tümüyle aynı nitelikte bir arazi yoksa, yakın nitelikte bir arazinin değeri de farkların sebep olduğu değer indirimler veya arttırmalar yapılarak, emsal değeri olarak kabul edilebilir. İster tam emsale, ister yakın emsale dayansın, alım satım yapıldığı tarih farkı sebebiyle doğmuş olan değer değişikliği de ayrıca dikkate alınıp hesaba katılmalıdır.

Yargılama faaliyetlerinde ve kıymet takdir komisyonları tarafından genellikle bu usul kullanılmaktadır. Anlaşılması basit olan bu yöntemde emsal bulmak genellikle kolaydır. Ancak tapu dairelerinde tapu harcından kaçınmak maksadıyla çoğu zaman gerçek satış bedelinin değil, daha düşük bir bedelin beyan edildiği de bilinen bir gerçektir. Bedelde muvazaalı dediğimiz bu tür işlemlerin nadiren tersi de görülebilmektedir. Yani taşınmaz satılırken gerçek satış bedelinin üstünde bir rakamla satılmış gibi beyan edilmektedir. Bunun amacı da önalım (şuf'a) hakkı sahiplerinin bu haklarını kullanmaktan vaz geçirmektir. Bilindiği gibi paylı mülkiyetten doğan kanuni önalım hakkı ile sözleşmeden doğan ve fakat önalım bedeli sözleşmede kararlaştırılmamış olan önalım haklarında bu hak tapudaki satış bedeli üzerinden kullanılmaktadır. Bu yüzden hak sahiplerinin bu haklarını kullanmalarını engellemenin bir yolu örneğin satış işlemini bağış olarak göstermek ise, diğer yöntem de satış bedelini olduğundan yüksek göstermektir²⁴. Dolayısıyla emsal yönteminde tapu dairesindeki satışların esas alınması bedelde muvazaalı satışlar sebebiyle bizi gerçek emsale ulaştırmaya yetmeyecektir.

Tablo 3: Çorum ili örneğinde Emlak Komisyoncusu ile Emlak Vergisi için belirtilen Emlak değeri

BÖLGELER	Emlak Komisyoncuları		Emlak Vergisi	
	(Eski) TL/m²			
	En Az	En Çok	En Az	En Çok
Sanayi Bölgesi	1.000.000	8.000.000	30.000	2.160.000
Yeni Ankara Cd.	1.000.000	2.000.000	8.000	60.000
Eski Ankara Yolu	1.000.000	7.000.000	60.000	1.680.000
Hıdırlı Cami Civ.	1.000.000	8.000.000	48.000	300.000
Derin Çay ve Civarı	750.000	5.000.000	30.000	48.000

24 Gerçi emsallerinin çok üstünde gerçekleşen böyle “bedelde muvazaalı” satışların iptali istenebilmektedir. Ancak bunun ispatı ve yargı süreci belli bir külfete katlanmayı gerektirecektir.

Bu konuda yapılan bir saha araştırmasında aşağıdaki çarpıcı sonuç ortaya çıkmıştır. Çorum’da yapılan bu araştırmaya göre, emlak komisyoncularının açıkladığı fiyatlar ile tapu harcında esas alınan beyanlar arasındaki farklar görülmektedir²⁵.

Ancak günümüzde emlakın internet ilanları yoluyla satılması da, hayli yaygın bir uygulamadır. İster taşınmaz malikleri, isterse emlak kuruluşları tarafından ilan verilmiş olsun, taşınmazın fiyatı ile metrekare, krediye uygunluğu, yaşı, cinsi, konumu vs. bütün temel bilgiler internet ortamında ilan olunmaktadır.

3.2.4.2. Gelir Getirme Değerine Göre Değerlendirme

Taşınmaza ait yıllık gelirin önceden öngörülmesi yöntemine dayanır. Taşınmazın halihazırki ve ilerideki gelir getirme kapasitesi ile enflasyonun etkisi de göz önüne alınarak yaklaşık olarak hesaplanır. Bulunan miktar taşınmaza ait değer olarak belirlenir. Bu yöntem daha çok ticari ve sanayi amaçlı olarak kullanılan taşınmazlar için uygulanmaktadır. Ancak Fransız emlak vergisi uygulamasında özellikle konutlar bakımından büyük ölçüde bu yönteme dayanıldığını söyleyebiliriz.

Bu yöntemde malın belirlenen ortalama gelirinin kapitalizasyonunu temel alınır. Yani, bir malın değeri, o maldan ileride elde edileceği umulan bütün gelirlerin belirli bir zaman dilimi içindeki toplamı olarak kabul edilir²⁶.

Özellikle taşınmazın aşınma/yıpranma payını otomatik olarak bünyesinde yansıtması bakımından olumlu olan bu yöntem, özellikle enflasyon baskısı nedeniyle, uygulanan faiz oranının işlevsiz kalması riskini de barındırmaktadır. Yıllık enflasyon oranının en az yüzde beş seviyesinin altında olacağı durumlarda bu yöntemin başarılı bir uygulama teşkil edebileceğini değerlendirmekteyiz.

25 **Ural, Servet:** Emlak Vergi Sisteminde Arsa Değerlendirmesi’nin İrdelenmesi, Trabzon 1997 (Yayımlanmamış Tez), s., s. 19, Tablo No: 3.

26 Bu konuyla ilgili matematiksel formüller ve uygulaması için bkz. Ural, s. 7 vd.

3.2.4.3. Maliyet Yöntemi

Taşınmazın üzerinde yer alan ve eşya hukuku dilinde zaman zaman muhdesat tabir olunan, o taşınmazın bütünleyici parçasını teşkil eden, arazi ile sıkı bir bağ içinde bulunan kalıcı nitelikteki yapı ve dikili şeylerin (binalar ve ağaçlar gibi) maliyeti hesaplanarak yapılan değerlemeye dayanır. Ayrıca taşınmazla ilgili olarak yapılan hukuki işlemde satış, irtifak, taşınmaz yükü (gayrimenkul mükellefiyeti) veya ipotek tesisi gibi aynı hak devirleri ile kira, hasılat kirası gibi alacak hakkı tesislerinde ayrı tutulmamış olan eklentiler de (bütünleyici parça kadar sıkı bir bağ taşımamakla birlikte araziye özgülenmiş olan taşınır eşya, örneğin su motoru gibi) dikkate alınarak taşınmazın yaklaşık maliyeti bulunur.

Binaların yapı maliyetlerinin hesaplanmasında yaygın olan ve çoğunlukla da kamu ihalelerinde dikkate alınmaları yasal zorunluluk olan ölçütler her yıl Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (önceleri Bayındırlık Bakanlığı) tarafından bir tebliğ ile Resmi Gazetede yayımlanarak ilan edilmektedir²⁷. Ancak belirtmek

27 06.07.1985 tarihli ve 85/9707 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri Şartnamesinin 3.2 nci maddesi gereğince mimarlık ve mühendislik hizmet bedellerinin hesabında kullanılacak yapı yaklaşık birim maliyetleri, yapının mimarlık hizmetlerine esas olan sınıfı dikkate alınarak inşaat genel giderleri ile yüklenici kârı dâhil olacak şekilde her yıl bir Tebliğ olarak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından Resmi Gazetede yayımlanarak ilan edilmektedir. Bu tebliğlerde yapı türleri 1., 2., 3., 4., 5. sınıf yapılar olarak gruplandırılmakta, ayrıca standartlarına göre bu grupların içinde de A, B, C, sınıfı gibi daha alt gruplamalar da yapılmakta ve bunların yaklaşık birim fiyatları verilmektedir. Bu tebliğlerin uygulanmasında aşağıdaki hususlar da dikkate alınmaktadır:

1. Benzer yapılar, ilgili gruptaki yapılara kıyasen uygulayıcı kurum ve kuruluşlarca Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri Şartnamesinin ilgili hükümlerinden yararlanılarak belirlenecektir.
2. Tebliğin revizyonu çalışmalarında sınıfı veya grubu değiştirilen veya tebliğden çıkarılan yapılar için, 2017 yılından önceki tebliğlere göre yapı sınıfı ve grubu belirlenmiş mimarlık ve mühendislik hizmetlerinde; belirlendiği yılın tebliğindeki yapı sınıfı ve grubu değiştirilmeksizin 2017 yılı tebliğinde karşılığı olan tutar esas alınmak suretiyle hesap yapılacaktır.
3. Tebliğdeki sınıf ve gruplar yapım aşamasında belirlenirken tereddüte düşülmesi halinde, o yapının yapı yaklaşık maliyeti; yapının projesine göre hazırlanacak metrajlara Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Birim Fiyatlarının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. (Bkz. Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Dikkate Kullanılacak 2017 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ, R.G. Tarih: 04.05.2017, Sayı: 30056).

gerekir ki, bu ölçütlerin emlak vergisi matrahına esas alınması yasal açıdan söz konusu değildir. Anılan Bakanlık rakamları, daha çok kamu ihalelerinde esas alınmak üzere hesaplanmakta, çoğu zaman da mahkemelerce yüklenici ile iş/arsa sahibi arasında meydana gelen uyuşmazlıklarda eksik kalan yahut hatalı imalat iddiasına dayalı tazminat miktarının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Ayrıca bu ölçütler yalnızca yapının inşa maliyetini dikkate almaktadır. Oysa emlak vergileri, arsa (kat mülkiyet veya kat irtifakında arsa payını) ve onun bütünleyici parçası niteliğindeki binanın değerini birlikte esas almaktadır. Maliyet esasına dayalı değerlendirme daha çok sigorta şirketlerince, sigortalanacak taşınmaz üzerinde yapılan bir değerlendirme yöntemidir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir” (EVK md. 31).

Konuyla ilgili olarak Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük²⁸ çıkarılmış olup, Tüzük incelendiğinde, değer takdirinde “rayiç bedel” yani piyasa sürüm değeri ölçütünün benimsendiği görülmektedir (Tüzük md 2/I). Rayiç bedel de “bina, arsa ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedeli” olarak kabul edilmiştir (f. II). Şu halde

28 Bakanlar Kurulu, Tarih: 29.02.1972, Sayı: 7/3995, RG. Tarih: 15.3.1972, Sayı: 14129.

Tüzüğün, taşınmazların gerçek ve güncel değerleriyle takdir edilmesi ilkesini benimsemektedir.

Binaların değer takdiri “Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle” hesaplanır (EVK md. 29/I/b).

“Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre” hesaplanır (EVK md. 29/I/a).

3.2.5. Değerin Takdirine İlişkin Olarak Tüzüğün Belirlediği İlkeler

Tüzük’te açıkça alt alta maddeler halinde sayılmamış olsa da metnin tamamı dikkate alındığında taşınmazların değer tespitinde aşağıdaki esasları benimsendiği ortaya çıkmaktadır.

3.2.5.1. Rayiç Bedel İlkesi

EVK ve Tüzük birlikte değerlendirildiği takdirde, emlak vergisinin bina, arazi ve arsanın rayiç bedellerine yani o günkü satım değerlerine göre belirlenmesi gerekmektedir. Rayiç bedelin belirlenmesi çalışmasının özellikle binalarda, arazi ve arsaya göre daha ayrıntılı bir uğraş gerektireceği açıktır. Tüzük bunu kolaylaştırmak için ayrıntılı hükümler öngörmektedir. Bunları aşağıda ele alacağız.

3.2.5.2. Re'sen Araştırma İlkesi

Her ne kadar emlak vergilendirmesinde beyan esasından söz edilse de inceleme yetkisine sahip memurlar, yani 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)²⁹ md. 49 uyarınca teşkil edilecek olan takdir komisyonu, mükelleflerden emlakın genel durumuna, kullanılış tarzına ilişkin bilgilerle kira veya hasılat miktarı gibi takdire yarayacak gerekli bilgileri isteyebilirler (Tüzük md. 3). Ayrıca md. 4 hükmüne göre, muhtarlar, ihtiyar kurulları, meslek kuruluşları, belediyeler, resmi ve yarı resmi diğer kuruluşlarla gerçek ve tüzel kişiler; inceleme yetkisine sahip memurların bu hususa ilişkin olarak istedikleri bilgileri vermek zorunda tutulmuşlardır.

Daha da önemlisi, inceleme yetkisine sahip memurlar, yani takdir komisyonu üyeleri, vergi değeri takdir edilecek bina, arsa ve araziye gezip görebilme yetkisine sahip kılınmışlardır. Bu yetkinin sınırını da yine aynı maddenin son fıkrası belirlemektedir. Buna göre “ancak, çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde bina, arsa ve arazi, bunları işgal edenlerin muvafakatı olmaksızın gezilip görülemez. Binaların gezilmesi sırasında ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat edilir”.

Özellikle bina stokunun çok fazla olması sebebiyle ve yerleşmiş teamüllere göre değer takdirleri genellikle masa başında ve evrak üzerinde yapıldığı için uygulaması hemen hemen hiç görülmeyen bu düzenlemeyi ilerideki açıklamalarımızda ayrıntılı olarak ele alacağız. Şimdilik takdir komisyonlarının bu yetkiye sahip olduklarının altını çizmekle yetiniyoruz.

3.2.5.3. Parsel ve Bağımsız Bölüme Göre Kıymet Takdiri İlkesi

Bu esas gerek EVK ve gerekse Tüzükte açıkça ve ayrıca ifade edilmemiş bulunsa da hükümlerin dikkatle incelenmesi halinde değer takdirinin bölgesel, imar veya kadastral ada temelinde değil, bizzat parsel temelinde ve ayrı ayrı olarak yapılması gereği ortaya çıkmaktadır. Zira, komisyon üyeleri tek tek parselleri inceleme yetkisine sahip kılınmıştır. Ancak mevzuatta değerlerin parsel bazında belirleneceği hususu açık ve şüpheden uzak bir şekilde ifade

29 RG. Tarih: 10.01.1961, Sayı: 10703.

edilmediği için uygulamada daha çok sokak temelinde belirleme ve tespitlerin yapıldığı görülmektedir. Yapılacak bir yasal değişiklikte bu husus açıkça düzenlenmelidir. Zira aynı sokak üzerinde ve hatta aynı parsel üzerindeki kat mülkiyetine tabi bir binanın bağımsız bölümlerinin konum ve yapı özellikleri nedeniyle çok farklı rayiç değerlerinin ortaya çıkması kaçınılmazdır. Bir sokağın konumu veya eğimi nedeniyle ulaşım kolaylıkları, sahip olduğu manzara gibi daha elverişli koşullar taşıyan bir noktası ile diğer kısımlarının aynı değerde sayılması gerçekçi bir yaklaşım olmayacağı gibi, aynı parsel üzerinde yer alan kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümlerinden örneğin bodrum katı niteliğindeki daire ile üst katlarda yer alanının aynı metrekare rayicine dahil olmaları düşünülemez.

3.2.5.4. Vergi Dairelerinin Vergi Haritası Düzenlemeleri

Tüzüğün 5. maddesine göre “*vergi daireleri, görev alanları içinde bulunan emlakın değerlendirilmesinde yararlanmak üzere, mahalli bayındırlık, tarım, imar ve iskan, orman, tapu ve kadastro, belediye ve özel idare gibi kuruluşlardan da bilgi almak suretiyle vergi haritaları düzenleyebilirler*” (f. I).

Belirtmemiz gerekir ki, tapu harcından kaçınmak için tapu dairelerinde düzenlenen satış sözleşmesi ve diğer işlemlerde tarafların bedelde muvazaa yaparak gerçek bedelin çok altındaki değerleri satış veya edinme değeri olarak beyan ettikleri yaygın bir uygulamadır³⁰. Tapu dairesi dışındaki kurumların ise taşınmazların değerleriyle doğrudan ilişkili işlem yapma durumları oldukça sınırlı olduğundan bu kuruluşlardan fazlaca bir veri elde etme imkanı bulunmamaktadır.

“Bina ve arsa ile ilgili haritaların düzenlenmesinde, beldeler ve meskun yerler, bina ve arsa değerleri esas alınarak bölgelere, bölgeler ise meydan, sahil, ana cadde, cadde ve sokak itibarıyla kısımlara ayrılır” (f. II).

30 Bedelde muvazaa olarak adlandırılan bu durumda resmi şekil şartına tabi olan sözleşmeye tarafların bedel hususundaki gerçek iradeleri yansımadığı için sözleşmenin hükümsüz sayılması gerekir. Ancak taraflardan birinin ileride bedelde muvazaayı ileri sürerek sözleşmeyi iptal etme talebinde bulunması MK 2 anlamında dürüstlük kuralına aykırı sayılmaktadır.

“Arazi ile ilgili vergi haritaları, şehir, kasaba ve köyler itibariyle ve arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumunu gösterecek şekilde düzenlenir” (f. III).

Tüzüğün öngördüğü, ancak emredici bir kurala bağlamadığı bu haritaların elektronik uygulamaların epeyce gelişmiş olduğu günümüzde resmi kuruluşların dışındaki kaynaklardan da veri derleyip, gerektiğinde güncelleme yaparak yaklaşık rayiç bedel hesaplama yöntemleri geliştirilmiş ve bir ölçüde de emlak piyasalarında bunlardan yararlanılır olmuştur. Bu konuyu da yine ilerideki açıklamalarımızda ele alacağız.

3.3. BİNA DEĞERLERİNİN TAKDİRİNDE ÖZELLİKLER

3.3.1. Bina Değer Takdirinin Önemi

Bina değerlerinin takdiri Emlak Vergisi sistemi içinde önemli yer tutar. Zira, Türkiye’de gerçekleşen bina vergisi miktarı arsa ve arazi vergileri toplamının yaklaşık üç katına ulaşabilmektedir³¹. Mevcut yapılaşma faaliyeti yoğunluğu ile bina üretimine olan talep dikkate alındığında bu oranın bina vergisi lehine giderek artacağını değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

Bina değerlerinin takdiri arazi ve arsa değerlerinin takdirine göre çok daha zahmetli bir faaliyettir. Zira boş arsa ve arazi dışarıdan nasıl görünüyorsa aşağı yukarı değeri de o ölçüdedir. Aynı bölge içinde yer alan arsa ve arazi kural olarak birbirlerine yakın ve bir ölçüde eşdeğer durumdadır. Kuşkusuz bu alanda da ciddi farklılıklar görülebilir ama kural olarak bu tür taşınmazların değeri binalara göre daha kolay bir şekilde belirlenebilir. Arazi değerini etkileyen unsurların binaya göre daha az olduğu rahatlıkla söylenebilir. Örneğin bir tarlanın değerini belirlemede manzarasının değeri ya hiç bulunmaz ya da ihmal edilebilir düzeydedir. Zira sonuçta orası bir üretim alanıdır ve yerleşime dönük bir işlevi bulunmamaktadır.

Bina vergisi; konutları, konut niteliği taşımayan binaları ve kat mülkiyetine tabi binalarda da bağımsız bölümleri kapsamaktadır. Emlak vergileri içinde, toplanan vergi miktarı itibariyle ağırlık merkezini bina vergisinin teşkil etmesi

31 Bkz. yukarıda Tablo 5 ve Tablo 6 verileri.

nedeniyle bina değerlerinin takdiri önem taşımaktadır. Artan kent nüfusları ve buna bağlı olarak kentsel mekanlardaki aşırı değerlenme kadar, ülkede özellikle binaların kullanım işlevinin yanında yatırım aracı işlevi de görmesi sebebiyle değerlenme eğilimi yüksektir.

3.3.2. Bina Değer Takdirine İlişkin Tüzük Ölçütleri

Binaların değerinin takdirinde dikkate alınmak üzere Emlak Vergisi Tüzüğünde (EVT) md. 7 vd. hükümlerinde ayrıntılı ölçüt ve sınıflandırmalar öngörülmektedir. Buna göre binaların vergi değerlerinin tespitinde binanın kullanılış tarzı, inşaatın çeşidi ve sınıfı esas alınarak takdire gidilir. Bu takdir yapılırken de şu ölçütler dikkate alınır:

1. *İşyerleri ve meskun yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu:* Özellikle büyük kentlerde toplu ulaşım ağına olan yakınlık değeri ciddi şekilde etkilemekte, bu hususta raylı ulaşım sistemleriyle metrobüs gibi ulaşım hatlarına ve parklar gibi sosyal donatı alanlarına yakınlık, değerin oluşmasında ciddi etkiye sahip olmaktadır.

2. *Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevkii:* Bir yapının yakınında meydan, önemli bir anayol bulunması veya bu yerlerden uzak olması taşınmaz değerini yakından etkilemektedir.

3. *Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı:* Tüzüğün yayımlandığı dönemde özellikle kırsal kesimlerde su ve elektrik imkanları oldukça kısıtlı düzeyde bulunmaktaydı. Bugün için su ve elektriğin bulunmadığı yer sayısı asgari düzeydedir. Ancak yine de bu imkanların bulunmasından çok, bulunmaması değeri olumsuz yönde etkileyen bir unsurdur. Isıtma sisteminin doğalgaza dayandığı yerler için bu imkan değeri artırıcı bir rol oynamaktadır.

4. *Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı:* Burada belirtmek gerekir ki, binanın kat itibarıyla yüksekliği, özellikle depreme karşı güvenliği bakımından kat mülkiyetinin mevcut olduğu varsayımında mevcut bağımsız bölümlerin değerini kural olarak azaltıcı bir

rol oynayacaktır. Deprem riskinin dışında da kat sayısı fazlalığı, yoğunluğu artırıcı etkisiyle pek çok alanda yaşam kalitesini düşürücü rol oynamaktadır. Bina iç bölümlerinin sayısı ise hemen her durumda değeri artırıcı etkiye sahiptir. Bu yüzden de emlak piyasasında satıma konu bir bağımsız bölüm veya binada konutlar bakımından oda ve banyo, tuvalet gibi iç bölümlerin sayısı 1+1, 2+1 vb. ifadelerle ön plana çıkarılmaktadır. Kuşkusuz iç bölüm sayısı kadar, yapının genişliği yani metrekaresi de öneme sahiptir. İşyerleri bakımından ise özellikle cadde/sokak ile bağlantısı ve yüzölçümü belirleyicidir. İç bölüm sayısının değere olan etkisi, zaman zaman gerekenden çok daha dar büyüklükte odaların üretilmesine de sebebiyet vermektedir.

5. *İç bölümleri yönünden kullanılabilirlik durumu:* İç bölümlerin sayı ve yüzölçümleri kadar, bunların kullanılabilirlik dereceleri de önem taşımaktadır. Kötü bir planlamayla yaratılan ölü alanlar kadar, yetersiz gün ışığı ve havalandırma imkanına sahip olmayan iç bölümlerin zaman zaman iç pencere açma zorunlulukları binanın değerini düşürücü etki doğurmaktadır. Odaların ve diğer yerlerin birbiriyle olan ilişkileri, konumları, özellikle odalara bağımsız olarak ulaşabilme imkanları bu konuda önem taşımaktadır.

6. *Ön ve arka cephede bulunması:* Vergiye esas değerler belirlenirken uygulamada dikkat edilmeyen bu husus ciddi haksızlıklara yol açmaktadır. Metrekare hesabıyla değer takdiri yapıldığında aynı binanın içinde, aynı yüzölçümüne sahip olsa bile özellikle bağımsız bölümlerin değerleri arasındaki ciddi farkı tespit edilememektedir. Aynı binada yüzölçümü çok daha düşük olan bir bağımsız bölüm, kendisinden çok daha geniş yüzölçümlü bağımsız bölümden daha değerli olabilmektedir. Yine binaların baktıkları yön de bu konuda belirleyici olabilmektedir. Güneye bakan daire kuzeye bakana göre, doğuya bakan daire de batıya bakana göre daha değerli olabilmektedir.

7. *Mamurluk derecesi:* Binalar bu bakımdan çeşitli sınıflara ayrılabilir. En kötü durumda olanları tapusuz olan, işgal durumu arzeden yapılardır. Bunların yasal adı “gecekondu”dur³². Mevzuata uygun olmadıkları için vergilendirmeye

32 20.07.1966 tarih ve 775 sayılı Gecekondu Kanunu md. 1’de gecekondu şu şekilde tanımlanmaktadır: “Bu kanunda sözü geçen (Gecekondu) deyiimi ile, imar ve yapı işlerini düzenleyen mevzuata ve genel hükümlere bağlı kalınmaksızın, kendisine ait olmayan arazi veya arsalar üzerinde, sahibinin rızası alınmadan yapılan izinsiz yapılar...”. (RG. tarih: 30.07.1966, sayı: 12363).

de esas olmayacakları akla gelebilir. Ancak Emlak Vergisi Kanunu böyle bir istisna yahut muafiyet getirmediği için bunlar da vergiye tabidir. Hatta bu tür yapılara yönelik yıkım işlemleri başlatıldığında zilyetlerinin emlak vergisi yatırdıklarına dair makbuzları ibraz ederek haklılıklarını ileri sürdükleri de sıkça görülmektedir. Oysa emlak vergisi ödemenin mülkiyet kazanımı ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Ancak özellikle 1984 tarihli imar affı gibi Kanunlarla tapu tahsis belgesi almış bulunan binalar bir bakıma “aynı bekleme hakkı” gibi hukuken yüzde yüz güvence verilmesi de belirli bir statü ve değer elde etmiş olabilirler³³. Emlak vergisi değer takdiri uygulamada cadde/sokak temelinde yapıldığı için aynı cadde veya sokak üzerinde imarlı binaların yanısıra gecekondulu sınıftan binaların da bulunması bunların metrekare temelinde aynı rayiç üzerinden vergilendirilmesine yol açacaktır ki, bunun gerçekçi bir değerlendirme olamayacağı açıktır.

İkinci grup yapılar kaçak yapılardır. Bunlar esasen arazi veya arsa olarak tapuya kayıtlıdır. Ancak imar düzenlemesi görmemiş alanlar üzerinde inşa edilmişlerdir. Çoğunlukla miras yoluyla oluşmuş hisselerin fiilen paylaşılmasına dayanılarak ya da hukuken geçerliliği bulunmayan tarzda özel parselasyon yoluyla oluşturulmuş yapay parseller üzerinde yer alırlar. Bu yapıların üzerinde bulundukları arsa imar uygulaması görmediği için yola ve kamuya terkler yani düzenleme ortaklık payları (DOP kesintileri)³⁴ ayrılmamıştır. Bu alanlarda kural olarak inşaat ruhsatı almak mümkün olmadığı gibi, yapı tamamlanınca da yapı kullanma izni almak hukuken

33 Tapu tahsis belgesi 24.02.1984 tarih ve 2981 sayılı “İmar ve Gecekondulu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler ve 6785 sayılı İmar Kanunun Bir Maddesinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun” ile getirilmiştir. (RG. Tarih: 08.03.1984, sayı: 18335).

Tapu tahsis belgesi bir mülkiyet belgesi olmayıp yalnızca fiili kullanmayı belirleyen ve ilgisine kişisel hak sağlayan bir zilyetlik belgesidir. (Yargıtay HGK 04.12.1996 tarihli ve 1996/14-763-864 sayılı kararı).

Belirtelim ki, anılan Kanun md. 9/değişik ek fıkra hükmüne göre arsa tahsis edilecek kişilere 400 m²’den fazla arazi için tahsis işlemi yapılmaz.

34 03.05.1984 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanunu md. 18/II uyarınca “Belediyeler veya valiliklerce düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların dağıtım sırasında bunların yüzölçümlerinden yeteri kadar saha, düzenleme dolayısıyla meydana gelen değer artışları karşılığında “düzenleme ortaklık payı” olarak düşülebilir. Ancak, bu maddeye göre alınacak düzenleme ortaklık payları, düzenlemeye tabi tutulan arazi ve arsaların düzenlemeden önceki yüzölçümlerinin yüzde kırkını geçemez”.

mümkün olmamaktadır. Genellikle sosyal donatı alanlarından yoksun bu yapıların mevzuata uygun olarak inşa edilmiş olmalarından söz edilemez. Bu bölgelerde çarpık kentleşme, ulaşım güçlüğü, dar cadde ve sokaklar, yön planının bulunmayışı, sosyal donatı alanı yokluğu gibi olumsuzluklar kaçınılmazdır. Bu gibi yerlerin yapı kullanma izni bulunmadığı için elektrik, su, doğalgaz, telefon gibi abonelikleri yapılamaz. Ancak belli aralıklarla çıkarılan aflarla bunların abonelikleri sağlanabilmekte yahut yasal olmayan yollarla başka binalardan veya şantiye tarifesinden elektrik ve su sağlanabilmektedir. Kredi kullanımına elverişli bulunmayan bu yapıların değeri de düşük olmaktadır. Özellikle büyük kentlerde bazı semtlerin tamamı bu tür yapılardan oluşmuş yapı stokuna sahiptir. Çoğu çok katlı olan bu binalarda kat irtifakı ve kat mülkiyeti tesisi de mümkün olamayacağı için “kayden şayi, fiilen müstakil” tabir olunan tarzda, yani ayrı tapusu bulunmayan ancak fiili kullanıma dayalı bağımsız bölümler tarzında bir paylaşım bulunmaktadır. Maliklerin elindeki tapu, gerçekte bağımsız bölüm sayılan birimlere ilişkin olmayıp, temeldeki araziye ilişkin bir hissedenden ibarettir. Emlak vergisi de bu arsa payına göre gerçekleşmektedir. Burada ilginç olan nokta, bu tür arazi üzerinde hisselerle gelişigüzel dağılmış birden çok binanın bulunmasıdır. Bu yapılar mevzuata uygun yapılmadıkları için banka kredilerine de uygun olmamaktadır. Bunların mülkiyetinin el değiştirmesi daha çok peşin olarak gerçekleştirilmektedir. Bütün bu unsurlar söz konusu yapıların değerinin yasal emsallerine göre düşük olmasına yol açmaktadır.

Kaçak yapıların bir diğer grubunu ise imar uygulaması sonucunda üretilmiş bulunan arsalar üzerinde üretilen yasadışı yapılaşmalar oluşturmaktadır. Bu binalar, yapılaşmaya elverişli arsalar üzerinde ya baştan inşaat ruhsatı alınmaksızın yapılmaktadır ya da inşaat ruhsatı alınmış olmasına rağmen ruhsat ekindeki onaylı projeye aykırı olarak imal edilmektedir. Bu binaların bir kısmında kaçak kısımların ıslahı ile yapının yasal hale getirilmesi mümkündür. Ancak ruhsat ve eklerine aykırı oldukları sürece bunlar da kaçak yapı hüviyeti taşırlar. Bu binalara yapı kullanma izni verilemez.

Arsa ve arazi fiyatlarının özellikle son yıllardaki ciddi değerlendirilmesi sonucunda genel olarak kaçak yapı üretme alışkanlığının da azaldığı

görülmektedir. Arsa/arazi malikleri değerli arazi ve arsalarını kaçak unsurlarla heba etmemek eğilimine girmektedir. Ancak yine de özellikle kat irtifakı sisteminin güvenlik açığı nedeniyle, baştan ruhsat alınan binalar, rant uğruna kaçak eklemelerle yasal niteliğini yitirmektedir. Zira kat irtifakı kurabilmek için arsanın bulunması yeterli olmaktadır. Henüz bitmemiş ve hatta başlanmamış bir inşaat için dahi kat irtifakı kurularak alıcılara tapuda devir yapılabilir. Ruhsat ve proje dışında inşa edilen bu türdeki binalar yapı kullanma izni alamamakta ve kaçak duruma düşmektedir. Ancak kat irtifakı sayesinde – kat mülkiyetine geçilemeyeceği halde- bu yapılar kat mülkiyetinin sağladığı yönetim, krediye uygunluk gibi avantajlardan yararlanmaktadır. Bu kolaylık kaçak yapıyı teşvik etmektedir. **“Kat irtifakının yol açtığı güvenlik açığı” olarak tanımladığımız bu sakıncayı önlemek için mutlaka kat mülkiyeti tesis olunmadıkça hiç bir surette konut kredisi verilemeyeceğine ilişkin kısa bir yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.** Böyle bir düzenlemenin belki tek sakıncası, günlük dilde “topraktan grime” olarak adlandırılan ve daha çok küçük yatırımcıyı ilgilendiği konutu ucuza mal etmeye yönelik yatırımları zorlaştırması olabilir. Ancak kaçak yapının önlenmesindeki kamu yararı kuşkusuz çok daha büyüktür.

Mamur olma durumuyla ilgili önemli başka ölçütler de söz konusudur. Binanın bulunduğu mevkiin imar uygulaması görüp görmediği bu hususta rol oynamaktadır. İmar mevzuatına göre üretilen arsa parselleri üzerine inşa edilmiş olan yapılar, imar uygulaması sırasında günümüzde % 40 oranını bulan düzenleme ortaklık payı nedeniyle yeterli genişlikte sokak ve caddelerle sosyal ve kamusal donatı alanlarına sahip olabilirken, imar uygulaması olmadan yapılaşmış alanlardaki binalar bu imkanlardan yoksun kalmaktadır. Unutulmamalıdır ki, özellikle büyük kentlerin önemli kısımları bir imar uygulaması görmeksizin hisseli parseller üzerinde fiilen yapılaşmayla oluşmuştur. Bu tür yerler özellikle 1984 imar affından sonra imar ıslah planlarıyla ayakta tutulmaktadır. Bu türden yerlerin “mamurluk” durumu eksiktir ve bölgedeki binaların değerini etkilemesi kaçınılmazdır.

Çalışmamızın konusunu imar çarpıklığının giderilmesi sorunu oluşturmamaktadır. Ancak burada ifade etmek istediğimiz husus, binanın imar

durumunun, onun değerine olan etkisini vurgulamaktan ibarettir. Şurası da bir gerçektir ki, son yıllarda taşınmaz değerlerindeki hızlı artışlar neticesinde inşaat sahiplerinin imar kurallarına daha uygun yapılar üretmeye özendikleri gözlemlenmektedir. Özellikle büyük kentlerde aşırı değerlendirilen arsaları kaçak yapılaşma yoluyla heba etmeme eğiliminin yaygınlaşmakta olduğu gözlemlenmektedir.

8. Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,

9. Müstemilatı (otopark, depo vb. eklentileri),

10. Manzara görme durumu.

Tüzüğe göre (md. 7/son) değer takdiri yapılırken binada bulunan mobilya vesair eşya ile sabit üretim tesisleri nazara alınmaz. Bununla ifade edilmek istenen örneğin; bir fabrikadaki mevcut tezgahların bina değeri belirlenirken belirleyici olmaması esasıdır. Kanaatimizce bu tür tezgah, tesisat vs., binanın bütünleyici parçası (mütemmim cüz) haline gelmişse, artık binanın değerinin takdirinde bunların da dikkate alınması gerekir. Nitekim Tüzük md. 14/I bu yorumumuzu destekleyici niteliktedir: “Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır”. Örneğin kat mülkiyeti kütüğünün beyanlar sütununda bağımsız bir bölümle eklenti olarak ilişkilendirilmiş bulunan bir otopark yeri, bir depo veya kömürlük, onun değerinin tespitinde dikkate alınacaktır.

Ancak Tüzüğün sağladığı bu imkana rağmen değer takdirlerinin bölgesel olarak ve metrekare temelinde yapılması, yukarıda belirlediğimiz takdir kriterlerinin uygulanmasını tamamen engellemektedir. Tüzüğün öngördüğü ölçütlerin dikkate alınarak gerçekçi bir değer takdirinin yapılabilmesi için parselin esas alınması bile yeterli olmayıp mutlaka bina ve bağımsız bölüm bazında bir değerlendirme yapmak gerekecektir. Kuşkusuz bunun son derece zahmetli bir iş olduğu, ciddi bir emek ve mesai gerektireceği açıktır. Bu yüzden dört yılda bir yapılan değer takdirleri masa veya harita başında bir çırpıda gerçekleştirilmekte, binadan binaya dolaşıp değer takdiri yapan görevlilere hemen hemen hiç rastlanılmamaktadır. Kanaatimizce, Tüzük

hükümlerinde yapılabilecek küçük bir değişiklikle yukarıda anılan ölçütlerin bina ve bağımsız bölüm temelinde tek tek yapılması zorunluluğu getirilmelidir. Mevcut düzenleme, takdir komisyonlarına sadece yol gösterici bir seçenek sunmaktadır. **VUK md. 49'da öngörülen takdir komisyonlarının yapısı gözden geçirilmeli, üyelerin harcayacakları zaman ve mesainin karşılığı sağlanmalıdır. Çoğu uygulamada değer takdiri olarak Belediye makamlarınca önceden ve Tüzük hükümleri hiç dikkate alınmadan, hangi ölçüt ve esaslara göre belirlendiği belli olmayan listeler halinde Komisyonların imzasına sunulduğu ve genellikle de İl Komisyonları nezdinde de herhangi bir itiraza uğramaksızın imzalandığı görülmektedir. İstisnai olarak gerçekleşen itirazlardan da etkili bir sonuç alınamadığı gözlemlenmektedir.**

Belediyelerce tek taraflı olarak önceden hazırlanan bu listelerin genellikle, önceki dönemlerde tespit olunmuş bulunan listelerin belirli bir oranda ve toptan artırılarak yeniden sunulduğu görülmektedir. Arada geçen dört yıl gibi uzun bir süre içinde meydana gelebilecek değer değişiklikleri dikkate alınmamaktadır. Hatta kimi zaman, seçim sandıklarından çıkan oy oranları dikkate alınarak belirli bölgelerde eksik, belirli bölgelerde ise gereğinden fazla oranlarda artışlar yapılarak Belediye seçmenlerinin ödüllendirildiği yahut cezalandırıldığı da iddia edilmektedir. Nitekim bu keyfi uygulama eleştirilmektedir³⁵. Bu tür uygulamaların önüne geçebilmek için 7061 sayılı Kanunun 35. maddesi ile Emlak Vergisi Kanununa Geçici 23. md. eklenmiştir. Madde hükmü şöyledir:

“Takdir komisyonlarınca 2017 yılında 2018 yılı için takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri, 2017 yılı için uygulanan birim değerlerinin %50'sinden fazlasını aşması durumunda, 2018 yılına ilişkin bina ve arazi vergi değerlerinin hesabında, 2017 yılı için uygulanan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerlerinin %50 fazlası esas alınır. Takip eden 2019, 2020 ve 2021 yıllarında 29 uncu madde kapsamında bina ve arazi

35 Konuyla ilgili olarak Başbakan Yıldırım'ın açıklaması basında şu şekilde yer almıştır: “Bir düzenleme, bazı belediyeler emlak vergi değerlerini astronomik artırdılar. Yüzde 3 bin, böyle bir şey yok ki memlekette ya. Bu vatandaşa zulümdür. Öyle kafasına göre bir arttırma olur mu ya. Kızıyor adama bu sokak bana az oy verdi, bas vergiyi. Yüzde 50'yi geçemeyecek ...” Bkz. Hürriyet, 25.09.2017.

vergisi matrahları ile asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri bu şekilde belirlenen değerler üzerinden hesaplanır.

Emlak vergi değeri veya asgari ölçüde arsa ve arazi metrekaresi birim değerleri esas alınarak uygulanan vergi, harç ve diğer mali yükümlülükler için de birinci fıkra hükümlerine göre belirlenen değerler dikkate alınarak uygulanır.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir”.

EVK’da gerçekleştirilen son değişiklik olan madde özetle, çok eleştirilen ani artışları, % 50 oranı ile sınırlandırmaktadır. Ancak bu hüküm, değer takdir yılı olan 2017 yılını izleyen dört yılı, yani 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarını kapsayan döneme ilişkin olup, sonrası için bir düzenleme içermemektedir. Kanun koyucunun bu düzenleme ile 2021 yılına kadar geçecek süre içinde bu sorunu çözmeye yönelik kalıcı bir formül üretmeyi düşündüğü sonucuna varılabilir. Düzenleme, 2017 yılında takdir olunan rayiç bedellerin uygulanacağı 2018 ve müteakip yılların artışını, 2017 yılında uygulanan rayiçleri % 50’ den fazla aşamayacağı ilkesini getirmesi bakımından olumlu ise de, bunun geçici bir tedbir olması bakımından yeterli değildir.

3.3.3. Tüzüğe Göre Bina Türleri

A. Kullanılış Tarzlarına Göre

1. Konutlar,
2. İşyerleri,
3. Özellik gösteren diğer yapılar (md. 8).

B. Taşıyıcı Sistemlerine Göre

1. Çelik karkas,
2. Betonarme karkas,
3. Yığma kagir,

4. Yığma yarı kagir,
5. Ahşap,
6. Taş duvarlı (çamur harçlı),
7. Gecekondu tarz ve vasfında,
8. Kerpiç ve diğer basit binalar (md. 9).

C. İnşaat Sınıflarına Göre

1. Lüks inşaat,
2. Birinci sınıf inşaat,
3. İkinci sınıf inşaat,
4. Üçüncü sınıf inşaat,
5. Basit inşaat (md. 10).

Açıkladığımız bu sınıflandırma ve türler özellikle Tüzüğün ikinci kısmının, ikinci bölümünde 16 vd. maddelerde düzenlenmiş bulunan değerlendirme faaliyetleri bakımından önem taşımaktadır. Değerleme, yani binanın değerinin takdirinde bu sınıflama ve ölçütler belirleyici olacaktır. Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere, uygulamada bina bazında tek tek değer takdiri yapılmadığı için bu ölçütlerin etkisi belki daha çok değerlendirme yapılan bölgenin değerine sağlayacakları katkı ölçüsünde dolaylı bir şekilde gerçekleşecektir. Çünkü, bir bölgeye yapılan bina, işlev ve değeri ile bölgesel bir değerlendirilmeye yol açabilecektir.

Tüzük, yerinde olarak müşterek mülkiyet (paylı mülkiyet) ve iştirak halinde mülkiyet (elbirliği mülkiyeti) şeklindeki “birlikte mülkiyet” hallerinde, binanın değerinin bir bütün olarak hesaplanacağını hükme bağlamıştır (md. 12, 13). Ancak bulunan değerler, paylı mülkiyette paydaşların pay oranlarına göre dağıtılarak vergilendirilirken, elbirliği mülkiyetinde ise mükellefler ayrı ayrı beyanda bulunmuşlarsa, takdir edilen vergi değeri hissedarların sayısına göre ayrı ayrı hesap edilecektir. Kanaatimizce elbirliği mülkiyetinde aleniyette görünen bir pay bulunmadığı için hissedarlar, bir bütün olarak tahakkuk edecek olan bina vergisinden müteselsilen sorumlu olacaktır.

Tasfiyeden alınacak payı ifade eden elbirliği payından fazla miktarda vergi ödemesi halinde iç ilişkide diğerlerine rücu hakkının doğacağını kabul etmek gerekir. Oysa paylı mülkiyete tabi bir binada payların hiç olmazsa oranı belirli olduğundan, vergiden kimin payına ne kadar bir yükümlülük düştüğü hususu basit bir hesaplama ile ortaya çıkartılabilir. Yine kanaatimizce emlak vergisi ödeme yükümlülüğü dönemsel ve yasal zorunluluk gereği olarak yapılacağı için bu birlikte mülkiyet rejimlerinde öngörülen karar alma zorunluluğunun dışında sayılmalıdır. Diğer ifadeyle emlak vergisinin ödenmesi hususunda ayrıca bir de karar alınmasına gerek bulunmaz. Her bir paydaş veya elbirliği ortağı tek başına bu ödemeyi yapabilir ve bu ödeme dolayısıyla diğerlerine karşı aralarındaki iç hukuki ilişkiye dayanarak rücu etme hakkına sahiptir.

3.3.4. Bina Vergisinde EVK'nun Öngördüğü Muafiyetler

3.3.4.1. Daimi Muafiyet (EVK md. 4)

Bina vergisinden daimi olarak muaf olan binaların kapsamının hayli geniş tutulduğunu görmekteyiz. Öyle ki daimi muafiyete tabi binaları zikreden EVK md. 4 hükmünün muafiyete dahil olan bina gruplarını sayan bentlerinin “A’dan Z’ye” kadar alfabadeki bütün harfleri kullandığı görülmektedir. Bu binaların niteliğine bakıldığında, bunların ya kamuya ait yahut kamuya yararlı hizmetlere tahsis edilmiş binalar olduğu görülür. Ayrıca burada sayılan binaların, günlük dilde konut veya işyeri gibi yapıları değil, enerji nakil hatları, bunlara ait direkler, su bentleri, barajlar gibi her türlü yapıyı bina kapsamında saydığı görülmektedir. Buna göre:

Aşağıda yazılı binalar, kiraya verilmemek (24/11/1994 tarihli ve 4046 sayılı Kanun kapsamında yapılan işletme hakkı devirleri hariç) şartıyla Bina Vergisinden daimi olarak muafır. [(a), (b), (s), (y) ve (z) fıkraları için kiraya verilmeme şartı aranmaz.]

a) Özel bütçeli idarelere (Mazbut vakıflar dahil), il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan Üniversitelere ve Devlete ait binalar,

b) İl özel idareleri, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait,

aa) Su, elektrik, havagazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları,

bb) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri,

c) Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları,

d) Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müştemilatı,

e) Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla),

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

g) Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müştemilatı,

h) Zirai istihsalde kullanılmak şartıyla makina 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,

i) Su ürünleri müstahsillerinin istihsalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları,

(Yukarıda “h” ve “i” fıkralarında yazılı binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkûr fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamete tahsis olunan kısım için uygulanır.)

j) Umuma tahsis edildiği Maliye ve Gümrük Bakanlığınca kabul edilen rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı 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, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarında ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri. (Diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmaz),

k) Her nevi su bentları, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;

l) Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait binalar,

m) Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla) ile organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binalar,

n) Enerji nakil hatları ve direkleri,

o) 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 tahsis edilmemeleri şartıyla),

p) Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları,

r) Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Andlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlara ait özel okul binaları.

s) Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar,

t) Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.),

u) Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.)

v) Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi),

y) 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait binalar,

z) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesi kapsamında kira sertifikası ihracı işlemine konu olan binalar,

3.3.4.2. Geçici Muafiyet Halleri

a) Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4 ü, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması

şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap olunması halinde de yukarıdaki muaflık hükmü kalan süre için uygulanır.

Mevcut binalara ilave yapılması halinde, 33 üncü maddenin (1) sayılı bendine göre beyan edilen değerden bu kısma isabet eden değer için, yukarıda yazılı muafiyet aynı şart ve süre ile uygulanır.

Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde, bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin gerçekleştiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren düşer.

b) Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

c) Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (Deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin gerçekleştiği veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşça tebliği tarihinden itibaren en geç beş yıl içinde afetin gerçekleştiği yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili kanunlarına göre inşa olup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takibeden bütçe yılından itibaren on yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (Bu halde, bu maddenin (a) fıkrası hükmü uygulanmaz.)

Şu kadar ki, kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.

Muafiyetten faydalanacak mükellefler, İmar ve İskan Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz etmeye mecburdurlar.

d) Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (Bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılanlar hariç), bu maksada tahsis edildikleri süre için vergiden muaftır.

e) Planlama Teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takibeden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.

f) (Ek : 18/5/1987-3365/4 md.; Mülga: 18/6/2017-7033/11 md.)

g) (Ek: 15/7/2016-6728/39 md.) Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında inşa edilen binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır. (1)

Yukarda (a), (b), (c) ve (d) fıkralarında yazılı muafiyetlerden istifade için, anılan fıkralarda yazılı haller gerçekleştiğinde, keyfiyetin bütçe yılı içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi şarttır. Ancak, bu olaylar bütçe yılının son üç ayı içinde gerçekleştiği takdirde bildirim, olayın vukubulduğu tarihten itibaren 3 ay içinde yapılır.

Süresinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet, bildirim yapıldığı yılı takibeden bütçe yılından muteber olur. Bu takdirde bildirim yapıldığı bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer. (Köylerdeki inşaat için bildirimde bulunulmaz.)

3.3.4.3. Bina Vergisinde Uygulanacak Olan Matrah

EVK 7 hükmüne göre bina vergisinde matrah (verginin uygulanacağı değer), binanın bu Kanun hükümlerine göre belirlenen vergi değeri olarak hükme bağlanmıştır. Yine aynı hükme göre sabit üretim tesisatına ait değerler vergi matrahına dahil edilmez. “Sabit üretim tesisi” ifadesi ile örneğin, bir fabrikanın içindeki makine ve donanım gibi az ya da çok kalıcı tesisler kastedilmektedir. Aslında hukuk nazarında bu tür tesisat, taşınmaza bağlanmış derecesinin sıklığı veya yerel anlayışa göre bütünleyici parça sayılabileceği gibi, sıklığın fazla olmadığı hallerde eklenti de sayılabilir. Ancak Kanunda bu kurala bir istisna getirildiği söylenebilir. Buna göre sabit tesisat vergi

matrahına dahil sayılmayacaktır. Aradaki farkı bir örnekle açıklamak gerekirse, üzerinde fabrika bulunan bir parselin üzerinde ipotek kurulduğunda bu rehinin kapsamına, parselin bütünleyici parçası sayılan bina gireceği gibi, fabrika içinde yer alan ve artık taşınmazın bütünleyici parçası haline gelecek derecede sıkı bağ taşıyan makinelerin de gireceği açıktır. Hatta, bu denli sıkı bağ taşımayan ve müstakil taşınır eşya niteliği taşıyan ve tapuda düzenlenen rehin senedinde (rehin sözleşmesi) istisna tutulmamış bulunan eklenti (teferruat) niteliğindeki eşyanın da dahil olması söz konusudur (MK 686/I). Oysa Emlak Vergisi Kanununun yukarıda anılan hükmü farklı bir anlayışı benimseyerek bütünleyici parça yahut eklenti niteliği taşısa dahi bu tür sabit tesisatın emlak vergisi matrahının tespitinde hariç tutulacağını öngörmüştür.

3.4. TÜRK EMLAK VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1. Vergide Eşitlik ve Adalet İlkeleri Yönünden

Türk Vergi Sistemi bakımından temel verilere bakıldığında bu hususta yeterince başarılı olduğu söylenemez. Mali sistemde ağırlığın harcama vergilerinde, daha sonra gelire dayanan vergilerde olduğu açıkça görülmektedir. Servet vergileri ise çok az ağırlık taşımaktadır. Rakamlarla belirtmek gerekirse Maliye Bakanlığı verilerine göre 2016 yılında merkezi idare tarafından tahsilatı gerçekleştirilen vergi toplamı 529.607.901 TL'dir. Aynı dönemde bu meblağ içinde gelire dayanan vergilerden (Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi) tahsilatları aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: 2016 Yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi Tahsilatları

Gelir Vergisi Tahsilatı:	123.686.147.000 TL	Vergi toplamına oranı: % 23,4
Kurumlar Vergisi Tahsilatı:	46.898.425.000 TL	Vergi toplamına oranı: % 8,9

Aynı dönemde başlıca harcama vergileri olan KDV ve ÖTV tahsilatları aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

Yerel yönetimlerce toplandığı için Merkezi yönetim verileri arasında gözükmeyen emlak vergilerinin aynı dönemdeki toplam miktarı ise sadece 6.729.242.000 TL düzeyindedir. Bu rakam, diğer vergilerle karşılaştırıldığında, toplam vergi gelirleri içinde (% 1,3) düzeyinde kalmaktadır.

Tablo 5: 2016 Yılı Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Tahsilatları

KDV Tahsilatı:	168.808.352.000 TL	Vergi toplamına oranı: % 31,9
ÖTV Tahsilatı:	130.102.951.000 TL	Vergi toplamına oranı: % 24,6

Bir diğer servet vergisi olan ve motorlu araç maliklerinden her yıl iki taksit halinde alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin (MTV) aynı dönemde gerçekleşen miktarı ise emlak vergilerinden hayli fazla olarak 10.029.095.000 TL şeklinde gerçekleşmiştir.

Başka bir çarpıcı karşılaştırma ise tapuda gerçekleştirilen alım-satım, irtifak tesisi, ipotek tesisi, ipotek fekki vb. işlemlerden birer kez alınan tapu harcı bile 2016 yılında emlak vergilerinin bir hayli üzerinde gerçekleşmiştir: 10.430.197.000 TL. (Genel vergi toplamına oranı % 1,9)

2016 yılı verilerine göre yerel yönetimlerin topladıkları emlak vergisi miktarları aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir³⁶.

3.4.2. Türkiye’de Toplanan Emlak Vergilerinin Miktarı

Yerel bir vergi türü olan emlak vergileri Türkiye’de uzunca bir zamandan bu yana belediyeler tarafından toplanmaktadır. Merkezi yönetim tarafından toplanmadığı için merkezi yönetim bütçe gelirleri arasında istatistiklere yansımamakta ve bu alanda istatistik veriler oldukça kıt durumdadır.

³⁶ <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=4> (Erişim tarihi: 2.9.2017).

Ancak 2016 yılına ait veriler üzerinden bazı değerlendirmelerde bulunmak mümkündür.

Tablo 6: Emlak Vergisi Tahsilatı (2016) TL

Bina vergisi	4.893.059.000	% 76
Arsa vergi-si	1.759.226.000	% 23
Arazi vergi-si	76.967.000	% 1
TOPLAM	6.729.242.000	

Kaynak: <https://www.muhasibat.gov.tr>

Tablo 7: Emlak Vergisi Tahsilatı (2017 Yılı İlk 9 Aylık Dönem)

Bina Vergisi	3.451.276	% 75
Arsa Vergisi	1.122.602	% 24
Arazi Vergisi	54.827	% 1
TOPLAM	4.628.705	

Kaynak: www.muhasibat.gov.tr

Tablodan da anlaşılacağı üzere, 2016 yılında gerçekleşen 6.729.242.000 TL değerindeki emlak vergisi tahsilatının içinde bina vergisi 4.893.059.000 TL olarak yer almıştır. Bu miktar, toplam emlak vergisinin yaklaşık olarak % 73'ünü karşılamaktadır. 2017 yılının ilk dokuz ayına (Ocak-Eylül) dönemine ilişkin veriler de aynı doğrultudadır.

Şu halde bina vergisinin diğer emlak vergileri olan arsa ve arazi vergilerine göre çok daha önemli bir vergi konusu teşkil ettiği kolayca söylenebilir. Bunun gerekçesi basittir: Binalı taşınmaz, boş taşınmazdan kural olarak daha değerlidir. Arazi vergisinin ancak % 1 düzeyinde gerçekleşmesi ise bu alanda diğer pek çok Avrupa ülkesi örneklerinde de görüldüğü gibi, özellikle tarımsal araziler üzerinde vergi politikaları gereğince uygulanmakta olan ciddi muafiyet ve istisnalardan dolayıdır.

Aynı dönemde, merkezi yönetim bütçe gelirleri arasında yer alan servet vergilerinden Motorlu Taşıtlar Vergisi ile tapu işlemlerinden alınan tapu harçlarına ilişkin gelirler ise bir karşılaştırma yapılması için aşağıda sunulmuştur³⁷:

Emlak vergilerinin miktarı görüldüğü gibi MTV ve tapu harçlarının bile altında kalmaktadır.

2016 YILI MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TAHSİLATI	10.029.095.000 TL
2016 YILI TAPU HARCİ GELİRLERİ	10.430.197.000 TL

Emlak Vergisi konuları içinde Bina Vergisinin toplam Emlak Vergisinin yaklaşık dörtte üçünü teşkil ettiğini yukarıdaki tablolarda görmekteyiz³⁸.

2000 yılı Türkiye genel bina sayımına göre ülke genelinde aşağıdaki bina sayıları tespit edilmiştir³⁹.

2000 yılından bu yana geçen süre içindeki yoğun inşaat faaliyetleri ve özellikle konut sayısındaki hızlı artış dikkate alındığında bu sayının bugün çok daha yüksek seviyelere ulaştığını tahmin etmek güç değildir. Nitekim TÜİK 2016 verilerine göre hanehalkı sayısının 22.2 milyonun üzerinde olduğu bilinmektedir⁴⁰.

Bu binaların tamamının özel mülkiyete tabi ve emlak vergisine elverişli olmadığı açıktır. Ancak konutların, ticari ve sınai yapılarla karma nitelikteki binaların tamamına yakınının emlak vergisinin konusuna dahil oldukları düşünüldüğünde milyonlarla ifade edilen sayıdaki bina ile yine belki milyonlarca parsel ile ifade edilebilecek arsa ve araziden elde edilen emlak vergisinin, 2016 yılı temel alındığında o yıl tahsil olunan tapu

37 http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm (Erişim tarihi: 29.09.2017).

38 Bkz. Tablo 5 ve 6.

39 2000 yılı Bina Sayımı, Devlet İstatistik Enstitüsü, Ankara 2001, s. 140.

40 www.tuik.gov.tr

harçlarından sadece % 50 civarında daha fazla oluşu kuşkusuz bu verginin hacminin hiç de umulduğu kadar büyük olmadığını göstermektedir. Belirtilen yıl elde edilen emlak vergileri toplamı, aynı yıl sadece motorlu araçların ilk satışından alınan Özel Tüketim Vergisinin (ÖTV) bile gerisinde kalmaktadır.

Tablo 8: Kullanım Amaçlarına Göre Türkiye’deki Bina Sayıları

(2000 Yılı Bina Sayımına Göre)	
Kullanım Amacı	Bina Sayısı
Konut	5.872.808
Çoğunluğu konut	863.005
Çoğunluğu konut dışı	84.936
Ticari	470535
Sanayi	143.209
Eğitim	28.820
Kültür	1.529
Toplam bina sayısı	7.838.675

Kaynak: Devlet İstatistik Enstitüsü, 2001.

Aynı dönemde gerçekleşen arsa vergisi miktarı 4.893.059.000 TL tutarındadır ve bu rakam da toplam emlak vergisinin yaklaşık olarak %26’sına karşılık gelmektedir. Arazi vergisi ise bu dönemde bina ve arsa vergilerinden iki hane daha eksik olacak şekilde 76.967.000 TL olarak gerçekleşerek toplam emlak vergisinin yaklaşık olarak % 1’ine tekabül etmiştir.

Arazi vergisinin diğer emlak vergisi türlerine (bine ve arsa vergisi) oranla ciddi şekilde az olmasının başlıca sebebi, arazi vergisindeki muafiyet ve istisnaların fazlalığı olarak açıklanabilir. Bir diğer sebep olarak da arazi vergisi mükelleflerinde vergi ödeme alışkanlığının görece daha düşük olması biçiminde açıklanabilir.

Aynı dönemde yerel yönetimlerin elde ettikleri gelirlerden önemli olanları şu şekilde gerçekleştirmiştir⁴¹.

41 <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=4> (Erişim tarihi: 2.9.2017).

Tablo 9: Mahalli İdarelerin Başlıca Gelir Kaynakları (2016) TL

Vergi Gelirleri	12.243.842
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	23.658.446
Bağış ve Yardımlar	8.176.215
Faizler, Paylar ve Cezalar	58.171.269
Sermaye Gelirleri	6.357.191
Alacaklardan Tahsilat	765.528

Tablo 4’e göz atıldığında, seçili yıla ait yerel yönetim gelirleri içinde emlak vergilerinin önemli bir meblağ teşkil ettiği söylenemez. Öyle ki, 6.729.242.000 TL olan 2016 yılı emlak vergisi toplamı, aynı yıl yerel yönetimlere yapılan bağış ve yardım miktarının altında kalmaktadır. Bu meblağ mahalli idarelerin toplam vergi gelirlerinin yarısından biraz fazlaya karşılık gelmektedir.

Toplanan emlak vergisi diğer vergilere göre daha az olmakla birlikte bu vergi en büyük mükellef kitlesine sahiptir. Adaletli bir uygulama yapılmaması halinde parasal değerinin üstünde bir toplumsal huzursuzluk yaratabilme kapasitesi taşımaktadır.

Emlak vergileri esas itibariyle yerel vergiler olup, yerel yönetimlerce toplanması ve yerel hizmetlere harcanması esastır⁴².

Emlak vergisi kavramı, Türkiye’de geçmiş dönemlerde yürürlükte olan bina ve arazi vergilerini içine alan bir üst kavram olarak kullanılmıştır. Türk Vergi Sisteminde bina ve arazi vergilerinin emlak vergisi adı altında toplanmasıyla bir yandan mali terminolojiye uygun hareket edilmiş, diğer yandan da ev, arsa, bahçe vb. taşınamayan mal ve mülklerin ortak adı, mülk kelimesinin vergicilik dilindeki içeriği ve anlamı daha açık bir hale getirilmiştir⁴³.

42 Ural, Servet: Emlak Vergisi Sisteminde Arsa Değerlendirmesi’nin İrdelenmesi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trabzon 1997, s. 21.

43 Bkz. Vergi Reform Komisyon Raporları, Emlak Vergisi Kanun Tasarı ve Gerekçesi (Cilt: II, İstanbul: Damga Matbaası, 1972), s.287

4. SEÇİLMİŞ AVRUPA ÜLKELERİNDE EMLAK VERGİSİ ve TAŞINMAZ DEĞER TAKDİRİNE İLİŞKİN ÇEŞİTLİ UYGULAMALAR

4.1. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde bütün Avrupa ülkelerinin değil, emsal teşkil edebilecek ve belli düzeyde ekonomik gücü bulunan ülkeler olarak Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Fransa ve İtalya ülkeleri seçilmiştir. Birleşik Krallık dışında bu ülkelerin tamamı Avrupa Birliği (AB) üyesi bulunmaktadır. Kaldı ki, Birleşik Krallık henüz Brexit olarak adlandırılan AB'den ayrılma sürecini tamamlamış değildir. Her ne kadar AB'ne hakim olan ilkelere biri, mevzuatın ve uygulamaların özellikle vergilerin uyumluluğu olsa da, bu ilke her ülkenin başlıca egemenlik sahaslarından biri olan vergi sahasında emlak vergileri için tek tip bir uygulama gerektirmemektedir. Nitekim AB bünyesinde emlak vergilerinin tek tipleştirilmesine yönelik bir direktif bulunmamaktadır. Farklı ülkelerde kendiliğinden oluşmuş bulunan belirli asgari müştereklerin dışında aslında son derece farklı düzenlemelerin de bulunduğu göze çarpmaktadır. Diğer servet vergilerinde de olduğu gibi emlak vergisi alanında da Birleşik Krallığın daha katı bir yapısı olduğunu söyleyebiliriz.

Seçilmiş ülkeler üzerinde yaptığımız incelemede, tıpkı Türkiye'deki gibi bu ülkelerde de emlak vergilerinin dayandığı değer takdirlerinin isabetsizliği, adaletsizliği, sistemin karışıklık ve tutarsızlığı gibi konuların tartışıldığını ve reform taleplerinin hep gündemde bulunduğunu görmekteyiz. Benzer tartışmaların yaşandığı ülkemizde de bu tartışmalardan yararlanmak mümkün olabilir.

4.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ DÜZENLEMELER

4.2.1. Almanya'da Emlak Vergisi Sistemi

Almanya'da 1 Nisan 1938'den beri düzenli olarak taşınmazların vergilendirilmesi uygulaması bulunmaktadır. Ülkedeki federal yapı nedeniyle

bu vergi eyaletler temelinde farklı esas ve oranlara tabi olabilmektedir. Bununla birlikte bazı genel esaslar söz konusudur. Almanya’da halkın yaklaşık olarak % 45’i kendi mülkiyetindeki konutta oturmaktadır. Bu ülkede de emlak vergisi reformuyla ilgili olarak yirmi yıldan daha uzun süredir tartışmaların yapılmakta olduğunu belirtmek isteriz⁴⁴.

Ülkede taşınmazlar A⁴⁵ ve B⁴⁶ grubu olarak emlak vergisi (Grundsteuer) ikiye ayrılmaktadır. A grubuna tarımsal ve orman işletmelerine ait araziler girerken, B grubuna da arsa ve binalar girmekte ve bunlar farklı şekillerde vergilendirilmektedir.

Alman emlak vergisi uygulamasında dikkat çeken özellik, taşınmazların vergiye esas matrahının tespitinde kural olarak 1 Ocak 1964 tarihinde yapılan tespitler, Doğu Almanyadan (DDR) yeni katılan eyaletler bakımından da ,1 Ocak 1935 tarihinde yapılmış olan tespitlerin hala kullanılıyor olmasıdır. Ancak bu tespitin olduğu gibi değil, Fedaral Maliye Bakanlığının tespit ettiği değerlendirme katsayısı ile çarpılarak elde edilen miktara göre uygulanması söz konusudur.

Tarımsal ve orman işletmelerinin arazileri için % 6,0,

Bir aileye ait konutlarda ilk 38.346,89 Avro (75.000 DM) değeri için birim değerinin % 2,6’sı, kalan miktar için birim değerinin % 3,5’u

İki ailenin kalabildiği konut nitelikli binalar için % 3,1’i

Tek ailenin kalmasına müsait, kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümler de dahil olmak üzere geriye kalan bütün taşınmazlar için % 3,5’u

Doğu-Batı Almanya birleşmesiyle yeni katılan eyaletlerde vergi oranının tarımsal ve orman işletmelerine ait alanlar hariç olmak üzere 1 Ocak 1935 tarihli değer tespiti temelinde değerlendirme oranına göre % 5 ila % 10 arasında değiştiği görülmektedir.

44 Konuyla ilgili tespit, tartışma ve ayrıntıları içeren bir rapor için bkz. https://www.ihk-suhl.de/files/12E0F1D1_3D1/Modell%20Baden-Württemberg,%20Bayern%20und%20Hessen (erişim tarihi: 26.08.2017).

45 A: Agrarisch (zirai).

46 B: Baulich (binalı).

Eski binalar⁴⁷ tek ailenin oturduğu konutların 15.338,76 Avroyu aşan kısmı vergiye tabi olmaktadır.

Eskiden inşaat edilmiş müstakil konutlarda 15.338,76 Avroluk kısmı aşan değer için:

Nüfusu 25.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde ‰ 10.

Nüfusu 25.000 ila 1.000.000 kişi arasında değişen yerleşim yerlerinde ‰ 8

Nüfusu 1.000.000'un üzerindeki yerleşim yerlerinde ise ‰ 6 oranında uygulanmaktadır.

Yeni yapılmış konutlar (müstakil konutlarda 15.338,76 Avroyu aşan değer) için:

Nüfusu 25.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde ‰ 8.

Nüfusu 25.000 ila 1.000.000 kişi arasında değişen yerleşim yerlerinde ‰ 7

Nüfusu 1.000.000'un üzerindeki yerleşim yerlerinde ise ‰ 6 oranında uygulanmaktadır.

Müstakil konutlardan yeni inşa edilenler veya değerinin 15.338 Avroyu dolduranlarda:

Nüfusu 25.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde ‰ 8

Nüfusu 25.000 ila 1.000.000 kişi arasında değişen yerleşim yerlerinde ‰ 6

Nüfusu 1.000.000'un üzerindeki yerleşim yerlerinde ise ‰ 5 oranında uygulanmaktadır.

Üzerine yapı yapılmayan arsalar için ise oran ‰ 10 olarak uygulanmaktadır⁴⁸.

47 Bir binanın eskiliği için de 1924 yılına kadar yapılmış olma ölçütü uygulanmaktadır.

48 Yerleşim yerlerinin nüfusunun belirlenmesi güncel nüfus sayımı verilere göre değil, 1933 genel nüfus sayımında belirlenen verilere göre gerçekleştirilmektedir. Böylelikle belirli bir istikrar sağlanmak hedeflenmiş olmalıdır. Ancak ülke nüfus artışının fazla olmadığı gerçeğinin bu uygulamayı anlamlı kıldığı dikkate alınmalıdır.

Tablo 10: Alman Federal Cumhuriyeti Eyaletlerinde 2010 yılına ait emlak vergisi miktarları

Eyalet	Tahsil edilen Bina ve Arsa Vergisi (Milyon Avro)	Kişi Başına Arsa ve Bina Vergi miktarı (€)	Değerleme oranı (100%) (€)	Ortalama Yeniden (%)
Baden-Württemberg	1.490	138.57	36.88	376
Bavyera	1.543	123.24	32.56	379
Berlin	747	216.94	26.78	810
Brandenburg	230	91.71	24.18	379
Bremen	155	234.27	40.97	572
Hamburg	423	237.72	44.02	540
Hessen	739	121.83	36.61	333
Mecklenburg- Vorpommern	145	88.30	23.82	371
Aşağı Saksonya	1.121	141.33	36.45	388
Kuzey Ren-Westfalya	2.657	148.86	33.54	444
Rheinland-Pfalz	446	111.29	32.48	343
Saarland	111	108.44	31.26	347
Saksonya	431	103.80	23.05	450
Saksonya-Anhalt	204	86.83	22.84	380
Schleswing-Holstein	341	120.30	35.77	336
Thüringen	175	77.94	22.52	346
ALMANYA	10.956	134.02	32.71	410

⁴⁹ **Kaynak:** Statistisches Bundesamt Bundesamt Fachserie 14 Reihe 10.1 – 2010

Ayrıca Almanya'nın bazı bölgelerinde, yukarıda sözünü ettiğimiz A grubu vergiye (tarımsal ve orman işletmelerine dönük emlak vergisi) ek olarak bir de emlak vergisinin eki mahiyetinde olmak üzere Kilise Vergisi uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamanın bulunduğu eyaletlerde verginin miktar ve oranını Eyalet Kiliseleri belirlemektedir. Eski eyaletlerden bir tek Bremen bunun dışındadır.

Almanya'da ayrıca Türkiye'deki tapu harcına karşılık gelen bir vergi olan "Gayrimenkul Devir Vergisi" uygulanmaktadır. Bu vergi, taşınmaz mülkiyetinin her el değiştirmesinde Eyalet'e göre, devir işlemine konu olan taşınmazın satış bedelinin % 3,5 ilâ % 6,5 oranı arasında alınan vergidir.

49 Statistisches Bundesamt Fachserie 14 Reihe 10.1 – 2010 (erişim: 27.10.2917)

Belirtmemiz gerekir ki satış bedeli üzerinden alınan bu tutar oldukça yüksektir. Bu verginin uygulamasında ayrıca, taşınmaz mala sahip bulunan bir şirketin hisselerinin en az % 95 veya daha fazlasını ele geçiren ve en az beş yıl elinde tutan kişi de (tapuda mülkiyet hala aynı şirkette kalmasına rağmen) gayri menkul devir vergisini ödemekle yükümlü tutulmaktadır.

Alman emlak vergi düzenine yöneltlen başlıca eleştirileri, eski ve yeni eyaletler arasında verginin hesabında farklı tarihlerdeki emsal tespitlerinin (Batı Eyaletleri için 1964, Doğu Eyaletleri için 1935 emsalleri) alınması, Eyaletler arasında bazen çok büyük oran farklarının ortaya çıkması, sistemin eskiliği ve oldukça karmaşık yapısı olarak sıralayabiliriz.

“Eşitlik İlkesine Göre Basitleştirilmiş Emlak Vergisinin Esasları” başlığı altında Baden-Württemberg, Bavyera ve Hessen eyaletleri için Ağustos 2010 tarihinde sunumu yapılmış olan bir raporda binaların emlak vergisine esas değerlerini hesaplamak için aşağıdaki formül önerilmektedir:

Her bir metrekare için:

Konutlarda 0.20 Avro

Konut dışı binalarda 0.40 Avro

Arsa yüzölçümüne göre 0.2 Avro

Raporda anılan bu rakamların gerçekte birer katsayı olarak belirlendiği ve farklı yerleşim birimlerinin farklı bir çarpan ile kendi vergi oranlarını tespit etmesi esasının benimsendiği görülmektedir. Dolayısıyla bir arsa ile konut metrekaresi arasında on kat fark oluşturulurken, arsa ile mesken amacı dışında kullanılan binalar arasında, konut dışı binalar için iki kat değer farkı yaratıldığı görülmektedir. Böylece arsalar ile konut dışı amaçlar için kullanılan binalar arasındaki değer farkı yirmi katına çıkmaktadır.

Bu oranlar, Türk emlak vergi oranlarıyla benzerlik göstermektedir. Şöyle ki, Emlak Vergisi Kanununa göre konutlarda ‰ 1 olan emlak vergisi (Büyükşehir belediyelerine dahil alanlarda ‰ 2), konut dışı binalar için bunun iki katı olarak ‰ 2 (Büyükşehir belediyelerine dahil alanlarda ‰ 4) olarak uygulanmaktadır. Raporda arazi/arsa ayırımı yapmaksızın öngörülen oranlarla

üzerinde bina bulunan taşınmazlar için öngörülen fark 10 ilâ 20 kat arasında fark yaratırken, Türkiye’de arsa ve arazi ayırımı yapılarak arsalarla konutların aynı orana sahip olması, arazinin ise bunların yarısı oranında vergiye tabi olmasıdır. Oranlar Türkiye’de arazide %0 1, arsada %0 2’dir. Bu oranlar büyükşehir kapsamına giren yerlerde iki kat olarak uygulanır. (Arazide %0 2, arsalarda %0 4).

Anılan raporda ayrıca bina yüksekliklerinin belirli bir katsayı esasına bağlanarak, yükseklik arttıkça katsayının da artması yöntemiyle, yüksek binalardan daha yüksek vergi alınması da önerilmektedir⁵⁰. Buna göre:

Tablo 11: Almanya’da Bina Yüksekliğine Göre Emlak Vergisi Matrahının Tespiti Önerisi

Bina Yüksekliği	Çarpan (Katsayı)
5 metreye kadar olan binalar için	1
5-10 metre arası binalar için	2
10-15 metre arası binalar için	3
15-19 metre arası binalar için	4
20-22 metre arası binalar için	5
22 metreyi aşan her 3 metrelik yükseklik için	İlave 1

Bu öneriyle, yüksek katlı binaların veya bu binalardaki bağımsız bölümlerin, yüzölçümleri aynı olsa ve hatta daha düşük değerde olsalar bile daha fazla vergi ödemelerinin yolunun açılmak istendiği görülmektedir. Gerçekte yüksekliği ve kat miktarı artan binada bağımsız bölümlerin arsa payları düşeceği için, benzer koşulları taşıyan fakat kat sayısı daha az olan binalara göre kural olarak daha az değerli olacağı bilinir. Ancak yüksek yapıların çevreye ve nüfus yoğunluğuna olan olumsuz etkileri nedeniyle imar tercihinde de etki etmesi için böyle bir sistemin önerildiği söylenebilir.

Türkiye ile Almanya arasında arsa/arazi değerleri ile binaların değeri arasında böylesine büyük orantısal fark yaratılmasının çeşitli nedenleri

⁵⁰ Baden-Württemberg, Bavyera ve Hessen Eyaletleri için hazırlanan emlak vergisi alanında reform önerileri raporu ([https://www.ihk-suhl.de/files/12E0F1D1_3D1/Modell% 20 Baden- Württemberg,%20Bayern%20und%20Hessen](https://www.ihk-suhl.de/files/12E0F1D1_3D1/Modell%20Baden-W%20rtemberg,%20Bayern%20und%20Hessen) (erişim tarihi: 29.09.2017)).

olabilir. Özellikle arsa üretim usulleri, imar uygulamaları ve kısıtları ile imar kültürü vb. farklar buna yol açabilir. Ancak bu unsurlar başka bir çalışmanın konusu olabileceğinden burada daha fazla üzerinde durulmayacaktır.

Aynı yüzölçümüne sahip olan ancak değerleri birbirinden farklı olabilecek taşınmazlar için ise raporda, değerleri farklı olsa bile bu binaların belediyeden aynı hizmetleri, aynı maliyetle aldıklarından bahisle, ödenecek verginin de alınan hizmetle orantılı olmasının, eşitlik ilkesinin bir gereği olduğu belirtilmektedir.

Sonuç: Almanya’da emlak vergisinde (Grundsteuer) rayiç belirleme sistemi eskimiş olup uygulama Alman vergi sistemine yöneltilen aşırı karmaşık olma özelliğinden nasibini almıştır. Bu ülkede de vergiye esas rayicin belirlenmesinde reform ihtiyacının bulunduğu kabul edilmekte ve uzunca zamandır reform projeleri üzerinde tartışmalar sürmektedir.

Alman sisteminde göze çarpan bir nokta, verginin her dönem sürpriz rakamlar veya dalgalanmalar oluşturmaması için verilerin büyük ölçüde geçmişe sabitlenmiş olmasıdır. Özellikle hangi yerleşim biriminin emlak vergisi bakımından hangi büyüklükteki yerlerin kategorisine gireceği bile güncel nüfus verilerine göre değil, geçmişte sabitlenen duruma göre gerçekleşmektedir.

Kişi başına düşen ortalama emlak vergisi yüküne bakıldığında da eyaletler arasında ciddi fark ve eşitsizliklerin ortaya çıktığı görülmektedir. Öyle ki, eski Doğu Almanya bölgelerinden olan Saksonya-Anhalt (Sachsen-Anhalt) Eyaletinde fert başına düşen emlak vergisi yükü 2010 yılı verilerine göre yaklaşık olarak 86 Avro iken, bu rakam Hamburg bölgesinde 237 Avroyu aşmaktadır. Avro temelinde bakıldığında bu rakamların bizde toplanan 6.729.242.000 toplam emlak vergi rakamının kabaca 80 milyon olan Türkiye nüfusuna bölünmesiyle 84,12 liraya tekabül etmektedir. Söz konusu meblağ bu çalışmanın yapıldığı dönemde yaklaşık olarak 4.5475 Avro kuru üzerinden dönüştürüldüğünde 18,5 Avroya karşılık gelmektedir.

Kuşkusuz salt rakam temelinde ortaya çıkan bu sonuç, başta vergi politikası tercihleri, satın alma gücü, kur şişkinliği, iki ülke arasındaki

yüzölçümü farkı ve Almanya’da eyalet temelindeki vergi değişkenliği gibi nedenlerle net olarak kıyaslanamaz. Ayrıca Almanyanın 357.168 kilometrekare olan yüzölçümü ile Türkiye’nin 783.356 kilometrekare olan yüzölçümleri karşılaştırıldığında Türkiye topraklarının yaklaşık olarak 2,2 kat daha geniş olduğu görülür. İki ülkenin nüfusları birbirine yakın olup Almanya yaklaşık olarak 2 milyon daha fazla nüfusa sahip bulunmaktadır. Kuşkusuz bir ülkenin topraklarının hepsi özel mülkiyete tabi olması söz konusu değildir. Ancak ülke genişliğinin özel mülkiyete tabi olan taşınmazların miktarını genel olarak artıracağı varsayılabilir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere, Türkiye ve Almanya emlak vergilendirmesinde değer tespitini farklı usullerle yapmaktadır. Türkiye’de her dört yılda bir rayiç bedeller güncellenirken Almanya’da kural olarak 1 Ocak 1964 rayiç tespitleri (Doğu Almanya’dan katılan eyaletler bakımından 1 Ocak 1935 rayiç tespitleri) güncellenerek vergi miktarları belirlenmektedir. Vergi oranları da belirli bir marj dahilinde eyaletler arasında ve yerleşim alanlarının 1933 genel nüfus sayımında belirlenen nüfusları temel alınarak belirlenen oranlar nedeniyle ciddi farklar taşıyabilmektedir. Türkiye’de ise merkeziyetçi yapı nedeniyle emlak vergisi oranları homojen bir yapı taşımakta, yalnızca Büyükşehir belediyeleri kapsamındaki alanlarda iki kat fazla oranda uygulanmaktadır.

4.2.2. Avusturya’da Emlak Vergisi Sistemi

Avusturya’da emlak vergisi 1955 tarihli Emlak Vergisi Kanunu (Grundsteuergesetz/GrStG) ile düzenlenmiş olup, Alman sistemi ile büyük benzerlikler taşımaktadır. Kanuna göre genel emlak vergisi oranı bütün taşınmazlar için kural olarak % 0.2’dir. Ancak konut niteliği taşıyan taşınmazlar için bazı indirimler bulunmaktadır. Buna göre, bir ailenin oturduğu müstakil konut niteliğindeki taşınmazların değerinin ilk 3.650 Avroluk kısmı için uygulanacak olan vergi oranı % 0.05, izleyen 7.300 Avroluk kısım için % 0.1, kalan kısım için ise genel oran olan % 0.2’dir. Diğer konut ve binalar için ise bina değerinin ilk 3.650 Avroluk kısmı için yine % 0.1, izleyen 3.650 Avroluk kısım için % 0.15 ve artan kısım için ise % 0.2 oranında uygulanmaktadır.

A grubu (agrarisch/zirai) olarak sınıflanan tarımsal ve orman işletmeciliği şeklinde kullanılan taşınmazlar için emlak vergisi oranı ilk 3.650 Avroluk kısım için % 0.16, artan kısım için genel oran olurken, geriye kalan bütün taşınmazlar için ilk 3.650 Avroluk kısım % 0.1, artan kısımlar için genel oran uygulaması şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Bununla birlikte vergiye esas değerin belirlenmesinde yerel yönetimlere büyük yetkiler verilmiştir. Buna göre yerel yönetimler, emlak vergisine tabi tutulacak taşınmaz değerlerini Mali Denge Kanununun verdiği yetkiye dayanarak % 500'e kadar artırma yetkisine sahip kılınmışlardır.

Emlak vergisi alanında uzunca süredir bu ülkede de reform talepleri dile getirilmektedir. Bu konudaki reform çalışmaları 2008-2009 ekonomik bunalım döneminde rafa kaldırılmış gözükmektedir. Mevcut uygulamada halen taşınmazların çoğu için 1973 tarihli rayiçleri esas alınmaktaysa da güncel rayiç bedellerinin bunun çok uzağında olması nedeniyle bunların güncel rayiçlere göre yeniden belirlenmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Reform konusunda, genel bir servet vergisi getirilerek emlakın özel olarak vergilendirilmesi yönteminden vazgeçilmesi fikri de savunulmaktadır.

4.2.3. Fransa'da Emlak Vergisi Sistemi

Fransa'da biri bizdeki emlak vergisinin karşılığı olmak üzere her yıl taşınmazlar için iki farklı vergi ödenmesi söz konusudur. Bunlardan ilki "Taşınmaz İşgaliye Vergisi" (Taxe d'Habitation) diyebileceğimiz vergi iken, diğeri ise mülkiyete dayanmakta ve emlak vergisine (Taxe Foncière) denk düşmektedir.

İşgaliye vergisi, taşınmazı bir yılın ilk gününden itibaren kullanan kişilerce ödenir. İkinci evler, kural olarak buranın fiilen kullanılıyor olup olmamasının vergi mükellefiyeti bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Verginin tahakkuk etmesi bakımından taşınmazın kullanılabilir düzeyde bulunması yeterli sayılmaktadır. Ancak yılın belli dönemlerinde sadece örneğin birkaç hafta kullanılan tatil evi tarzı yapılar işgaliye vergisinden muaf tutulabilmektedir. Ancak bu takdirde ev, mükellefin işi kapsamında sayılıp

farklı vergilerin konusu olabilmektedir. Taşınmazın yıllık olarak kiraya verilmiş olması durumunda vergi kiracı tarafından ödenmektedir. Bu verginin hesaplanması karışık bir takım formüllere bağlanmış olup, burada sadece genel bilgi vermekle yetinelim. Kişinin ana meskeni için ödenecek vergi kural olarak %0 2 oranındadır. Bu oran çeşitli durumlarda artabilmektedir. Taşınmaza ait değer ne kadarlık miktarının vergiye tabi olacağı yerel meclisler tarafından karara bağlanırken, bunun hesaplanması ve tahsili merkezi idare tarafından gerçekleştirilir.

Emlak vergisi (Taxe Foncière) ise mülkiyete dayalı olarak yıllık ödenen bir vergidir. Vergi mükellefi sayılmak için o yılın 1 Ocak gününden itibaren taşınmaza malik bulunmak gerekmektedir. Vergi yerel yönetimlerce yerel hizmetlerde kullanılmak üzere tahsil edilir. **Taşınmaz değerinin ne kadarlık miktarının vergiye tabi olacağı yerel meclisler tarafından karara bağlanırken, bunun hesaplanması ve tahsili merkezi idare tarafından gerçekleştirilir.**

Verginin matrahı taşınmazın serbest piyasa koşullarındaki kira değerine göre belirlenir. Burada esas alınan, taşınmazın gerçekten kirada olup olmadığı ve kirada ise ne kadar ödendiği değil, muhammen kira geliridir. Ancak bu miktardan, tamir, işletme, sigorta gibi giderlerin karşılığı olarak % 50 indirimle gidilir. Ancak anılan muhammen kira geliri tutarlarının 1970 yılında yapılan genel tespate dayandığı ve güncellenerek her yıla ait tahmini gelirin belirlendiği görülmektedir. Burada alınan vergi kira geliri vergisi olmayıp taşınmaz mülkiyeti sahipliğine dayanan bir emlak vergisidir. Uygulanan vergi oranı, binanın birinci veya ikinci ev olmasına göre değişkenlik göstermekte, ikinci evler için daha yüksek oranlar uygulanmaktadır. Birinci ev için uygulanan oran %0 2 düzeyinde iken, ikinci ev için şöyle bir uygulama yapılmaktadır: Belirlenen vergi değerinin 4.573 ilâ 7.622 Avro arasında olduğu evlerde vergi oranı % 1.2 olarak uygulanırken, bu değeri aşan kısım için uygulanacak oran ise % 1.7 oranında gerçekleşmektedir. Görüldüğü gibi ikinci ev için tahakkuk ettirilecek oran birinci eve göre 6 ilâ 8,5 kat arasında daha yüksek gerçekleşmektedir. Bazı yerel meclisler binada yaşayan hane halkı sayısına göre değişen oranlarda indirimler öngörebilmektedir. Kentlerdeki emlak

vergileri kırsala göre daha yüksek tahakkuk ettiği gibi ülkenin değişik bölgeleri arasında da farklı düzeyde gerçekleşebilmektedir.

Verginin tahsili için eğer mükellef yıllık veya aylık bir ödeme talebinde bulunmamışsa, her yıl vergi idaresinden o yılın üçüncü çeyreğinde bir ödeme emri gönderilerek belirlenmiş bir tarihe kadar vergi ödemesinin yapılması talep edilmektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda daha çok konutlar üzerindeki emlak vergisine değinilmiştir. Konut dışındaki taşınmazlar için uygulanan emlak vergileri ise çok değişken parametrelere dayanmaktadır. Özellikle ticari, sınai vb. binalar için çok değişik durumlar dikkate alındığı gibi başta zirai amaçlı binalar için belirli muafiyet ve istisnalar uygulanmaktadır. Yeni yapılan binalar ve mevcut binalarda gerçekleştirilen esaslı tadilatlar nedeniyle de uygulanacak olan emlak vergi oranı değişmektedir. Bu tür yapılar için belirli numaralar verilmiş olan matbu formları doldurarak ilgili vergi otoritesine başvuruda bulunma koşulu bulunmaktadır.

Yeni binalar ve yeni eklentiler için, en az 90 gün önce başvuru yapmış olmak koşuluyla iki yıl boyunca vergiden istisna tutulmaktadır.

Mevcut enerji standartlarının üstünde bir enerji verimliliğine sahip olarak inşa edilen binalarda 5 yıl boyunca % 50'den % 100'e varan oranda vergi istisnası tanınabilmektedir. Bu vergi avantajından yararlanabilmek için ilgili vergi makamına önceden beyanda bulunma zorunluluğu bulunmaktadır.

Taşınmaz malikinin taşınmazı kiraya verememesi halinde vergi ödemekten imtina etmesi mümkündür. Bunun için, malikin taşınmazının kiraya uygun durumda bulunmaması yahut bütün gayretine rağmen kiraya vermeyi en az 3 ay boyunca başaramaması halinde, bunu belgelemesi koşuluyla o dönem için vergilendirilmez. Ancak talep olunan kira bedelinin yüksek bulunması halinde mükellef bu haktan yararlandırılmaz⁵¹.

Yukarıda ana hatlarıyla vermeye çalıştığımız Fransız emlak vergisi sistemi, görüldüğü gibi hem yerel yönetimlerin, hem de merkezi idarenin

51 Bkz. <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/local-property-taxes/fonciere/> (Erişim tarihi: 22.09.2017).

müdahalesinin bulunduğu karmaşık bir düzen içermektedir. Bu sistemin Alman-Avusturya sisteminden belki en önemli farkı, vergi matrahının belirlenmesinde taşınmazın güncel veya sanal değerinin değil, -kiraya verilmemiş bile olsa- kira getirme gücüne göre formüle edilen değer üzerinden tahakkuk ettirilmesi olarak belirtilebilir. Ayrıca vergilendirme sürecinde çeşitli makamlarla olan yazışma ve evrak trafiği de gerektirebilecek bir bürokrasi içermektedir. Fransa, Avrupa’da idari yapısı Türkiye’ye benzeyen merkeziyetçi idari bir yapıya sahip olmasına rağmen, emlak vergisi konusunda yerel meclisler belirli bir marj dahilinde vergi oranları, muafiyetler ve istisnalar belirlemede yetkiye sahiptir.

4.2.4. Birleşik Krallık Emlak Vergisi Sistemi

4.2.4.1. Genel bilgiler

Birleşik Krallık adı da verilen ülke gerçekte İngiltere, Galler, İskoçya ve Kuzey İrlanda’dan oluşmaktadır. Ülkenin bu bölümleri de kendi içlerinde farklı düzeylerdeki yerel yönetimlere ayrılmaktadır.

Birleşik Krallık’da cari olan taşınmaz mülkiyetinin Türkiye ve Kara Avrupası taşınmaz mülkiyeti rejiminden bir hayli farklı olduğunu, bu ülkede halen feodal toprak rejimine ait izlerin mevcut bulunduğunu, ülke topraklarının büyük bölümünün belli kesimlere ait olduğunu, bina ve arazi ve arsaların çıplak mülkiyeti ile bizdeki üst hakkı tarzındaki irtifaklara benzer şekilde edinildiklerini, toprakla üstündeki binaların farklı sahipliklere konu olduğunu belirtmek isteriz. Ancak bu konuları incelemek bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadır.

İkamete ayrılmış olan emlak yerel otoritelerce vergilendirilir (council rates). İkamete ayrılmamış olan emlak ise ulusal düzeyde vergilendirilir (the non-domestic tax). Yerel yönetimler açısından bu vergi büyük öneme sahiptir. Örneğin, 1998-99 döneminde yerel bütçe gelirlerinin % 28’ini, ulusal düzeyde de % 15’ini karşılamıştır. Ulusal düzeyde merkezi hükümet tarafından toplanan emlak vergileri de (the non-domestic tax) yine yerel yönetimlere aktarılmaktadır.

OECD ülkelerinde, emlak vergileri alanında gayrisafi milli hasılasının % 4,2'si oranında yaptığı tahsilatla birinci sırada bulunan Birleşik Krallık, aynı zamanda dünya genelinde de bu vergilerin genel vergi gelirleri içinde işgal ettiği ağırlık itibarıyla en önde gelen ülkelerden biri olarak kabul edilmektedir. Birleşik Krallık ayrıca tahakkuk eden emlak vergisinin tahsilat oranının çok yüksek olduğu bir ülkedir.

Yerel olarak toplanan emlak vergisi (council rates veya council tax) konutta iki yetişkinin oturuyor olması halinde tam olarak tahakkuk ettirilirken, yalnızca bir yetişkinin oturuyor olması halinde % 25, konutta kimsenin oturmuyor olması halinde ise % 50 indirimli olarak uygulanmaktadır. Vergilendirmede taşınmazın 1 Nisan 1991 tarihinde yapılan değerlemesi esas alınır. Ayrıca taşınmaz temelinde bir değerlendirme yapılmaz. Ancak bir satış halinde ortaya çıkan duruma göre taşınmazın hangi değer aralığında bulunduğu bu değere göre yeniden belirlenmiş olur.

Her emlak aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde A'dan H'ye kadar belirlenmiş bulunan değer gruplarından birine bağlanır ve buna göre vergilendirilir.

Tablo 12: Birleşik Krallıkta Emlak Değer Derecelendirmesi

Değer Grubu	Değer Aralığı (1 Nisan 1991 itibarıyla)	D Bandına Göre Değer Oranı
A	£ 40,000'e kadar	6/9
B	£ 40,001 ilâ £ 52,000 arası	7/9
C	£ 52,001 ilâ £ 68,000 arası	8/9
D	£ 68,001 ilâ £ 88,000 arası	1
E	£ 88,001 ilâ £ 120,000 arası	11/9
F	£ 120,001 ilâ £ 160,000 arası	13/9
G	£ 160,001 ilâ £ 320,000 arası	15/9
H	£ 320,000 üzeri	2

Kaynak: Valuation Officer Agency of the Inland Revenue

Konutun bağlandığı değer grubu, bulunduğu yere göre belirlenmiştir ve bölgede sonradan gerçekleşen değer değişiklikleri taşınmazın değer grubu

değişikliğine etki etmez. Bir konuta ilişkin değer değişikliği yalnızca bir kaç durumda gerçekleştirilebilir. Bir kere konutun bulunduğu bölgede meydana gelen değer kaybı halinde alt değer gruplarından birine bağlanır. Konutun alanının genişlemesi doğrudan doğruya değer grubu değişikliğini gerektirmez. Bu durum, ancak bir satış işleminden sonra dikkate alınabilir. Ancak konutun bir bölümünün yıkılması nedeniyle değer yitirmesi durumunda hemen değer grubu değişikliğine gidilir. Konut alanının genişletilmesi gibi bir değerlendirme olursa bu durumda da değer grubu değişikliği, ancak bunun satılmasından sonra gerçekleştirilebilir.

Konutun boş tutulması, inşa sürecine girmesi, esaslı değişiklik işleri, bir hayır kuruluşu tarafından edinilmesi, malikinin yahut kiracısının hapiste olması, zihinsel tedavi görmesi, hastane veya bakım evinde tutulması altı aydan daha kısa süreli olarak boş kalması, ölümü, orada oturmaktan men edilmesi, rahipler tarafından oturulması, bir kişiye bakmak için farklı bir yerde bulunulması, öğrenciler tarafından oturulması, rehin hakkı sahibinin zilyetliğinde tutulması, bir eğitim kurumu tarafından veya bir hayır kuruluşu tarafından açıkça eğitim maksadıyla kullanılıp işletilmesi, askeri bir amaçla ikamet olarak kullanılması, iflas nedeniyle yedimeine geçmesi nedenleriyle altı aydan daha kısa süreli olarak kullanılamaması halleri, konutun vergiden istisna tutulması gerekçeleri arasında sayılmıştır.

Yerel yönetimler, merkezi otoritenin belirlediği marjlar dahilinde değer gruplarına uygulayacakları vergiyi serbestçe belirleyebilirler. Taşınmazın içinde yer aldığı değer grubu arttıkça, tahakkuk eden verginin de artması söz konusudur. Örneğin D grubunda yer alan bir konut için 180 £ vergi tahakkuk ediyorsa, A grubundaki konut için $120 \text{ £} (180 \times 6/9 = 120)$ olarak, H grubundaki için ise $(180 \times 2 = 360)$ 360 £ olarak uygulanacaktır.

Sistemde dikkat çeken bir özellik, vergiyi **icra eden organla değerlemeyi yapan organın farklı olmalarıdır**. Öyle ki, verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerini yerel yönetimler yaparken, değerlendirme, yani değer gruplarına bağlama işlemlerini merkezi hükümete bağlı olan Değerleme Ofisi memuru gerçekleştirir.

Değerlemeyi ilk olarak Değerleme Ofisi mensubu olan listeleme memuru

gerçekleştirir. Mükellefler kendilerine sunulan değerlemelere (takdir) karşı kendi bölgelerindeki tahakkuk memuru nezdinde yalnızca bir kaç sebebe dayanarak belirli bir süre içinde itiraz etme hakkına sahiptir. İtiraz nedenleri, mükellef olmaması gereken şahsın mükellef olarak belirlenmiş olması, muafiyet veya istisnanın uygulanmamış olması, indirim sebebinin varlığına rağmen bunun göz ardı edilmiş olması gibi nedenlerle sınırlıdır. Vergi mükellefleri konutlarının bağlandığı değer grubuna yönelik itirazları ise yeni malik olmaları durumunda veya taşınmazın fiziki değerindeki bir düşüş veya artış olması halinde yahut konutun iş için kullanılmaya başlaması veya iş için kullanılan konutun bu durumunun sona ermesi hallerinde sunabilirler. Tahakkuk memuru itirazı haklı bulursa değerlendirme listesinde değişikliğe gider. Tahakkuk memuru itirazı yerinde bulmazsa Değerleme Mahkemesine başvurur. Yerel yönetimlerden ve tahakkuk memurlarından bağımsız bir yargı organı olan Değerleme Mahkemesinin kararı nihai olmakla birlikte, mevzuatın öngördüğü durumlarda bu mahkemenin kararlarına karşı da üst mahkemeye temyiz başvurusunda bulunulabilir.

4.2.4.2. Konutlarda Yıllık Emlak Vergisi (Çatılı Konutlar⁵² için Yıllık Emlak Vergisi (Annual Tax on Enveloped Dwellings/ATED):

Bu vergi sisteminde konut, tamamen veya kısmen mesken olarak kullanılan müstakil evlerle daire tarzındaki bağımsız bölümleri kapsamaktadır. Oteller, pansiyonlar, hastaneler, hapishaneler, yatılı öğrencilerin kaldıkları yerler, öğrenci yurtları, kışlalar, bakım evleri bunun dışında kalmaktadır. Konutun vergiye esas değerleri beş yıllık aralıklarla yeniden değerlendirmeye tabi tutulmakta ve yapılan değerlendirme (revaluation), bir yıl sonra yürürlüğe girmektedir. Son yapılan değerlendirme tarihi 1 Nisan 2017 tarihi olup, belirlenen yeni değerler bir yıl sonra yani 1 Nisan 2018 günü yürürlüğe girecek, bu tarihten itibaren de beş yıl boyunca yani 1 Nisan 2023 tarihine kadar yürürlükte kalacaktır. Bir sonraki değerlendirme ise 1 Nisan 2022 tarihinde yapılacak, daha sonraki değerlendirme tarihi olan 1 Nisan 2027 tarihine kadar yürürlükte kalacaktır. Periyodik olarak her beş yılda bir yapılan ve bir sonraki yıl

52 Konutların çatılı yapılar olması esastır.

yürürlüğe giren sistem bizdeki dört yılda bir yapılan ve takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında tarhiyatı yapılan emlak vergisinin değer takdir sistemine (EVK md. 11, 19, 22) oldukça benzemektedir.

Taşınmazın değerine göre aşağıdaki miktarlarda vergi tahakkuk etmektedir⁵³:

Tablo 13: Birleşik Krallık'ta Taşınmazların Belirlenen Değerlerine Göre Ödenecek Olan Yıllık Vergi Miktarları

Taşınmazın Değeri	Yıllık Vergi Mik-tarı (*)
£ 500,000 ilâ £ 1 mil-yon arası	£ 3,500
£ 1 milyon ilâ £ 2 milyon arası	£ 7,050
£ 2 milyon ilâ £ 5 mil-yon arası	£ 23,550
£ 5 milyon ilâ £ 10 milyon arası	£ 54,950
£ 10 milyon ilâ £ 20 milyon arası	£ 110,100
£ 20 milyonun üstü	£ 220,350

(*) Ödenecek vergi, gerçekleşen enflasyon oranına göre artırılarak uygulanır.

Mükelleflerin yukarıda gösterilen bantlar arasında % 10 artı veya eksi değer hususunda kuşkuyla düşmeleri halinde yetkilendirilen merciye başvurarak hangi vergi bandında yer aldıklarının tespitini talep etme hakları bulunmaktadır.

4.2.4.3. Konut Satışlarında Alınan Damga Vergisi

Türkiye’de gayrimenkul alım satımlarında uygulanan ve alıcıdan % 0.20, satıcıdan % 0.20 olmak üzere toplamda % 4 oranında alınan tapu harcının bir benzeri de Birleşik Krallık’da Taşınmaz Damga Vergisi adı altında uygulanmaktadır.

Konut alımlarında uygulanan “Arazi Damga Vergisi” (Stamp Duty Land Tax/SDLT) adı altında aşağıdaki oranlarda vergi tahakkuk ettirilmektedir.

53 <https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2017/04/tmd-ated-1-april-2017-revaluation.html> (Erişim tarihi: 03.10.2017).

£ 125,000'in altı için = 0%

£ 125.001 ilâ £ 250,000 arası için = % 1

£ 250.001 ilâ £ 500,000 arası için = % 3

£ 500.001 ilâ £ 1,000,000 arası için = % 4

£ 1.000.001 ilâ £ 2,000,000 arası için = % 5

£ 2.000.001'den fazlası için = % 7

Ya da £ 2.000.001'den fazlası için = % 15

(Taşınmazın Birleşik Krallık vatandaşı olan veya olmayan bir tüzel kişi tarafından satın alınması halinde yukarıdaki oranlar uygulanır. Bununla beraber taşınmazın mülkiyetinin kalkınma amacıyla ticari amaçla satın alınması veya kiralanması hali bunun dışında tutulmaktadır).

Bu durumlarda, teşvik amacıyla, belli iş sahaları için % 15'ten başlayan oranlarda çeşitli vergi indirimleri uygulanabilmektedir⁵⁴.

4.2.5. İtalya'daki Emlak Vergisi Sistemi

İtalya'da taşınmazlar için yıllık olarak ödenen emlak vergisi taşınmazın mali değerinin (valore catastale/kadastral değer) %0 4'ü ilâ %0 7'si arasında değişmektedir. Bunun takdiri İdare tarafından yapılmakta olup, genellikle taşınmazın piyasa değerinin altında bir rakam söz konusu olur. Bu sınırlar içinde kalmak kaydıyla, hangi oranın uygulanacağına ilgili yerel yönetim kendisi karar vermektedir. Yerel yönetim bu değerlendirmeyi yaparken taşınmazın büyüklüğünü, bulunduğu yeri, yaşını, diğer koşullarını ve resmi olarak belirlenmiş olan kategorisini dikkate alır. Her emlakin resmi olarak şu kategorilerden biri ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir:

A/1: Seçkin/soylu mülkü

A/2: Özel mülk

A/3: Ekonomik konut

A/4: Sosyal konut

54 <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=28d3c55f-25a4-4581-ba1c-6f3dd9dac67a> sayfasından (Erişim tarihi: 24.09.2017).

- A/5: Üst grup çalışan konutu
- A/6: Kırsal ev
- A/7: Müstakil küçük ev
- A/8: Müstakil ev
- A/9: Tarihi veya sanat değeri bulunan şato veya saray gibi binalar
- A/10: Özel ofis ve stüdyolar
- A/11: Tipik bölgesel evler

Burada ilginç olan, yukarıda belirttiğimiz kategori kodlarının ilgili taşınmazın tapusunda baştan itibaren yer almasıdır. Böylelikle bir konut satın alan kimse, tapu sicilinin kamuya açıklığı (aleniliği) sebebiyle onun hangi kategoride (categoria) yer aldığını ve muhtemel vergi miktarını öngörerek, edinmiş olacaktır.

Vergiye konu olan konutun sahip olduğu standartlar itibariyle kullanıcıların tüm ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak olması halinde emlak vergisi % 50'sine kadar indirilerek uygulanmaktadır. Emlak vergisinin ödenmesi genellikle iki taksit halinde gerçekleşir. İlk taksidin yılın 30 Haziran gününe kadar ödenmesi gerekirken, ikinci taksidin ise her yılın 1 ilâ 20'si arasında ödenmesi gerekmektedir. Verginin zamanında ödenmemesi halinde % 200 miktarına kadar artırılmış cezalı haliyle ödenmesi gerekebilmektedir.

5. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

5.1. DEĞERLENDİRMELER

5.1.1. Genel Olarak

Türkiye’de mevcut emlak vergi sistemine yöneltilen başlıca eleştirileri,

a. Mevzuatın Yapısı,

b. Rayiç bedel tespitindeki aksaklıklar ve adaletsizlikler,

aa. Değer Takdir Komisyonlarının Oluşum Tarzı,

bb. Değer Takdir Komisyonu Kararlarına İtiraz Yetkisinin Dar Tutulmuş Olması,

cc. Tüzükte Yer Alan Değer Takdirine İlişkin Esasların Etkili Olarak Uygulanmaması

başlıkları altında toplayabiliriz.

5.1.2. Eleştirilerin Değerlendirilmesi

5.1.2.1. Mevzuatın Yapısı

Diğer vergilere göre aslında emlak vergisi mevzuatı ve usulü çok karmaşık değildir. Ancak diğer dolaysız vergilerden önemli bir fark, emlak vergisinin tabanının oldukça geniş bir kitleyi içermesidir. Böylece hiç bir vergiye tabi kazanç elde etmeyen kişilerin bile emlak vergisi mükellefi olmaları söz konusudur. Emlak vergisi uygulamasının asıl zorluğu değer takdirinin gerçek anlamıyla yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Taşınmazlar bilindiği gibi gayrimisli (doğada eşdeğeri bulunmayan, biri diğerinin yerine geçemeyen) eşyadan sayılırlar. Diğer ifadeyle her taşınmaz kendi başına doğada tektir, onun emsali olabilir, ancak yerine geçemez. Dolayısıyla standart bir genellemeyle önceden belirli vasıflara sahip bulunan taşınmaz grubunu aynı rayice tabi tutmak mümkün olmadığından, bunların her birinin birer birer incelenerek

değerlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Başka türlü değer tespiti kural olarak imkansızdır.

Mevzuat noktasında, emlak vergisinin temeli bu konudaki özel bir kanun olan EVK'na dayanmaktadır. Ayrıca bu konuda “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük (EVT)” adlı bir de tüzük yer almaktadır. Verginin uygulamasında kuşkusuz genel bir kanun olan Vergi Usul Kanunu hükümlerine de sıkça başvurmak gerekecektir. Dolayısıyla mevzuatın çok karışık olduğu söylenemez. Emlak Vergisi Kanunu sıkça değişikliklere uğramış, neredeyse değişikliğe uğramayan hiç bir maddesi kalmamış, alternatif bir kanun daha oluşturacak sayıda ek ve geçici maddelerle şişmiştir. Ancak bu durum incelediğimiz ülkelerin mevzuatında da çok farklı değildir. Değişikliklerin başlıca sebebi, hükümlerin zaman içinde yetersiz hale gelmesi, kötüye kullanılması veya yeni ihtiyaçların ortaya çıkmasıdır.

5.1.2.2. Rayıç Bedel Tespitindeki Aksaklık ve Adaletsizlikler

5.1.2.2.1. Genel Olarak

Sıradan mükellefinden, emlak sektörü temsilcisine, yetkili memurundan yöneticisine kadar hemen herkesin eleştirdiği bir değer tespit sistemi uygulanmaktadır. Bu konuda yukarıda sözünü ettiğimiz Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, açıkça “*Muhtarlar, ihtiyar kurulları, meslek kuruluşları, belediyeler, resmi ve yarı resmi diğer kuruluşlarla gerçek ve tüzel kişiler; inceleme yetkisine sahip memurların bu hususa ilişkin olarak istedikleri bilgileri vermek zorundadırlar. İnceleme yetkisine sahip memurlar, vergi değeri takdir edilecek bina, arsa ve araziye gezip görebilirler*” hükmünü amirken, nedense bütün Türkiye’de yeknesak bir şekilde sokaklar temel alınarak değerlendirme yapılmaktadır⁵⁵. Sokakların temel alınması halinde, yapılacak olan değerleme çalışmasının külfeti büyük ölçüde azalmaktadır. Orta uzunlukta bir sokakta onlarca apartman ve her apartmanda da ortalama 10-12 adet bağımsız bölüm bulursa, oradaki gerçek

⁵⁵ Birden fazla sokağa cepheli olan binalarda, özellikle rayıçlar arasında büyük fark bulunduğu Belediyelerle mükellefler arasında zaman zaman ihtilaflar çıkmakta ve idari yargıya taşınmaktadır.

ve bağımsız bölüm temelindeki değerlemenin bir yılda tamamlanması bile mümkün olmayabilir. Oysa VUK hükümlerine göre oluşturulan değer takdir komisyonlarının üyeleri bu işi mesleki olarak yapan kişiler olmayıp, geçici olarak görevlendirilmeleri söz konusudur. Bu yüzden Tüzükte öngörüldüğü gibi parsel ve bağımsız bölüm düzeyinde değil sokak temelli tespitler yapılmaktadır. Aslında sokak sokak dolaşarak da bir değerlendirme yapılmadığı somut örneklerden anlaşılmaktadır. Önceki tespit döneminden kalan veriler üzerinde farazi veya göz kararı artışlar yapılabilmektedir. Bunun sebebi, Tüzüğün anılan hükmünde, taşınmazların parsel ve hatta bağımsız bölüm temelinde değerlemeye tabi tutulacakları kuralını emredici tarzda değil fakat, takdir komisyonuna bir seçenek olarak sunmuş olmasındadır. Yani komisyon her ev, işyeri ve diğer taşınmazları teker teker gezip inceleyebilir. Ancak bu bir zorunluluk olmadığı ve bunu yapmanın ciddi bir mesai ve zaman gerektireceği karşısında hatta belki sahaya dahi hiç çıkmadan evrak üzerinden artışlar belirlenmektedir.

Örneğin bundan 4 yıl önce benzer durumda bazı karşılaştırmaları gösterelim⁵⁶.

Yıl	Mahalle	Sokak	Sorgula
2013	HARBİYE	VALİKONAĞI CD.	

Sokak Adı	Sokak Rayiç Adı	M2 Bedeli
VALİKONAĞI CD.	VALİKONAĞI CD.	10368,48

Yıl	Mahalle	Sokak	Sorgula
2014	HARBİYE	VALİKONAĞI CD.	

Sokak Adı	Sokak Rayiç Adı	M2 Bedeli
VALİKONAĞI CD.	VALİKONAĞI CD.	21000,00

56 **Özelmacıklı, Mustafa Hakan:** İstanbul Ticaret Odasında 12.09.2017 tarihinde düzenlenen Çalıştay sunumu, s. 7, 8.

Mahalleler : GAYRETTEPE MAH. ▾
 Sokaklar : BARBAROS BULV. ▾
 Dönem : 2013 ▾
 LİSTELE

Sokak Adı	Rayiç Bedeli
BARBAROS BULVARI	2.468,73 TL

Mahalleler : GAYRETTEPE MAH. ▾
 Sokaklar : BARBAROS BULV. ▾
 Dönem : 2014 ▾
 LİSTELE

Sokak Adı	Rayiç Bedeli
BARBAROS BULVARI	6.000,00 TL

Türkiye’de emlak vergisinde vergi değerinin belirlenmesinde esas alınacak arsa ve arazi birim değerlerinin belirlenmesi 2002 yılında yürürlüğe giren 4751 sayılı Kanuna göre yapılmaktadır. 4751 sayılı Kanun hükümleri uyarınca takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürecin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak arsalara ait olanların takdirin bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığı verilmektedir. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyon kararları merkez komisyonuna imza karşılığı inceleme, denetleme ve gerektiğinde değişikliğe tabi tutma amacıyla verilmektedir. Ancak yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda belirlenen arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerlere ilişkin takdir kararları uygulama boyutunda özellikle arsalar için oluşan değerlerin bazı bölgelerde yüksek veya düşük takdir edilmiş olması nedeniyle kamuoyunda devamlı eleştiri ve tartışma konusu olmaktadır. Birim değerlerden bina metrekare normal inşaat maliyetleri uygulamada çok fazla eleştiri ve tartışma konusu oluşturmamakta, esas tartışma ve eleştiri şehirlerdeki arsa ve bina arsa paylarının değerinden kaynaklanmaktadır

Bir diğer sorun ise takdir komisyonlarında görev alan üyelerin nitelikleri, mesleki yeterlilikleri ile arsa ve arazi birim değerlerinin nasıl hesaplanacağına

ilişkin hem Emlak Vergisi Kanunu hem de Vergi Usul Kanununda hiçbir hükmün bulunmamasıdır. Bu belirsizlikler ve sorunlar olumsuz sonuçları ve eşitsizlikleri de beraberinde getirmektedirler.

5.1.2.2.2. Değer Takdir Komisyonlarının Oluşumu

03.04.2002 tarih ve 4751 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanunla⁵⁷ EVK’nın çok sayıda maddesinde yapılan değişiklikler sonucunda emlak vergisi mükelleflerinin beyan yükümlülükleri kaldırılmış, ödenecek olan emlak vergisinin her dört yılda bir oluşturulacak takdir komisyonları tarafından belirlenerek adlarına tarh ve tahakkuk ettirileceği hükmüne bağlanmıştır. Bu düzenlemeden dolayı vergi matrahının hesabına esas vergi değeri, idarece ilan ve takdir edileceğinden arsa ve arazilere ilişkin takdir komisyonlarının belirleyeceği değerler esas alınmaktadır. Komisyonlarca belirlenen değerlerin çok düşük ya da çok yüksek belirlenmesi vergiye olan güveni sarsmaktadır. Emlak vergisinin verimsizliğine ve eşitsizliğine doğrudan etki eden bu değerlerin belirlendiği komisyonların oluşumu önem arz etmektedir. Öyle ki, günümüzde arsalara ait takdir komisyonu belediye başkanı veya görevlendireceği bir memur başkanlığında, ilgili belediyeden yetkili bir memur, tapu sicil müdürü veya görevlendireceği bir memur ile ticaret odasından seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarlarından oluşmaktadır. En çok tartışılan konu olan arsalara ilişkin takdir komisyonlarında, Maliye Bakanlığı’nın bir görevlisi olmadığı gibi ne bir taşınmaz değerlendirme uzmanı veya değerlendirme şirketi ne de emlak komisyoncusu bir yetkili bulunmaktadır. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde taşınmazın vergiye tabi olan gerçek değerini belirlemek amacıyla kurulan merkez komisyonları bulunmaktadır. Kanun koyucu özellikle arsalara ilişkin takdir komisyonu kararlarının gerçeği yansıtmadığı düşüncesinden hareket ederek Büyükşehirlerde merkez komisyonlarına, takdir komisyonlarını bilgilendirmek, yol göstermek ve tavsiyelerde bulunmak, dolayısıyla hatalı olduğunu düşündüğü değerler karşısında komisyonu uyarma görevini vermiştir. Bu sistemin verimli çalışması

57 RG. tarih: 09.04.2002, sayı: 24721.

zordur. İstanbul, Ankara, İzmir gibi dev şehirlerdeki bu üst komisyonun bütün kentin emlak değerine hakim olması beklenemez.

Takdir komisyonlarının oluşumunda belediye temsilcilerinin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Emlak vergisi toplamakla görevli belediyelerin, özellikle arsalara ait takdir komisyonunda iki üye ile temsil edilmesi, komisyon başkanının aynı zamanda belediye başkanı olması ve komisyonda görevli ilgili mahalle muhtarının seçimle göreve gelmesi komisyonlarda belediyelerin ağırlığının ne kadar fazla olduğunun bir göstergesidir. Ayrıca bu görevlilerin seçmenlerin etkisi altında kalarak birim değerlerini düşük belirlemesi de mümkündür. Yine özellikle belediye başkanlarının bazı seçim bölgelerindeki seçmenlerden memnuniyetsiz olarak değerleri yüksek belirlemelerine dair zaman zaman olabilen iddialarda vergiye esas olan değer gerçekte değerlerden uzaklaşmasına neden olmaktadır.

5.1.2.2.3. Takdir Komisyonu Kararlarına İtiraz Yetkisinin Sınırlılığı

EVK'nun 4751 sayılı Kanununla değişik geçici 20/IV hükmüne göre “takdir kararlarından; arsalara ait olanlar, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar ise il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odaları ile belediyelere imza karşılığında verilir. Kendilerine karar tebliğ edilmiş bulunan daire, kurum, teşekkül ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları otuz gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemeleri nezdinde açılan davalar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) ve (c) fıkraları uygulanır”. (Ayrıca bkz. EVK geçici md. 22). Görüldüğü gibi Takdir Komisyonlarının kararlarına karşı Vergi Mahkemelerinde verginin muhatabı olan mükellefler değil, yalnızca kendilerine bildirimde bulunan kurum ve kuruluşlar açabilmektedir. Burada mükelleflere dava hakkı tanınmayarak, itiraz hakları elinden alınmış olmaktadır.

5.1.2.2.4. Tüzükte Öngörülen Vergi Haritalarının Uygulanmaması

15.03.1972 tarihli EVT md. 5 uyarınca “vergi daireleri, görev alanları içinde bulunan emlakın değerlendirilmesinde yararlanmak üzere, mahalli bayındırlık, tarım, imar ve iskan, orman, tapu ve kadastro, belediye ve özel idare gibi kuruluşlardan da bilgi almak suretiyle vergi haritaları düzenleyebilirler.

Bina ve arsa ile ilgili haritaların düzenlenmesinde, beldeler ve meskün yerler, bina ve arsa değerleri esas alınarak bölgelere, bölgeler ise meydan, sahil, ana cadde, cadde ve sokak itibariyle kısımlara ayrılır.

Arazi ile ilgili vergi haritaları, şehir, kasaba ve köyler itibariyle ve arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumunu gösterecek şekilde düzenlenir”.

Ancak bu hükmün uygulamaya geçmediği bir gerçektir. Hüküm, vergi dairelerine vergi haritası düzenlemeyi emretmeyip, bir seçenek olarak sunduğu için İdarenin bu külfetli işten sarfı nazar ettiği düşünülebilir. Tüzükte gerçekleştirilebilecek basit bir değişiklik ile yani md. 5/I’de yer alan “... vergi haritaları düzenleyebilirler” ifadesinin “vergi haritaları düzenlerler” şeklinde tadil edilmesi bu amaca hizmet edecektir.

Taşınmazların Güncel Değerlerinin Kayıt Altında Tutulacağı Bir Veri Tabanının Olmaması:

Takdir komisyonları tarafından arsa ve arazilere ilişkin birim değerler belirlenirken taşınmazın güncel piyasa değerlerinin dikkate alınmadığı görülmektedir. Aslında temel görevi arsa ve arazinin gerçek değerini vergisel amaçla belirlemek olan takdir komisyonları, bu amaca ulaşmak için bilişim teknolojisi araçlarını, coğrafi/kent bilgi sistemlerini ve gerçek satış verilerini kullanabilirler. Ancak ülkemizde alım-satım konu olan taşınmazın gerçek satış değerleri uygulanmakta olan mevzuatın da etkisiyle tapu kayıtlarında yer almamakta, bankacılık sistemi de bu amaçla kullanılmamaktadır. İlgili kurum ve kuruluşların katılımı ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılmasıyla ortaya çıkabilecek taşınmazların güncel değerlerine ilişkin bir veri tabanı hem takdir komisyonlarının birim değerleri daha sağlıklı belirlemesine yol açacak hem de emlak vergisinde verimsizliği ve eşitsizliği ortadan kaldıracaktır⁵⁸.

58 Hacıköylü, s. 122.

Aşağıdaki tabloda 2006 yılına ait bulunan aynı caddenin iki farklı tarafında ve farklı belediye sınırları içinde bulunan taşınmazların takdir edilen değerleri arasındaki fark gösterilmektedir.

İl/Cd.	Mahalle/Belediye	Birim m2/TL	Fark
İstanbul/Yıldızposta	Gayrettepe/Beşiktaş	1.215	% 64,5
İstanbul/Yıldızposta	Esenler/Şişli	2.000	
İstanbul/Maçka	Vişnezade/Beşiktaş	1.012	% 147
İstanbul/Maçka	Teşvikiye/Şişli	2.500	
İstanbul/Behiçbey	Rasimpaşa/Kadıköy	340	% 126
İstanbul/Behiçbey	Selimiye/Üsküdar	770	

Kaynak: Hülya Demir; Kadastro Mali Boyutu, Ankara: TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası Kadastro Kongresi 22-24 Mayıs 2006. www.tyd.yildiz.edu.tr/web/Dosyalar/Kadastro/Mali_Boyutu.doc (Erişim tarihi: 25.09.2017).

5.2. ÖNERİLER

5.2.1. Takdir Komisyonlarının Oluşumu

Takdir Komisyonunun yapısında özellikle VUK md. 72 vd. hükümlerine göre oluşturulan arsa değerlerinin takdirinde belediye temsilcileri ağırlık taşımaktadır. Buna Tapu ve Maliye temsilcileriyle köy/mahalle muhtarları da eklendiğinde, yapı verginin tahsilinde menfaati bulunan taraf lehine olmaktadır.

Komisyonunda ilgili Ticaret odaları, meslek grupları, özellikle emlak komisyoncuları temsilcileriyle SPK'dan sertifikalı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarına mutlaka yer verilmelidir.

Özellikle İstanbul'da, başlatılacak bir yapılanma ile, Türk MLS sistemi yani, Emlak Bilgi Bankası kurulmalıdır. Sonrasında bu sistem Türkiye geneline açılmalıdır⁵⁹. Sistem ile;

1. Bölgedeki emlak değer ve tespitleri daha kolay ve sistematik olarak yapılabilir,

⁵⁹ Özelmacıkl, Çalıştay Raporu, s. 15.

2. Gayrimenkul sektöründe faaliyet gösterenler aynı platformu kullanabilecek,
3. Değer karmaşasının giderilmesi ve İstanbul Değer Haritası oluşturulması sağlanabilecek,
4. Ticari takibin yapılabilmesi ve hatta kayıt altına alınabilmesi sağlanabilecek,
5. Portallar üzerinden işletilen sistem merkezi bir altyapıya kavuşturulacak,
6. Alıcı ve Satıcıların bilinçli, basiretli hareket edebilmesinin sağlanabilecek,
7. Emlak firmaları vb. firmaların sistem ile kayıt altına alınabilecek,
8. Sistem ile değer tahminleri ve alıcı – satıcı bilgilendirmeleri yapabilecek,
9. Ticari hareket sistemi kontrol edilebilecek, yabancılara yol haritaları sunulabilecek,
10. İcradan, bankadan, milli emlaktan, emlak firmalarından satılanlar tek bir platform üzerinden takip edilebilecek,
11. Belediye sistemleri Emlak Vergisi değer analizleri, ruhsat, iskan vb. takipler izlenebilecek,
12. Tapu ile entegrasyon ile satışa konu yerlerin resimli tespiti, kontrolü yapılabilir,
13. İlgili bakanlıklara özel veriler sunulabilecek,(otellerin yerleri ve oda kapasitesi gibi)
14. Kalkınma ajansı ve büyükşehir belediyesi için ulaşım, plan ve bölge analizleri hazırlanabilecek,
15. Özelleştirme, kamulaştırma, özel idare havuzları ve tespitleri yapılabilir.

5.2.1.1. Tüzükte Değişiklik Önerisi

5.2.1.1.1. Takdir Komisyonlarının Bina, Arsa ve Araziyi İnceleme Yetkisi

Bakımından Tüzüğün 4. Maddesinin Değiştirilmesi

Tüzüklerde değişiklik yapmak, kanun değişikliğine göre daha kolaydır. Anayasaya göre tüzükler, kanunların uygulanmasını göstermek ve emrettiği işleri yerine getirmek üzere ve yine kanunlara uygun olarak Bakanlar Kurulu tarafından hazırlanarak Danıştay incelemesinden geçirildikten sonra Cumhurbaşkanı tarafından imzalanıp Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren düzenleyici işlemlerdendir. Dolayısıyla emlak değer takdir düzeninde yapılması gereken reformun EVK’nu değiştirmeden gerçekleştirilmesinin mümkün olduğu durumlarda bu imkan değerlendirilmelidir.

Kanaatimizce “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük” kural olarak gerçek rayiç bedellerin takdirine elverişli hükümler sevketmektedir. Ancak Tüzük metni üzerinde yapılacak küçük bir değişiklik sistemdeki aksaklığın önemli bir bölümünü ortadan kaldırmaya yetecektir.

Yukarıdaki bölümlerde, özellikle bina değerinin takdirinde parsel bazındaki değerlendirmenin dahi yeterli olamayacağını, aynı parsel üzerinde birbirlerinden değer bakımından çok farklı bağımsız bölümlerin bulunmasının çoğu zaman mümkün olduğunu, bu yüzden sokak bazında toptancı bir yaklaşım yerine, her bağımsız bölümün tek tek gezilip görülmesi gerektiğini belirtmiştik. Halihazır mevzuat, (Tüzük md. 4 ve hatta bilgi/belge sunma bakımından md. 3) komisyonlara bu yetkiyi tanısa da, bu uygulamayı yerine getirmek bir hayli zor ve zaman alıcı olduğundan uygulamada bunun örneği belki de hiç görülmemiştir. Bu nedenle komisyonlarca her bina, konut, işyeri ve bağımsız bölümün ayrı ayrı incelenmesi sadece bir yetki olmaktan çıkarılarak, komisyona verilmiş bir zorunlu bir görev haline getirilmelidir. Bunun yolu da, bir seçenek olarak Tüzük md. 4, sadece son sözcüğün “... görebilirler” tarzındaki ifadesinin yerine “görürler” ifadesi ile değiştirilmesi halinde toptancı bir değerlendirme yerine, her birim için somut ve gerçekçi değerlendirme yapmak mümkün olacaktır. Kuşkusuz bunun için komisyonlara gerekli özlük haklarının da sağlanması gerekir.

Tüzüğün 4. maddesi şu şekildedir. *“Muhtarlar, ihtiyar kurulları, meslek kuruluşları, belediyeler, resmi ve yarı resmi diğer kuruluşlarla gerçek ve tüzel kişiler; inceleme yetkisine sahip memurların bu hususa ilişkin olarak istedikleri bilgileri vermek zorundadırlar. İnceleme yetkisine sahip memurlar; vergi değeri takdir edilecek bina, arsa ve araziye gezip görebilirler”*.

Maddede ifadesini bulan “... gezip görebilirler” ifadesi, komisyona seçenek sunmaktadır. Bu hükmün emredici hüküm haline getirilmesinin yararlı olacağı kanaatini taşımaktayız. Bunun için tek bir sözcüğün, yani “görebilirler” ifadesi “görürler” şeklinde değiştirilmelidir.

5.2.1.1.2. Takdir Komisyonlarının Yapısının Değiştirilmesi (VUK Mükerrer md. 49, 72 vd. Hükümleri)

VUK mükerrer madde 49, sahada çalıştığı farzedilen ve fakat uygulamada masabaşında karar veren yahut kendilerine Belediyelerce sunulan kararları imzalamakla yetinen takdir komisyonlarının takdirlerine karşı yapılan itirazları görüşüp karara bağlamak üzere il merkezlerinde merkezi bir komisyon kurulmasını öngörmektedir. Bu komisyonun yapısı şu şekilde oluşmaktadır:

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

VUK md. 72, binaların, arsaların ve arazinin değer takdiri için farklı yapıda takdir komisyonları öngörmektedir.

72. md. uyarınca takdir komisyonlarının yapısı aşağıdaki şekilde oluşturulmaktadır:

İllerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulmaktadır (f. 1).

Bu yapıda defterdar veya mal müdürü yahut bunların vekillerine ilave olarak vergi dairesinden iki memur olmak üzere toplam üç kamu görevlisine ilave olarak seçilen iki üye ile toplam beş kişiden oluşan komisyonda kamu ağırlık kazanmaktadır. Her ne kadar toplanan emlak vergileri Belediyelere ait olacak ise de Maliyenin komisyondaki ağırlığı, seçilmiş üyelerin etkisini bertaraf edici niteliktedir.

Arsaların değer takdirine ilişkin komisyonda ise durum daha çarpıcıdır:

“Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur” (f. 2).

Arsa takdir komisyonu Belediye temsilcisinin başkanlığında, yine belediyeden bir memur, Maliye’den iki memur, tapu sicil müdürü veya vekili olmak üzere beş kamu görevlisine karşın yalnızca ilgili ticaret odasından seçilmiş bir üye (organize sanayi bölgeleri bakımından ticaret odasından gelen üye bertaraf edilmek suretiyle sanayi bölgesinin temsilcisinin katılımıyla) olmak üzere toplam altı kişiden oluşmaktadır ki bu üye kompozisyonunda vergiye taraf olan kamu kesiminin ezici üstünlüğü ortadadır. Böylelikle, arsa değer takdir komisyonunun kararları gerçekte objektif bir tespit değil adeta salt bir idari işlem niteliğine bürünmektedir.

Arazi değerlerinin takdirine ilişkin komisyonlarda da durum arsalarındaki kadar değilse de yine kamu ağırlıklıdır. Buna göre “araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur”.

Kanaatimizce, objektif bir değer takdirinin gerçekleştirilmesi için takdir komisyonlarının idari bir organ görünümünden kurtarılması gerekir. Bunun için, komisyon yapılarının içine emlak komisyoncularının temsilcileri ile her takdir komisyonuna en az bir tane sertifikalı gayrimenkul değerlendirme uzmanı atanmalıdır. Tüzüğün 4. maddesinin uygulanması zorunlu hale getirilmesi halinde komisyonda yer alacak olan uzmanın katılımı daha da önem kazanacaktır.

5.2.1.1.3. Her Emlak Vergisi Mükellefine İtiraz Hakkı Tanınmalıdır

Emlak vergisinin mükellefi kendi taşınmazına ilişkin olarak gerçekleştirilen değer takdirine hem idari yoldan merkez komisyonuna, hem de (buradan sonuç alamaması halinde) idari yargıya başvurarak iptal davası açma hakkı tanınmalıdır. Bu alanda hak arama özgürlüğünün kısıtlanması söz konusu olmamalıdır.

5.2.1.1.4. Takdir Komisyonu Üyelerine Uygun Ödemenin Yapılması

Tüzük md. 4’de yapılacak değişikliklerle her taşınmaza girerek takdirde bulunma seçeneği değil, zorunluluğu getirilmesi halinde komisyonların iş yükü oldukça ağırlaşacaktır. Bu durumun sürdürülebilir olması için bu şahısların emeğinin karşılığının ödenmesi zorunludur. Aksi takdirde yapılan işin angarya olarak görülmesi ve gereken özenin gösterilmemesi söz konusu olacaktır.

SONUÇ

Emlak vergisi Türkiye’de olduğu gibi çoğu Batı Avrupa ülkesinde de çeşitli reform öneri ve talepleriyle tartışılmakta, bu konuda öneri ve eleştiriler sunulmaktadır.

Türkiye’de toplanan emlak vergisi miktarı, ÖTV, KDV, Gelir ve Kurumlar Vergileri rakamlarına göre son derece düşük seviyede kalmaktadır. Ancak bu vergi Belediye kaynakları içinde yine de belli bir önem taşımaktadır.

Emlak vergisi uygulamasındaki asıl sorun taşınmaz değerlerinin belirlenmesindeki dengesizlikler ve yerel yönetimlerce önceden masabaşında hazırlanıp takdir komisyonlarının imzalarına sunulan takdir listelerinin gerçeklikten kopuk olmasıdır. Bu çarpıklıklara örnek olarak, aynı kentte yer alan iki ilçe arasında sınır özelliği taşıyan caddelerin karşılıklı sıralarındaki taşınmazlar için ilgili komisyonlarca takdir olunan rayiç bedelleri arasındaki tutarsızlıklar yukarıdaki açıklamalarımızda sunulmuştur.

Mevzuatın öngördüğü takdir komisyonları ve bunların kararlarına karşı itiraz mercii olan merkez komisyonlarının yapısı genel olarak dengesizdir. Bunun için mevcut komisyonlara emlak komisyoncuları ile sertifikalı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının da dahil edilmesi gerekmektedir.

Taşınmaz değerlemelerinin masabaşında yapılması bugünkü komisyon yapıları bakımından bir ölçüde kaçınılmaz bir sonuçtur. Zira belirli bir zaman aralığında tüm taşınmazların ayrı ayrı ele alınması fiilen pek mümkün olamaz. Ayrıca komisyon üyelerinin hepsi gerçekte başka işlerle uğraşmakta olup, değerlendirme tali ve geçici bir görevdir. Bu konuda değerlendirme çalışmalarının uzman ağırlıklı bir ekip tarafından tüm dört yıllık döneme yayılarak yapılması formülü geliştirilebilir.

Taşınmaz değerlemelerinin parsel ve hatta konut, işyeri (bina) temelinde yapılması hususunda takdir komisyonları Tüzük md. 4 uyarınca yetkilidir. Anılan maddede yapılabilecek küçük bir değişiklikle, taşınmaz değerlerinin takdiri için bizatihi taşınmaza girme ve inceleme yetkisi, komisyonlara tanınmış bir takdir hakkı olmanın ötesine taşınarak bunun bir yasal zorunluluk haline getirilmesi sağlanmalıdır.

Ancak unutulmamalıdır ki gerek tüm döneme yayılmış değerleme çalışmaları, gerekse uzman ağırlıklı komisyonlar ihdası türünden nitelikli uygulamaların takdir maliyetini ciddi şekilde artırma ihtimali bulunmaktadır. Geçmiş bazı dönemlerde olduğu gibi toplanacak emlak vergisi miktarının, değer takdir masraflarını karşılamama veya toplanan verginin esaslı bir bölümü kadar takdir maliyetinin ortaya çıkması durumunda vergiyi toplamının aşırı verimsezleşmesi söz konusu olabilir. Bu konuda yukarıda Almanya uygulamasında işaret ettiğimiz üzere, bu ülkede yapılan bir çalışmada binalara rayiç esasına göre değil, maktu birer vergi uygulanması teklifinin basit ve ucuzluğuna işaret etmek isteriz⁶⁰.

Günümüzün hızla değişen elektronik teknolojisi sayesinde internet üzerinden yapılan taşınmaz satış ilanları temel alınarak gerçekleşen bölgesel değer takdirlerinden de efektif şekilde yararlanılması sağlanmalıdır. Bu konudaki teknik detaylar bir ölçüde “Değerlendirmeler” bölümünde verilmiştir. Tapu idarelerindeki satışların elektronik olarak elde edilerek dikkate alınması fikri ise tapu harcından kaçınmak amacıyla satışların büyük bölümünün gerçek bedeller üzerinden yapılmayışı olgusu karşısında tutarlı bir veri kaynağı olmayacaktır.

60 Bu risk karşısında çok temel bir anlayış değişikliğine gidilerek emlak vergisi bir servet vergisi olmak yerine yerel yönetim giderlerine katılma, diğer ifadeyle bir şehir/belde vergisi gibi ele alınarak ve hiç değer takdirine girilmeden, konutlardan eşit, işyerlerinden ise belli ölçütlere göre ayrımlandırılarak verginin tarh ettirilmesi düşünülebilir. Radikal bir çözüm olan bu sistemin en büyük kolaylığı, takdir giderlerinin sıfıra çekilerek vergi verimliliğinin artmasıdır. Dezavantajı ise adil bir uygulama olması umulan servet vergisi anlayışının terk edilecek olmasıdır. Şu an yürürlükte bulunan mevzuat her ne kadar rayiç bedel esasını öngörmekte ise de bunun fiiliyatta sokak bazında maktu şekilde gerçekleştiği bir gerçektir. Eğer emlak vergisi bir servet vergisi olmak yerine bir kent vergisi olarak algılanılacak olursa bunun tüm ülkedeki konutlardan maktu, işyerlerinden ise örneğin ticari, depo, sınai gibi gruplara ayrılarak yine her grup için değişen oranlarda maktu tarzda tahsil edilmesi mümkün olabilir. Ancak bu konunun değişik kesimlerden oluşan kapsamlı olarak tartışılması gerekir. Burada sadece değişik bir bakış açısı olarak belirtmekle yetinelim.

EK-1**EMLAK VERGİSİNE MATRAH OLACAK VERGİ DEĞERLERİNİN
TAKDİRİNE İLİŞKİN TÜZÜK**

Bakanlar Kurulu Kararının Tarihi : 29.2.1972, No: 7/3995

Dayandığı Kanunun Tarihi : 29.7.1970, No: 1319

Yayımlandığı R. Gazetenin Tarihi : 15.3.1972, No: 14129

BİRİNCİ KISIM**Genel hükümler****Kapsam:**

Madde 1 – Bina, arsa ve arazinin, vergi değerlerinin takdirinde şehir, kasaba ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak normlar ile uyulacak usul ve esaslar ve mükelleflerden bu konuda istenecek bilgilerle, tarım arazisinin vergi değerinin tespitinde arazinin verim gücünün hangi hallerde nazara alınacağı bu Tüzükte gösterilmiştir.

Vergi değeri:

Madde 2 – Vergi değeri, Emlak Vergisi mevzuuna giren bina, arsa ve arazinin rayiç bedelidir.

Rayiç bedel, bina, arsa ve arazinin beyan tarihindeki normal alım satım bedelidir.

Mükelleflerden istenecek bilgiler:

Madde 3 – İnceleme yetkisine sahip memurlar, mükelleflerden emlakın genel durumuna, kullanılış tarzına ilişkin bilgilerle kira veya hasılat miktarı gibi takdire yarayacak gerekli bilgileri isteyebilirler.

İnceleme memurlarına bilgi verme zorunluluğu:

Madde 4 – Muhtarlar, ihtiyar kurulları, meslek kuruluşları, belediyeler, resmi ve yarı resmi diğer kuruluşlarla gerçek ve tüzel kişiler; inceleme yetkisine sahip memurların bu hususa ilişkin olarak istedikleri bilgileri vermek zorundadırlar. İnceleme yetkisine sahip memurlar, vergi değeri takdir edilecek bina, arsa ve araziye gezip görebilirler.

Ancak, çalışma saatleri dışında veya tatil günlerinde bina, arsa ve arazi, bunları işgal edenlerin muvafakatı olmaksızın gezilip görülemez. Binaların gezilmesi sırasında ev halkının rahatsız edilmemesine dikkat edilir.

Vergi haritaları:

Madde 5 – Vergi daireleri, görev alanları içinde bulunan emlakın değerlendirilmesinde yararlanmak üzere, mahalli bayındırlık, tarım, imar ve iskan, orman, tapu ve kadastro, belediye ve özel idare gibi kuruluşlardan da bilgi almak suretiyle vergi haritaları düzenleyebilirler. Bina ve arsa ile ilgili haritaların düzenlenmesinde, beldeler ve meskûn yerler, bina ve arsa değerleri esas alınarak bölgelere, bölgeler ise meydan, sahil, ana cadde, cadde ve sokak itibariyle kısımlara ayrılır.

Arazi ile ilgili vergi haritaları, şehir, kasaba ve köyler itibariyle ve arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumunu gösterecek şekilde düzenlenir.

İKİNCİ KISIM

Bina vergi değerlerinin takdiri

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel esaslar

Deyim:

Madde 6 – Bu Tüzükte geçen “bina” deyimini, kat mülkiyeti kurulmuş binalarda bağımsız bölümleri de kapsar.

Takdirde esas:

Madde 7 – Binaların vergi değeri; kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunur.

Vergi değerinin takdirinde, ayrıca, binaların aşağıdaki özellikleri de gözönünde bulundurulur:

- 1 - İşyerleri ve meskûn yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
- 2 - Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibariyle mevkii,
- 3 - Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı,

- 4 - Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı,
- 5 - İç bölümleri yönünden kullanılabilirlik durumu,
- 6 - Ön ve arka cephede bulunması,
- 7 - Mamurluk derecesi,
- 8 - Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,
- 9 - Müştemilatı,
- 10 - Manzara görme durumu.

Vergi değerinin takdirinde binada bulunan mobilya vesair eşya ile sabit istihsal tesisleri nazara alınmaz.

Binaların kullanılış tarzlarına göre ayrımı:

Madde 8 – Binalar, kullanılış tarzlarına göre aşağıdaki nevilere ayrılır:

- 1 - Konutlar,
- 2 - İşyerleri,
- 3 - Özellik gösteren diğer yapılar.

Binaların inşaat nevilere göre ayrımı:

Madde 9 – Binalar, taşıyıcı sistemleri esas alınmak suretiyle inşaat nevilere göre aşağıdaki gruplara ayrılır:

- 1 - Çelik karkas,
- 2 - Betonarme karkas,
- 3 - Yığma kagir,
- 4 - Yığma yarı kagir,
- 5 - Ahşap,
- 6 - Taş duvarlı (çamur harçlı),
- 7 - Gecekondur tarz ve vafında,
- 8 - Kerpiç ve diğer basit binalar,

Binaların inşaat sınıflarına göre ayrımı:

Madde 10 – Binalar, aşağıdaki sınıflara ayrılır:

- 1 - Lüks inşaat,
- 2 - Birinci sınıf inşaat,
- 3 - İkinci sınıf inşaat,
- 4 - Üçüncü sınıf inşaat,
- 5 - Basit inşaat,

Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılır.

İnşaat sınıflarının tayinine esas alınacak nitelikler Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunur.

Tamamı itibariyle takdir, ayrı takdir:

Madde 11 – Yapılış veya kullanılış itibariyle iktisadi bir birlik ve bütünlük teşkil eden ve bir malike ait bulunan bir binanın vergi değeri, tamamı itibariyle takdir olunur.

Apartman ve işhanlarında bağımsız olarak kullanılan bölümlerin vergi değerleri, ayrı ayrı takdir olunur.

Müşterek mülkiyette takdir:

Madde 12 – Müşterek mülkiyet halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle takdir olunur ve pay oranlarına bölünmek suretiyle her bir hissedara düşen vergi değeri hesaplanır.

İştirak halindeki mülkiyette takdir:

Madde 13 – İştirak halinde malik bulunulan binaların vergi değerleri; binanın tamamı itibariyle takdir olunur.

Mükellefler ayrı ayrı beyanda bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı ayrı hesaplanır.

Mütemmim cüzüleri, eklentiler ve müştemilatın takdiri:

Madde 14 – Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır. Binaların kullanım amaçlarından herhangi birini tamamlayan müştemilatı ile eklentilerine, inşaat nevi, kullanılan yapı malzemesi ve işçiliğe göre ayrı değer takdir edilir ve bağlı olduğu bina değeri ile birleştirilir.

Kat mülkiyetinde ortak yerler:

Madde 15 – Kat mülkiyeti kurulmuş bulunan binalardaki ortak yerlerin vergi değerlerinin takdirinde 12 nci madde hükmü uygulanır.

İKİNCİ BÖLÜM**Değerleme****Bina vergi değerinin takdiri:**

Madde 16 – Binaların normal alım satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeline göre, mümkün olmaması halinde maliyet bedeli ve bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur.

Vergi değerinin emsal bina bedeline göre takdiri:

Madde 17 – Bina vergi değerleri; kullanılış tarzı, inşaat nevi ve sınıfı ile 7 nci maddede belirtilen diğer özellikleri bakımından aynı vasıftaki binanın normal alım satım bedeli esas alınarak takdir olunur.

Aynı vasıfta başka bir binanın normal alım satım bedelinin tespit olunamaması halinde, benzer vasıftaki binaların normal alım satım bedelleri esas alınır. Ancak, farklı vasıflara göre, esas alınan bedele gerekli ilave ve indirimler yapılır.

Beyan tarihi ile emsal binanın alım satım tarihinin farklı olması halinde, zaman içindeki değer değişiklikleri nazara alınır.

Emsal alınacak bina alım satım fiyatının tespitinde, 18 inci madde hükmüne göre düzenlenen normal alım satım bedel cetvellerinden de yararlanılır.

Normal alım satım bedel cetvelleri:

Madde 18 – Vergi daireleri, görev alanları içerisinde bulunan binalara ait normal alım satım fiyatlarını, her belediye ve köy için ayrı ayrı düzenleyecekleri normal alım satım bedelcetvellerine; meydan, sahil, cadde ve sokaklar itibarıyla ve binaların kullanılış tarzını, inşaat nevini ve sınıfını gösterecek şekilde kaydederler.

Mükellefler tarafından vergi dairelerine yapılmış olan beyanlardan normal alım satım bedeli olarak gösterildiğine kanaat getirilen bina vergi değerleri de bu cetvellere işlenir.

Bina vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunması:

Madde 19 – Vergi değerinin emsal bina bedeline göre takdirinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, maliyet bedeli yoluyla bulunur.

Binanın maliyet bedeli, 20 nci madde hükümlerine göre hesaplanan inşaat maliyet bedeli ve bunun % 20 si oranındaki satış karı ile inşa edildiği arsanın normal alım satım bedelinin toplamıdır. Maliyet bedelinin hesaplanmasında beyan tarihindeki fiyatlar esas alınır.

Eski binalarda maliyet bedeli, yukarıki fıkralar hükümlerine ve binanın yeniden inşa edilmesi haline göre hesaplanır. Bundan 23 üncü madde hükümlerine göre hesaplanacak aşınma payı düşülür.

Yeniden inşa edilme deyimi, binanın aynı malzeme, işçilik ve diğer özellikleri ile yeniden yapılmasını, bu mümkün olmadığı takdirde, aynı amacı, hizmeti veya geliri sağlayabilecek benzer vasıftaki bir binanın yapılmasını ifade eder.

Binayı genişletmek veya iktisadi kıymetini,devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de maliyet bedeline eklenir.

İnşaat maliyet bedelinin hesaplanması:

Madde 20 – İnşaat maliyet bedeli, binanın dıştan dışa yüzölçümü ile metrekare normal inşaat maliyet bedelinin çarpılması suretiyle bulunur. (Değişik : 25.10.1982 - 8/5525 K.) Metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, binaların kullanılış tarzları, inşaat nevileri ve sınıflarına göre Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca birlikte saptanır ve uygulanacağı bütçe yılından önce ilan olunur. Ancak, genel beyan dönemlerine rastlayan yıllarda, bu ilan, beyanname verme süresinin başlangıcından dört ay önce yapılır.

Hesaplanan metrekare normal inşaat maliyet bedeline, ilan olunan bedelde nazara alınmamış ise, kalorifer veya klima tesisatı için % 8, asansör tesisatı için ayrıca % 6 oranında ilave yapılır. Zemin ve asansörden yararlanmayan bodrum katlar için asansör dolayısıyla ilave yapılmaz.

Maliyet bedelinden yapılacak indirimler:

Madde 21 – Birden çok katlı binalarda, 19 ve 20 nci madde hükümlerine göre hesaplanan maliyet bedelinden, bodrum katlar için derinlik derecesine göre % 10 - 15, zemin katlar için % 3, dördüncü katlar için % 2, beşinci katlar için % 3, altıncı ve daha yukarı katlar için % 4 oranında indirim yapılır.

Katlar, yapı ruhsatiyesinin eki belediyece tasdikli yapı projesine, sahipleri tarafından proje gösterilemeyen yapılarda ise imar mevzuatına uygun olarak tespit edilir.

Maliyet bedeline yapılacak ilaveler:

Madde 22 – 19 ve 20 nci maddeler hükümlerine göre hesaplanan maliyet bedeline aşağıdaki hallerde, gösterilen oranlarda ilaveler yapılır:

a) Ön cephede bulunan binalar için %5 - 10,

Ön cephede bulunma hali, binanın bir cephesinin meydan, sahil, cadde veya sokak kenarında olmasıdır.

b) Ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrası için yapılan veya bu amaçla kullanılan binalardaki işyerlerine, zemin katlar için % 15 - 25, birinci katlar için % 10 - 15 ve ikinci katlar için % 5 - 10.

Madde 23 – (Değişik: 25.10.1982 - 8/5525 K.) Eski binaların yeniden yapılması haline göre 19 uncu maddenin dördüncü fıkrası hükmü gereğince bulunacak inşaat maliyet bedelinden aşağıda gösterilen oranlarda aşınma payı düşülür:

	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 yaş ve yukarı
İnşaatın Nevi	%	%	%	%	%	%	%	%	%	%
Çelik karkas betonarme karkas binalar	4	6	10	15	20	25	32	40	50	60
Yığma kagir, yığma Yarı k-gir binalar	6	8	12	18	25	32	40	50	60	70
Ahşap, taş duvarlı	8	12	18	25	32	40	50	60	70	80
(Çamur harçlı gecekondur tarz ve vasfında binalar)										
Kerpiç ve diğer basit binalar	10	17	25	35	45	55	65	75	85	95

Bina maliyet bedelinin hesabında arsanın normal alım satım bedeli:

Madde 24 – Maliyet bedelinin hesaplanmasında, bina arsasının normal

alım satım bedeli, bu Tüzüğün arsaların vergi değerinin takdirine ilişkin hükümlerine göre bulunur.

Bina vergi değerinin ortalama gelir bedeli yoluyla bulunması:

Madde 25 – Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla da bulunmasının mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, yıllık ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur.

Yıllık ortalama gelir, o binanın bulunduğu mahalde cari normal kiralara göre kiraya verilmesi halinde, bir yılda getirebileceği gayrisafi kira miktarıdır. Şu kadar ki, mevsimlik olarak kullanılması mutad olan binaların bu süreye ait kira miktarı, yıllık sayılır.

Ortalama gelir bedelinin hesaplanmasında, beyan tarihinde cari kiralar esas alınır.

Bu suretle bulunan yıllık ortalama gelirin 10 katı, o binanın normal alım satım bedeli olarak kabul edilir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Arsa vergi değerlerinin takdiri

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel esaslar

Takdirde esas:

Madde 26 – Arsaların vergi değeri, metrekare itibarıyla takdir olunur.

Vergi değerinin takdirinde aşağıdaki hususlar da gözönünde bulundurulur:

- 1 - İşyerlerine ve meskûn yerlere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
- 2 - Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevki,
- 3 - Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin gelmiş olup olmadığı,
- 4 - Hangi nevi bina inşaatına müsait olduğu,
- 5 - İmar ve istikamet planındaki durumu,
- 6 - Bina ve inşaat sahası büyüklüğü,
- 7 - Topografik durumu.

Müşterek mülkiyette takdir:

Madde 27 – Müşterek mülkiyet halinde malik bulunulan arsanın vergi değeri, arsanın tamamı itibariyle takdir olunur ve hisse nispetlerine bölünmek suretiyle her bir hissedara düşen vergi değeri hesaplanır.

İştirak halindeki mülkiyette takdir:

Madde 28 – İştirak halinde malik bulunulan arsanın vergi değeri, arsanın tamamı itibariyle takdir olunur.

Mükellefler ayrı ayrı beyanda bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı ayrı hesaplanır.

İKİNCİ BÖLÜM

Değerleme

Arsa vergi değerinin takdiri:

Madde 29 – Arsanın normal alım satım bedeli, emsal arsanın alım satım bedeline göre, bunun mümkün olmaması halinde, emsal olabilecek arsa üzerine inşa edilmiş binanın vergi değeri yoluyla bulunur.

Vergi değerinin emsal arsa bedeline göre takdiri:

Madde 30 – Arsa vergi değeri, 26 ncı maddede belirtilen özellikleri itibariyle aynı vasıftaki arsanın normal alım satım bedelleri esas alınarak takdir olunur.

Aynı vasıfta başka bir arsanın normal alım satım bedelinin tespit olunamaması halinde, benzer vasıftaki arsaların normal alım satım bedelleri esas alınır. Ancak, farklı vasıflara göre esas alınan bedele gerekli ilave ve indirimler yapılır.

Beyan tarihi ile emsal arsanın alım satım tarihinin farklı olması halinde, zaman içindeki değer değişiklikleri nazara alınır.

Bedel, metrekare itibariyle tespit olunur.

Kadastro veya imar haritası bulunan bölgelerde, aynı veya benzer vasıftaki arsanın tespitinde bu haritalardan yararlanılır.

Emsal alınacak arsanın metrekare fiyatının tespitinde, 31 inci madde hükmüne göre düzenlenen normal alım satım bedel cetvellerinden de yararlanılır.

Normal alım satım bedel cetvetleri:

Madde 31 – Vergi daireleri, görev alanları içerisinde bulunan arsalara ait normal alım satım fiyatlarını, her belediye ve Emlak Vergisi Kanununun 12 nci maddesine göre arsa sayılan arazinin bulunduğu her köy için ayrı ayrı düzenleyecekleri normal alım satım bedel cetvellerine meydan, sahil, cadde ve sokaklara göre ve metrekaresinin alım satım fiyatlarını gösterecek şekilde kaydederler.

Mükellefler tarafından vergi dairelerine yapılmış olan beyanlardan normal alım satım bedeli olarak gösterildiğine kanaat getirilen arsa vergi değerleri de bu cetvellere işlenir.

Arsa vergi değerinin bina vergi değeri yoluyla bulunması:

Madde 32 – Normal alım satım bedeli; vergi değerinin 30 uncu madde hükmüne göre tespitinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli aynı veya benzer vasıftaki başka bir arsa üzerinde bulunan binanın takdir olunan vergi değeri içindeki arsa bedeli esas alınmak suretiyle bulunur.

Bina için takdir olunan vergi değerinden binanın inşaat maliyet bedeli ile % 20 satış karı tutarı düşüldükten sonra kalan miktar, arsa bedeli olarak kabul edilir.

Arsa payı için hesaplanan değer inşaat maliyetine isabet eden miktarı ile değer takdir edilecek arsanın yüzölçümü çarpılmak suretiyle o arsanın normal alım satım bedeli tespit edilir.

DÖRDÜNCÜ KISIM**Arazi vergi değerlerinin takdiri****BİRİNCİ BÖLÜM****Genel esaslar****Takdirde esas:**

Madde 33 – Arazi vergi değerinin takdiri, arazinin cinsi, sınıfı ve kullanma durumu nazara alınarak yapılır.

Takdirde, arazi üzerinde bulunan bina dışındaki tarımsal tesisler, dikili şeyler, kaynaklar ve gölcükler de nazara alınır.

Arazi cins, sınıf ve kullanma durumları:

Madde 34 – Arazi; sulaklık derecesine göre, kıraç taban ve sulak olmak üzere 3 cins ayrılır. Her cins arazi; verim gücüne göre, iyi, orta, zayıf ve kültür bitkisi yetiştirilemeyecek veya yetiştirilmesini engelleyecek özellikte olmak üzere ayrıca 4 sınıfa ayrılır.

Her cins ve sınıf arazinin, üzerinde yapılan tarım nevine göre kullanma durumu tespit olunur.

Arazi cins ve sınıfları ile kullanma durumlarının tespiti:

Madde 35 – Arazi cins ve sınıfları ile kullanma durumlarına esas alınacak özellikler, ilgili daire ve kuruluşlardan alınacak bilgi gözönünde tutulmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

Bu tespit sırasında en az aşağıdaki hususlar gözönünde bulundurulur:

1 - Arazinin kuru ve sulu ziraatte ve yağışlı iklimde olmasına göre ayırım (kuruda, suluda, yeterli yağış miktarı ve uygun yağış dağılımında, yarı sulanan arazilerde),

2 - Yetiştirilen kültür bitkilerine göre ayırım (tarla arazisi, sebzelik, çayır ve mer'a, bağ, çay ve meyve bahçesi, zeytinlik, fidanlık, kavaklık ve benzeri),

3 - Bölgesel uygulanan münavebede yer alan ürün nevilerine göre ayırım (hububat, sınai bitkiler, yem bitkileri, yemeklik tane baklagil, sebzeler ve benzeri).

Toplu ve ayrı olarak değerlendirilecek arazi:

Madde 36 – Bir vergi dairesi veya ilçe sınırları içindeki köy, mevki veya semtte bir malike ait olarak toplu halde bulunan ve cins, sınıf ve kullanma durumu aynı olan arazinin vergi değeri, ayrı ayrı tasarruf edilse bile, toplu olarak takdir olunur.

Ayrı ayrı yerlerde bulunan veya cinsi veya sınıfı yahut kullanma durumu farklı olan, kendine mahsus belli sınırlarla ayrılmış her arazi parçasının vergi değeri, ayrı takdir olunur.

Aynı tapu senedinde yazılı bulunan, cinsi sınıfı ve kullanma durumu aynı olan arazinin vergi değeri de toplu olarak takdir olunur.

Dönüm itibariyle takdir:

Madde 37 – Arazide vergi değeri, dönüm itibariyle takdir olunur.

Dönüm, bin metrekaarelik arazi parçasıdır.

Müşterek mülkiyette takdir:

Madde 38 – Müşterek mülkiyet halinde malik bulunulan arazinin vergi değeri, arazinin tamamı itibariyle takdir olunur ve pay oranlarına bölünmek suretiyle her bir hissadara düşen vergi değeri hesaplanır.

İştirak halindeki mülkiyette takdir:

Madde 39 – İştirak halinde malik bulunulan arazinin vergi değeri, arazinin tamamı itibariyle takdir olunur.

Mükellefler ayrı ayrı beyanda bulunmuşlarsa, takdir olunan vergi değeri hissedarların adedine göre ayrı ayrı hesaplanır.

İKİNCİ BÖLÜM

Değerleme

Arazi vergi değerinin takdiri:

Madde 40 – Arazinin normal alım satım bedeli, emsal arazinin alım satım bedeline göre, bunun mümkün olmaması halinde, yıllık istihsal değerine göre bulunur.

Vergi değerinin emsal arazi bedeline göre takdiri:

Madde 41 – Arazi vergi değerleri; cins, sınıf ve kullanma durumu itibariyle aynı vasıftaki arazinin normal alım satım bedelleri esas alınarak takdir olunur.

Aynı vasıfta başka bir arazinin normal alım satım bedelinin tespit olunamaması halinde, benzer vasıftaki arazinin normal alım satım bedelleri esas alınır. Ancak, farklı vasıflara göre esas alınan bedele, gerekli ilave ve indirimler yapılır.

Beyan tarihi ile emsal arazinin alım satım tarihinin farklı olması halinde, zaman içindeki değer değişiklikleri nazara alınır.

Toprak haritası yapılmış bölgelerde, aynı veya benzer vasıftaki arazinin tespitinde bu haritalardan yararlanılır.

Emsal alınacak arazinin dönüm fiyatının tespitinde, 42 nci madde hükmüne göre düzenlenen normal alım satım bedel cetvellerinden de yararlanılır.

Normal alım satım bedel cetvelleri:

Madde 42 – Vergi daireleri, görev alanları içerisinde bulunan araziye ait normal alım satım fiyatlarını; her belediye ve köy için ayrı ayrı düzenleyecekleri normal alım satım bedel cetvellerine, arazi cins, sınıf ve kullanma durumları itibariyle ve dönümünün alım satım fiyatlarını gösterecek şekilde kaydederler.

Mükellefler tarafından vergi dairelerine yapılmış olan beyanlardan normal alım satım bedeli olarak gösterildiğine kanaat getirilen arazi vergi değerleri de bu cetvellere işlenir.

Vergi değerinin yıllık istihsal değeri yoluyla bulunması:

Madde 43 – Vergi değerinin 41 inci madde hükmüne göre tespitinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, yıllık istihsal değeri yoluyla bulunur.

Yıllık istihsal değeri, ortalama randıman ve mahsulün ortalama satış fiyatı ölçülerine göre her tarım biriminden bir yılda elde edileceği hesaplanan mahsul değerinin, mevcut tarım birimi sayıları ile çarpılması suretiyle bulunacak değerdir.

Yıllık istihsal değerinin hesaplanmasında, Vergi Usul Kanununda yer alan zirai kazanç ölçüleri ve bunların tespiti hakkındaki hükümlere göre yapılmış olan takdir ve tespitler esas alınır. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bulunan yıllık istihsal değerinin 5 katı, arazinin normal alım satım bedeli olarak kabul olunur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**Tarım arazisinde verim gücünün nazara alınacağı haller****Verim gücü:**

Madde 44 – Bu Tüzükte geçen verim gücü deyimi, arazinin normal bir bakımda işletilmesi halinde, kendi yapısındaki özelliklere göre verebileceği yıllık istihsal değerini kapsar.

Verim gücünün nazara alınacağı haller:

Madde 45 – Tarım arazisinin vergi değerinin tespitinde, aşağıdaki hallerde arazinin verim gücü de nazara alınır:

- 1 - Bulunduğu bölgede tarım arazisinin azlığı dolayısıyla normal alım

satım bedelinin, yıllık istihsal değeri yoluyla hesaplanacak değerden fazla olması ve aradaki farkın normal alım satım bedelinin % 25 ini aşması,

2 - Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin dördüncü bendi gereğince vergi değerini tadil eden sebeplerin ortaya çıkması.

Bu hallerde vergi değeri, 43 üncü madde hükümlerine göre takdir olunur.

Ek Madde 1 – (Ek: 25.10.1982 - 8/5525 K.) Emlak Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin ikinci fıkrasının uygulanmasında;

a) Bu Tüzüğün 20 nci maddesine göre her yıl ilan olunan metrekare birim fiyatlarının ortalamaları esas alınır;

b) Bu Tüzüğün 19 uncu maddesinde belirtilen % 20 satış karı eklenmez, 21 ve 22 nci maddelerdeki indirim ve eklemeler yapılmaz.

BEŞİNCİ KISIM

Son hükümler

Yürürlük:

Madde 46 – 29/7/1970 günlü ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin son fıkrası ile 31 inci maddesinin ikinci fıkrasına dayanılarak hazırlanan ve Danıştayca incelenmiş bulunan bu Tüzük hükümleri, 1/3/1972 gününde yürürlüğe girer.

Yürütme:

Madde 47 – Bu Tüzük’ün hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

EK-2

VERGİ USUL KANUNU

(Mükerrer 49. Madde, 72 – 76. Maddeler)

Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi:**Mükerrer Madde 49 – (Değişik: 3/4/2002-4751/1 md.)**

a) Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıkları 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi hükmü ile aynı Kanunun 31 inci maddesi uyarınca hazırlanan tüzük hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müstereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân eder.

Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen onbeş gün içinde Danıştayda dava açabilir.

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

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir. Merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları onbeş gün içinde inceler ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınır.

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

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

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

c) Yukarıdaki fıkralara göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının onbeş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılır. Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanır.

d) (a) ve (b) fıkralarındaki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile arsalar ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitlerine ilişkin süreleri gerektiği ölçüde kısaltmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Takdir, Zirai Kazançlar ve Özel Komisyonları

BİRİNCİ BÖLÜM

Takdir Komisyonu

Kuruluş:

Madde 72 – (Değişik : 4/12/1985 - 3239/5 md.)

Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur.

Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir

üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonları daimi veya geçici olurlar. (Değişik ikinci cümle: 16/6/2009-5904/21 md.) Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile bu madde uyarınca kurulan komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyonlar tarafından görülür

Üyelerin seçilmesi:

Madde 73 – (Değişik birinci fıkra : 30/12/1980 - 2365/9 md.) Üyeler, tüccarlar için ticaret odasınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asil ve iki yedek üye seçmeye mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir.

(Değişik : 23/6/1982 - 2686/13 md.) Komisyon toplantılarını mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler (Değişik: 30/5/1985 3210/2 md.) : Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarı) iştirak eder. Ticaret Odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçilir.

Komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairede, yoksa, vergi dairesinde toplanır ve keyfiyet bir tutanakla tesbit olunur.

Komisyonların görevleri:

Madde 74 – (Değişik : 4/11/1985 - 3239/6 md.)

a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

2. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyi. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

b) 72 nci maddenin ikinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

c) 72 nci maddenin üçüncü fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibariyle asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

(b) ve (c) fıkralarına göre yapılacak değer tespitinde, Emlak Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan tüzük hükümleri ile gerektiğinde bilirkişiden yararlanılır.

Komisyonun yetkileri:

Madde 75 – (Değişik birinci fıkra: 4/12/1985 - 3239/7 md.) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.

(Değişik : 30/12/1980 - 2365/10 md.) Komisyon, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.

(Ek fıkra : 4/12/1985 - 3239/7 md.) 72 nci maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre kurulan takdir komisyonları 79 uncu maddede yazılı yetkileri haizdir.

Beyana bağlılık:

Madde 76 – Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz.

(Elektronik)
ISBN 978-605-68908-4-0



9 786056 890857

Reşadiye Cad. 34112 Eminönü / İstanbul / TÜRKİYE

ito.org.tr



/itokurumsal



İSTANBUL
TİCARET
ODASI 1882